

З цих і багатьох інших причин, сьогодні технології, за допомогою яких підприємство може оцінювати свій поточний стан і виробляти ефективні та результативні стратегії майбутнього розвитку, зазнають значних змін.

У зв'язку з цим гостро постає питання про вибір інструментів оцінки потенціалу підприємства, який дасть змогу оперативно визначати внутрішні можливості та слабкості підпорядкованої господарської одиниці, виявляти приховані резерви для підвищення ефективності її діяльності.

1. Шеремет А.Д., Сайфулин Р.С. *Методика финансового анализа*. – М., 1995. 2. Савицкая Г.В. *Анализ хозяйственной деятельности предприятия. Учеб. пособие*. – Минск, 2002. 3. Герасимчук В.Г. *Развиток підприємства: діагностика, стратегія, ефективність*. – К., 1995. 4. Глинский В.В., Ионин В.Г. *Статистический анализ: Учебн. пособие*. – М., 1998. 5. *Основы экономического и социального прогнозирования: Учеб. для вузов / Д.М. Крук, В.С. Лукин, В.Н. Мосин и др.; Под ред. В.Н. Мосина, Д.М. Крука*. – М., 1985. 6. *Экономическая стратегия фирмы / Под ред. А.Г. Градова*. – СПб., 1999.

УДК 657.47 : 624

К.А. Ягмур

Донецький національний університет економіки і торгівлі ім. М.І. Туган-Барановського,
кафедра бухгалтерського обліку

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ В БУДІВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

© Ягмур К.А., 2007

Досліджено необхідність виокремлення в організаційній структурі будівельної фірми центрів відповідальності та визначення значення кожного з них під час прийняття управлінських рішень.

The article is devoted to researching the necessity of assigning of the responsibility centres in the organisational structure of a civil engineering firm and determining their role within the process of making managerial decisions.

Постановка проблеми. У сучасній економіці, що ґрунтується на ринкових принципах господарювання, в умовах жорсткої конкуренції на перший план виходять питання підвищення ефективності управління будівельною організацією. Удосконалення управління супроводжується підвищенням вимог до оперативності та достовірності інформації на кожному рівні управління. Підвищенню ефективності роботи будівельної організації та, отже, досягненню стійкої конкурентної переваги сприяє глибоке поняття її організаційної структури, а також впливу виробничих та технологічних особливостей будівельної галузі на формування останньої.

Організація управління об'єднує всі цілі, розподілені між ланками, зв'язок між якими забезпечує координацію дій з їх виконання. Отже, організацію управління можна розглядати як зворотний бік характеристики механізму функціонування (як реалізація структурних зв'язків системи управління). Зв'язок будівельної організації з основними ланками управління – його цілями, функціями, процесом – свідчить про її вагомий вплив на всі напрями роботи фірми. Саме тому необхідно приділяти увагу принципам та методам формування організаційної структури, тенденціям її побудови та оцінюванню її відповідності завданням, які розв'язують.

Варто пам'ятати, що управління – це завжди компроміс між очікуваннями суб'єкта управління, можливостями об'єкта та станом зовнішнього середовища. Своєю чергою, кожний такий компроміс – це результат зіставлення інформації, що характеризує сторони компромісу. Отже, для повноцінного управління необхідний інформаційний обмін між апаратом управління та

виробничо-господарськими підрозділами будівельної організації. Для розв'язання цього завдання необхідно постійно відслідковувати та вивчати запити внутрішніх та зовнішніх користувачів інформації, аналізувати, кому яку інформацію необхідно, в які строки та в якій формі її потрібно надавати. Крім цього, важливим є взаємоузгодження інформаційних потоків між елементами системи управління – функціональними службами, що виконують управлінські завдання.

Аналіз досліджень і публікацій. Вивчення спеціальної літератури з питань управління, управлінського обліку та контролінгу [1–10], а також досвіду роботи будівельних організацій Київської, Донецької областей та АР Крим дозволили зробити висновок, що організаційні аспекти формування центрів відповідальності в будівельних організаціях та побудова обліку за ними вивчені недостатньо, оскільки не існує спільною думки щодо визначення категорій “центри витрат”, “місця виникнення витрат” та “центри відповідальності”, а також стосовно ієрархічної залежності вищезначених понять. Недостатнє теоретичне і практичне опрацювання, дискусійність напряму дослідження, саме і зумовили цілі роботи.

