

УДК 657.471

**Концева В. В.**, канд. екон. наук, доц., <https://orcid.org/0000-0002-4911-7723>**Лук'яненко К. О.**, <https://orcid.org/0000-0003-3884-2652>

Національний транспортний університет, м. Київ, Україна

**ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ДОРОЖНІХ ПІДПРИЄМСТВ  
ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ****Анотація**

**Вступ.** У даній статті пропонується огляд теоретичних і практичних засад організації обліку витрат виробництва дорожніх підприємств за центрами відповідальності. Розглянуто основні етапи процесу формування центрів витрат за центрами відповідальності та розроблено план рахунків управлінського обліку дорожніх підприємств. Узагальнено центри витрат основної діяльності дорожніх підприємств, а саме виділено центри відповідальності та центри витрат.

**Проблематика.** Проблему розподілу витрат між окремими підрозділами (центрами відповідальності) вирішують шляхом встановлення взаємозв'язку витрат із роботою конкретних відповідальних осіб. Інструментом для цього є система управлінського обліку, яка спрямована на забезпечення інформацією та об'єднує всю послідовність операцій щодо прийняття управлінських рішень – планування і прогнозування.

**Мета.** Метою роботи є визначення понять «центр відповідальності» та «центр витрат», розроблення плану рахунків управлінського обліку дорожніх підприємств із визначенням субрахунків другого та третього порядку.

**Матеріали та методи.** Під час написання статті було використано такі загальнонаукові методи дослідження: індукція, дедукція, систематизація, наукова абстракція та порівняння — для з'ясування теоретичних основ обліку витрат виробництва, аналізу та розроблення плану рахунків управлінського обліку дорожніх підприємств.

**Результати.** Проведення дослідження дозволило запропонувати комплексну методіку бухгалтерського обліку, а також запровадити поетапний порядок формування внутрішньої звітності в розрізі центрів витрат.

**Висновки.** Для забезпечення ефективної організації обліку виробництва за центрами відповідальності необхідно своєчасно надавати інформацію про витрати. Вибір методу обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості робіт повинні бути гнучкими, простими у використанні та дозволяти в оперативному порядку отримати необхідну інформацію.

**Ключові слова:** витрати виробництва, облік, план рахунків, центр відповідальності, центр витрат.

**Вступ**

З метою ефективного управління витратами виробництва важливим для підприємства є отримання достовірної та чіткої інформації про витрати не в цілому, а в розрізі деталізованих об'єктів формування витрат. Інформація щодо формування витрат на виробництво контролюється у процесі виробничого споживання ресурсів. У зв'язку із цим, з'явилися такі об'єкти формування і обліку витрат, як місця виникнення витрат, центри витрат і центри відповідальності. Місце виникнення витрат — це сфера відповідальності, яка пов'язана з певними видами витрат під час виготовлення продукції.

Висвітленню питань обліку витрат виробництва за центрами відповідальності приділяється достатньо багато уваги, їх досліджували у своїх працях такі вчені як Бутинець Ф. Ф., Дерій В. А., Турило А. М., Загородній А. Г., Задорожній З.-М. В., Крупка Я. Д., Омецінська І. Я., Палій В. Ф., Пушкар М. С., Сопко В. В., Грещак М. Г., Коцюба О. С.

Серед зарубіжних учених, що займалися проблемами досконалості обліку витрат за центрами відповідальності, слід зазначити таких як К. Друрі, Дж. Рис, Ф. Тейлор, Дж. А. Хігінс, Р. Ентоні та ін.

Метою дослідження є проведення аналізу організації обліку витрат виробництва дорожніх підприємств за центрами відповідальності та розроблення плану рахунків управлінського обліку.

### Основна частина

Чітка організація обліку витрат виробництва є основою для визначення переліку статей витрат виробництва та складу витрат для кожної із статей; порядку відображення витрат на рахунках обліку виробництва та способів включення витрат до вартості кожного об'єкта калькулювання; вибір обліку витрат за їх видами та об'єктами обліку (центрами відповідальності).

Регулювання витрат виробництва здійснюється на основі Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [1] та Методичних рекомендацій з формування собівартості будівельно-монтажних робіт [2]. Склад витрат за кожною статтею (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати) встановлюється підприємством виходячи із особливостей і специфіки технології і організації виробництва. Виникає необхідність розроблення методики розподілу витрат, які безпосередньо не можна віднести на певний об'єкт обліку витрат.

