ємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291.

7. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.1997 р. № 283/97-ВР.

8. *Голов С. Ф., Єфіменко В. І.* Фінансовий та управлінський облік. — К.: ТОВ «Автоінтерсервіс», 1996. — 544 с.

9. *Грэй, Сидней Дж.* Финансовый учет: глобальный подход: Учеб.-метод. пособие // Пер. с англ. — М.: Волтерс Клувер, 2006. — 614 с.

Стаття надійшла до редакції 26.05.2008.

О. В. Самборський,
канд. екон. наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ЦЕНТРИ ВИНИКНЕННЯ ВИТРАТ ТА ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

Створення системи інформаційного забезпечення управління підприємством та складовими виробничого процесу дозволяє оперативно контролювати та ефективно впливати на господарську діяльність через сформовані центри витрат та відповідальності.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: центри витрат, центри відповідальності, об'єкт витрат.

Витрати виробничого та невиробничого призначення краще за все контролюються за об'єктами на основі аналітичної деталізації та характеристико-предметному групуванні за місцями виникнення витрат, центрами витрат, центрами відповідальності. Відсутність чітко визначених меж між даними поняттями призводять до відсутності об'єкту витрат та його понятійному тлумаченню. Об'єкт витрат — це організація або організаційно структурна одиниця, вид діяльності, контракт чи інша облікова одиниця за якою відображаються дані і вимірюється вартість процесів, продукції, робіт та капіталовкладень в відповідних первинних та звітних документах. За об'єктами зазвичай виділяють методи розподілу витрат при масовому і серійному виробництві (по деталях, виробах, процесах, переробкам) та при індивідуальному і дрібносерійному виробництві (по замовленням). Широко використовується попроцесний, попереробний та позамовний методи калькулювання собівартості продукції. Зміст введення центра витрат як об'єкта калькулювання полягає в децентралізації контролю та управління витратами. Розвиток та удосконален-

© О. В. Самборський, 2008

ня обліку по даним об'єктам є основним напрямом управління витратами в поєднанні з мотивацією персоналу. Дослідження сутності місць виникнення витрат, центрів витрат та центри відповідальності виявило різні ставлення до понять: одні ототожнюють їх, інші — чітко розмежовують. Деякі науковці в роботах по виробничому обліку проводиться чіткий поділ місць виникнення витрат, до яких відносяться структурні підрозділи та центри витрат, котрі являють собою подальшу деталізацію місць витрат на планово-облікові об'єкти. Якщо взяти до уваги, що місця виникнення витрат, то автори намагаються поділити їх і відносять до місць виникнення витрат — виробництва, цехи, підрозділи, а до центрів витрат — групи обладнання, машини, робочі місця. Аналізуючи досвід США М.Г.Чумаченко приходить до висновку, що центр витрат є первиною ланкою аналітичного обліку, та може співпадати з організаційною одиницею в основу якої покладено єдність використання обладнання, виконання операцій чи функцій. Він доводить, що центри витрат поділяють на виробничі, пов'язані з випуском основної продукції, обслуговуючі що включають загальні витрати, згруповані з ціллю їх локалізації, котрі в наступному розподіляються між центрами. Т. О. Сафонова пропонує класифікувати центри витрат за їх доцільністю на виробничі та обслуговуючі; по ступеню узагальнення на первинні та структурні. Це доводить, що данні поняття визначають не рівні явища та потребують подальшого аналізу їх сутності та значень [1,2].

Щоб з'ясувати ступінь єдностей та розбіжностей між місцями виникнення витрат та центрами витрат, необхідно виявити цілі відповідних групувань, та розглянути їх розвиток у системі управління витратами. Об'єднання витрат по цехам, майстерням виникло з появою відповідних структурних підрозділів у складі промислових підприємств. В Основних положеннях про порядок обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції, затверджених Наркоматом тяжкої промисловості в 1934 р. говориться, що облік виробництва повинен забезпечити виявлення результатів роботи окремих госпрозрахункових цехів, а також необхідні показники для госпрозрахункових бригад. Таке групування було спричинене неможливістю їх віднесення на відповідний вид продукції. Цех та майстерня чітко відокремлювались як місце виникнення витрат, що полегшує їх локалізацію по таких об'єктах та дозволило наблизити непрямі витрати до виробленої продукції, котрі виготовлялись у цих цехах. Загальноцехові витрати одних підрозділів не могли розподілятись на продукцію,

