

МІЩЕНКО Т. М.

здобувач

Національний університет державної податкової служби України

ОБЛІК ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА М'ЯСОПРОДУКЦІЇ ЗА ЦЕНТРАМИ ВИТРАТ

Організація обліку за центрами витрат є одним із основних підходів до побудови ефективної системи управління витратами. Тому питанням формування системи обліку за центрами витрат приділено достатньо уваги вітчизняними та зарубіжними науковцями, проте поза увагою залишилися проблеми м'ясопереробного виробництва. В статті розкрито відмінності понять «місце витрат», «центр витрат» та «центр відповідальності», визначено ознаки виокремлення центрів витрат з врахуванням організаційно-технологічних особливостей м'ясопереробного підприємства, наведено принципи їх формування. Розглянуто склад носіїв витрат, об'єкти калькулювання собівартості продукції та запропоновано два варіанти обліку витрат за центрами витрат з використанням нормативного методу, які забезпечують отримання оперативної і об'єктивної інформації про всі відхилення витрат для потреб управління підприємством.

Ключові слова: облік; місце витрат; центр витрат; метод обліку витрат; носії витрат.

МИЩЕНКО Т. М.

соискатель

Национальный университет налоговой службы Украины

УЧЕТ ЗАТРАТ ПРОИЗВОДСТВА МЯСОПРОДУКЦИИ ПО ЦЕНТРАМ ЗАТРАТ

Организация учета по центрам затрат является одним из основных подходов к построению эффективной системы управления затратами. Поэтому вопросам формирования системы учета по центрам затрат уделено достаточно внимания отечественными и зарубежными учеными, однако без внимания остались проблемы мясоперерабатывающего производства. В статье раскрыты различия понятий «место расходов», «центр затрат» и «центр ответственности», определены признаки выделения центров затрат с учетом организационно-технологических особенностей мясоперерабатывающего предприятия, приведены принципы их формирования. Рассмотрены состав носителей затрат, объекты калькулирования себестоимости продукции и предложены два варианта учета затрат по центрам затрат с использованием нормативного метода, которые обеспечивают получение оперативной и объективной информации обо всех отклонениях затрат для нужд управления предприятием.

Ключевые слова: учет; место расходов; центр затрат; метод учета затрат; носители затрат.

MISHCHENKO T. M.

applicant

National University of State Tax Service of Ukraine

COST ACCOUNTING OF MEAT PRODUCTION BY COST CENTRES

Organization of account by cost centres is one of major approaches for building of effective cost control system. Therefore, enough attention is paid to the formation of the accounting system through cost centres by domestic and foreign scientists, however, problems of meat production have been neglected. The article reveals the differences between the concepts of "cost", "cost center" and "responsibility center", the characteristics of the allocation of cost centres with regard to organizational and technological characteristics of meat processing enterprises have been defined, the principles of their formation have been proposed. Complex of cost bearers, the objects of calculation of production cost have been considered. The author offered two options of cost accounting through cost centres using regulatory method that provide timely and objective information about all cost deviations for the needs of enterprise management.

Keywords: accounting; cost position; cost centre; method of cost account; cost bearers.

mitem@ukr.net

Постановка проблеми. Господарювання в умовах вільної конкуренції обумовило необхідність пошуку нових підходів у створенні системи формування оперативної обліково-економічної інформації про витрати м'ясопереробних підприємств. В зв'язку з цим, гостро

постає проблема обліку витрат виробництва м'ясопродукції за місцями виникнення та центрами витрат, вирішення якої сприятиме надходженню та обробці якісної інформації для потреб управління підприємством.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вирішенню проблем обліку витрат за місцями їх виникнення та за центрами витрат приділяли достатню увагу провідні вітчизняні та зарубіжні вчені-економісти. Зокрема А. С. Бакаєв, П. С. Безруких вказували, що «місце виникнення витрат» і «центр витрат» є самостійними об'єктами обліку та контролю, а відрізняють ці поняття за їх місцем у структурі підприємства, економічною характеристикою, соціальним змістом [1, с. 248]; С. Ф. Голов у своїх дослідженнях поняття «місце витрат» ототожнює з поняттям «центр витрат», підкреслюючи, що ідею поділу підприємства на «центри витрат» необхідно розглядати без категорії «місце виникнення витрат» [2, с. 48]. Водночас М. С. Пушкар уточнює, що «центр витрат» необхідно пов'язувати з калькулюванням собівартості продукції, а «центри відповідальності» – з управлінням собівартістю [3, с. 143], а П. М. Іванченко стверджує, що облік витрат «за місцями виникнення» є основою для побудови системи управлінського обліку витрат виробничого підприємства [4, с. 140].

