

УДК 657.47

Гриппа О.В.

ДВНЗ "Київський національний економічний університет імені
Вадима Гетьмана"

ОБЛІК ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ЗА МІСЦЯМИ ВИНИКНЕННЯ ТА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

© *Гриппа О.В.*

В статті розглянуті та систематизовані погляди вчених щодо сутності та класифікації місць виникнення витрат, центрів витрат і відповідальності, визначені основні принципи обліку витрат виробництва за центрами відповідальності.

Ключові слова: облік витрат виробництва, місце виникнення витрат, центр витрат, центр відповідальності.

In the article approaches of different scientists are investigated and systematized in relation to essence and classification of cost centers and responsibility centers, basic principles of organizing responsibility centers accounting system are considered.

Key words: cost accounting, cost center, responsibility center.

В статье рассмотрены и систематизированы подходы ученых к определению сущности мест возникновения издержек, центров издержек и ответственности, их классификации, определены основные принципы учета производственных издержек по центрам ответственности.

Ключевые слова: учет издержек производства, место возникновения издержек, центр издержек, центр ответственности.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливими науковими і практичними завданнями. Як відомо, найкращі умови для контролю витрат виробництва створюються там, де відбувається виробничий процес або його обслуговування, тобто в ході виробничого споживання ресурсів підприємства. У зв'язку з цим, в основі аналітичної деталізації та групування витрат вирішального значення набувають такі їх об'єкти, як місця виникнення витрат, центри витрат, центри відповідальності. Розвиток обліку за цими об'єктами був і лишається одним з основних напрямків удосконалення обліку, контролю та управління виробничими витратами підприємства.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано

вирішення проблеми. Вирішенню теоретичних та практичних завдань з обліку витрат виробництва за місцями виникнення, центрами витрат і центрами відповідальності в різний час приділяли увагу в своїх працях такі вітчизняні та зарубіжні вчені, як Е. Аткинсон, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, В.М. Добровський, В.Б. Івашкевич, В.О. Ластовецький, Л.В. Нападовська, В.Ф. Палій, Г.О. Партин, Я.В. Соколов, Ч. Хорнгрен, М.Г. Чумаченко та ін.

Сучасний стан, проблеми та перспективи обліку витрат за центрами відповідальності продовжують досліджувати і в дисертаційних роботах [4; 15].

Цілі статті. Мета написання статті – дослідити та систематизувати підходи вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів щодо визначення сутності місць виникнення витрат, центрів витрат і центрів відповідальності, розглянути їх класифікацію, розкрити принципи обліку витрат виробництва за місцями виникнення та центрами відповідальності.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Засновником концепції центрів відповідальності вважається американський економіст Джон А. Хігінс, який в 1952 році сформулював таке правило: кожна структурну одиницю підприємства обтяжують ті і лише ті витрати або доходи, за які вона може відповідати і які контролює. На початку 1950-х років ця концепція набула значного поширення в США, а згодом і в інших країнах [2, с.406; 11, с.419-420].

Як зазначає Я.В. Соколов, принципи центрів відповідальності суттєво вплинули на організацію та майбутнє бухгалтерського обліку; облік за центрами відповідальності різко змінив традиційні погляди на собівартість, продемонстрував її умовність та відносність. Основний наголос у виробничому обліку підприємств змістився з проблеми точного калькулювання собівартості готової продукції на потреби поточного контролю за рівнем витрат та ефективністю витрачання ресурсів. А згодом метою обліку за центрами відповідальності стає вже не стільки контроль, як допомога управлінцям в організації самоконтролю, оскільки вважається, що жодна людина не стане порушувати вигідні для себе цілі та критерії [2, с.406; 11, с.420].

Для розуміння принципів обліку витрат виробництва за

місцями виникнення та центрами відповідальності необхідно, перш за все, з'ясувати зміст таких понять, як місце виникнення витрат, центр витрат, центр відповідальності.

