

12. Усач Б.Ф. Контроль и ревизия .-К.: Инюре, 1998 .- 352 с.. 8

13. Шевчук В.О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії, організації, методології). К.: Київський державний торговельно-економічний університет, 1998. – 370 с.

УДК 657.47

ФОРМУВАННЯ В ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ЗА МІСЦЯМИ ЇХ ВИНИКНЕННЯ І ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

Домбровська Н., к.е.н., ст. викладач
Чортківський інститут підприємництва ТНЕУ

Розглянуто основні аспекти системи обліку за місцями виникнення витрат і центрами відповідальності на підприємствах із заготівлі та переробки зерна, яка дає змогу сформулювати ефективний механізм управління затратами підприємства.

Постановка проблеми. Створення господарського механізму, адекватного ринковій економіці, потребує розробки та здійснення кардинальних заходів, спрямованих на реформування успадкованої системи управління виробництвом, яка була зорієнтована в основному на досягнення кількісних показників будь-якою ціною. Через часткове, а подекуди повне ігнорування чинників, що зумовлюють формування прибутку (матеріало- і енергомісткість, раціональне використання сировини та інших ресурсів тощо) вже на стадії виникнення витрат, ця система виявилась нездатною забезпечити не тільки високу економічну ефективність виробництва, конкурентно-спроможність продукції насамперед внаслідок нижчої собівартості, а відтак ціні, а й достатні обсяги виробництва, на які, власне, вона й була зорієнтована. В умовах ринкових відносин неспроможність успадкованої системи управління стала причиною затяжної кризи в усіх галузях виробництва, в тому числі на підприємствах із переробки сільськогосподарської продукції.

У ринковому середовищі визначальним критерієм, що дає змогу розвивати виробництво, є прибутковість. Отже очевидно, що реформування системи управління має передбачати його націленість на досягнення високої прибутковості виробництва, що можливе передусім при збереженні якомога нижчої собівартості продукції. Все це зумовлює важливість впровадження такої системи управління, яка б активно впливала на формування витрат на стадії їх виникнення. Певною мірою це забезпечує система обліку витрат за місцями їх виникнення та центрами відповідальності

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значний внесок у вирішення поставленої на дослідження проблеми зробили відомі вчені С.Ф. Голов, В.М. Добровський, О.В. Карпенко, Л.В. Нападовська, В.С. Лень, М.С. Пушкар та інші.

Однак малодослідженим залишається ведення обліку за центрами відповідальності на підприємствах із заготівлі та переробки зерна.

Постановка завдання. Дослідження має на меті розкрити основні аспекти формування в обліку витрат виробництва за місцями їх виникнення і центрами відповідальності на підприємствах із заготівлі та переробки зерна.

Виклад основного матеріалу дослідження. У зв'язку з переходом економіки України на ринкові методи господарювання нагальним стало вивчення досвіду економічно розвинених країн щодо принципів організації обліку і застосування його системи та методів у процесі управління підприємством.

Водночас треба зазначити, що управлінський аспект спрямування обліку витрат завжди перебував у полі зору вчених і практиків на всьому шляху його еволюції. Однак рівень вирішення цієї проблеми і втілення в життя новацій залежав від загального розвитку облікової та управлінської науки, досягнень у суміжних галузях знань, науково-технічного прогресу, поглиблення спеціалізації та інтеграційних процесів у сфері економіки. Такі прогресивні напрацювання слід ефективно використовувати у вітчизняній системі управлінського обліку. Зокрема, йдеться про дослідження теорії витрат виробництва, яка при подальшому розвитку, на нашу думку, стане визначальною методологічною базою обліку витрат у складі управлінської системи. На її основі отримали розвиток нормативна система обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, облік витрат за центрами відповідальності.

Так, облік витрат за місцями їх виникнення та центрами відповідальності обумовив розмежування обліку витрат і процесу калькулювання. Такий підхід значно розширює можливості застосування обліку в управлінні виробництвом.

