

УДК 657.471.001.33:624

## ГРУПУВАННЯ ВИТРАТ ЗА „МІСЦЯМИ ВИНИКНЕННЯ” ТА „ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ” У БУДІВНИЦТВІ

Пославська Л. І., *аспірант*

Тернопільський національний економічний університет

**Анотація:** В риночній економіці управління расходами строительного предприятия состоит в направленном регулировании процесса возникновения расходов на всех этапах производственного цикла с целью максимального увеличения конечного результата деятельности. Классификация затрат на “местами возникновения” и “центрами ответственности” есть одним из основных подходов к построению эффективной системы - управленческого учета расходов. В статье рассмотрены особенности классификации затрат на “местами возникновения” и “центрами ответственности”.

**Ключевые слова:** розходи, центри відповідальності, місця виникнення расходов, класифікація расходов

**Summary:** In a market economy, the costs management of a building enterprise lies in directed regulation of the process of costs formation at each stage of production, aimed at the maximal growth of the final result of activity. Classification of costs by “places of appearing” and “centers of responsibility” is one of the main approaches to the building of an effective system – management accounting of costs. This article studies features of the classification of costs by “places of appearing” and “centers of responsibility”

**Keywords:** costs, centers of responsibility, places of appearing, classification of costs.

**Постановка проблеми в загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями.** Метою діяльності підприємств будівельної галузі є одержання прийняттого рівня прибутку, який залежить від стабільного доходу й понесених витрат. На підприємствах будівельної галузі в основному використовують традиційну класифікацію витрат за економічними елементами і статтями калькуляції, що дає змогу обчислювати повну собівартість продукції та здійснювати процес планування й контролю за витратами. Умови жорсткої конкурентної боротьби вимагають від управлінців не лише планувати, обліковувати, аналізувати і контролювати витрати, але й шукати шляхи їх мінімізації. Отже, вважаємо за необхідність розглянути дискусію науковців щодо класифікації витрат за місцями виникнення і центрами відповідальності, адже науково обґрунтована класифікація витрат за місцями виникнення та центрами відповідальності забезпечить своєчасне одержання необхідної облікової інформації для прийняття відповідних рішень у системі управління.

**Аналіз останніх джерел досліджень і публікацій.** Значний вклад в удосконалення класифікації витрат підприємств зробили Ф. Ф. Бутинець, М.Т. Білуха, Б. І. Валуєв, М. В. Кужельний, А. М. Кузьмінський, Л. В.

Нападовська, М. Г. Чумаченко, З.В. Задорожний, К. Друрі, Р. Ентоні, Б. М. Литвин, Г. М. Мельничук, М. С. Пушкар та ін.

**Метою статті** є узагальнення теоретичних досліджень провідних науковців щодо підходів до класифікації витрат за місцями виникнення та центрами відповідальності, визначення можливості методологічних напрацювань для ефективного практичного застосування.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Вперше концепція центрів відповідальності була сформульована американським економістом Джоном Хіггінсом, який у 1952 році писав: «... кожен структурну одиницю підприємства обтяжують ті і лише ті витрати або доходи, за які вона може відповідати і які контролює». У сучасному трактуванні центр відповідальності - це структурний підрозділ, який має у своєму розпорядженні необхідні ресурси, здійснює з їх допомогою господарську діяльність та наділений для цього відповідними правами і обов'язками [4, с.52].

