

УДК 657.474
Ц 94

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ЗА МІСЦЯМИ ВИНИКНЕННЯ ВИТРАТ ТА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ НА ВАНТАЖНИХ АВТОТРАНСПОРТНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

О. С. Циганова, викл.

Національний університет кораблебудування, м. Миколаїв

Анотація. Розглянуто особливості організації системи обліку за місцями виникнення витрат та центрами відповідальності на підприємствах вантажного автотранспорту.

Ключові слова: класифікація витрат, місця виникнення витрат, центри відповідальності, собівартість перевезень.

Аннотация. Рассмотрены особенности организации системы учета по местам возникновения расходов и центрам ответственности на предприятиях грузового автотранспорта.

Ключевые слова: классификация расходов, места возникновения расходов, центры ответственности, себестоимость перевозок.

Abstract. The features of organization of the accounting system in the cost centers and centers of responsibility at the freight motor transport enterprises have been considered.

Keywords: classification of expenses, cost centers, centers of responsibility, traffic handling cost.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

У сучасних умовах господарювання надзвичайно важливого значення набуває інформація про витрати не в цілому по підприємству, а в розрізі більш деталізованих об'єктів формування витрат. У зв'язку з цим з'являється потреба ведення обліку за місцями виникнення витрат і центрами відповідальності. Але на сьогоднішній день нормативно неврегульованим залишається ще цілий ряд питань обліку витрат за місцями їх виникнення і центрами відповідальності, а також недостатньо приділено уваги в теоретичних і практичних дослідженнях обґрунтуванню методичних принципів, відповідно до яких кожний господарюючий суб'єкт здійснює облік за місцями виникнення витрат і центрами відповідальності з урахуванням особливостей своєї діяльності.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

На вітчизняних підприємствах облік за місцями виникнення витрат та центрами відповідальності не надто поширений, тому вивчення його організації та основних принципів залишається актуальною темою дослідження науковців. Зокрема, в даному напрямку працюють П.Й. Агамас [1], Ф.Ф. Бутинець [2], С.Ф. Голов [3], В.О. Ластовецький [4], С. Левицька [5], Л.В. Нападовська [6], Г.О. Партин [7], М.С. Пушкар [8], І.Д. Фаріон [9], Ю.С. Цал-Цалко [10] та ін. Але на сьогодні в науковій літературі питання організації обліку за центрами відповідальності та місцями виникнення витрат на підприємствах вантажного автотранспорту (АТП) розглянуто не досить повно та потребує поглибленого вивчення.

МЕТА СТАТТІ – розробка практичних рекомендацій з удосконалення організації обліку за місцями виникнення витрат та центрами відповідальності на підприємствах вантажного автотранспорту України в умовах ринкової економіки.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Знання класифікації витрат АТП необхідне для здійснення обліку витрат за місцями їх виникнення. За технологічним призначенням витрати поділяються на основні та допоміжні.

Основні витрати безпосередньо пов'язані з переміщенням вантажів автомобільним транспортом. До них відносяться витрати на основну заробітну плату водіїв з відрахуванням на соціальні заходи, витрати палива, мастильних та інших експлуатаційних матеріалів, витрати на відновлення та ремонт автомобільних шин, амортизація рухомого складу.

Допоміжні витрати включають у себе витрати на технічне, виробничо-технічне та господарське обслуговування, а також управління виробництвом. Утворення витрат на технічне обслуговування пов'язане з підтримкою рухомого складу АТП в технічно справному стані.

За економічною однорідністю витрати операційної діяльності групуються за елементами, що характеризують використання однорідних ресурсів при здійсненні транспортного процесу. Економічними елементами витрат є матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація та інші операційні витрати.

За способом віднесення на собівартість перевезень (робіт, послуг) витрати поділяються на прямі та непрямі.

