

Тема 11. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ТА ТРАНСФЕРНЕ ЦІНОУТВОРЕННЯ

- 1.Сутність і види центрів відповідальності.**
- 2.Оцінювання діяльності центрів відповідальності.**
- 3.Сутність і види трансферних цін.**
- 4.Розвиток обліку відповідальності.**

1. Сутність і види центрів відповідальності

Центр відповідальності – це сфера (сегмент) діяльності, у межах якої встановлено персональну відповідальність менеджера за показники, які він повинен контролювати.

Облік за центрами відповідальності – це система обліку, яка забезпечує збір інформації для оцінювання й контролю діяльності кожного центру відповідальності. Формування обліку за центрами відповідальності передбачає: визначення загальної мети діяльності підприємства та його проміжних завдань; виділення в організаційній структурі підприємства центрів відповідальності; розроблення бюджетів для кожного центру відповідальності; розроблення моделі формування звітності центрів відповідальності; оцінювання діяльності центрів на основі аналізу бюджетних і звітних даних.

1. Сутність і види центрів відповідальності

Основні особливості обліку за центрами відповідальності

ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

Облік за центрами відповідальності організовується на великих підприємствах зі складною організаційною та виробничою структурою

Такий облік функціонує паралельно з традиційною системою бухгалтерського обліку

Цей облік можна впровадити тільки за умови чіткого розмежування сфер відповідальності та конкретизованої відповідальності менеджерів за статті надходжень і витрат

В кожному центрі формують звіти про їхню діяльність

1. Сутність і види центрів відповідальності

Принципи формування центрів відповідальності

ПРИНЦИПИ ФОРМУВАННЯ ЦЕНТРІВ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

→ Кожен центр має очолювати керівник, який відповідає за результати його діяльності

→ Деталізація при виділенні центрів відповідальності має бути достатньою для аналізу їхньої діяльності, проте не надмірною

→ Для кожного центру з метою вимірювання обсягів його діяльності має бути визначений основний показник

→ Для кожного виду витрат підприємства має існувати такий центр, для якого ці витрати є прямими

→ Система стимулювання працівників підприємства має бути пов'язана з ефективністю діяльності центрів відповідальності

1. Сутність і види центрів відповідальності

За рівнем контрольованості показників:

- ***центри витрат*** – підрозділи, керівники яких контролюють тільки витрати, але не контролюють доходів, прибутку та інвестицій (бригада, цех, дільниця тощо). Виділяють центри технологічних витрат та центри дискреційних витрат;
- ***центри доходів*** – підрозділи, керівники яких контролюють тільки доходи, але не контролюють витрати, прибуток та інвестиції (відділ збуту, регіональні представництва підприємства);
- ***центри прибутку*** – це підрозділи, керівники яких контролюють витрати й доходи, але не контролюють інвестиції у власні активи (секції, кіоск, регіон діяльності тощо);
- ***центри інвестицій*** – господарські одиниці, керівники яких одночасно контролюють витрати, доходи та інвестиції (дочірня компанія, підприємство).