Поняття «центр відповідальності» не є для вітчизняної науки новим, поява його як і поняття «місця виникнення витрат» зв'язана з науковим обґрунтуванням системи внутрішньогосподарського розрахунку. В Україні вже здійснювалася практика відображення витрат за місцем їх виникнення у 1930-1940-х та 1960-1970-х рр. при визначенні підсумків внутрішньогосподарського розрахунку. Вихідним спонукальним моментом групування затрат за місцями виникнення була неможливість їх первинного групування за видами продукції. Цех чи інший підрозділ чітко виділявся як місце виникнення затрат, що полегшувало їх локалізацію і дозволяло наблизити непрямі затрати, які підлягали розподілу до виготовленої в даному місці продукції [2,с.73]. Кожен центр відповідальності очолював відповідальний керівник, який забезпечував індивідуальну відповідальність кожного робітника за результати роботи виробничого підрозділу. З цього приводу В.Ф. Палій у своїй монографії «Основи калькулювання» відзначає: «...місця виникнення витрат, будучи структурними підрозділами підприємства, одночасно виступають елементами системи внутрішньогосподарського розрахунку, а виходить, і центрами господарської відповідальності» [6, с.104]. Надалі така деталізація призвела до виникнення поняття "центр витрат", під яким розуміють структурний підрозділ (цех, ділянка, бригада), керівник якого контролює тільки витрати [4, с.52].

Проаналізувавши результати наукових досліджень з групування витрат за центрами відповідальності та місцями виникнення, можна зробити висновок, що одні автори ототожнюють ці поняття, тобто поділ організації на центри відповідальності розглядається без участі категорії «місце виникнення витрат», а «центр витрат» використовується лише як різновид центру відповідальності, а інші вказують на те, що це різні поняття.

Проф. В.В.Сопко зазначає: «Місцем виникнення, тобто центром, затрат у фінансовому та внутрішньогосподарському обліку вважається місце де фактично виникли затрати. За своєю природою кожне робоче місце - центр витрат. Проте у фінансовому обліку до такої деталізації не доходять. Для побудови внутрішньогосподарського обліку використовують додатковий об'єкт обліку – центри відповідальності. Центром відповідальності вважається місце, де виникають правові відносини між учасниками господарських процесів. Центри відповідальності поділяються на два види - за витратами та фінансовими результатами» [ 7, с. 275].

На думку Цал-Цалка Ю.С. «Центри витрат пов'язуються з калькулюванням собівартості продукції (робіт, послуг), а центри відповідальності з управлінням витратами, тому ці поняття виражають різні економічні процеси. При цьому за первинними виробничими центрами (робочі місця, агрегати, тощо) закріплюються в основному прямі втрати: сировина й матеріали, напівфабрикати й комплектуючі вироби, основна заробітна плата працівників й деякі непрямі втрати, що від них залежать. Більш повний перелік витрат — за всіма статтями виробничої собівартості — передбачається для зведених центрів витрат, якими є цехи, виробництва, філії, дочірні підприємства, що виступають як самостійні госпрозрахункові підрозділи.» [7, 255 ]

Центри витрат пов'язують з калькулюванням собівартості продукції, оскільки вони являють собою сфери відповідальності за окремі стадії кругообігу засобів на підприємстві. Центри витрат виділяються з метою планування та обліку витрат на виробництво, аналізу відхилень фактичної собівартості продукції від планової, виявлення резервів виробництва. При цьому в одному центрі витрат може бути один центр відповідальності або декілька центрів відповідальності, якщо окремі особи структурного підрозділу призначені відповідальними за раціональне використання ресурсів підприємства.

У свою чергу, Болдуєв М.В. вважає за можливе об'єднання класифікації витрат за сферами (або видами) діяльності та класифікації витрат за центрами відповідальності (наприклад, центрами витрат) з метою повнішого і детальнішого відображення витрат за центрами витрат з урахуванням сфери їх виникнення. Для ефективного управління витратами на кожному етапі їхнього виникнення, для своєчасного прийняття управлінських рішень необхідно виявляти, урахувати й аналізувати витрати на кожній стадії виробничого процесу. [ 5, с. 255 ].

Л. Нападовська розмежовує поняття «місце витрат» і «центр відповідальності» і зазначає що це непорівнянні за змістом визначення, причому друге ширше за перше, хоча й у тім і в іншому випадку мова йде про контроль за рівнем економічності, доцільністю і віддачею витрат. У системі обліку за центрами відповідальності створюється насамперед

інформація про витрати що підлягають групуванню за видами продукції, місцями виникнення витрат і носіями цих витрат [ 4, с. 53].

