

МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

*В. А. Шеховцова,
аспірант, Класичний приватний університет*

У статті автор проводить класифікацію витрат на промислових підприємствах, аналіз витрат по центрах відповідальності, визначаються особливості організації системи управління витратами по центрах відповідальності, ефективність діяльності апарата управління промислового підприємства, проводить оцінку ефективності діяльності керівництва центра відповідальності

The author conducts a classification of charges on the industrial enterprises, makes an analysis of charges on the centers of responsibility, determines the features of organization of control the system by charges on the centers of responsibility, efficiency of activity of vehicle of management of industrial enterprise, the estimation of efficiency of activity of guidance of center of responsibility is also conducted in the article.

ВСТУП

Нестабільність економічної ситуації, падіння інтересу на промислових підприємствах до проблеми росту ефективності використання виробничих ресурсів призвело до неможливості прогнозування подальших змін параметрів зовнішнього середовища. Все це в умовах розвитку ринкових відносин для промислових підприємств вимагає утримання позицій на конкурентному ринку, а отже, чіткого управління витратами.

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Дослідити методичні основи управління витратами на промислових підприємствах.

РЕЗУЛЬТАТИ

Процес ухвалення управлінського рішення припускає порівняння між собою декількох альтернативних варіантів з метою вибору з них найкращого. У випадках, коли розглядається велика кількість альтернатив, що відрізняються одна від другої за багатьма показниками, процес прийняття управлінських рішень значно ускладнюється. Тому доцільно порівнювати між собою не всі показники, а лише ті, які від варіанта до варіанта міняються. Виходячи з цього, витрати підрозділяють на контрольовані і неконтрольовані.

Контрольовані (прийняті до уваги) витрати впливають на вибір найкращої альтернативи і визначають найкраще для підприємства рішення.

Неконтрольовані (не прийняті до уваги) витрати практично не залежні від прийнятого управлінського рішення.

Відзначимо, що абсолютного розмежування між контрольованими і неконтрольованими витратами не існує. У кожному конкретному випадку цей розподіл різний та залежить від часового періоду взятого до уваги. У результаті виділення в організаційній структурі центрів відпо-

відальності виникає розподіл контрольованих витрат на регульовані і нерегульовані. До регульованого відносять витрати, що у межах даного центра відповідальності піддаються впливу з боку менеджера. Нерегульовані витрати виникають у даному центрі відповідальності, але регулюються менеджерами інших центрів відповідальності. У вищевказаному випадку мова йде про центр відповідальності за витрати.

Крім перерахованих витрат, існує розподіл витрат на безповоротні, тимчасові, інкрементні і маржинальні, які необхідні для ухвалення управлінського рішення.

Безповоротні витрати (витрати минулого періоду) — це витрати, що мали місце раніше і не можуть бути змінені ніяким майбутнім рішенням. Дані витрати не беруться до уваги при ухваленні управлінського рішення. Але між ними і незалежними витратами є розходження, а саме: не всі незалежні витрати є безповоротними.

Тимчасовими витратами називають витрати отримані в результаті прийнятого управлінського рішення, відображають упущену при цьому вигоду. Тобто тимчасові витрати характеризують можливість, якою пожертвували в результаті вибору іншої альтернативи.

Інкрементні (диференційні) витрати є додатковими і з'являються в результаті випуску додаткових одиниць продукції. Постійні витрати можуть включатися, а можуть і не включатися в інкрементні. Приріст постійних витрат у результаті прийнятого рішення є інкрементними витратами. Якщо постійні витрати не змінилися після прийнятого управлінського рішення, то в даному випадку інкрементні витрати дорівнюють нулю. Відмінність інкрементних витрат від граничних у тім, що граничні витрати являють собою додаткові витрати на одиницю продукту, а інкрементні — на цілу

групу виробів.

