

## **КОНЦЕПЦІЯ ЦЕНТРІВ ТА ОБЛІКУ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ В ОРГАНІЗАЦІЇ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКИХ ЕКОНОМІЧНИХ ВІДНОСИН У КРУПНОТОВАРНИХ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ**

**Постановка проблеми.** Проблема удосконалення внутрішньогосподарських економічних відносин в Сумському інституті агропромислового виробництва досліджується з середини 90-х років минулого століття. Даній тематиці були присвячені роботи провідних українських вчених: П.Т. Саблука, В.Я. Амбросова, П.І. Гайдуцького, М.Й. Маліка, В.Я. Месель-Веселяка, В.В. Юрчишина та інших науковців Інституту аграрної економіки, які склали теоретичну і методичну основу досліджень із вказаної проблеми лабораторії економіки інституту.

Період дослідження супроводжувався фундаментальними змінами, докорінною перебудовою економічних, політичних, правових та соціальних умов формування внутрішньогосподарських економічних відносин. Відомий російський вчений-економіст Г.Х. Попов визнав, що зміни в економічному базисі, в характері дії економічних законів ведуть до настільки кардинальних змін в управлінні, що потребують нової системи управління, відмінної від системи етапу розбудови соціалізму [4].

В ринкових умовах формування внутрішньогосподарських економічних відносин повинне відображати нові вимоги й закономірності, притаманні ринковій економіці.

**Метою** даної статті є обґрунтування необхідності врахування та адаптації науково-практичних, методичних підходів і досвіду організації внутрішньоекономічних відносин, що склались й застосовуються в розвинутих країнах з ринковою економікою.

**Виклад основного матеріалу.** При вивченні теоретичних і методичних підходів в західній теорії виявилось, що найбільш цікавою й здатною до адаптації до умов нашої економіки, а також особливостей галузі, на наш погляд, є концепція центрів та обліку відповідальності, сформульована Джоном А. Хіггінсом. Спершу її метою було посилення контролю за витратами через встановлення персональної відповідальності менеджерів (керівників підрозділів) різних рівнів за витрачанням ресурсів, але згодом її завданням стала допомога в організації самоконтролю через систему бюджетів, звітів про їх виконання та оцінювання результатів діяльності, тобто створення саморегулюючої, самоконтролюючої структури.

Наступним кроком були дослідження Спенсера А. Такера в напрямку удосконалення забезпечення інформацією для планування й контролю за допомогою аналізу рішень та обліку витрат за центрами відповідальності.

Ним було запропоновано метод “тариф – година – машина”, за яким за кожним виробничим центром відповідальності закріплюють відповідні машини (устаткування) й заздалегідь визначають витрати на одну машино-годину. Це дало можливість калькулювати і контролювати витрати за кожним технологічним процесом у межах виробничого центру відповідальності [1].

Дана система взагалі й бюджетування зокрема часом нагадує нашу систему госпрозрахунку, в якій також відбувалось закріплення машин (устаткування) за госпрозрахунковим підрозділом, розроблялись госпрозрахункові завдання, потім складались звіти про їх виконання, а також проводилась оцінка результатів діяльності. На відміну від госпрозрахункової, вона формувалась в ринкових умовах, тому відповідає вимогам і закономірностям ринку. Дана система врегульовує питання управління, планування, ціноутворення на підприємстві, забезпечує інформацією для контролю і адміністрування діяльності підприємства, оперативність реагування на змінність ринкових умов, контрольованість виробництва, враховує психологію людини, котра відповідає за результати діяльності підрозділу. Ми маємо на меті знайти шляхи адаптації та пристосування цього механізму до наших ринкових умов, особливостей законодавчої бази, специфіки аграрного виробництва.

В основу концепції покладено децентралізацію управління з централізованим контролем, за якою вищий керівник контролює й оцінює роботу керівників нижчого рівня, не підміняючи водночас їхньої функції приймати рішення, а вони повинні здійснювати самоконтроль та інформувати вище керівництво про результати діяльності. Кожен керівник, отримуючи право самостійно приймати рішення, несе персональну відповідальність за його наслідки. Відповідно очолюваний ним підрозділ, за результати діяльності якого він відповідає, дістав назву “центр відповідальності”.

