

УДК 631.145:338.1

Садченко О.В., Гоголь М.М.

**АСПЕКТИ ВДОСКОНАЛЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ
В УМОВАХ ВЕРТИКАЛЬНОЇ ІНТЕГРАЦІЇ ТА КЛАСТЕРИЗАЦІЇ БІЗНЕСУ**

Розглянуто завдання підвищення ефективності господарювання підприємств на підставі вдосконалення управлінського обліку в умовах кластеризації бізнесу. Досліджено особливості функціонування центрів відповідальності. Запропоновано фактори, що необхідно враховувати при створенні центрів фінансової відповідальності в умовах кластеризації.

Ключові слова: управлінський облік, кластер, центр відповідальності.

The article is dedicated to the questions of growth of clusters on a base of improvement of managerial accounting. The specifications of activities' algorithm of centers of finance responsibility are investigated. The factors of creation of centers of financial responsibility at the cluster's conditions were proposed.

Keywords: managerial accounting, cluster, center of responsibility

На сучасному етапі розвитку економіки України для бізнесу стає актуальним питання покращення власної ефективності. Для кожного господарства існує конкретна методика. Основними напрямками підвищення прибутковості підприємства є зменшення рівня витрат, вихід на нові ринки, розширення сфери діяльності.

Одним з напрямів, реалізація якого дозволить підвищити ефективність компанії зможе стати структурована перебудова підприємства за рахунок створення інтегрованої структури в межах одного технологічного ланцюга. Як правило виникнення процесу інтеграції відбувається у найбільш розвинутих суб'єктів господарювання і поступово захоплює певну територію їх діяльності і впливу, а саме конкретний регіон країни.

Аналіз останніх досліджень показав, що інтеграція заснована на узгодженні цілі, дій, економічному інтересі господарюючих суб'єктів, на усвідомленні необхідності, корисності об'єднання; це внутрішня організація суб'єктів господарювання, тісна співпраця, що розвивається у вигляді контрактів, частково замінюючи або повністю витискаючи ціновий механізм ринку; складні інтегровані структури є організаційними формами функціонування фінансово-промислового капіталу.

Рішеннями складних питань з організації побудови активно-адаптивної системи обліку витрат в складних інтегрованих структурах займалось багато вітчизняних і зарубіжних вчених. Серед них можна виділити праці Г.Г. Кірійцева, В.Ф. Палія, В.Б. Івашкевича, Н.Г. Чумаченко, А.С. Стукова, Р. Энтони, Ч.Т. Хорнгрена та інших.

Проте, деякі теми і аспекти потребують додаткових досліджень, особливо в мінливих зовнішніх умовах і кризових ситуаціях.

Метою роботи є теоретичне обґрунтування комплексу заходів удосконалення управлінського обліку враховуючи сучасний стан розвитку вертикально інтегрованих утворень та кластеризації бізнесу.

Актуальність теми дослідження та не розробленість певних проблем зумовили вибір напряму та визначили завдання дослідження: проаналізувати сучасні тенденції організації бізнесу; обґрунтувати необхідність використання систем управлінського обліку в умовах сучасних форм інтеграції бізнесу.

Інтеграція, як варіант переходу от екстенсивного до інтенсивного розвитку є найбільш актуальною на сьогоднішній день стратегією розвитку бізнесу.

Вивчення питань і проблем інтеграції стикається як з теоретичними, так і з практичними труднощами. Різноманіття теоретичних підходів до пояснення явища інтеграції свідчить про те, що вона може використовуватись в різних економічних цілях.

Економічний розвиток – це багатогранний процес, що показує як еволюційні, так і революційні зміни господарського механізму. Головною цілю якого є економічне зростання.

Одним з методів активізації економічного розвитку є створення кластерів у промисловості, будівництві, аграрно-промисловому комплексі.

