

УПРАВЛІННЯ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИМИ ВИТРАТАМИ В УМОВАХ ВИКОРИСТАННЯ СИСТЕМИ ЦЕНТРІВ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

MANAGEMENT OF OVERHEAD COSTS IN THE CONDITIONS OF USING THE SYSTEM OF RESPONSIBILITY CENTERS

УДК 658.5

DOI: <https://doi.org/10.32843/infrastuct46-9>

Прокопович Л.Б.

к.е.н., доцент,
доцент кафедри обліку
і економічного аналізу
Національний університет
кораблебудування
імені адмірала Макарова

Каткова Н.В.

к.е.н., доцент,
доцент кафедри обліку
і економічного аналізу
Національний університет
кораблебудування
імені адмірала Макарова

Prokopovich Leonid

Admiral Makarov National University
of Shipbuilding

Katkova Natalia

Admiral Makarov National University
of Shipbuilding

У статті сформульовано цілі управління загальновиборничими витратами, зокрема визначення собівартості продукції (робіт, послуг), прийняття управлінських рішень, планування та контроль. Процес управління загальновиборничими витратами в умовах використання концепції центрів відповідальності запропоновано поділити на такі етапи: групування загальновиборничих витрат за місцями їх виникнення; їх класифікація на контрольовані та неконтрольовані у розрізі кожного центру; делегування відповідальності за величину витрат на інші центри відповідальності; складання звітності центрів відповідальності. Розроблено схему формування інформації про загальновиборничі витрати у звітності центру відповідальності, а також блок-схему формування інформації про неконтрольовані загальновиборничі витрати під час управління витратами за центрами відповідальності. Для групування інформації про загальновиборничі витрати запропоновано використання відомостей контрольованих та неконтрольованих витрат центру відповідальності.

Ключові слова: управління витратами, загальновиборничі витрати, центри відповідальності, класифікація витрат, делегування повноважень.

В статті сформульовані цілі управління обцепроизводственными расходами, в частности определение себестоимости продукции (работ, услуг), принятие управленческих решений, планирование и контроль. Процесс управления обцепроизводственными расходами в условиях использования концепции центров ответственности предложено разделить на такие этапы: группировка обцепроизводственных расходов по местам их возникновения; их классификация на контролируемые и неконтролируемые в разрезе каждого центра; делегирование ответственности за величину расходов на другие центры ответственности; составление отчетности центров ответственности. Разработана схема формирования информации об обцепроизводственных расходах в отчетности центра ответственности, а также блок-схема формирования информации о неконтролируемых обцепроизводственных расходах при управлении затратами по центрам ответственности. Для группировки информации об обцепроизводственных расходах предложено использование ведомостей контролируемых и неконтролируемых расходов центра ответственности.

Ключевые слова: управление затратами, обцепроизводственные расходы, центры ответственности, классификация затрат, делегирование полномочий.

The article is devoted to the issues of overhead costs management in the conditions of using the concept of responsibility centers at the enterprise. The goals of management of overhead costs are formulated in the work, in particular determination of production cost (works, services), acceptance of management decisions, planning and control. The first purpose of management of overhead costs is to determine the cost of products (works, services). This is done to assess work in progress and finished products (works, services), as well as to determine the financial result of the entity. The second goal is to make management decisions in the following cases: changes in production technology; changes in the structure of manufactured products; acceptance of additional orders in the conditions of limited resources. The third goal of overhead management is used to solve problems during planning and control in enterprises that use a decentralized management system based on the use of a system of responsibility centers. The process of overhead costs management in terms of using the concept of responsibility centers is proposed to be divided into stages: grouping of overhead costs by place of origin; classification of overhead costs for controlled and uncontrolled in terms of each center of responsibility; delegation of responsibility for the amount of costs to other centers of responsibility; reporting of responsibility centers. It is recommended to display information on the size of each group of overhead costs in special cards, which are opened by the centers of responsibility in the context of each classification criterion, article (subject) of costs. In particular, controlled overhead costs should be reflected in the cards of controlled cost in the center of responsibility, and uncontrolled costs should be reflected in the uncontrolled / delegated costs card. To group information on overhead costs, it is proposed to use registers on controlled and uncontrolled costs of the responsibility center. The scheme of formation of the information on overhead costs in the reporting of the responsibility center, and also the block diagram of formation of the information on uncontrolled overhead costs at management of expenses on the responsibility centers is developed.

