

А. В. Богачова

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри менеджменту і маркетингу,
Київський національний лінгвістичний університет, Київ

ПЕРЕДУМОВИ СТВОРЕННЯ ЦЕНТРІВ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ НА ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Викладено теоретичні положення, методичні та практичні підходи до розвитку управління витратами виробництва продукції на виробничих підприємствах України. На засаді виявлених особливостей планування та калькулювання собівартості продукції в умовах ринкових відносин удосконалено механізм організації урахування витрат на виробництво продукції з використанням принципів і методів управлінського обліку.

Ключові слова: статистичний аналіз, класифікація витрат, управлінський облік, центр відповідальності, місце виникнення витрат, виробнича ділянка, структурний підрозділ.

Bogachova A. BACKGROUND OF THE CENTERS RESPONSIBLE FOR FORMATION OF COST PRICES OF INDUSTRIAL ENTERPRISES

Theoretical position, methodical and practical approaches to the management costs of production of industrial enterprises of Ukraine. On the basis of identified features of planning and calculation of cost of production in market conditions improved mechanism of taking into account production costs using the principles and methods of management accounting.

Key words: statistical analysis, classification of costs, management accounting, responsibility center, cost center, industrial area, the business unit.

У сучасних ринкових перетвореннях функціонування кожного підприємства пов'язано з пошуком і впровадженням інноваційних форм і методів господарювання, які забезпечують зростання конкурентоспроможності продукції шляхом підвищення її якості, або зниження виробничих витрат, процес формування яких стає найважливішим об'єктом управління і вимагає вдосконалення методів нормування, планування, аналізу, обліку і контролю за витратами виробництва продукції, тобто вдосконалення економічного механізму організації обліку витрат на виробництво продукції, що представляє собою сукупність методів і засобів впливу на економічні процеси, їх регулювання.

Основним елементом системи управління витратами є контроль за ходом виробництва, а також облік доходів і витрат, які виникають на кожному етапі виробничо-господарської діяльності. На певному етапі розвитку ринкових відносин традиційний бухгалтерський облік перестав задовольняти потреби управління підприємством, що зумовлено насамперед відмінністю інтересів зовнішніх і внутрішніх користувачів [5]. М. Г. Чумаченко зазначає, що «... необхідний консенсус, який підводив би нас до того, що ми домовляємося про принципи формування інформації для користувача» [3, с. 15]. Прав також і С. Ф. Голов, який пише: «... в рамках єдиної системи рахунків неможливо отримати всі показники, необхідні для життя рішень ... задоволення інтересів однієї групи користувачів облікової інформації неможливо за рахунок ущемлення інтересів інших користувачів» [1, с. 23]. Нездатність бухгалтерського обліку відповідати вимогам як зовнішніх так і внутрішніх користувачів стала основним фактором, який зумовив поділ бухгалтерського обліку в країнах з розвинутою ринковою економікою на дві галузі: фінансовий і

управлінський облік, при цьому управлінський облік отримав широке практичне застосування [1, 2; 3, 5].

Мета статті – розглянути концептуальні підходи до реалізації окремих елементів механізму організації обліку витрат на базі створення центрів відповідальності.

Формування місць виникнення витрат і центрів відповідальності (ЦВ). Формування центрів відповідальності на виробничих підприємствах є найбільш перспективний підхід до управління витратами внаслідок технологічної концентрації виробництва серед невеликої кількості агрегатів значної потужності.

В основу формування ЦВ покладено склалася виробнича структура цеху, що включає відділення, ділянки і агрегати. Крім того, ЦВ включає черговий персонал механо- і енергослужб відповідної ділянки, старших і змінних майстрів, а також інші служби, господарства і працівників, які безпосередньо беруть участь або забезпечують автономність і відносну цілісність виділених центрів відповідальності [4, с. 40]. Іншими словами, межі первинних ЦВ визначаються не тільки організаційно відокремленими виробничими ділянками, а й повинні проходити через інші ділянки, служби і господарства, якщо вони забезпечують його організаційно - технологічну цілісність. Поряд зі створенням ЦВ на базі окремих ділянок, доцільно створити цехової центр відповідальності, що включає загальноцехові служби, а також функціональні підрозділи управління цехом.

На основі сформованих центрів відповідальності встановлюють місця виникнення витрат. Місце виникнення витрат можна розглядати як первинний елемент, підтип відповідного центру відповідальності. Однак, встановлювати місця виникнення витрат

доцільно, якщо вони є самостійними елементами системи внутрішнього контролю підприємства.

Формування кошторисів по центрах відповідальності. Всі витрати виробництва продукції в цеху агрегуються по ЦВ у вигляді приватних кошторисів, розроблених на плановому і фактичному рівнях використання виробничих ресурсів.

Кошторис витрат являє собою зведений план усіх витрат підприємства на майбутній період виробничо-фінансової діяльності. Вона визначає загальну суму витрат виробництва за видами використовуваних ресурсів, стадіями виробничої діяльності, рівнями управління підприємством та іншими напрямками витрат.