Облік витрат за центрами відповідальності дає змогу контролювати ефективність їхньої діяльності щодо дотримання встановлених кошторисів (бюджетів) витрат.

За результатами дослідження управлінського обліку витрат дорожніх підприємств пропонується план рахунків управлінського обліку з метою систематизації облікової інформації за центрами відповідальності, які здійснюють управління виробничою діяльністю і оцінку результатів.

Розглянемо поняття «центр відповідальності» і «центр витрат».

Концепцію центрів відповідальності, на якій базується сучасний підхід до організації управління витратами на підприємстві, вперше було сформульовано Джоном А. Хігінсом. На початку 50-х років ХХ ст. вона поширюється в США, а згодом і в інших країнах. Поява концепції центрів відповідальності в цілому пов'язана з потребою ефективнішого управління підприємством в умовах ринкової економіки, а конкретніше — з потребою посилення контролю за використанням ресурсів [3].

А. М. Турило, Ю. Б. Кравчук, А. А. Турило, вважають, що центр відповідальності — це структурний підрозділ підприємства, який очолює певна особа (менеджер), що самостійно приймає управлінські рішення в межах власних повноважень та несе персональну відповідальність за виконання доведених до цього підрозділу планових завдань, основних показників діяльності [4].

Центр відповідальності — це організаційна одиниця підприємства, керівник якої відповідає за надані у його відповідальність ресурси та досягнуті результати діяльності. У свою чергу центр витрат — це центр відповідальності, керівник якого контролює витрати виробництва з метою управління ними.

Розглянемо порядок формування центрів витрат за центрами відповідальності (табл. 1), що складається з трьох основних етапів:

- 1) попереднє визначення центрів відповідальності;
- 2) виявлення центрів технологічної відповідальності центрів витрат, за якими закріплена

відповідальність за дотримання технологічних параметрів;

3) формування центрів витрат виходячи з виконуваних ними завдань і функцій.

*Таблиця 1*

**Основні етапи процесу формування центрів витрат за центрами відповідальності**

Назва етапу	Основне завдання етапу	Процедура виконання етапу
Етап 1: Попереднє визначення центрів відповідальності	Формування ідеології виділення, а також побудова попередньої організаційної структури	Прийняте рішення про створення центрів відповідальності та внесені відповідні зміни до плану рахунків
Етап 2: Виявлення центрів відповідальності центрів витрат	Розподіл відповідальності працівників за дотримання всіх процедур та якості виконаних робіт	Виявлення точок відповідальності; визначення посадових осіб, які несуть відповідальність (працівники підрозділів); визначення змісту відповідальності і її персоніфікації
Етап 3: Формування центрів витрат виходячи з виконуваних ними завдань і функцій	Визначення видів центрів витрат, формування організаційної структури управління на основі центрів витрат	Аналіз попередньої структури на основі центрів витрат; побудова остаточного варіанта схеми організаційної структури управління в рамках центрів витрат

Зважаючи на те, що облік витрат за центрами відповідальності та центрами витрат на підприємствах дорожньої галузі трудомісткий, для облікової роботи пропонуємо розглянути план рахунків управлінського обліку (табл. 2).

*Таблиця 2*

**План рахунків управлінського обліку дорожніх підприємств**

Синтетичний рахунок (рахунок першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку) Центри відповідальності		Субрахунки (рахунки третього порядку) Назва центру витрат	
код	назва	код	назва	код	назва
1	2	3	4	5	6
<b>23</b>	<b>Виробництво</b>	231	Основне виробництво	2311	Будівництво доріг
				2312	Реконструкція доріг
				2313	Капітальний ремонт
				2314	Поточний ремонт
				2315	Експлуатаційне утримання автомобільних доріг загального користування
		232	Допоміжне виробництво	2321	Ремонт штучних споруд
				2322	Проектні роботи
		233	Обслуговуючі господарства	2331	Влаштування засобів організації дорожнього руху
				2332	Нанесення дорожньої розмітки
				2333	Ремонт та встановлення бар'єрних огорожень

