

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ В БУДІВЕЛЬНИХ ОРГАНІЗАЦІЯХ

Висвітлено питання щодо необхідності підвищення ефективності управління будівельною організацією. Обґрунтовано важливість побудови оптимальної організаційної структури в будівельних підприємствах. Розкрито принципи побудови оптимальної організаційної структури. Обґрунтовано необхідність впровадження системи обліку за центрами відповідальності

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

Організація управління включає в себе всі цілі, розподілені між ланками, зв'язок між якими забезпечує координацію дій з їх виконання. Таким чином, організацію управління можна розглядати як зворотній бік характеристики механізму функціонування (як процес реалізації 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 оцінки її відповідності завданням, що розв'язуються.

Слід пам'ятати, що управління – це завжди компроміс між очікуваннями суб'єкту управління, можливостями об'єкту та станом зовнішнього середовища. У свою чергу кожний такий компроміс – це результат співставлення інформації, що характеризує боки компромісу. Отже, для повноцінного управління необхідний інформаційний обмін між апаратом управління та виробничо-господарськими підрозділами будівельної організації. Для вирішення цієї задачі необхідно постійно відслідковувати та вивчати запити внутрішніх та зовнішніх користувачів інформації, аналізувати кому, яка інформація необхідна, в які строки та в якій формі її слід надавати. Крім цього, важливим є взаємоузгодження інформаційних потоків між елементами системи управління – функціональними службами, що виконують визначене коло управлінських задач.

Вивчення спеціальної літератури з питань управління, управлінського обліку та контролінгу [1-8], 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 не чітко простежується ієрархічна залежність вище означених понять. Недостатнє теоретичне і практичне опрацювання, дискусійність напряму дослідження, саме і обумовили цілі даної роботи.

Оптимальна організаційна структура повинна забезпечувати узгодженість окремих видів діяльності будівельної організації, дозволяти ефективну

взаємодію з зовнішнім середовищем (державними контролюючими органами, банками, бізнес-партнерами) та внутрішніми її складовими (службами, відділами), економічно доцільно розподіляти обов'язки своїх співробітників та надавати можливість підрозділам висвітлювати вклад кожного у реалізацію основних цілей та задач фірми. Виходячи з викладеного вище, побудова організаційної структури будівельної фірми повинна базуватися на наступних запропонованих нами принципах, що наведені в таблиці 1. Всі перераховані в табл. 1 принципи є базисом для побудови оптимальної організаційної структури будівельної організації.

Таблиця 1. Принципи побудови оптимальної організаційної структури будівельного підприємства

Принципи	Зміст
1. Цілісність	Будівельна організація розглядається як єдине ціле, якість якого зводиться не лише до властивостей елементів, що складають його
2. Всебічність	При побудові організаційної структури враховуються усі зовнішні та внутрішні зв'язки та відносини будівельної організації, а також фактори, що впливають на їх функціонування
3. Субординація	В основу організаційної структури покладено конкретну ієрархію елементів та відносин за чітко визначеними критеріями (керованість, адекватність). Наприклад, адекватність організаційної та виробничою структури та чіткий розподіл на ланки управління
4. Динамічність	Організаційна структура не є сталою, а може змінюватися у разі не відповідності нової стратегії будівельної організації, розширення видів діяльності фірми тощо
5. Ритмічність	Взаємозв'язок між елементами організаційної структури (підрозділами будівельної фірми) повинний бути налагодженим, щоб забезпечувати рівномірне передавання інформації без порушення строків її обробки та без втрати нею корисності
6. Адаптивність	Пристосування елементів організаційної структури до різних напрямів управління (за видами діяльності, за технологічними процесами, за територіальним розташуванням)
7. Пропорціональність	Забезпечення збалансованого використання матеріальних та трудових ресурсів. Врахування при побудові організаційної структури проценту кваліфікованого персоналу на різних ділянках роботи, раціонального поєднання ручної та автоматичної праці, а також співвідношення робітників будівельної організації за штатним розкладом та наявності засобів обчислювальної техніки

На вибір організаційної структури, склад формуючих її елементів та взаємозв'язок між ними впливає безліч факторів, що для зручності сприйняття характеру їхнього впливу на організаційну структуру будівельної фірми класифіковані нами у табл. 2.

Фактори, які перелічені в ній, повинні бути враховані при розробці та зміні організаційної структури будівельної організації, оскільки остання повинна визначати можливості фірми (співставність обсягів діяльності та відділів організації (груп виконавців, штатного персоналу), вчасно реагувати на зміни стратегічної політики підприємства (наприклад, додавання/скорочення видів та напрямів діяльності спричинить розширення/скорочення персоналу, що в свою чергу змінить організаційну структуру) та забезпечувати своєчасне та якісне виконання своїх обов'язків кожним членом колективу з метою досягнення загальних цілей існування будівельної організації.

