

ФІНАНСИ ТА ОБЛІК

УДК 657.47

DOI: <https://doi.org/10.32782/2415-8801/2022-1.8>**Корінько М.Д.**

доктор економічних наук, професор,
завідувач кафедри обліку, аудиту та оподаткування,
Національна академія статистики, обліку та аудиту
ResearcherID: L-6488-2018
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6791-610X>

Гуткевич С.О.

доктор економічних наук, професор,
завідувач кафедри міжнародної економіки,
Національний університет харчових технологій

**РОЗМЕЖУВАННЯ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ТА НАДІЛЕННЯ ПРАВ
В СИСТЕМІ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ**

У статті наведено результати дослідження стосовно сутності процесу розмежування відповідальності та наділення прав для організації управлінського обліку з метою подальшого формування інформації для цілей розробки проектів та прийняття управлінських рішень стосовно ефективності діяльності підрозділів та підприємства у цілому. Наведена структура трирівневої системи управління діяльністю підприємства. Визначено рівні розмежування відповідальності та наділення правами менеджерів на різних рівнях управління діяльністю підприємства. Встановлено, що доцільно визначені рівні розмежування відповідальності та наділення правами надає можливість підвищити рівень контролю та забезпечує здійснення оцінки діяльності окремих менеджерів, стану досягнення цілей підрозділів підприємства та самого підприємства. Визначено підрозділи як центри відповідальності за окремі складові процесу формування інформації для управління діяльністю підприємства. Висвітлено принципи організації розподілу відповідальності та наділення правами. Наведено інформацію про організацію обліку за центрами відповідальності, його сутності та методики організації. Наведено сутність та поняття обліку за центрами відповідальності. Визначено, що здатність управляти має певні обмеження. Встановлено, що у випадку зростання масштабів бізнесу й ускладнення його структури виникає необхідність розподілити повноваження щодо прийняття рішень між різними рівнями управління.

Ключові слова: управлінський облік, відповідальність, права, інформаційне забезпечення управління, принципи.

**DEFINITION OF RESPONSIBILITY AND ASSIGNMENT OF RIGHTS
IN THE MANAGEMENT ACCOUNTING SYSTEM****Mykola Korinko**

National Academy of Statistics, Accounting and Auditing

Svitlana Gutkevych

National University of Food Technologies

The article presents the results of the study on the essence of the process of delimitation of responsibilities and rights for the organization of management accounting in order to further generate information for project development and management decisions regarding the effectiveness of departments and enterprises as a whole. The structure of the three-level management system of the enterprise is given. The levels of delimitation of responsibilities and empowerment of managers at different levels of management of the enterprise are determined. It is established that appropriately defined levels of delimitation of responsibilities and empowerment provide an opportunity to increase the level of control and provide an assessment of the activities of individual managers, the state of achievement of the goals of the company and the company itself. Subdivisions are

defined as centers of responsibility for individual components of the process of information formation for the management of the enterprise. The principles of organization of division of responsibilities and empowerment are highlighted. The information on the organization of the account on the centers of responsibility, its essence and a technique of the organization is resulted. The essence and concept of accounting by centers of responsibility are given. It is determined that the ability to manage has certain limitations. It is established that in the case of growing business and complicating its structure, there is a need to distribute decision-making powers between different levels of government. Delegation of decision-making powers means decentralization of management. The advantages and disadvantages of delegating authority are presented. The first step in the organization of management accounting for the centers of responsibility is the allocation of appropriate centers in order to consolidate responsibility. In the process of allocating centers of responsibility, first of all, the organizational and technological structure of the enterprise is taken into account, job descriptions, which establish the rights and responsibilities of specific employees. The main purpose of management accounting by responsibility centers is to assist managers in compiling reports on budget execution and evaluating performance.

Keywords: management accounting, responsibility, rights, information support of management, principles.

Постановка проблеми. Вибір методики організації управлінського обліку, з метою ефективного формування інформації для розробки проєктів та прийняття управлінських рішень, віднесено до першочергових завдань. Визначення рівня розмежування відповідальності та наділення правами управлінського персоналу різних рівнів управління діяльністю підприємства надає можливість підвищення рівня контролю та самоконтролю менеджменту підприємства, а відповідно оцінки їх діяльності та стану досягнення цілей підрозділів підприємства та самого підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням питань організації управлінського обліку присвячені праці таких вчених як: Голов С.Ф. [1], Друрі Д. [2], Ентоні Р., Нападівська Л.В. [3], Нідлз В., Онищенко В., Пушкар М.С. [5], Фостер Д., Хонгрэн Ч., Чумаченко М.

