

Тема 11.

Облік і контроль за центрами відповідальності



Мета лекційного заняття полягає у визначенні особливостей організації, здійснення та вдосконалення обліку і контролю за центрами відповідальності на основі розгляду теоретично-практичних аспектів зазначеної проблематики.

Для досягнення поставленої мети необхідно розглянути такі питання лекційного заняття:

1. Сутність і класифікація центрів відповідальності.
2. Організація та здійснення обліку і контролю за центрами відповідальності.
3. Трансфертні ціни та їх застосування в діяльності центрів відповідальності.
4. Розвиток і вдосконалення систем обліку відповідальності.

Об'єктом дослідження є центри відповідальності різних суб'єктів господарювання.

Предметом - процес організації, здійснення та вдосконалення обліку і контролю за центрами відповідальності.

Рекомендована література

Нормативно-законодавча база:

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України № 996-XIV ВР від 16.07.99 р. (із змінами і доповненнями). – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

2. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України № 291 від 30 листопада 1999 р. (із змінами і доповненнями). – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/law2/-main.cgi?nreg=z0892-99>

3. Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Інструкція, Наказ Міністерства фінансів України № 291 від 30 листопада 1999 року (із змінами і доповненнями). – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.-ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0893-99>.

Підручники, навчальні посібники та навчально-методичні посібники для самостійного вивчення дисципліни:

1. Атамас П. Й. Управлінський облік [текст] : навчальний посібник. / [П. Й. Атамас]. - 2-ге вид. – Д.-К.: Центр учбової літератури, 2009. – 440 с.
2. Голов С. Ф. Управлінський облік [текст] : підручник. / [С. Ф. Голов] – 4-те вид. – К.: Лібра, 2008. – 704 с.
3. Добровський В. М. Управлінський облік [текст] : навч.-метод. посіб. для самост.вивч. дисц. / [В. М. Добровський, Л. В. Гнилицька, Р. С. Коршикова; за ред. В. М. Добровського]. – К.: КНЕУ, 2003. – 235 с.
4. Фаріон І. Д., Писаренко Т. М. Управлінський облік [текст] : підруч. / [І. Д. Фаріон, Т. М. Писаренко]. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 792 с.

Наукові публікації періодичних видань:

1. Грицак І.І. Управлінський облік за центрами відповідальності: доцільність та основні вимоги організації / І. І. Грицак. – [Електронний ресурс]– Lviv polytechnic National University Institutional Repository – <http://ena.lp.edu.ua> С. 423- – 425.
2. Карпова І. С. Впровадження управлінського обліку за центрами відповідальності в комерційному банку [текст] / І. С. Карпова. – К.: МІМ – Київ, 2001. – С.13-21.
3. Сидоренко Р.В. Організація трансфертного ціноутворення при обліку за центрами відповідальності / Р.В. Сидоренко. – [Електронний ресурс]–«Економічні науки». – Серія «Облік і фінанси». – Випуск 6 (24). Ч. 1. – 2009 –С. 267–276 .
4. Харчук Ю.Ю. Роль управлінського обліку за центрами відповідальності у забезпеченні фінансової стійкості ДВНЗ на ринку освітніх послуг України [текст] / Ю.Ю. Харчук - Проблеми та перспективи розвитку національної економіки : XIII Всеукраїнської науково-практичної он-лайн-конференції молодих учених та студентів, 04 березня 2015 р., м. Острог / ред. кол.: Козак Л.В., Недзведовська О.Є. та ін. – Острог: Видавництво Національного університету «Острозька академія», 2015. – С. 188-190.
5. Ягмур К.А. Організація обліку витрат на виробництво за центрами відповідальності в будівельних організаціях / К.А. Ягмур. – К.: Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 1(13) . – С.269 – 281.

Електронні ресурси:

1. Бухгалтерський сервіс «Інтерактивна бухгалтерія». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.interbuh.com.ua/ua/>
2. Всеукраїнська професійна газета «Все про бухгалтерський облік» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.vobu.com.ua/>
3. Фінансово-бухгалтерський портал «Дебет-Кредит» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://dtkr.com.ua/>



1. Сутність і класифікація центрів відповідальності

Кожен суб'єкт господарювання має власну *організаційну структуру*, яка визначається наявністю та взаємодією його *підрозділів (цехів, відділів, департаментів, секцій, служб, відділень, кафедр)*.

Ці підрозділи очолюють *керівники (менеджери, завідувачі, начальники, директори)*, які відповідають за їхню роботу.

У невеликих підприємствах один керівник може здійснювати все управління, але при зростанні обсягів бізнесу і ускладненні його структури виникає необхідність розподіляти обов'язки з управління між різними його рівнями.

Таке делегування управлінських повноважень вищим керівництвом нижчому називають **децентралізацією управління**.



Таблиця 1.1

Переваги та недоліки децентралізації управління

№ п/п	Переваги децентралізації управління	Недоліки децентралізації управління
1.	Можливість звільнити вище керівництво від вирішення оперативних питань і зосередження його уваги на глобальних стратегічних проблемах і рішеннях.	Ускладнення координації діяльності підрозділів.
2.	Підвищення оперативності прийняття поточних рішень на окремих рівнях управління.	Можливість появи нездорової внутрішньої конкуренції між окремими керівниками підрозділів.
3.	Підвищення кваліфікаційного рівня управління за рахунок спеціалізації менеджерів.	Зростання витрат на управління та ін.
4.	Можливість набуття досвіду керівної роботи і кваліфікаційного зростання менеджерів (професійної кар'єри) та ін.	-

Для усунення деяких з названих недоліків керівники вищих рівнів управління змушені посилювати контроль за діяльністю підлеглих підрозділів та їх керівників, не підмінюючи 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.

Вперше концепцію центрів відповідальності та обліку за центрами відповідальності сформулював **американський економіст Джон Хіггінс, який у 1952 р.** писав, що кожну структурну одиницю підприємства обтяжують ті і лише ті витрати або доходи, за які вона може відповідати і які контролює.

Центром відповідальності він називав підрозділ, який очолює керівник, що несе особисту відповідальність за результати його роботи.



