

УДК 336.5.02.338.45:658:664

В.В. Волошина, викладач

Миколаївський національний університет ім. В.О. Сухомлинського

**ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ОПЕРАЦІЙНОЇ
ДІЯЛЬНОСТІ ХАРЧОВИХ ПІДПРИЄМСТВ ЗА ЦЕНТРАМИ
ВИТРАТ ТА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ**

У статті досліджено сучасні аспекти проблеми організації управління витратами операційної діяльності харчових підприємств за центрами витрат та центрами відповідальності. Досліджено центри основні центри витрат на харчових підприємствах та розкрито особливості формування центрів відповідальності та специфіку їх дослідження.

Ключові слова: харчові підприємства; виробництво; витрати; управління витратами; центри витрат, центри відповідальності.

Постановка проблеми. На сьогоднішній день перед багатьма організаціями постає завдання раціонального використання витрат, оптимізації їх суми й рівня для досягнення передбачених обсягів прибутку. Необхідність вирішення даного завдання призводить організації до децентралізації управління, делегування частини загальних фінансових управлінських повноважень і відповідальності на більш низькі рівні управлінської структури. У зв'язку із чим, для такої організації управління витратами по підрозділах необхідно перебудувати організаційну структуру у вигляді сукупності центрів витрат так, щоб кожен нижній рівень управління був підзвітним верхньому, а сукупність ліній відповідальності представляла ієрархічну структуру супідрядності.

У сучасних умовах виділення центрів витрат й організації управління по них в організаціях дозволять істотно підвищити ефективність виробничого обліку, контролю й управління всієї організації в цілому. Інформація про витрати, формована за центрами витрат, дозволить організувати їх ефективне управління, здійснюючи контроль за правильною витратою сировини, матеріалів, заробітної плати й інших витрат. Організація управління за центрами витрат дозволить забезпечити відбиття, накопичення, аналіз і представлення інформації про витрати в даних підрозділах і буде націлена на оцінку діяльності окремих менеджерів і центрів витрат.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми управління витратами як найважливішої складової загальної системи управління діяльністю підприємств в силу ряду об'єктивних історичних обставин ще вивчено недостатньо. Вагомий внесок у розробку методологічних підходів до вирішення окремих проблем управління витратами внесли, передусім, зарубіжні економісти, зокрема Ч. Хорнгрен, К. Друрі, Хан Дітер, Хунгенберг Харальд. Окремі питання висвітлені й у працях науковців України та країн СНД: Безруких П.С., Бутнік-Сіверського О.Б., Врублевського М.Д., Івашкевича В.Б., Ламикіна І.О., Нападовської Л.В., Палія В.Ф., Поклада І.І., Прядка В.В., Семенова Г.А., Чумаченка М.Г. Однак ці роботи присвячені вивченню основних функцій та складових управління витратами. Проте, сьогодні бракує публікацій з сучасних проблем управління витратами операційної діяльності харчових підприємств за центрами витрат та центрами відповідальності, які враховували б специфіку галузі та умови їх діяльності.

Необхідність у вирішенні теоретичних проблем управління

витратами операційної діяльності харчових підприємств за центрами витрат та центрами відповідальності визначили тему, мету, об'єкт та предмет дослідження.

Постановка завдання. Метою нашого дослідження є визначення сучасних проблем управління витратами операційної діяльності харчових підприємств за центрами витрат та центрами відповідальності, які враховували б специфіку галузі та умови їх діяльності..

Виклад основного матеріалу дослідження. Ознайомлення із працями провідних закордонних і вітчизняних економістів дозволяє виявити історичні традиції й особливості, що склалися в процесі формування системи управління витратами за центрами відповідальності. У результаті дослідження наукової й навчальної літератури, пов'язаної з історією розвитку управління витратами за центрами відповідальності за кордоном і процесом перенесення елементів такого управління у вітчизняну практику, нами були виявлені два великих історичних етапи:

1) етап формування передумов виникнення управління за центрами відповідальності (табл. 1);

2) етап становлення й розвитку управління за центрами відповідальності (табл. 2).