Таблиця 2. Основні фактори впливу на побудову організаційної структури управління будівельної організації

Фактори	Характер впливу
Галузеві особливості, характер будівельного виробництва	Наявність нетипових для інших галузей виробництва структурних підрозділів (проектного, кошторисного відділів тощо). Відсутність маркетинго-збутової діяльності пояснює непотрібність створення відділів маркетингу та збуту
Форми організації управління	Залежність від організаційної форми управління (лінійна, лінійно-функціональна, матрична) встановлює напрями та характер взаємодії між структурними підрозділами будівельної фірми
Співвідношення структури апарату управління та виробничої структури	Будівельний процес встановлює кількість рівнів управління та відповідальних осіб за кожний його етап, кожну складову роботу цього етапу
Співвідношення функціональних та територіальних напрямів управління	Для будівельних організацій є характерним поєднання функціонального (вид діяльності, будівельний етап) з територіальним (розташування будівельних ділянок у різноманітних місцях, вказаних замовником будівництва) напрямом управління
Рівень автоматизації управлінських робіт, кваліфікація персоналу	Наявність сучасної обчислювальної техніки, необхідних комп'ютерних програм для обробки різної економічної інформації, налагодженої локальної мережі передавання даних, комунікаційних каналів зв'язку, а також необхідної кількості кваліфікованого персоналу, який вмilo та якісно використовує можливості означеної техніки в процесі підготовки та прийняття управлінських рішень

Для будівельних організацій не розроблено типової організаційної структури, однак кожної галузі виробництва притаманні свої специфічні риси, виражені у наявності однакових підрозділів у організаціях, які працюють в одній сфері. Об'єктами даного дослідження стала діяльність 28 будівельних організацій, з яких дві розташовані в Київській області (м. Київ), 22 знаходяться в Донецькій області (м. Донецьк – 11, м. Докучаєвськ – 1, м. Дружківка – 1, м. Горлівка – 1, м. Краматорськ – 2, м. Курахове – 1, м. Макіївка – 2, м. Маріуполь – 2, м. Шахтарськ – 1), 4 функціонують в АР Крим (м. Алушта – 1, м. Сімферополь – 3). Серед них найбільшу частку (більше 85 %) займають середні за обсягами будівельно-монтажних робіт організації, крупними підприємствами є 3 з 28 досліджуваних, а саме ВАТ “Хрещатикбуд” (м. Київ), ВАТ “Облдоррембуд” (м. Краматорськ) та ЗАТ “Донбасатоменергомонтаж (м. Курахове).

Узагальнення практики діяльності вище наведених будівельних організацій дозволило відокремити наступні основні їх організаційні особливості, які можна об'єднати в дві групи:

1) Загальні:

– відсутність відділів збуту та маркетингу, оскільки збутова діяльність спрямована не на пошук замовника. Він заздалегідь відомий та у більшості випадків підрядник (продавець) не може реалізувати свій продукт (об'єкт будівництва) іншому покупцю, що пояснюється індивідуальним характером кожного об'єкту будівництва;

– наявність обслуговуючих виробництв (ремонтного цеху, автотранспортної та диспетчерської служб) та допоміжного виробництва (механічний цех);

– проста структура основних, допоміжних та обслуговуючих підрозділів, що пояснюється вузькою спеціалізацією будівельних фірм.

2) Часткові:

– відсутність в більшості аналізованих будівельних організацій проектного відділу пояснюється тим, що, як правило, до компетенції останніх не входить здійснення проектно-дослідницьких робіт. Замовник звертається до будівельної фірми вже з готовим розробленим проектною організацією проектом об'єкта будівництва, або будівельна організація від особи замовника укладає договір про розробку проекту;

– відсутність в більш ніж в 78 % з досліджуваних організацій кошторисно-договірної функції зв'язана з тим, що його обов'язки розподілені між іншими відділами. Так, планово-економічний відділ займається розробкою кошторисної документації та розрахунком на її підставі договірної вартості об'єктів будівництва, а юридичний відділ укладає будівельні контракти, в яких узгоджує з замовником та закріплює попередньо розраховану планово-економічним відділом договірну вартість;

– наявність механічних цехів в організаційних структурах майже 36 % будівельних фірм – об'єктів дослідження, викликано необхідністю забезпечення основного виробництва потрібними виробами конкретного виду. Так, в ТОВ "Фірма Укрбуд" (м. Донецьк) робітники механічного цеху займаються виготовленням металевих конструкцій, а в ТОВ українсько-німецькому СП "WEBА" (м. Донецьк) – здійснюють обробку дерев'яних конструкцій. Таки види робіт у будівельних фірмах відносяться до допоміжного виробництва, а відділи, що їх виконують, є допоміжними підрозділами організації;

– відсутність майже у всіх (91 %) аналізованих будівельних організацій відділів управління якістю будівельної продукції пояснюється недостатнім розумінням користі від утворення подібної служби. Витрати на утримання такого відділу будуть виправдані, оскільки робітники його будуть контролювати забезпечення належного рівня якості за всіма стадіями будівельно-монтажних робіт та на всіх етапах будівельного процесу.