Таблиця 1.2

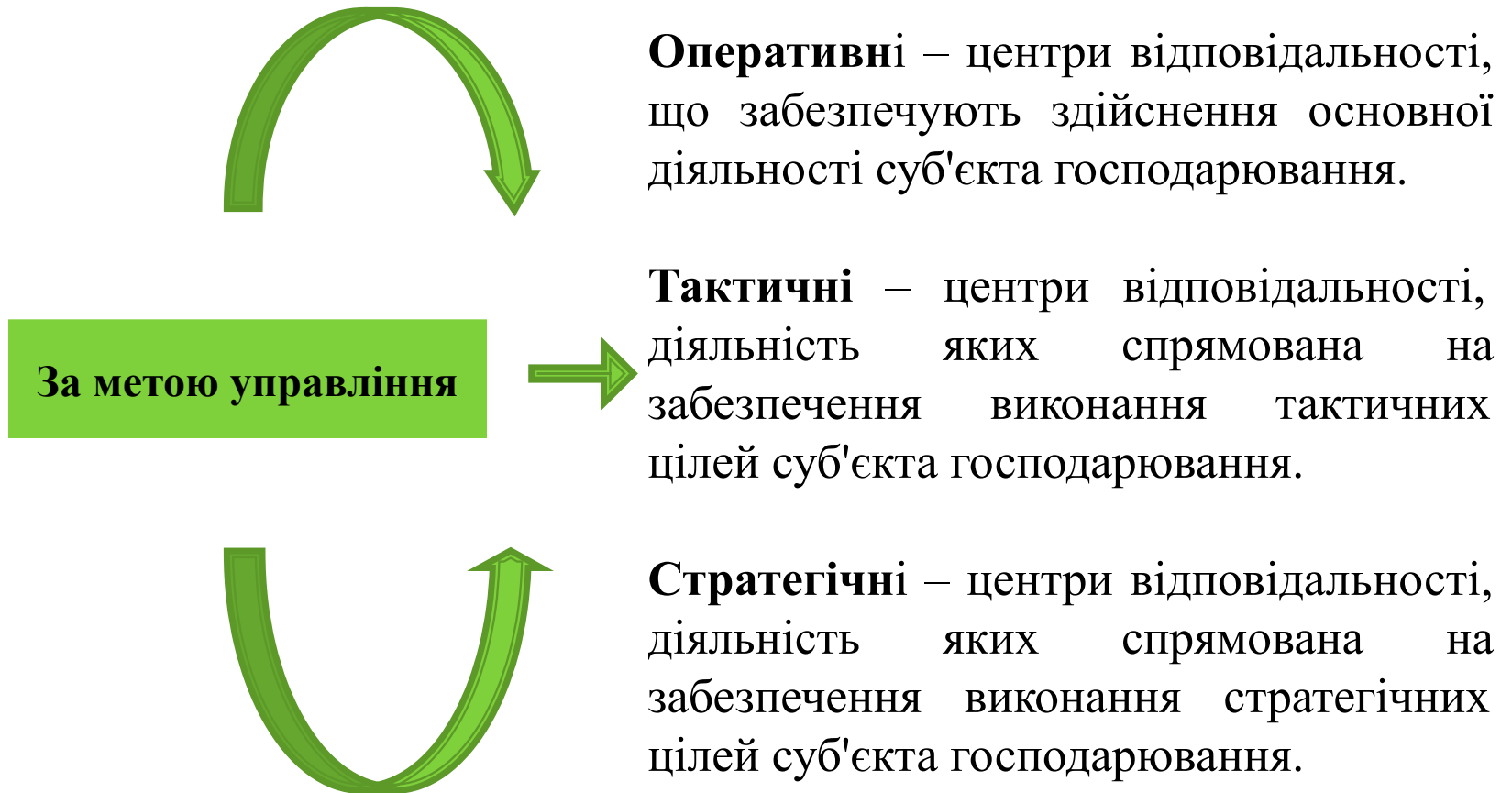
Різні підходи щодо трактування сутності поняття «центри відповідальності» та визначення їхніх типів

Економічна категорія	Автор(и)	Трактування сутності	Типи центрів відповідальності
Центр відповідальності	Агамас П. Й.	<i>Підрозділ, який очолює керівник, що несе особисту відповідальність за результати його роботи.</i>	Центри доходів Центри витрат Центри прибутків Центри інвестицій
	Вахрушина М.А.,	<i>Структурний підрозділ організації, яким керує менеджер, котрий контролює у визначеному для даного підрозділу ступені витрати, доходи та кошти, що інвестовані у цей сегмент бізнесу.</i>	-
	Голов С.Ф. Бутинець Ф.Ф.	<i>Сфера (сегмент) діяльності, у межах якої встановлено персональну відповідальність менеджера за показники діяльності, які він контролює</i>	Центри витрат Центри доходу Центри прибутку Центри інвестицій

Продовження таблиці 1.1

Економічна категорія	Автор(и)	Трактування сутності	Типи центрів відповідальності
Центр відповідальності	Добровський В. М.	<i>Сегмент діяльності, в межах якого встановлено персональну відповідальність менеджера за показники діяльності, які він контролює.</i>	Центри доходів Центри витрат Центри прибутків Центри інвестицій
	Друрі К.	<i>Підрозділ організації, що управляється менеджером, відповідальним за результати його роботи.</i>	Центри витрат Центри надходжень Центри прибутку Центри інвестицій
	Івашкевич В.Б., Нападовська Л.В.	<i>Область діяльності керівника, який має конкретні права та обов'язки, відповідного рівня управління.</i>	Центри витрат Центри прибутку Центри інвестицій
	Сопко В.В., Завгородній В.П.	<i>Місце, де виникають правові відносини між учасниками господарських процесів.</i>	-
	Чумаченко М.Г.	<i>Центр, що використовується для оперативного контролю витрат виробництва і реалізації продукції.</i>	-

Класифікація центрів відповідальності:



За рівнем управління

Центри, що охоплюють *окремі структурні підрозділи.*

Центри, що охоплюють *окремі напрямки або види діяльності.*

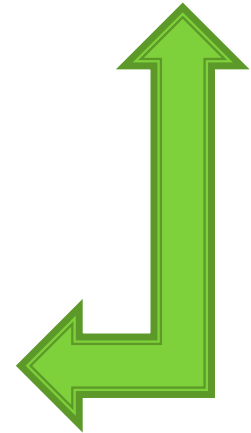
Центри, що охоплюють *групи продуктів чи послуг.*

Центри, що охоплюють *групи клієнтів.*

Центром відповідальності вважаються *філії, відділення.*

**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.

Основні – центри, що організують контроль за місцями виникнення витрат.

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



**За відношенням
до основної
діяльності**

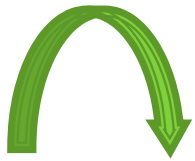
Центри витрат – центри відповідальності, керівники яких контролюють витрати, але не контролюють доходи й інвестиції в активи таких центрів.



**За обсягом
відповідальності**

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 й 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.



Таблиця 1.3

**Типи центрів відповідальності суб'єктів господарювання
відповідно до міжнародної та вітчизняної практики
управлінського обліку**

Практика управлінського обліку			
Міжнародна	Вітчизняна		
	Підприємства різних форм власності	Бюджетні установи	Суб'єкти органів державного сектору - виконавці бюджетних програм
Центр затрат	Центр витрат	Центр видатків	Центр затрат
Центр інвестицій	Центр інвестицій	Центр асигнувань (для загального фонду); центр фінансування (для спеціального фонду)	Центр цільового бюджетного фінансування
Центр доходу	Центр виручки	Центр доходу	Центр продукту
Центр прибутку	Центр прибутку	Центр результатів виконання кошторису діяльності	Центр результатів виконання кошторису бюджетної програми

Таким чином, під **центром відповідальності** слід розуміти *підрозділ, сферу (сегмент) діяльності суб'єкта господарювання*, в межах якої встановлено персональну відповідальність менеджера (керівника) за показники діяльності, які він контролює.