Проте, дослідження науковців мали суто концептуальний характер або стосувалися конкретних галузей економіки, що унеможлиблює обрання пріоритетного варіанту обліку витрат, пристосованого до специфіки виробництва м'ясопереробних підприємств. З огляду на значущість існуючих теоретико-прикладних досліджень, не врегульованими залишається цілий ряд питань з обліку витрат за місцями виникнення та центрами витрат. Недостатньо приділено уваги обґрунтуванню методичних принципів та критеріїв, у відповідності з якими кожне м'ясопереробне підприємство, визначивши місця витрат та центри витрат, зможе побудувати облікову політику з урахуванням особливостей своєї діяльності.

Метою статті є розробка методичних положень обліку витрат та калькулювання собівартості продукції за центрами витрат м'ясопереробного підприємства з врахуванням умов конкурентного середовища.

Основні результати дослідження. Облік витрат за центрами витрат та центрами відповідальності тривалий час є предметом дискусії вітчизняних та зарубіжних науковців. Дослідження наукових розробок дає можливість виокремити три підходи у визначенні подібностей та відмінностей понять «місце витрат», «центр витрат», «центр відповідальності», а також їх превальювання.

Перший підхід передбачає ігнорування поняття «місце виникнення витрат» та використання поняття «центр витрат» як різновиду «центру відповідальності».

Другий – чітке розмежування понять «місце виникнення витрат», «центр витрат» «центр відповідальності», але відмінності щодо їх ієрархії.

Третій – ототожнення понять «місце виникнення витрат», «центр витрат» «центр відповідальності».

Аналіз наукової літератури та практичного досвіду м'ясопереробних підприємств дає можливість визначити чітке розуміння та ієрархію вказаних категорій. Найнижчий рівень ієрархічної системи займає поняття «місце витрат», оскільки воно є первинною одиницею обліку, саме в місцях витрат здійснюється первісне споживання виробничих ресурсів, організовується планування, нормування та облік витрат виробництва з метою контролю за ними. Наступний рівень ієрархії займають «центри витрат», тобто структурні підрозділи, що виконують власні функціональні завдання в забезпеченні цілей функціонування підприємства і в яких здійснюється групування витрат. Вершиною ієрархічної піраміди є «центри відповідальності», які можуть охоплювати декілька «центрів витрат» різної функціональної приналежності.

Чіткість визначення та встановлення ієрархії досліджених понять дозволяє теоретичні розробки перевести в конкретну практичну площину м'ясопереробних підприємств, а саме сформувати організаційну структуру місць, центрів витрат і центрів відповідальності, що запобігає дублюванню, неузгодженості зусиль функціональних підрозділів, ухиленню від

відповідальності тощо. Водночас, надає можливість об'єктивно оцінювати всі відхилення від нормативних витрат на випуск м'ясопродукції, підвищити цілеспрямованість функціонування системи управління витратами.

Метою визначення місць витрат виробництва м'ясопродукції є забезпечення контролю витрат в розрізі виробничих центрів шляхом підвищення точності та ступеня деталізації калькулювання собівартості продукції.