Key words: cost management, overhead costs, responsibility centers, cost classification, delegation of authority.

Постановка проблеми. Розвиток технології виробництва продукції, укрупнення виробничих переділів, оновлення номенклатури продукції, яка виготовляється, зміни у структурі трудових ресурсів, реформування законодавчо-нормативної бази впливають на формування собівартості продукції (робіт, послуг) та, відповідно, ускладнюють процес управління витратами на підприємствах країни. Останнім часом відбуваються зміни у структурі собівартості продукції (робіт, послуг), особливостями яких є значне зростання величини загально-виробничих витрат та зменшення частки прямих витрат щодо витрат на оплату праці, що ставить

під сумнів традиційні способи калькулювання та привертає увагу до проблеми підвищення точності віднесення загально-виробничих витрат до собівартості продукції (робіт, послуг). Проте питанню управління загально-виробничими витратами, особливо в умовах децентралізації управління вітчизняними підприємствами, зараз приділяється недостатня увага.

Аналізостанніхдослідженьіпублікацій. Проблематиці управління витратами підприємства присвячені праці багатьох науковців, серед яких слід назвати таких, як Ф.Ф. Бутинець [1], К.В. Безверхий [2], С.В. Белоусова [3], В.В. Волошина [4],

С.І. Головацька, Н.С. Хаймьонова [5], М.І. Іщенко [6], О.А. Оніщенко [7]. Безпосередньо дослідженню загально виробничих витрат присвятили увагу Н.В. Бондарчук, А.В. Половко [8], О.В. Зінченко, О.О. Пархоменко [9], Ю.В. Подмешальська, Л.К. Феофанов, І.С. Абрамова [10], Л.В. Чуприна, Я.О. Шаповал [11]. Незважаючи на значну кількість публікацій, в економічній літературі відсутній єдиний підхід до управління загально виробничими витратами в умовах децентралізованої системи управління підприємством. Також потребує дослідження проблема складання звітності підрозділами підприємства за загально виробничими витратами в умовах делегування повноважень.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження управління загально виробничими витратами в умовах використання концепції центрів відповідальності, розроблення пропозицій щодо етапізації складання звітності центрів відповідальності щодо загально виробничих витрат.

Виклад основного матеріалу дослідження. Розглядаючи питання управління загально виробничими витратами, маємо зазначити, що цей процес може здійснюватися за трьома цілями, які наведені на рис. 1.

Перша ціль управління загально виробничими витратами досить традиційна й полягає у визначенні собівартості продукції (робіт, послуг). Це робиться для оцінювання незавершеного виробництва та готової продукції (робіт, послуг), а також для визначення фінансового результату суб'єкта господарювання. Така ціль управління загально виробничими витратами досягається в межах фінансового обліку. Досягнення наступних двох цілей відбувається в системі управлінського обліку, а за його відсутності на підприємстві ці завдання виконують співробітники функціональних підрозділів

підприємства, а саме бухгалтерська служба, підрозділи планово-економічного відділу або фінансової служби (залежно від організаційної структури суб'єкта господарювання).

Друга ціль полягає в прийнятті управлінських рішень у таких випадках: зміни в технології виробництва продукції; зміни в структурі продукції, яка виготовляється; прийняття додаткових замовлень в умовах обмеженості ресурсів (трудова, виробничих запасів, виробничих потужностей). Для прийняття таких рішень менеджеру потрібна інформація про величину загально виробничих витрат у розрізі кожної альтернативи рішення, що приймається. Проте необхідно розуміти, що часто менеджеру не потрібна інформація про фактичну величину загально виробничих витрат, здебільшого його цікавить величина релевантних витрат (прийнятих до розрахунку альтернативних, маржинальних, інкриментних тощо) за кожною альтернативою управлінського рішення.

Остання ціль управління загально виробничими витратами досягається для вирішення завдань під час планування та контролю на підприємствах, які використовують децентралізовану систему управління, що заснована на застосуванні системи центрів відповідальності. Така система заснована на делегуванні повноважень між менеджерами різних підрозділів підприємства щодо певних груп управлінських рішень і, відповідно, на контролі результатів їх діяльності з огляду на показниках витрат, доходів та інвестицій. Проте в системі управління витратами за центрами відповідальності загалом та загально виробничими зокрема контроль за діяльністю менеджерів різних ланок управління підприємством здійснюють не на основі величини всіх витрат, а на основі величини контрольованих витрат.