Прямі витрати – це витрати, які можна безпосередньо віднести на собівартість того або іншого виду перевезень (робіт, послуг). На АТП такими витратами є заробітна плата ремонтних робітників і водіїв з відрахуваннями на соціальні заходи, витрати на автомобільне паливо, мастильні та інші експлуатаційні матеріали, відновлення та ремонт автомобільних шин, щоденне технічне обслуговування та поточні ремонти автомобілів, амортизація рухомого складу.

Непрямі витрати – це витрати, які не можуть бути безпосередньо віднесені на собівартість того або іншого виду перевезень (робіт, послуг), оскільки носять загальний для АТП характер – витрати на управління та обслуговування виробничого процесу. Розподіляються непрямі витрати між окремими видами перевезень (робіт, послуг) пропорційно сумі основної заробітної плати водіїв або машино-дням роботи на лінії.

За ознакою зв'язку з транспортним процесом витрати АТП підрозділяються на змінні і постійні. Розмір змінних витрат знаходиться в прямій залежності від пробігу автомобілів. До таких витрат відносяться витрати на автомобільне паливо, мастильні матеріали, технічне обслуговування та ремонт рухомого складу, вартість відновлення та ремонту шин.

Розмір постійних витрат не залежить від пробігу автомобілів. До таких витрат відносяться витрати, пов'язані з обслуговуванням та управлінням діяльністю виробничих підрозділів, і витрати на забезпечення загальногосподарських потреб.

Кінцевою метою калькулювання є визначення фактичної собівартості одиниці транспортних робіт, послуг. Собівартість перевезень – це виражені в грошовій формі поточні витрати транспортних підприємств, безпосередньо пов'язані з підготовкою та здійсненням процесу перевезень вантажів і пасажирів, а також виконанням робіт (наданням послуг), що забезпечують перевезення.

Пристаюючи до калькуляції в умовах конкретного підприємства, слід визначитися з переліком і складом статей калькулювання собівартості перевезень, які, наприклад, можуть бути наступними:

- 1) витрати на оплату праці;
- 2) відрахування на соціальні заходи;
- 3) амортизація;
- 4) паливо та мастильні матеріали;
- 5) автомобільні шини;
- 6) витрати на утримання й експлуатацію автотранспорту;
- 7) витрати на управління автопарком;
- 8) страхові платежі.

У даний час на багатьох АТП у практиці ведення обліку застосовують простий метод обліку витрат на утримання й експлуатацію вантажного автотранспорту, який у своїй основі передбачає узагальнення сукупних витрат за об'єктами, видами робіт і послуг, виявлення та вивчення в процесі контролю за витратами

причин невиконання планових завдань, взаємозв'язок витрат з обсягом транспортних робіт, організацією транспортного обслуговування, ефективністю роботи автопарку. При цьому облік ведеться за укрупненими об'єктами, тобто в цілому по вантажному автотранспорту та статтях калькуляції, багато з яких неоднорідні за своїм змістом.

Так, наприклад, у частині амортизації основних засобів ураховується амортизація не лише рухомого складу (яка відноситься до змінних витрат), але й автогаража, його устаткування та інших споруд (постійні витрати). Аналогічно враховуються витрати й на поточний ремонт основних засобів. Інші витрати також неоднорідні: одна їх частина входить до загальногаражних (постійних) витрат, інша – безпосередньо до прямих (змінних) витрат окремих марок вантажних автомобілів.

Усе це вказує на об'єктивну необхідність виділення в обліку на окремому аналітичному рахунку до рахунку 23 «Виробництво» загальногаражних постійних витрат на утримання й експлуатацію вантажного автотранспорту. На цьому рахунку протягом місяця (року) слід накопичувати всі витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією вантажного автотранспорту. В кінці місяця дані витрати підлягають розподілу за рахунками витрат на роботу автотранспорту (за типами та марками автомобілів) пропорційно машино-дням перебування на підприємстві, а всередині цих груп пропорційно машино-годинам у роботі, оскільки нормативи постійних витрат розраховуються на одну годину роботи. Виникає їх кількісна залежність від коефіцієнта випуску автомобілів на лінію (індивідуального для кожного автомобіля) та тривалості робочого дня одного автомобіля.