Оскільки на сучасному етапі завдання підвищення ефективності господарювання аграрних формувань напряму пов'язані з необхідністю активізації та нарощування використання їх ресурсного потенціалу, то на всіх рівнях управління, а особливо на регіональному – суттєво зростає значення стратегічного планування, яке не можливе без наявності і функціонування систем якісного та ефективного управлінського обліку. Саме обміркована і апробована система управлінського обліку повинна стати інформаційною основою для розробки стратегії розвитку АПК регіону.

Розглянемо основні стратегії розвитку, котрі відображають різні підходи до розвитку регіону і пов'язані зі зміною стану асортименту виробленої господарствами регіону продукції, ринків її збуту, галузевих і технологічних особливостей виробництва і ін.

До першої групи базисних стратегій відносять стратегії концентрованого зростання, основними з яких є: стратегія посилення позиції на існуючому ринку без зміни асортименту продукції; стратегія пошуку нових ринків для існуючого асортименту продукції; стратегія розвитку нових продуктів.

Друга група об'єднує стратегії інтегрованого зростання: стратегію прямої вертикальної інтеграції; стратегію зворотної вертикальної інтеграції.

Третю групу складають стратегії диверсифікації: стратегія внутрішньої диверсифікації; стратегія горизонтальної диверсифікації; стратегія конгломеративної диверсифікації.

Процеси вертикальної інтеграції в регіоні зумовлюють необхідність оптимально формувати та комбінувати ресурси, тому що це забезпечує суттєві конкурентні переваги в сфері виробництва. Потреба в ресурсах визначається ринковим положенням підприємств регіону і ресурси обумовлюють успіх функціонування господарств регіону в умовах ринку. Вибір і комбінування власних ресурсів ефективніше конкурентів забезпечує успіх на ринку.

Але для суттєвого зростання ефективності функціонування АПК необхідно особливу увагу приділити пошуку резервів всередині самих підприємств комплексу. Для цього, перш за все, необхідно розвивати систему управління і організаційно-економічні механізми підприємств на основі широкого використання принципів і форм внутрігосподарської та міжгосподарської кооперації і інтеграції, а також вдосконалення системи управління і децентралізації його методів та функцій [1].

Інформаційною основою децентралізованої системи управління є виробничий і управлінський облік, котрі дозволяють аналізувати і контролювати результати діяльності внутрішніх структурних підрозділів підприємства, приймати рішення по стратегії розвитку сільського господарства регіону. Управлінський облік є основною функцією та складовим елементом змісту управління господарюючим суб'єктом. Зміни, що відбуваються у методах внутрігосподарського управління, а також зовнішнього середовища суттєво впливають на обліково-аналітичне забезпечення управління, як структурними підрозділами, так і інтегрованими утвореннями.

Повна самостійність в умовах ринку передбачає необхідність вдосконалення не лише обліку, але і оптимізацію поєднання централізації та децентралізації управління. При цьому особливого значення набувають питання визначення організаційної структури, як певного підприємства так і вертикально інтегрованих формувань, і кластерів. Під організаційною структурою вертикально інтегрованої компанії чи кластеру ми розуміємо сукупність прав, обов'язків та відповідальності в середині підприємства, що впливають на направлення руху інформації в системі управління. Таким чином, в умовах децентралізації управління органі-

заційна структура є ієрархією рівнів управління, де нижні рівні менеджменту підзвітні верхнім рівням у відповідності з встановленою системою делегування повноважень, відповідальності і організації оплати праці в залежності від результатів виробництва. Це зумовлює необхідність децентралізації частини функцій як фінансового, так і управлінського обліку безпосередньо в госпрозрахункові структури та їх підрозділи. В кожному підрозділі система повинна забезпечити відображення, накопичення, оперативний аналіз, контроль і представлення інформації про витрати та результати, а також оцінити діяльність менеджменту і трудових колективів, тобто повинен бути забезпечений управлінський облік за госпрозрахунковими одиницями або центрами відповідальності.

