

## **ОБЛІК ЯК ОСНОВА КОНТРОЛЮ ВИТРАТ ЗА МІСЦЯМИ ЇХ ВИНИКНЕННЯ ТА СФЕРАМИ**

Розглянуто суть економічних категорій «місце виникнення витрат», «сфера відповідальності», «центр витрат». Висвітлено порядок обліку витрат за місцями виникнення та сферами відповідальності у спиртовій промисловості.

Essence of economic categories «place of origin of charges», «sphere of responsibility», «center of charges» are considered. The accounting costs for places of origin and sphere of responsibility in the alcohol industry is reflected after the places of origin and spheres of responsibility in alcoholic industry

Ключові слова: облік, контроль, витрати, місце виникнення витрат, сфери витрат.

**Економічна ситуація**, що склалася на сучасному ринку змушує керівництво спиртових заводів вживати заходи, спрямовані на зміцнення фінансового становища, планомірно і раціонально управляти витратами. Враховуючи вищенаведене, дослідження особливостей обліку витрат за місцями виникнення та сферами відповідальностями на підприємствах галузі є актуальним.

**Проблема обліку витрат** за місцями виникнення та сферами відповідальності є предметом дискусії вже тривалий час. Вагомий внесок у вирішення даної проблематики зробили ряд вітчизняних та зарубіжних вчених - економістів: З.В. Задорожний, В.О. Ластовецький, Л.В. Нападівська, М.С. Пушкар, М.Г. Чумаченко, І.А. Аврова, А. Апчёрч, М.А. Вахрушина, К. Друри, А. Хігінс. Однак, вважаємо ми, в їхніх наукових працях не простежуються специфічні моменти, зумовлені галузевими особливостями функціонування

---

© Крупка Я.Д.- д.е.н., професор, декан факультету обліку і аудиту Тернопільського національного економічного університету;

©Фаріон В.Я. - аспірант Тернопільського національного економічного університету

спиртових заводів.

**Метою наукової статті** є дослідження методики обліку витрат за місцями виникнення та сферами відповідальності на підприємствах спиртової промисловості.

**Організаційна структура** спиртових заводів передбачає функціонування окремих підрозділів (цехів, відділень тощо), які виконують різні функції та по-різному впливають на процес виробництва продукції. Тому керівники підприємств постійно повинні вирішувати комплекс проблем, пов'язаних з правильним розподілом між учасниками процесу виробництва відповідальності за досягнення намічених результатів і забезпеченням дієвого контролю за виконанням поставлених завдань.

У зв'язку із цим, виникає потреба передачі частини повноважень керівників вищого рівня щодо прийняття певних рішень на нижчі рівні управління. Іншими словами, відбувається перехід до децентралізованої системи управління, яка дозволяє налагодити облік витрат за місцями їх виникнення та сферами відповідальності.

М.Б. Кулинич зазначає, що концепцію сфер відповідальності вперше було сформульовано Джоном А. Хігінсом (1952р.) і вона набула значного поширення спочатку у США в 50-х роках минулого століття, а згодом й в інших країнах [1, с.125].

Однак в Україні облік витрат за місцями їх виникнення та сферами відповідальності до цього часу майже не застосовується, хоч необхідність такого обліку, як справедливо зауважив М.С. Пушкар: «... диктується тією обставиною, що в умовах ринкового середовища слід мати детальну інформацію про формування собівартості та шляхи її зниження ...» [2, с. 146].

Запровадження обліку витрат за місцями їх виникнення дозволить вирішувати наступні завдання (рис. 1.). Слід також зазначити, що поняття «місце виникнення витрат», «сфера відповідальності» і «центр витрат» не можна ототожнювати.