На промислових підприємствах в основному використовують традиційну класифікацію витрат за економічними елементами і статтями калькуляції. Це дозволяє обчислювати повну собівартість продукції і здійснювати процес планування і контролю над витратами. Але при цьому відсутня можливість одержання необхідної інформації для прийняття управлінських рішень. Тому в сформованих обставинах виникає необхідність використання додаткових підходів класифікації витрат відповідно потреб управління. Важливу роль у контролі над формуванням витрат грає їх класифікація в залежності від поставленої мети, можливості контролю і прийняття оперативних управлінських рішень.

В даний час ні в кого не викликає сумніву той факт, що існуюча система оцінки виробничих витрат недостатньо добре відповідає сучасним вимогам управління витратами. Існуючі недоліки оцінки виробничих витрат, зв'язані з відсутністю детального відображення витрат і їхнього аналізу, позначилися не тільки на процесі калькулювання собівартості продукції, але і на збільшенні ступеня знеособлювання відповідальності за використання ресурсів. Відповідальність, як і раніше, практично не конкретизована.

Найбільш доцільною і ефективною є організація управління витратами відповідно до виробничої структури підприємства, що дозволяє зв'язати діяльність кожного підрозділу з відповідальністю конкретних осіб, оцінивши при цьому результати діяльності кожного підрозділу і його внесок у діяльність усього підприємства. Для цього організується контроль витрат по носіях, по центрах виникнення і центрах відповідальності за витрати.

У залежності від технології і характеру продукції, що випускається, носіями витрат можуть бути виробни (напівфабрикати), групи однорідних виробів, види робіт та ін. Іншими словами, це види продукції підприємства, призначені для реалізації.

Центрами виникнення витрат називаються відособлені структурні підрозділи підприємства, в яких є можливість організувати нормування і планування витрат виробництва з метою спостереження, контролю і управління.

На підприємстві центри виникнення витрат являють собою об'єкт аналітичного обліку, а порядок узагальнення витрат залежить від організаційної структури управління (рис. 1).

У випадку узагальнення усіх витрат, властивих даному місцю їх виникнення, більш доцільним є використання бюджетно-кошторисного методу і методу виявлення відхилень від норм із визначенням їхніх причин і винуватців.

Донедавна на практиці вітчизняних підприємств ці методи групування було прийнято називати елементами внутрішньовиробничого (внутрішньозаводського) госпрозрахунку. Далі ми більш докладно розглянемо адекватні їм поняття: центри витрат і центри відповідальності. Але як би не називалися структурні підрозділи підприємства, для цілей управління витратами виробництва важливий ряд принципів:

1) включення до складу витрат тільки тих, що залежать від відповідного підрозділу, на що воно може впливати;

2) використання скороченого числа і складу статей витрат, обумовлених для підрозділу;

3) відображення у витратах підрозділів зовнішніх послуг за розцінками, прийнятими на плані. Наприклад, покупні напівфабрикати, у центральних складах, оцінюються у твердих цінах, передані напівфабрикати власного виробництва — у планово-розрахункових цінах, надання послуг допоміжних цехів — по кошторисній вартості;

4) порівнянність фактичних витрат структурних підрозділів із планом.

З цих принципів випливає, що конкретні витрати повинні бути співвіднесені з тим структурним підрозділом, що в змозі забезпечити контроль, нести відповідальність за нераціональне використання ресурсів.

Процес управління ресурсами повинен базуватися на контролі за їхньою економічною витратою й ефективним використанням, тобто необхідно точно визначити зміст роботи і функціональні обов'язки працівників апарату управління, фахівців, бригадирів і робітників. Така відповідальність є об'єктивною необхідністю і може бути реалізована при наявності інформації про витрати, залежних від відділів, служб, виробничих одиниць і окремих виконавців у розрізі центрів витрат. Рішенням цієї задачі сприяє організація аналізу витрат по центрах відповідальності.

Аналіз витрат по центрах відповідальності припускає наявність відповідальності конкретних керівників (менеджерів) за визначені види витрат, що знаходяться під його безпосереднім впливом. З цієї позиції устанавлюють відповідальність за окремими підрозділами (цехами, ділянками), у яких виникають визначені витрати. Це досягається шляхом закріплення за кожним керівником (менеджером) конкретних завдань, що переводять систему відповідальності в більш конкретну сферу.

