

УДК 631.145.151.61

М. М. Гоголь,

кандидат економічних наук,

доцент кафедри економіки та управління,

Одеського національного університету імені І. І. Мечникова

Французький бул. 24/26, м. Одеса, 65058, Україна,

e-mail: student_bux@ukr.net

ВПЛИВ ВИТРАТ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ФУНКЦІОНУВАННЯ ІНТЕГРОВАНОГО БІЗНЕСУ

У статті обґрунтовано можливості розвитку інтегрованих підприємств в умовах економічної кризи і виявлено, що раціональний облік витрат в системі управлінського обліку надасть можливість стабілізації і розвитку економіки інтегрованого підприємства. Визначено правильний розподіл витрат для інтегрованого бізнесу через систему управлінського обліку, це дозволить спостерігати за обігом коштів і групувати витрати за виробничими підрозділами інтегрованих підприємств, що надасть можливість запобігти неконтрольованому використанню коштів, а також виявить відповідальних керівників.

Ключові слова: облік витрат, класифікація витрат, управлінський облік, інтегровані підприємства, ефективне управління, регіон, економічна криза.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Сьогодні наша країна переживає тяжкі часи, коли економіка знаходиться на межі занепаду, підприємства функціонують без стабільного виробництва і реалізації продукції, що зумовлює безперечні збитки. Будь-які дії у функціонуванні підприємства зумовлюють виникнення ризиків, тому керівникам підприємств необхідно робити ставку на покращення системи виробництва і мінімізацію витрат діяльності підприємств. Для забезпечення кращої стійкості в таких тяжких економічних умовах підприємствам доводиться об'єднуватись у інтегровані бізнес структури.

Особливо важливою для інтегрованих підприємств є правильно сформована та налагоджена за дієвістю система управлінського обліку, яка утворює якісну інформаційну базу, на основі якої приймаються управлінські рішення. Крім того, достовірні і своєчасні інформованість керівників підприємства дозволяє запобігти можливим негативним ситуаціям та їх наслідкам, а для інтегрованого підприємства є поштовхом для зародження нових процесів, що його стабілізують. Така сутність системи управлінського обліку на інтегрованих підприємствах викликає необхідність його дослідження у питаннях теорії та практики.

Аналіз останніх досліджень. Питання обліку витрат у системі управлінського обліку розглядали такі вчені, як Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, З. Ф. Канурна, Н. М. Малюга, Л. В. Чижевська [1]. Основні аспекти теорії та методології обліково-інформаційної складової стратегії розвитку інтегрованих підприємств розглядали такі вітчизняні науковці, як С. Ф. Голов, В. Ф. Максимова та В. В. Попович [3; 2].

Постановка завдання. Обґрунтувати вплив витрат у системі управлінського обліку на функціонування інтегрованих підприємств.

Виклад основного матеріалу дослідження. В Україні вертикально-інтегровані підприємства в своєму розвитку дійшли вже до такої межі, коли настав час суттєвих змін в системі управління виробництвом, оскільки, в умовах ринкової економіки велике значення в системі управління має вимога повноти характеристики управляючого об'єкту і його зовнішнього оточення, як вихідне умови формування інформації в управлінні, а також організації її збирання та обробки.

У ринкових умовах головною метою кожного господарства є отримання максимуму прибутку при мінімальних затратах, в умовах повної господарської самостійності і вільного вибору видів діяльності, виникає необхідність розробки та використання в вертикально-інтегрованих підприємствах системи управлінського обліку за моделлю управління «витрати – вихід – результат».

Зазначена модель орієнтована на кінцевий результат діяльності суб'єкта господарювання та його складових. В якості кінцевого результату виступає виробництво продукції або її реалізація і відповідний економічний результат випуску.

