

Пославская Людмила Ивановна
Тернопольский национальный экономический университет
аспирант кафедры учета в производственной сфере

Организация учета за центрами ответственности на предприятиях строительной отрасли

Актуальность. Процесс управления предприятиями строительной отрасли усложняется в результате увеличения потоков оперативной информации, которая сопровождается запаздыванием информации, переданной из подразделений в централизованный аппарат управления. При этом, возникает необходимость выделения в сформированной хозяйственной структуре предприятий самостоятельных подразделений - центров ответственности.

Л.В. Нападовская отмечает, что "выделение в структуре предприятия центров ответственности дает возможность сочетать централизованное руководство с максимальной инициативой менеджеров структурных подразделений в интересах достижения общей цели"¹.

Анализ последних исследований и публикаций. Проблемам учета за центрами ответственности посвящены труды М. А. Вахрушиной, С. Ф. Голова, К. Друри, З. В. Задорожного, Т. П. Карповой, Я. Д. Крупки, Л. В. Нападовской, Ч. Хорнгрена, Дж. Фостера, М. Г. Чумаченка и других. Однако, остается актуальным важный для практиков вопрос интеграции подсистемы учета за центрами ответственности в существующую учетно-аналитическую систему определенного хозяйствующего субъекта, в том числе с учетом отраслевой специфики.

¹ Нападовская Л.В. Управленческий учет: уч. для вузов / Л.В. Нападовская. - 2-е изд., дополн. - К.: Киевск. нац. торг.-экон. ун-т, 2010. - 648 с.

Целью статьи является обоснование организационных принципов внедрения центров ответственности на отечественных предприятиях строительства.

Для достижения этой цели были выделены ряд **заданий**: определить виды центров ответственности в разрезе строительной организации; выделить этапы построения центров ответственности.

Изложение основного материала. Каждое предприятие имеет собственную концепцию центров ответственности путем определения организационной структуры с наличием и взаимодействием его подразделений. Администрация решает, как должна выглядеть иерархическая структура управления организацией, то есть какому сегменту предоставить те или другие полномочия, как распределить ответственность между исполнителями для обеспечения эффективного достижения целей, которые стоят перед предприятием. Считаем, что организация эффективной системы управления и учета за центрами ответственности в пределах конкретного предприятия должна осуществляться в определенной последовательности и предусматривает следующие основные этапы:

1. Экономическое обоснование целесообразности создания центров ответственности.
2. Разделение организации на центры ответственности.
3. Создание системы бюджетирования.
4. Внедрение форм внутренней отчетности.

Считаем, что разработанный алгоритм позволяет последовательно сформировать и эффективно функционировать системе учета за центрами ответственности.

На первом этапе исследуются особенности функционирования отдельных структурных подразделений с целью реорганизации организационной структуры на основе центров ответственности и обосновывается необходимость создания центров ответственности. Усовершенствование структуры управления организации путем выделения

центров ответственности необходимо начинать с оценки возможности достижения поставленных целей, поскольку реорганизация всегда должна быть направлена на достижение эффективности работы организации. Взвешенная оценка преимуществ и недостатков децентрализации управления позволит предприятию построить эффективную и способную к трансформации организационную структуру предприятия, устойчивую к изменениям внешних факторов и внутренних условий деятельности предприятия, которые оказывают существенное влияние на определение целей и выбор приоритетных направлений.

Формирование центров ответственности является достаточно сложным заданием для предприятий строительной отрасли, поскольку имеет достаточно сложную как линейную, так и функциональную структуру организации производственно-технологических процессов. От того, насколько грамотно выделены центры ответственности, зависят следующие результаты управления предприятием.

Учитывая типичные организационную и производственную структуры строительных предприятий Украины, на наш взгляд, необходимо различать следующие центры ответственности в строительстве по признаку финансовой ответственности руководителей: центры расходов, центр прибыли, центр доходов и центр инвестиций.

Центр расходов - это подразделение предприятия, которое характеризуется единством функций и производственных операций, уровнем технической оснащенности и организации труда, целевым назначением затрат, руководитель которого контролирует расходы производства с целью управления ими и несет ответственность за результаты деятельности. Например, строительно-монтажные участки, отдел снабжения и другое.