Гострота даної проблеми спонукала багатьох дослідників цієї області розробити й обґрунтувати положення по створенню і визначенню змісту центрів витрат і центрів відповідальності [1].

Незважаючи на досягнуті результати в даній області дослідження, як і раніше, немає визначеності в авторів у питанні формування центрів відповідальності і відповідної організації управління, одні автори виходять із взаємозв'язку двох понять — місце витрат і центр відповідальності, інші з трьох — місце витрат, центр витрат і центр відповідальності.

А. Нападівська розділяє поняття "місце витрат,- і центр відповідальності". Вона відзначає, що між місцем витрат і центром відповідальності існує розходження, що полягає хоча б у тому, що не всякого роду відповідальність зв'язана відповідними витратами. Це непорівнянні по змісту визначення, причому друге ширше першого [4, с. 9].

В. Парнюк підкреслює, що розвиток обліку по цих об'єктах визначає сьогодні головний напрям удосконалювання виробничого обліку, контролю і управління формуванням витрат виробництва [5, с. 29]. Він пише, що місця виникнення витрат — це структурні підрозділи підприємства, по яких організується планування, нормування й облік витрат виробництва для контролю і управління витратами виробни-



Рис. 1. Центри виникнення виробничих витрат при виборі того чи іншого варіанта, виходячи з цілей управління

чих ресурсів і поглибленню господарського розрахунку. На промисловому підприємстві можна виділити виробництва, цехи, ділянки, відділи і бригади. Що стосується місця витрат, то тут характеристика може бути неоднозначною. Воно являє собою місце споживання ресурсів, що в більшості випадків відповідає робочому місцю [5, с. 31]. Цей процес адресної індивідуалізації служить двом цілям: забезпечує зворотний порядок інформації в напрямку відповідального менеджера, що розкриває йому наслідки його минулих дій і вказує йому на ті важливі області, що повинні бути в майбутньому взяті до уваги. Повідомлення, адресовані конкретному центру відповідальності, доносять цю інформацію до того менеджера, що може практично реагувати, володіючи повноваженнями і відповідальністю у відповідній області. Він дозволяє вищому керівництву оцінювати роботу окремих осіб і часно вживати заходів у випадку непередбаченого розвитку ситуації [6, с. 159].

На думку В. Ластовецького, при формуванні центрів відповідальності необхідно виходити від взаємозв'язку місць витрат, центрів витрат і центрів відповідальності, а в тих випадках, коли відповідальність визначена в розрізі робочих місць, виникає поняття "місця відповідальності" [3, с. 82]. Далі він відзначає, що не слід сполучати відповідальність за використання ресурсів, різних ресурсів, різних по призначенню, в одному центрі, оскільки це породжує знеосібку у використанні ресурсів. Відповідальність необхідно конкретизувати по відповідних спеціальностях і посадових особах.

Не менш цікавою є думка В. Суржика про те, що під місцями виникнення витрат варто розуміти виробничі сфери, розділені між собою організаційно і структурно. До них відносяться окремі технологічні процеси заготівляння, управління і т.п. Вони можуть бути відмінні одна від другої обліково-контрольними крапками, створення яких визначається можливістю аналізу конкретних витрат і вимірністю кількісних і якісних характеристик товарно-матеріальних цінностей, а також виробленої продукції [7, с. 64]. Вказуючи основні ознаки відокремлення місць виникнення витрат, він відзначає, що сфера (центр) відповідальності господарського керівника може бути ширшою встановлені границі окремих місць виникнення витрат, тобто охоплювати трохи їхніх одиниць. Дана обставина має велике значення для раціональної локалізації витрат, що побічно розподіляються, виробництва і забезпечує нові можливості для посилення контролю за ефективністю реалізації прийнятих окремими господарськими керівниками управлінських рішень [7, с. 66].