Перш за все, потрібно зазначити, що вертикально-інтегрована компанія – це об'єднання власності підприємств різних організаційно-правових форм, котрі здійснюють послідовні стадії єдиного циклу виробництва будь-якого продукту. Цей процес включає етапи отримання ресурсів, виробництва сировини і матеріалів, виготовлення готових товарів і закінчується реалізацією їх споживачам, а також включає контроль за використанням устаткування підприємств на різних стадіях технологічного ланцюжка, за трудовими, матеріальними і фінансовими ресурсами.

Можна виділити основні мотиви, що зумовлюють створення вертикально-інтегрованих підприємств. Виявлення мотивів створення вертикально-інтегрованих підприємств особливо важливе, оскільки вони відображають причини, по яких декілька підприємств, об'єднавшись, значно збільшують свою ринкову вартість, чим би вони

коштували окремо, таким чином має місце з'явлення синергетичного ефекту інтеграції, тобто зростання капіталізованої вартості об'єднаного підприємства, що в більшості випадків, є метою злиття і поглинань в сучасному бізнесі.

Виділимо наступні мотиви:

1. Мотив економії ресурсів, обумовлений масштабами діяльності, який полягає в розподілі постійних витрат на більше число одиниць продукції, що випускається. Основна ідея економії за рахунок масштабу, в багатьох випадках, полягає у виконанні більшого об'єму робіт на одних і тих же виробничих потужностях, при тій же чисельності працівників, при тій же системі розподілу і тощо.

Отже, вертикально-інтегроване виробництво дозволяє ефективніше використовувати ресурси, що є в наявності, для всіх виробничих одиниць. Вертикально-інтегровані структури можуть забезпечувати економію ресурсів, отриману за рахунок централізації маркетингу (наприклад, через збут, широкий асортимент продуктів харчування і продовольчої сировини, рекламу), а також за рахунок усунення дублювання функцій різних працівників, централізації бухгалтерського обліку, введення єдиної системи управлінського обліку, системи фінансового контролю, підвищення кваліфікації персоналу і ін.

2. Мотив конкурентної позиції.

Цей мотив передбачає посилення свого монопольного положення на ринку. Наприклад, при створенні вертикально-інтегрованих компаній підприємства-конкуренти можуть бути придбані з метою подальшого закриття і усунення цінової конкуренції з ними.

3. Мотив підвищення якості управління.

Він полягає в тому, що при створенні вертикально-інтегрованої компанії, вона може визначити метою досягнення диференційованої ефективності, коли управління активами будь-якої з фірм після злиття стає ще більш ефективнішим у керуванні, за рахунок, як реорганізації діяльності компанії, так і зміни управлінського потенціалу, зокрема за рахунок впровадження сучасних методик управлінського обліку.

4. Мотив податкового планування.

Даний мотив передбачає оптимізацію податків або отримання податкових пільг, особливо для підприємств виноградарства, що виробляють сільськогосподарську продукцію. Очевидно, що диверсифікація виробництва, яка завжди має місце в умовах вертикальної інтеграції, дає можливість оптимізувати або стабілізувати

потік доходів, що вигідно всім учасникам вертикально-інтегрованої компанії.

5. Інноваційний мотив.

Він пов'язаний з орієнтацією вертикально-інтегрованої компанії на можливість використання нових ресурсів і технологій.

Таким чином, до мотивів створення вертикально-інтегрованих підприємств можна віднести: забезпечення гарантованих умов постачання сировини і збуту за допомогою диверсифікації і розширення ринків збуту готової продукції і виробничої сировини; зміцнення сировинної бази і оптимізація завантаження виробничих потужностей; зниження витрат за рахунок зростання технологічного і фінансово-економічного потенціалу; підвищення якості управління, тощо.

Метою створення вертикально-інтегрованих структур (виробництв) є прагнення здешевити виробництво товарів за рахунок економії на транзакційних витратах, що дає змогу повніше використовувати стратегію цінових поступок і нарощувати суми прибутків.