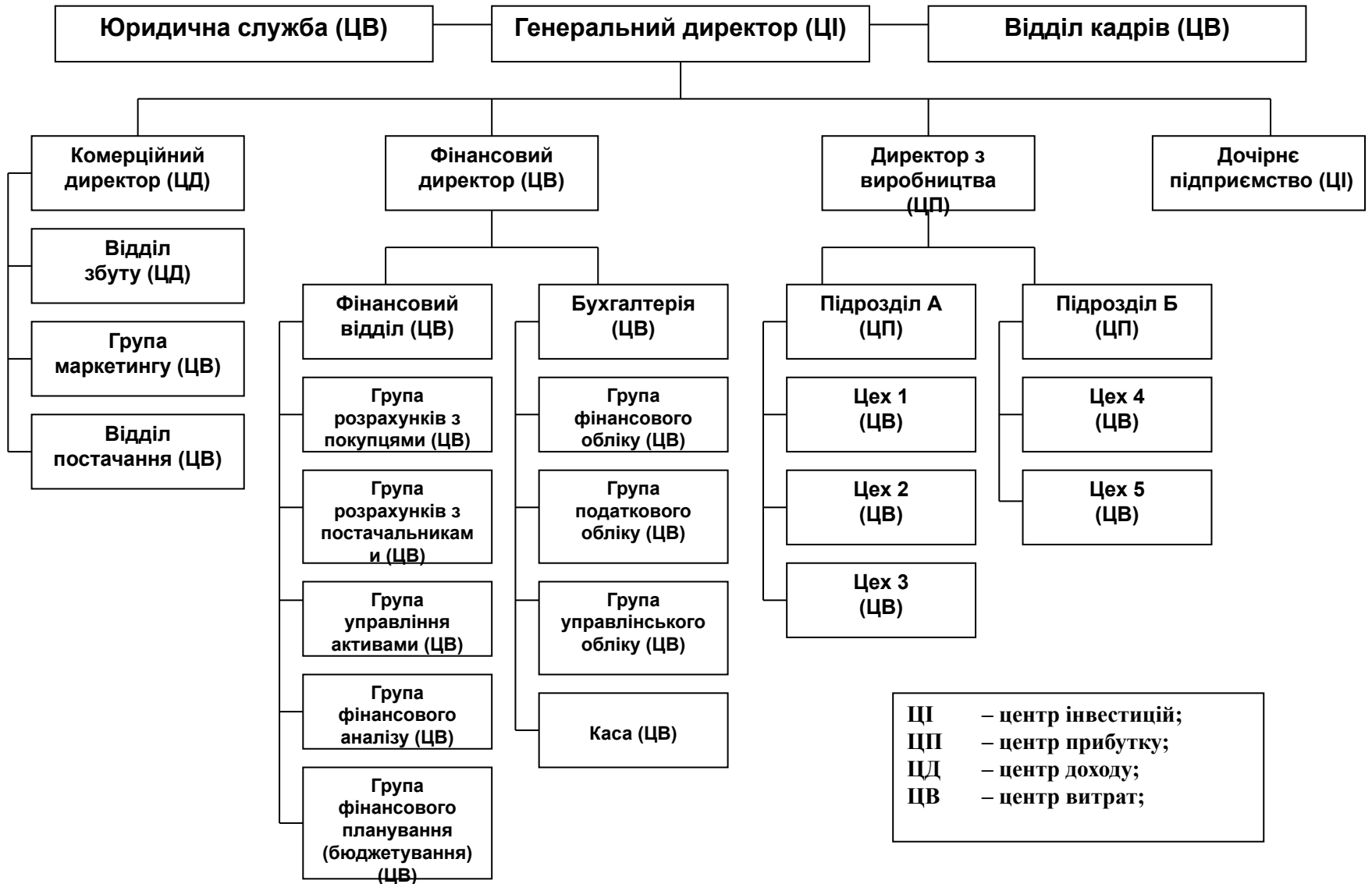
1. Сутність і види центрів відповідальності

За функціональним принципом:

- **обслуговуючі** – надають послуги іншим центрам підприємства;
- **матеріальні** – здійснюють заготівлю і збереження матеріалів;
- **виробничі** – підрозділи основного й допоміжного виробництва;
- **управлінські** – займаються управлінням підприємством (відділ кадрів, бухгалтерія, юридичний відділ тощо);
- **збутові** – займаються збутом готової продукції.

1. Сутність і види центрів відповідальності

Основні центри відповідальності на підприємстві



2. Оцінювання діяльності центрів відповідальності

В 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 і постійні, прямі і непрямі, контрольовані і неконтрольовані.

Наприкінці звітнього періоду у кожному центрі відповідальності складають звіт про результати діяльності.

2. Оцінювання діяльності центрів відповідальності

Звіт про результати діяльності центру прибутку

| № з/п | Показники | Значення показників у грн. | | Відхилення фактичних показників у бюджетних | |
|-------|---|--|----------|---|------|
| | | бюджетні скориговані на фактичний обсяг діяльності | фактичні | сума, грн. | у % |
| 1 | Дохід | 48 000 | 50 000 | + 2 000 | +4,2 |
| 2 | Змінні витрати | 33 000 | 34 000 | - 1 000 | -3,0 |
| 3 | Маржинальний дохід (п. 1 – п.2) | 15 000 | 16 000 | +1 000 | +6,7 |
| 4 | Постійні прямі витрати, контрольовані менеджером підрозділу | 5 500 | 5 000 | +500 | +9,1 |

2. Оцінювання діяльності центрів відповідальності

Звіт про результати діяльності центру прибутку

| № з/ п | Показники | Значення показників у грн. | | Відхилення фактичних показників у бюджетних | |
|--------------|--|---|---------------|---|--------------|
| | | бюджетні скориговані на фактичний обсяг діяльності | фактичні | сума, грн. | у % |
| 5 | Фінансовий результат (Пр), що контролюється керівником підрозділу (п.3–п.4) | 9 500 | 11 000 | +1 500 | +15,8 |
| 6 | Постійні витрати підрозділу, що не контролюються керівником цього підрозділу | 3 500 | 4 000 | -500 | -14,3 |

