

О. В. Миронюк, кандидат економічних наук
Буковинський університет, Чернівці

ОБЛІК ВИТРАТ ЗА ЦЕНТРАМИ ВИНИКНЕННЯ І СФЕРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ – ОСНОВА КОНТРОЛЮ ЗА ВИТРАТАМИ

Розглянуто порядок організації обліку витрат на бавовнопрядильних підприємствах за центрами виникнення і сферами відповідальності.

Main principles of the expenses accounting in the centres of occurrence and centres of responsibility in spinning manufacture are described.

Постановка проблеми. В умовах глобалізації економіки значно зростають витрати на виробництво продукції, що призводить до зниження конкурентоспроможності українських товаровиробників. В даній ситуації необхідно приділяти значну увагу обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції. І це закономірно, тому що кінцевий результат господарської діяльності значною мірою залежить від облікової інформації про собівартість продукції. Але, крім цього, така інформація необхідна для визначення об'єктивної, вигідної та конкурентоспроможної відпускної ціни, для контролю і прогнозування господарських дій і пов'язаних з ними витрат.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню обліку витрат за центрами витрат і сферами відповідальності приділяється багато уваги у працях вітчизняних та зарубіжних вчених, таких як Ф. Бутинця, С. Голова, Т. Карпової, М. Л. Нападовської, М. С. Пушкарка, В. Панасюка, Дж. Фостера, Ч. Т. Хорнгрена, М. Чумаченка, А. Яругової та ін. Однак основним проблемним аспектом на сучасному етапі господарювання продовжує залишатись питання практичного впровадження даної системи обліку.

Мета статті. Розглянути питання методики обліку витрат за центрами виникнення і сферами відповідальності на бавовнопрядильних підприємствах.

Виклад основного матеріалу. Облік витрат на бавовнопрядильних підприємствах нині ведеться загалом по фабриці, по переділу, тобто дані про витрати на виробництво, як правило, групуються не за цехами (переходами, процесами), що не забезпечує чітке розмежування відповідальності за рівень витрат між виробничими підрозділами.

Основним принципом такого обліку витрат є необхідність групування їх за центрами виникнення і центрами відповідальності, що дає змогу виконувати такі завдання:

- контролювати рівень витрат на кожній ділянці роботи підприємства;
- поєднати контроль за рівнем витрат та діяльністю керівника певного підрозділу. Це передбачає зв'язок класифікації за центрами витрат з класифікацією з центрами відповідальності.

Групування за центрами витрат повинно здійснюватися з метою забезпечення потреб усіх функцій управління – планування обліку, контролю, аналізу і регулювання, – тоді як калькуляція не може охоплювати тих детальних характеристик об'єкта, які формуються в обліковій моделі.

При цьому варто погодитись з думкою дослідників, які стверджують, що облік за центрами витрат не треба пов'язувати з системою калькулювання [12, с.169 – 170]. Вважаємо, що обидві частини єдиної системи виробничого обліку можуть існувати паралельно, не порушуючи принципу системності.

Такі поняття, як “центри виникнення” і “центри відповідальності”, досить давно трактуються в економічній літературі, що є свідченням їх неоднозначності.

“Центр витрат”, з точки зору М. Г. Чумаченка, становить первинний осередок аналітичного обліку, що встановлюється для контролю за цими витратами. Центр витрат може збігатися з організаційною одиницею (цехом, відділенням, дільницею) або може бути її підрозділом [13, с.120].

Такої ж думки дотримується і О. С. Бородкін, тобто центри витрат формуються залежно від рівня управління, на якому відбувається формування витрат. І дослідник до центрів виникнення витрат зараховує такі підрозділи: об'єднання, підприємство, філію, цех, дільницю, відділ, службу, групу устаткування, машину. За роллю в процесі виробництва О. С. Бородкін класифікує центри витрат на виробничі, обслуговуючі та побічні [1, с. 113]. До виробничих центрів він зараховує філії та цехи, що виготовляють основну продукцію, а обслуговуючі центри повинні забезпечити продукцією основне виробництво. Побічні центри здійснюють виготовлення продукції із залишків. О. С. Бородкін виділяє також із центрів витрат конкретні (структурні підрозділи) і номінальні, які не можна зарахувати до певного місця виникнення.