Здійснення такого контролю не можливе без побудови відповідної системи планування та обліку. Традиційна загальнопоширена в агропромислових підприємствах система обліку функціонує автономно від управлінської та економічно-аналітичної системи підприємства, орієнтуючись в основному, на потреби зовнішніх споживачів інформації. Існуючий на сьогодні внутрішньогосподарський облік не відповідає рисам управлінського обліку й базується на старих підходах часів планової економіки, що утворює основний бар'єр до оперативності контролю виробництва. Можна стверджувати, що облікова служба блокує роботу економічної служби, апарату управління, в той час як першочерговим завданням обліку за центрами відповідальності є забезпечення оперативного збору, обробки і передачі інформації про результати діяльності кожного центру відповідальності до вищого керівництва, економічно-аналітичної служби.

Під час проведення досліджень, вивчаючи практичний досвід передових господарств області, ми дійшли висновку, що розраховувати на ефективність

удосконалення внутрішньогосподарських економічних відносин за відсутності відображення цих процесів в системі обліку не варто. Реформування служби обліку, розвиток управлінського обліку є першочерговою умовою реформування будь-якого підприємства.

Для створення системи обліку за центрами відповідальності, перш за все, визначають центри відповідальності, виходячи з організаційно-технологічної структури підприємства, посадових інструкцій, які регламентують права і обов'язки конкретних працівників. Визначення і закріплення витрат і доходів за керівником підрозділу ґрунтується на принципі контрольованості. Тобто керівник відповідає лише за ту діяльність, що перебуває під його контролем; за ті витрати, доходи й інвестиції, які контролюються персоналом цього підрозділу. Визначення статей витрат, за які встановлюється відповідальність, повинно відбуватися за принципами:

- якщо певна особа має право замовляти й використовувати послуги, то вона повинна відповідати за величину витрат на ці послуги;
- якщо певна особа своїми діями може значною мірою впливати на суму витрат, то вона може відповідати за ці витрати;
- якщо певна особа своїми діями не може значною мірою впливати на суму витрат, на неї може бути покладена відповідальність за ті елементи витрат, на які вона впливає через осіб, котрі безпосередньо відповідають за ці елементи [1].

Відповідно до особливості діяльності підрозділів та поставленої перед ними мети встановлюють зміст та форму бюджетів для кожного центру відповідальності. Передбачають регулярність складання звітності про виконання бюджетів та завдань. Розробляють критерії аналізу причин відхилень та оцінки діяльності центрів. Тобто розглядають і встановлюють весь ланцюжок внутрішньогосподарських відносин і лише потім, відповідно до визначеної організаційної структури підприємства, систематизують та кодують витрати і доходи за кожним центром відповідальності. Калькулювання витрат за центрами відповідальності дає можливість контролювати витрати безпосередньо в місцях їх виникнення та встановлювати відповідальність конкретних посадових осіб за відхилення від норм та стандартів.

Особливістю крупнотоварного, багатогалузевого сільськогосподарського виробництва є те, що воно має внутрішній ринок продукції і послуг, існування якого на сьогодні на підприємствах, як правило, ігнорується. Продукція, товари і послуги передаються з одного підрозділу в інший безкоштовно, відображаючись лише проводками бухгалтерського обліку. В результаті цього на підприємстві затрати з однієї галузі чи підрозділу, з одного виду продукту перекладається на інший. За таких умов визначити причини й місце виникнення зайвих витрат, нераціонального використання ресурсів неможливо, про встановлення відповідальних осіб взагалі мова не йде. Тому об'єктивно й своєчасно встановити, яке з

виробництв або видів продукції є збитковим, а яке прибутковим, також неможливо.