Для ведення облікової системи витрат більшість вертикально-інтегрованих підприємств виноградарської галузі використовують їх розподіл за центрами відповідальності, при цьому адміністративні, загальновиробничі та збутові витрати встановлюються різними центрами відповідальності. Адміністративні витрати на інтегрованих підприємствах не залежать від виробничих підрозділів, як наприклад, загальновиробничі, вони показують затрати на управління підприємством. Але зв'язок між даними видами витрат безперечно існує, наприклад, зростання обсягів виробництва спровокує збільшення адміністративних витрат та витрат на збут. Можна виокремити, що саме від змісту центру відповідальності залежить методика формування нормативних витрат на виробництво, відповідно напряму, технології, специфіки дані витрати можуть визначатися за різними методиками.

При загальновиробничих витратах, окрім кошторисного контролю необхідно визначати витрати у нормативному розрізі на годину прямих затрат праці, це дозволить упорядкувати витрати на оплату праці при виробництві продукції. Доцільним є також нормативне встановлення адміністративних витрат і витрат на збут на одиницю продукції, що дозволить узагальнити усі витрати на одиницю виробленої продукції.

Нажаль, негативним при використанні нормативів витрат є їх постійний контроль і коригування, що залежить від зміни технології, ринкових позицій та ін. факторів.

Враховуючи зростаючий рівень інфляції в сучасній Україні доцільним є уточнення нормативів матеріальних витрат не рідше ніж один раз в два тижні.

Крім того, можемо зазначити, що визначення нормативів і витрат значно ширше облікової функції, оскільки управлінський облік на сьогодні є базовим елементом при формуванні інформації загальної системи управління вертикально-інтегрованим підприємством.

За даною методикою, саме відхилення від нормативу є сигналом про наявність проблеми, що потребує втручання керівництва для прийняття відповідних управлінських рішень і усунення проблеми.

Управлінський облік на сучасних вертикально-інтегрованих підприємствах додатково ведуть спеціалісти планово-економічного відділу і у формі таблиць сформованих у більшості випадків за допомогою Microsoft Excel передають їх керівникам підрозділів.

Дана методика ведення системи управлінського обліку для вертикально-інтегрованих підприємств є застарілою і малоефективною, зайвий обіг управлінської облікової інформації супроводжується застарілістю даних, що перешкоджає їх своєчасному використанню.

Крім того, сучасна система ведення управлінського обліку на вертикально-інтегрованих підприємствах використовує інформацію фінансового обліку, але при цьому не порівнює її відповідність при формуванні результатів і не здійснюється аналіз впливу фінансового обліку та управлінського обліку на загальну систему управління підприємством.

Отже, з усього вище вказаного можна зазначити, що на вертикально-інтегрованих підприємствах існуюча система управлінського обліку базується на системі закордонного методу – «Стандарт-кост», що включає розробку норм стандартів, складання нормативних калькуляцій до початку виробництва і облік фактичних витрат з виділенням відхилень від стандартів, систематизованих як сукупність.

Враховуючи складність структури вертикально-інтегрованих підприємств ведення системи управлінського обліку за центрами відповідальності важливим є правильне формування переліку статей витрат при цьому необхідно враховувати:

- витрати вищого рівня ієрархічної структури формуються на основі витрат нижчого рівня;
- при складанні за рівнявою ієрархією бюджетів не враховуються витрати інших центрів відповідальності;
- складання звітності про витрати здійснюється за допомогою

довідникових даних про витрати понесені нижчими рівнями центрів відповідальності.

Особливе теоретичне і практичне значення витрат в системі управлінського обліку інтегрованих підприємств має їх науково обґрунтована класифікація. Під класифікацією витрат у системі управлінського обліку в інтегрованому бізнесі слід розуміти, зведення за визначеними ознаками витрат на виробництво продукції в економічно обґрунтовані групи, які б включали витрати, однорідні за своїм змістом або близькі між собою. Однак це не означає тотожності із затвердженими статтями витрат [2, с. 56].