1	2	3	4	5	6
		234	Витрати по тимчасових будівлях та спорудах	2341	Тимчасові будівлі та споруди
		238	Незавершені будівельні контракти	2381	Незавершені будівельні контракти
91	Загальновиробничі витрати	911	Витрати на управління та обслуговування будівельного майданчика	9111	Заробітна плата працівників апарату управління відокремлених виробничих структур підрозділів
				9112	Відрахування на соціальні заходи від витрат на оплату працівників
				9113	Витрати на транспортне обслуговування будівельного виробництва
				9114	Витрати на упорядкування та утримання будівельних майданчиків
		912	Витрати на організацію робіт на будівельних майданчиках та вдосконалення технологій	9121	Амортизація основних засобів, призначених для обслуговування працівників
				9122	Амортизація нематеріальних активів, призначених для обслуговування працівників
				9123	Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт основних засобів загальновиробничого призначення
				9124	Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень
				9125	Витрати на перевезення робітників
		913	Витрати на дотримання правил охорони праці, санітарно-гігієнічних та інших спеціальних вимог, передбачених правилами виконання будівельно-монтажних робіт або законодавством, утримання пожежної і сторожової охорони	9131	Витрати на утримання протипожежної та сторожової охорони будівельних майданчиків, виробничих приміщень
				9132	Витрати на здійснення заходів з охорони праці на будівельних майданчиках
		914	Інші загально виробничі витрати	9141	Резерв на матеріальне заохочення

1	2	3	4	5	6
				9142	Створення забезпечень для відшкодування наступних операційних витрат
				9143	Виплати за тимчасовий характер виконання будівельних робіт
				9144	Податки, збори та інші обов'язкові платежі, передбачені законодавством, що включаються до собівартості будівельно-монтажних робіт
				9145	Інші загальновиробничі витрати, що можуть бути віднесені до собівартості будівельно-монтажних робіт
92	Адміністративні витрати	921	Зарплата працівників апарату управління		
		922	Витрати на службові відрядження працівників апарату управління		
		923	Страхові внески та відрахування на загальнообов'язкове державне пенсійне та соціальне страхування від заробітної плати		
		924	Витрати на транспортне обслуговування працівників апарату управління		
		925	Витрати на матеріально-технічне забезпечення апарату управління		
		926	Загально корпоративні витрати		
		927	Витрати, пов'язані з оплатою послуг комерційних банків та інших кредитно-фінансових установ		
		928	Витрати на утримання протипожежної та сторожової охорони адміністративних приміщень		
93	Витрати на збут	931	Витрати на рекламу та на дослідження ринку (маркетинг)		
		932	Витрати на участь у виставках, ярмарках тощо		
		933	Витрати пакувальних матеріалів, ремонт тари		
			Витрати на утримання персоналу, включаючи: - витрати на оплату праці та ЄСВ; - витрати на відрядження; - витрати на матеріально-технічне забезпечення.		
		934	Витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів		
		935	Транспортні витрати		
		936	Інші витрати, в т. ч. витрати на проведення тендерів		

Основне виробництво для дорожнього підприємства складає виконання будівельних робіт, реконструкцію доріг, капітальний і поточний ремонт, експлуатаційне утримання автомобільних доріг загального користування.

Допоміжне виробництво — це частина виробничої діяльності підприємств, необхідна для обслуговування основного виробництва і забезпечення ремонту штучних споруд та виконання

проектних робіт, до яких відносяться такі роботи:

- перебудова або будівництво нових мостів, шляхопроводів і водопропускних труб;
- поладження невеликих пошкоджень деяких елементів споруд (поручнів, настилів, стояків та підпірних стінок, дренажних систем, конусів, ремонт кам'яної кладки, штукатурки та ін.), руйнування захисних шарів, усунення деформацій, тріщин, розмивів;
- фарбування металевих елементів мостів;
- відбудова та заміна тимчасових і перехідних мостиків через канали;
- ремонт невеликих пошкоджень наплавних мостів;
- очистка мостів та труб підмосткових русел від бруду;
- пропускання льодоходів та паводкових вод, прибирання снігу та льоду, відкриття та закриття отворів малих мостів і труб;
- утримання та обслуговування наплавних мостів;
- складання та розбирання тимчасових переправ і мостів та ін.

Виробнича собівартість реалізованих дорожніх робіт включає в себе: виконані роботи на замовлення регіональної служби автомобільних доріг, виконані на замовлення обласної державної адміністрації (далі — ОДА) (дороги місцевого користування), виконання робіт для інших замовників.

Складові вартості дорожніх робіт складаються з витрат матеріалів, витрат на виплату заробітної плати робітників, витрат на експлуатаційне утримання машин і механізмів, загальновиробничих витрат, витрат на перевезення працівників, витрат на відрядження працівників та адміністративних витрат.

За способом віднесення вартості витрат до собівартості робіт витрати поділяються на прямі та загальновиробничі.