Постановка завдання. Метою дослідження є узагальнення результатів дослідження стосовно розмежування обов'язків та наділення прав управлінському персоналу в системі управлінського обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Розмежування відповідальності у поєднанні із наділенням правами є однією із суттєвих складових у формуванні та подальшому функціонуванні системи управління діяльністю підприємства, а відповідно і системи управлінського обліку як складової його інформаційного забезпечення. У практиці управління діяльністю підприємств розрізняють розподіл відповідальності та наділення правами за:

– *вертикальним принципом – принципом підпорядкованості;*

– *горизонтальним принципом – технологічним (виробничим) принципом.*

«Центр відповідальності» – підрозділ підприємства, де контролюються поява витрат, одержання доходів та/або використання інвестицій і який перебуває під управлінням єдиного

керівника. Під терміном "контроль" розуміються не лише проведення окремих перевірок, а і здійснення реального процесу контролю відповідно до його функцій у системі управління діяльністю підприємства.

Загальна схема трирівневої системи управління з розмежуванням відповідальності та наділення правами (розподіл відповідальності та наділення правами за вертикальним принципом, принципом підпорядкованості) наведена на рис. 1.

Центр витрат – центр відповідальності, який контролює виникнення витрат. Вони формуються на базі первинних виробничих підрозділів – цехів, дільниць, а також окремих адміністративних підрозділів. Центри витрат обмежені обсягами діяльності, розмірами відповідно до способу розподілу накладних витрат та максимальною площею, яку можна під нього виділити, виходячи з його ділової активності.

Центр прибутку – підприємство та/або його підрозділ, який контролює головні елементи, що визначають прибуток, а саме: доходи (обсяг та ціна продажу) і витрати (змінні та постійні). Центр прибутку затверджує для підрозділів підприємства: кошторис витрат і план доходів, а також приймає рішення щодо розподілу прибутку.

Центр інвестицій – підприємство в цілому (її вищий управлінський персонал), що контролює інвестиції, прибутки і витрати. Від центру інвестицій значною мірою залежить обсяг активів, що можуть бути залучені до господарських операцій.

Чіткий розподіл відповідальності зумовлює потребу у налагодженій та ефективно функціонуючій системі інформаційного забезпечення управління діяльністю підприємства. У зв'язку з цим формуються визначені вимоги до виробничо-комерційних даних, які стають інформацією, підготовленою до споживання лише тоді, коли їх форма надає можливість конкретному менеджеру використовувати їх з метою розробки проєктів та прийняття конкретних управлінських рішень. Нео-

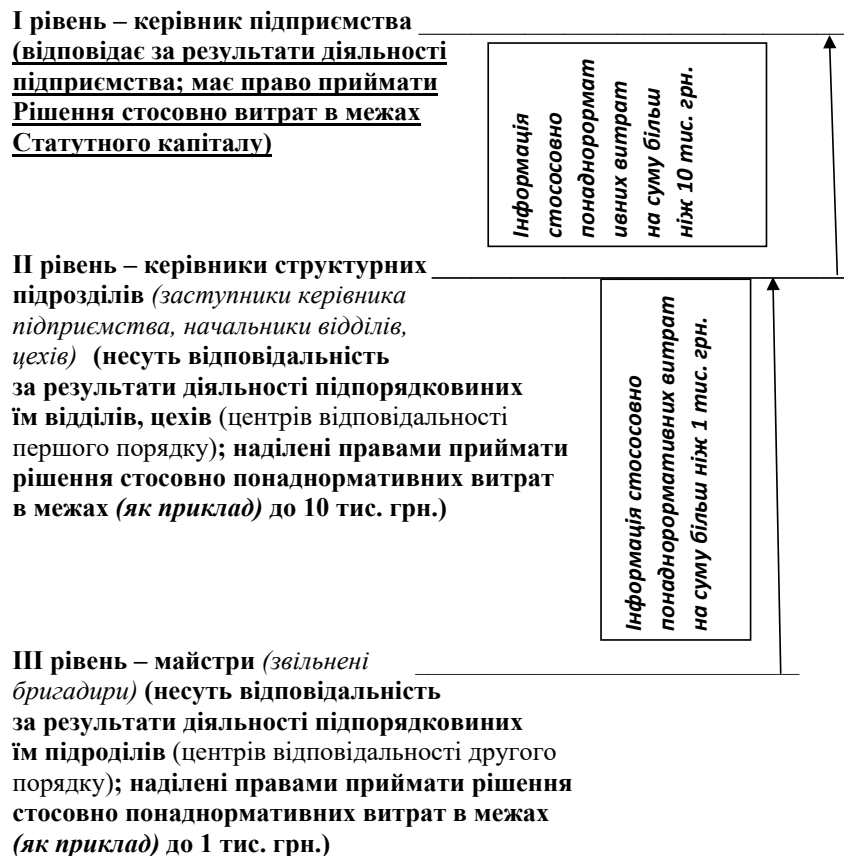


Рис. 1. Схема розподілу відповідальності та наділення права за принципом підпорядкованості

броблені дані з обсягу продажу, витрат і прибутку збираються і формуються відповідно до структури розподілу відповідальності на підприємстві.