Для вирішення цих проблем західна теорія пропонує застосування трансфертних цін на внутрішньогосподарському ринку для оцінки діяльності центрів відповідальності. У рамках концепції центрів відповідальності трансфертна ціна – ціна, за якою продукти або послуги одного центру відповідальності підприємства передаються іншому центру відповідальності цього підприємства. Вибір тієї чи іншої основи трансфертної ціни визначає її методику внутрішньогосподарського трансфертного ціноутворення. В основі трансфертної ціни можуть бути: ринкові ціни, змінні витрати, виробнича собівартість, договірні ціни. Між різними підрозділами можуть діяти ціни, різні за методом ціноутворення. На прибуток підприємства в цілому вибір того чи іншого методу внутрішньогосподарського ціноутворення впливу не має, в той час як на прибуток підрозділів впливає доволі суттєво. Але в межах підрозділів висока трансфертна ціна збільшує прибуток підрозділу-продавця, а низька – прибуток підрозділу-покупця. Для забезпечення отримання прибутку підрозділом-продавцем і мінімізації витрат для підрозділу-покупця застосовують подвійне ціноутворення. При цьому підрозділ-продавець відображає внутрішній продаж продукції або послуг за однією ціною (ринковою чи договірною), а підрозділ-покупець – отриману продукцію або послуги за ціною, яка базується на витратах.

Але будь-яка, навіть найкраща, концепція не матиме очікуваного результату, якщо в ній відсутня ефективна система мотивації персоналу. Концепція центрів витрат та обліку відповідальності використовує систему економічної мотивації, яка має двосторонній взаємозв'язок: той, хто мотивований, може стати фінансово відповідальним, той, хто фінансово відповідальний – мотивованим. Для ефективної мотивації працівників необхідно прописати і пояснити кожному цілі роботи підприємства, обґрунтувати корисність його власних дій та встановити персональну відповідальність за їх наслідки, впровадити в корпоративні відносини деякі загальні цінності, культурну атрибутику, традиції. Людина, яка отримує по заслугах, від початку ставиться до своєї роботи більш відповідально та ініціативно.

Всі складові концепції відповідальності (облік відповідальності, бюджетування, контролінг, система трансфертного ціноутворення) утворюють збалансовану систему показників, які покликані оцінити роботу як кожного працівника, так і організації загалом; окремих служб в процесі створення споживчої вартості, внеску кожного підрозділу в досягнення конкретного показника. Таким чином утворюється механізм, який всебічно і максимально конкретно оцінює результати діяльності підприємства та його працівників, продукує довершену систему оцінки їх економічного внеску. А це дає додаткові підстави для об'єктивності в оплаті праці працівникам підприємства.

**Висновки.** Удосконалення внутрішньогосподарських економічних відносин шляхом впровадження концепції центрів та обліку відповідальності в сільськогосподарських підприємствах дозволить здійснити перехід від управління командно-адміністративними методами до децентралізованого управління з централізованим контролем, яке відповідає сучасним ринковим умовам господарювання і є необхідною умовою життєздатності підприємства; створити нові ідеологічні основи економічної мотивації персоналу, яка спонукатиме працівника до постійної ділової активності, підкреслюючи його особисту роль у процесі досягнення підприємством його мети, причетності до збільшення обсягів прибутку й підвищення економічної вартості підприємства.

### *Список літератури*

1. Голов С.Ф. Управлінський облік: Підручник. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.
2. Гуцаленко Л.В. Внутрішньогосподарська звітність як інформаційне джерело для ефективного управління підприємствами // Економіка АПК. – 2004. – № 4. – С. 64.
3. Методичні рекомендації з удосконалення економічної роботи в аграрних підприємствах та формування науково-виробничих структур / За ред. П.Т. Каблука. – К.: ІАЕ, 2002. – С. 10-15.
4. Попов Г.Х. Эффективное управление. – 2-е издание. – М.: Экономика, 1985. – 336 с.  
Отримано 06.01.2006

Бондаренко Є.П. Концепція центрів та обліку відповідальності в організації внутрішньогосподарських економічних відносин у крупно товарних сільськогосподарських підприємствах / Є.П. Бондаренко // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України: зб. наук. праць / УАБС НБУ. – Суми, 2006. – Т. 16. - С. 234–239.