2. Оцінювання діяльності центрів відповідальності

Звіт про результати діяльності центру прибутку

| № з/ п | Показники | Значення показників у грн. | | Відхилення фактичних показників у бюджетних | |
|--------------|---|---|--------------|---|--------------|
| | | бюджетні скориговані на фактичний обсяг діяльності | фактичні | сума, грн. | у % |
| 7 | Фінансовий результат діяльності підрозділу (Пр) без урахування загальних операційних витрат підва (п.5-п.6) | 6 000 | 7 000 | +1 000 | +16,7 |
| 8 | Загальні операційні витрати, розподілені між ЦВ | 2 500 | 3 000 | -500 | -20,0 |
| 9 | Операційний прибуток (п.7-п.8) | 3 500 | 4 000 | +500 | +14,3 |

2. Оцінювання діяльності центрів відповідальності

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 плинність кадрів, відсоток забракованих виробів, використання робочого часу, кількість скарг клієнтів, відсоток повторних замовлень, кількість клієнтів тощо;

2. Оцінювання діяльності центрів відповідальності

Основні критерії оцінювання діяльності ЦВ



2. Оцінювання діяльності центрів відповідальності

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.

2. Оцінювання діяльності центрів відповідальності

Оцінювання діяльності центру прибутку здійснюють за досягненням бюджетного показника прибутку. При цьому необхідно аналізувати фінансовий результат, що контролюється керівником підрозділу, а також фінансовий результат без урахування загальних операційних витрат підприємства та суму чистого прибутку.

2. Оцінювання діяльності центрів відповідальності

Для оцінювання діяльності центру інвестицій використовують показники прибутковості інвестицій (ROI) і суми доданої економічної вартості (EVA). **Показник ROI обчислюють за формулою:**

$$ROI = \text{По} : \text{Іо},$$

де По – операційний прибуток до оподаткування центру інвестицій;

Іо – середнє значення інвестованого капіталу в операційні активи центру інвестицій.

Значення доданої економічної вартості (EVA) визначають за формулою:

$$EVA = \text{Пч} - \text{Вк},$$

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.

2. Оцінювання діяльності центрів відповідальності

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 і форми подання звітів про діяльність центрів відповідальності.

3. Сутність і види трансферних цін

За умов децентралізованої організації виробництва різні центри відповідальності часто обмінюються між собою товарами й послугами. Для об'єктивної оцінки їх діяльності важливе значення має оптимальний вибір підходу до трансферного ціноутворення.

Трансферна ціна – це внутрішня ціна, за якою один підрозділ підприємства (цех, відділ тощо) передає іншому продукцію чи послуги.

Трансферна ціна повинна: сприяти досягненню підприємством визначеної мети, забезпечувати гармонійне поєднання мети підрозділу з загальною метою підприємства; бути гнучкою (передбачувати систему знижок) і рівноцінною для менеджерів різних рівнів управління; не мати негативного впливу на ефективність функціонування центру продавця або центру покупця; сприяти забезпеченню автономності центрів відповідальності; швидко реагувати на зміни ринкової ситуації; сприяти створенню умов для мотивації діяльності керівників центрів відповідальності.

3. Сутність і види трансферних цін

Існують різноманітні методи встановлення трансфертних цін. Найчастіше застосовують такі методи:

- 1) встановлення трансферної ціни з орієнтацією на ринкові ціни на аналогічні товари чи послуги;
- 2) встановлення трансфертної ціни на основі витрат (планових або фактичних, повних або змінних) на виготовлення товарів (напівфабрикатів) чи надання послуг;
- 3) встановлення договірної трансферної ціни.

3. Сутність і види трансферних цін

Необхідною умовою застосування ринкових цін при трансфертному ціноутворенні є існування ринку проміжної продукції та стабільність цін на неї.

При цьому слід дотримуватися таких принципів:

- 1) підрозділ, який купує продукт або послугу всередині підприємства, повинен це робити доти, поки підрозділ, який продає продукцію, дотримується політики ринкових цін. В іншому випадку він має право купувати її на зовнішньому ринку;
- 2) підрозділ, який продає продукцію чи послуги, повинен мати право реалізувати її на зовнішньому ринку;

3. Сутність і види трансферних цін

Договірні трансферні ціни використовують у випадку недосконалої конкуренції на ринку продукту чи напівфабрикату. У цьому разі при встановленні трансферної ціни враховують альтернативні витрати, які існують при альтернативах внутрішнього відпуску напівфабрикату чи його реалізації зовнішнім споживачам.