Потрібно відзначити, що у вітчизняній економічній літературі не склалося однозначного тлумачення місця виникнення витрат. Під місцями виникнення витрат різні автори розуміють: сегмент діяльності, в якому виникають витрати [1, с.42]; структурні одиниці, які характеризуються просторовою або функціональною відокремленістю [8, с.475]; структурні підрозділи підприємства, за якими організується планування, нормування та облік витрат виробництва для контролю та управління споживанням виробничих ресурсів [9, с.101]. Але при цьому вони погоджуються, що місця виникнення витрат є об'єктами аналітичного обліку витрат на виробництво за елементами виробництва та статтями собівартості.

Одержанню більш повної уяви про структуру та можливі сфери застосування місць виникнення витрат може сприяти їх класифікація. Так, відповідно до послідовності групування витрат на підприємстві слід розрізняти початкові, проміжні та кінцеві місця витрат; з точки зору змісту діяльності виробничі місця витрат поділяють на основні, допоміжні та побічні [5, с.70-71], по відношенню до процесу виробництва місця виникнення витрат класифікують на виробничі, обслуговуючі та умовні [9, с.102]. Існують також групування місць виникнення витрат і за іншими ознаками.

Найбільш поширеним у вітчизняній та зарубіжній літературі є визначення центру витрат як центру відповідальності, в якому керівник контролює витрати, але не контролює доходів або рівень інвестицій [2, с.407; 3, с.241; 12, с.764; 13, с.207]. Також центри витрат визначають як початкові місця виникнення витрат [5, с.70]; розподіл діяльності підприємства на окремі роботи, операції, процеси та функції для аналітичного обліку витрат [14, с.124]; первісні виробничі та обслуговуючі одиниці, які характеризуються єдністю функцій і виробничих операцій, рівнем технічної оснащеності та організації праці, цільовим призначенням затрат, які, крім виконання власних функціональних завдань, несуть відповідальність за результати своєї діяльності [8, с.474; 9, с. 103].

Як зауважує М.Г. Чумаченко, центр витрат може співпадати з організаційною одиницею підприємства (цехом, відділом, дільницею) або ж може бути більш подрібненим підрозділом щодо неї. Вибір цих

центрів та ступінь їх деталізації залежить від цілей, визначених керівництвом, від наявності чи відсутності інших засобів контролю тощо. Тому перед кожним підприємством стоїть проблема вибору найбільш оптимального ступеня деталізації центрів витрат. Протиріччя при вирішенні цієї проблеми полягають в тому, що при збільшенні ступеня деталізації центрів витрат підвищується їх контрольна функція, проте збільшуються й витрати на ведення обліку, і навпаки [14, с.121-122].

Залежно від характеру виконуваних функцій та операцій, а також видів понесених витрат, центри витрат поділяються на три типи: виробничі, обслуговуючі та номінальні [14, с.121]. Автори [2, с.407; 3, с.246] пропонують виділяти центри технологічних витрат та центри дискреційних витрат.

На нашу думку, науковий інтерес представляє також підхід щодо виділення центрів витрат і центрів відповідальності, якого дотримується В.О. Ластовецький [6,с.36-39; 7, с.8-9]. Наголошуючи на необхідності класифікації виробничих витрат за економічним змістом на основні технологічні та виробничі накладні витрати, він виділяє чотири комплексні статті (групи статей), облік яких пропонує вести окремо, а саме:

витрати технологічних матеріалів – тих, які складають речову основу виробів;

витрати на робочу силу – оплату праці робітників основного виробництва з відповідними відрахуваннями на соціальне страхування;

витрати на засоби праці: на утримання і експлуатацію машин та обладнання, малоцінних необоротних матеріальних активів, будівель і споруд виробничого призначення;

загальновиробничі організаційно-управлінські витрати.

При цьому перші три групи витрат, як зазначає автор, характеризують вартісну місткість виробничого споживання відповідних факторів виробництва, їх питому вагу у виробничій собівартості; а загальна сума цих витрат складає технологічну вартість (собівартість) продукції. Четверта група витрат являє собою накладні виробничі витрати. Всі чотири комплексні статті в сукупності формують виробничу собівартість продукції.