Цілі статті полягають у науковому обґрунтуванні доцільності відокремлення в організаційній структурі будівельної фірми центрів відповідальності та розкриття необхідності та значення кожного з них під час прийняття управлінських рішень.

Основний матеріал. Оскільки управління є реалізацією його функцій (планування, організації, обліку, контролю та мотивації), то для їхнього виконання в будівельних організаціях утворюється апарат управління, що складається з сукупності робітників, котрі керують діяльністю кожної виробничої одиниці та організації загалом. У великих будівельних організаціях апарат управління утворюється відповідно до функцій управління, в середніх та малих будівельних організаціях декілька функцій виконує один структурний підрозділ (відділ, служба) чи доручається окремим виконавцям. Враховуючи те, що виробничий процес займає центральне місце в будівельній організації, то на якісне його здійснення повинні бути спрямовані зусилля усіх структурних підрозділів. Оскільки виробництво зумовлено взаємодією трьох основних факторів – робочої сили, засобів праці та предметів праці, то в основу формування структурних підрозділів будівельної організації повинно бути покладено забезпечення виробничого процесу останніми. Крім цього, за основу побудови організаційної структури будівельної організації потрібно прийняти виконання таких умов:

- 1) забезпечення передавання інформації між структурними підрозділами;
- 2) задоволення потреб менеджерів різноманітних рівнів;
- 3) можливість поділу на центри відповідальності.

Відповідальність передбачає обов'язок звітувати за свої дії. Усвідомлення відповідальності змушує керівника відділу (служби, цеху) для прийняття будь-яких рішень володіти повною вичерпною інформацією, беручи до уваги всі негативні наслідки та позитивні перспективи, що несе рішення, зіставляючи позитивні та негативні сторони явища, отримувати найприйнятніший варіант виходу з будь-якої ситуації та контролювати виконання підлеглими виконання окремих доручень у контексті розв'язання загального завдання, дорученого відділу керівництвом вищого рівня.

Планування, облік та контроль за центрами відповідальності – це система, яка вимірює (оцінює) плани та дії та аналізує результати за кожним центром відповідальності. Мета обліку за центрами відповідальності – формування показників діяльності відповідних структурних підрозділів організації. Основною вимогою до таких показників є їх зіставність з показниками, прийнятими для характеристики діяльності організації загалом.

Концепція центрів відповідальності, на якій повинна ґрунтуватися сучасна система нагромадження та регулювання витрат на виробництво, не є новою та була сформульована Джоном А. Хіггінсом, набувши розповсюдження у 50-х роках ХХ ст. спочатку в США, а потім і в інших розвинутих країнах. Радянські вчені Валуєв Б.І., Івашкевич В.Б., Стуков С.А. та інші також досить

багато уваги приділили цьому питанню. Що стосується сучасного стану цієї концепції, то досі спірними питаннями залишаються:

- визначення центрів відповідальності, центрів витрат та місць виникнення витрат;
- ототожнення вищезазначених понять;
- установлення яке з вищенаведених понять є ширшим.

Аналіз трактувань поняття “центр відповідальності” показав, що розуміння цієї категорії провідними вітчизняними та зарубіжними вченими є досить схожим і не дискусійним, а отже, у межах цієї статті “центр відповідальності” розглядатиметься як “структурний підрозділ будівельної організації, що очолюється менеджером відповідного рівня, який несе відповідальність за виконання планів робіт підлеглого йому підрозділу та має право приймати самостійно управлінські рішення у межах своїх повноважень”.

Що стосується понять “місце виникнення витрат” та “центр витрат”, то єдиної думки у науковців щодо їх визначення не має. Деякі з них, такі як Атамас П.Й.[1], Голов С.Ф.[2], Турило А.М., Кравчук В.Б. [8] та Яковлев Ю.П. [10], у своїх працях взагалі не приділяють уваги поняттю “місце виникнення витрат”, будуючи свої концепції за двома напрямками. За першою, центрам витрат надають декілька визначень, одне з яких відповідає місцю виникнення витрат, друга полягає в тому, що ідея поділу організації на центри відповідальності розглядається без участі категорії “місце виникнення витрат”, а поняття “центр витрат” використовуються лише як різновид центру відповідальності. Інші науковці, серед яких переважно російські вчені – Івашкевич В.Б. [3], Карпова Т.П. [4], Мішин Ю.А. [5], – доводять, що місце та центр витрат нерівнозначні поняття. При цьому, Івашкевич В.Б [3, с. 155] наголошує на тому, що “кожне місце витрат складається з одного або декількох центрів затрат”, тобто це поняття є загальнішим порівняно з центром витрат та [3, с. 163] “центр відповідальності є масштабнішим за місце витрат”. Кожен центр відповідальності, на думку Івашкевича В.Б., складається з кількох місць витрат та, крім цього, може здійснювати витрати, які не мають чітко вираженого місця формування усередині підприємства.