Наприклад, якщо загальна сума змінних витрат на виробництво і реалізацію одиниці продукції становить 50 грн., у тому числі 3 грн. – змінні витрати на збут, то при внутрішньому відпуску продукції мінімальне значення договірної трансферної ціни одиниці продукції має становити 47 грн. ($50 - 3$), а максимальне – 50 грн.

На підставі переговорів між покупцем і продавцем визначають конкретне значення трансферної ціни продукції.

3. Сутність і види трансферних цін

Якщо для формування трансфертних цін використання ринкових цін неможливе або надто дороге, їх розробляють на основі витрат. У цьому разі трансферну ціну напівфабрикату чи послуги визначають на основі їхньої:

- **собівартості;**
- **собівартості та суми націнки;**
- **змінних витрат та суми націнки;**

Сума націнки, яку включають до трансферної ціни дає можливість центрам відповідальності відшкодувати власні витрати та отримати певну суму прибутку.

Застосування методів трансферного ціноутворення на підприємствах країн світу

| Назва методів | США | Австралія | Канада | Японія | Індія | Великобританія |
|---|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|----------------|
| А. ТРАНСФЕРТНІ ЦІНИ ВСЕРЕДИНІ КРАЇНИ | | | | | | |
| 1. На основі ринкових цін | 30 | 46 | 34 | 34 | 47 | 41 |
| 2. На основі витрат: | | | | | | |
| змінних | 4 | 8 | 6 | 2 | 6 | 6 |
| повних | 45 | 37 | 37 | 44 | – | 19 |
| інших витрат | 1 | – | 3 | – | 47 | 4 |
| разом | 50 | 45 | 46 | 46 | 53 | 29 |
| 3. На основі договірних цін | 18 | 9 | 18 | 19 | – | 24 |
| 4. Інші | 2 | – | 2 | 1 | – | 6 |
| Б. ТРАНСФЕРТНІ ЦІНИ ТРАНСНАЦІОНАЛЬНИХ КОРПОРАЦІЙ | | | | | | |
| 1. На основі ринкових цін | 35 | – | 37 | 37 | – | 31 |
| 2. На основі витрат: | | | | | | |
| змінних | 2 | – | 5 | 3 | – | 5 |
| повних | 42 | – | 26 | 38 | – | 28 |
| інших витрат | 2 | – | 2 | – | – | 5 |
| разом | 46 | – | 33 | 41 | – | 38 |
| 3. На основі договірних цін | 14 | – | 26 | 22 | – | 20 |
| 4. Інші | 5 | – | 4 | – | – | 11 |

4. Розвиток обліку відповідальності

Концепція обліку за центрами відповідальності є основою формування *функціонально-орієнтованої системи обліку відповідальності*.

Функціонально орієнтовану систему обліку відповідальності ефективно застосовують у стабільному економічному середовищі, яке характеризується низьким рівнем конкуренції та стандартизованими процесами і продукцією. Розвиток ринкових відносин, загострення конкурентної боротьби, підвищення динамічності оточуючого підприємницького середовища зумовили появу нових типів систем обліку відповідальності: системи обліку відповідальності, орієнтованої на процеси або діяльність та стратегічно орієнтованої системи обліку відповідальності.