З огляду на те, що облік витрат на утримання й експлуатацію вантажного автотранспорту включає в себе, окрім вантажних автомобілів, автоцистерни, бензовози та інші спеціальні автомашини, робота яких має специфічні особливості, то необхідно застосовувати в обліку ряд аналітичних рахунків, а саме: утримання й експлуатація вантажних бортових автомобілів, самоскидів, автомобілів спеціального призначення. При цьому облік витрат слід вести окремо за бортовими автомобілями, самоскидами та спеціальними автомобілями.

У даний час на АТП широко використовуються автомобілі спеціального призначення, обсяг робіт яких не обліковується в тонно-кілометрах, тоді як витрати, пов'язані з їх виконанням, відносяться до витрат з експлуатації вантажних автомобілів. Це позначається на рівні показників використання вантажного автотранспорту. Тому обсяг робіт, виконаний спеціальними автомобілями, доцільно обліковувати за відпрацьованим часом у годинах, а заробітну плату водіїв спеціальних машин нараховувати за фактично відпрацьованим часом, причому робота кожної

спеціальної автомашини має бути віднесена до конкретного об'єкта обліку виробництва. Витрати спеціальних машин повинні щомісячно списуватися на відповідне виробництво пропорційно відпрацьованому часу в годинах. Це дозволить точніше розподілити витрати між різними об'єктами автотранспортних робіт і не завищувати собівартість виконаного обсягу тонно-кілометрів по автопарку.

Центр відповідальності збігається з виробничою або організаційною одиницею підприємства (бригадою, цехом, відділом), а також може збігатися з місцем виникнення витрат. У результаті такої організації при частковому збільшенні витрат на ведення обліку знижується собівартість вантажно-розвантажувальних робіт, з'являється управлінська прозорість, що полегшує планування та контроль за діяльністю окремих підрозділів АТП.

Створення системи обліку за центрами відповідальності передбачає:

виділення центрів для закріплення відповідальності;

розробку кошторисів для кожного центру відповідальності, які складаються з групуванням витрат на регульовані та нерегульовані;

контроль за виконанням кошторисів.

Регульовані витрати дають можливість визначити ефективність роботи керівника центру відповідальності щодо здійснення контролю за статтями витрат.

При закріпленні відповідальності працівника АТП за витратами слід дотримуватися наступних принципів:

якщо певний фахівець у процесі виробництва використовує паливні або інші матеріали і своїми діями може впливати на раціональне їх використання, то він може бути відповідальним за витрати таких матеріалів;

якщо певна особа своїми діями може в значній мірі впливати на кількість спожитої тепло- та електроенергії, то вона може бути відповідальною за витрати на енергоресурси;

якщо фахівець надає і використовує послуги автомобільного транспорту, то він повинен відповідати за величину витрат на ці послуги;

якщо певний фахівець впливає на суму витрат через підлеглих йому осіб, то на нього також може бути покладена відповідальність.

На АТП можна виділити чотири типи центрів відповідальності.

Центр витрат. Відповідальність за витрати несуть головний інженер і технічний відділ: старший механік, технік з обліку шин, технік з обліку паливно-мастильних матеріалів, технік з обліку технічного обслуговування, ремонту автомашин і водії автотранспортних засобів. Витрати формуються з вартості вантажно-розвантажувальних робіт. По центру витрат повинні складати кошториси витрат, вести

управлінський облік і контролювати ці витрати. Центри витрат поділяються на виробничі, обслуговуючі, організаційні. Виробничими центрами на АТП є ділянки автотранспорту (вантажно-розвантажувальна, транспортно-розвантажувальна та ін.). До обслуговуючих центрів належить ремонтна майстерня. До організаційних центрів слід відносити витрати на управління транспортним процесом, у тому числі допоміжним виробництвом.