На сьогодні, у економічній літературі налічується близько двох десятків класифікацій витрат. Причому автори застосовують різні ознаки їх групування. Крім того, запропоновані класифікації мають загальний характер, призначені в основному для потреб наступного контролю та виявлення собівартості управлінських витрат, після завершення процесу виробництва. Вони не пристосовані до потреб ефективного управління. Не ставлячи собі за мету висвітлення поглядів різних авторів щодо класифікації витрат, зупинимось на обґрунтуванні такої, яка б відповідала сучасним потребам управління інтегрованих підприємств [2, с. 31].

Враховуючи сучасні кризові явища в економічній системі нашої країни кожному підприємству необхідний чіткий розподіл витрат за основними функціями управління, а також за місцями їх виникнення та центрами відповідальності, що дозволить раціонально розподіляти кошти, як під час процесу виробництва, так і управління інтегрованим бізнесом в цілому.

Зазначений розподіл витрат включає поточні витрати пов'язані з розширенням процесів господарської діяльності та довгострокові – пов'язані з вирішуваними підприємством стратегічними задачами.

Можна зазначити, що класифікація витрат для планування, нормування та прийняття управлінських рішень у інтегрованих підприємствах дає можливість врівноважити всі види витрат відповідно до кінцевої мети виробництва – отримання продукту і його реалізації.

В рекомендованій системі обліку для інтегрованих підприємств витрати на виробництво відображаються на рахунку «Основне виробництво» – фінансового обліку, а в управлінському обліку дані витрати деталізуються відповідно виду продукції, центрів витрат та визначення сфери відповідальності за аналітичним обліком [1, с. 49].

Використовуючи в процесі функціонування цілу сукупність чинників

виробництва, що мають різну економічну природу і суть інтегровані підприємства об'єктивно стикаються з проблемою визначення оптимальних ресурсних пропорцій. Обґрунтування параметрів потенційно ефективного інтегрованого бізнесу припускає формування такого його збалансованого ресурсного забезпечення, яке забезпечить максимальну віддачу кожного виробничого ресурсу.

Рішення цього питання дозволяє створити матеріальну основу організаційної й виробничої системи, в рамках якої можна обґрунтувати способи та методи побудови адекватної системи управлінських і виробничих відносин.

Для виключення недоцільних витрат, величина поточних витрат інтегрованого підприємства буде визначатись постатейно. Витрати на обслуговування ресурсів, повернутих для інвестування в оборотні кошти, включаються в обмеження за поточними витратами у вигляді відсотків за банківський кредит. Погашення відсотків за використання інвестиційних ресурсів, направлених на придбання основних засобів, здійснюється за рахунок прибутку даної компанії.

Як фактор антикризового управління, передбачається, що система стратегічного управління витратами є результатом злиття трьох концепцій і має на увазі ланцюжок цінностей [3, с. 93]:

- аналіз стратегічного позиціонування;
- аналіз витрато утворюючих чинників.

Центральне місце в системі управлінського обліку, як фактору антикризового управління інтегрованого бізнесу відведено обліку витрат та калькулюванню собівартості продукції. Процес класифікації витрат безпосередньо залежить від методів калькулювання, що і впливає на величину собівартості і розподіл витрату системі управлінського обліку. Основні засади класифікації витрат відповідно до законодавства України розкриті в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» і передбачають їх групування відповідно до видів діяльності, за якими були здійснені витрати, а саме витрати звичайної та надзвичайної діяльності. При цьому, витрати звичайної діяльності виникають у зв'язку із здійсненням операційної, фінансової та інвестиційної діяльності інтегрованого підприємства [5].

Формування витрат у системи управлінського обліку за місцями виникнення набуло розвитку в двадцятому столітті з метою уточнення калькулювання.

До місць виникнення витрат інтегрованих підприємств відносять структурні підрозділи, котрі включають об'єкти нормування,

планування, обліку з метою контролю й управління витратами виробничих ресурсів.

Рекомендована класифікація витрат для вертикально-інтегрованих підприємств досить широко розмежує коло можливих витрат, її зображено на рис. 1.