Дозволимо собі не погодитися з думкою компетентного автора та висловити іншу ідею щодо ієрархії розглянутих категорій. Так, на наш погляд, нижній рівень ієрархічної системи належить місцю виникнення витрат, що являє собою вихідний рівень формування витрат, ті структурні одиниці будівельної організації, де здійснюється початкове нагромадження виробничих витрат (робочі місця, групи будівельних машин та устаткування).

Наступний рівень ієрархії займають центри витрат, тобто ті структурні підрозділи будівельної організації, що виконують власні функціональні завдання в забезпечення цілей функціонування підприємства та за якими можна організувати нормування, планування та облік виробничих витрат (цехи, відділи, служби).

Вершиною ієрархічної піраміди є центр відповідальності. Цієї самої думки дотримуються такі зарубіжні та вітчизняні вчені, як Стуков С.А. [7, с. 38], Івашкевич В.Б. [3, с.163] та Цал-Цалко Ю.С. [9, с. 255]. Центри відповідальності в будівельній організації, згідно з висловленою вище ідеєю, можуть охоплювати декілька центрів витрат різної функціональної приналежності.

Отже, розроблення сегментації організаційної структури будівельної організації за центрами відповідальності ми ґрунтуємо на висновках, зроблених стосовно попередньо висунутих дискусійних питань, а саме центри відповідальності, центри витрат та місця виникнення витрат є поняттями, різними за суттю, та являють собою ієрархічну піраміду, основою якої є місця виникнення витрат, а вершиною – центри відповідальності.

Крім того, у відомій нам літературі взагалі відсутні дослідження, що стосуються побудови обліку за центрами відповідальності для будівельних організацій, тому розроблена нами та зображена на рисунку схема такої побудови не має достатнього обсягу теоретичного підґрунтя, являє собою авторське бачення та є одним з альтернативних підходів до вирішення вищезазначеної проблеми.

Відокремлення центрів відповідальності в будівельній організації є досить складним завданням, що пояснюється багатоступеневим характером будівельного процесу. Чим детальнішим буде поділ, тим повнішою та всебічнішою буде інформація, що є основою для прийняття управлінських рішень загальним керівництвом будівельної фірми. Враховуючи специфіку будівельного виробництва, можемо відокремити такі фактори, що впливають на ступінь деталізації центрів відповідальності у будівельних фірмах:

- масштабність фірми (обсяги діяльності та кількість працівників);
- кількість та територіальне розташування будівельних дільниць;
- різноплановість та неоднорідність будівельно-монтажних робіт.

Як видно з рисунка, центри відповідальності в будівельній організації ми поділили на п'ять рівнів, враховуючи ступінь узагальнення інформації, що від них надається. Так, найнижчим рівнем є перший, що являє собою початкове формування витрат усередині кожної будівельної дільниці у розрізі робочих місць. На усіх робочих місцях встановлюється відповідальність перед начальником будівельної дільниці згідно з дорученим переліком виконуваних функціональних обов'язків.

Другий рівень об'єднує інформаційні потоки, що надходять від начальників територіально розрізнених будівельних дільниць, які, своєю чергою, звітують та отримують завдання від виробничо-технічного відділу.

Структурні підрозділи будівельної організації третього рівня узагальнення поділяють на такі центри відповідальності:

- основні (відділи виробничо-технічний, якості та охорони праці);
- допоміжні (механічний цех);
- обслуговувальні (ремонтний цех, транспортна та диспетчерська служби).

Завданнями робітників виробничо-технічного відділу є встановлення відповідності між роботами, що виконані на будівельних дільницях, та тими, що передбачені проектною документацією за цими об'єктами будівництва.