На наш погляд, основна мета управління витратами за центрами відповідальності полягає в підвищенні ефективності управління підрозділами організації на основі узагальнення даних про витрати й результати діяльності по кожному центру відповідальності для того, щоб виявити причини виникаючих відхилень й їх винуватців.

Виходячи із сутності управління за центрами відповідальності і його функцій, можуть бути сформульовані основні вимоги до виділення в організації центрів відповідальності:

- центри відповідальності створюються на основі виробничої й організаційної структур організації;

- на чолі кожного центра відповідальності перебуває відповідальна особа менеджер;

- у кожному центрі відповідальності визначається показник обсягу діяльності й база розподілу витрат;

- встановлюється сфера повноважень і відповідальності менеджера кожного центру відповідальності. Менеджер відповідає тільки за ті показники, які він може контролювати;

- використовуються затверджені форми внутрішньої звітності;

- регулярно здійснюється контроль діяльності центру й формуються плани (бюджети) на майбутні періоди.

1. Історичні передумови виникнення управління за центрами відповідальності в закордонній практиці й в Україні

Часовий період	Передумови виникнення обліку за центрами відповідальності	
	Закордонні країни	Російська імперія/Україна
Древній світ (5 тис. років до н.е. - 500-і рр. до н.е.)	Зародження управління й виробничого обліку Облік відповідальності посадових осіб за складське зберігання запасів (Древній Єгипет, Вавилон, Ассирія, Індія, Китай)	–
Античність (500-і рр. до н.е. - 476 р. н.е.)	Виникнення обліку виробництва з елементами планування, нормування і контролю (Древня Греція, Древній Рим)	–
Середньовіччя (476 - 1492 р.)	Формування практичної потреби в системному веденні обліку виробництва з використанням бухгалтерських рахунків (Англія, Італія)	-
Новий час (1492 - 1750 р.)	Виникнення в Італії ідеї обліку витрат по структурних підрозділах (центрам відповідальності) (А. ді Піетро)	Розвиток виробничого обліку (1643)
Промисловий період (1750 - 1920 р.)	Розвиток у Франції класичної теорії організації (А. Файоль, Дж. Д. Лізин й ін.) Розвиток у США навчання «директ-костинг» (Д. Харрисон) Поява системи «стандарт-кост» (Г. Емерсон)	Розробка практичних облікових методів, застосовуваних на металургійних заводах, В.І. Геніним, ідеї якого послужили базою для створення обліку витрат, витрат і доходів за центрами відповідальності

Найчастіше центри відповідальності класифікуються за обсягом повноважень й обов'язків відповідних менеджерів. При класифікації центрів відповідальності за цією ознакою найбільше часто зустрічається виділення чотирьох типів центрів відповідальності: центри витрат, центри доходу, центри прибутку й центри інвестицій. Розходження лише в тому, що в кожному центрі на керівника покладається відповідальність лише за ту частину доходів і витрат, контроль за якими покладений на даний центр відповідальності.

2. Становлення й розвиток обліку за центрами відповідальності в інших країнах й в Україні на сучасному етапі

Часовий період	Зміст періоду	
	Закордонні країни	Україна/СРСР
1950 – 1990 р.	<p>Розробка методології обліку по центрах відповідальності:</p> <ul style="list-style-type: none"> - формування Дж. А. Хіггінсом концепції центрів відповідальності (США, 1952); - поява концепції управлінського обліку Р. Ентоні, що включає облік витрат, оперативний (аналітичний) облік і облік за центрами відповідальності (США, 1965); - розподіл загальних витрат між центрами відповідальності (М. де Нарбонн) (Франція, 1975); - впровадження бюджетування й обліку відповідальності (Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер) (США, 1987) 	<p>Дослідження закордонного досвіду використання концепції обліку за центрами відповідальності (П.С. Безруких, В.А. Бунімович, Б.І. Валуєв, Н.Д. Врублевський, В.Б. Івашкевич, А.Н. Кашаєв, Н.П. Кондраков, В. Е. Ластовецький, С.А. Миколаєва, П.П. Новиченко, В.Ф.</p>
1990 р. - теперішній час	<p>Розвиток й удосконалювання концепції обліку за центрами відповідальності:</p> <ul style="list-style-type: none"> - організація обліку по видах центрів відповідальності, впровадження управлінського контролю й бюджетування за центрами відповідальності (Р. Ентоні, Дж. Рис) (США, 1990); - складання кошторисів і контроль за центрами відповідальності (Дж. Х. Шим, Дж. Т. Сігел) (США, 1992); - розробка децентралізованого обліку і обліку за центрами відповідальності (С. А. Райнборн) (США, 1993); - облік витрат по місцях виникнення (підрозділах) (Р. Мюллендорф, М. Карренбауер) (ФРН, 1993); - організація бюджетування, оперативного контролю й аналізу виконання кошторису по 	<p>Систематизація знань і розвиток обліку за центрами відповідальності, його поширення й застосування в українських комерційних організаціях відповідно до міжнародного досвіду, його адаптація до умов економіки України</p>