Вищенаведені особливості повинні бути враховані при сегментації будівельної організації на центри відповідальності, які мають охоплювати всі етапи будівельного процесу. Корисність відокремлення конкретного центру визначатиметься його призначенням та роллю в забезпеченні функціонування будівельного виробництва. Дієвість обліку за центрами відповідальності визначається на підставі внутрішньої управлінської звітності, що повинна, на нашу думку, поєднувати інформаційну (планові, фактичні дані та відхилення) з результативною частиною (причини, винуватці, заходи менеджерів на кожному ієрархічному рівні управління). Взаємозв'язок даних в управлінській звітності за центрами відповідальності надасть можливість аналізувати якість роботи менеджерів різних рівнів управління та їхній внесок для забезпечення рентабельності будівельної організації в цілому.

Оскільки управління уявляє собою процес реалізації його функцій (планування, організації, обліку, контролю та мотивації), то для їх виконання в будівельних організаціях утворюється апарат управління, що складається з сукупності робітників, які керують діяльністю кожної виробничої одиниці та організації в цілому. У великих будівельних організаціях апарат управління утворюється відповідно до функцій управління, в середніх та малих декілька функцій виконується одним структурним підрозділом (відділом, службою) чи доручається окремим виконавцям. Виходячи з того, що виробничий процес займає центральне місце в будівельній організації, то на якісне його здійснення повинні бути спрямовані зусилля усіх структурних підрозділів. Оскільки виробництво обумовлено взаємодією трьох основних факторів – робочої сили, засобів праці та предметів праці, то в основу формування

структурних підрозділів будівельної організації повинно бути положено забезпечення виробничого процесу останніми.

Для визначення ролі в забезпеченні та здійсненні процесу будівництва, структурні підрозділи будівельної організації були згруповані нами до чотирьох блоків згідно функцій, що виконують вони у виробництві. Перший блок, що названий нами "загальне керівництво" очолює останні три. Це пояснюється тим, що саме його складові підрозділи (бухгалтерія, планово-економічний, фінансовий та юридичний відділи) визначають завдання організації в цілому, координують та планують роботу всіх інших підрозділів, а також приймають рішення щодо змін в напрямках діяльності та розвитку будівельної організації.

Механізм взаємозв'язку між структурними підрозділами блоку "загальне керівництво" в процесі формування обліково-економічної інформації, зв'язаної з виробничими витратами, зображений на рис. 1.

