

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ У РОЗРІЗІ ЦЕНТРІВ ВИТРАТ ТА ЦЕНТРІВ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

Питання, які розглядаються:

- *Досліджено поняття центр витрат та центр відповідальності.*
- *Доведено необхідність виділення центрів витрат та центрів відповідальності та їх вплив на організацію обліку витрат на підприємстві.*

Ключові слова: *витрати, центр витрат, центр відповідальності, організація обліку, виробничі підприємстві, калькулювання, собівартість.*

Вопросы, которые рассматриваются:

- *Исследовано понятия центр затрат и центр ответственности.*
- *Доказано необходимость выделения центров затрат и центров ответственности и их влияние на организацию учета затрат на предприятии.*

Ключевые слова: *затраты, центр затрат, центр ответственности, организация учёта, производственные предприятия, калькулирование, себестоимость.*

Issues that are examined:

- *Notions of costs centre and responsibility centre are investigated.*
- *The necessity of costs centers and responsibility centers singling out and their influence on costs accounting organization at an enterprise are proven.*

Keywords: *costs, costs centre, responsibility centre, accounting organization, production enterprise, calculation, prime cost.*

Постановка проблеми. В сучасних економічних умовах підприємства зацікавлені у підвищенні ефективності господарської діяльності. Здійснення цього важливого науково – практичного завдання вимагає удосконалення системи управління суб'єктом господарювання. Ефективність виробництва залежить не лише від того, наскільки сучасним є забезпечення технологічних процесів, а й від того, наскільки ефективним є інформаційне забезпечення основних бізнес – процесів з управління виробничою діяльністю.

Облікова система підприємства є важливим фактором забезпечення його ефективної діяльності, тому визначення її складу та якісних характеристик є першочерговим завданням. Вивчення організації обліку витрат в системі управління виробничим підприємством робить дослідження актуальним і таким, що відповідає потребам наукової і практичної думки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значний внесок у дослідження теоретичних і прикладних аспектів проблеми організації обліку витрат зробили вітчизняні та зарубіжні економісти. Окремі питання теорії та методології бухгалтерського обліку витрат знайшли відображення у працях вітчизняних науковців, таких як: Ф.Ф. Бутинець, Ю.А. Верига, С.Ф. Голов, В.М. Костюченко, В.О. Озеран, В.В. Сопко, М.С. Пушкар та інші. У той же час багато питань залишаються нерозкритими і потребують поглибленої розробки теоретичних і методологічних аспектів щодо обліково-аналітичного забезпечення управління витратами на підприємстві.

Метою дослідження є розробка теоретичних, методологічних положень і практичних рекомендацій щодо удосконалення організації обліку витрат у розрізі центрів витрат та центрів відповідальності.

Викладення основного матеріалу дослідження. Організація бухгалтерського обліку витрат – це складний комплексний процес, який включає, крім відображення інформації на рахунках обліку у відповідності до нормативної бази (план рахунків, П(С)БО та інші), групування витрат за об'єктами обліку. При цьому необхідною вимогою є ведення обліку за їх видами, місцями виникнення, центрами відповідальності, носіями витрат. Питанням впровадження обліку за вказаними напрямками приділяється значна увага, але дослідження вчених недостатньо скеровані на вирішення проблем обліку витрат у виробничих підприємствах.

Виробниче підприємство є окремим господарюючим суб'єктом, ефективність діяльності якого безпосередньо залежить від кваліфікованого управління, котре повинно володіти своєчасною, достовірною, повною економічною інформацією, що формується у процесі ведення бухгалтерського обліку.

Основою управління виробничим підприємством є прямиї та обернений зв'язок між суб'єктами та об'єктами контролю.

Прямий зв'язок внутрішнього контролю забезпечує оцінку здійснення контролю з точки зору рівня впливу на об'єкт. Обернений зв'язок дозволяє якісно оцінити результат управлінських рішень. Облік витрат за їх видами є необхідною умовою сумового контролю за витратами. Облік витрат за місцями їх виникнення характеризує можливий напрямок організації обліку виробничих витрат. У даному випадку відбувається її планування та нормування. Це необхідні умови для контролю та управління затратами.

Облік витрат виробничих підприємств – це сукупність робіт з групування та відображення у аналітичному розрізі вартості матеріальних, трудових та інших ресурсів витрачених у звітному періоді. До нього відноситься:

- суцільне, безперервне, належне документування витрат;
- відокремлення витрат за видами та економічними елементами;
- визначення витрат за напрямками;
- відповідність витрат технологічним стандартам, інструкціям, технічним умовам, нормам, лімітам, нормативам, картам;
- групування за центрами витрат (центрами відповідальності);
- групування витрат за об'єктами обліку та калькуляційними статтями;
- розподіл непрямих витрат за об'єктами калькулювання;
- групування витрат за рахунками бухгалтерського обліку;
- формування інформаційної бази для здійснення аналізу, контролю та управління.