По мнению Я. В. Соколова, при выделении центров ответственности, прежде всего, следует принимать во внимание технологическую структуру предприятия, а уже потом выделять ее как горизонтальный, так и вертикальный разрезы. Первый ограничивается сферой деятельности

каждого лица, ответственного за центр, второй предопределяет иерархическую ступень полномочий лиц, которые принимают управленческие решения. Горизонтальный и вертикальный разрезы центров ответственности предприятия позволяют рационально сочетать централизованное руководство с максимально возможной инициативой руководителей структурных подразделений в интересах достижения общей цели².

Учитывая типичные организационную и производственную структуры строительных предприятий, выделим характерные центры ответственности (рис. 1) разных уровней (центр ответственности первого уровня, второго и так далее) в зависимости от их подчинения, целей, заданий планирования и контроля, с учетом принципа: количество уровней организации должно быть минимальным, поскольку "каждое дополнительное звено удваивает препятствия и вдвое снижает ценность сообщения"³.

Сначала выделим места возникновения расходов, которые являются собой начальное формирование расходов внутри каждой строительной бригады в разрезе рабочих мест. На всех рабочих местах устанавливается ответственность перед начальником строительной бригады согласно порученного набора выполняемых функциональных обязанностей.

Второй уровень объединяет информационные потоки, которые идут от начальников территориально разрозненных строительных участков, которые в свою очередь, получают задание от производственно-технического отдела и отчитываются за выполнение заданий. На этом уровне происходит формирование первичных данных о расходах по каждому строительному участку в разрезе бригад, контролируются такие важные показатели деятельности, как объемы выполняемых работ в натуральном и стоимостном

² Соколов Я.В. Бухгалтерский учет :от истоков к нашим дням: Учебн. пособие для вузов. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. - С. 420

³ Друкер, Питер, Ф. Энциклопедия менеджмента. : Пер. с англ. — М. : Издательский дом "Вильямс", 2004. — С. 103.

измерениях, экономия материалов, производительность труда и качество продукции. Бригадиры несут ответственность перед руководителем строительного участка в соответствии с исполняемыми бригадой функциональными обязанностями.

Центры расходов третьего уровня - в разрезе функциональных отделов (производственно-технический отдел, отдел снабжения, отдел кадров).

При этом отметим, что расходы являются объектом учета и контроля каждого из выделенных центров, а данные о них накапливаются и обобщаются постепенно: в центрах высших уровней иерархической системы аккумулируются первичные расходы данного уровня и итоговые данные подотчетного центра низшего уровня.

Мы считаем, что в качестве центров доходов в строительстве выступают маркетингово-сбытовые подразделения предприятия (отделы маркетинга и сбыта, отделы продажи, сметно-договорной отдел), руководители которых отвечают за выполнение договорных обязательств по предоставлению услуг и выполнению работ. Руководитель центра доходов несет ответственность за получение выручки лишь от реализации услуг и за расходы, связанные с их реализацией. Работу центра можно соотнести с конкретными контрактами на выполнение строительно-монтажных работ.

К тому же, принимая во внимание отраслевые особенности деятельности, считаем целесообразным выделить лишь одного центра доходов - на уровне маркетингово-сбытовых подразделений предприятия (отделы маркетинга и сбыта, отделы продажи, сметно-договорной отдел).

В центре прибыли (бухгалтерия) аккумулируется вся информация о компонентах деятельности, от которых зависит величина прибыли, - продажа, цена, общий уровень расходов, объемы прямых и накладных расходов. Формируется финансовая отчетность. Обобщаются и анализируются расходы предыдущих уровней и доходы относительно обеспечения прибыльности от строительства отдельных объектов.