Дослідження теоретичних надбань науковців, вивчення облікової практики м'ясопереробних підприємств дають можливість визначити основні принципи виокремлення місць та центрів витрат:

- кожне місце витрат пов'язано зі сферою відповідальності керівника бригади, дільниці, відділення, який в межах функціональних обов'язків здійснює контроль витрат;

- кожен центр витрат об'єднує місця витрат, які мають однорідний характер, що забезпечує виявлення факторів, які впливають на величину витрат і вибір бази розподілу витрат за їх носіями;

- всі витрати безпосередньо списуються на центри витрат. При цьому враховується глибина деталізації центрів витрат, що впливає на величину витрат, спільних по відношенню до кількох місць виникнення витрат, тому з'являється необхідність їх розподілу.

Керуючись визначеними принципами та враховуючи специфіку м'ясопереробних підприємств, можна виокремити такі місця витрат: бригади, дільниці або окремі технологічні лінії, на яких здійснюється весь технологічний цикл виготовлення готової продукції, переділи та стадії виробництва. В м'ясо-жировому виробництві місцями виникнення витрат є: дільниці переробки субпродуктів, крові та технічної сировини, кишкової сировини, жиру-сирцю, шкур худоби. Облік витрат за місцями виникнення пов'язаний з додатковими обліково-розрахунковими операціями, тому доцільність їх введення необхідно оцінити за корисністю інформації для управління виробництвом.

Технологічні особливості м'ясопереробного підприємства унеможливають відображення в обліку витрат за всіма місцями виникнення, тому доцільно суміщати місця виникнення витрат з центрами витрат. Основою виділення центрів витрат є єдність використання обладнання, виконуваних функцій або операцій, зокрема, в м'ясо-жировому виробництві, де використовується конвеєрна технологія.

Групування витрат за центрами їх виникнення є складовою системи калькулювання, тому здійснювати його необхідно в поєднанні з калькуляцією собівартості продукції. Враховуючи, що виробництво м'ясопродукції носить комплексний характер і є процесом, який включає окремі переділи, стадії обробки сировини, на м'ясопереробних підприємствах повного технологічного циклу доцільно виділяти центри витрат за організаційною та функціональною ознаками (рис. 1).

За організаційною ознакою центри витрат поділяються на основні, допоміжні та супутні. Так, основні центри відповідають виробничим підрозділам (цехи, дільниці), де виготовляється продукція або виконуються основні технологічні операції (цех забою худоби, переробки худоби та субпродуктів; цех ковбасної продукції; цех напівфабрикатів; цех копченостей; цех консервів). Допоміжні центри витрат обслуговують процес виробництва (холодильники та охолоджуючі камери, склад готової продукції), а супутні слугують для підтримки виробничого процесу (компресорна станція, вагова, енергоцех, ремонтно-механічний цех, паросиловий та водоканалізаційний). Підґрунтям визначення основних центрів витрат є безпосередній їх зв'язок з конкретними видами м'ясопродукції допоміжні та супутні центри витрат, як і самі витрати, не пов'язані з процесами виробництва конкретного виду м'ясопродукції, тому відносяться на їх собівартість тільки шляхом розподілу.

За функціональною ознакою центри витрат м'ясопереробного підприємства поділяються відповідно до стадій та переділів (забій худоби та м'ясо-жирове виробництво; підготовка сировини; виробництво м'ясопродукції). При цьому технічні переділи можуть включати декілька місць витрат. Центри витрат від місць виникнення витрат відрізняються групуванням витрат в аналітичному обліку за окремими видами продукції. Таке виділення

центрів витрат надає можливість отримувати додаткові осередки контролю витрат в структурних підрозділах, та забезпечувати детальний розподіл накладних витрат за об'єктами калькулювання.

Важливими елементами виокремлення центрів витрат є носії витрат, при цьому необхідною умовою є відповідність об'єкта калькулювання носію витрат. Хоча за певних умов носії витрат можуть об'єднувати кілька об'єктів калькулювання, що незмінно призведе до необхідності розподілу витрат, результати якого є спірними [5, с. 29–30].

Вибір носіїв витрат як об'єктів обліку обумовлений необхідністю:

- оперативного управління виробництвом – величина витрат відповідного носія використовується для планування, нормування та контролю;
- калькулювання собівартості виготовленої продукції.