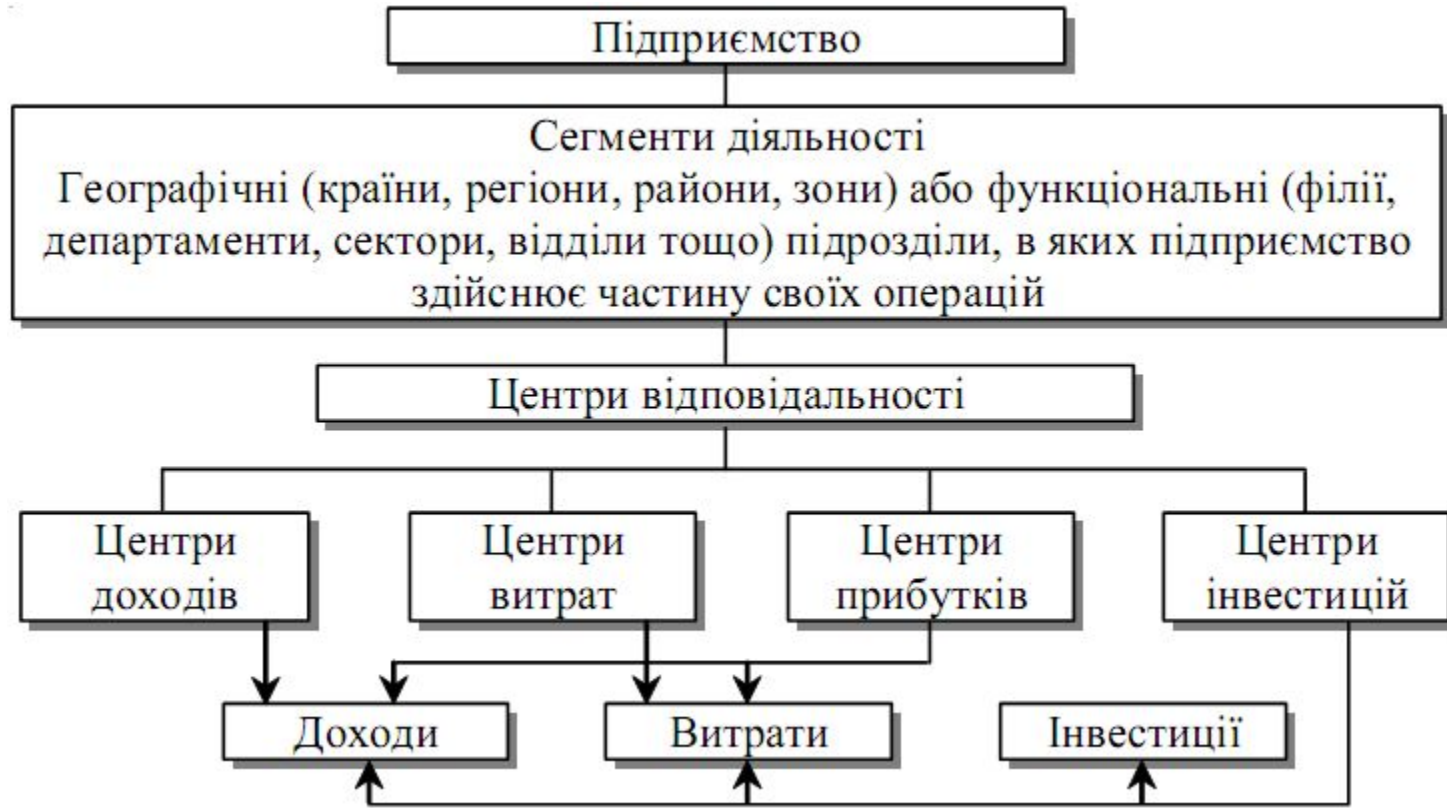


Рис. 1.1. Типи центрів відповідальності

2. Організація та здійснення обліку і контролю за центрами відповідальності

Облік за центрами відповідальності - це система бухгалтерського обліку, яка забезпечує відображення, накопичення, аналіз і представлення інформації про витрати та результати і дає змогу оцінювати діяльність окремих центрів відповідальності та їх керівників.

На відміну від *обліку повних витрат*, який зосереджує увагу на окремих видах діяльності, продуктах або програмах чи замовленнях, *облік за центрами відповідальності* зосереджується на *обліку витрат і доходів* окремих структурних підрозділів (*центрів відповідальності*).

Основні принципи обліку за центрами відповідальності регламентують те, що менеджер:

- 1) відповідає тільки за ту діяльність, що перебуває під його контролем;
- 2) бере участь у визначенні показників, за якими оцінюється його діяльність;
- 3) зацікавлений у досягненні поставленої перед ним та його підрозділом мети;
- 4) чітко визначає роль обліку в системі заохочення працівників;
- 5) регулярно звітує про результати роботи підрозділу, які використовуються для оцінки його діяльності за звітний період та планування показників на наступний плановий період.

Спершу *метою обліку за центрами відповідальності* було посилення контролю за витратами через встановлення персональної відповідальності кожного менеджера за витрачання певних ресурсів.

На сучасному етапі розвитку національної економіки **головною метою обліку відповідальності** є не тільки контроль за витратами, скільки допомога менеджерам в організації самоконтролю, у складанні звітів про виконання бюджетів та оцінці результатів діяльності.

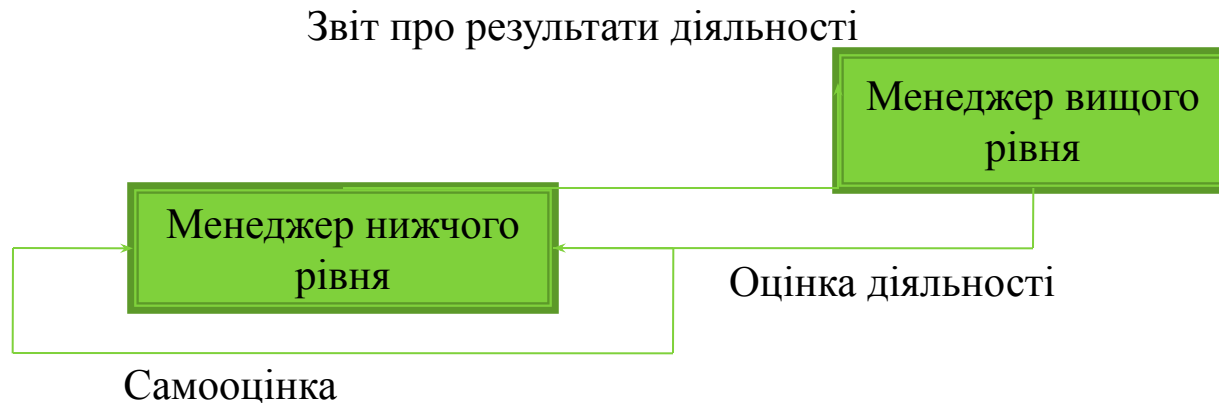


Рис. 2.1. Загальна схема обліку відповідальності.