Центр доходів. Відповідальність за виручку несуть: бригадир ремонтної майстерні, бригадир водіїв, механік гаража, старший диспетчер, начальник автоколони, начальник ремонтної майстерні, начальник відділу матеріально-технічного постачання, інженер з безпеки руху, начальник відділу експлуатації.

Центр прибутку. Відповідальність за прибуток, тобто і за витрати, і за виручку, несуть головний інженер і технічний відділ: старший механік, технік з обліку шин, технік з обліку паливно-мастильних матеріалів, технік з обліку технічного обслуговування, ремонту автомашин і водії автотранспортних засобів, бригадир ремонтної майстерні, бригадир водіїв, механік гаража, старший диспетчер, начальник автоколони, начальник ремонтної майстерні, начальник відділу матеріально-технічного постачання, інженер з безпеки руху, начальник відділу експлуатації.

Центр інвестицій. Відповідальність несуть директор, заступник директора, бухгалтерія, планово-економічний відділ, відділ кадрів.

Для того щоб створити інформаційну базу для управління, підсилити оперативні та аналітичні властивості внутрішньогосподарського обліку, необхідно конкретизувати об'єкти за місцями виникнення витрат та центрами відповідальності:

1) центри відповідальності, які визначаються в наступному розрізі: директор, головний бухгалтер, начальник ремонтної майстерні, завідувач складу паливно-мастильних матеріалів, старший диспетчер, механік, начальник автоколони, водії автотранспортних засобів, інженер з безпеки руху, начальник пункту охорони здоров'я;

2) місця виникнення витрат автотранспорту, які визначаються в наступному розрізі: одиниці автомобілів та окремі види перевезень (робіт, послуг) – завантаження, перевезення, розвантаження вантажів, щоденне, сезонне та технічне обслуговування, поточний, середній та капітальний ремонт, ремонт запасних частин, агрегатів, вузлів, шин, управлінські витрати.

На АТП місця виникнення витрат та центри відповідальності розрізняються між собою залежно від виконання вантажно-розвантажувальних і транспортно-складських робіт та використання матеріально-технічних ресурсів.

Вирішуючи питання про ступінь деталізації центрів відповідальності за витратами на виробництво,

доцільно враховувати наступні чинники:

організаційну структуру управління АТП;
види діяльності;
особливості технології;

кількість необхідних виділень центрів витрат з урахуванням витрат праці на ведення обліку за ними;

виключення можливості несення відповідальності за витрати на даному центрі декількома особами;
обов'язкове включення до центрів витрат усіх витрат, що виникають у процесі діяльності.

З класифікації центрів відповідальності можна зробити висновок про їх умовне виділення, оскільки на практиці важко розділити основні та функціональні, госпрозрахункові та аналітичні центри відповідальності.

Практика обліку витрат свідчить про доцільність віднесення прямих витрат до центрів витрат на основі відповідних первинних документів. Окрім прямих витрат до центрів витрат відносяться і непрямі витрати, які разом з прямими витратами складають собівартість перевезень (робіт, послуг) АТП.

Непрямі витрати поділяються на два види:

1) витрати, які можливо віднести до відповідного центру відповідальності;

2) витрати, які виникли в інших центрах відповідальності та підлягають розподілу між центрами витрат відповідних виробничих ділянок, де виконуються основні роботи.

По кожному центру обчислюють ставку непрямих витрат на умовний обсяг перевезень центрів витрат. Обсяг перевезень на АТП доцільно вимірювати в тоннах або в прямій оплаті праці автотранспортних робітників, а вантажообіг – у тонно-кілометрах. Перш ніж застосувати базу розподілу непрямих витрат, доцільно здійснити декілька експериментальних розрахунків, провести аналіз досягнутих результатів і на основі цього обрати найбільш прийнятний метод.

Центри витрат, залежно від способу здійснення обліку витрат, можна розділити на два типи: центр нормативних витрат та центр організаційних витрат.