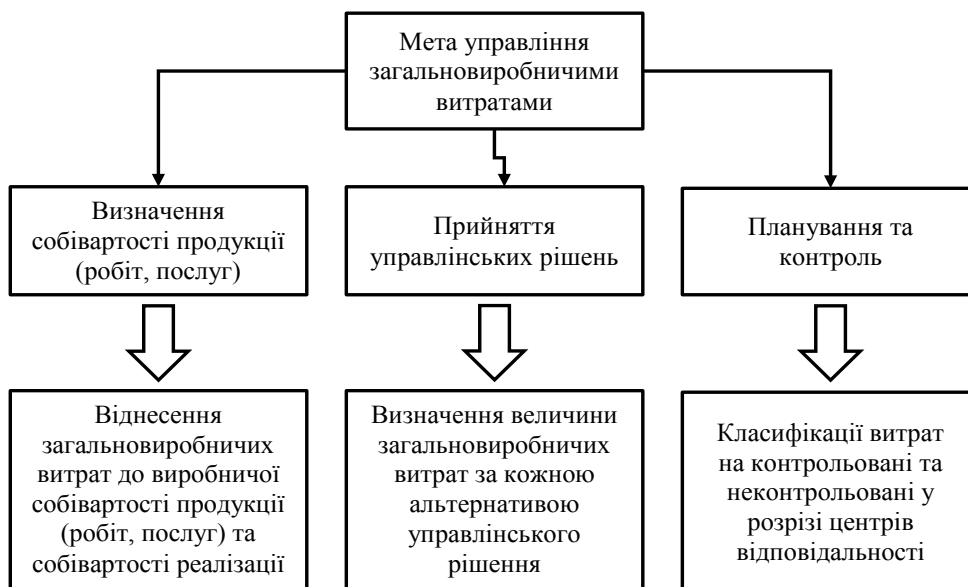


Рис. 1. Схема цілей управління загально виробничими витратами

Контрольовані загальновиробничі витрати – це витрати, на величину яких впливають управлінські рішення або дії менеджера відповідного центру відповідальності. Іноді в економічній літературі цю групу називають регульованими витратами, тобто управління загальновиробничими витратами за центрами відповідальності базується на класифікації витрат на контрольовані та неконтрольовані.

Менеджер центру відповідальності несе відповідальність тільки за величину контрольованих загальновиробничих витрат. Дійсно, коли на підприємстві не застосовується виробничий спосіб нарахування амортизації, чому за величину витрат на амортизацію повинен відповідати начальник цеху, якщо цю величину визначають співробітники бухгалтерської служби? Однак цікаво, що в системі управління витратами за центрами відповідальності менеджер центру може нести відповідальність за витрати, які виникають в іншому структурному підрозділі підприємства.

Типовим прикладом делегування відповідальності за загальновиробничі витрати може бути такий випадок. Начальник відділу збуту за результатами аналізу дохідності продукції може запропонувати збільшити виробництво деяких виробів. За традиційною системою управління, навіть якщо у виробництві наявні вільні ресурси, це було б неможливо, оскільки збільшення обсягу виробництва продукції обов'язково призведе до зростання витрат у цеху, відповідно, до відхилення від кошторису витрат. Проте в системі управління за центрами відповідальності, якщо це відповідає внутрішнім нормативам підприємства, керівник цеху може піти назустріч начальнику відділу збуту та збільшити обсяг пропонованої номенклатури виробів. Річ у тім, що додаткові загальновиробничі витрати (які, наприклад, викликані додатковим обсягом робіт з обслуговування виробничого обладнання) для керівника цеху будуть неконтрольовані, відповідно, він за них не буде нести відповідальності. Ці додаткові загальновиробничі витрати будуть включені до звітності начальника відділу збуту, оскільки йому були делеговані повноваження за цим управлінським рішенням. Відповідно, нести відповідальність за негативні відхилення від

кошторису витрат внаслідок цього управлінського рішення буде начальник відділу збуту. Загалом процес управління загальновиробничими витратами за центрами відповідальності складається з таких етапів: групування загальновиробничих витрат за місцями їх виникнення; класифікація витрат на дві групи у розрізі кожного центру відповідальності (контрольовані та неконтрольовані загальновиробничі витрати); делегування відповідальності за величину витрат на інші центри відповідальності; складання звітності центрів відповідальності (рис. 2).