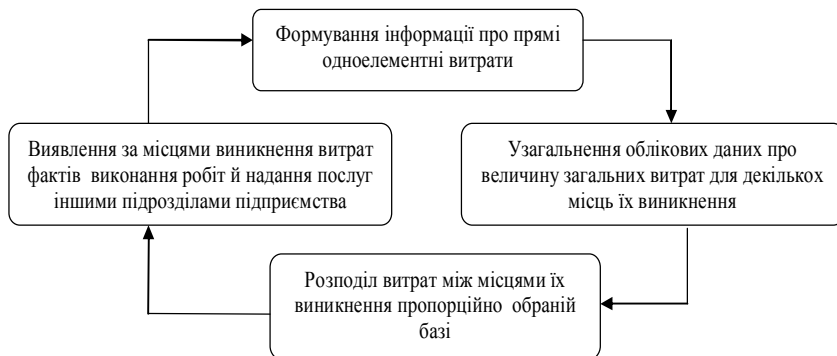


Рис. 1. **Завдання обліку витрат за місцями їх виникнення**

Так В.Б. Івашкевич розглядає місце витрат як сукупність первинних центрів виникнення витрат у сфері виробництва [3, с. 153]. До місць витрат він відносить окремі виробництва, цехи, дільниці, відділи, а до центрів витрат - групи обладнання, машини, робочі місця. Сфера відповідальності, зазвичай, стверджує він, охоплює кілька місць витрат й завжди передбачає необхідність обліку не тільки витрат, а й обсягу виробленої продукції [3, с. 155]

М.С. Пушкар справедливо підкреслює, що «місце виникнення витрат», «сфера відповідальності» і «центр витрат» є різними поняттями, оскільки вони виражають різноманітні економічні процеси. Центр витрат, зазначає він, пов'язують з калькулюванням собівартості продукції, а сфери відповідальності - з управлінням собівартістю [2, с. 143].

М. Г. Чумаченко, дослідивши практику зарубіжних країн, зазначає, що в США місце виникнення витрат прирівнюють до центру відповідальності, об'єднуючи кілька центрів витрат, що становлять собою "первинну виробничу одиницю, яка одержує матеріали і послуги від інших центрів, робить власні витрати і може передавати вироблені матеріали і послуги іншим центрам" [4]

Серед сучасних науковців тієї ж думки притримується С. А. Николаєва, яка зазначає, що облік за місцями виникнення дає уяву про горизонтальну структуру витрат підприємства, і першим завданням при організації такого обліку і можливості проведення контролю за формуванням витрат є те, що місця

виникнення витрат повинні збігатися з центрами відповідальності за витрати [5, с.46].

С. В. Булгаков зазначає, що облік витрат за місцями виникнення передбачає спрямування витрат на ті структурні підрозділи, в межах яких ці витрати виникають. Місцем виникнення витрат є структурний підрозділ, у якому відбувається первинне споживання ресурсів і організується планування, нормування й облік витрат виробництва для контролю й управління ними [6, с. 41].

Однак на сьогоднішній день серед науковців відсутня єдність у поглядах на вирішення проблеми конкретизації розподілу відповідальності між окремими сферами.

Зокрема, В.В. Сопко ототожнює поняття «місце виникнення витрат» та «центр витрат». Місце виникнення витрат або центр витрат він визначає як місце, де вони фактично утворилися. Основними місцями виникнення (центрами) витрат, вважає він, можуть бути: або вид продукції, або вид виробництва, або структурний (виробничий чи технологічний) організаційний підрозділ [7, с. 496].

Натомість Є.В. Калюга та П.С. Безруких справедливо розмежовують ці поняття, зазначаючи, що місце виникнення витрат і центр витрат є самостійними об'єктами обліку та контролю витрат [8, с. 165; 9, с. 248]. Визначаються ці поняття, стверджують вони, їх місцем у структурі підприємства, економічною характеристикою і соціальним змістом. Співпадати вони можуть, правильно замітив В. Б. Івашкевич, лише в окремих випадках, коли неможливо або недоцільно здійснювати детальнішу диференціацію витрат [3, с. 156].

Досить вдало висловилась з цього приводу Т.П. Карпова, яка під місцем виникнення витрат виділяє окремий об'єкт аналітичного обліку з метою спостереження, контролю і управління, а центр витрат визначає як групування витрат, що дозволяє поєднати в одному обліковому процесі місця виникнення витрат з відповідальністю менеджерів, які ці місця очолюють [10, с. 157, 112].

На наш погляд, найбільш повне визначення всім трьом поняттям дає В.Ф. Палій, який зазначає, що у реальних умовах виробництва місця виникнення витрат відрізняються від центрів витрат чітким місцем у структурі підприємства. Місця

виникнення витрат – це структурні підрозділи підприємства. Центри витрат – це первинні виробничі й обслуговуючі одиниці, що відзначаються однаковістю функцій й виробничих операцій. Центри відповідальності, вважає він, – це групування витрат на виробництво в розрізі госпрозрахункових підрозділів і відповідальних осіб [11, с. 101-105].