Отже, центр витрат – це структурний підрозділ (або структурна одиниця), в якому відбувається споживання ресурсів і накопичення (акумуляування) відповідних витрат. Центр витрат може бути обмежений за розмірами залежно від способу розподілу накладних витрат, а також за величиною максимальної виробничої потужності” [2, с. 44].

Як зазначають дослідники, носії витрат теж постають як місця (центри) витрат, якщо суворо дотримуватись принципу просторової локалізації витрат при їх розмежуванні [9, с. 101].

В. Б. Івашкевич підтримує таке трактування, але він одночасно бачить деякі відмінності між “центром і місцем виникнення витрат”, при цьому місце виникнення витрат трактується як “сукупність первинних центрів виникнення витрат у сфері виробництва” [5, с. 62] або як підпорядкована по відношенню до центру витрат одиниця, яка може збігатися з центром витрат, а може бути частиною по відношенню до нього [4].

З цього приводу, С. В. Булгаков стверджує, що облік витрат за місцями виникнення передбачає спрямування витрат на ті структурні підрозділи, в межах яких ці витрати здійснюються. Місцем виникнення витрат названо структурний підрозділ (або структурну одиницю), у якому відбувається первинне споживання ресурсів і організується планування, нормування й облік витрат виробництва для контролю і управління ними. Місцями виникнення витрат можуть бути цех, ділянка, бригада, робоче місце, відділи (кадрів, технічного контролю та ін.) [2, с.41].

На думку О. Д. Каверіна: “Центри виникнення витрат – це уособлені структурні підрозділи підприємства, за якими можна організувати нормування, б'юджетування й облік витрат виробництва з метою спостереження, контролю й управління витратами ресурсів, а також оцінки їх використання” [6, с.90].

А тому слід в обов'язковому порядку визначити, що становлять собою місця виникнення витрат як об'єкт обліку. “Місце виникнення витрат у бухгалтерському обліку - окремий об'єкт аналітичного обліку, що дозволяє здійснювати нормування, планування, узагальнений облік з метою спостереження, контролю й управління ” [7, с.31].

З цієї метою необхідно враховувати дві взаємопов'язані тенденції:

- чим більш детальною і ближчою до організаційно-виробничої структури є система планування, нормування й обліку витрат за місцями виникнення, тим вищими стають витрати на ведення такого обліку і складання звітних даних;

- чим менше деталізовано місця виникнення витрат, тим менший ефект від прийняття рішення стосовно стратегії формування витрат і зниження собівартості продукції [7, с.33].

Таким чином, кількість місць виникнення витрат повинна бути достатньою для отримання всіма користувачами інформації, обсяг якої дасть можливість приймати найбільш ефективні рішення за кінцевими результатами використання ресурсів.

Якщо витрати прядильної фабрики за певний період розглянути як сукупність витрат, то можна визначити місце і центри їх виникнення:

- місце виникнення витрат – прядильна фабрика;
- центри виникнення витрат – тіпально-сортувальний цех, чесально-стрічковий цех, рівничний і прядильний цехи, машини й обладнання прядильного виробництва, бригади, робочі місця і т.д.

Такі пояснення підтверджують, що всі витрати виробництва при їх відповідній локалізації є витратами конкретних центрів, і у кожному випадку вони формуються під впливом осіб, у компетенції яких знаходяться окремі види діяльності та пов'язані з ними ресурси. Тобто поряд з поняттям “центри витрат” потрібно розглянути і поняття “центр відповідальності”.

Формування центру персональної відповідальності дасть можливість ефективніше контролювати використання матеріальних ресурсів, оскільки при цьому будуть залучені працівники всіх спеціальностей і служб різних рівнів.

Така форма відповідальності просто необхідна, але вона вимагає документальної реєстрації всіх операцій на кожному робочому місці, групі обладнання, що не завжди можливо і залежить від технологічних особливостей виробничого процесу, а також це дуже трудомістка справа.