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.

Відмінності в характері відповідальності менеджерів дають змогу відокремити чотири типи центрів відповідальності: **центр витрат, центр доходу; центр прибутку, центр інвестицій.**

Облік витрат і доходів за центрами відповідальності вимагає їх систематизації і кодування за кожним центром відповідальності так, наприклад код витрат виробничого підприємства може мати таку структуру:

- 1 - ознака діяльності (основна);
- 2 - функція (виробництво, збут, адміністрування);
- 3 - структурна одиниця (цех 1);
- 4 - стаття витрат (транспортно-заготівельні витрати);
- 5 - контрольованість витрат (визначає міру відповідальності начальника цеху 1);
- 6 - код об'єкту витрат (код виробу чи замовлення).

Таким чином, запис, зроблений у дебет рахунка 23 “ Виробництво ” може мати такий вигляд 23/142125.

Інформація про основні планові показники або результати діяльності кожного центру відповідальності періодично узагальнюються у Бюджеті та Звіті центру відповідальності. Зміст, форма, періодичність складання яких є різною на кожному підприємстві.

При цьому використовують як *фінансові (у гривнях)*, так і *нефінансові показники* (якість продукції та дефекти, перелік досягнень, рівень ліквідності, кількість нових соціальних програм).

Облік відповідальності здійснюється на основі стандартних витрат (необхідні для виробництва продукції або послуг за нормальних умов діяльності; їхня величина базується на обґрунтованих нормах та інженерних розрахунках).

Розрізняють три види стандартів:

- 1) **базисні** – це довгострокові стандарти витрат (від 2 до 5 років) для вивчення динаміки цін та продуктивності праці;
- 2) **теоретичні** – ті, які можуть бути досягнуті за ідеальних умов діяльності (еталон);
- 3) **поточні** – це стандарти витрат, необхідних для виготовлення продукції у плановому періоді за наявних умов діяльності.

Стандарти витрат розробляються з урахуванням існуючої технології та організації виробництва, продуктивності праці, кваліфікації працівників, цін і т. ін.

Система калькулювання стандартних витрат – це система обліку, яка використовує стандартні витрати: для контролю витрат; прийняття рішення про ціни; оцінки виконання бюджетів; усвідомлення витрат; управління за відхиленнями.

Система калькулювання стандартних витрат включає:

- 1) встановлення стандартів витрат;
- 2) накопичення даних про фактичні витрати;
- 3) аналіз відхилень та складання звітності;
- 4) дослідження причин відхилень;
- 5) внесення необхідних коректив до бюджетів;
- 6) зміна стандартів витрат (встановлення нових стандартів).



Таблиця 2.1

Бюджет компанії та звіт щодо його виконання за місяць

Центри відповідальності, елементи витрат	Бюджет		Відхилення: позитивні (негативні)	
	за місяць	наростаючим підсумком	за місяць	наростаючим підсумком
Офіс президента	6000	20000	100	400
Головний бухгалтер	4000	13000	(200)	(1000)
Віце-президент з виробництва	116000	377000	(8950)	(20600)
Віце-президент зі збуту	40000	130000	(1000)	(4000)
Разом контрольованих витрат	<u>166000</u>	<u>540000</u>	<u>(10050)</u>	<u>(25200)</u>
Віце-президент з виробництва				
Офіс віце-президента	9000	29000	(1000)	(1000)
Механічний цех	72000	236000	(2950)	(11600)
Цех обробки	15000	50000	(2000)	(3000)
Складальний цех	20000	62000	(3000)	(5000)
Разом контрольованих витрат	<u>116000</u>	<u>377000</u>	<u>(8950)</u>	<u>(20600)</u>
Механічний цех				
Основні матеріали	40000	140000	(1000)	(4000)
Пряма зарплата	25000	75000	(2000)	(7000)
Підготовчий час	4000	12000	400	(100)
Комунальні послуги	2000	6000	(200)	(100)
Постачальники	200	600	(40)	(100)
Малоцінні та швидко- зношувані предмети	300	900	(50)	(100)
Інші витрати	500	1500	(60)	(200)
Разом контрольованих витрат	<u>72000</u>	<u>236000</u>	<u>(2950)</u>	<u>(11600)</u>

Затверджені стандарти узагальнюються бухгалтерією у **карті стандартної собівартості одиниці продукції** (рис. 2.2).