Стосовно сфер відповідальності Ч.Т.Хорнгрен, Дж.Фостер і К.Друрі зазначають, що остання є сегментом організації, за роботу якого відповідає його (тобто сегмента) керівник [12, с. 68; 12, с. 459].

В. Б. Івашкевич доповнює дане визначення, підкреслюючи, що сфера відповідальності є ще й видом діяльності відповідальної особи (менеджера) і ця відповідальна особа наділена певними правами та може приймати конкретні рішення і реалізовувати їх [3, с. 163].

М.Б. Кулинич прямо зазначає, що сфера відповідальності безпосередньо пов'язана з діяльністю керівників й відповідальних осіб по формуванню витрат виробництва в системі управління підприємством [1, с. 128].

У порівнянні з місцем виникнення витрат сфера відповідальності, як правило, є масштабнішою і може складатися з декількох місць виникнення витрат. Так, наприклад, до сфери відповідальності «Виробництво» входять місяця виникнення витрат у наступних відділеннях: розмольне, розварювальне, бродильне та ректифікаційне. Окрім цього, окремі сфери відповідальності можуть здійснювати витрати, що не мають чітко вираженого місця їх формування всередині підприємства.

Тому організація обліку витрат за сферами відповідальності, окрім децентралізації управління ними, дозволить здійснювати контроль за формуванням витрат на всіх рівнях менеджменту, встановлювати винних за виникнення непродуктивних витрат і, зрештою, істотно підвищувати результативність господарювання.

Іншими словами в основі концепції відповідальності є принцип контролювання. Традиційне правило обліку відповідальності, сформульоване Хігінсом, полягає в тому, що кожному структурну одиницю підприємства обтяжують ті і тільки ті витрати, за які вона може відповідати і які контролює.

Більшість науковців пропонують сфери відповідальності класифікувати за функціональним призначенням. В.Б. Івашкевич, наприклад, виділяє основні та обслуговуючі сфери відповідальності [3, с. 164].

Окремі автори класифікують сфери відповідальності за функціональним принципом більш розширено, виділяючи в їх складі окремо обслуговуючі, матеріальні, виробничі, управлінські, збутові сфери. Крім цього, вони пропонують враховувати при класифікації також і територіальний принцип.

На думку Я. В. Соколова при виділенні центрів відповідальності перш за все слід брати до уваги технологічну структуру підприємства, а вже потім виділяти її горизонтальний, так і вертикальний розрізи. Перший обмежується колом діяльності кожної особи, відповідальної за центр, другий зумовлює ієрархічну сходинку повноважень осіб, які приймають управлінські рішення. Горизонтальний і вертикальний розрізи центрів відповідальності підприємства дозволяють раціонально поєднувати централізоване керівництво з максимально можливою ініціативою керівників структурних підрозділів у інтересах досягнення загальної мети [14, с. 420].

Виділяючи сфери відповідальності на спиртових заводах пропонується керуватися принципом виробничих функцій, суть якого полягає у встановленні залежності вартісного виходу кінцевої продукції від використання різних чинників виробництва, конкретних видів ресурсів тощо. Формування сфер відповідальності, засвідчують результати дослідження, зумовлюється двома факторами: самою виробничо-господарською діяльністю та специфічною організаційною структурою підприємства.

В процесі дослідження також встановлено, що чинники виробничо-господарської діяльності промислових підприємств дозволяють найбільш укрупнені, загальні місця виникнення витрат на них розосередити по наступних сферах: постачання предметів праці; виробництва продукції; допоміжного виробництва; обслуговування процесу діяльності; управління підрозділами підприємства і підприємством в цілому; реалізації готової продукції.

Виділені ділянки роботи (сфери) взаємопов'язані між собою та не можуть в межах одного заводу існувати відособлено. При цьому кожна сфера має специфічні, властиві лише їй

особливості формування витрат. Так, наприклад, невиділення сфери відповідальності «Постачання» призводить до того, що інші сфери відповідальності, такі як «Виробництво» не зможуть ефективно контролювати роботу своєї сфери відповідальності оскільки не буде первинної інформації про якість сировини в момент надходження на склад і в момент відпуску у виробництво.