Групування витрат за місцями виникнення відображає первісне споживання виробничих ресурсів, що дозволяє найшвидше впливати на собівартість і рівень економічності виробництва на місцях виникнення витрат. Таке групування виробничих витрат не тільки обґрунтоване теоретично, а має і практичне значення. Використання місць виникнення затрат як об'єктів обліку пояснюється такими причинами оцінки результатів діяльності на основі калькулювання собівартості продукції, оскільки калькулювання - це поетапний процес, який включає віднесення прямих затрат та перерозподіл непрямих, сформованих за окремими місцями їх виникнення. Наявність інформації про виробничі витрати в такому розрізі забезпечує реальну вартісну оцінку і аналіз використання виробничих ресурсів для обґрунтування управлінських рішень. Така інформація спонукає до пошуку резервів зниження витрат конкретних видів ресурсів.

Розподіл витрат на групи за місцями виникнення дає змогу окреслити основні завдання управління ними на підприємстві, а саме: створення такої системи розподілу, щоб, з одного боку, максимізувати прибуток підприємства, а з іншого – мінімізувати витрати. В економічній літературі та на практиці ми зустрічаємо два підходи до вибору складу витрат, що групуються за місцями їх виникнення:

1. прями та накладні витрати, пов'язані з роботою даного підрозділу, служби, видом діяльності

2. накладні витрати, які виникають в даному підрозділі та носять загальний для усієї продукції характер і не можуть бути віднесені на окремий вид продукції прямим шляхом. Прямі витрати визначаються за видами продукції без їх узагальнення за місцями виникнення витрат [ 3, с. 111].

Вибір того чи іншого варіанту повинен диктуватися цілями управління і з цих позицій, на наш погляд, перевагу має перший. В даному випадку контролем охоплюються усі використовувані виробничі ресурси на даному місці виникнення витрат, що посилює ступінь впливу обліку на процес формування витрат та дієвість внутрішнього господарського механізму.

Тому нижній рівень ієрархічної системи належить місцю виникнення витрат, що являє собою вихідний рівень формування витрат, тобто це ті структурні підрозділи будівельної організації, де здійснюється початкове накопичення витрат (робочі місця, групи будівельних машин та устаткування).

Наступний рівень ієрархії – центри витрат. Центри витрат відрізняються від місць виникнення затрат тим, що являють собою групування затрат в аналітичному обліку за окремими роботами,

операціями, функціями всередині виробничих підрозділів. Це виділення визначається бажанням мати додаткові точки контролю затрат у підрозділі, а головне — забезпечити більш точний розподіл непрямих витрат за об'єктами калькулювання, оскільки один і той же вид затрат у різних місцях веде себе по-різному. Особливо посилюється необхідність виділення центрів витрат при необхідності точного віднесення витрат з утримання і експлуатації машин та механізмів і загальновиробничих витрат на калькуляційні об'єкти. Зростає потреба у групуванні їх за групами, окремими комплексами, тобто центрами витрат відповідно до виробничої структури підприємства. Групування затрат виробництва в розрізі виробничих підрозділів дозволяє усунути безконтрольність затрат і закріпити відповідальність за їх величину за конкретними виконавцями і керівниками, що дає змогу оцінити результати його функціонування та внесок у діяльність усього підприємства. В будівельній організації це ті структурні підрозділи, що виконують власні функціональні завдання, та за якими можливо організувати нормування, планування та облік виробничих витрат (цехи, відділи, служби).

Ступінь деталізації центрів витрат залежить від трудомісткості обліку і можливої ефективності використання отриманої інформації. Номенклатура центрів витрат повинна передбачати єдину систему їх кодування, що дає можливість сортування і групування даних про витрати по будь-яких закодованих ознаках у різних комбінаціях.