До обов'язків робітників служби з охорони праці належить організація та проведення інструктажів з техніки безпеки (вступних та чергових) та контроль за дотриманням правил техніки безпеки на кожному робочому місці.

Основним завданням відділу якості є технічний нагляд та контроль за виробництвом продукції, що за вартістю та строками будівництва має перевагу перед конкурентами. Тобто координація виконавців будівельно-монтажних робіт на максимальне зниження недоліків під час їх виконання, що завищують собівартість будівництва та роблять неможливим вчасне передавання замовнику об'єкта будівництва.

До сектора допоміжного виробництва належить механічний цех, працівники якого зв'язані з виготовленням будівельних матеріалів (залізобетонних, металевих, дерев'яних конструкцій) та виконують роботи, що не належать до основної діяльності будівельної організації. Існування такого допоміжного виробництва в будівельних організаціях пояснюється тим, що деякі будівельні матеріали підприємству вигідніше виробляти, ніж закуповувати. Це може бути зв'язано з тим, що, по-перше, під час закупівлі можуть виникати великі транспортні витрати у разі значної територіальної розрізненості об'єктів будівництва та підприємств-виробників подібних матеріалів, по-друге, будівельна організація може володіти прогресивнішими технологіями виготовлення таких матеріалів, що робить собівартість нижчою порівняно з іншими фірмами тощо.

Сектор обслуговуючих виробництв поданий в будівельних організаціях, як правило, ремонтним цехом, транспортною та диспетчерською службами. Обслуговувальні виробництва не мають самостійного значення, їхні завдання всебічно підпорядковуються безперервному виконанню завдань основного виробництва. Так, транспортна служба створюється для забезпечення виробництва будівельною технікою, диспетчерська служба слідкує за потребами будівельних дільниць та складає графіки використання будівельної техніки та машин у розрізі об'єктів будівництва, ремонтний цех, своєю чергою, відповідає за належний технічний стан автотранспортного парку та будівельного устаткування.