Стосовно специфіки організаційної структури, то підприємства досліджуваної галузі мають досить складну як лінійну, так і функціональну структуру організації виробничо-технологічних процесів.

Тому, враховуючи лінійну та функціональну структуру організації виробничо-технологічних процесів, на підприємствах досліджуваної галузі перераховані вище сфери виникнення витрат потребують більшої деталізації.

Отже, беручи до уваги те, що при визначенні сфер відповідальності разом із технологією виробництва враховується також організаційна структура підприємства, облік витрат за місцями їх виникнення повинен здійснюватися з урахуванням галузевих техніко-економічних особливостей.

Зважаючи, що облік витрат за місцями виникнення та сферами відповідальності на спиртових заводах є досить трудомістким, для полегшення облікової роботи пропонуємо застосовувати наступне їх кодування (табл. 1)

Таблиця 1

**Класифікація місць виникнення витрат та сфер відповідальності для спиртових заводів**

Код рахунку	Код структурного підрозділу	Місця виникнення витрат	Відповідальні особи
1	2	3	4
<i>01. Сфера відповідальності «Постачання»</i>			
23 або 91	11	Відділ постачання	Начальник відділу постачання
23 або 91	12	Склад сировини	Зав. складом сировини
23 або 91	13	Склад матеріалів	Зав. складом матер.
<i>02. Сфера відповідальності «Основне виробництво»</i>			

23	21 21.1 21.2 21.3 21.4	Основне виробництво (Спиртовий цех): розмольне відділення; розварювальне відділення; бродильне відділення; ректифікаційне відділення	Головний технолог спиртового цеху
23	21.5	Відділ автоматизованої системи керування виробництвом	Оператор ЕОМ
<i>03. Сфера відповідальності «Допоміжні виробництва»</i>			
23 або 91, 92, 93, 94	31 31.1 31.2 31.3	Допоміжні виробництва: підрозділ тепло, паро та водопостачання; підрозділ енергопостачання ремонтне виробництво	Котельник Головний енергетик Головний механік
продовження табл. 1			
1	2	3	4
<i>04. Сфера відповідальності «Обслуговування»</i>			
91	41	Лабораторія контролю якості сировини та продукції	Начальник виробничої лабораторії
91	43	Відділ з охорони здоров'я та техніки безпеки	Менеджер з охорони здоров'я
91	44	Пристанційна база	Старший майстер пристанційної бази
91	45	Вуглекислотний цех	Старший майстер вуглекислотного цеху
<i>05. Сфера відповідальності «Управління»</i>			
92	51	Бухгалтерія	Головний бухгалтер
92	52	Служба безпеки	Начальник служби безпеки
92	53	Адміністрація	Заступник директора з питань економіки
<i>06. Сфера відповідальності «Реалізація»</i>			
93	61	Відділ збуту	Начальник відділу збуту
93	62	Склад готової продукції	Зав. складом готової продукції

Сформовані і заковдані таким чином сфери відповідальності можуть виступати елементами системи



внутрішнього контролю та аналізу, оскільки кожний керівник нестиме персональну відповідальність за величину витрат очолюваного підрозділу та результати його діяльності.

Для забезпечення дієвого впливу на процес виробництва і витрати керівникам сфер відповідальності потрібний детальний аналіз відхилень фактичних показників від планових. Тому на більшості промислових підприємств сфери відповідальності повинні щомісячно або щонеділі складати детальні звіти про результати їх діяльності із зазначенням відхилень фактичних витрат від кошторисних.

Оскільки при обліку витрат за сферами відповідальності інформаційна база орієнтована, в основному, на потреби управління, а виробництво продукції на досліджуваних підприємствах має свої специфічні особливості, то для забезпечення ефективного управління витратами підприємств спиртової промисловості керівники сфер відповідальності повинні отримувати від підзвітних осіб щоденні звіти про відхилення фактичних витрат від нормативних для оперативного їх усунення. Це стосується, перш за все, витрачання сировини і енергоносіїв.

Для контролю та аналізу причин відхилень фактичних витрат спиртових заводів від нормативних пропонується використовувати документ, у якому зазначалося б величина відхилень, причина їх виникнення, винна за виникнення цих відхилень відповідальна особа та рекомендації щодо подальших дій по їх усуненню і недопущенню в майбутньому.