Облік загальновиробничих витрат дорожніх підприємств ведеться на рахунку 91 та складається з витрат на управління та обслуговування будівельного майданчика, витрат на організацію робіт на будівельних майданчиках та вдосконалення технологій, витрат на дотримання правил охорони праці, санітарно-гігієнічних та інших спеціальних вимог, передбачених правилами виконання будівельно-монтажних робіт або законодавством, утримання пожежної та сторожової охорони й інших загальновиробничих витрат.

Класифікація загальновиробничих витрат на постійні та змінні, на постійні розподілені та постійні нерозподілені витрати, при цьому база їх розподілу обирається кожним підприємством самостійно.

Методи обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості робіт повинні бути гнучкими, простими у використанні та дозволяти в оперативному порядку отримувати необхідну інформацію.

Перелік витрат операційної діяльності, які не включаються до собівартості будівельно-монтажних робіт:

1. Адміністративні витрати.

Адміністративні витрати можуть бути визнані витратами за договором підряду, якщо:

- ці витрати безпосередньо пов'язані з виконанням цього договору;
- окреме відшкодування цих витрат за умовами договору покладеного на замовника.

У таких випадках зазначені витрати включаються до вартості будівельно-монтажних робіт за договором з використанням бази розподілу витрат.

2. Витрати на збут.

3. Інші операційні витрати.

Сформовані субрахунки плану рахунків управлінського обліку дорожніх підприємств

можуть служити елементами внутрішнього контролю та аналізу, оскільки кожний центр витрат відповідає за величину витрат задіяну в діяльності підприємства.

Важливе практичне значення має класифікація виробничих витрат за їх зв'язком із обсягом виробництва, а саме витрати поділяють на постійні та змінні. Така класифікація витрат дає змогу:

- оцінювати завантаженість виробничих потужностей і визначити величину непродуктивних постійних витрат;
- визначити ефективність функціонування виробничих підрозділів, технологічних процесів;
- здійснювати прогноз обсягу виробництва та величини витрат із урахуванням наявних виробничих потужностей;
- своєчасно втручатись у процес виробництва за необхідності (коли є суттєві відхилення фактичних даних від нормативних) [5].

План рахунків управлінського обліку дорожніх підприємств (табл. 2) дає можливість запропонувати комплексну методика бухгалтерського обліку, а також запровадження поетапного порядку формування внутрішньої звітності в розрізі центрів витрат, який дозволить об'єднати роботу всіх сегментів діяльності дорожніх підприємств:

I етап: складання інформаційних карт, що містять необхідну для використання інформацію за різними структурними підрозділами й графік документообігу, де визначаються виконавці вихідної інформації, терміни, періодичність підготовки та подання форм внутрішньої звітності й відповідальні за складання особи.

II етап: використання даних внутрішньої звітності для контролю виконання встановлених показників, аналізу виявлених відхилень та прийняття управлінських рішень.

Структурні підрозділи дорожніх підприємств залежно від організаційної структури підпорядкування можуть функціонувати у центрах відповідальності основного виробництва, допоміжного виробництва, обслуговуючого та у центрах утримання апарату управління.

Отже, ефективна система управлінського обліку за центрами відповідальності дозволяє вирішувати такі основні завдання дорожньо-будівельних підприємств:

- забезпечення надання інформації про витрати, необхідної для прийняття управлінських рішень (за місцями виникнення, за центрами відповідальності тощо);
- забезпечувати інформацією для оцінки ефективності діяльності центрів відповідальності підрозділів підприємства;
- здійснення бюджетного контролю (виявлення відхилень фактичних витрат від нормативних);
- досягнення чіткості при формуванні собівартості робіт;
- забезпечення формування ціни, яка б відображувала фактичні витрати виробництва;
- забезпечення оцінки оптимальності витрат за всіма видами робіт, процесами, проектами, відповідальними особами, що сприятиме підвищенню ефективності контролю та управління.

### Висновки

На основі проведеного аналізу визначено, що для удосконалення обліку витрат виробництва дорожніх підприємств необхідно відносити витрати на об'єкти калькулювання за центрами витрат або застосовувати різні бази розподілу для різних складових витрат. Запропонований план рахунків дає можливість фіксувати господарські операції за центрами витрат після чого формувати управлінську звітність.

Проведене дослідження дозволило узагальнити та відобразити витрати дорожньо-

будівельних підприємств, систематизувавши їх в план рахунків управлінського обліку.