З метою виділення носіїв витрат за центрами витрат м'ясопереробного підприємства можна використати ознаки, запропоновані С. А. Ніколаєвою:

- економічна сутність – продукція;
- вид виробництва – основне, допоміжне, обслуговуюче;
- ступінь готовності продукції – продукція після проходження останньої технологічної операції;
- ієрархічний зв'язок продукції – тип, вид продукції [6].

За результатами аналізу технологічних стадій та переділів м'ясопереробного підприємства пропонується аналітичний облік витрат основного виробництва вести за наступними центрами та носіями витрат (табл. 1).

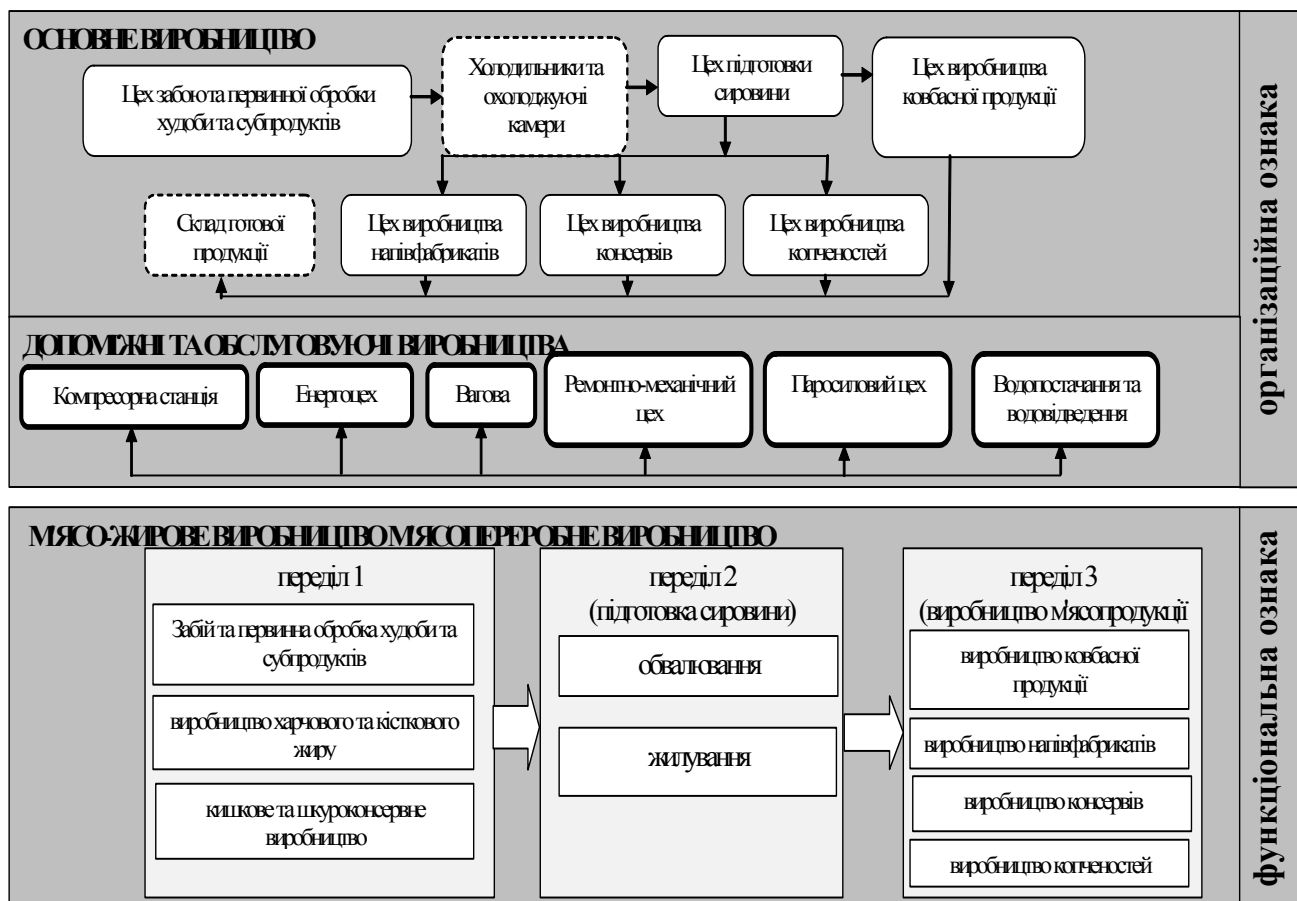


Рис. 1. Центри витрат м'ясопереробного підприємства, виокремленні за організаційною та функціональною ознаками