Рис. 1. Класифікація витрат виробництва вертикально-інтегрованих підприємств

Зазначений розподіл витрат включає поточні витрати пов'язані з розширенням процесів господарської діяльності та довгострокові – пов'язані з вирішуваними підприємством стратегічними задачами.

Отже, можна зазначити, що класифікація витрат для планування, нормування та прийняття управлінських рішень дає можливість зрівноважити всі види витрат відповідно до кінцевої мети виробництва – отримання прибутку.

Виходячи з того, що користувачами інформації фінансового обліку є зовнішні користувачі, норми та правила фінансового обліку чітко регламентуються державою (законодавчими актами) і регулюються національними стандартами (положеннями) [4, с. 97].

На відміну від фінансового обліку, управлінський облік є внутрішнім (оскільки не регламентується ззовні) і володіє, в наслідок цього, великою гнучкістю і адаптованістю в процесі свого призначення та використання.

При удосконаленні системи управління інтегрованого бізнесу в умовах кризи, через оптимізацію витрат у системі управлінського обліку потрібно чітко представляти місце і роль окремих внутрішньогосподарських формувань – центрів фінансової відповідальності в виробничому процесі. Центри фінансової відповідальності є основними об'єктами управління і головними ланками в організаційній структурі виробництва. Тому необхідно створювати умови для більш повного використання їх внутрішнього виробничого і економічного потенціалу. У зв'язку з цим необхідне ретельне обґрунтування принципів встановлення розмірів основних внутрігосподарських підрозділів і організації управлінського обліку та контролю їх діяльності [6, с. 103].

Висновки та пропозиції. Рациональний розподіл витрат у системі управлінського обліку інтегрованих підприємств передбачає визначення місць виникнення витрат при створенні продукції, обслуговуванні процесу виробництва і управлінні ним. Тобто, в сучасних інтегрованих підприємствах до них можна віднести окремі види виробництв: основне, допоміжне, підсобне і ін., а також структурні підрозділи: цехи, дільниці, майстерні. Групування витрат за виробничими підрозділами інтегрованих підприємств надає можливість запобігти неконтрольованому використанню коштів, а відповідати за їх використання та кількість мають конкретні керівники, які будуть бачити виникнення ризиків (перевищення ліміту, тощо).

Відзначимо, що найважливішим чинником конкурентоспроможності інтегрованих підприємств є високий рівень розвитку системи пов'язаних наукових інститутів і галузей. Розвиток інституційного середовища, як відомо, визначає не тільки інвестиційну і інноваційну привабливість економіки бізнесу, але і надає можливість застосування сучасних технологій управління, які на новому рівні організовують систему виробничих технологій і ресурсів, забезпечуючи переваги інноваційних чинників розвитку, що повинне враховуватися при розробці і реалізації стратегії управління витратами системи управлінського обліку у інтегрованому бізнесі, що і надасть можливість інтегрованому підприємству покращити ефективність функціонування навіть в умовах кризи.

Список використаної літератури

1. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік : підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів /

- Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, З. Ф. Канурна, Н. М. Малога, Л. В. Чижевська; за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – 3-тє вид. доп. і перероб. – Житомир : ПП «Рута», 2005. – 480 с.
2. Гоголь М. М. Обліково-інформаційна складова стратегії розвитку вертикально-інтегрованих підприємств : [монографія] / Гоголь М. М., Максимова В. Ф., Попович В. В. – Одеса : ВА «Атлант», 2014. – 248 с.
 3. Голов С. Ф. Управлінський облік / С. Ф. Голов. – Харків : Фактор, 2009. – 784 с.
 4. Карпенко О. В. Управлінський облік : організація, методологія, методика викладання : [монографія] / О. В. Карпенко. – Полтава : РВЦ ПУСКУ, 2005. – 341 с.
 5. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : затв. наказом Мініфіну України від 07.02.2013 № 73 та зареєстровано в Міністерстві юстиції України від 28.02.2013 за №336/22868. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата 25.03.2017). – Назва з екрану.
 6. Панасюк В. М. Витрати виробництва : управлінський аспект / В. М. Панасюк. – Тернопіль : Астон, 2005. – 288 с.