Ми пропонуємо виділяти поняття "носії витрат", "місце витрат" і "центр відповідальності". Вибір на користь даних понять обумовлюється їхньою достатністю для оцінки і управління витратами виробництва з різним ступенем де-

талізації. Поняття "носії витрат" дозволяє оцінити витрати з погляду їхньої спрямованості. Термін "місце витрат" сприяє визначенню причини виникнення і джерела витрат. У свою чергу поняття "центр відповідальності" необхідне для організації системи управління витратами виробництва в умовах ринку. При цьому центр відповідальності може бути класифікований за обсягом повноважень, делегованим відповідним менеджером, а також виконуваним функціям.

По першій ознаці центри відповідальності підрозділяють на центр витрат, центр прибутку і центр інвестицій.

Центр витрат являє собою підрозділ всередині підприємства, керівник якого відповідає тільки за витрати. Як правило, центр відповідальності за витрати зв'язаний з виконанням визначених функцій, що не мають чітко вираженого вимірника обсягу діяльності. Центри витрат можуть входити до складу інших центрів відповідальності чи існувати обособлено.

Центр прибутку являє собою підрозділ, керівник якого відповідає не тільки за витрати, але і за фінансові результати своєї діяльності. Керівник має можливість контролювати усі компоненти діяльності, від яких залежить величина прибутку: обсяги виробництва і продажу, ціни, витрати. Звичайно, центри прибутку включають кілька місць витрат.

Центр інвестицій — це підрозділ, керівник якого відповідає за витрати і результати інвестиційного процесу, ефективність використання капітальних вкладень. Задача такого центра — забезпечити максимальну рентабельність вкладеного капіталу, його швидку рентабельність, збільшення акціонерної вартості підприємства. Керують витратами за допомогою операційного бюджету, звітності про його виконання, та інформації про рух коштів.

По функціональному принципу центри відповідальності частіше створюють у сфері матеріального виробництва і підрозділяють на виробничі, обслуговуючі і номінальні [1, с. 113]. Тут можна виділити центри відповідальності і місця витрат, що відносяться до постачання, виробництва, збуту і управління.

Центр відповідальності за постачання контролює не тільки витрати на придбання і заготівляння товарно-матеріальних цінностей, але і величину матеріальних запасів, ефективність роботи складського господарства, якість матеріальних ресурсів і т.п. Центр відповідальності збуту виконує аналогічні задачі, але стосовно до процесів відповідальності має показники обсягів, що враховуються, діяльності і величини відповідних витрат. На відміну від них управлінські центри відповідальності (відділи й адміністративні служби) можуть мати тільки витрати.

Стосовно виробничого процесу центри відповідальності підрозділяють на основні і функціональні. Основні центри відповідальності організують контроль за місцем виникнення витрат. Функ-

кціональні — забезпечують контроль витрат, що виникають у багатьох місцях, але під впливом одного центра відповідальності. Щодо внутрішнього господарського механізму центри відповідальності підрозділяють на господархункові й аналітичні. Госпрозрахункові центри відповідальності, звичайно, збігаються з місцями виникнення витрат і мають контроль в момент виникнення витрат. Аналітичні центри відповідальності не зв'язані системою внутрішніх господархункових відносин, вони будують систему контролю над окремими витратами.

Центри відповідальності визначаються на різних підприємствах індивідуально, у залежності від розміру підприємства, виду промислового виробництва, характеру промислових процесів і організаційної структури. Метою аналізу витрат по центрах відповідальності є узагальнення наявних даних про витрати і доходи по кожному з центрів відповідальності, з метою віднесення отриманих відхилень фактичних даних від кошторисних на конкретну особу [2, с. 42].

Кожен центр відповідальності, звичайно, складається з декількох місць витрат і, крім того, включає витрати, що не мають чітко вираженого місця формування. У складі місць витрат, звичайно, виділяють головні місця, в яких виробляється продукція і допоміжний, обслуговуючий процес виробництва. У головних місцях витрат найчастіше відокремлюють прямі витрати на виготовлення продукції, а в допоміжних — витрати враховують у цілому, як правило, по елементах витрат. Можливий і такий варіант, при якому у головних і у допоміжних місцях витрати враховують тільки по елементах витрат чи тільки найважливішим з них.