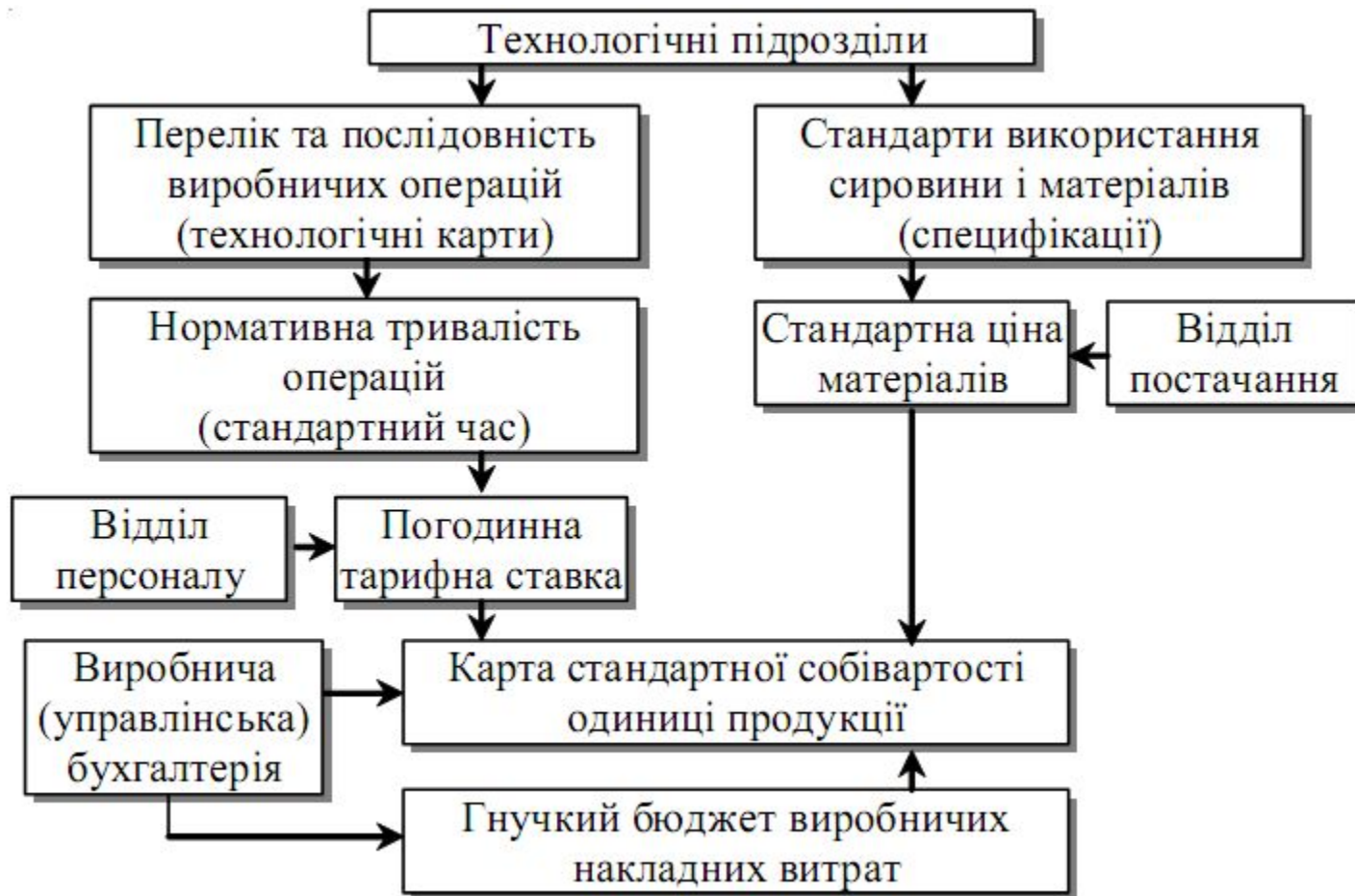


Рис. 2.2. Процес розробки та встановлення стандартів витрат.

Стандарти витрат періодично переглядаються, щоб вони відповідали сучасним умовам виробництва (рис. 2.3).



Рис. 2.3. Організація обліку відповідальності на основі стандартних витрат.

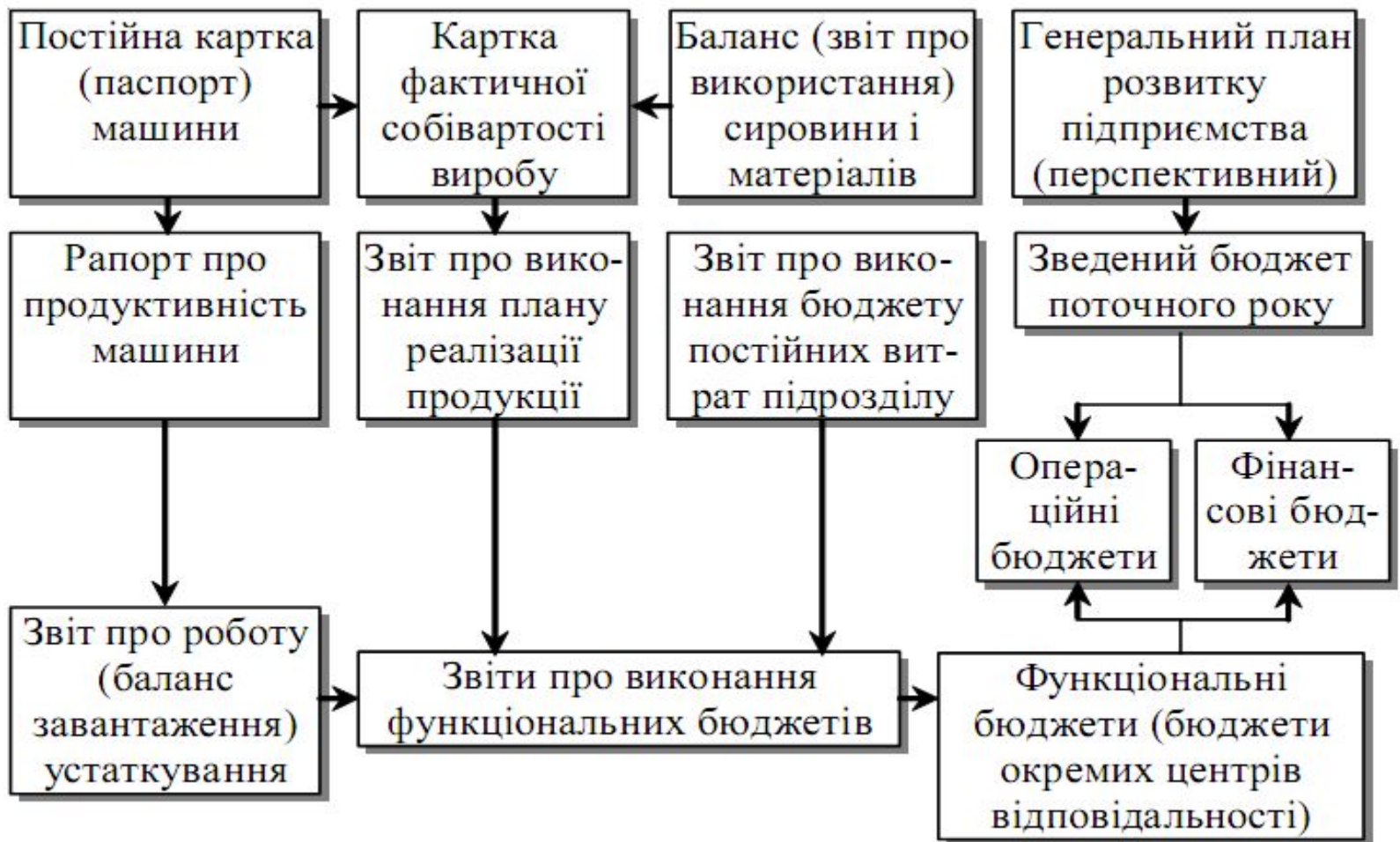


Рис. 2.4. Організація обліку відповідальності за методом «тариф-година-машина»

Чим нижчий рівень керівників у службовій ієрархії, тим детальнішими повинні бути їхні звіти. І навпаки, чим вище рівень відповідальності менеджера, тим інформація має бути більш стислою й узагальненою .

Таблиця 9.2

ЗВІТ ПРО ПОКАЗНИКИ ДІЯЛЬНОСТІ ДЛЯ КЕРІВНИКА КОМПАНІЇ

		Кошторисні показники		Відхилення ^а	
		на поточний місяць	з початку року	за поточний місяць	з початку року
Керівник компанії	Підприємство А	453 900	6 386 640	80 000(В)	98 000(В)
	Підприємство В	×	×	×	×
	Підприємство С	×	×	×	×
	Адміністративні витрати	×	×	×	×
	Витрати на збут	×	×	×	×
	Дистрибуційні витрати	×	×	×	×
		2 500 000	30 000 000	400 000(П)	600 000(П)
	Звіт про показники діяльності для менеджера по виробництву підприємства А				
Менеджер по виробництву	Витрати на менеджера	×	×	×	×
	Цех механічний № 1	165 000	717 600	32 760(В)	89 190(В)
	Цех механічний № 2	×	×	×	×
	Складальний цех	×	×	×	×
	Оброблюваний цех	×	×	×	×
		453 900	6 386 640	80 000(В)	98 000(В)
	Звіт про показники діяльності для керівника центру відповідальності (цеху № 1)				
Керівник центру відповідальності	Основні матеріали	×	×	×	×
	Зарплата основних робітників	×	×	×	×
	Зарплата допоміжних робітників	×	×	×	×
	Допоміжні матеріали	×	×	×	×
	Енергія	×	×	×	×
	Технічне обслуговування	×	×	×	×
	Простої	×	×	×	×
	Інші витрати	×	×	×	×
		165 000	717600	32 760 (В)	89 180 (В)

^аП — знак, що показує позитивні відхилення від кошторису (фактичні витрати менші за тих, що закладені в кошторис); В — негативні відхилення (фактичні витрати перевищують кошторисні).