Така класифікація, на думку вченого, створює передумови для конкретизації відповідальності за розміри витрат та ефективність

використання виробничих ресурсів. В статті [7, с.9] В.О. Ластовецький зазначає: "Наведені групи витрат є водночас центрами відповідних витрат, в розрізі яких можна визначити і центри відповідальності:

технологи або інші фахівці можуть бути відповідальними за витрачання технологічних матеріалів;

керівники служб, які забезпечують функціонування засобів праці, є відповідальними за витрати на засоби праці;

керівник підрозділу або майстер повинен нести відповідальність за витрати на робочу силу;

керівник економічної служби несе відповідальність за дотримання кошторису загальновиробничих накладних витрат".

А закріпити відповідальних за регулювання і контроль витрачання ресурсів кожного з зазначених центрів, В.О. Ластовецький пропонує в заходах облікової політики [6, с.87].

В економічній літературі центром відповідальності прийнято вважати сегмент (сферу) діяльності [1, с.43; 2, с.406; 10, с.259; 13, с.270] або підрозділ (організаційну одиницю) підприємства [3, с.241; 8, с.471; 12, с.761], в межах якого встановлено персональну відповідальність керівника за показники діяльності, які він повинен контролювати.

Класифікація центрів відповідальності наведена в табл. 1.

Облік за центрами відповідальності – це система обліку, яка забезпечує збирання інформації для оцінювання й контролю діяльності кожного центру відповідальності [2, с.406; 3, с.242; 10, с.259].

Основними принципами, які забезпечують ефективність функціонування системи обліку за центрами відповідальності є такі: менеджер відповідає тільки за ту діяльність, що перебуває під його контролем; менеджер бере участь у визначенні цілей, за якими оцінюється його діяльність; менеджер зацікавлений у досягненні поставленої перед ним та його підрозділом мети; чітко визначається роль обліку в системі заохочення працівників; звіти про результати роботи підрозділів повинні складатися регулярно і використовуватися для оцінки діяльності центрів відповідальності [2, с.406; 3, с.243-246; 10, с.260-261; 14, с.125-131].

Таблиця 1

Класифікація центрів відповідальності

| Ознака класифікації | Типи центрів відповідальності | Джерела інформації |
|--|--|---|
| Виходячи з обсягу повноважень та характеру відповідальності керівників відповідних підрозділів | Центри витрат, прибутку, інвестицій | [8, с.474] |
| | Центри витрат, доходів (виручки), прибутку, інвестицій | [2, с.407; 3, с.241; 10, с.260-261; 12, с.764; 13, с.270] |
| | Центри витрат, доходів, прибутку, інвестицій, рентабельності | [1, с.45] |
| | Центри витрат, доходу, маржинального доходу, прибутку, інвестицій | [4] |
| За функціональним принципом | Основні та допоміжні центри | [1, с.45] |
| | Обслуговуючі центри, матеріальні, виробничі, управлінські, збутові | [10, с.261] |

Основою організації обліку витрат за центрами відповідальності є закріплення витрат за керівниками різних рівнів та систематичний контроль за дотриманням кошторисів за кожною відповідальною особою. Як правило, центри відповідальності створюються у відповідності з деталізованою схемою організації підприємства та переліком посадових обов'язків на кожному робочому місці. Якщо при розробці посадових інструкцій не були повністю враховані потреби контролю за витратами, до них вносяться відповідні доповнення [14, с. 125-126].

Кошториси (бюджети) для кожного центру відповідальності складаються тільки на витрати, які безпосередньо контролюються даним працівником, тобто включаються виключно контрольовані статті. Отже, суттєвою є проблема розподілу витрат на контрольовані та неконтрольовані. Складність такого розподілу зумовлена тим, що значна частина витрат є частково контрольованими.

При розподілі витрат на контрольовані та неконтрольовані М.Г. Чумаченко пропонує враховувати два чинники: рівень управління та

час. Сутність впливу першого чинника полягає в тому, що витрати, не контрольовані на одному рівні, можуть бути контрольованими на іншому. А питання, які не можуть бути вирішені в короткостроковому часовому періоді, можуть вирішуватися в довгостроковому. На думку вченого, практично повного розподілу витрат на контрольовані та неконтрольовані можна досягти шляхом досконального аналізу кожної статті витрат за різними рівнями управління і за різні проміжки часу [14, с. 127].