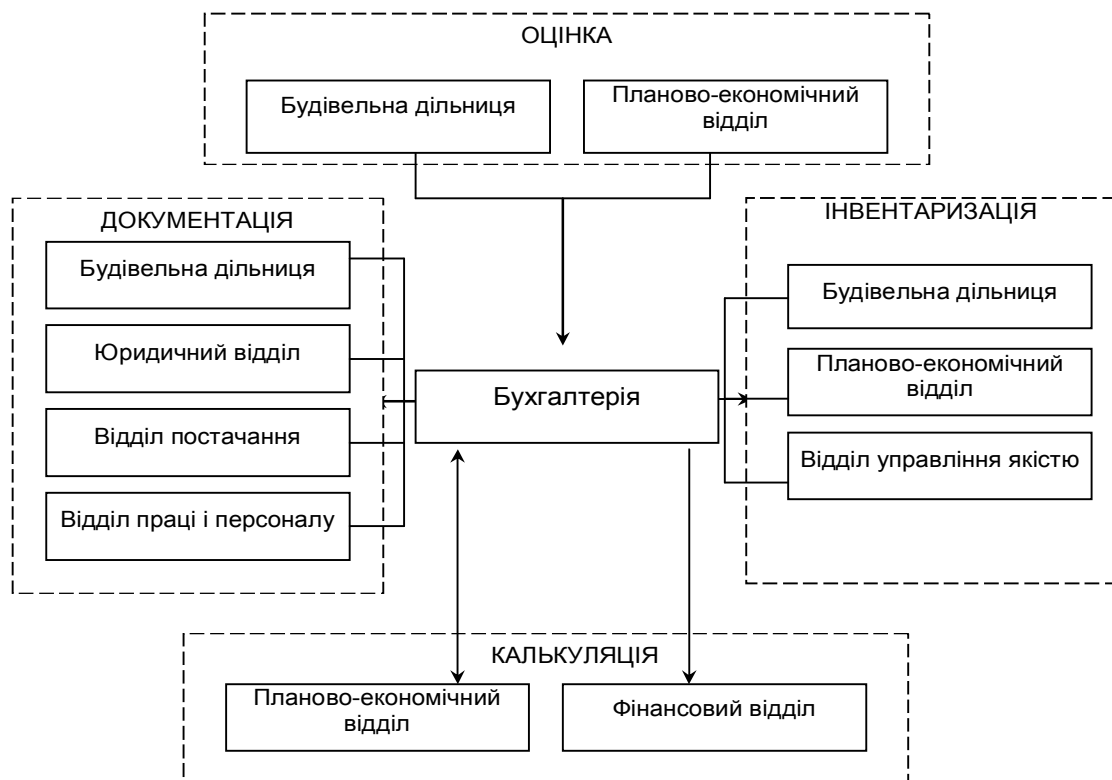


Рис. 1 Інформаційні зв'язки між структурними підрозділами будівельної організації по операціям з виробничими витратами [власна розробка]

Наступні блоки розташовані на одному ієрархічному рівні, однак виробничий блок знаходиться усередині, оскільки він визначає потреби виробництва та характер дій, що відбувається у ньому. Виробничий блок поділений нами на сектори відповідно до видів виробництв. Сектор основного виробництва представлений проектним та виробничо-технічним відділом. Проектний відділ, якщо він є у складі будівельної організації, займається розробкою передпроектної (техніко-економічні обґрунтування та техніко-економічні розрахунки інвестицій), та проектно-кошторисної документації (проекти, робоча документація). Завданнями робітників виробничо-технічного відділу є встановлення відповідності між роботами, що виконані на будівельних ділянках, та тими, що передбачені проектною документацією за цими об'єктами будівництва.

До сектору допоміжного виробництва відносяться механічних цех, працівники якого зв'язані з виготовленням будівельних матеріалів (залізобетонних, металевих, дерев'яних конструкцій) та виконують роботи, що не відносяться до основної діяльності будівельної організації. Існування такого роду допоміжного виробництва в будівельних організаціях пояснюється тим, що деякі будівельні матеріали підприємству вигідніше виробляти, ніж закупляти. Це може бути зв'язано з тим, що, по-перше, при закупівлі можуть виникати великі транспортні витрати у випадках значної територіальної розрізненості об'єктів будівництва та підприємств-виробників подібних матеріалів; по-друге, будівельна організація може володіти більш прогресивними технологіями виготовлення таких матеріалів, що робить собівартість більш низькою порівняно з іншими фірмами тощо. Сектор обслуговуючих виробництв представлений ремонтним цехом, транспортною та диспетчерською службами. Обслуговуючі виробництва не мають самостійного значення, їхні завдання всебічно підпорядковуються безперебійному виконанню задач 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, у свою чергу, відповідає за належний технічний стан автотранспортного парку та будівельного устаткування.

Блок "Забезпечення процесу виробництва матеріальними та трудовими ресурсами" представлений відділами постачання та кадрів. Робітники відділу постачання займаються пошуком необхідних контрагентів, укладанням договорів, слідкують за виконанням договірних зобов'язань, за терміном та якістю матеріалів, що надаються, виходячи з потреб виробництва та висновків експертів з якості. Кадрові робітники відповідають за своєчасне заміщення вакансій, здійснюють кваліфікований підбір персоналу шляхом тестування та вивчення попередніх рекомендацій. Цей блок функціонально зв'язаний з виробничим блоком та підпорядковується блоку "Загальне керівництво".

Технічний нагляд за будівництвом здійснюється відділами управління якістю та охорони праці, що об'єднані у відповідний блок. До обов'язків робітників з охорони праці відноситься організація та проведення інструктажів з техніки безпеки (вступних та чергових) та контроль за дотриманням правил її на кожному робочому місці.

Виходячи з описаного вище, роль та функціональні обов'язки структурних підрозділів в забезпеченні процесу будівництва можна представити у вигляді структурної схеми, що наведена рис. 2.

Враховуючи функціональне призначення кожного структурного підрозділу, можна сформулювати загальні завдання, що стоять перед організаційною структурою будівельної організації: 1) забезпечення передавання інформації між структурними підрозділами; 2) задоволення потреб менеджерів різноманітних рівнів; 3) можливість поділу на центри відповідальності.