Управлінський контроль – це процес, за допомогою якого менеджери впливають на працівників суб'єкта господарювання для ділового і ефективного виконання його стратегії.

Бюджетний контроль характеризує лише відхилення від бюджету, тобто фінансові показники, які є об'єктом управлінського обліку.



Рис. 2.5. Нефінансові показники діяльності у сфері виробництва та послуг



Рис. 2.6. Деталізація відхилення доходу від продажів

Таблиця 2.3

**Звіт про прибутки у розрізі центрів відповідальності
(торгове підприємство)**

Показник	Магазин		Разом
	№ 1	№ 2	
Продажі (виручка)	311700	175300	487000
Змінні витрати:			
– собівартість реалізованих товарів	193300	147600	340900
– прямі витрати на закупівлю	14000	7800	21800
– прямі витрати на доставку товарів покупцям	–	2000	2000
Разом змінні витрати	207300	157400	364700
Маржинальний доход	104400	17900	122300
Прямі постійні витрати:			
– зарплата	16900	10100	27000
– реклама	5000	3000	8000
– адміністративні витрати	3100	2600	5700
Разом прямі постійні витрати	25000	15700	40700
Внесок у покриття постійних непрямих витрат	79400	2200	81600
Непрямі витрати			61000
Операційний прибуток			20600
Податок на прибуток			6600
Чистий прибуток			14000



Рис. 2.7. Аналіз відхилення прибутку на основі оцінки відхилень фактичних витрат і доходів від планових (нормативних)



Рис. 2.8. Взаємозв'язок коефіцієнтів («Піраміда Дюпона»), які використовуються для оцінки діяльності центрів інвестицій



Контроль діяльності центрів відповідальності та їхніх керівників **передбачає визначення показників результативності та ефективності.**

Результативність – це показник того, як виконує свої завдання центр відповідальності, на скільки він досягає бажаних або запланованих результатів (за обсягом діяльності, часом, якістю продукції тощо).

Ефективність – це відношення результату діяльності до використання ресурсів (витрат), тобто досягнення максимуму продукції при мінімальних витратах, або мінімуму витрат на одиницю діяльності.

Виходячи з цього, діяльність центру відповідальності може бути:

- 1) ефективною і результативною;
- 2) результативною але неефективною;
- 3) ефективною але нерезультативною;
- 4) нерезультативною і неефективною.



3. Трансфертні ціни та їх застосування в діяльності центрів відповідальності.

Трансфертні ціни – це ціни, за якими продукція, товари або послуг одного центру відповідальності суб'єкта господарювання передаються іншим центрам відповідальності того ж суб'єкта.

Рівень трансфертних цін досить суттєво впливає на результати діяльності центрів відповідальності (табл. 3.1). Таблиця 3.1.

Вплив методів трансфертного ціноутворення на прибуток підрозділів компанії, грн

Показник	Метод трансфертного ціноутворення		
	150% суми змінних витрат	125% суми загальних витрат	Ринкова ціна
Перший підрозділ:			
– дохід від реалізації послуг	60000	150000	240000
– змінні витрати	40000	40000	40000
– постійні витрати	80000	80000	80000
– операційний прибуток (збиток)	(60000)	30000	120000
Другий підрозділ:			
– дохід від реалізації послуг	3000	10000	36000
– змінні витрати	2000	2000	2000
– постійні витрати	6000	6000	6000
– операційний прибуток (збиток)	(5000)	2000	28000
Третій підрозділ:			
– дохід від реалізації готової продукції	540000	540000	540000
– передані витрати з інших підрозділів	63000	160000	276000
– змінні витрати	80000	80000	80000
– постійні витрати	60000	60000	60000
– операційний прибуток (збиток)	337000	240000	124000
Прибуток компанії в цілому	272000	272000	272000



Підхід альтернативних витрат передбачає 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 трактуються таким чином:

- ✓ **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.
- ✓ **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.

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.

Трансфертне ціноутворення на основі ринкових цін є дуже привабливим, оскільки воно дає змогу узгодити результати діяльності окремих підрозділів та підприємства в цілому.

Воно можливе лише тоді, коли існує ринок подібних напівфабрикатів, стабільності цін на них та при високому рівні децентралізації управління всередині підприємства.

*При застосуванні **ринкових цін як бази трансфертного ціноутворення** необхідно дотримуватися **таких принципів**:*

- 1) підрозділ, який купує продукцію або послуги, повинен робити це доти, доки підрозділ, який продає ці послуги, дотримується політики ринкових цін і бажає продавати всередині підприємства;
- 2) якщо підрозділ, який продає продукцію або послуги, не дотримується політики ринкових цін, то підрозділ-покупець повинен мати право купляти такі послуги за межами підприємства;
- 3) підрозділ, який продає продукцію або послуги, повинен мати право реалізувати їх за межі підприємства;
- 4) для розв'язання конфліктних ситуацій з питань трансфертного ціноутворення має бути створений внутрішньогосподарський арбітражний орган.

Критеріями вибору методу трансфертного ціноутворення є:

- сприяння узгодженню загальної мети компанії;
- мотивація керівництва;
- сприяння автономії підрозділів в умовах децентралізації управління.

Загальною формулою для визначення трансфертної ціни є:

$$\text{Трансфертна ціна} = \text{Дійсні витрати на одиницю продукції} + \text{Можливі витрати на одиницю продукції.}$$

Отже, трансфертна ціна повинна відшкодовувати витрати підрозділу на виробництво продукції та його втрати внаслідок відмови від реалізації продукції іншим підприємствам.

Базою для визначення трансфертних цін можуть бути: рівень витрат, ринкові або договірні ціни.

Результати дослідження 239 великих компаній США, опубліковані у 1979 р., показали, що за основу трансфертних цін використовують переважно ринкові ціни - 31 % досліджених підприємств, договірні ціни – 22 %, ціни на рівні повних витрат – 25 %, на рівні повних витрат плюс прибуток – 17%, на базі змінних витрат – 5 %.



За даними Ч.Т. Хорнгрена та Дж. Фостера методи трансфертного ціноутворення наприкінці 70-х років ХХ ст. розподілялися таким чином (табл. 3.2):

Таблиця 3.2.