Принципами звітності про витрати за рівнями відповідальності є включення до звіту по кожному рівню відповідальності тільки контрольованих статей та наступне укрупнення показників в міру сходження від нижчого рівня до вищого. За такої системи звітності кожний відповідальний за формування витрат або за контроль за підвідомчими підрозділами одержує дані в межах кола своєї відповідальності.

Висновки. Незважаючи на достатню кількість досліджень, присвячених обліку витрат за місцями виникнення та центрами відповідальності, відсутня однозначність у тлумаченні різними авторами змісту таких понять, як місце виникнення витрат, центр витрат, центр відповідальності. Розумінню сутності, структури, сфер застосування місць виникнення витрат, центрів витрат і відповідальності сприяє їх науково обґрунтована класифікація.

Функціонування системи обліку за центрами відповідальності ґрунтується на визначенні центрів відповідальності; складанні кошторисів (бюджетів) для кожного центру відповідальності; регулярному звітуванні про виконання кошторисів (бюджетів); аналізі причин відхилень та оцінці діяльності центрів відповідальності. Вибір найбільш оптимального ступеня деталізації центрів витрат і відповідальності відповідно до цілей, визначених керівництвом підприємства, сприяє створенню ефективної системи контролю за витратами підприємства.

Список використаних джерел:

1. Бухгалтерський управлінський облік: [Підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів]/ [Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Давидюк, З.Ф. Канурна та ін.]; За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – [3-тє вид., доп. і перероб.] – Житомир: ПП."Рута", 2005 – 480 с.
2. Голов С.Ф. Управлінський облік [Підручник]/ С.Ф. Голов. – [2-ге вид.] – К.: Лібра, 2004. – 704 с.

3. Добровський В.М. Управлінський облік: [Навч. посіб.]/ В.М. Добровський, Л.В. Гнилицька, Р.С. Коршикова; За ред. В.М. Добровського. – К.:КНЕУ, 2005. – 278 с.
4. Дюкарева Х.Л. Внутрішньогосподарський облік і аналіз діяльності підприємства за центрами відповідальності: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)" [Електронний ресурс]/ Х.Л. Дюкарева. – К., 2009. – 20 с. – Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua/ard/2009/09dhlpcv.zip>.
5. Ивашкевич В.Б.. Проблемы учета и калькулирования себестоимости продукции/ В.Б. Ивашкевич. – М.: Финансы, 1974. – 159с.
6. Ластовецький В.О. Виробничо-комерційний облік і внутрішньогосподарська (управлінська) звітність за центрами витрат і відповідальності/ В.О. Ластовецький. – Чернівці: Місто, 2003. – 156с.
7. Ластовецький В. Інформаційне забезпечення підприємницької діяльності/ Василь Ластовецький // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 10. – С. 7-10.
8. Нападowska Л.В. Управлінський облік: [Підруч. для студ. вищ. навч. закл.]/ Л.В. Нападowska. – К.: Книга, 2004. – 544 с.
9. Палий В.Ф. Основы калькулирования/ В.Ф. Палий. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 288с.
10. Партин Г.О. Управлінський облік: [Навч. посіб.]/ Г.О. Партин, А.Г. Загородній. – [2-ге вид., випр. і доп.]. – К.: Знання, 2007. – 303с.
11. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: [Учебн. пособие для вузов]/ Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638с.
12. Управленческий учет, 3-е издание/ [Аткинсон, Энтони А., Банкер, Раджив Д., Каплан, Роберт С., Янг, Марк С.]; [Пер. с англ.]. – М.: Издательский дом "Вильямс", 2007. – 880 с.
13. Хорнгрен Ч. Управленческий учет, 10-е изд./ Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш.; [Пер. с англ.]. – СПб.: Питер, 2007. – 1008с. – (Серия "Бизнес-класс").
14. Чумаченко Н.Г. Учет и анализ в промышленном производстве США/ Н.Г. Чумаченко. – М.: Финансы, 1971. – 240с.
15. Шайкан А.В. Облік та аналіз витрат і доходів за центрами відповідальності: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" [Електронний ресурс]/ А.В. Шайкан. – К., 2002. – 19 с. – Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua/ard/2002/02savdcv.zip>.