У процесі дослідження центрів відповідальності по функціях, що виконуються кожним центром, можуть бути виділені види основних центрів відповідальності за виробничими функціями (рис. 1).

У результаті склад основних центрів відповідальності включає центри, що відносяться до постачання, виробництва, збуту й управління.

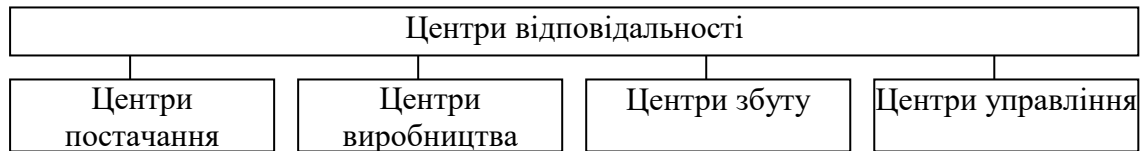


Рис. 1. Види основних центрів відповідальності за виробничими функціями

Розподіл виробничих підрозділів (цехів, ділянок) на багато центрів витрат забезпечує об'єктивний розподіл непрямих витрат і віднесення їх на аналітичні рахунки цих центрів прямим шляхом, що у свою чергу, створює умови для їх прямого віднесення на аналітичні рахунки носіїв витрат й об'єкти калькулювання.

Використання системного підходу, спрямованого на розкриття логічної характеристики досліджуваних понять («центр відповідальності», «місце виникнення витрат», «центр витрат»), дозволяє провести їх порівняльну характеристику за критеріями порівняння: основні функції, принципи функціонування, масштабність, поєднання, відмінні риси (табл. 3).

На основі узагальнення й уточнення існуючих класифікацій центрів витрат, можуть бути представлені класифікаційні ознаки й визначені види центрів витрат:

- залежно від систем управління й функціональної приналежності можна розділити центри витрат на персональні (робітник, майстер, начальник) і колективні (відділи, виробнича ділянка, бригада);
- центри витрат за ступенем збігу з місцями виникнення витрат можна підрозділити на співпадаючі й не співпадаючі.

Організаційна структура за центрами відповідальності харчового підприємства може бути побудована з урахуванням виділення центрів витрат по функціональній ознаці (рис. 2), що дозволяє вирішувати питання децентралізації.

Центри витрат на харчовому підприємстві становлять найбільш значимий вид центрів відповідальності й представлені основними й обслуговуючими (допоміжними) центрами витрат.

3. Порівняльна характеристика понять «центр відповідальності», «місце виникнення витрат», «центр витрат»