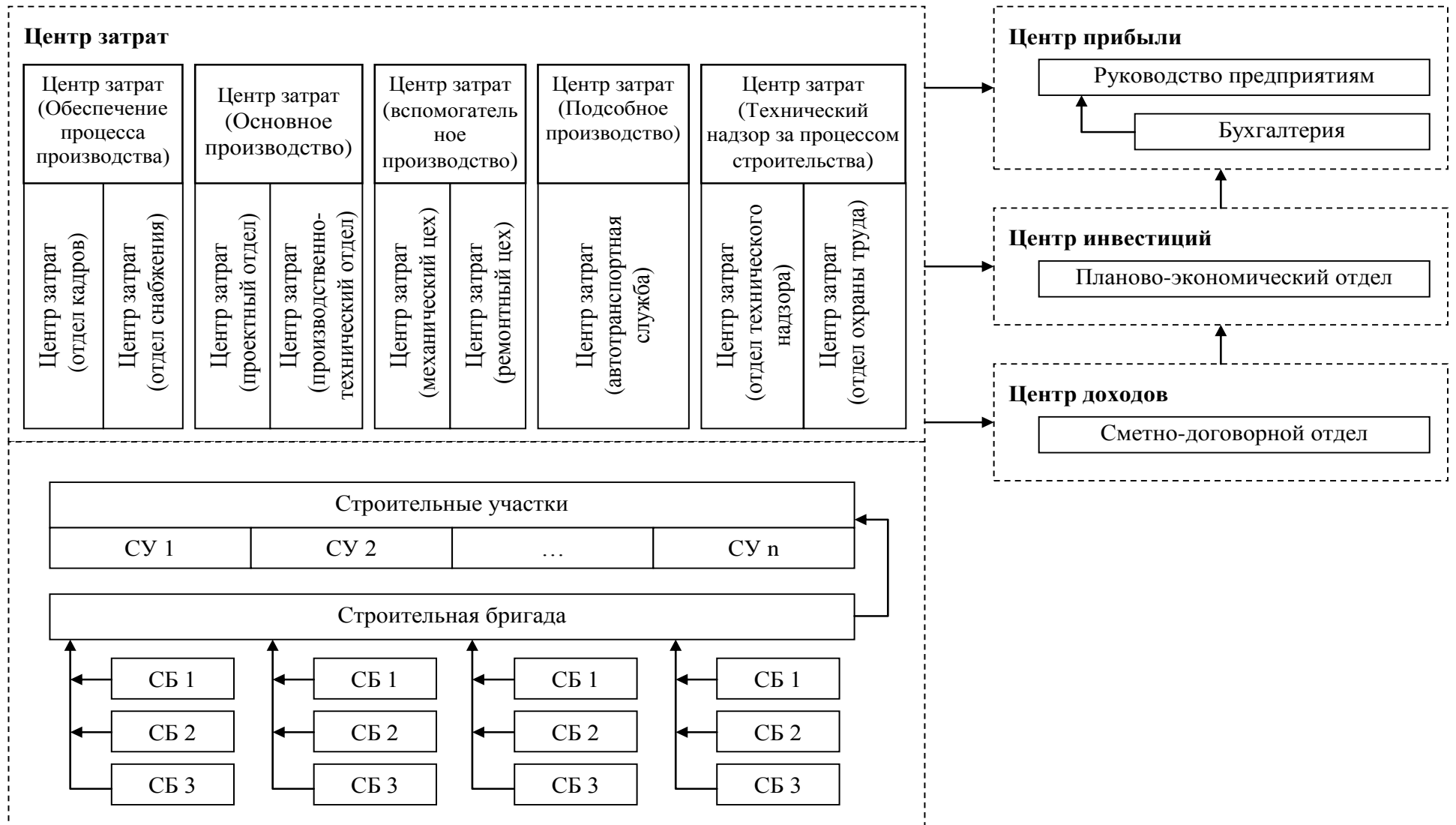


Рис. 1. Структура центров ответственности

Планово-экономический отдел(центр инвестиций): на основе анализа и обобщения информационных потоков предыдущих уровней разрабатываются решения относительно оборотного капитала и капитальных вложений, определяется эффективность использования инвестиций.

Обозначенные автором уровни центров ответственности удостоверяют, что организационная иерархия охватывает четыре уровня управления: директор, руководители функциональных отделов, руководители производственных отделов и мастера бригад, между которыми и распределяются управленческие функции в соответствии с требованиями децентрализованной формы управления. При этом, директор предприятия принимает стратегические управленческие решения перспективного характера в пределах определенной основной стратегии бизнеса. Тактические управленческие решения, которые способствуют эффективной реализации стратегических решений, принимаются на уровне директора и руководителей отделов. Два низших уровня управления работают лишь над принятием и реализацией оперативных управленческих решений, которые направлены на обеспечение четкого выполнения решений, принятых на тактическом уровне.

По нашему мнению, для решения вопроса организационно-административной структуры центров ответственности и распределения полномочий и взаимоотношений между подразделениями необходимо утвердить Положение о центрах ответственности, которое определяет: основные направления деятельности центра; вертикаль организационно-административной подчиненности; состав организационных звеньев центров ответственности и функции, закрепленные за ними, относительно обеспечения выполнения заданий; систему сбора и правила документооборота; порядок контроля за выполнением работниками и центром в целом обозначенных функций и определенных заданий.

Мы соглашались с мнением К.А. Ягмур, что степень детализации выделения центров ответственности в строительном предприятии определяется такими факторами:

- масштабность предприятия (объемы деятельности и количество работающих);

- количество и территориальное расположение строительных участков;

- разноплановость и неоднородность строительно-монтажных работ⁴.