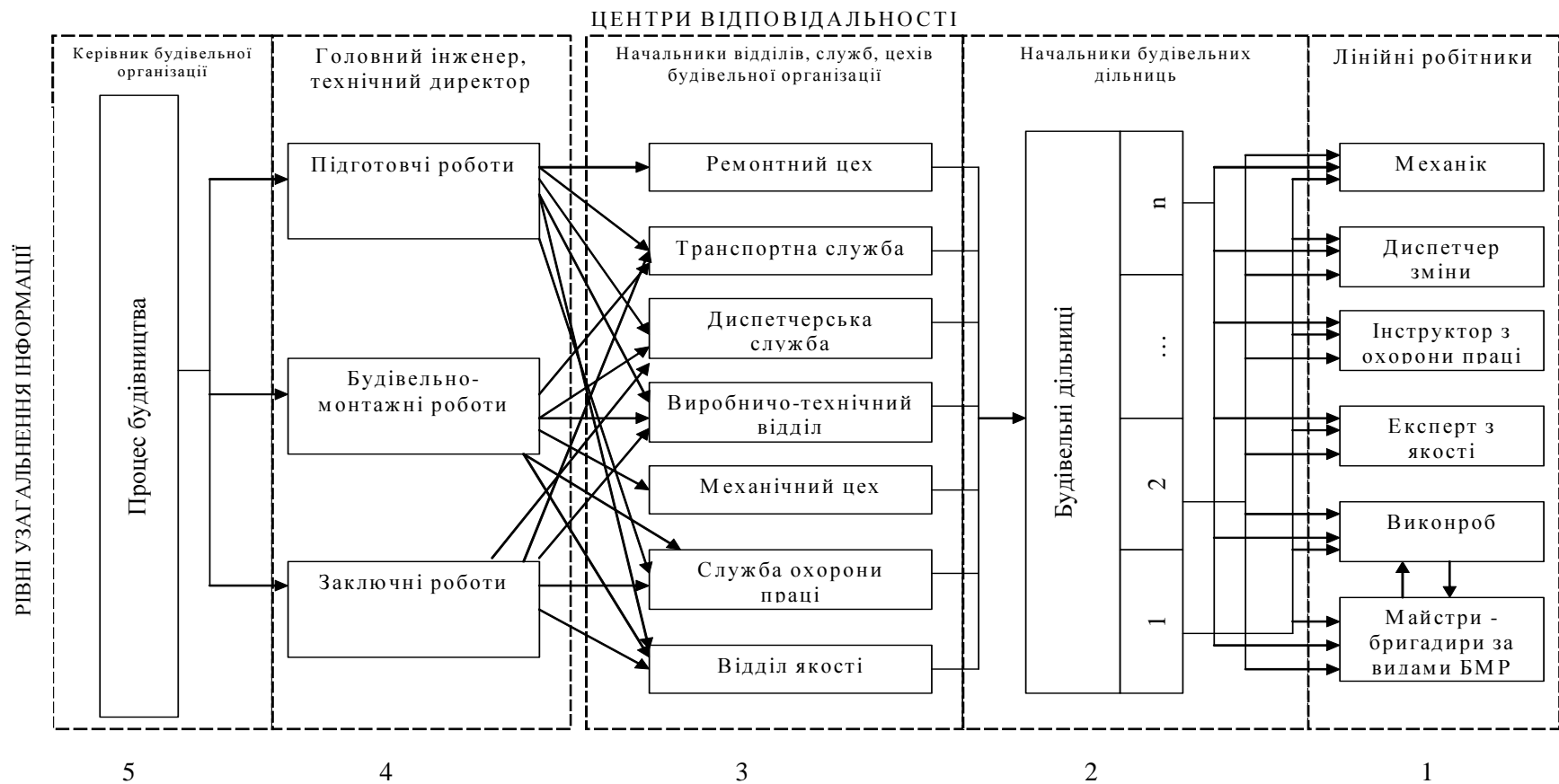


Схема побудови обліку витрат за центрами відповідальності в будівельній організації

На четвертому рівні інформаційні дані узагальнюють у розрізі етапів будівництва, що становлять будівельний процес. На цьому рівні повноваження щодо прийняття управлінських рішень розподіляються в будівельній організації між головним інженером (відповідає за роботи безпосередньо зв'язані з будівництвом) та технічним директором (керує роботою служб і цехів допоміжного та обслуговувального виробництва).

П'ятий рівень є найвищим, його очолює керівник будівельної організації. Він призначений для акумулювання інформації, отриманої з попередніх рівнів, аналізу прийнятих на них управлінських рішень з метою всебічного висвітлення основної діяльності будівельної організації.

Отже, запропонована нами схема (рисунок) поділу на центри відповідальності в будівельній організації ґрунтується на двох загальновідомих принципах:

1) територіальному (за територіальною відокремленістю від загального керівництва) – будівельні дільниці;

2) функціональному (за специфікою виконуваних завдань та значенням в будівництві) – відділи, служби, цехи будівельної організації.

Однак існує і третій, не досить розповсюджений принцип виділення центрів відповідальності, а саме: за часом їхнього існування. Згідно з ним центри відповідальності можуть поділятися на:

– постійні (строк існування яких перебільшує операційний цикл). Представники такого різновиду утворюють більшість в ієрархії центрів відповідальності, створюють основу системи управління витратами;

– періодичні (або циклічні). Це такі центри відповідальності, що з певною періодичністю утворюються (відкриваються в будівельній організації, виконують свої функції та на певний час припиняють свою діяльність (закриваються). Найчастіше час їхнього існування буде меншим від операційного циклу, але потреба в цих центрах в організації з'являється постійно через певний проміжок часу. До таких центрів відповідальності належать ремонтний та механічний цех;

– тимчасові (або разові), тобто, ті, що створюються для розв'язання тактичного, разового завдання та потреба в них у організації не виникає у майбутньому. Термін існування останніх може іноді дорівнювати операційного циклу, але не перебільшувати його. У будівельних організаціях до центрів відповідальності цього типу можна зарахувати центри витрат, що очолювані відповідними майстрами-бригадирами за будівельно-монтажними роботами, які мають поодинокий характер (наприклад, бетонування конструкцій, що знаходяться під водою, підземна прокладка труб без розкриття ґрунту тощо).