В управлінському обліку визначальним є формування інформації, яка потрібна менеджерам для забезпечення мінімізації витрат та максимізації на цій основі прибутку. Це зумовлено тим, що активний вплив на рівень витрат здійснюють конкретні виконавці, які мають можливість певною мірою їх регулювати. Як підкреслює професор Л.В. Нападовська, "... інформація управлінського обліку – важливий мотивувальний засіб досягнення бажаних результатів діяльності персоналом підприємства, оскільки своєчасне виявлення та надання йому інформації про відхилення в процесі діяльності уможливорює коригування досягнутих показників, створюючи тим самим надійну базу для підвищення ефективності" [5, с.33]. Тому облік витрат виробництва, по можливості, має бути організований так, щоб місця виникнення витрат і центри відповідальності за формування прибутку збігалися. Ідеальним був би такий варіант, коли кожному виконавцю було доведено нормативи витрат саме на ті операції, які він здійснює. Однак на практиці у жодному разі не вдається досягти такого стану, оскільки виробничі взаємовідносини тісно переплетені і ефективність роботи одного працівника залежить від іншого. Адже ціла низка операцій технологічного циклу локально зосереджена у часі та просторі, що позначається на діяльності виробничих підрозділів, які спеціалізуються на їх

виконанні. Певною мірою така спеціалізація умовна, що досить помітно при порівнянні різних за розміром підприємств.

Так, на великих підприємствах із заготівлі та переробки сільськогосподарської продукції є спеціалізовані підрозділи – відділи заготівлі сировини, збуту продукції, ремонтні виробництва та чисельний апарат управління. На малих підприємствах, як правило, функції заготівлі сировини та збуту продукції виконує апарат управління, інколи особисто керівник. Тому чітко виокремити центри відповідальності з обов'язковою відповідністю їх місцям виникнення витрат на практиці практично неможливо. Це, зокрема, можна підтвердити підходом, який практикується у Франції, де виокремлюють три категорії центрів:

- центри собівартості, де відбувається групування витрат. Критерієм виступає період часу, підприємство, його філія, продукт, замовлення тощо;

- центри відповідальності, де групування здійснюють виходячи із наявності відповідального керівника і підбивання підсумків за центрами діяльності. До таких центрів відносять відділи, цехи, служби, склади та інші підрозділи підприємства;

- центри прибутку (сегменти діяльності) – облікові конструкції управлінської бухгалтерії. На відміну від центрів відповідальності це штучно створені позиції в управлінській бухгалтерії, результати яких виявляються періодично і пов'язані з освоєнням нових технологій, ресурсів тощо [7, с.64].

У широкому розумінні у будь-якому разі місцем виникнення витрат і центром відповідальності є підприємство в цілому. У кінцевому підсумку саме керівник підприємства чи його власник може приймати ті чи інші рішення, які спричиняють виникнення витрат, впливати на виробництво, вирішувати проблеми, що зумовлюють відхилення від визначених нормативів.

Однак помічено, що незалежно від розмірів підприємства окрема особа, навіть керівник, не має змоги приймати всі рішення, контролювати всіх працівників і володіти всією оперативною інформацією про його діяльність. Тому на практиці доводиться робити певні допуски щодо розмежування місць виникнення витрат і центрів відповідальності за ними.

Що стосується місць виникнення витрат і центрів відповідальності, то слід зазначити, що між ними в економічній літературі немає чіткого розмежування, а самі дефініції не усталені. Так, професор Голова С.Ф. вважає, що центр відповідальності – сфера (сегмент) діяльності, в межах якого встановлено персональну відповідальність менеджера за показники діяльності, які він повинен контролювати [1, с.461]. Центр витрат, за визначенням Голова С.Ф., – це підрозділ (цех, ділянка, бригада), керівник якого контролює витрати, проте не контролює доходів, інвестицій [1, с.463]. Із наведеної цим ученим схеми [1, с.464] видно, що надалі він не додержується такого поділу, оскільки як центри відповідальності наводить центр витрат, центр прибутку, центр інвестицій. Професор Пушкар М.С. дає визначення центрів витрат і сфер відповідальності [6, с. 225]. Цей автор вживає термін "сфери діяльності" і вважає, що в кожній з них виділяються центри витрат, у розрізі яких плануються та обліковуються витрати виробництва [6, с.124]. За визначенням

Карпової Т.П. сегмент підприємницької діяльності – вид продукції, підрозділ, зона ринку [4, с.275]. Центр виникнення витрат вона визначає як відокремлений структурний підрозділ підприємства, де є можливість організувати планування, нормування і облік витрат виробництва, а центр відповідальності за витрати – відокремлений структурний підрозділ підприємства, який очолює менеджер, де є можливість в одному обліковому процесі об'єднати центр виникнення витрат і відповідальність менеджера [4, с.308].