Центри витрат основного виробництва м'ясопереробного підприємства та їх відображення в обліку

Центр витрат	Носії витрат	Склад витрат	Рахунки витрат		Об'єкти калькуляції	База розподілу витрат
			фактично	пропонується		
М'ясо-жирове виробництво	Худоба в живій вазі за видами та віковими групами	$V_1 = V_x + V_{пз} + V_{зв}$	23/1 Основне виробництво	23/11 Центр відповідальності № 1 основного виробництва	М'ясо на кістках; субпродукти; кров; шкури; жир-сирець	Пропорційно отриманої основної продукції
Підготовка сировини	М'ясо на кістках, субпродукти; кров; шкури; жир-сирець	$V_2 = V_1 + V_{пн} + V_{зв}$	23/1 Основне виробництво	23/12 Центр відповідальності № 2 основного виробництва	М'ясо жиловане; перероблені субпродукти, кров	Пропорційно отриманої основної продукції
Виробництво м'ясопродукції	М'ясо жиловане; перероблені субпродукти; кров	$V_3 = V_2 + V_{пв} + V_{зв}$	23/1 Основне виробництво	23/13 Центр відповідальності № 3 основного виробництва	Ковбасна продукція, копченості, консерви, напівфабрикати	Відповідно обраної бази розподілу

Витрати центру витрат № 1 (V₁) складаються з вартості худоби (V_x), прямих витрат на передзабійне утримання худоби, її забій, переробку (V_{пз}) та загальновиробничих витрат цього переділу, що підлягають розподілу між видами продукції. Витрати центру витрат № 2 (V₂) складаються з витрат центру витрат №1, прямих витрат, пов'язаних з підготовкою сировини та розподілених загальновиробничих витрат. Витрати центру № 3 (V₃) – з витрат центру витрат № 2, прямих витрат на виробництво окремого виду м'ясопродукції (V_{пв}) та розподілених загальновиробничих витрат за видами продукції (V_{зв}).

Найбільш прийнятним методом обліку витрат та калькулювання собівартості м'ясопродукції за центрами витрат є нормативний, який надає оперативну і об'єктивну інформацію про всі відхилення у виробництві.

Облік за центрами витрат з використанням нормативного методу може здійснюватися за двома варіантами:

- 1) облік проводиться виключно за нормативними витратами;
- 2) облік здійснюється паралельно за фактичними та нормативними витратами.

Перший варіант передбачає, що обороти за дебетом і кредитом рахунків сировини і матеріалів, виробничих витрат м'ясопереробного підприємства відображаються за нормативною вартістю. Всі відхилення фактичних витрат від нормативних відносяться в дебет і кредит відповідних рахунків відхилень. Таким чином, у центрах витрат обліковуються лише відхилення від норм і нормативів (рис.2). Кожному виробничому переділу відповідає центр витрат: м'ясо-жирове виробництво можна виділити як перший переділ (2311 центр витрат № 1), другий – підготовка сировини (2312 центр витрат № 2), третій – м'ясопереробне виробництво (2313 центр витрат № 3). У кожному з них здійснюється групування витрат та визначення собівартості продукції, оскільки продукція кожного переділу може виступати як сировина для наступних переділів (продукція м'ясо-жирового виробництва м'ясо на кістках є сировиною для переділу «підготовка сировини», а продукція цього переділу – м'ясо обваловане та жиловане, а також субпродукти, кров, жир є сировиною для м'ясопереробного виробництва), так і реалізуватися покупцям.