Концепція центрів відповідальності, на якій повинна базуватися сучасна система накопичення та регулювання витратами на виробництво, не є новою та була сформульована Джоном А. Хігінсом, набувши розповсюдження у 50-х роках ХХ ст. спочатку в США, а потім і в інших розвинутих країнах. [6, с. 42-49]. Що стосується сучасного стану цієї концепції, то спірними питаннями залишаються: визначення центрів відповідальності, центрів витрат та місць виникнення витрат; ототожнення вище зазначених понять; установлення, яке з вище наведених 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 в рамках цієї дисертаційної роботи

“центр відповідальності” буде розглядатися нами 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], у своїх працях взагалі не приділяють уваги поняттю “місце виникнення витрат”, будуючи свої концепції за двома напрямками.



Рис. 2 Функціональний взаємозв'язок підрозділів будівельної організації в процесі будівельного виробництва [власна розробка]

За першим, центрам витрат надають декілька визначень, одне з яких відповідає місцю виникнення витрат, другий 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 більш загальним 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 погляд автора, нижній рівень ієрархічної системи належить місцю виникнення витрат, що уявляє собою вихідний рівень формування витрат, тобто ті структурні одиниці будівельної організації, де здійснюється початкове накопичення 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 забезпеченні цілей функціонування підприємства, та за якими можна організувати нормування, планування та облік виробничих витрат (цехи, відділи, служби). Вершиною ієрархічної піраміди є центр відповідальності. Цієї ж 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. [8, с. 255]. Центри відповідальності в будівельній організації, згідно вище висловленої ідеї, можуть охоплювати декілька центрів витрат різної функціональної приналежності. Таким чином, розробка сегментації організаційної структури будівельної організації за центрами відповідальності ґрунтується нами на висновках, зроблених стосовно попередньо висунутих дискусійних питань щодо визначення понять “центри відповідальності”, “центри витрат” та “місця виникнення витрат”. Аналізовані поняття є різними за суттю та уявляють собою ієрархічну піраміду, основою якої є місця виникнення витрат, а вершиною – центри відповідальності.

Відокремлення центрів відповідальності в будівельній організації уявляє собою досить складне завдання, що пояснюється багатоступеневим характером будівельного процесу. Чим більш детальним буде поділ, тим більш повною та всебічною буде інформація, що є основою для прийняття управлінських рішень загальним керівництвом будівельної фірми. Виходячи зі специфіки будівельного виробництва, можна відокремити наступні фактори, що впливають на ступень деталізації центрів відповідальності у будівельних фірмах: масштабність фірми (обсяги діяльності та кількість працюючих); кількість та територіальне розташування будівельних дільниць; різноплановість та неоднорідність будівельно-монтажних робіт. Поділ будівельної організації на центри відповідальності та побудову обліку за ними можна представити у вигляді схеми, що наведена на рис. 3.

Як видно з рисунку, центри відповідальності в будівельній організації поділені нами на п'ять рівнів, виходячи зі ступеня узагальнення інформації, яка від них надається. Так найнижчим рівнем є перший, що уявляє собою початкове формування витрат усередині кожній будівельній дільниці у розрізі робочих місць. На усіх робочих місцях встановлюється відповідальність перед начальником будівельної дільниці згідно дорученого кола виконуваних функціональних обов'язків. Другий рівень об'єднує інформаційні потоки, що йдуть від начальників територіально розрізнених будівельних дільниць, які в свою чергу звітують та отримують завдання від виробничо-технічного відділу. Структурні підрозділи будівельної організації третього рівня узагальнення поділяються на такі центри відповідальності: *основні* (відділи виробничо-технічний, якості та охорони праці); *допоміжні* (механічний цех); *обслуговуючі* (ремонтний цех, транспортна та диспетчерська служби). На четвертому рівні інформаційні дані узагальнюються у розрізі етапів будівництва, що складають процес будівництва. 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 обслуговуючого виробництва). П'ятий рівень є найвищим, очолюється

керівником 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 (рис. 3) організації обліку за центрами відповідальності в будівельній організації основана на двох загальновідомих принципах: територіальному (за територіальною відокремленістю від загального керівництва) – будівельні ділянки та функціональному (за специфікою виконуваних завдань та роллю в процесі в будівництва) – відділи, служби, цехи будівельної організації.