Кошториси витрат по ЦВ складаються з тих видів ресурсів, рівень використання яких визначається технічними або організаційними можливостями управління ними. Якщо ж можливості управління витратами по первинним ЦВ обмежені, або є об'єктами управління ЦВ вищого рівня, вони входять до складу кошторисів відповідного рівня управління витратами. Іншими словами, кошториси складаються за прямими витратами, які безпосередньо можуть бути віднесені до даного ЦВ.

Якщо за певною ділянкою або центром закріплюється відповідальність за якісь статті витрат, то керівник такого підрозділу повинен мати реальну можливість впливати на величину цих витрат. На практиці це здебільшого неможливо, внаслідок чого використовують поняття «відносний контроль». Відносний контроль означає, що керівник центру відповідальності контролює більшу частину факторів, що впливають на дану статтю кошторису.

Плановий рівень витрат за первинними центрами відповідальності може бути визначений методом прямого рахунку або розподільчим методом. Метод прямого рахунку заснований на встановлених нормах витрати кожного виду ресурсу. При розподільному методі окремі статті цехового кошторису витрат розподіляється по первинним ЦВ пропорційно обраної бази. Так, прямі матеріальні витрати (основні матеріали і напівфабрикати, допоміжні матеріали, знос змінного обладнання та інструменту) відносяться до відповідних ЦВ за місцем їх виникнення згідно з прийнятою фабрикації або нормам витрати і обсягами споживання. Енергетичні витрати розподіляються між ЦВ пропорційно встановленої потужності енергоспоживачів; витрати на паливо - відповідно до місця і обсягами споживання палива; витрати на поточний ремонт та утримання обладнання - згідно трудомісткості ремонтів обладнання, закріпленого за відповідним ЦВ. Перевага розподільного методу полягає в можливості забезпечення балансу витрат за первинними центрами відповідальності і ЦВ на рівні цеху.

Для обліку фактичної кількості споживаних ресурсів ЦВ повинні бути оснащені відповідними технічними засобами контролю - витратомірами, лічильниками, вагами.

Облікові дані по ЦВ відображають у звітах про виконання кошторису, який складають через короткі проміжки часу. З цих звітів керівники центрів

відповідальності отримують інформацію про відхилення від кошторису, деталізовану інформацію про витрати виробництва за місцями виникнення, центрами відповідальності і підприємству в цілому.

На більш високих рівнях управління звіт менш деталізований. У табл.1 представлена схема складання щомісячних звітів відповідальних осіб про виконання кошторису витрат по ЦВ на прикладі металургійного виробництва. Як видно з таблиці, інформація, що надається заступнику директора з виробництва про контроль діяльності містить дані аналізу значних відхилень від кошторису витрат для кожного начальника цеху, тобто центру відповідальності (функціональної зони) і пояснення відповідних керівників.

Облік за центрами відповідальності заснований на тому принципі, що краще відносити на центр ті витрати, на які в силах впливати керівник цього центру. Часто відповідальність за певну статтю витрат може бути розділена. Наприклад, відповідальність за кількість використовуваної сировини несе начальник виробничого підрозділу (цеху), але начальник відділу постачання відповідає за ціну цієї сировини. Іноді буває важко точно визначити відповідальну особу. Надмірні втрати можуть виникати через закупівлі дешевшого сировини, матеріалів низької якості. Проте все відмінності між фактичними і кошторисними витратами обов'язково повинні бути відображені в звіті, щоб можна було виявити причини відхилень, встановити відповідальність і прийняти коригуючі заходи.

Ефективність використання центрів відповідальності за формування собівартості. Облік за центрами відповідальності в рамках обґрунтованої структури забезпечує відображення, накопичення, аналіз та надання інформації про витрати і результати і дозволяє оцінювати і контролювати результати діяльності структурних одиниць і конкретних керівників.

Така система управління витратами дозволяє оперативно виявити всі зайві витрати, безпосередньо на місцях їх виникнення, вчасно вжити заходів щодо їх усунення і тим самим знизити витрати на виробництво, що є першочерговим завданням кожного виробничого підприємства в сучасних умовах.

Формування заохочувальних фондів за центрами відповідальності. Ефективність управління витратами на базі створених ЦВ забезпечується дієвою системою матеріального стимулювання, яка повинна будуватися на багатофакторній системі показників, що відображають розмір отриманої економії по кожному виду витрат, за умови зниження загальних витрат, передбачених кошторисом. Важливою умовою організації стимулювання є створення власних заохочувальних фондів по кожному центру відповідальності. Реалізація цієї вимоги може бути досягнута на основі розподілу заохочувальних фондів підприємства між цеховими ЦВ пропорційно отриманої економії від зниження витрат або пропорційно комплексній оцінці результатів їх виробничо-господарської діяльності. У свою чергу, цехові заохочувальні фонди розподіляються між

СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНІ ПРОБЛЕМИ СУЧАСНОГО ПЕРІОДУ УКРАЇНИ

первинними ЦВ і далі між конкретними виконавцями відповідно до результатів колективної та індивідуальної праці. Розподільчий метод формування заохочувальних фондів по ЦВ відповідає принципам системності і забезпечує баланс заохочувальних фондів підприємства і цехів. Недоліком розподільного методу формування заохочувальних фондів є відсутність безпосередньої залежності між абсолютними розмірами заохочувальних фондів і ефективністю роботи первинних ЦВ. Більш глибока автономізація первинних ЦВ може бути забезпечена на основі формування власних доходів і витрат з використанням системи внутрішньовиробничих розрахункових цін.