Для ведення обліку за другим варіантом необхідно впровадити рахунок 29 «Випуск продукції» та відповідні субрахунки: 2911 «Відпуск продукції за центром відповідальності № 1»; 2912 «Відпуск продукції за центром відповідальності № 2»; 2913 «Відпуск продукції за центром відповідальності № 3», на яких відображаються дані щодо випуску продукції за кожним центром витрат.

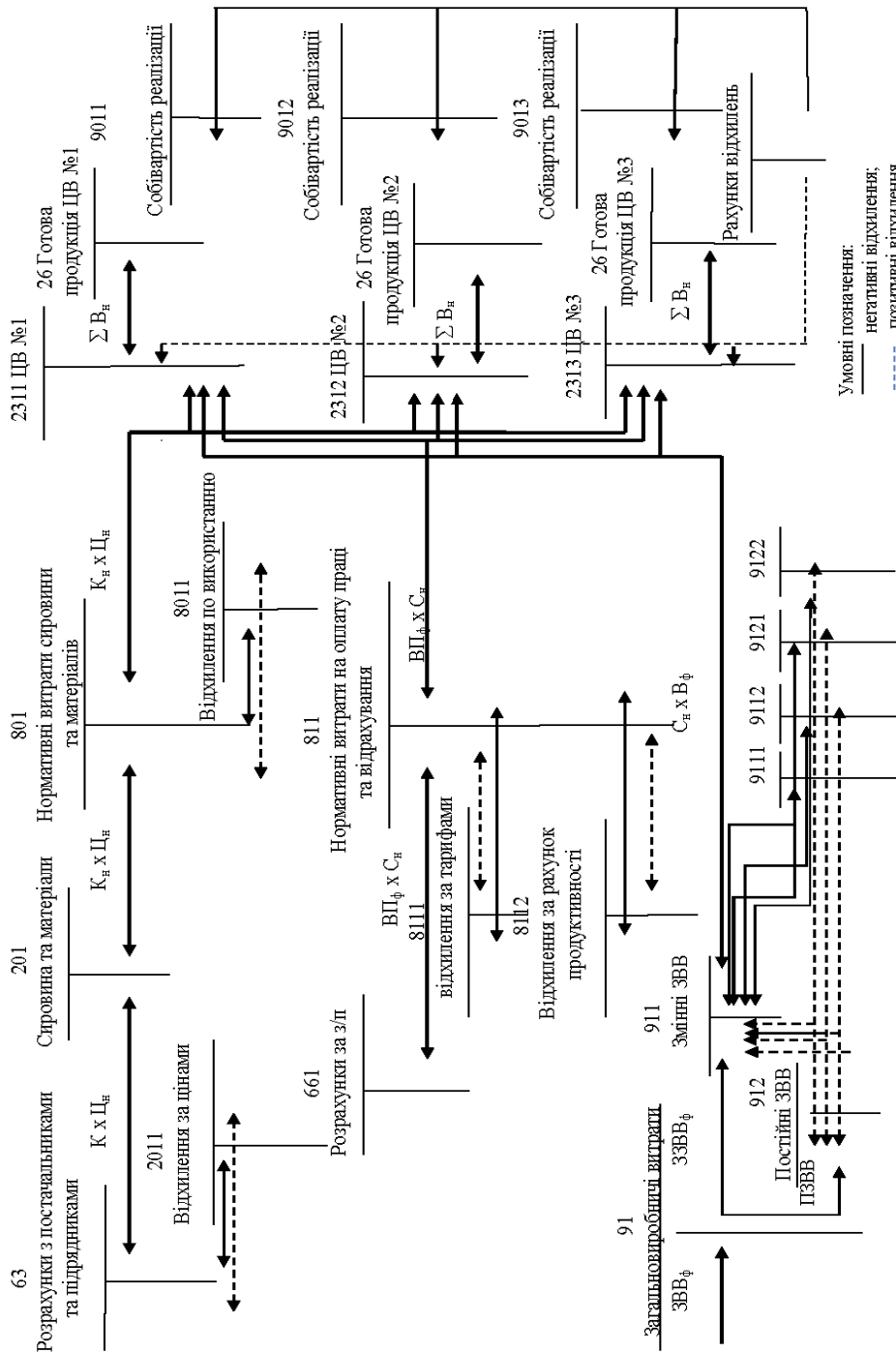


Рис. 2. Відображення на рахунках облікових записів виключно за нормативними витратами (перший варіант)