На думку В. О. Ластовецького, визначати центри відповідальності потрібно в залежності від характеру і змісту функцій, які виконують конкретні служби, що несуть відповідальність за використання у виробництві певних видів ресурсів [8, с.106].

При цьому дослідник виділяє такі основні організаційні та управлінські функції:

- функція технічної підготовки і технічного забезпечення виробництва;
- функція технологічної підготовки виробництва, організації і регулювання виробничих процесів;
- функція організації, нормування й оплати праці та раціонального використання робочої сили у виробництві [8, с. 105].

Отже, визначенню центрів витрат повинні сприяти певні критерії:

- * можливість визначення центру відповідальності;
- * необхідність і можливість обліку, контролю витрат діяльності певної ділянки;
- * тісний зв'язок між процесом формування витрат і результатів.

Основною метою визначення і застосування на практиці центрів виникнення і центрів відповідальності є контроль за рівнем зростання або зниження собівартості.

На практиці центр відповідальності – це організаційний підрозділ, що очолюється керівником, який розпоряджається певними фінансовими ресурсами і відповідає за величину витрат.

Концепція відповідальності базується на принципі контролювання. Традиційне правило обліку відповідальності, сформульоване Хігінсом, полягає в тому, що люди повинні відповідати тільки за фінансові елементи, які вони можуть контролювати, тобто “кожну структурну одиницю підприємства обтяжують ті і тільки ті витрати, за які вона може відповідати і які контролює” [11, с.420].

Необхідно звернути увагу на те, що центр відповідальності як об’єкт обліку сприяє розв’язанню проблеми оцінки продукції, яка виробляється одним підрозділом і передається іншим для подальшої обробки, а це свідчить, що центри відповідальності – це виробничі підрозділи підприємства, в межах яких визначають персональну відповідальність управлінців за результати діяльності протягом певного періоду.

А отже, метою обліку за центрами відповідальності є визначення персональних результатів праці керівників, закріплення доходів і витрат за управлінцями різни рівнів, надання їм допомоги у складанні звітів та оцінка отриманих результатів. Накопичення інформації щодо витрат і надходжень для кожного визначеного центру відповідальності, з метою виявлення відхилень від норм або планових показників та центрів, які їх допустили.

При встановленні системи центрів відповідальності потрібно взяти до уваги технологічну структуру підприємства. На думку Я. В. Соколова, необхідно враховувати як її горизонтальний, так і вертикальний розрізи [11, с.420]. Перший обмежується колом діяльності кожної особи, відповідальної за центр, другий зумовлює ієрархічну сходинку повноважень осіб, які приймають управлінські рішення. Горизонтальний і вертикальний розрізи центрів відповідальності підприємства дозволяють раціонально поєднувати централізоване керівництво з максимально можливою ініціативою керівників структурних підрозділів у інтересах досягнення загальної мети.

Тому ми вважаємо, що при запровадженні центрів відповідальності за витратами необхідно врахувати таке:

- центр відповідальності за витрати повинен вибиратися з урахуванням того, щоб по кожному з них можна було визначити обсяг діяльності, а при необхідності обрати базу розподілу витрат;
- для оперативного складання внутрішньої звітності за кожним центром відповідальності необхідно сформувати схему документообороту;
- форми внутрішньої звітності слід розробляти з урахуванням організаційно-технологічних особливостей виробничого процесу (або виконання функціональних обов’язків). При цьому перелік показників не повинен бути громіздким;
- ступінь деталізації об’єктів збору витрат повинен бути достатнім для аналізу, але не надмірним, щоб ведення обліку не було занадто трудомістким;
- взаємозалежність між центрами відповідальності за витрати при передачі продукції (послуг) із цеху в цех сприятиме визначенню впливу негативних відхилень у центрі відправника на результати діяльності центру, який отримує. З цією метою необхідно застосовувати сигнальну документацію для реєстрації інформації.

Виділяючи центри відповідальності за величину витрат особливу увагу слід приділити статтям витрат, які частково контролюються на даному рівні управління, що ускладнює визначення відповідальних по даному центру.

Здійснюючи облік витрат за центрами відповідальності необхідно визначити методику контролю. Ми вважаємо, що облік відповідальності слід здійснювати через звіти, які повинні складати через визначені проміжки часу відповідальними (призначеними) особами.