Облік за центрами відповідальності – процес, за якого доходи і витрати акумулюються і відображаються у звітах на визначених рівнях управління.

Отже, завданням обліку за центрами відповідальності є узагальнення даних про витрати та доходи за кожним центром відповідальності з метою встановлення відхилень від запланованого та отримання можливості їх віднести до відповідальності конкретної особи.

Кожне підприємство має власну організаційну структуру, яка визначається наявністю та взаємодією його підрозділів.

Підрозділи підприємства виконують різні функції і можуть мати різну назву: цехи, відділи, служби, департаменти, секції тощо.

Ці підрозділи очолюють керівники (менеджери, завідувачі), які відповідають за їх роботу.

У невеликих за обсягами діяльності підприємствах нерідко одна й та сама особа (власник або головний менеджер) здійснює управління господарською діяльністю і приймає важливі рішення.

Але здатність управляти має певні обмеження. Тому у випадку зростання масштабів бізнесу й

ускладнення його структури виникає необхідність розподілити повноваження щодо прийняття рішень між різними рівнями управління.

Наприклад, власник невеличкої крамнички може самостійно управляти її роботою. Однак ставши власником декількох магазинів, розташованих у різних районах, він буде змушений призначити менеджерів і надати їм право самостійного прийняття певних рішень.

Делегування повноважень з прийняття рішень означає децентралізацію управління.

Децентралізація управління має як певні переваги, так і недоліки.

До переваг децентралізації можна віднести:

- визначення можливості вищого керівництва зосередитися на глобальних стратегічних проблемах і рішеннях;
- оперативність у прийнятті рішень на відповідних рівнях управління;
- управлінські рішення приймаються тими менеджерами, які найглибше розуміються на суті проблеми;
- менеджери набувають досвіду управління, що дає їм змогу з часом посісти посади в управлінні підприємством тощо.

До недоліків децентралізації доцільно віднести:

- ускладнення процесу координації діяльності;

- можливість появи нездорової внутрішньої конкуренції;
- збільшення витрат на утримання обслуговуючого персоналу тощо.

За результатами опрацювання літературних джерел встановлено, що на великих за обсягами діяльності підприємствах, з метою уникнення небезпеки втрати контролю, вищий управлінський персонал намагається якомога глибше контролювати рішення менеджерів нижчого рівня, не підміняючи водночас їхньої функції приймати рішення.

Отримання менеджером права самостійно приймати рішення означає водночас і відповідальність за його наслідки.

У системі управління вищий керівник зобов'язаний контролювати й оцінювати роботу менеджерів нижчого рівня, а вони, за своєю чергою, зобов'язані здійснювати самоконтроль та інформувати вищий управлінський персонал про результати своєї діяльності.

Для цілей здійснення такого контролю та забезпечення підзвітності менеджерів необхідно формувати відповідну систему обліку, яка б забезпечувала збирання, обробку і передання інформації про результати діяльності кожного центру відповідальності. Наведена система обліку визначена як: облік за центрами відповідальності.

Облік відповідальності – система управлінського обліку, що забезпечує інформацією для здійснення контролю і оцінки діяльності кожного центру відповідальності.

Ефективна система управлінського обліку за центрами відповідальності ґрунтується на таких принципах:

- менеджери відповідають тільки за ту діяльність, що перебуває під їхнім контролем;
- менеджери беруть участь у визначенні цілей, за досягнення яких оцінюватиметься їхня діяльність;
- менеджери намагаються досягти поставленої перед ними та очолюваними ними підрозділами мети;
- чітка визначеність ролі управлінського обліку в системі заохочення працівників;
- звіти про виконання бюджетів складаються регулярно і використовуються практично для оцінки діяльності центрів відповідальності та їх керівників.

Завданням обліку за центрами відповідальності є не стільки сам контроль, як надання допомоги в організації самоконтролю, оскільки загальновідомо, що жодна особистість не стане порушувати вигідні для неї умови й критерії оцінки їх діяльності. Отже, головною метою управлінського обліку за центрами відповідальності є надання допомоги менеджерам у складанні звітів про виконання бюджетів та оцінюванні результатів діяльності.

Створення та функціонування системи управлінського обліку за центрами відповідальності передбачає такі дії:

- визначення центрів відповідальності;
- складання бюджету для кожного центру відповідальності;
- регулярне складання звітності про виконання завдань;
- аналіз причин відхилень фактичного стану виконання завдань від запланованого та оцінка діяльності центру.