При цьому відхилення від норм будуть списуватися на собівартість реалізації готової продукції (відповідні субрахунки 9011 «Собівартість реалізації готової продукції центра відповідальності № 1»; 9012 «Собівартість реалізації готової продукції центра відповідальності № 2»; 9013 «Собівартість реалізації готової продукції центра відповідальності № 3»), що відповідає вимогам національних П(С)БО (рис. 3). Ефективність контролю у разі використання даного варіанта, досягається шляхом порівняння фактичних і нормативних витрат за місцями їх виникнення та центрами групування.

Оскільки групування витрат за центрами витрат пов'язане з додатковими обліково-розрахунковими роботами, доцільність їх ведення керівництвом м'ясопереробного підприємства повинна розглядатися з точки зору корисності та ефективності додаткової інформації для прийняття управлінських рішень.

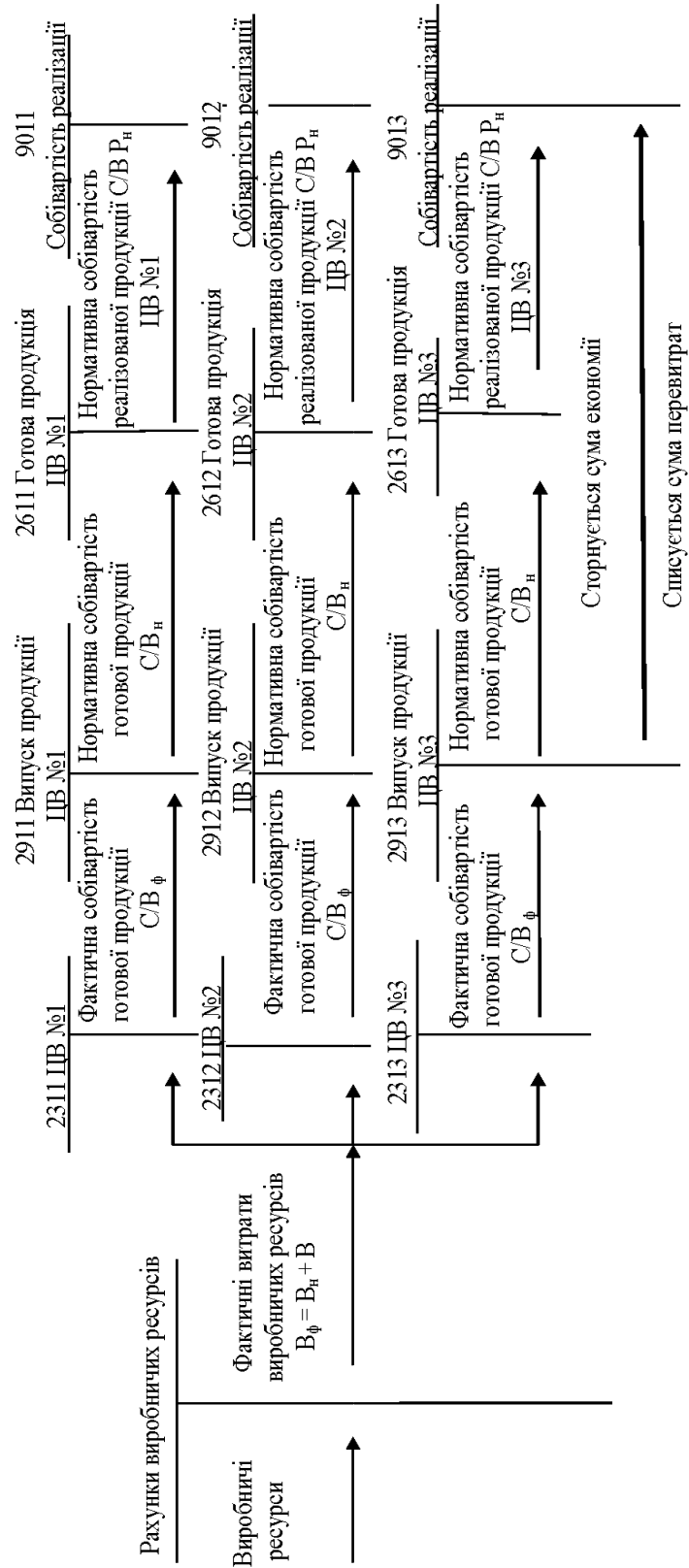


Рис. 3. Відображення на рахунках облікових записів паралельно за фактичними та нормативними витратами (варіант другий)

Слушною є думка тих науковців, які вважають, що нормативні документи повинні визначати тільки основні принципи вибору варіантів обліку витрат, при цьому підприємствам потрібно надати повну свободу у вирішенні питань щодо калькулювання собівартості продукції, за умови дотримання вимоги обов'язкового включення до неї витрат, пов'язаних із цілями оподаткування [7, с. 4].

Сучасна практика м'ясопереробних підприємств свідчить, що узагальнене групування витрат здійснюється за видами продукції без виділення центрів їх виникнення або всі виробничі витрати та витрати звітного періоду збирають на рахунок 23 «Виробництво» (притаманно для малих та середніх м'ясопереробних підприємств, частка яких становить 79,9 % від загальної кількості [9]). Така «котлова» організація обліку витрат не дозволяє виявляти відхилення у витрачанні ресурсів, з'ясовувати їх причини та винуватців, призводить до невиправданих витрат, збільшення собівартості м'ясопродукції і, як наслідок, зниження її конкурентоздатності.