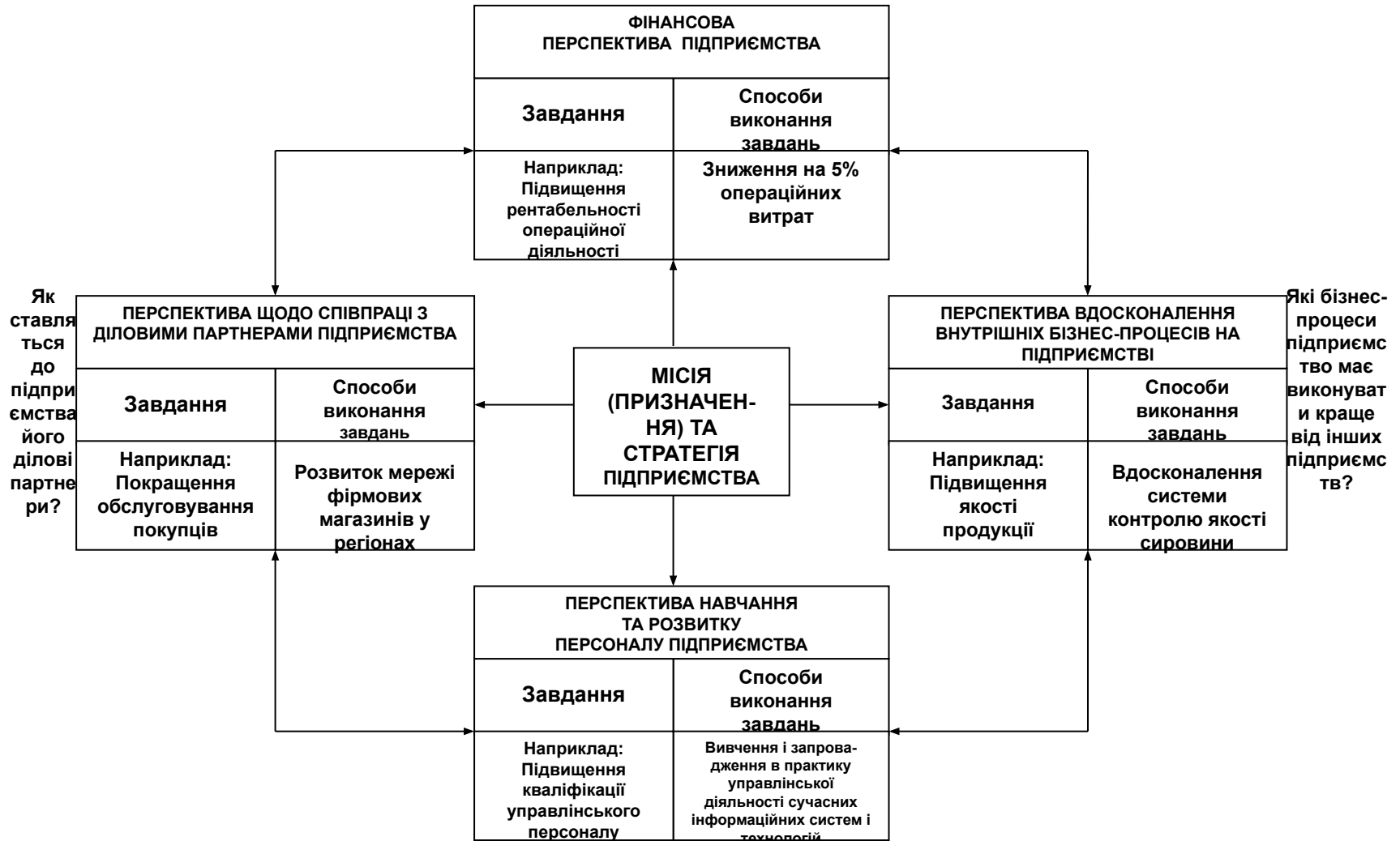
4. Розвиток обліку відповідальності

Особливістю *системи обліку відповідальності*, орієнтованої на процеси є те, що основна увага переміщується від структурних підрозділів до процесів і роботи команд, оскільки саме від ефективності бізнес-процесів залежать фінансові результати діяльності підприємства, зокрема:

- 1) основними орієнтирами діяльності є показники, зорієнтовані на тривалість, якість та ефективність процесів, в той час як основою функціонально орієнтованої системи є бюджетне та нормативне калькулювання;
- 2) оцінювання діяльності здійснюється як за системою фінансових, так і не фінансових (час, якість) показників виконання процесів;
- 3) винагорода менеджерів залежить від ефективності бізнес-процесів.

МОДЕЛЬ СТРАТЕГІЧНОГО АНАЛІЗУ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Яким є імідж під-тва в очах власників?



Яким чином можна вдосконалити діяльність персоналу і підвищити створювану підприємством цінність для споживання?

4. Розвиток обліку відповідальності

Основним недоліком системи попроцесо-орієнтованого обліку і управління є, як правило, її неузгодженість зі стратегією розвитку підприємства. Для усунення цього недоліку розроблено стратегічно-орієнтовану систему обліку відповідальності, яка ґрунтується на стратегічному аналізі конкурентних переваг підприємства та визначенні його стратегічних завдань.

Зазвичай стратегічні завдання підприємства систематизують за такими основними напрямками: фінансова перспектива; перспективу щодо співпраці з діловими партнерами підприємства; перспектива вдосконалення внутрішніх бізнес-процесів; перспектива навчання та розвитку персоналу підприємства. Для вирішення стратегічних завдань розробляють систему заходів і стимулів для кожного рівня і об'єкта відповідальності.