

Н. Гура, д-р екон. наук, доц.,
К. Радченко, асп.

ПОБУДОВА УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВ У ХІМІЧНІЙ ГАЛУЗІ

У статті визначено сутність та значення поняття "управлінський облік", розглянуто дискусійні питання побудови управлінського обліку та його структури. Розглянуто методи обліку витрат на підприємствах хімічної галузі. Обґрунтовано доцільність впровадження та використання сучасних інформаційних технологій.

In the article the essence and value of conception of "administrative account" are defined, the debatable questions of constructing of administrative account and its structure are considered. The methods of charge accounting are considered at the enterprises of chemical industry. The essence of introduction and usage of modern information technologies are stated.

У ринковій економіці основною метою діяльності підприємства є досягнення максимального прибутку, який є основою і джерелом для подальшого розвитку господарюючих суб'єктів. Економічний результат діяльності залежить в першу чергу від доходів і витрат на виробництво та реалізацію, тому важко переоцінити важливість обліку, аналізу, контролю витрат та управління ними на підприємствах. Управління витратами як засіб досягнення підприємством високого економічного результату, не зводиться лише до зниження витрат, а розповсюджується на всі елементи управління ними. Облік витрат має суттєві особливості в різних галузях економіки, тому дослідження питань обліку витрат та управління ними в хімічній промисловості має важливе значення для удосконалення управління підприємствами цієї галузі.

Реформування бухгалтерського обліку згідно з міжнародними стандартами призвело до суттєвих змін в обліку витрат та до появи поняття управлінського обліку, щодо якого у вітчизняній науці поки що не сформовано чіткого розуміння його змісту. Вже тривалий час у спеціальній літературі розглядають дискусійні питання не тільки щодо побудови управлінського обліку та його структури, а й існування його взагалі в Україні. Розгляд та вирішення даного питання є важливим для всіх галузей економіки.

Проблеми впливу на витрати та управління ними досліджують вчені-економісти України та близького зарубіжжя: А.Ф. Аксененко, С.Б. Барнгольц, Ф. Ф. Бутинець, П.М. Гарасим, З.В. Гуцайлюк, С.В. Голов, М.Б. Кулинич, В.О. Ластовецький, Л.В. Нападовська, М.С. Пушкар, М.Г. Чумаченко, В.Г. Швець А.Д. Шеремет та інші, але питання удосконалення обліку витрат в різних галузях, зокрема, в хімічній промисловості, потребують подальшого вивчення.

Перш за все, вважаємо доречним з'ясувати, що розуміється під поняттям "управлінський облік" (зазначимо, що існують розбіжності навіть у визначенні цього терміну). В роботі П.М. Гарасима та Г.П. Журавля зазначається, що "під управлінським обліком розуміють процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтеграції та передавання інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки та контролю всередині підприємства. Таким чином, власне облік, як вказують науковці на основі міжнародної практики, тут лише одна, нехай і життєво важлива, складова частина. Управлінський облік – це не тільки частина традиційного бухгалтерського обліку, а й, по суті, самодостатня, заново сконструйована система накопичення й використання в управлінській діяльності інформації, яка включає й ту, що сформована у фінансовому обліку" [1].

Вважається, що у великих підприємств немає потреби розділяти облік на фінансовий і управлінський, оскільки в сучасних умовах, з поєднанням обліку витрат з плануванням, контролем, аналізом та визначенням результатів діяльності цілком справляється і бухгалтерський облік, адже сам облік при цьому не змінюється. Але П.М. Гарасим та Г.П. Журавель вважають

"що намагання охопити всі аспекти управлінського обліку з вузькопрофесійної позиції бухгалтера є наперед безперспективним і завершується поверховим викладом тривіальних істин" [1].

У той же час, на основі аналізу останніх публікацій зарубіжних фахівців з питань визначення управлінського обліку зроблено висновок, що "управлінський облік" як окремий вид обліку не існує", на що наголошує в монографії В.О. Ластовецький [2]. На підтвердження чого наводиться підхід різних зарубіжних країн: "у Франції його назвали "аналітична бухгалтерія", у Німеччині – "контролінг", останнім часом і в США, на батьківщині виникнення "управлінського обліку" його стали називати "управління затратами".

Це пояснюється тим, що головними об'єктами управлінського обліку є витрати й доходи підприємства, фінансові результати, які відображені у фінансовому обліку. Але при прийнятті рішень з обліку виробництва, витрати й доходи перегруповуються за їх цільовим призначенням (за видами продукції), замовленнями, процесами, стадіями виробництва, центрами відповідальності. При цьому, особливістю є орієнтація на детальний облік витрат на виробництво й калькулювання собівартості продукції з метою пошуку резервів для зниження витрат на одиницю продукції, тобто – управління витратами.