Розподіл методів трансфертного ціноутворення, %

Країна	База трансфертного ціноутворення				
	ринкова ціна	змінні витрати	повна собівартість	договірна ціна	інші
В середині країни					
США	30	4	45	18	3
Австралія	46	8	37	9	—
Канада	34	6	37	18	5
Японія	34	2	44	19	1
Індія	47	6	47	—	—
Великобританія	41	6	19	24	10
Мультинаціональне ціноутворення					
США	35	2	42	14	7
Канада	37	5	26	26	6
Японія	37	3	38	22	—
Великобританія	31	5	28	20	16

Трансфертне ціноутворення широко використовується транснаціональними корпораціями, що мають філії в різних країнах, **для мінімізації податків та ризиків.**

Досягають цього таким чином:

Дочірня компанія, що створена в країні з дешевою робочою силою та високими податками на прибуток, реалізує свою продукцію за собівартістю материнській компанії, яка створена в іншій країні, де діють більш високі ціни та менші ставки оподаткування.

Материнська компанія продає продукцію кінцевим споживачам і сплачує податки за ставками країни перебування.

Дочірня компанія у країні-виробнику взагалі прибутку не має і податку не сплачує.

Таким чином, мінімізується загальна сума податку.

Для запобігання таким явищам уряди окремих країн вживають відповідних заходів:

- законодавчо встановлюють мінімальну ціну (або прибутковість) реалізації продукції закордонним філіям;
- підвищують митні збори;
- обмежують репатріацію прибутків та дивідендів і т. ін.

Тому політику трансфертного ціноутворення визначають умови країни, де зареєстрована (перебуває) дочірня компанія.

4. Розвиток і вдосконалення систем обліку відповідальності.

Залежно від того, на кого покладається відповідальність за результати діяльності, які критерії встановлюються для виконання, яким чином здійснюється оцінка виконання та як будується система винагородження менеджерів, розрізняють *три типи систем обліку відповідальності*:

- функціонально орієнтовану (підрозділ (цех, відділ) або виробнича лінія);
- орієнтовану на процеси або діяльність (закупівля, розробка продукту, залучення нових клієнтів та обслуговування клієнтів);
- стратегічно орієнтовану (збалансована карта бальних оцінок, чітка місія та стратегія, основа виникнення стратегічного управлінського обліку).

Організація має обрати ту з них, що відповідає вимогам і економічним умовам бізнес-середовища, в якому вона функціонує.

Зокрема, для організацій, що працюють у *стабільному середовищі зі стандартизованою продукцією та процесами і незначним конкурентним тиском*, найпридатнішою є *функціонально орієнтована система обліку відповідальності*.

В міру зростання організаційної складності і підсилення динамізму конкурентного середовища більш придатними будуть системи обліку відповідальності *за процесами (на основі діяльності) і стратегічно орієнтована система*.

До 80-х років ХХ ст. спостерігалася тенденція *використання в управлінському обліку системи контролю фінансових показників діяльності* (виражені в грошовій формі та орієнтовані виключно на скорочення витрат,).

У 80-ті роки ХХ ст. значно більше уваги стало приділятися включенню в облікову систему нефінансових показників діяльності, які забезпечують одержання зворотного зв'язку по всіх ключових змінних, необхідних для успішного суперництва в умовах глобальної економічної конкуренції.

Необхідність поєднання фінансових і нефінансових показників діяльності та виділення з них основних параметрів викликала створення системи збалансованих показників.

Збалансована карта бальних оцінок — набір основних показників, які забезпечують менеджерам вищої ланки швидку, але досить повну картину діяльності організаційної одиниці (підрозділу або стратегічної одиниці бізнесу).

Мета такої облікової відомості (карти) — одержати узагальнену базу для передачі стратегічних цілей компанії у вигляді з'єданого набору показників діяльності.

Карта перекладає місію та стратегію організації на операційні цілі й показники виконання за чотирма різними перспективами (аспектами): **фінансовою перспективою, перспективою клієнтів, внутрішньою перспективою бізнесу й перспективою навчання і зростання (інфраструктури).**

Стратегія, як її визначають творці теоретичних засад Збалансованої карти бальних оцінок (стратегічної системи обліку відповідальності), — це:

- вибір клієнтного й ринкового сегментів, які бізнесодиниця збирається обслуговувати;
- ідентифікація ключових внутрішніх та бізнеспроцесів, в яких організація повинна перевершувати інших, щоб подавати цінні пропозиції клієнтам на цільових ринкових сегментах;
- відбір індивідуальних і потенційних можливостей для досягнення внутрішніх, клієнтських та фінансових цілей.

Тобто стратегія визначає бажані для менеджменту зв'язки між чотирма перспективами.

З іншого боку, переведення стратегії має на увазі визначення загальних цілей, критеріїв, цільових завдань (стандартів) та ініціативних заходів для кожної перспективи.

Наприклад, для **фінансової перспективи компанія може визначити ціль збільшити доходи від продажу шляхом впровадження нових продуктів.**

Показником виконання може бути відсоток виручки від продажу нових продуктів. Цільовим завданням або стандартом для показника на наступний рік може бути 20 відсотків (тобто 20% загального доходу від продажу наступного року має надійти від продажу нових продуктів).

Ініціативні заходи розкривають, яким чином це буде досягнуто, тобто компанія повинна *ідентифікувати сегменти клієнтів, внутрішні процеси, індивідуальні та організаційні потенційні можливості, які дозволять реалізувати ціль зростання.*



Рис. 9.1. Процес переведення стратегії в цільові завдання діяльності (15, с.722)

На думку К. Друрі до стратегічного управлінського обліку може бути віднесена і *цільова калькуляція собівартості*. Це пояснюється її зовнішньою орієнтацією та ринковим підходом, з точки зору встановлення ціни на продукт і управління витратами. Тобто цільова калькуляція може бути використана *як стратегічний інструмент управління витратами*.

Цільова калькуляція — це прийом, орієнтований на споживача. Ним широко користуються японські компанії, а в останні роки — країни Європи й США.

Цільова калькуляція виконується в чотири етапи:

- визначення цільової ціни, яку споживачі будуть готові платити за продукт;
- розрахунок цільової маржі прибутку і становлення цільової собівартості на основі цільової ціни;
- обчислення фактичної собівартості продукту;
- визначення способів зниження фактичних витрат до рівням цільових, якщо фактична собівартість перевищує цільову.

Цільова собівартість — це різниця між ціною продажу, необхідною для заволодіння визначеною часткою ринку, та бажаним прибутком на одиницю продукту.

Отже, цільове калькулювання є особливо корисним інструментом при встановленні цілей скорочення витрат.