На першому етапі на основі первинних документів та аналітичних реєстрів відбувається групування загальновиробничих витрат за місцями їх виникнення. Інформація про величину

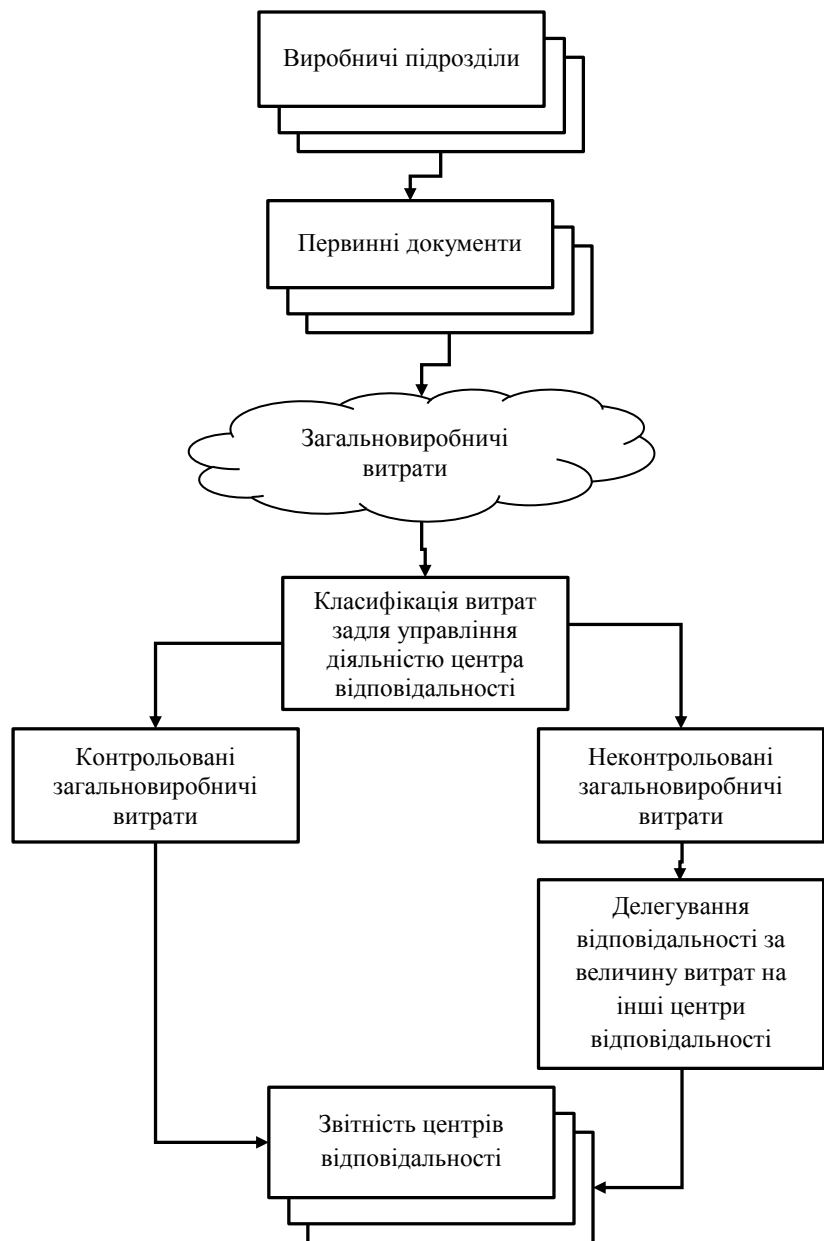


Рис. 2. Загальна схема управління загальновиробничими витратами за центрами відповідальності

загальновиробничих витрат відображається у звітності виробничого підрозділу, прикладом якого може слугувати план-звіт про виконання кошторису за цехом або відомість витрат за цехом. Однак в умовах використання на підприємстві децентралізованої системи управління, яка базується на центрах відповідальності, інформації цих документів про загальновиробничі витрати, на жаль, недостатньо, оскільки вони не дають змогу приймати обґрунтовані управлінські рішення різного ступеня складності. Річ у тім, що у згаданих документах відсутнє групування загальновиробничих витрат на контрольовані та неконтрольовані, а також відсутня величина витрат, відповідальність за які була делегована з інших підрозділів підприємства. Останнє обумовлює необхідність наступного етапу управління витратами за центрами відповідальності.