Основою організації системи управління витратами по центрах відповідальності є закріплення витрат за керівниками різних рівнів і систематичний контроль за дотриманням норм і кошторисів по кожній відповідальній особі. Тому першою проблемою є виділення цих центрів для закріплення відповідальності. Так, при виділенні місць витрат і центрів відповідальності основними є наступні принципи:

1) кожен центр відповідальності повинний бути окремою сферою підзвітності, очолюваною відповідальною особою (майстром чи начальником відділу), які повинні надавати допомогу керівнику підприємства в плануванні і контролі витрат;

2) кожне місце витрат повинне складатися з таких машин і робочих місць, що обумовлюють витрати однорідного характеру. Це полегшує визначення сукупності факторів, що роблять вплив на величину витрат даного центра витрат, і вибір бази розподілу витрат. Оскільки основним фактором, що визначає величину витрат на виробничих ділянках, є завантаження виробничих потужностей, то вона найчастіше вибирається у виді бази розподілу в центрах витрат. На одній виробничій ділянці завантаження виробничих потужностей повинно мати по можливості однорідний характер, для чого необхідно більш конструктивне визначення центрів витрат на підприємстві;

3) усі витрати по їхніх видах повинні без особливих ускладнень списуватися на центри відповідальності. З поглибленням виділення на підприємстві

центрів відповідальності зростає частка витрат, що є загальними стосовно декількох центрів відповідальності, що викликає необхідність їхнього розподілу.

У свою чергу кожен тип центра відповідальності може бути представлений окремими дрібними центрами. Ступінь деталізації центрів відповідальності відрізняється на різних підприємствах, їхній розмір залежить від цілей і задач, поставлених керівником для контролю витрат, закріплених по них. При цьому чим більше розмір центра відповідальності, тим вище рівень відповідальності керівника і навпаки.

Порівняння фактичних витрат із припустимими дозволяє відповідальному керівнику планувати і контролювати роботу на своїй ділянці виробництва. Він одержує можливість безупинно контролювати витрати і домагатися набагато кращих результатів, чим при проведенні компанії по зниженню витрат, що готуються поспішно, в екстремному порядку.

Аналіз відхилень не ставить своєю метою знайти і покарати винного. Основною метою нормативного методу обліку витрат по центрах відповідальності є виявлення і вирішення виникаючих проблем. Кожен керівник в організації несе пряму відповідальність за витрати того чи іншого виду. Менше число керівників безпосередньо відповідальне за обсяги продажів і реалізацію, ще менше — за чистий дохід. Процес установлення відповідальності за продажі і чистий прибуток цілком подібний із процесом того ж роду в сфері витрат. Першою обов'язковою умовою є покладання відповідальності на конкретного працівника, що має контрольні повноваження. Потім установлюються нормативи чи задані показники, що відбивають задовільний рівень виконання, із прив'язкою до прогнозу по обсягу реалізації і плану по чистому прибутку. Нарешті, по центрах відповідальності збираються дані по фактичних об'єктах збуту і чистого прибутку, що зіставляються із заданими показниками.

Визначення витрат і прибутків, регульованих центрами відповідальності, є одним з основних елементів системи підзвітності, тому що оцінка виконання діяльності центра відповідальності виробляється тільки по елементам, регульованим цим центром. Поділ елементів витрат на регульовані та нерегульовані не може бути однозначним, воно залежить від впливу визначеного керівника на рівень витрат даного центра відповідальності. Наприклад, витрати, зв'язані з сплатою робітникам за роботу в понаднормовий час, контролюються директором виробництва, що має повноваження на рішення подібних питань. Можливо, що визначені елементи витрат, що є нерегульованими прогномом визначеного часу, можуть перейти до категорії регульованих.

Таким чином, можна зробити висновок про те, що контролювані витрати завжди знаходяться під контролем одного чи групи працівників. При підсумовуванні елементів витрат по центрах відповідальності виникає проблема подвійної відповідальності через наявність двох підрозділів (цехів), що відповідають за ті самі витрати. Наприклад, за витрати підрозділу по обслуговуванню устаткування, можливо, відповідає не тільки сам підрозділ, але й інші підрозділи, що користаються його послугами.