котра вироблялась в іншими цехах. Облік витрат по місцях їх виникнення сприяв підвищенню достеменності калькулювання. З часом, облік витрат за центрами витрат використовується як засіб контролю за товарно-матеріальними цінностями, що сприяє збільшенню структурної одиниці. Виникнення поняття центра витрат пов'язано з додатковими позиціями контролю витрат у підрозділах та більш чіткому розподілу непрямих витрат по об'єктах калькулювання. Утворення відповідних центрів сприяє віднесенню частини витрат на утримання та експлуатацію обладнання прямим шляхом. Технічна та технологічна перебудова виробничого процесу змінює сутність прямих витрат, опосередкованих високотехнологічним обладнанням. У результаті, прямі витрати з оплати праці змінює свою сутність та не можуть бути базою розподілу непрямих витрат. Це викликає необхідність групування обладнання за певними принципами для можливості підвищення чіткості віднесення прямих та непрямих витрат та калькулювання певних виробничих процесів та продукції в цілому. Тому відмінність сутності місць виникнення витрат та центра витрат полягає в цілях групування витрат та характеристиці об'єктів та принципи покладені в основу такого групування [3].

Місця виникнення витрат — це структурна одиниця, по котрій відбувається бюджетування певних складових господарської діяльності, контроль та управління виробничими ресурсами та мотиваційною поведінкою. По відношенню до господарської діяльності, місця виникнення витрат класифікуються на основні, допоміжні та змішані. До основних відносяться певні структурні підрозділи задіяні в виробництві продукції характерної для даного підприємства та слугуючи головною доходною частиною діяльності підприємства. До допоміжних відносяться структурні одиниці забезпечуючи виконання основних виробничих цілей. До змішаних — певні витрати згруповані за об'єктами не пов'язані зі структурними одиницями, та задіяні в виконані побічної діяльності та наданні послуг стороннім організаціям.

Центри витрат — це первині виробничі та обслуговуючі одиниці згруповані за обладнанням та його функціональною призначеністю в технологічному процесі та організаційною приналежністю виділені в окремий об'єкт обліку для контролю і управління витратами та калькулювання собівартості продукції або процесу. Як і місця виникнення витрат, центри витрат класифікуються за видами діяльності та об'єктами калькуляції. Групування витрат за центрами передбачає створення інформаційних баз для забезпечення контролю та управління ними. Це призво-

дить до необхідності створення системи кодування в розрізі аналітичного обліку для групування витрат за центрами при калькулюванні та посиленні мотивації при виконанні виробничих програм.

Децентралізація контролю і управління витратами вимагає створення центрів відповідальності. Центри відповідальності — це групування витрат за відповідальними особами, що забезпечують контроль за плановими показниками та передбачає колективну або індивідуальну відповідальність і зацікавленість в результатах господарської діяльності. Тому, по-перше, виділення центрів відповідальності пов'язано з розробкою системи бюджетів підприємства. В процесі складання бюджетів та доведення планових показників на короткостроковий термін визначаються показники та їх значення для кожного центра відповідальності. По друге, виділення центрів відповідальності є базою матеріального стимулювання працівників або підрозділів у забезпеченні ефективного виконання поставлених завдань. Тому завданням обліку за центрами відповідальності є не так контроль, як допомога в організації самоконтролю, оскільки загальновідомо, що жодна людина не стане порушувати вигідні для неї умови й критерії діяльності. Отже, головною метою обліку відповідальності є допомога персоналу у складанні звітів про виконання бюджетів та оцінюванні результатів діяльності.

Створення й функціонування системи обліку за центрами відповідальності передбачає:

— визначення центрів відповідальності;
— складання бюджету для кожного центру відповідальності;
— регулярне складання звітності про виконання;
— аналіз причин відхилень та оцінка діяльності центру.

Основою обліку за центрами відповідальності є закріплення витрат і доходів за кураторами різних рівнів управління і систематичний контроль за виконанням ними затверджених бюджетів. У зв'язку з цим першим кроком організації такого обліку є виділення відповідних центрів з метою закріплення відповідальності. Для виділення центрів відповідальності насамперед беруть до уваги організаційну й технологічну структуру підприємства, посадові інструкції, які встановлюють права і обов'язки конкретних працівників.

Відмінності в характері відповідальності персоналу дають змогу виокремити чотири типи центрів відповідальності:

— Центри витрат;
— Центри доходу;

— Центри інвестицій;
— Змішані центри.

Більшість підрозділів підприємства (відділи, цехи, ділянки, виробництва тощо) є центрами витрат. Центри витрат, своєю чергою, можна поділити на центри технологічних витрат і центри дискреційних витрат.

Центр технологічних витрат — центр витрат, в якому може бути встановлений оптимальний взаємозв'язок між витратами та результатами діяльності. Це означає, що витрати можуть бути виражені в грошовому вимірнику, а результати діяльності — у натуральних вимірниках. При цьому можуть бути встановлені норми витрат на одиницю результату діяльності (продукції, послуг). Типовими прикладами центрів технологічних витрат є підрозділи основного та допоміжного виробництва (цехи, ділянки, станції тощо). Центр дискреційних витрат — центр витрат, в якому неможливо визначити оптимальний взаємозв'язок між витратами й результатами діяльності центру.