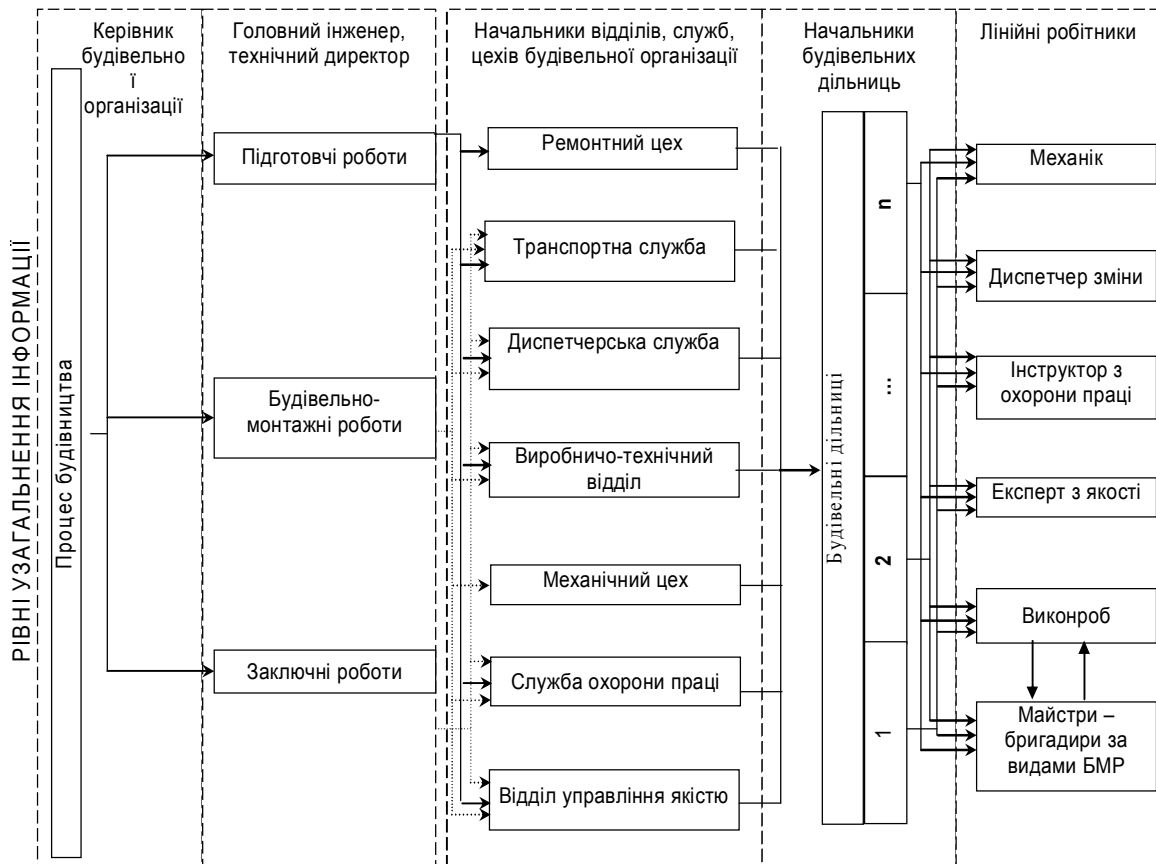


Рис. 3. Схема побудови обліку за центрами відповідальності в будівельній організації [власна розробка]

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

– постійні (строк існування яких перебільшує операційний цикл). Представники такої різновидності 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). Частіше всього час їхнього існування буде менше операційного циклу, але потреба в даних центрах в організації з'являється постійно через певний проміжок часу. До такого роду центрів відповідальності відносяться ремонтний та механічний цех;

– тимчасові (або разові), тобто ті що створюються для рішення тактичних, разових завдань і потреба в них у організації не виникає у майбутньому. Термін існування останніх може іноді дорівнювати операційному циклу, але не перебільшувати його. У будівельних організаціях до центрів відповідальності цього типу можна віднести центри витрат, очолювані відповідними майстрами-бригадирами за будівельно-монтажними роботами, які носять поодинокий характер (наприклад бетонування конструкцій, що знаходяться під водою, підземна прокладка труб без розкриття ґрунту тощо).

Система обліку за центрами відповідальності підрозділів в будівельній організації забезпечується відповідною системою внутрішньої звітності, яка передбачає звітування кожного центру відповідальності про результати його діяльності за окремі періоди. Внутрішня звітність, на нашу думку, представляє собою систему взаємозв'язаних показників, які характеризують результати діяльності центрів відповідальності за визначений проміжок часу. При цьому будівельні організації самостійно встановлюють склад, строки та періодичність подання внутрішньої звітності, враховуючи рівень та розмір центру відповідальності.