На початку другого етапу управління загальновиробничими витратами за центрами відповідальності відбувається групування витрат на дві групи у розрізі кожного центру, а саме контрольовані та неконтрольовані загальновиробничі витрати. На нашу думку, інформацію про величину кожної групи загальновиробничих витрат можна відображати у спеціальних картках, які відкриваються за центрами відповідальності у розрізі кожного критерія класифікації, статті (субстатті) витрат. Картки можуть бути двох форм. Так, контрольовані загальновиробничі витрати відображаються у картках контрольованих витрат центру відповідальності (рис. 3). Інформація про величину загальновиробничих витрат з цієї картки далі відображається у відомості контрольованих витрат центру відповідальності.

Іншу групу загальновиробничих витрат складають неконтрольовані, які повинні знайти своє

відображення у картці неконтрольованих/делегованих витрат. Цей реєстр аналітичного обліку загальновиробничих витрат має складатися у двох екземплярах у разі делегування відповідальності за величину загальновиробничих витрат до іншого підрозділу підприємства; в одному екземплярі, коли виявлені загальновиробничі витрати неконтрольовані цим підрозділом, проте неможливо делегувати відповідальність за них на інші центри відповідальності. Створення двох різних карток для кожного з випадків (коли неконтрольовані загальновиробничі витрати можна делегувати та коли ні) вважаємо недоцільним. Відповідно, якщо неконтрольовані загальновиробничі витрати не можуть бути делеговані, то інформація з картки неконтрольованих/делегованих витрат відображають у відомості неконтрольованих витрат центру відповідальності (рис. 4). Якщо відповідальність за загальновиробничі витрати була делегована, то ці картки відображають у відомості контрольованих витрат того центру відповідальності, якому була делегована відповідальність.

Звернемо увагу на структуру відомостей контрольованих та неконтрольованих витрат центру відповідальності. Щодо відомості неконтрольованих витрат, то інформація про загальновиробничі витрати однорідна (тільки неконтрольовані витрати, які виникли у цьому центрі відповідальності) та представлена у розрізі статей (субстатей) витрат.

Відомість контрольованих витрат під час порівняння з відомістю неконтрольованих буде мати більш складну структуру, загальновиробничі витрати в ній також відображаються у розрізі статей (субстатей) витрат. Проте вони, на нашу думку, мають бути згруповані у дві групи. В першій групі необхідно відображати контрольовані