Стаття надійшла 06.09.2017 р.

М. М. Гоголь,

кандидат економічних наук,

доцент кафедри економіки и управління

Одесского національного университета имени И. И. Мечникова

Французский бульвар, 24/26, 65058, г. Одесса, Украина,

e-mail: student_bux@ukr.net

ВЛИЯНИЕ РАСХОДОВ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА ФУНКЦИОНИРОВАНИЕ ИНТЕГРИРОВАННОГО БИЗНЕСА

В статье обоснованы возможности развития интегрированных предприятий в условиях экономического кризиса и выявлено, что рациональный учет расходов в системе управленческого учета предоставит возможность стабилизации и развитию экономики интегрированного предприятия. Определено правильное распределение расходов для интегрированного бизнеса через систему управленческого учета, это позволит наблюдать за обращением средств и группировать расходы за производственными подразделениями интегрированных предприятий, что предоставит возможность предотвратить неконтролируемое использование средств, а также выявить ответственных.

Ключевые слова: учет расходов, классификация расходов, управленческий учет, интегрированные предприятия, эффективное управление, регион, экономический кризис.

M. M. Gogol,

Candidate of Economics,

Associate professor of Economics and Management department

of Odessa I. I. Mechnikov National University,

24/26, Frantsuzkiy av., Odessa, 65044, Ukraine,

e-mail: student_bux@ukr.net

**INFLUENCE OF CHARGES OF ADMINISTRATIVE
ACCOUNT ON THE INTEGRATED BUSINESS
FUNCTIONING**

Summary

Possibilities of the integrated enterprises development are reasonable in the conditions of economic crisis and it is educed that the rational account of charges in the administrative account system will give possibility for economic stabilizing and development of the integrated enterprise. Correct charges allocation is certain for the integrated business through the administrative account system, it will allow to watch turnover money and group charges after productive subdivisions of the integrated enterprises, which will give possibility to prevent the out-of-control use of money, and also will reduce responsible parties.

Keywords: account of charges, classification of charges, administrative account, integrated enterprises, effective management, region, economic crisis.

References

1. Butynets, F. F., Davydiuk, T. V., Kanurna, Z. F., Maliuha, N. M. & Chyzhevska, L. V. (2005). Bukhhalterskyi upravlinskyi oblik : pidruchnyk dlia studentiv spetsialnosti "Oblik i audit" vyshchykh navchalnykh zakladiv [Financial and managerial accounting : a textbook for students of specialty "Accounting and Audit" of higher education institutions]. Zhytomyr : PC "Ruta". [in Ukrainian].
2. Hohol, M. M., Maksimova, V. F. & Popovych, V. V. (2014). Oblikovo-informatsiina skladova stratehii rozvytku vertykalno-intehrovanykh pidpriemstv : monohrafiia [Accounting and information aspects of development strategy for vertically integrated enterprises : monograph]. Odesa : VA "Atlant". [in Ukrainian].
3. Holov, S. F. (2009). Upravlinskyi oblik [Management accounting]. Kharkiv : Factor. [in Ukrainian].
4. Karpenko, O. V. (2005). Upravlinskyi oblik : orhanizatsiia, metodolohiia, metodyka vykladannia : monohrafiia [Management accounting : organization, methodology, teaching methods : monograph]. Poltava : RCC PUSKU. [in Ukrainian].
5. NP(S)BO 1 «Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti» [NR(S)A 1 "General Requirements for Financial Reporting"]. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>. [in Ukrainian].
6. Panasiuk, V. M. (2005). Vytraty vyrobnytstva : upravlinskyi aspekt [Production costs : managerial aspect]. Ternopil : Aston. [in Ukrainian].