Критерій порівняння	Центр відповідальності	Місце виникнення витрат	Центр витрат
1	2	3	4
Поняття	Структурний підрозділ організації, виділений на основі її організаційної структури, у якому контролюються поява витрат, одержання доходів, прибутку, здійснення інвестицій, а також визначається ступінь відповідальності певної фізичної особи за показники своєї роботи	Структурна одиниця або підрозділ (робітники, місця, ділянки, бригади, цехи, відділи та ін.), у якому відбувається первісне споживання вироблених ресурсів і організується планування, нормування й облік витрат виробництва з метою їх контролю й управління	Структурний підрозділ функціонування якого відповідно до організаційно-технологічної структури організації пов'язане з нормуванням, плануванням й обліком витрат, а також оцінкою ефективності використання виробничих ресурсів, що становлять величину витрат
Основні функції при функціонуванні в організації	1. Задоволення інформаційних потреб управлінського обліку 2. Узагальнення даних про витрати й результат діяльності кожного центру відповідальності 3. Оперативний контроль витрат і регулювання різних рівнів організації 4. Оцінка діяльності керівників-менеджерів центрів	1. Забезпечення достовірного калькулювання 2. Контроль за обґрунтованістю витрат у місцях їх виникнення	1. Підготовка інформації для обліку й прийняття управлінських рішень 2. Підготовка даних для калькулювання собівартості продукції 3. Надання інформації для здійснення контролю над витратами
Основні принципи функціонування	1. Створюються на основі виробничої й організаційної структури організації 2. На чолі перебуває відповідальна особа-менеджер 3. Визначається контрольний показник 4. Встановлюється сфера повноважень і відповідальності менеджера 5. Відповідальна особа несе відповідальність тільки за певні показники, які вона може контролювати 6. Використовуються затверджені форми внутрішньої звітності 7. Регулярно здійснюється аналіз діяльності й формується визначена звітність (план, бюджет) на майбутні періоди		

<i>Продовження таблиці</i>			
1	2	3	4
Масштабність	Кожен центр відповідальності може складатися з декількох місць виникнення витрат або центрів витрат	Місце виникнення витрат менш масштабне, ніж центр відповідальності	Кожен центр витрат може складатися з декількох місць виникнення витрат
Відмітні особливості	Можуть здійснюватися витрати, що не мають чітко вираженого місця формування усередині організації	1. За величину, доцільність економічну обґрунтованість витрат відповідає персонально відповідальна особа 2. Не всякого роду відповідальність пов'язана з можливістю впливу на відповідні витрати	1. Групування витрат здійснюється по окремих виробках, роботах, операціях 2. Визначення додаткових точок контролю витрат у підрозділі й забезпечення більш точного розподілу непрямих витрат по об'єктах калькулювання



Рис. 2. Центри відповідальності харчового підприємства

Послідовні етапи процесу формування центрів витрат такі:

- 1) попереднє визначення центрів відповідальності;

2) виявлення центрів технологічної відповідальності виробничих підрозділів, тобто центрів витрат (ділянок), за якими закріплена відповідальність за дотримання технологічних параметрів у певній зоні цеху або іншого підрозділу;

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

Для харчового виробництва, у якому спостерігаються значні витрати на утримання устаткування, на основі карти поопераційного контролю якості й карти технологічного процесу виробництва продукції, необхідне виділення центрів і точок технологічної відповідальності даного виробництва із вказівкою визначеної посадової особи, що несе технологічну відповідальність.

Основним принципом організації обліку за центрами витрат є принцип, відповідно до якого центр витрат відповідає тільки за ті витрати, на які можуть впливати його керівники протягом певного періоду й мають на це право.

Для харчових підприємств прийнятні наступні форми внутрішньої управлінської звітності за центрами витрат:

- зведений кошторис витрат за місяць по основних підрозділах;
- зведений кошторис витрат для обслуговуючих і загальногосподарських центрів відповідальності;
- кошторис витрат на утримання устаткування основного виробництва в розрізі статей витрат.

Зазначені форми можуть бути рекомендовані для будь-якої організації, що виробляє харчову продукцію. Запровадження в дію такої системи управління за центрами витрат дозволить планувати витрати, виявляти відхилення фактичних показників від планових показників і встановлювати їх причини.

Ведення попереднього, поточного й наступного контролю за центрами витрат позитивно позначається на формуванні економічних результатів, що становлять одну з основних цілей системи внутрішнього управлінського контролю в організації. Схема проведення комплексного управлінського контролю центрів витрат представлена на рис. 3.