У подальшому дослідженні буде проведено детальний аналіз номенклатури витрат підприємств із врахуванням організаційно-технологічної складової дорожньої галузі.

### Список літератури

1. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.99 N 318, редакція від 09.08.2013 // База даних Законодавство України / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення: 21.06.2020).

2. Про затвердження нової редакції Методичних рекомендацій з формування собівартості будівельно-монтажних робіт: Наказ Міністерства регіонального розвитку та будівництва від 31.12.2010. N 573 // База даних Законодавство України / Верховна Рада України. URL: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/FIN61608.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN61608.html) (дата звернення: 21.06.2020).

3. Грецак М. Г., Коцюба О. С. Управління витратами : навч.-метод. посіб. Київ, 2002. 131 с.

4. Турило А.М., Кравчук Ю.Б., Турило А.А. Управління витратами підприємства : навч. посіб. Київ, 2006. 120 с.

5. Задорожний З.-М.В., Крупка Я.Д., Омецінська І.Я. Стан і перспективи розвитку вітчизняної системи обліку: монографія. Тернопіль, 2013. 294 с.

### References

1. Pro zatverdzhennia Polozhennia (standartu) bukhgalterskoho obliku: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy of 31.12.99 N 318 // Database of Legislation of Ukraine / Verkhovna Rada of Ukraine // URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (Last accessed: 21.06.2020) [in Ukrainian].

2. Pro zatverdzhennia novoi redaktsii Metodychnykh rekomendatsii z formuvannia sobivartosti budivelno-montazhnykh robot: Nakaz Ministerstva rehionalnoho rozvytku ta budivnytstva of 31.12.2010 N 573 // Database of Legislation of Ukraine / Verkhovna Rada of Ukraine // URL: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/FIN61608.htm](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN61608.htm) (Last accessed: 21.06.2020) [in Ukrainian].

3. Hreshchak M.H., Kotsiuba O.S. Upravlinnia vytratamy (Cost management) : tutorial. Kyiv, 2002. 131 p. [in Ukrainian].

4. Turylo A.M., Kravchuk Yu.B., Turylo A.A. Upravlinnia vytratamy pidpriemstva (Enterprise cost management) : tutorial. Kyiv, 2006. 120 p. [in Ukrainian].

5. Zadorozhnyi Z.-M.V., Krupka Ya.D., Ometsinska I. Ya. Stan i perspektyvy rozvytku vitchyznianoï systemy obliku (Status and prospects of development of the domestic accounting system) : monograph. Ternopil, 2013. 294 p. [in Ukrainian].

Valentyna Kontseva, Ph.D., Associate Prof., <https://orcid.org/0000-0002-4911-7723>

Kateryna Lukianenko, <https://orcid.org/0000-0003-3884-2652>

National Transport University, Kyiv, Ukraine

**ORGANIZATION OF ACCOUNTING OF COSTS OF PRODUCTION  
OF ROAD ENTERPRISES AT RESPONSIBILITY CENTERS**

**Abstract**

Introduction. This article provides an overview of the theoretical and practical foundations of the organization of cost accounting for road enterprises by responsibility centers. The basic stages of the process of formation of cost centers by responsibility centers are considered and a chart of accounts of management accounting of road enterprises is developed. The cost centers of the main activity of the road enterprises have been summarized, namely the responsibility centers and the cost centers.

Problem Statement. The problem of costs haring between individual units (centers of responsibility) Is solved by establishing there lationship of costs with the work of specific responsible persons. A tool for this is a management accounting system that aims at providing information and integrates the entire sequence of operations for management decision making — planning and forecasting.

Purpose. The aim of the present paper is to define the concepts of “responsibility center” and “cost center”, to develop a chart of accounts of management accounting of road enterprises with the definition of second and third order subaccounts.

Materials and methods. In writing the article, the following general scientific methods of research were used: induction, deduction, systematization, scientific abstraction and comparison — to clarify the theoretical bases of accounting of production costs, analysis and development of the plan of accounts of management accounting of road enterprises.

Results. The study made it possible to propose a comprehensive accounting methodology, as well as to introduce a step-by-step procedure for the formation of internal reporting by cost centers.

Conclusions. Cost information needs to be provided in a timely manner in order to ensure efficient organization of production accounting by responsibility centers. The choice of method of accounting for the cost of production and costing of works should be flexible, easy to use and allow to obtain the necessary information in an operational order.

**Keywords:** production costs, accounting, responsibility centers, cost centers, chart of accounts.