Визначаючи відповідальність керівника, слід зважати не лише на характер, а й на масштаби його відповідальності. Якщо відповідальність керівника цеху обмежується витратами цього цеху, то керівник з виду діяльності відповідає за витрати всіх цехів і загально-виробничі витрати.

Разом з тим, якщо директор з виробництва відповідає тільки за витрати виробництво продукції, то директор з маркетингу, поряд із витратами на збут, відповідає ще й за дохід від продажу продукції. Різний характер і масштаби центрів відповідальності визначають різний підхід до оцінки діяльності їх.

Загальний підхід до вибору показників оцінювання діяльності центрів передбачає дотримання таких критеріїв:

✓ взаємозв'язок із цілями компанії;
✓ баланс короткотермінових та довготермінових цілей;
✓ відображення ключової діяльності керівництва;
✓ відображення результатів діяльності працівників;
✓ зрозумілість для працівників;
✓ можливість використання для оцінювання й заохочення працівників;
✓ об'єктивність і відносна простота розрахунку;
✓ послідовність і регулярність використання.

При цьому для оцінки діяльності центрів відповідальності недостатньо лише показників, що містяться в бюджетах. Бюджет відображає тільки внутрішні фінансові показники, виконання яких є

об’єктом бухгалтерського обліку. Натомість персонал зацікавлений у натуральних показниках діяльності [4].

Необхідність створення або виділення місць виникнення витрат, центрів витрат та центрів відповідальності визначається зростанням впливу монопольних та олігопольних структур, збільшення кількості структурних підрозділів та їх укрупнення, збільшення кількості співробітників. Тому при вирішенні питань управлінського спрямування необхідно деталізація відповідних об’єктів та введення кодування її при обробці облікової інформації. Схема побудови такого кодування повинна передбачати можливість сортування та групування даних про витрати по різним закодованим ознаками в різних комбінаціях (рис. 2.).

Рис. 2. Схема побудови кодування синтетичних рахунків в аналітичному розрізі

Створення системи інформаційного забезпечення управління підприємством та складовими виробничого процесу дозволяє оперативно контролювати та ефективно впливати на господарську діяльність порівнюючи фактичне виконання з плановим завданням та створюючи основу для фінансового аналізу. Доступ до інформації у кожного центра відповідальності розмежований, що дає можливість виконання трьох рівневого управління та обмеженість отримання повної інформації. Введення такої інформаційної системи планування, обліку та управління виправдано за умови значного розміру підприємства та обсягів виробництва, що збільшить ефективність управління підприємств та його конкурентоздатність [5].

Використання узагальнюючих даних бухгалтерського обліку повинно забезпечити зіставлення планових та звітних даних що-

до структури витрат, об'єктів калькулювання, собівартості продукції. Групування витрат за економічними елементами дозволяють регулювати структуру витрат за економічною однорідністю, використовувати дані для ціноутворення та контролювати ефективність використання ресурсів за деталізованими даними — статтями калькуляції.

Література

1. *Чумаченко М. Г.* Учет и анализ в промышленном производстве США — М.: Финансы, 1971. — 240с.
2. *Сафонова Т. А.* Бухгалтерский учет в системе комплексного управления издержками производства: Автореферат диссертации канд. екон. наук — М.: 1982. — 25с.
3. *Палий В. Ф.* Основы калькулирования. — М.: Финансы и статистика, 1987. — 288с.
4. *Либерман И. А.* Управление затратами. М.: ИКЦ «МарТ», 2006. — 624с.
5. Рулевые учета. Бизнес № 13/ 27.03.2006 г. — С. 56—59.

Стаття надійшла до редакції 14.06.2008.

УДК 657.421 В.М.

В. М. Диба, канд. екон. наук, доцент,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ОРГАНІЗАЦІЯ АНАЛІТИЧНОГО ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ (НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ Й ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ)

У статті розглянуті проблеми організації аналітичного обліку необоротних активів за аспектами методологічного їх узгодження із з'ясуванням питань ідентифікації у бухгалтерській звітності об'єктів необоротних активів, щодо яких можуть застосовуватися різні критерії визначення

КРЮЧОВІ СЛОВА: необоротні активи, основні засоби, нематеріальні активи, критерії визнання, ідентифікаця.

Для реального оцінювання господарського стану суб'єктів господарювання важливим завданням бухгалтерського обліку є забезпечення достовірної й повної інформації про наявність, структуру і вартість необоротних активів підприємств, що як найважливіші економічні ресурси підприємств генерують їх дохід.

© В. М. Диба, 2008