Так, наприклад, завідувач складом сировини відпустив у виробництво зерно на суму 1000 грн. Зерно, як відомо, перед відпуском у виробництво піддається аналізу вмісту корисних речовин. Лабораторією були виявлені втрати сухої речовини на суму 100 гривень. Враховуючи це, завідувач лабораторією повинен скласти документ за наступною формою (табл. 2).

Таблиця 2

**Класифікатор причини відхилень та їх винуватців**

Величина відхилення	Причини відхилення	Код сфери відповідальності, що визначає причину відхилення	Код сфери відповідальності (винної особи)	Рекомендації
100	Втрата вологості	41	12	Здійснити провітрюв

				ання сировини
--	--	--	--	------------------

Аналізуючи відхилення, керівництво повинно не тільки встановити величину і причину існування відхилення, а й виробляти рекомендації щодо його усунення (якщо воно небажане) або щодо його посилення (якщо воно сприятливе, бажане). Окрім аналізу поточної діяльності, рекомендований розрахунок відхилень може використовуватися й для аналізу стратегічних напрямків розвитку підприємства.

**Висновки.** Враховуючи вимоги сучасного ринку облік витрат на спиртових заводах необхідно вести за місцями виникнення та сферами відповідальності. Це дасть можливість контролювати рівень витрат на кожній ділянці роботи, поєднати контроль за їх рівнем і контроль за діяльністю керівництва певного підрозділу, а також здійснити ув'язку класифікації за центрами витрат з класифікацією за центрами відповідальності.

#### Бібліографія

1. Кулинич М.Б. **Процеси формування собівартості продукції** : [монографія] / М.Б. Кулинич. – Луцьк: РВВ «Вежа» Волин. держ. ун-ту ім. Лесі Українки, 2006. – 204 с.
2. Пушкар М.С. **Розробка систем обліку** : [навчальний посібник] / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2004. – 198 с.
3. Івашкевич В.Б. **Бухгалтерский управленческий учет** : [учеб. для вузов] / В.Б. Івашкевич. – М.: Єкономисть, 2003. – 618 с.
4. Чумаченко Н.Г. **Учет и анализ в промышленном производстве США** / Н.Г. Чумаченко. – М.: Финансы, 1971. – 240 с.
5. Николаева С.А. **Особенности учета затрат в условиях рынка: система "директ-костинг"** / С.А. Николаева. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 128 с.
6. Булгаков С.В. **Управленческий учет** / С.В. Булгаков. – Воронеж: Издательство Воронежского государственного университета, 2001. – 176 с.
7. Сопко В.В. **Бухгалтерський облік** : [навч. посіб] / В.В. Сопко. – [3-тє вид., перероб. і доп.]. – К.: КНЕУ, 2002. – 578 с.
8. Калюга Є.В. **Фінансово-господарський контроль у системі управління** : [монографія] / Є.В. Калюга. – К.: Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с.
9. Бакаев А.С. **Бухгалтерский учет** : [учебник] / А.С. Бакаев, П.С. Безруких, Н.Д. Врублевский и др. ; под. ред. П.С. Безруких. – [4-е изд., перераб. и доп.]. – М.: Бухгалтерский учет, 2002. – 719 с.
10. Карпова Т.П. **Управленческий учет** : [учебник для вузов] /

Т.П. Карпова.–[2-е изд., перер. и доп.].- М.:ЮНИТИ-ДАНА, 2004.– 351 с.

11. Палий В.Ф. **Основы калькулирование** / В.Ф. Палий. - М.: Финансы и статика, 1987. - 280 с.

12. Хорнгрен Ч.Т. **Бухгалтерский учет: управленческий аспект** / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер ; [пер. с англ.] ; под ред. Я. В. Соколова. - М.: Финансы и статистика, 2000. - 416 с.

13. Друри К. **Введение в управленческий и производственный учет** / К. Друри ; под ред. С.А. Табалиной. – М.: Аудит, ЮНИТИ. - 780 с.

14. Соколов Я.В. **Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней** : [учебн. пособие для вузов] / Я.В. Соколов. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. - 638 с.

**Рецензент:** д.е.н., профессор Лазаришина И.Д.