Отже, виникає подвійна відповідальність. У цьому випадку можна покласти відповідальність на підрозділ по обслуговуванню устаткування за всі ті витрати, що знаходяться під впливом керівника даного підрозділу. За елементи витрат, що залишилися, будуть відповідати інші підрозділи в їхньому впливу на дані елементи витрат.

З усього вищезазначеного можна зробити висновок про те, що постановка системи управління витратами по центрах відповідальності виникає не тільки із суб'єктивних положень про необхідність збору, узагальнення і розмежування витрат у різних галузях господарської діяльності підприємства, але і з ряду об'єктивних закономірностей, обумовлених особливостями технології й організації виробництва.

Ми пропонуємо для досягнення максимальної ефективності роботи центра відповідальності на підприємствах промисловості дотримуватися наступних умов:

— закріпити за центром відповідальності виробничу зону, обладнання та механізми, а також конкретний комплекс робіт з визначенням початкових і кінцевих технологічних операцій;

— організувати обладнані місця збереження сировини, матеріалів, готової продукції й інших ресурсів відповідно до установлених виробничо-ветеринарних норм;

— забезпечити робочі місця необхідними приладами контролю витрат ресурсів і дотримання технологічних параметрів;

— своєчасне і повне забезпечення сировиною і матеріалами необхідними для роботи.

Аналіз складу витрат при калькуляванні собівартості на підприємствах промисловості Запорізької області показав, що з'явилася тенденція до зменшення частки витрат, пов'язаних з контролем процесу виробництва, і збільшення частки витрат, що не залежать від діяльності підприємства і конкретного центра відповідальності, тобто включаються директивно в собівартість. Для об'єктивної оцінки діяльності підприємства у виробничих витратах необхідно виділяти незалежні від його діяльності і від роботи апарата управління. Доцільно здійснювати класифікацію витрат на виробництво продукції, на контрольовані ($3_{\text{кон}}$) і неконтрольовані ($3_{\text{нек}}$).

Особливість контролюваних витрат полягає в тому, що чим вище їхня величина, тим складніше здійснювати процес управління, тим його ефективність у більшому ступені залежить від якості прийнятого рішення. Класифікація витрат на контрольовані і неконтрольовані має умовний характер, структура таких витрат залежить від умов функціонування підприємства.

Завданням керівництва підприємства є забезпечення зниження контрольованих витрат. Таким чином, напрям управлінського персоналу на зниження собівартості продукції фактично повинне поширюватися на зниження контрольованих витрат.

Ефективність діяльності апарата управління підприємства пропонується визначити:

$$E = K_{\text{ек}} \cdot 3_{\text{кон}} \quad (1),$$

де E — ефективність діяльності апарата управління підприємством;
 $3_{\text{кон}}$ — фактична величина контро-

льованих витрат у звітному періоді;
 K_k — коефіцієнт зниження контрольованих витрат:

$$K_k = \frac{I_k^{\Phi}}{I_k^6} \quad (2),$$

I_k^{Φ} — індекс зміни контрольованих витрат у звітному періоді;
 I_k^6 — індекс зміни контрольованих витрат у базовому періоді.

$$I_k^{\Phi} = \frac{3_{\text{кон п}}^{\Phi} - 3_{\text{кон п}}^6}{3_{\text{кон п}}^{\Phi}} \quad (3),$$

$$I_{\text{бк}} = \frac{3_{\text{кон п}}^6 - 3_{\text{кон п}}^{\Phi}}{3_{\text{кон п}}^6} \quad (4),$$

де $3_{\text{кон п}}^6$, $3_{\text{кон п}}^{\Phi}$ — відповідно контрольовані планові і фактичні витрати в базовому періоді;
 $3_{\text{кон п}}^6$, $3_{\text{кон п}}^{\Phi}$ — відповідно контрольовані планові і фактичні витрати в звітному періоді.