Центр витрат, за формулюванням Рей Вандер Віла, – відділ чи виробнича одиниця, в якій відбувається споживання ресурсів і можна накопичити відповідні витрати [8, с.476]. Центр відповідальності – будь-який підрозділ, де контролюється виникнення витрат, отримання доходів або використання інвестиційних доходів [8, с.157]. Центр відповідальності перебуває під управлінням одного керівника. Більшість центрів витрат і обслуговування одночасно є також центрами відповідальності, оскільки майстер дільниці чи менеджер одночасно є відповідальними за показники їх роботи [8, с. 476].

Саме останні визначення, на нашу думку, є найбільш близькими до суті цих понять, але не повною мірою.

Центр виникнення витрат, тобто місце, де вони виникають, не завжди може мати організаційну структуру відділу чи виробничої одиниці. Наприклад, споживання електроенергії, води, пари на технологічні цілі хоча й відбувається безпосередньо в центрах відповідальності, які виробляють певну продукцію, однак витрати накопичуються, як правило, в центральній бухгалтерії, а вже потім доводяться до виробничих підрозділів. Так само формуються витрати на оплату послуг зв'язку, консалтингових послуг, відрахування на соціальні заходи тощо. Тому не за всіма елементами витрат центри їх виникнення та центри відповідальності за ними збігаються. Це можна стверджувати лише щодо конкретних елементів витрат, зокрема оплати праці, сировини і матеріалів, амортизації, накладних витрат і в частині загальновиробничих, оскільки адміністративні витрати і витрати на збут виникають за іншими центрами (місцями). Однак у будь-якому разі центр виникнення витрат і центр відповідальності не одне й те саме. Як правило, в одному центрі відповідальності акумулюються витрати, які виникли в кількох центрах (місцях). Наприклад, цех переробки зерна на борошно, який є центром відповідальності, відображує витрати, що виникли у відділі постачання, через нормативну собівартість сировини, у відділі енергетика – через нормативну собівартість енергії на технологічні цілі, в апараті управління – послуги зв'язку тощо.

Тому в принципі управлінський облік має забезпечити як відокремлене відображення витрат за центрами (місцями) їх виникнення, так і узгодження взаємних послуг щодо центрів відповідальності, оскільки у зв'язку з неможливістю локалізації центрів відповідальності в повному обсязі із відповідністю центрам виникнення витрат доводиться робити певні допуски у такому розмежуванні.

На практиці формування центрів відповідальності відбувається не за критерієм витрат на виробництво, а за його специфікою та обсягом. Саме

специфіка виробництва, яка враховується при його спеціалізації, є визначальною при формуванні організаційної структури виробництва. Виходячи із спеціалізації підприємства на виробництві тих чи інших видів продукції, створюються відокремлені виробничі підрозділи (цехи, дільниці), де організовується окреме виробництво. Нерідко при значних обсягах виробництва створюються два і більше однотипних підрозділи, хоча відповідно до умов діяльності підприємств із заготівлі та переробки зерна така організація виробництва тут майже не практикується. Зокрема, по два однотипних виробничих підрозділи дільниці створено лише на Тернопільському і Тербовлянському комбінатах хлібопродуктів. Проте, як переконує вивчення особливостей цих виробництв, визначальними при цьому були не витрати виробництва, а його обсяги та розосередженість об'єктів, зумовлена тим, що в минулому ці підприємства були об'єднані з іншими.