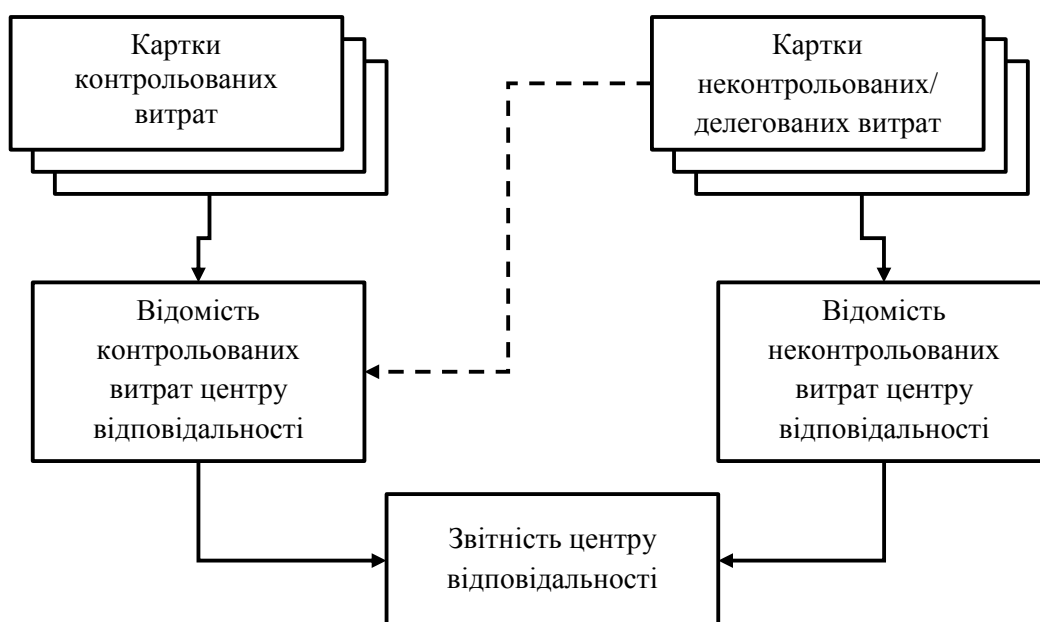


Рис. 3. Схема формування інформації про загальновиробничі витрати у звітності центру відповідальності

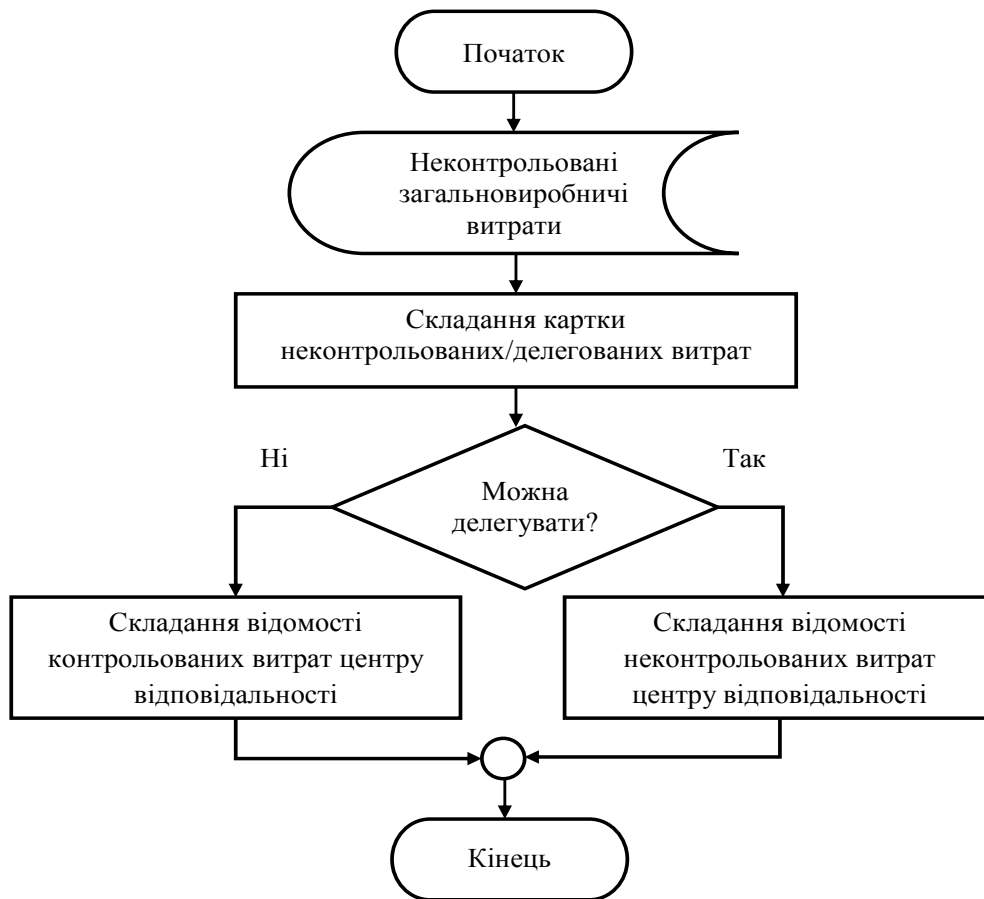


Рис. 4. Спрощена блок-схема формування інформації про неконтрольовані загальновиробничі витрати

загальновиробничі витрати, які виникли у цьому центрі відповідальності. Витрати цієї групи будуть займати значну частину записів у відомості контрольованих витрат. У другій групі відображаються загальновиробничі витрати, відповідальність за які була делегована до цього центру відповідальності. Записи в цій частині відомості контрольованих витрат роблять на основі перенесення інформація з карток неконтрольованих/делегованих витрат інших центрів відповідальності.