Якщо перейти до спеціалізації підприємств промисловості, то у м'ясопереробці, у процесі свого виготовлення продукція проходить ряд послідовних стадій у різних підрозділах підприємства. Маючи зведення про собівартість продукції по статтях витрат, неможливо визначити ефективність роботи підрозділів усередині підприємства.

Це завдання вирішується встановленням зв'язку витрат і прибутків з діями осіб, відповідальних за витрати ресурсів. Такий підхід в управлінні витратами виробництва, як уже говорилося, названий аналізом за центрами відповідальності витрат.

При оцінюванні результатів діяльності керівництва центра відповідальності базовим моментом, на нашу думку є класифікація витрат виробництва на регульовані ($3_{\text{рег}}^6$) і нерегульовані ($3_{\text{нер}}^6$) даним центром відповідальності. Без класифікації витрат на регульовані і нерегульовані досить важко дати оцінку управлінської діяльності керівників. Вони швидко втрачать інтерес до здійснення контролю і регулювання витрат, щоб це не відбулося, необхідно роботу оцінювати по витратах, що знаходяться в сфері їхньої компетенції, тобто за ступенем управління регульованих витрат.

Для оцінки ефективності діяльності керівництва центра відповідальності рекомендуємо формулу, у якій визначається відхилення витрат, регульованих конкретним центром відповідальності, даного звітного періоду від базового:

$$E_{\text{ц}} = K_{\text{ц}} \times 3_{\text{рег}}^6 \quad (5),$$

де $E_{\text{ц}}$ — ефективність діяльності керівництва центра відповідальності;
 $3_{\text{рег}}^6$ — фактична величина регульованих витрат у звітному періоді;
 $K_{\text{ц}}$ — коефіцієнт зниження регульованих витрат:

$$K_{\text{ц}} = \frac{I_{\text{п}}^{\Phi}}{I_{\text{п}}^6} \quad (6),$$

де $I_{\text{п}}^{\Phi}$ — індекс зміни регульованих витрат у звітному періоді;
 $I_{\text{п}}^6$ — індекс зміни регульованих витрат у базовому періоді.

$$I_{\text{п}}^6 = \frac{3_{\text{рег п}}^6 - 3_{\text{рег п}}^{\Phi}}{3_{\text{рег п}}^6} \quad (7),$$

$$I_{\text{п}}^{\Phi} = \frac{3_{\text{рег п}}^{\Phi} - 3_{\text{рег п}}^6}{3_{\text{рег п}}^{\Phi}} \quad (8),$$

де $3_{\text{рег п}}^6$, $3_{\text{рег п}}^{\Phi}$ — відповідно регульовані планові і фактичні витрати в базовому періоді;

$3_{\text{рег п}}^6$, $3_{\text{рег п}}^{\Phi}$ — відповідно регульовані планові і фактичні витрати в звітному періоді.

При практичному впровадженні даної методики необхідно вирішити наступні питання:

— згідно з яким принципом необхідно виділити в організаційній структурі підприємства центри відповідальності;

— яким чином буде визначатися і закріплюватися відповідальність за конкретним виконавцем.

Аналіз регульованих витрат по центрах відповідальності дозволяє контролювати хід виробничого процесу шляхом оперативного контролю динаміки зміни абсолютних і відносних показників діяльності підприємства і прийняття на їхній основі своєчасних управлінських рішень.

Удосконалення методики формування системи управління витратами ґрунтується на розробці і впровадженні різноманітних способів класифікації й аналізу виробничих витрат. Виділення центрів відповідальності за витрати дозволяє організувати систему управління виробничими витратами максимально наближену до організаційної структури підприємства. Це дозволяє враховувати специфічні особливості підприємства на стадії одержання, обробки аналітичної інформації і прийняття оперативних управлінських рішень.

ВИСНОВКИ

Аналіз витрат по центрах відповідальності припускає наявність відповідальності конкретних керівників (менеджерів) за визначені види витрат, що знаходяться під його безпосереднім впливом. З цієї позиції встановлюють відповідальність за окремими підрозділами (цехами, ділянками), у яких виникають визначені витрати. Це досягається шляхом закріплення за кожним керівником (менеджером) конкретних завдань, що переводять систему відповідальності в більш конкретну область.