Облік відповідальності включає:

- виявлення різниці між статтями, які легко контролюються, і ті, які важко або взагалі не піддаються контролю з боку відповідальних осіб;
- визначення того, наскільки складними для досягнення повинні бути кінцеві показники;
- визначення того, в якій мірі відповідальні особи можуть впливати на процес формування показників або досягнення цілі.

В обліково-економічній літературі дослідники часто вважають, що місце, центри виникнення витрат збігаються з центрами відповідальності. З цього приводу, характеризуючи досвід зарубіжних країн, М. Г. Чумаченко пише, що в США місце виникнення витрат прирівнюють до центру відповідальності, об'єднуючи кілька центрів витрат, що становлять собою “первинну виробничу одиницю, яка одержує матеріали і послуги від інших центрів, робить власні витрати і може передавати вироблені матеріали і послуги іншим центрам” [13].

Таку точку зору на сучасному етапі підтримує С. А., Николаєва: “Облік за місцями виникнення дає уяву про горизонтальну структуру витрат підприємства”, і першим завданням при організації такого обліку і можливості проведення контролю за формуванням витрат є те, що “місця виникнення витрат повинні збігатися з центрами відповідальності за витрати” [10, с.46].

Зважаючи на це кожний центр витрат є одночасно і центром відповідальності, оскільки в центрі витрат виконується однорідна робота, а отже, і витрати на її виконання також однорідні, тому що використовуються однотипні машини й обладнання [10, с. 46].

Вивчення особливостей організації технології та обліку на бавовнопрядильних підприємствах дає право зробити висновок, що групування витрат за центрами витрат забезпечує: однорідність витрат за їх видами і змістом; зіставлення витрат з показниками використання обладнання; правильне віднесення витрат на конкретні вироби, а це означає, що створюються умови для підвищення точності калькулювання собівартості продукції.

З метою спрощення обліку із відокремлених місць витрат вилучені всі відділи і служби управління, склади, лабораторії та інше. Витрати, що пов'язані з їхньою діяльністю, обґрунтовані у калькуляційній статті “Загальновиробничі витрати”, і відображають у загальному витрати на обслуговування й управління виробництвом. Проте важко пояснити, звідки вони з'явилися і де вони мали місце. Із інформації про загальну суму таких витрат за статтями неможливо визначити, на якій ділянці, в якій службі управління виникла та чи інша перевитрата чи економія і хто в цьому винен. А це не сприяє пошуку шляхів зниження витрат на обслуговування виробництва в нових умовах господарювання.

Необхідною вимогою при визначенні виробничих центрів витрат є можливість роздільного обліку напівфабрикатів, послуг або готових виробів у кожному з них. Загальна маса витрат без зіставлення з кількістю виробленої продукції на тій чи іншій ділянці виробництва не може достатньо об'єктивно охарактеризувати використання матеріальних, трудових і грошових ресурсів. Крім цього, в більшості випадків, наприклад у допоміжних цехах і службах, пропорційно обсягу споживання цієї продукції розподіляються витрати цього місця витрат і розраховується собівартість одиниці виробів і послуг.

За такого обліку відділи і служби управління не мають можливості бачити в динаміці свої витрати, впливати на них і контролювати зниження їх рівня.

Правильна організація технічних можливостей обліку обсягу виробництва або ступеня використання послуг на місцях і в центрах витрат значною мірою залежить від

відокремлення в самостійні облікові підрозділи. При цьому слід звернути увагу на порядок ведення обліку обсягу діяльності адміністративно-управлінських служб та інших підрозділів, які не мають чітко визначених критеріїв виміру кількості і якості виконуваної ними роботи. Тут, як відомо, не застосовуються натуральні показники, внаслідок чого неможливо підрахувати обсяг виконаної роботи у фізичних одиницях. Для деяких функціональних відділів обсяг діяльності може бути розрахований у грошовому вираженні, наприклад, виходячи з вартості придбаних упродовж певного періоду матеріальних ресурсів відділом матеріально-технічного постачання або з обсягу реалізованої продукції – відділом збуту згідно з виробничою програмою.