Для управлінського контролю діяльності центрів витрат варто застосовувати наступні методи, які можуть використати відповідальні обличчя підрозділу: документальний контроль (економічний аналіз роботи центру витрат, техніко-економічні розрахунки, нормативна перевірка, формальна перевірка) і фактичний контроль (перевірка реалізованих операцій центру витрат; обстеження на місці; перевірка виконання ухвалених рішень).

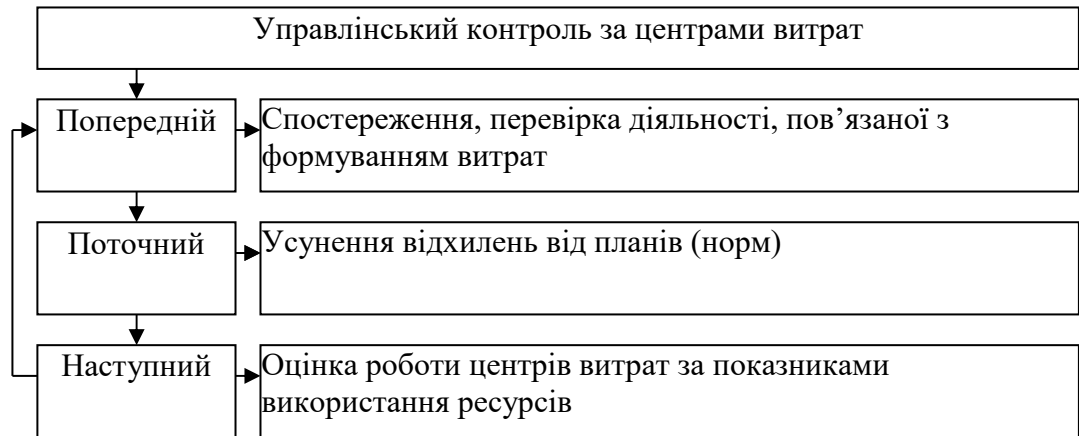


Рис. 3. Схема проведення комплексного управлінського контролю за центрами витрат

Контроль виробничих витрат за основними центрами витрат варто проводити по наступних основних етапах (рис. 4).



Рис. 4. Етапи контролю виробничих витрат за основними центрами витрат

Отже, при функціонуванні системи управління витратами за центрами відповідальності нормативні витрати на фактично випущену продукцію за певний період відслідковуються до центрів відповідальності і їх менеджерів, відповідальних за ті або інші операції. На центри відповідальності також розподіляються фактичні витрати за той же період. Потім відбувається порівняння фактичних і нормативних витрат й обчислюються відхилення.

Звітність являє собою найважливіше джерело інформації для аналізу й прийняття рішень, що містить як кількісні, так й якісні показники у вартісному й у натуральному вираженні.

Універсальна система звітності, що дозволяє підвищити якість й інформативність являє собою сукупність фінансової, управлінської й податкової звітності, яку необхідно сформувавши з метою забезпечення керівництва всіх рівнів достовірною й своєчасною інформацією для

проведення аналізу й прийняття рішень. Система управлінської звітності про витрати й собівартість продукції може бути побудована з урахуванням дослідження структури управління організації й особливостей технологічного процесу виробництва продукції (рис. 5).



Рис. 5. Структура управлінської звітності за витратами на харчових підприємствах

Основою для прийняття управлінських рішень є виявлені при аналізі резерви зниження собівартості. Основними джерелами резервів зниження собівартості продукції підприємства (P_3C) виступають:

- збільшення обсягу виробництва за рахунок більш повного використання виробничих потужностей підприємства (P_3VBP);
- скорочення витрат на виробництво (P_3B) продукції за рахунок підвищення рівня продуктивності праці, економного використання сировини, матеріалів, електроенергії, палива, устаткування, скорочення

непродуктивних витрат, виробничого браку.

Величина резервів може бути визначена по формулі:

$$P_3 C = C_m - C_\phi = (B_\phi - P_3 B + B_d) / (VB\Pi_\phi + P_3 VB\Pi) - (B_\phi VB\Pi_\phi), \quad (1.4)$$

Де C_m , C_ϕ - можливий і фактичний рівень витрат на гривню продукції;

Z_d - додаткові витрати, необхідні для освоєння резервів збільшення випуску продукції.