Основою управлінського обліку за центрами відповідальності є встановлення обсягу витрат і доходів для визначеного центру відповідальності, доведення зазначених показників до керівників таких центрів і систематичний контроль за виконанням ними затверджених бюджетів.

У зв'язку з цим першим кроком в організації такого управлінського обліку є виділення відповідних центрів з метою закріплення відповідальності. Для виділення центрів відповідальності насамперед беруть до уваги організаційну й технологічну структуру підприємства, посадові інструкції, якими встановлено права і обов'язки конкретних працівників.

Відмінності в характері відповідальності менеджерів надають можливість доповнити до зазначеного вище стосовно виокремлених чотирьох типів центрів відповідальності додатковими характеристиками в частині відповідальності їх керівників.

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

Центри витрат, за своєю чергою, можна поділити на центри технологічних витрат і центри дискреційних витрат.

Центр технологічних витрат – центр витрат, в якому може бути встановлений оптимальний взаємозв'язок між витратами та результатами діяльності.

Це означає, що витрати можуть бути виражені у грошовому вимірнику, а результати діяльності – у натуральних вимірниках. При цьому можуть бути встановлені норми витрат на одиницю результату діяльності – продукції (товарів, робіт, послуг).

Центр дискреційних витрат – центр витрат, в якому неможливо визначити оптимальний взаємозв'язок між витратами й результатами діяльності центру.

В даному випадку буде відсутнім прямий зв'язок між витраченими ресурсами й отриманим результатом.

Центр доходу – центр відповідальності, керівник якого контролює доходи, але не контролює витрати на виробництво продукції або придбання товарів, надання послуг, що реалізуються та інвестиції в активи центру.

Керівник центру доходу може контролювати витрати на утримання підрозділу. Отже, йдеться не про відсутність контролю витрат взагалі, а про відсутність прямого зв'язку між витратами центру та отримуваним ним доходом.

Фактично не існує центру доходу в "чистому" вигляді. Мова йде про центр доходу та обмежених витрат.

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

Наявність прямого зв'язку між витратами та доходами надає керівнику підрозділу можливість контролювати прибуток.

Основним завданням керівника центру прибутку є максимізація прибутку.

Центр інвестицій – центр відповідальності, керівник якого одночасно контролює витрати, доходи та інвестиції в активи центру.

Центром інвестицій зазвичай є підприємство загалом, а також дочірні підприємства та філії, керівники яких наділені широкими повноваженнями. Характерною особливістю центру інвестицій є прямий взаємозв'язок між інвестованим капіталом у діяльності центру та його прибутком.

Висновки з проведеного дослідження. Організація управлінського обліку за центрами відповідальності надає можливість формувати достовірну та об'єктивну інформацію щодо стану виконання завдань кожним підрозділом підприємства та досягнення цілей і мети його діяльності.

Список використаних джерел:

1. Голов С.Ф. Управленческий бухгалтерский учет. Київ : Скарби, 1998. 338 с.
2. Друри К. Управленческий и производственный учет / Пер. с англ. Москва : ЮНИТИ ДАНА, 2002.
3. Нападівська Л.В. Управлінський облік : монографія. Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. 450 с.
4. Онищенко В. Управлінський облік на підприємстві. *Головбух*. 2020. URL: <https://www.golovbukh.ua/article/8506-upravlnskiy-oblk-na-pdprimstv>
5. Пушкар М.С. Управлінський облік. Тернопіль : "Поліграфіст" ЛТД, 1995. 164 с.
6. Райан Б. Стратегический учет для руководителя / Пер. с англ. Москва : Аудит, ЮНИТИ, 1998.
7. Хонгрэн Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. Москва : Финансы и статистика, 1995. 416 с.
8. Чумаченко Н.Г. Учет и анализ в промышленном производстве США. Москва : Финансы, 1971. 240 с.

References:

1. Holov S.F. (1998) Management accounting. Kyiv: Skarbi, 338 p.
2. Druri K. (2002) Management and production accounting / Per. with English. Moscow: UNITY DANA.
3. Napadovska L.V. (2000) Managerial Accounting. Monograph. Dnepropetrovsk: Science and Education, 450 p.
4. Onishchenko V. (2020) Management accounting at the enterprise. Chief Accountant. Available at: <https://www.golovbukh.ua/article/8506-upravlnskiy-oblk-na-pdprimstv>
5. Pushkar M.S. (1995) Managerial Accounting. Ternopil: "Polygraphist" LTD, 164 p.
6. Ryan B. (1998) Strategic accounting for the head / Per. with English. Moscow: Audit, UNITI.
7. Hongren C.T., Foster J. (1995) Accounting: management aspect. Moscow: Finance and Statistics, 416 p.
8. Chumachenko N.G. (1971) Accounting and analysis in US industrial production. Moscow: Finance, 240 p.

E-mail: nickolai.korinko@nasoa.edu.ua