Місця виникнення витрат можна поділити на виробничі, обслуговуючі і умовні. До виробничих належать цехи, ділянки, бригади. До обслуговуючих – відділи, служби управління, склади, лабораторії. До умовних місць виникнення відносять затрати, не пов'язані з конкретними структурними підрозділами (наприклад, адміністративно-управлінські витрати повністю або якась їх частина можуть бути також цеховими витратами, які не відносяться до конкретних служб цеху). Виробничі місця виникнення витрат складаються із значної кількості місць споживання ресурсів різного технологічного рівня. Основні – виготовляють продукцію, виконують роботи, надають послуги на сторону. Допоміжні – обслуговують внутрішні технологічні процеси. В основних центрах відповідальності витрати обліковуються в розрізі об'єктів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, робіт, послуг, в обслуговуючих – у поелементному розрізі витрат (рис.1).

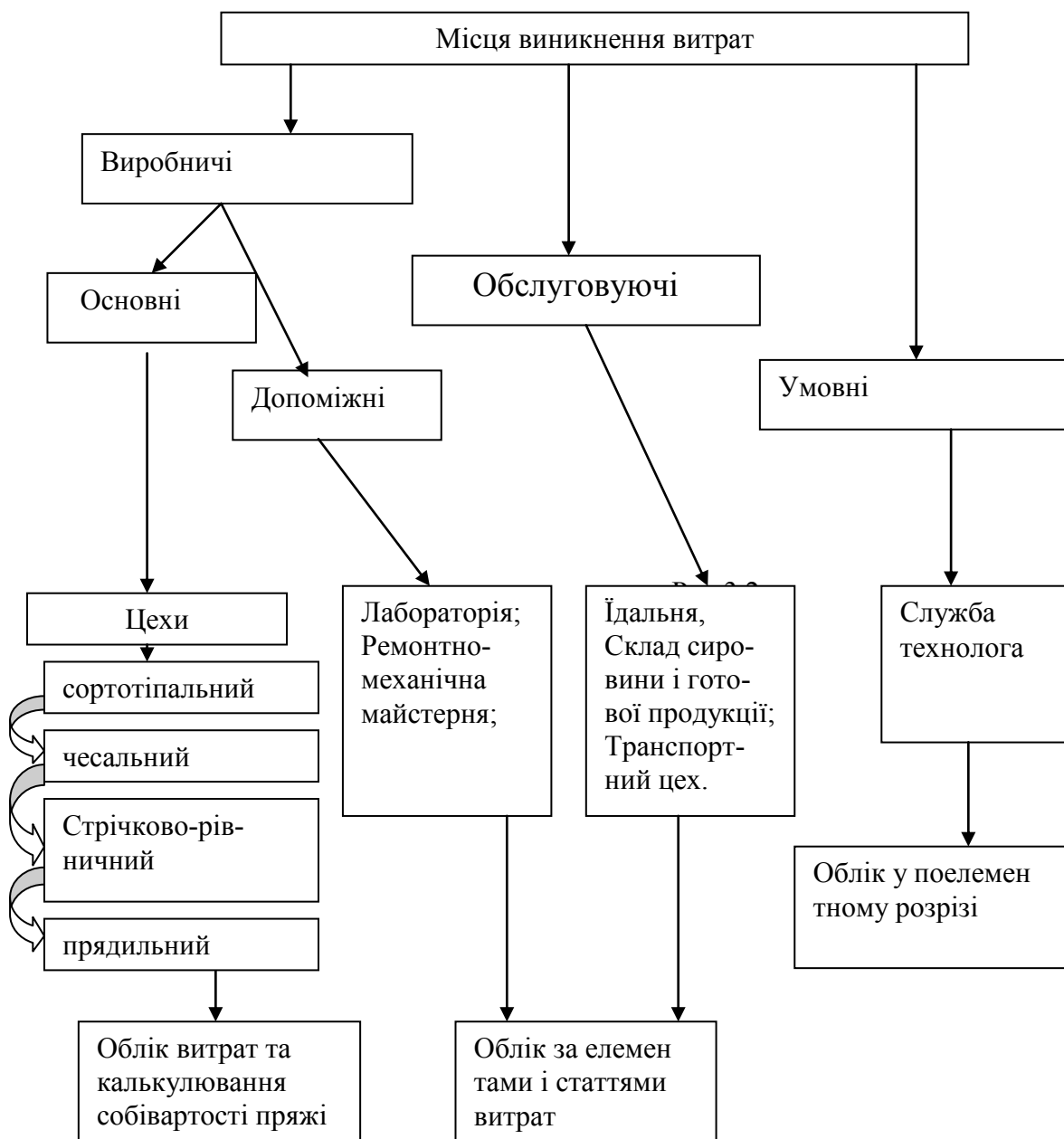


Рис.1. Організація обліку за місцями виникнення витрат на бавовнопрядильному підприємстві

Залежно від групування витрат прядильної галузі потрібно розрізняти первинні, проміжні та кінцеві центри виникнення витрат. Первинні центри виникнення витрат становлять собою першу сходинку їх формування, наприклад витрати, пов'язані з постачальницько-збутовою діяльністю.

Цехи – це проміжні центри виникнення витрат, тому що тут виробляються напівфабрикати (холст, стрічка, рівниця тощо). Кінцеві центри витрат охоплюють заключний етап технологічного процесу, тобто це прядильна фабрика в цілому, тому що тут акумулюються всі прямі і непрямі витрати на виробництво пряжі, обліковують її випуск і визначають виробничу собівартість.

У виробничій сфері деталізація обліку витрат за місцями і центрами залежить від багатьох факторів, головним з яких є виробнича структура, особливості технологічного процесу, рівень технічної забезпеченості. Найбільшим місцем витрат є фабрика або цех, до складу яких входять дільниці і центри витрат. У цехах і на дільницях центри витрат доцільно розділити на групи однорідного технологічного обладнання.