Узагальнюючи вищевикладене, можемо зробити такі **висновки**:

– центри відповідальності, центри витрат та місця виникнення витрат, на наш погляд, є поняттями, різними за суттю, та являють собою ієрархічну піраміду, нижній рівень якої належить місцю виникнення витрат, що є вихідним рівнем формування витрат, ті структурні одиниці будівельної організації, де здійснюється початкове нагромадження виробничих витрат (робочі місця, групи будівельних машин та устаткування). Проміжний рівень ієрархії займають центри витрат, тобто ті структурні підрозділи будівельної організації, що виконують власні функціональні завдання в забезпеченні цілей функціонування підприємства та за якими можна організувати нормування, планування та облік виробничих витрат (цехи, відділи, служби). Вершиною ієрархічної піраміди є центр відповідальності, тобто структурний підрозділ будівельної організації, який очолює менеджер відповідного рівня, котрий відповідає за виконання планів робіт підлеглого йому підрозділу та має право приймати самостійно управлінські рішення у межах своїх повноважень;

– впровадження системи обліку за центрами відповідальності дає змогу вирішити безліч проблем, що виникають у керівництві сучасної будівельної організації, а саме спростити ведення синтетичного та аналітичного обліку за допомогою нагромадження інформації за рахунками

відхилень, створює умови для формування необхідної звітності за потребами менеджерів всіх рівнів управління, а також збільшує обґрунтованість управлінських рішень, які приймають на кожному із рівнів;

– побудова обліку виробничих витрат за центрами відповідальності дає змогу пов'язати діяльність та відповідність конкретних осіб з результатами роботи всієї будівельної організації.

1. Атамас П.Й. *Управлінський облік: Навч. посібник.* – К. Центр навчальної літератури, 2006. – 440 с. 2. Голов С.Ф. *Управленческий учет: Учебник.* – К.: Либра, 2004. – 576 с. 3. Ивашкевич В.Б. *Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для вузов.* – М.: Юристъ, 2003. – 618 с. 4. Карпова Т.П. *Управленческий учет: учебник для вузов.* – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 350 с. 5. Мишин Ю.А. *Управленческий учет: управление затратами и результатами производственной деятельности: Монография.* – М.: “Дело и сервис”, 2002. – 176 с. 6. Нападовська Л.В. *Управлінський облік: Підручник для вищ. навч. закл.* – К.: Книга, 2004. – 544 с. 7. Стуков С.А. *Система производственного учета и контроля.* – М.: Финансы и статистика, 1988. – 223 с. 8. Турило А.М., Кравчук Ю.Б., Турило А.А. *Управління витратами підприємства: Навч. посібник.* – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 120 с. 9. Цал-Цалко Ю.С. *Витрати підприємства: Навч. посібник.* – К.: ЦУЛ, 2002. – 656 с. 10. Яковлев Ю.П. *Контролінг на базі інформаційних технологій.* – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 318 с.

УДК 657.62:336.10

І.Й. Яремко

Національний університет “Львівська політехніка”,
кафедра обліку та аналізу

ІНФОРМАЦІЙНО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВАРТІСНО-ОРІЄНТОВАНОЇ КОНЦЕПЦІЇ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

© Яремко І.Й., 2007

Розглянуто якісну характеристику системи показників і критерії вимірювання факторів вартості для забезпечення вартісно-орієнтованої концепції управління підприємством. Проналізовані концептуальні підходи до оцінки вартості підприємства і бізнесу, основні теоретичні засади формування систем оцінювання, методичний інструментарій інформаційно-аналітичної бази менеджменту.

The qualitative characteristic of the indices system and criteria of measuring the cost factors to support the cost orientated conception of an enterprise management are being taken in to consideration. The conceptual approaches to the estimation of the cost of the enterprise and business, main theoretical principles of formation the estimation system, methodical means of informative and analytic base of management are being analysed.

Постановка проблеми. У сучасній системі економічних досліджень (переважно зарубіжних) як особливо актуальна розглядається тематика розроблення нових і аналіз якісних спроможностей діючих моделей оцінки факторів вартості підприємства як інструментарію забезпечення вартісно-орієнтованої концепції управління, яка визнається одним із високоефективних функціональних спрямувань у менеджменті. Узагальнене та описове поняття ”управлінська концепція” під час переведення з абстрактної ідеї у практичне застосування обов'язково потребує вимірювання і оцінки. З метою формулювання основи для методологічних підходів до використання цієї системи у практиці управління сформована основоположна оцінна система вимірювання, ґрунтована на збалансованій системі показників.