Організація обліку витрат на високому рівні забезпечує точність, достовірність калькуляції, а це сприятиме підвищенню ефективності управління.

Критична оцінка практики ведення обліку витрат у виробничих підприємствах дає змогу виявити суттєві недоліки, а саме:

- недостатню аналітичність статей калькуляції;
- відсутність єдиного підходу до відображення інформації у різних підрозділах;
- відсутність групування витрат за місцями виникнення, центрами відповідальності;
- неналагодженість документообороту в часі.

Такі недоліки викликають труднощі з узагальненням інформації через нехтування окремими показниками. Як результат – зниження достовірності облікової інформації, неточність калькуляційних розрахунків та неможливість ефективного управління. Тому удосконалення організації обліку витрат потрібно розглядати по кожному завданні.

Основним завданням організації обліку є виділення структурної одиниці, з тим щоб виділити центри витрат та центри відповідальності. Така побудова повинна відбуватися у чіткій відповідності до організаційної структури та до наявності самих підрозділів. Виділення центрів витрат та центрів відповідальності дасть змогу згрупувати витрати за кожним підрозділом для групування витрат за їх призначенням, за видом продукції, за напрямком, за центрами відповідальності, за центрами витрат, що дозволить в подальшому чітко визначити вартість продукції. Це в свою чергу дозволить:

- виділити вузькоспеціалізовані підрозділи з простою побудовою облікового процесу;
- встановити належність витрат до конкретного центру витрат, центру відповідальності;
- уникнути подвоєння даних і громіздкості економічних робіт;
- отримати інформацію у вигляді, придатному для здійснення калькулювання кінцевого продукту;
- встановити відповідальних осіб;
- отримати повну інформацію для здійснення завдань контролю, аналізу, управління.

Як зазначає В.Б. Івашкевич, групування за місцями виникнення дозволяє розглядати витрати виробничих центрів по відношенню до об'єктів калькуляції як прямі, а непрямі зводяться до мінімуму [1]. Для виробничих підприємств це є особливо важливо, адже не можна вважати витрати окремих підрозділів прямими по відношенню до кінцевого продукту. Лише розглядаючи діяльність кожного підрозділу окремо можна визначити прямі витрати у кожному з них (табл. 1).

Таблиця 1

Визначення понять "центр витрат", "центр відповідальності"

№	Автор	Трактування
---	-------	-------------

з/п		
1.	Голов С.Ф. [2, с. 407]	Центр витрат - це центр відповідальності, керівник якого контролює витрати, але не контролює доходи й інвестиції в активи центру
2.	Палій В.Ф. [3, с. 103]	Це такі структурні підрозділи підприємства, які виділяються з метою здійснення науково – обґрунтованого калькулювання собівартості продукції, а тому можуть бути виділеними у якості об'єктів обліку та контролю за витратами
3.	Безруких П.С. [4, с. 141]	Місце виникнення витрат – це сфера відповідальності, яка пов'язана з визначеними видами витрат при виготовленні продукції або обслуговування виробництва і його управління. Тому до них слід віднести окремі види виробництв (основне, допоміжне, обслуговуюче) і такі структурні підрозділи, як цехи, самостійні дільниці, майстерні
4.	Азрилиян А.Н. [5, с. 411]	Це структурно – виробничі дільниці підприємств, де відбувається понесення витрат з метою виготовлення продукції або з метою обслуговуючих процесів
5.	Нападовська Л.В. [6, с. 234]	Центр відповідальності – це фактично існуючі структурні елементи діяльності на чолі з відповідальним керівником: відділи, цехи, служби, склади, які характеризуються наявністю випуску продукції, затрат і доходів. При здійсненні визначення переліку центрів затрат необхідно враховувати не лише організаційно – виробничу структуру підприємства та структуру витрат, але і можливість здійснення контролю за понесеними витратами у контексті як цілого підприємства, так і їх підрозділів

Як свідчить дослідження існують суттєві розбіжності у визначенні самих понять "центр витрат" та "центр відповідальності". Так професор Голов С.Ф. [7, с. 156] ототожнює їх, а інші [5] обмежують лише належністю витрат до структурного підрозділу. Але це не завжди правильно. Адже у структурному підрозділі може бути декілька центрів витрат.

Необхідно зазначити, що виділення центрів відповідальності викликано розподілом повноважень між працівниками підприємства, надання керівникам підрозділу прав самостійно приймати рішення та закріплення відповідальності за наслідки таких рішень. Варто погодитись з думкою професора Нападовської Л.В., що центром відповідальності є існуючі структурні елементи діяльності на чолі з відповідальним керівником [6, с. 234].