Висновки з проведеного дослідження.

В результаті проведеного дослідження сформульовано цілі управління загальновиробничими витратами, зокрема визначення собівартості продукції (робіт, послуг), прийняття управлінських рішень, планування та контроль. Процес управління загальновиробничими витратами в умовах використання концепції центрів відповідальності запропоновано поділити на такі етапи: групування загальновиробничих витрат за місцями їх виникнення; групування витрат на дві групи у розрізі кожного центру (контрольовані та неконтрольовані загальновиробничі витрати); делегування відповідальності за величину витрат на інші центри відповідальності; складання звітності центрів відповідальності. Для групування інформації про

загальновиробничі витрати запропоновано використання відомостей контрольованих та неконтрольованих витрат центру відповідальності. Розроблено також схему формування інформації про загальновиробничі витрати у звітності центру відповідальності.

Перспективи подальших досліджень полягають у розробленні методики аналізу загальновиробничих витрат на базі інформації відомостей контрольованих та неконтрольованих витрат за центром відповідальності.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Бутинець Ф.Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2012. № 1 (22). С. 11–18.
2. Безверхий К.В. Непрямі витрати в системі управління промислових підприємств: обліково-контрольний аспект : монографія. Київ : Центр учбової літератури, 2013. 275 с.
3. Белоусова С.В. Інтегрована модель прийняття управлінських рішень щодо розподілу витрат за центрами стратегічної фінансової відповідальності підприємств. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2016. Вип. 17. Ч. 2. С. 60–63. URL:

http://www.ej.kherson.ua/journal/economic_17/2/17.pdf (дата звернення: 25.08.2020).

4. Волошина В.В. Організація управління витратами операційної діяльності харчових підприємств за центрами витрат та центрами відповідальності. *Вісник ХНАУ. Серія: Економічні науки*. 2016. № 1. С. 331–343. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vkhnau_ekon_2016_1_39 (дата звернення: 25.08.2020).

5. Головацька С.І., Хаймьонова Н.С. Концепція центрів відповідальності у системі управлінського обліку витрат підприємства. *Вісник Львівської комерційної академії. Серія: Економічна*. 2015. Вип. 49. С. 143–145. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vlca_ekon_2015_49_28 (дата звернення: 25.08.2020).

6. Іщенко М.І. Управління витратами на збут промислових підприємств з урахуванням організації центрів відповідальності. *Ефективна економіка*. 2019. № 9. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/9_2019/11.pdf (дата звернення: 25.08.2020).

7. Оніщенко О.А. Управління витратами за центрами відповідальності. *Управління розвитком*. 2012. №19(140). С.5–6. URL: <http://www.repository.hneu.edu.ua/handle/123456789/1762> (дата звернення: 25.08.2020).

8. Бондарчук Н.В., Половко А.В. Система управління витратами загальнопромислового характеру як напрям підвищення конкурентоспроможності суб'єктів господарювання. *Молодий вчений*. 2016. № 12 (39). С. 667–670. URL: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2016/12/159.pdf> (дата звернення: 25.08.2020).

9. Зінченко О.В., Пархоменко О.О. Особливості обліку загальнопромислових витрат. *Сучасні детермінанти розвитку бізнес-процесів в Україні*: матеріали науково-практичної інтернет-конференції (Київ, 24 травня 2017 р.). Київ, 2017. С. 289–292. URL: https://er.knutd.edu.ua/bitstream/123456789/7169/1/20170524_Determinant_P289-292.pdf (дата звернення: 25.08.2020).

10. Подмешальська Ю.В., Фефанов Л.К., Абрамова І.С. Актуальні аспекти розподілу загальнопромислових витрат у системі обліку. *Агросвіт*. 2018. № 24. С. 54–59. URL: http://www.agrosvit.info/pdf/24_2018/10.pdf (дата звернення: 25.08.2020).

11. Чуприна Л.В., Шаповал Я.О. Проблеми розподілу загальнопромислових витрат на підприємствах в Україні. *Інфраструктура ринку*. 2019. № 30. С. 563–567. URL: http://www.market-infr.od.ua/journals/2019/30_2019_ukr/87.pdf (дата звернення: 25.08.2020).