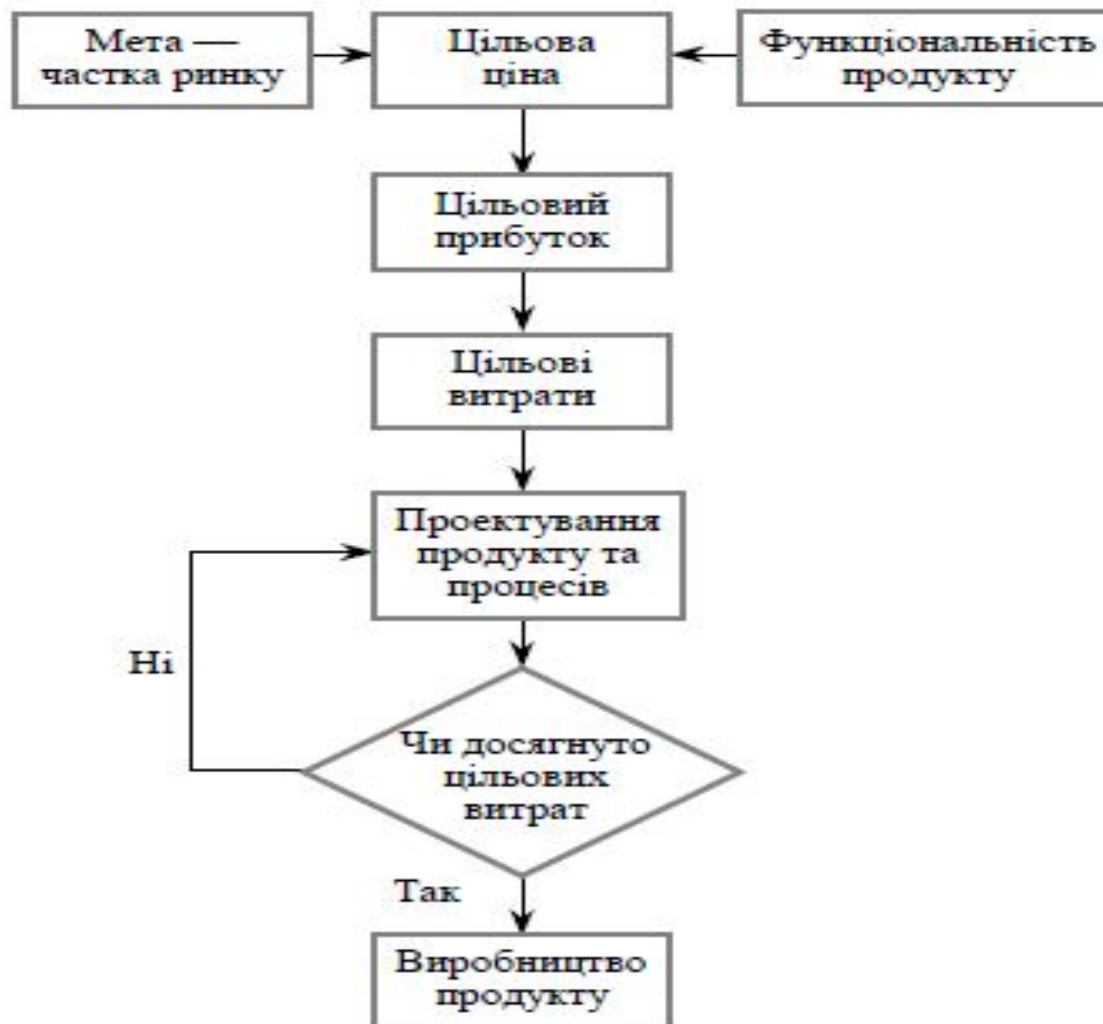


Рис. 9.2. Модель цільового калькулювання (15, с.719)

Калькуляція за системою «Кайдзен».

Кайдзен — японський термін, який відображає *внесення поліпшень у процес невеликими порціями, а не внаслідок крупних інновацій.*

Основна відмінність між цільовою калькуляцією собівартості і калькуляцією типу кайдзен полягає в тому, що вони *застосовуються на різних етапах життєвого циклу продукції:*

- ❑ цільова калькуляція використовується переважно на етапі проектування, а калькуляція кайдзен — на етапі виробництва.
- ❑ при цільовій калькуляції основна увага приділяється самому продукту і зниження витрат забезпечується, в першу чергу, за рахунок конструкції продукту. І навпаки, калькуляція кайдзен приділяє основну увагу виробничим процесам, а скорочення витрат досягається підвищенням ефективності цих процесів.

Отже, потенціал зниження витрат при калькуляції кайдзен менший, оскільки продукти вже знаходяться на етапі виробництва і тому значні частки витрат є зафіксованими.

Мета калькуляції кайдзен — скорочення витрат на деталі й продукти на заздалегідь визначену величину.

Наприклад, підрозділ одержує від керівництва підприємства *цільовий показник зменшення витрат, який порівнюється з фактичними витратами за попередній рік, після чого обираються способи скорочення витрат.*

Такими способами можуть бути:

1. Виключення діяльності.
2. Відбір діяльності.
3. Скорочення діяльності.
4. Спільне споживання діяльності, або поділ діяльності.

При застосуванні кайдзенкостингу компанія, яка акцентує увагу на скороченні марних (зайвих) витрат, встановлює **обсяг запланованого вдосконалення на наступний період (місяць, квартал, рік).**

Заплановане вдосконалення вважається таким, якого можна реально досягнути.

Після його втілення порівнюють фактичні витрати з установленим стандартом, щоб оцінити досягнуте поліпшення. Далі встановлюється новий рівень як мінімальний стандарт для майбутнього виконання. Після втілення нового стандарту знову перевіряють результати, щоб упевнитися, що виконання відповідає новому рівню. Якщо не відповідає, то вдаються до коригуючих дій, щоб відновити виконання.

Максимальному зниженню витрат сприяє управління виробництвом **за системою JIT («just in time»)**, тобто **«точно в строк»**, або **«саме вчасно»**.

Ця система зародилася в Японії в середині 70-х років ХХ ст. в компанії «Тойота» і нині з великим успіхом застосовується в інших економічно розвинутих країнах світу.

Головною метою системи JIT є ліквідація будь-яких зайвих витрат і ефективно використання виробничого потенціалу підприємства.

При цій системі діє принцип: *виробляти продукцію тільки тоді, коли в ній є потреба, і лише в такій кількості, яка необхідна покупцеві.*

Система JIT передбачає зменшення розміру оброблюваних партій, практичну ліквідацію незавершеного виробництва, зведення до мінімуму обсягу товарно-матеріальних запасів і виконання виробничих замовлень не по місяцях чи тижнях, а по днях і навіть по годинах.

Вражаючі результати впровадження системи JIT на підприємствах «Oregon Cutting systems», де за період від трьох до п'яти років зменшили обсяг дефектної продукції на 80%, втрати на — 50%, час налагодження — з кількох годин до кількох хвилин, термін замовлення — з 21 до трьох днів і виробничі витрати — на 35%.

Завдання для самостійної роботи

1. Знайдіть та проаналізуйте доступну інформацію у вигляді наукових публікацій щодо організації та здійснення обліку і контролю за центрами відповідальності на різних суб'єктах господарювання України на сучасному етапі розвитку її національної економіки. До уваги слід брати наукові статті за останні три роки.

2. Оберіть реально функціонуючий суб'єкт господарювання та визначте його основні центри відповідальності. По можливості оцініть ефективність та результативність їхньої діяльності.

3. Розгляньте практичну ситуацію “ Перша спроба ” зазначену на с. 497 – 500 підручника Голова С. Ф. “ Управлінський облік ”. Оцініть доцільність та практичність використання Проекту положення про організацію управлінського обліку за центрами відповідальності в Галремергеро ДАЕК “ Західенерго ” .

Дякую за увагу !