Висновки. Отже, аналіз витрат, що становить елемент функції контролю, дозволяє оцінити ефективність використання всіх ресурсів підприємства, виявити резерви підвищення прибутку, зібрати інформацію для підготовки планів і прийняття раціональних управлінських рішень в сфері менеджменту підприємства.

Для харчового виробництва, у якому спостерігаються значні витрати на утримання устаткування, на основі карти поопераційного контролю якості й карти технологічного процесу виробництва продукції, необхідне виділення центрів і точок технологічної відповідальності даного виробництва із вказівкою визначеної посадової особи, що несе технологічну відповідальність.

Основним принципом організації обліку за центрами витрат є принцип, відповідно до якого центр витрат відповідає тільки за ті витрати, на які можуть впливати його керівники протягом певного періоду й мають на це право. Для управлінського контролю діяльності центрів витрат варто застосовувати наступні методи, які можуть використати відповідальні обличчя підрозділу: документальний контроль (економічний аналіз роботи центру витрат, техніко-економічні розрахунки, нормативна перевірка, формальна перевірка) і фактичний контроль (перевірка реалізованих операцій центру витрат; обстеження на місці; перевірка виконання ухвалених рішень).

При функціонуванні системи управління витратами за центрами відповідальності нормативні витрати на фактично випущену продукцію за певний період відслідковуються до центрів відповідальності і їх менеджерів, відповідальних за ті або інші операції. На центри відповідальності також розподіляються фактичні витрати за той же період. Потім відбувається порівняння фактичних і нормативних витрат й обчислюються відхилення.

Бібліографічний список: 1. Давидович І. Є. Управління витратами: навч. посібник / І.Є. Давидович. – К.: ЦУЛ, 2008. – 320 с. 2. Купчак П.М. Харчова промисловість України в умовах активізації інтеграційних та глобалізаційних процесів: монографія [за ред. д-ра екон. наук, проф.

Л.В. Дейнеко]. – К.: Рада по вивченню продуктивних сил України НАНУ, 2009. – 152 с. 3. Партин Г.О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій: монографія / Г.О. Партин. – К.: УБСНБУ, 2008. – 219 с. 4. Поддєрьогін А.М. Інновації та їх фінансове забезпечення в харчовій промисловості України / А.М. Поддєрьогін, А.В. Корнилюк // Фінанси України. – 2009. – № 11. – С. 94-100. 5. Скопенко Н.С. Агропромисловий сектор: сучасний стан, тенденції та перспективи розвитку / Н.С. Скопенко // Економічний аналіз. – 2011. – Вип. 8. – Ч. 1. – С. 179-183. 6. Якимчук Т.В. Стан і перспективи розвитку підприємств харчової промисловості України / Т.В. Якимчук // Актуальні проблеми економіки. – 2010. – № 4 (106). – С. 162-168. 7. Іртищева І.О. Удосконалення обліку витрат в умовах ринкових відносин / І.О. Іртищева, О.М. Бурова, О.А. Сібілева // Науковий вісник Миколаївського державного університету імені ВО Сухомлинського. Серія: Економічні науки, 2013. – Вип. 5.1 (97) – С. 28-30.

Волошина В.В. Организация управления затратами операционной деятельности пищевых предприятий по центрам затрат и по центрам ответственности. В статье исследованы современные аспекты проблемы организации управления затратами операционной деятельности пищевых предприятий по центрам затрат и центрам ответственности. Исследованы центры основные центры затрат на пищевых предприятиях и раскрыты особенности формирования центров ответственности и специфику их исследования.

Ключевые слова: пищевые предприятия; промышленность расходы; управления затратами; центры затрат, центры ответственности.

Voloshina V. Organization of cost management of operating activities of food companies by cost centers and responsibility centers. In the article the modern aspects of cost management operating food businesses by cost centers and responsibility centers. Studies Centre main cost centers for food enterprises and the features of formation of responsibility centers and the specifics of their investigation.

Keywords: food company; production; costs; cost management; cost centers, centers of responsibility.

Стаття надійшла до редакції 15.02.2016 р