Вимоги до управління витратами на підприємствах визначають різноманітні фактори: зміна умов конкуренції; потреба покупців у продукції; впровадження гнучкого автоматизованого виробничого обладнання; комп'ютеризація процесу контролювання, виготовлення, контролю, якості продукції. Важливе значення має вибір методів обліку витрат і калькулювання собівартості виробів чи робіт.

Методом обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції в хімічній промисловості визначають сукупність способів документування і відображення виробничих витрат, які забезпечують визначення фактичної собівартості продукції, а також віднесення витрат на одиницю продукції [3].

Система нормативного обліку і оперативного контролю витрат виробництва ґрунтується на нормативних витратах ресурсів. Виявлення і систематизація відхилень від норм і нормативів, а також вплив на відхилення досягається за допомогою нормативного методу обліку витрат. Ефективне застосування норм в управлінні виробництвом в хімічній промисловості вимагає створення нормативного господарства.

В роботах М. Чумаченка, І. Білоусової [4] та Т. Сльозко [5] наголошується на універсальності нормативного методу та можливості його застосування для підприємств будь якої галузі. В промисловості це особливо стосується тих галузей, де спостерігається стабільний вихід продукції. При цьому показник економії завжди має відносний характер, адже при розрахунку нормативної собівартості до уваги береться кількість виробленої продукції, тобто перевитрати в розрахунку на одиницю продукції можуть виникати через зменшення кількості випущеної продукції.

Управління витратами має здійснюватись не лише через обчислення нормативної собівартості та подальшого її порівняння з фактичними виробничими чи повними витратами на одиницю продукції. Тому деякими авторами пропонується здійснення контролю змінних або прямих витрат. У цьому разі всі інші (нерозподілені) витрати центру відповідальності треба контролювати в цілому. Такі витрати, як правило, постійні, тому їх відхилення від запланованого рівня визначають за загальною сумою, без урахування кількості виробленої продукції.

Це обумовлює практичне значення та використання в хімічній промисловості методу "директ-костинг", при якому прямі (постійні та змінні) витрати контролюють окремо. Інші статті контролюють шляхом зіставлення даних про загальну суму витрат, а не в розрахунку на одиницю продукції. Використовуючи директ-костинг, підприємства хімічної промисловості, вирішують такі управлінські завдання, як оптимізація асортименту продукції, що випускається за наявності вузьких місць, доцільність прийняття додаткового замовлення за цінами, нижчими, ніж звичайні, виробництво комплектуючих на підприємстві чи придбання на стороні, визначення оптимального розміру партії виробу, вибір чи заміна обладнання та інше.

Дослідження ряду підприємств (зокрема, хімічної промисловості) показали, що діюча система управління витратами не повною мірою сприяє вирішенню проблем оптимізації витрат й ефективності господарювання.

Обліковий аспект системи управління витратами дуже важливий, оскільки ефективність управлінських рішень вимірюється і фіксується завдяки відображенню фактографічних даних на відповідних носіях інформації. Висвітлення облікових аспектів обліку витрат має велике теоретичне і практичне значення.

В умовах сучасного ринку, коли ціна управлінської помилки може виявитися занадто високою, ті компанії, керівники яких мають у своєму розпорядженні інструментарій для своєчасного збору необхідних даних про стан діяльності підприємства, аналізу та прийняття ефективних управлінських рішень, надзвичайно успішно ведуть свій бізнес. Важливе значення для цього має використання сучасних інформаційних технологій. Одним з найбільш прогресивних сучасних інформаційних технологій є ERP-технології (Enterprise Resource Planning – управління ресурсами підприємства), до яких належить інформаційна система Галактика.

Галактика Business Suite – повнофункціональний комплекс бізнес-рішень, що дозволяє в єдиному інформаційному просторі виконувати типові та спеціалізовані задачі управління підприємством в умовах сучасної економіки. Ядром комплексу Галактика Business Suite є система Галактика-ERP, яка успішно впроваджується на підприємствах хімічної промисловості.

За допомогою цієї системи забезпечується комплексна автоматизація бухгалтерського та податкового обліку; ведення бухгалтерського обліку в міжнародних стандартах GAAP, ISA; облік матеріальних цінностей, основних засобів, необоротних матеріальних активів, у тому числі спецодягу; автоматизація формування управлінської, бухгалтерської та податкової звітності. Ця система забезпечує можливість: оперативно здійснювати попередню оцінку собівартості готової продукції; виявити найбільш дохідні види продукції та оптимізувати виробничу програму; синхронізувати матеріальне забезпечення з виробничими програмами та знизити рівень неліквідів; виявити центри витрат та центри доходів, визначити методи управління витратами; здійснювати постійний моніторинг якості на виробництві.