Для того, щоб надавати вичерпну, різнобічну та неперекручену інформацію, система внутрішньої звітності повинна базуватися на спеціальних принципах її підготовки. Питанням розробки такого роду принципів займалися в різній мірі такі вітчизняні вчені як Карпова Т.П [4, с. 97], Нападовська Л.В. [6, с. 481] та інші. Враховуючи здобутки цих вчених, адаптуємо ці принципи до умов будівельного виробництва та наведемо їхню стислу характеристику. Так, принципами підготовки внутрішньої управлінської звітності в будівельній організації, з погляду автора, є:

1. *Адресність*. Кожний звіт готується, виходячи з інформаційних потреб конкретного менеджера, що дозволяє не перевантажувати його зайвими показниками і надавати в повному обсязі ту інформацію, яка дозволяє приймати рішення у межах службових повноважень;

2. *Розподіл відповідальності*. Внутрішня (управлінська) звітність має бути підготовлена у розрізі центрів відповідальності, що дасть змогу здійснювати вплив на підконтрольний об'єкт та здійснювати якісну оцінку його роботи;

3. *Достовірність*. Налагоджена система внутрішнього контролю в організації повинна забезпечувати достовірність вхідних і вихідних інформаційних потоків центру відповідальності;

4. *Зрозумілість*. Інформація у звітах повинна бути представлена у простій доступній формі (табличній і/або графічній), тобто сприйняття її не потребуватиме спеціальних навичок для розшифрування та аналізу;

5. *Рентабельність*. Витрати на створення та забезпечення роботи системи внутрішньої (управлінської) звітності не повинні перевищувати економічний ефект від її використання.

Система внутрішньої (управлінської) звітності в будівельній організації повинна враховувати ієрархічність побудови системи обліку за центрами відповідальності, а саме: чим нижче рівень, тим детальнішими мають бути показники діяльності структурного підрозділу, і навпаки, чим вищий рівень, тим інформація, що представлена у звітах за цими показниками, стає більш узагальненою. Ефективність аналізу наданих звітів забезпечується поданням інформації в горизонтальному аспекті (дослідження динаміки показників звітної періоду у співставленні з показниками попереднього, у співставленні з показниками аналогічного періоду минулого року, за ряд попередніх періодів); в аспекті досягнення запланованих результатів (порівняння фактичних даних із плановими, виявлення відхилень,

встановлення причин та відповідальних осіб, розробка запобіжних заходів чи обґрунтувань коригувань плану в подальшому); в вертикальному аспекті (визначення питомої ваги кожного з показників в загальній сумі, вивчення структурного складу окремих показників).

Внутрішня (управлінська) звітність в будівельній організації, на думку автора, передбачає, наявність наступних її елементів:

1. Інформаційна звітність. Складається за вимогою керівника вищого рівня та представляє собою вибірковий огляд окремих нефінансових аспектів функціонування центру відповідальності. Такого роду звітність не носить періодичного характеру, оскільки заздалегідь не обумовлені періоди її подання, то формування відбувається тільки після відповідного запиту.

2. Звітність про економічні та фінансові показники. Характеризує стан матеріальних запасів та основних засобів, а також дає уявлення про необхідну кількість працівників та ефективність їх роботи. За таким типом звітності визначаються періоди складання та подання керівникам вищого рівня. Показники цієї звітності не тільки дають змогу менеджерам наступного рівня оцінювати потреби підлеглих їм структурних підрозділів, а і дозволяють аналізувати доцільність цих потреб та якість прийнятих управлінських рішень стосовно економного витрачання ресурсів та додержання планового обсягу виробничих витрат.

Результативна звітність. Призначена для оцінки роботи структурного підрозділу в цілому та успішності управління менеджером, що його очолює. Оцінка якості функціонування підрозділу здійснюється на підставі співвідношення фактичних (понесених протягом певного періоду) та планових (згідно кошторису) витрат. Оцінка результатів діяльності керівника здійснюється на підставі аналізу прийнятих їм управлінських рішень та характеризується здатністю відповідного менеджера забезпечувати щоденне ефективне управління діяльністю, що знаходиться під його контролем. Результативна звітність складається за визначений період. Як правило, в досліджуваних організаціях він становить місяць. Однак з метою оперативного контролю керівник центру відповідальності може встановити щотижневу звітність, оскільки він повинний виявляти та аналізувати відхилення від плану до включення їх до звіту вищому керівництву, а також визначати причини таких відхилень, встановлювати винуватців та приймати заходи по запобіганню подібних явищ в наступному періоді. Тому і звіт менеджером вищого рівня крім розрахункових позицій (планові, фактичні данні та відхилення) буде доповнений стовпцями "причини", "винуватці", "прийняті заходи чи пояснення щодо неможливості виправлення ситуації".