Ми пропонуємо виділяти поняття носій витрат, місце витрат і центр відповідальності. Вибір на користь даних понять обумовлюється їхньою достатністю для оцінки і управління витратами виробництва з різним ступенем деталізації. Поняття "носій витрат" дозволяє оцінити витрати з погляду їхньої спрямованості. Термін "місце витрат" сприяє визначенню причини виникнення і джерела витрат. У свою чергу поняття "центр відповідальності" необхідно для організації системи управління витратами виробництва в умовах ринку. При цьому центр відповідальності може бути класифікований за обсягом повноважень, делегованим відповідним менеджерам, а також виконуваним функціям. Ми пропонуємо для досягнення максимальної ефективності роботи центра відповідальності на промислових підприємствах дотримуватися наступних умов:

— закріпити за центром відповідальності виробничу зону, обладнання та механізми, а також конкретний комплекс робіт з визначенням початкових і кінцевих технологічних операцій;

— організувати обладнані місця збереження сировини, матеріалів, готової продукції й інших ресурсів

відповідно до установлених виробничо-ветеринарних норм;

— забезпечити робочі місця необхідними приладами контролю витрат ресурсів і дотримання технологічних параметрів;

— своєчасне і повне забезпечення сировиною і матеріалами, необхідними для роботи.

Доцільно здійснювати класифікацію витрат на виробництво продукції, на контрольовані (Зкон) і неконтрольовані (Знек). Завданням керівництва підприємства є забезпечення зниження контрольованих витрат. Таким чином, напрям управлінського персоналу на зниження собівартості продукції фактично повинен поширюватися на зниження контрольованих витрат.

Ефективність діяльності апарату управління підприємства пропонується визначити як добуток фактичної величини контрольованих витрат у звітному періоді і коефіцієнта зниження контрольованих витрат (відношення індексу зміни контрольованих витрат у звітному періоді до індексу зміни контрольованих витрат у базовому періоді).

При оцінюванні результатів діяльності керівництва центра відповідальності базовим моментом, на нашу думку є класифікація витрат виробництва на регульовані ($3_{\text{рег}}^6$) і нерегульовані ($3_{\text{нер}}^6$) даним центром відповідальності. Для оцінки ефективності діяльності керівництва центра відповідальності рекомендуємо формулу, у якій визначається відхилення витрат, регульованих конкретним центром відповідальності, даного звітного періоду від базового.

Аналіз регульованих витрат по центрах відповідальності дозволяє контролювати хід виробничого процесу шляхом оперативного контролю динаміки зміни абсолютних і відносних показників діяльності підприємства і прийняття на їхній основі своєчасних управлінських рішень.

Література:

1. Аналіз вигод і витрат: Практ. посіб./ Секретаріат Ради Скарбниці Канади: Переклад з англ. С. Соколик: Наук. ред. О. Кілієвич. — К.: Основи, 2000. — 175 с.
2. Байдык О. Учет по центрам ответственности // Бизнес. Бухгалтерия. — 2000. — № 33 (396). — С. 62—64; № 40 (404). — С. 42—43.
3. Ластовецкий В. Классификация затрат производства // Экономика Украины. — 1999. — № 3. — С. 82—83.
4. Нападowska Л. Оцінка діяльності центрів відповідальності і трансфертне ціноутворення: пропозиції та зарубіжний досвід // Економіка. Фінанси. Право. — 2000. — № 1. — С. 8—10.
5. Парнюк В. Про практику калькулювання собівартості продукції та протизатратний механізм // Економіка України. — 1997. — № 3. — С. 28—32.
6. Плоткин Я.Д., Пашенко І.Н. Виробничий менеджмент: Навчальний посібник; Збірник вправ. — Львів: Державний університет "Львівська політехніка" (Інформаційно-видавничий центр "ІНТЕЛЕКТ+" Інституту підвищення кваліфікації та перепідготовки кадрів), 1999. — 258 с.
7. Стуков С.А. Система производственного учета и контроля. — М.: Финансы и статистика. — 2000. — 223 с.