Важливими умовами організації формування витрат за центрами витрат є: можливість нормування й установлення завдання на зниження витрат виробництва, а також одержання інформації про фактичну величину витрат за кожним центром витрат.

Вершиною ієрархічної піраміди є центр відповідальності, що охоплюють декілька центрів витрат різної функціональної приналежності. Впровадження системи обліку за центрами відповідальності дозволяє розв'язати безліч проблем, що виникають у керівництві сучасної будівельної організації, а саме: дозволяє спростити процедуру ведення синтетичного та аналітичного обліку за допомогою накопичення інформації за рахунками відхилень, створює умови для формування необхідної звітності за потребами менеджерів всіх рівнів управління, а також збільшує обґрунтованість управлінських рішень, що приймаються на кожному із рівнів. Побудова обліку виробничих витрат за центрами відповідальності дозволяє пов'язати діяльність та відповідність конкретних осіб з результатами роботи всієї будівельної організації.

Відокремлення центрів відповідальності у будівництві досить складне завдання, що пояснюється багатогалузевим характером будівельного процесу. Чим більш детальним буде поділ, тим більш повною та всебічною буде інформація, що є основою для прийняття управлінських рішень керівництвом будівельної фірми. Для виділення окремих центрів з

метою закріплення відповідальності необхідно взяти до уваги організаційну і технологічну структуру підприємства, але при цьому слід враховувати наступні вимоги:

- 1) ступінь деталізації інформації повинен бути достатнім для аналізу, але не надлишковим, щоб ведення обліку не було трудомістким;
- 2) з метою забезпечення урегульованості рівня витрат планувати і обліковувати по центру лише ті витрати, на які може мати значний вплив керівник цього центру відповідальності.
- 3) необхідно чітко визначити сферу повноважень і відповідальності керівника кожного центру відповідальності.

Формування витрат за місцями виникнення, центрами витрат та центрами відповідальності до цього часу ще не знайшло належного застосування на підприємствах України, хоча його необхідність диктується тією обставиною, що в умовах ринкового середовища слід мати детальну інформацію про формування собівартості та шляхи її зниження з метою обмеження витрат на виробництво, що призведе до мінімізації ціни продажу.

**Висновки.** Визначення витрат за місцями виникнення, центрами витрат та центрами відповідальності необхідне для того, щоб створити умови, при яких виробничі підрозділи й функціональні служби підприємства несли б відповідальність за результати своєї діяльності, й насамперед за виконання завдань по зниженню собівартості за статтями витрат не тільки у своїх функціональних службах, але й у первинних виробничих підрозділах.

Правильне і грамотне встановлення центрів відповідальності на підприємстві, максимальне поєднання їх з місцями виникнення витрат, організація аналітичного обліку в рамках центрів витрат — основа ефективного контролю і успішного функціонування будь-якого підприємства.

#### ***Список використаної літератури***

1. Великий Ю.,М., Прохорова В.В., Сабліна Н.В. Управління витратами підприємства: Монографія. – Х.: ВД „ІНЖЕК”, 2009. – 192с.
2. Давидович І.Є. Контролінг: Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 52 с.
3. Карпова Т.П. Управлинческий учет. - М.: ЮНИТИ, 2001. - 350 с
4. Нападовська Л.В. Управлінський облік: підруч. для вузів / Л.В. Нападовська. – 2-ге вид., доопрац. та доп. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 648с.
5. Організація стратегічного обліку витрат діяльності промислового підприємства / М.В. Болдуєв, О.В. Болдуєва, Т.П. Макаренко, Г.В. Власик, О.В. Клименко: монографія. – Запоріжжя: Вид-во КПУ, 2010. – 164с.
6. Палий В.Ф. Основы калькулирования. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 288с.
7. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: Навч. посіб. — К.: КНЕУ, 2006. — 526 с.
8. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства: Навч. посібник. – Київ: ЦУЛ, 2002. – 656 с.