Ступінь деталізації витрат за центрами витрат і сферами відповідальності для кожного підприємства повинна бути індивідуальна. Персональною відповідальністю потрібно охопити всі витрати підприємства. Основним критерієм для її уособлення є кількість статей або елементів витрат за видами, частота отримання даних, точність і вартість інформації для певного підприємства. Оскільки названі критерії охоплюють різні напрями, то оптимальне вирішення можна знайти після детального аналізу конкретних умов діяльності підприємства і потреб управління виробництвом у тому чи іншому його підрозділі.

Тому ми вважаємо, що кожний створений центр відповідальності повинен бути таким, щоб для кожного можна було визначити конкретні показники, які б усебічно характеризували діяльність підприємства.

При виділенні центрів відповідальності слід враховувати існуючу на той момент організаційну структуру та використати номенклатуру підрозділів і ділянок підприємства, що в свою чергу дасть можливість значно легше визначити відповідального за витрати в кожному центрі.

Організація обліку за місцями витрат повинна бути складовою загальної системи обліку і калькулювання собівартості, це забезпечить достовірність даних обліку виробничих витрат, їх взаємозв'язок і групуванням за статтями калькуляції, елементами затрат і видами продукції, яку випускають (табл.1).

У методологічному відношенні групування витрат за центрами витрат забезпечує:

- * однорідність витрат за їх економічним змістом і функціональним призначенням;
- * зіставлення врахованих витрат з показниками використання техніки, яка знаходиться в експлуатації;
- * правильне спрямування витрат на конкретні вироби і види робіт відповідно до технології їх виробництва.

Взаємозв'язок статей витрат і центрів виникнення витрат

Статті витрат	Центри виникнення витрат				
	Прядильна фабрика	Сортувально-тіпальний цех	Чесальний цех	Стрічково-рівничний цех	Прядильний цех
Сировина і матеріали	+	+	—	—	—
Напівфабрикат переходів	+	+	+	+	+
Паливо і енергія	+	+	+	+	+
Основна заробітна плата	+	+	+	+	+
Додаткова заробітна плата	+	+	+	+	+
Відрахування на соціальне страхування	+	+	+	+	+
Витрати на утримання і експлуатацію машин та обладнання	+	—	—	—	+
Загальновиробничі витрати	+	—	—	—	+
Виробнича собівартість	+	—	—	—	—

Для формування інформації про втрати за центрами витрат необхідно використати систему або елементи нормативного методу, при застосуванні якого відбувається групування витрат за причинами і за тими, хто винен. Тобто витрати групуються за центрами відповідальності всередині місць виникнення.