Кожен центр відповідальності має свої «входи» та «виходи». Для центру відповідальності з навантаження або розвантаження «вихід» може вимірюватися

вартістю наданих послуг, а «входи» можуть оцінюватися за понесеними витратами. У цьому випадку система обліку за центрами відповідальності повинна забезпечити можливість відокремлення витрат, контрольованих даним центром відповідальності, від витрат, які ним неkontrolьовані. При цьому важливим чинником може виявитися метод віднесення витрат на центр відповідальності. Наприклад, якщо витрати на ремонт устаткування розподіляються на даний центр відповідальності, то можливість контролю за такими витратами вельми обмежена, але якщо вони відносяться пропорційно годинній ставці за кожну годину відпрацьованого часу та ремонт здійснюється за запитом відповідального виконавця, то ступінь контролю за ними зростає.

Центри відповідальності, що створюються та виділяються, можна розділити на дві основні групи: локальні та координаційні. Локальні групи центрів відповідальності безпосередньо впливають на конкретні об'єкти контролю, а координаційні – забезпечують цілісність усієї системи внутрішньогосподарського контролю. Облік за центрами відповідальності полягає в системі зіставлення звітів про виконання кошторисів шляхом зіставлень кошторисних та фактичних даних.

ВИСНОВКИ

У результаті дослідження організації обліку за місцями виникнення витрат та центрами відповідальності на підприємствах вантажного автотранспорту було виявлено, що центрами відповідальності є директор, бухгалтерія, начальник автоколони, начальник ремонтної майстерні, начальник відділу матеріально-технічного постачання, диспетчер, механік, водій, інженер з безпеки руху, а місцями виникнення витрат – організаційні, виробничі та обслуговуючі підрозділи. Виділення місць виникнення витрат та центрів відповідальності відбувається для достовірного здійснення калькулювання собівартості перевезень. У подальшому зростає необхідність організації обліку витрат кожного підрозділу, яка обумовлена потребою включення до собівартості вантажних автомобільних робіт і послуг з метою успішної їх реалізації кінцевим споживачам.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

- [1] Атамас, П. Й. Управлінський облік [Текст] : навч. посіб. / П. Й. Атамас. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 440 с.
- [2] Бухгалтерський управлінський облік [Текст] : підручник / Ф. Ф. Бутинець [та ін.] ; під заг. ред. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир : Рута, 2005. – 480 с.
- [3] Голов, С. Ф. Управлінський облік [Текст] : підручник / С. Ф. Голов. – К. : Лібра, 2008. – 704 с.
- [4] Ластовецький, В. О. Виробничо-комерційний облік і внутрішньогосподарська (управлінська) звітність за центрами витрат і відповідальності [Текст] : наук.-практ. посіб. / В. О. Ластовецький. – Чернівці : Місто, 2003. – 156 с.

- [5] **Левицька, С.** Управлінський та внутрішньогосподарський облік: завдання, мета, чинники ефективного впровадження [Текст] / С. Левицька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 2. – С. 27–35.
- [6] **Нападовська, Л. В.** Управлінський облік [Текст] : монографія / Л. В. Нападовська. – Д. : Наука і освіта, 2000. – 450 с.
- [7] **Партин, Г. О.** Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій [Текст] : монографія / Г. О. Партин. – К. : УБС НБУ, 2008. – 219 с.
- [8] **Пушкар, М. С.** Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти) [Текст] : монографія / М. С. Пушкар. – Т. : Економічна думка, 1999. – 422 с.
- [9] **Фаріон, І. Д.** Управлінський облік [Текст] : підручник / І. Д. Фаріон, Т. М. Писаренко. – К. : ЦУЛ, 2012. – 792 с.
- [10] **Цал-Цалко, Ю. С.** Витрати підприємства [Текст] : навч. посіб. / Ю. С. Цал-Цалко. – К. : ЦУЛ, 2002. – 656 с.

© О. С. Циганова

Надійшла до редколегії 06.05.13

Статтю рекомендує до друку член редколегії ЗНП НУК

д-р екон. наук, проф. І. О. Іртишева