Система Галактика-ERP створює єдиний інформаційний простір для всіх служб управління, визначає права та обов'язки підрозділів (до конкретних посадових осіб), відповідальність за вірогідність та повноту інформації, яка вводиться кожним підрозділом. Впровадження системи Галактика-ERP забезпечує на підприємствах хімічної промисловості рішення таких задач, як технологічна підготовка виробництва, планування виробництва, ведення обліку на виробництві, розрахунок собівартості, здійснення аналізу виконання виробничої програми. Система Галактика-ERP забезпечує використання нормативного методу розрахунку потреб сировини та матеріалів на одиницю продукції хімічного виробництва, підтримку різних, об'ємних та вагових одиниць виміру, що дозволяє вести паралельний облік витрат, а також використання механізму залежності норм витрати ресурсів та виходу продукції від параметрів якості сировини.

При плануванні виробництва забезпечується:

- прогнозування попиту на продукцію, формування плану збуту та замовлень виробництва;
- формування варіантів плану випуску готової продукції з оцінкою потреб та витрат на виконання цих планів, вибір оптимального варіанту випуску продукції;
- планування завантаження виробничих потужностей;
- розрахунок зведених потреб на виробничу програму в матеріалах та витратах праці;
- формування плану забезпечення цеху сировиною та напівфабрикатами.

Важливим для управління собівартістю продукції є застосування методики обліку витрат і калькулювання за центрами витрат та центрами відповідальності. Центр витрат пов'язується з калькулюванням собівартості продукції, а центри відповідальності – з управлінням витратами, тому ці поняття виражають різні економічні процеси. В середині кожного центру витрат аналіз відхилень доцільно вести в розрізі причин і винуватців. Це дає змогу виробити рекомендації щодо усунення відхилень (якщо воно небажане) або щодо його посилення (якщо воно сприятливе).

Облік на виробництві за допомогою системи Галактика-ERP забезпечує підтримку автоматизованого обліку матеріалів, що розділяються в результаті обробки на декілька продуктів; контроль проміжних стадій у технології виробництва; надає можливість обліку партій хімічної сировини та продукції з обмеженим терміном придатності та визначеними умовами збереження і розміщення; здійснює підтримку безперервних виробничих процесів, облік руху готової продукції, сировини, комплектуючих та напівфабрикатів; надає можливість щодобового моніторингу виробничих витрат та обліку залишків незавершеного виробництва за даними інвентаризації; визначає вартість використаних матеріалів та витрат праці у незавершеному виробництві; система здійснює автоматичне формування бухгалтерських проводок на основі облікових документів.

У системі управління підприємством важливе місце відводиться собівартості продукції. При розрахунку собівартості в системі Галактика-ERP відбувається визначення нормативних та фактичних витрат на виробництво в розрізі цеху, калькуляційних статей витрат та економічних елементів витрат; нарахування накладних витрат пропорційно різним базам розподілу; калькулювання фактичної собівартості виробів; облік браку, поворотних та безповоротних відходів; оцінка собівартості незавершеного виробництва.

Аналізуючи собівартість, необхідно вивчити відхилення фактичних витрат від планових у розрізі статей та за окремими видами і групами продукції. Система Галактика-ERP забезпечує розрахунок факторних відхи-

лень фактичної собівартості від планової, проведення аналізу причин відхилень; порівняння витрат на виробничу програму, розрахованих за різними варіантами планово-облікових цін сировини; порівняння витрат за періодами планування та/або за минулими звітними періодами для оцінки динаміки зміни витрат підприємства.

За допомогою системи Галактика-ERP здійснюється управління фінансами підприємства: складання бюджетів; контроль фактичного виконання бюджетів; оперативне планування та управління платежами та надходженнями, цінними паперами та депозитами; фінансовий аналіз діяльності підприємства. Система Галактика-ERP інтегрується з автоматизованими системами оперативно-диспетчерського управління виробництвом, що забезпечують автоматизацію оперативного контролю, управління та обліку основної виробничої діяльності підприємств хімічної, нафтохімічної та фармацевтичної

галузей. Удосконалення обліку витрат та управління ними в хімічній промисловості з використанням прогресивних методів калькулювання та сучасних ERP-технологій, засади якого розкрито у статті, дозволить підвищити якість інформаційного забезпечення та ефективність управління підприємствами галузі.

1. Гарасим П.М. Курс управлінського обліку: [навч. посібник] / Гарасим П.М., Журавель Г.П., Хомин П.Я. – К.: Знання, 2007. – 314 с. 2. Ластовецький В.О. Галузевий бухгалтерський облік: проблеми теорії і практики: [монографія] / Ластовецький В.О. – Чернівці: Прут, 2005. – 200 с. 3. Кулинич М.Б. Облік і аналіз управління собівартістю продукції (на прикладі підприємств хімічної промисловості України): [монографія] / Кулинич М.Б. – К., 2006. 4. Чумаченко М., Білоусова І. Дискусійні проблеми обліку витрат і калькулювання собівартості продукції // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 10. – С 3-7. 5. Сльозко Т. Методи обліку витрат "стандарт-кост" і нормативний: історія і сучасність // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. № 7. – С. 3-8.