Застосування нормативного методу обліку в розрізі місць і центрів витрат дасть змогу:

- виявити додаткові відхилення від нормативів, які зумовлені зміною технологічного режиму, організацією виробництва і праці:

- * вести контроль за виробничо-господарською діяльністю по підрозділах;

- * виявляти резерви підвищення ефективності використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

Облік фактичних витрат і їх порівняння з показниками кошторисів за кожним центром виникнення і відповідальності дозволяє оцінити відхилення (економію чи перевитрачання) і ступінь внеску центру до результатів роботи підприємства загалом. Але звітність може отримувати не лише відомості про витрати, а й інші дані, наприклад, про виробіток, чисельність робітників, середню заробітну плату тощо [3, с.419–422]. Детальна побудова звітності дає більш повну всебічну картину господарської діяльності центру за звітний період.

А це дозволяє вважати нормативний облік у розрізі центрів виникнення і центрів відповідальності подальшим розвитком системи управлінського (виробничого) обліку.

Висновки. Згідно з сучасними вимогами ринку облік витрат на бавовнопрядильних підприємствах необхідно вести за центрами витрат і сферами відповідальності. Це дасть можливість контролювати рівень витрат на кожній ділянці роботи, поєднати контроль за рівнем витрат і контроль за діяльністю керівництва певного підрозділу, а також здійснити ув'язку класифікації за центрами витрат з класифікацією за центрами відповідальності.

Відповідно до організаційно-технологічних особливостей бавовно-прядильних підприємств, визначено такі центри витрат:

- місце виникнення витрат – прядильна фабрика;
- центри виникнення витрат – тіпально-сортувальний цех, чесально-стрічковий цех, рівничний і прядильний цехи, бригади, робочі місця і т.д.

Формування центру персональної відповідальності дає можливість ефективніше контролювати використання матеріальних ресурсів, оскільки при цьому залучені працівники всіх спеціальностей і служб різних рівнів, які відповідають за величину витрат, що в свою чергу сприяє застосуванню системи нормативного методу, при якому відбувається групування витрат за причинами і винними. Тобто витрати групуються за центрами відповідальності всередині місць виникнення.

Література

1. Бородкин А.С. Учет производственных затрат в промышленности. – М.: Финансы, 1973. – 112 с.
2. Булгаков С.В. Управленческий учет. – Воронеж: Издательство Воронежского государственного университета, 2001. – 176 с.
3. Гущина И.Э. Бюджетирование в системе управленческого учета // Бухгалтерский учет, 2004. - № 19. – С.15-18.
4. Ерофеева В.А. Учет, информация, управление, прямые и обратные связи. – М.: Финансы и статистика, 1992. – 19 с.
5. Ивашкевич В.Б. Использование данных учета издержек для обоснования заказов и цен // Бухгалтерский учет. – 1992. – №2. – С.23-25
6. Каверина О.Д. Проблемы перспективы развития управленческого учета. – Саранск: Изд-во Мордов.ун-та, 2001. – 156 с.
7. Козин Е.Б., Козина Т.А. Бухгалтерский управленческий учет на пищевых предприятиях.- М.: Колос, 2000. – 224 с.
8. Ластовецкий В.Е. Учет затрат по факторам производства и центрам ответственности. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 165 с.
9. Методичні рекомендації по формуванню собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості від 2 лютого 2001р. № 47 // E-mail@liga.net
10. Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система "директ-костинг". – М.: Финансы и статистика, 1993. – 128 с.
11. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. Учебное пособие для вузов. – М.: "Аудит", ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
12. Уманова Э.А., Шакиров А.М. Системы автоматизированной обработки – М.: Финансы и статистика, 1988. – 271 с.
13. Чумаченко Н.Г. Учет и анализ в промышленном производстве США. – М.: Финансы, 1971. – 240 с.