Следующим этапом организации учета за центрами ответственности является внедрение бюджетирования как процесса управления капиталом предприятия в целом и его структурных подразделений с помощью системы взаимосвязанных бюджетов, которые формируются, выходя из тактических и стратегических целей предприятия, особенностями которого (бюджетирования) являются максимальный учёт информации как внутреннего, так и внешнего характера, ориентированность на достижение целей стратегии (целенаправленность) с применением таких функций: планирования, организации, регулирования, координации, мотивации, контроля, с целью достижения оптимального соотношения доходов и расходов предприятия и повышения финансовой обоснованности принятия управленческих решений.

Согласно концепции учета доходов и расходов за центрами ответственности предлагаем составлять общий бюджет строительного предприятия с использованием принципа согласованности целей, согласно которому процесс бюджетирования осуществляется сначала "снизу вверх", а потом изменяет направление и реализуется по схеме "сверху вниз".

Сначала руководители разных подразделений (отделов, участков, цехов, служб и тому подобное) составляют бюджеты относительно деятельности, за которую они отвечают, а дальше эти бюджеты последовательного обобщаются и координируются на высшей ступени управления. Сметные расходы линейных центров последовательно включаются в сметы генеральных центров, а дальнейшие - в смету высшего

⁴ Ягмур К. А. Учет расходов на производство строительной продукции : теория, организация и методика : дисс. канд. экон. наук.: 08.00.09 / Ягмур Екатерина Анатольевна - Донецк, 2008. - С. 104

центра ответственности. Считаем, что по идентичному принципу должен быть построен отчет о выполнении сметы.

Важным этапом организации учета за центрами ответственности является разработка форм внутренней отчетности о выполнении смет центрами ответственности с целью оценки фактического достижения запланированных показателей, анализа причин возникновения отклонений, общей оценки эффективности деятельности центра ответственности.

Считаем, что система внутренней (управленческой) отчетности в строительной организации должна учитывать иерархичность построения системы учета за центрами ответственности, а именно: чем ниже уровень - тем более детальными должны быть показатели деятельности структурного подразделения, и наоборот, чем высший уровень - тем информация, что представлена в отчетах по этим показателям, становится более обобщенной.

Пример такой взаимосвязи рассмотрен нами на основе данных о расходах на производство путем построения системы отчетных форм с поэтапным обобщением показателей в разрезе структурных подразделений этой строительной фирмы.

Отчет начальника строительного участка - включает запланированные и фактические показатели расходов по элементам (материальные расходы, расходы на оплату труда, другие прямые расходы и накладные расходы данного центра ответственности), размеры выявленных отклонений, их причины и виновных лиц.

Отчет начальника производственно-технического отдела - составляется на основе отчетов начальников строительных участков и включает запланированные и фактические показатели расходов в разрезе строительных участков и общепроизводственных расходов, размеры выявленных отклонений, их причины и виновных лиц.

Отчет главного инженера - включает запланированные и фактические показатели производственных расходов в разрезе структурных

подразделений. Составляется на основе отчетов руководителей(менеджеров) структурных подразделений.

При условиях внедрения приведенных предложений, организационная структура строительной фирмы будет напоминать пирамиду, где менеджеры "основы" отчитываются перед вышестоящим руководством.

Выводы. Выделение в сформированной хозяйственной структуре предприятий самостоятельных подразделений - центров ответственности, даст возможность руководителям разных уровней управления принимать оперативные решения, а также распределит ответственность относительно планирования и контроля доходов и расходов. Предложенные этапы позволят последовательно сформировать центры ответственности, определить сферу полномочий менеджеров центров - и в результате построить эффективную систему учета за центрами ответственности на предприятии.

Список литературы

1. Друкер, Питер, Ф. Энциклопедия менеджмента. : Пер. с англ. — М. : Издательский дом "Вильямс", 2004. — 432 с.
2. Нападовская Л.В. Управленческий учет: уч. для вузов / Л.В. Нападовская. - 2-е изд., дополн. - К.: Киевск. нац. торг.- экон. ун-т, 2010. - 648 с.
3. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет :от истоков к нашим дней: Учебн. пособие для вузов. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. - 638 с.
4. Ягмур К. А. Учет расходов на производство строительной продукции : теория, организация и методика : дисс. канд. экон. наук.: 08.00.09 / Ягмур Екатерина Анатолиевна - Донецк, 2008. - 222 с.