Надійшла до редколегії 06.12.09

І. Дрозд, д-р екон. наук, проф.,
К. Бойко, асп.

РОЛЬ АНАЛІЗУ ХЕДЖУВАННЯ У СИСТЕМІ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ ПІДПРИЄМСТВ ПЕРЕРОБНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

У статті розглянуто актуальні питання використання результатів аналізу хеджування при прийнятті управлінських рішень підприємствами переробної промисловості. Досліджено роль інформації, отриманої за допомогою методів економічного аналізу на різних етапах відносин хеджування.

The article looks into topical questions of using the results of hedge analyses for decision making management at the enterprises of processing industry. The role of information received by using economic analysis methodology on the different stage of hedge relationship is investigated.

Невідповідність між фактичним і бажаним станом певного об'єкта, яку можна визначити як наявність проблеми, слугує передумовою для підготовки та прийняття управлінського рішення. Потреба у його прийнятті виникає при існуванні кількох альтернатив розв'язання певної проблеми.

Вибір хеджування як одного із методу управління ризиками фінансово-господарської діяльності підприємств переробної промисловості, проведення ефективної та доцільної стратегії хеджування є одним із тих управлінських рішень, прийняття яких без належного обґрунтування може негативно вплинути на функціонування підприємства чи навіть привести до його банкрутства.

У ряді праць вітчизняних та зарубіжних учених, зокрема А. С. Бородкіна [3], І. А. Бланка [2], М. Г. Чумаченка [4], Г. В. Савицької [6] та інших, розглянуто особливості використання економічного аналізу у системі управління підприємством. Враховуючи специфіку господарювання, а також недоліки у вітчизняному законодавстві щодо врегулювання механізмів використання та запровадження в практику сучасних фінансових інструментів хеджування, недостатньо дослідженими залишаються питання використання результатів аналізу хеджування в управлінні фінансово-господарською діяльністю підприємств переробної промисловості.

Метою даної статті є визначення ролі аналізу операцій хеджування при прийнятті управлінських рішень, в тому числі дослідження значення кожного виду аналізу хеджування на різних етапах відносин хеджування.

У спеціальній літературі з теорії управління можна знайти різне трактування поняття "управлінське рішення": його визначають або як соціальний акт, або як частину управлінського процесу, або як засіб впливу управлінської системи на ту, якою управляють. Управлінське рішення – це, власне, відповіді на запитання, в які строки, з витратою яких сил і коштів, в якому порядку, за якого розподілу обов'язків, прав і відповідальності, за якої організації контролю, з якими результатами має здійснюватися управлінський вплив [4].

Використання підприємством хеджування з метою мінімізації економічних ризиків, які можуть негативно позначитися на діяльності підприємства, з точки зору процесу прийняття управлінських рішень, на нашу думку, можна розглядати як самостійне управлінське рішення у загальній системі управління ризиками на підприємстві.

Розробка управлінського рішення є комплексом різних управлінських дій, де кожна наступна дія є логічним продовженням попередньої. Тому при прийнятті управлінського рішення важливу роль відіграє визначення послідовності етапів його розробки та прийняття.

Управління ризиками передбачає розв'язання проблеми негативного впливу ризиків на діяльність суб'єкта господарювання шляхом вибору одного з методів впливу на ризик. У випадку використання для цих цілей саме хеджування відбувається прийняття управлінського рішення щодо хеджування визначеного раніше ризику.

Хеджування як процес можна представити з двох частин: підготовчої та активної, кожна з яких складається з окремих етапів. У складі підготовчої частини виокремлюють наступні три етапи (рис. 1):

I етап. Виявлення основних ризиків функціонування підприємством за допомогою аналізу його фінансово-господарської діяльності. На даному етапі також визначається які саме ризики будуть хеджуватися, оскільки не до всіх можна застосувати даний метод, наприклад політичні та системні ризики не підлягають хеджуванню.

II етап. Розробка стратегії хеджування, що передбачає визначення конкретних інструментів хеджування та способів їх застосування для управління ризиками. Оскільки базові активи біржових деривативів суворо регламентовані, а підприємства використовують ширший асортимент товарів з відмінними характеристиками, то на практиці досить важко знайти біржовий інструмент, який точно відповідає тому чи іншому ризику. Це вимагає використання різноманітних комбінацій, що у свою чергу обумовлює наявність високої кваліфікації, точного розуміння фінансових процесів підприємства та певної творчості, щоб знайти таке поєднання похідних