Отже, при формуванні організаційної структури підприємств насамперед враховуються інші чинники (крім наведених вище – чисельність працюючих, навіть суб'єктивні чинники), а самі витрати такої ролі не відіграють. Зрештою термін "центр відповідальності", як видно з наведеного вище формулювання, стосується не тільки витрат, а й доходів, що слід розуміти як обсяги виробництва продукції, тобто джерела таких доходів.

Слід зазначити, що формування центрів відповідальності залежить від рівня розвитку підприємства. Адже можуть виникати нові центри відповідальності, що зумовлюється, як правило, створенням нових вузькоспеціалізованих виробництв. Так, організація випікання хліба на ДП "Чортківський комбінат хлібопродуктів" зумовила створення нового центру відповідальності "Пекарня", освоєння виробництва макаронних виробів на Зборівському ВАТ "Заготзерно" – центру відповідальності "Цех макаронних виробів" та ін.

Роль кожного центру відповідальності визначається колом його прав і обов'язків. Зокрема, центр витрат організовує їх контроль та несе відповідальність за виробництво визначеного обсягу продукції.

Як уже зазначалось, центри витрат визначаються організаційною структурою підприємства і збігаються з наявністю цехів чи дільниць.

До центрів витрат відносять центри обслуговування – дільниці, які не займаються роботами безпосередньо виробничого характеру, однак забезпечують послуги, необхідні для того, щоб ефективно випускати товар [8, с.476].

Вони мають свої кошториси витрат і несуть відповідальність за їх додержанням. При цьому слід підкреслити, що, як зазначає Карпенко О.В., центр відповідальності може співпадати з організаційною одиницею (цехом, дільницею тощо) або бути підрозділом, що входить до її складу. Основою виділення центрів витрат є комплекс обладнання, яке використовується, та функції, які виконуються. Відповідно до процесу виробництва їх можна згрупувати на виробничі, обслуговуючі та умовні [2, с. 68].

Професор Нападовська Л.В. вважає, що залежно від характеру відповідальності керівників треба виділити три типи центрів:

- центри витрат;
- центри прибутку;
- центри інвестицій [5, с. 474].

Необхідно підкреслити те, що центри витрат підпорядковані центру прибутку, оскільки останній контролює доходи і витрати в цілому. Як зазначає Рей Вандер Віл, центр прибутку – центр відповідальності, від якого більшою мірою залежать головні елементи, які визначають прибуток: обсяги, продажна ціна, змінні та постійні витрати [8, с.476]. Що стосується підприємств із заготівлі та переробки зерна, то такі функції на них здійснює апарат управління, де виокремлено службу маркетингу та обліково-економічний відділ. Тому саме спеціалісти цих служб встановлюють кошториси центрів витрат, хоча самі нормативи витрат можуть визначатись безпосередньо центрами відповідальності за ними. Однак остаточне рішення про нормативи витрат, виробничу програму будь-якого підрозділу як вихідної бази розрахунку кошторисів центрів витрат приймає апарат управління підприємством, а тому його можна, на нашу думку, вважати центром прибутку. Таку саму підпорядкованість центру прибутку має центр інвестицій. Ми не можемо погодитись із тим, що центр інвестицій – це організація в цілому, яка контролює інвестиції, прибутки та витрати [8, с.159], тобто центр прибутку і центр інвестицій збігаються. Адже на окремих великих підприємствах функціонує відділ капітального будівництва, виділений на самостійний баланс. Хоча кошторис витрат на інвестиції та їх напрями визначає апарат управління підприємством, однак відповідальність за використання коштів тут здійснює окремий відокремлений підрозділ. По суті це такий самий центр відповідальності за витрати, як і інші, що займаються виробництвом продукції, тим більше, що нерідко тут є товарна продукція, коли будівельно-монтажні роботи виконуються на замовлення. Навіть на підприємствах із заготівлі та переробки зерна, де обсяги інвестицій порівняно невеликі і їх здійснюють під безпосереднім контролем дирекції, не можна вважати, що тут повністю співпадають центри прибутку та інвестицій.