Таблиця 3. Система внутрішньої звітності про виробничі витрати у розрізі центрів відповідальності
Звіт головного інженера

Сегменти витрат	План, тис. грн.	Факт, тис. грн.	Відхилення		Причина	Винуватці	Заходи	Пояснення
			Сума	Процент				
Виробничо-технічний відділ	126602	127869	+1267	+1,0	Помилка при організації та виконанні БМР	Начальник виробничо-технічного відділу. Начальник будівельної дільниці	Матеріальне стягнення	Не дотримання організації БМР при особливих погодних умовах
Транспортна служба	...	...	...	...
Диспетчерська служба	...	...	...	...
Служба охорони праці	...	...	...	...
Відділ якості	...	...	...	...
Адміністративні витрати	...	...	...	...
Разом	...	...	...	...
Звіт начальника виробничо-технічного відділу								
Об'єкт витрат	План, тис. грн.	Факт, тис. грн.	Відхилення		Причина	Винуватці	Заходи	Пояснення
			Сума	Процент				
Будівельна дільниця №1	25000	25000	-	-	Відхилення від робочого проекту	Начальник будівельної дільниці	Матеріальне стягнення	Не дотримання технології виконання робіт
Будівельна дільниця №2	32000	32000	-	-				
Будівельна дільниця №3	24602	25067	+465	+1,9				
Загально виробничі витрати	45000	45802	+802	+1,8				
Разом	126602	127869	+1267	+1,0				
Звіт начальника будівельної дільниці №3								
Елементи витрат	План, тис. грн.	Факт, тис. грн.	Відхилення		Причина	Винуватці	Заходи	Пояснення
			Сума	Процент				
Матеріальні витрати	14000	14278	+278	+2,0	Неякісне виконання робіт	Майстер – бригадир мулярів	Матеріальне стягнення	Помилка при виконанні робіт
Заробітна плата	5790	5910	+120	+2,1				
Відрахування з заробітної плати	1812	1879	+67	+3,7				
Інші витрати	3000	3000	-	-				
Разом	24602	25067	+465	+1,9				

Отже, інформаційні потреби в формуванні управлінських рішень задовольняються при умові забезпечення комунікації внутрішньої звітності структурних підрозділів всіх рівнів. Приклад такого взаємозв'язку розглянутий нами на підставі даних про формування витрат на виробництво за грудень місяць 2007 року українсько-німецького СП ТОВ "WEBA" шляхом побудови системи звітних форм з поетапним узагальненням показників у розрізі структурних підрозділів цієї будівельної фірми (табл. 3)

Узагальнюючи вищевикладене можна зробити наступні висновки:

– центри відповідальності, центри витрат та місця виникнення витрат, на наш погляд, є поняттями різними за суттю та уявляють собою ієрархічну піраміду, основа якої належить місцю виникнення витрат, що є вихідною ланкою формування витрат, тією структурною одиницею будівельної організації, де здійснюється початкове накопичення 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, 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.

– впровадження системи обліку за центрами відповідальності дозволяє розв'язати безліч проблем, що виникають у керівництва сучасної будівельної організації, а саме: дозволяє спростити процедуру ведення синтетичного та аналітичного обліку за допомогою накопичення інформації за рахунками відхилень, створює умови для формування необхідної звітності за потребами менеджерів всіх рівнів управління, а також збільшує обґрунтованість управлінських рішень, що приймаються на кожному із рівнів. Побудова обліку виробничих витрат за центрами відповідальності дозволяє пов'язати діяльність та відповідність конкретних осіб з результатами роботи всієї будівельної організації.

ЛІТЕРАТУРА:

1. *Атамас П.Й.* Управлінський облік: [навчальний посібник] / П.Й. Атамас – К: Центр учбової літератури, 2006. – 440 с.
2. *Голов С.Ф.* Управленческий учет: [учебник] / С.Ф. Голов – К.: Либра, 2004. – 576 с.
3. *Ивашкевич В.Б.* Бухгалтерский управленческий учет: [учебник для вузов] / В.Б. Ивашкевич – М.: Юристъ, 2003. – 618 с.
4. *Карпова Т.П.* Управленческий учет: [учебник для вузов] / Т.П. Карпова – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 350 с.
5. *Мишин Ю.А.* Управленческий учет управление затратами и результатами производственной деятельности: [монография] / Ю.А. Мишин – М.: Издательство "Дело и сервис", 2002. – 176 с.
6. *Нападовська Л.В.* Управлінський облік: [підруч. для вищ. навч. закл.] / Л.В. Нападовська – К.: Книга, 2004. – 544 с.
7. *Стуков С.А.* Система производственного учета и контроля / С.А. Стуков С.А. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 223 с.
8. *Цал-Цалко Ю.С.* Витрати підприємства: [навч. посібник] / Ю.С. Цал-Цалко – К.: ЦУЛ, 2002. – 656 с.