REFERENCES:

1. Butynets F.F. (2012) Vytraty vyrobnytstva ta ih klasyfikatsiia dlia potreb upravlinnia [Production costs and their classification for management purposes]. *Problems of theory and methodology of accounting, control and analysis*, no. 1 (22). P. 11–18.

2. Bezverkhii K.V. (2013) Nepriami vytraty v systemi upravlinnia promyslovykh pidpriemstv: oblikovokontrolnyi aspekt [Indirect costs in the management system of industrial enterprises: accounting and control aspect]: monograph. Kyiv. 275 p.

3. Belousova S.V. (2016) Intehrovana model pryiniattia upravlinnykh rishen shchodo rozpodilu vytrat za tsentramy stratehichnoi finansovoi vidpovidalnosti pidpriemstv. [Integrated model of management decisions on cost

allocation by centers of strategic financial responsibility of enterprises]. *Scientific Bulletin of Kherson State University*. Issue 17. Part 2. P. 60–63. Available at: http://www.ej.kherson.ua/journal/economic_17/2/17.pdf (accessed 25 August 2020).

4. Voloshyna V.V. (2016) Orhanizatsiia upravlinnia vytratamy operatsiinoi diialnosti kharchovykh pidpriemstv za tsentramy vytrat ta tsentramy vidpovidalnosti [Organization of cost management of operational activities of food enterprises by cost centers and responsibility centers]. *Bulletin of KhNAU. Series: Economic Sciences*. № 1. P. 331–343. Available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vkhnau_ekon_2016_1_39 (accessed 25 August 2020).

5. Holovatska S.I., Khaim'onova N.S. (2015) Kontseptsiiia tsentriv vidpovidalnosti u systemi upravlynskoho obliku vytrat pidpriemstva [The concept of responsibility centers in the system of management accounting of enterprise costs]. *Bulletin of the Lviv Commercial Academy. The series is economic*. № 49. P. 143–145. Available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vlca_ekon_2015_49_28 (accessed 25 August 2020).

6. Ishchenko M.I. (2019) Upravlinnia vytratamy na zbut promyslovykh pidpriemstv z urakhuvanniam orhanizatsii tsentriv vidpovidalnosti [Management of costs for sales of industrial enterprises, taking into account the organization of centers of responsibility]. *Efficient economy*. № 9. Available at: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/9_2019/11.pdf (accessed 25 August 2020).

7. Onishchenko O.A. (2012) Upravlinnia vytratamy za tsentramy vidpovidalnosti [Cost management by centers of responsibility]. *Development management*. № 19(140). P. 5–6. Available at: <http://www.repository.hneu.edu.ua/handle/123456789/1762> (accessed 25 August 2020).

8. Bondarchuk N.V., Polovko A.V. (2016) Systema upravlinnia vytratamy zahalnovyrobnychoho kharakteru yak napriam pidvyshchennia konkurentospromozhnosti sub'ektiv hospodarivannia [Cost management system of general production nature as a way to increase the competitiveness of economic entities]. *Young scientist*. № 12 (39). P. 667–670. Available at: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2016/12/159.pdf> (accessed 25 August 2020).

9. Zinchenko O.V., Parkhomenko O.O. (2017) Osoblyvosti obliku zahalnovyrobnychkykh vytrat [Features of accounting for overhead costs]. *Modern determinants of business process development in Ukraine: materials of sciences. practice. internet conference* (Kyiv, May 24, 2017). Available at: https://er.knutd.edu.ua/bitstream/123456789/7169/1/20170524_Determinant_P289-292.pdf (accessed 25 August 2020).

10. Podmeshalska Yu.V., Feofanov L.K., Abramova I.S. (2018). Aktualni aspekty rozpodilu zahalnovyrobnychkykh vytrat u systemi obliku [Actual aspects of the distribution of overhead costs in the accounting system]. *Agrosvit*. № 24. P. 54–59. Available at: http://www.agrosvit.info/pdf/24_2018/10.pdf (accessed 25 August 2020).

11. Chuprina L.V., Shapoval Ya.O. (2019) Problemy rozpodilu zahalnovyrobnychkykh vytrat na pidpriemstvakh v Ukraini [Problems of distribution of overhead costs at enterprises in Ukraine]. *Market infrastructure*. № 30. P. 563–567. Available at: http://www.market-infr.od.ua/journals/2019/30_2019_ukr/87.pdf (accessed 25 August 2020).