Таблиця 1

Схема складання щомісячних звітів про виконання кошторису витрат по ЦВ

	Статті витрат	Кошторис		Відхилення + (-)	
		План	Факт	План	Факт
Зам. директора з виробництва	Аглофабрика				
	Доменний цех				
	ККЦ				
	ТЛЦ 3000				
	Інші виробничі витрати				
	Загальновиробничі витрати				
	Позавиробничі витрати				
	Виробнича собівартість				
Звіт начальника цеху заступнику директора з виробництва про виконання кошторису витрат					
Начальник цеху (центр відповідально сті)	Статті витрат	Кошторис		Відхилення + (-)	
		План	Факт	План	Факт
	Ділянка №1				
	Ділянка №2				
	Цехова собівартість				
Звіт начальника ділянки начальнику цеху про виконання кошторису витрат					
Начальник участка	Статті витрат	Кошторис		Відхилення + (-)	
		План	Факт	План	Факт
	Сировина та основні матеріали				
	Паливо технологічне				
	Енергетичні витрати				
	Основна заробітна плата				
	Додаткова зарплата				
	Поточний ремонт і утримання ОВФ				
	Амортизація				
	Інші				
РАЗОМ					
Звіт майстра начальнику ділянки про виконання кошторису витрат					
Майстер (місяця виникнення витрат)	Статті витрат	Кошторис		Відхилення + (-)	
		План	Факт	План	Факт
	Сировина та основні матеріали				
	Напівфабрикати				
	Додаткові матеріали				
	Паливо технологічне				
	Енергетичні витрати				
	Відходи, брак				
	змінне обладнання				
	Інші				
РАЗОМ					

Викладені методи до формування центрів відповідальності дозволяють створити в повному обсязі організаційну структуру управління витратами, яка забезпечить інформацією систему управління

виробничим підприємством по внутрішнім потребам, буде сприяти підвищенню ефективності виробництва і зростання конкурентоспроможності підприємства.

Достовірність господарської облікової інформації, що адекватно характеризує управлінську ситуацію, дозволяє відшукати оптимальне поєднання очікуваного ефекту і затрачених ресурсів. Запропоновані зміни, припущення інших ситуацій, відповідних фактам господарської діяльності дозволяють проводити більш глибокий аналіз, прогнозувати, тобто, з успіхом планувати подальші дії, майбутню діяльність сучасного виробничого підприємства.

Список використаних джерел

1. Голов С.Ф. Проблемы и перспективы реформирования бухгалтерского учета в Украине /С.Ф. Голов // Бухгалтерский учет и аудит. — 2000. — №11. — С.15 — 23.

2. Черкас А. В. Проблематика впровадження контролінгу на вітчизняних підприємствах Черкас А. В. // Економіка і управління. — 2013. — № 4. — с.140-143.

3. Чумаченко Н.Г. Бухгалтерский учет: прошлое, настоящее ... будущее?! / Н.Г. Чумаченко // Світ бухгалтерського обліку. — 1997. — Квітень. — С. 2 — 12.

4. Bursal Nasuhi I. German cost accounting education and the changing manufacturing environment/ I. Nasuhi // Manag. Account. Res. — 1992. — Vol.3. — №1. — P. 39 — 51.

5. Russell G. W. The changing role of the financial controller / G. W. Russell // [Electronic resource] — Access mode: <http://www.gaaaccounting.com/the-changing-role-of-the-financial-controller/>

References

1. Golov, S.F. (2000). Problems and prospects of accounting reforms in Ukraine. Accounting and Auditing, №11, p.15 - 23. [in Russian].

2. Cherkas, A. V. (2013). Problematyka vprovadzhennya controllingu na vitchyznyanyh pidpryyemstvah [The problems of controlling implementation in domestic enterprises]. Ekonomika i upravlinnya - Economics and Management, 4, 140 – 143. [in Ukrainian].

3. Chumachenko N. G. (1997) Accounting: past, present ... future ?! Svit buhgalterskogo obliku. — The world of accounting, April, p. 2 – 12. [in Russian].

4. Bursal Nasuhi I. (1992) German cost accounting education and the changing manufacturing environment/ Manag. Account. Res., Vol.3. — №1, p. 39 — 51.

5. Russell, G. W. (2013). The changing role of the financial controller. Retrieved from: <http://www.gaaaccounting.com/thechanging-role-of-the-financial-controller/>