Жодного прибутку центр інвестицій, коли тут не виконуються капітальні вкладення на продаж, не контролює. Мова може йти тільки про контроль за фінансуванням, джерела якого, крім прибутку, можуть бути іншими, наприклад, кредити, асигнування з бюджету, амортизація, виручка за продані основні засоби. Однак виділення коштів для фінансування інвестицій здійснює центр прибутку, тобто апарат управління підприємством. Уже з цього видно, що центр прибутку стоїть над центром інвестицій, а тому вони не можуть співпадати.

Таке співвідношення є, як правило, формальним внаслідок відсутності тут відділів капітального будівництва, проте логічний аналіз взаємовідносин при здійсненні інвестицій засвідчує відокремленість центрів прибутку та інвестицій. Роль перших значно ширша за локальне значення других. До того ж, якщо центр прибутку є завжди, то центр інвестицій формується в міру потреби в їх здійсненні. Зазвичай при цьому інвестиції контролює окремий менеджер-виконроб. Тому виходячи із раніше наведеного визначення центру

відповідальності, за яким він є окремим структурним підрозділом підприємства, очолюваним менеджером, де є можливість в одному обліковому процесі об'єднати центр виникнення витрат і відповідальність менеджера [3, с.308], вважаємо, що думка про те, що центри прибутку і центри інвестицій збігаються є хибною. У будь-якому разі такий збіг лише видимий, а не логічно вмотивований.

Центри відповідальності – це по суті розмежування прав і обов'язків менеджерів в ієрархії управління підприємством. Воно проявляється у повній підпорядкованості менеджерів нижчого рівня менеджерам підприємства, що одночасно зумовлює, хоча й неповну, залежність центрів витрат та інвестицій від центрів прибутку. Крім того, виникає потреба в обміні інформацією між згаданими центрами, оскільки тільки за наявності повної, об'єктивної та виваженої інформації можуть бути прийняті обґрунтовані рішення щодо регулювання виробництва, його оптимізації. Інформація, яка надходить у центри відповідальності, має бути своєчасною, а форма її надання – такою, щоб менеджери відповідного рівня могли її осмислювати без додаткової обробки. Як зазначають зарубіжні дослідники, для висновків та доповіді виробничо-комерційні дані стають інформацією, придатною для використання, коли їх форма дає змогу конкретному менеджеру користуватись ними з метою прийняття рішень. Крім того, система планування і контролю має бути побудована навколо організаційного витоку так, щоб необхідна інформація надходила в потрібну точку в формі, найбільш оптимальній для менеджерів [8, с.159].

Висновки з даного дослідження. Створення ефективного механізму управління підприємством по заготівлі та переробки зерна вимагає закріплення персоніфікованої відповідальності за збереження та раціональне використання виробничих ресурсів. При цьому розподіл повноважень і відповідальності передбачає виділення на підприємстві саме таких центрів, за якими буде організовано виробничу діяльність і здійснено оцінку результатів. Для обліку і контролю показників діяльності таких виділених центрів доцільно запровадити системи обліку і контролю за місцями виникнення витрат і центрами відповідальності, що у свою чергу дасть змогу сформувати ефективний механізм управління затратами підприємства.

Література:

1. Голов С.Ф. Управленческий бухгалтерский учёт. – К.: Скарби, 1998. – 477с.
 2. Карпенко О.В. Управлінський облік: організація, методологія, методика викладання: Монографія. – Полтава. РВУ ПУСКУ, 2005. –341с.
 3. Карпова Т.П. Основы управленческого учета: Учебное пособие. – М.: ИНФРА-М, 1997. – 392 с.
 4. Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебник для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 2002. – 350 с.
 5. Нападовська Л.В. Управлінський облік: Підручник. –К.: Книга, 2004. –544с.
 6. Пушкар М.С., Пушкар Р.М.. Контролінг – інформаційна система стратегічного менеджменту. –Тернопіль: Карт-бланш, 2004. –370с.
 7. Ткач В.И., Ткач М.В. Международная система учёта и отчётности. –М.: Финансы и статистика, 1991. –160с.
 8. Управленческий учёт/ Под ред. В.Палия и Р. Вандер Вила. – М.: Инфра-М, 1997. – 480 с.
- УДК: 657