Висновки. З огляду на організаційно-технологічні особливості м'ясопереробних підприємств вбачається можливим виокремлення місць виникнення витрат, які є вихідною ланкою їх формування, тією структурною одиницею, де здійснюється початкове накопичення витрат (бригада, дільниця, відділення) та центри витрат, в яких здійснюється їх нормування, планування та облік, тобто структурні підрозділи (цехи, відділи, служби), що виконують певні функціональні завдання. Водночас використання нормативного методу обліку витрат та калькулювання собівартості продукції за центрами витрат дозволяє визначити відхилення від норм безпосередньо під час виробництва з вказівкою місць їх виникнення, причин і конкретних винуватців, що перетворює цей метод на ефективний засіб управління витратами та виробництвом в цілому.

Список використаних джерел

1. Бухгалтерский учет : [учебник] / [А.С. Бакаев, П.С. Безруких, Н.Д. Врублевский и др.] ; под. ред. П.С. Безруких. – [4-е изд., перераб. и доп.]. – М. : Бухгалтерский учет, 2002. – 719 с.
 2. Голов С.Ф. Управлінський облік / С.Ф. Голов. – К. : Лібра, 2003. – 704 с.
 3. Пушкар М.С. Розробка систем обліку : [навчальний посібник] / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2004. – 198 с.
 4. Іванченко П.М. Облік витрат за місцями виникнення та за центрами відповідальності як основа побудови управлінського обліку витрат / П.М. Іванченко // Галицький економічний вісник. – 2009. – № 2. – С. 139–143.
 5. Лапыгин Ю.Н. Управление затратами на предприятии: планирование и прогнозирование, анализ и минимизация затрат : практическое руководство / Ю.Н. Лапыгин, Н.Г. Прохорова. – М. : Эксмо, 2007. – 128 с.
 6. Николаева С.А. Управленческий учет / С.А. Николаева. – М. : ИНФРА-М, 2002. – 357 с.
 7. Карпова Т.П. Управленческий учет : [учебник для вузов] / Т.П. Карпова. – [2-е изд., перер. и доп.]. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 351 с.
 8. Кузьмина М.С. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отраслях производственной сферы : учебное пособие / М.С. Кузьмина. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : КНОРУС, 2012. – 256 с.
 9. Офіційний сайт Державної статистичної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.ukrstat.gov.ua.
-