Слід звернути увагу на те, що при визначенні центрів витрат кожне підприємство, здійснюючи випуск продукції, виконання робіт, надання

послуг, провадить цей процес в умовах певної організаційно – виробничої структури, у зв'язку з цим центрами витрат можуть виступати як основні так і допоміжні структурні підрозділи підприємства, разом з тим їх об'єднує цільове спрямування витрат, які виникають у таких підрозділах. Таке трактування хоч є дещо узагальнене, однак повністю охоплює можливості виділення центру витрат.

Між центрами витрат і центрами відповідальності є тісні взаємозв'язки. Як стверджують Хорнгрен Ч.Т. та Фостер Дж. [8 с. 68-89], в обліку важливо виділення окремих підрозділів у якості об'єктів обліку. На їх думку, "центри відповідальності – це підрозділи за якими можливо обліковувати виконання їх менеджерами строго встановлених обов'язків". Крім того, "часто витрати групують за центрами затрат – невеликими ділянками діяльності або сферами відповідальності". Отже, авторами не виключається співпадіння центрів витрат та центрів відповідальності. Разом з тим, перед вказаними центрами постають різні цілі. Основна мета здійснення обліку витрат у виробничих підприємствах за центрами витрат є забезпечення інформації для проведення економічно обґрунтованого процесу калькулювання, а основна мета здійснення обліку за центрами відповідальності - це контроль за показниками собівартості за різними видами продукції, що виготовляється виробничим підприємством з метою управління витратами та досягнення їх оптимального рівня при високій якості продукції.

На основі проведених досліджень можна стверджувати, що виробничим підприємствам властива чітка структура, у якій кожен підрозділ очолює відповідальна особа, відповідно до чого і є реальна можливість виділення центру відповідальності. На нашу думку, центрами витрат доцільно виділити або кінцевий продукт діяльності підрозділу (виготовлення продукції певним виробничим підрозділом), або часткові операції.

Полеміка вчених розгортається і навколо місця таких елементів у калькуляційних розрахунках. Професор Валусєв Б.І. [9, с. 69] вважає, що калькуляція не повинна містити такого ступеня деталізації, а відобразити лише собівартість об'єкта калькулювання. Варто погодитись з думкою професора Цал-Цалко Ю.С., який вважає, що центри витрат лежать в основі калькулювання, за їх допомогою створюється можливість зберегти системність та ув'язку даних обліку між собою [10, с. 255-256]. Необхідно

акцентувати увагу на тому, що в процесі організації обліку за центрами витрат та центрами відповідальності у виробничих підприємствах відбувається накопичення витрат за центрами відповідальності та їх віднесення на конкретний вид продукції, що виготовляється на підприємстві.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Таким чином, увесь процес організації облікових робіт спрямовується на забезпечення процесу калькулювання, а також контролю, аналізу та управління. Тому, виділення центрів витрат та центрів відповідальності і відбувається для задоволення остаточної мети – достовірного здійснення калькулювання собівартості продукції виробничого підприємства. Необхідність організації обліку витрат кожного підрозділу обумовлена потребою її включення до собівартості продукції, робіт, послуг виробничого підприємства з метою успішної її реалізації кінцевим споживачам.

Список використаних джерел

1. Ивашкевич В. Организация управленческого учёта по центрам ответственности и местам формирования затрат / Ивашкевич В. // Бухгалтерский учёт. – 2000. - № 5. – С. 56-60.
2. Голов С.Ф. Управлінський облік / С.Ф. Голов. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.
3. Палий В.Ф. Организация управленческого учёта / В.Ф. Палий. – М.: Бератор-Пресс, 2003. – 224 с.
4. Безруких П.С. Учёт затрат и калькулирование в промышленности (Вопросы теории, методологии и организации) / П.С. Безруких, А.Н. Кашаев, И.П. Комисарова.– М.: Финансы и статистика, 1989. – 223 с.
5. Большой бухгалтерский словарь / под ред. А.Н. Азрилияна. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 574 с.
6. Нападовська Л.В. Управлінський облік: [монографія] / Л.В. Нападовська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 450 с.
7. Голов С.Ф. Управленческий бухгалтерский учёт / С.Ф. Голов. – К.: Скарбы, 1998. – 384 с.
8. Хорнгрен Чарльз Т. Бухгалтерский учёт: Управленческий аспект / Чарльз Т. Хорнгрен, Дж. Фостер; под ред. Я. В. Соколова; [пер. с англ.]. –

М.: Финансы и статистика, 2003. – 416 с.: ил. – (Серия по бухгалтерскому учёту и аудиту).

9. Валуев Б.И. Проблемы развития учёта в промышленности / Б.И. Валуев. – М.: Финансы и статистика, 1984. – 215 с.

10. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства: [навч. посіб.] / Ю.С. Цал-Цалко. – К.: ЦУЛ, 2002. – 656 с.