Управлінський облік, контроль і аналіз по центрах відповідальності це складна система функцій управління, котра вимірює відповідність досягнутих результатів запланованих по кожному центру відповідальності, котрий є самостійним об'єктом бюджетного процесу і відповідає за виконання переліку бюджетних показників, що визначаються центральним апаратом управління при розробці вільного бюджету певного підприємства вертикально-інтегрованої компанії на майбутній бюджетний період.

Відповідно, в умовах кластеризації – кластер також повинен бути об'єктом бюджетного процесу. При ефективному обґрунтуванні і визначенні повноважень підрозділу, підприємства, компанії, що входять до складу кластеру та визначаючих їх статус, як центрів відповідальності, будь-які відхилення від планових показників будуть зафіксовані не лише за місцем виникнення, але й по відповідальному особі структури управління.

Система управління за центрами відповідальності кластеру повинна передбачати застосування до різних підрозділів його структурним утворенням різних цільових функцій, котрі найбільш ефективно стимулюють кожен відповідний елемент структури в господарській діяльності кластеру.

Організація ефективної системи матеріального стимулювання кожного підприємства і компанії, повинна бути взаємопов'язана з обліком по центрах відповідальності, котрий дозволяє кількісно співставляти та оцінювати вклад різних підрозділів у зміни кінцевих фінансових результатів.

Так, наприклад, основними функціями обліку витрат виробництва по центрах відповідальності є посилення контролю за окремими видами і загальним рівнем затрат, систематичний економічний аналіз витрат, виходу продукції, маржинального доходу та прибутку кожного центру відповідальності по підприємствам і компаніям, утворюючим кластер і в цілому по кластеру, оцінка ефективності їх діяльності та внеску в загальні виробничі та фінансові результати кластеру.

Потрібно враховувати, що в даному випадку центри витрат створюються за просторовими чи функціональними ознаками і можуть бути визначені реальні та фіктивні, або нейтральні центри витрат, котрі не можуть бути пов'язані з роботою певних структурних утворень кластеру [2]. Центр витрат може співпадати з організаційною одиницею, може бути і її підрозділом.

В залежності від рівня управління, де відбувається формування витрат можна виділити в якості центрів виникнення витрат наступні: кластер, вертикально-інтегрована компанія, об'єднання, підприємство, філіал, цех, дільниця і ін.

До кластеру в залежності від значення у процесі виробництва, на нашу думку, можна виділити наступні центри витрат: виробничі; обслуговуючі; побічні.

До виробничих центрів можуть належати підприємства, компанії, цехи котрі виробляють основну продукцію. Обслуговуючі центри покликані забезпечувати продукцією та послугами основне виробництво структурних утворень кластеру. Побічні центри виробляють

продукцію з відходів. Також, з центрів витрат потрібно виділити певні (структуровані утворення кластеру) і номінальні (котрі не можна віднести до певного місця виникнення) центри.

Групування витрат за місцями виникнення дає можливість організації обліку по центрам відповідальності і визначення виробничої собівартості продукції (робіт, послуг). Центр відповідальності є частиною системи управління підприємством і як будь-яка система має вхід та вихід [3, с.112].

Ми вважаємо необхідним відмітити, що центр відповідальності є не лише частиною системи управління, але й організаційної системи підприємства, а ступінь деталізації в обліку витрат за місцями формування залежить від виробничої структури підприємства, що входить до кластеру, особливостей їх технологічних процесів, рівня їх технологічної оснащеності, організації праці та управління [4]. Ми підтримуємо точку зору професора В.Б. Івашкевича, про те що потрібно відокремлювати поняття «центр» і «місце виникнення витрат», крім того місце виникнення витрат розглядається ним як сукупність первинних центрів виникнення витрат в сфері виробництва [5].

Зарубіжні вчені Р. Ентони і Дж. Рис в своїх працях виділяють наступні типи центрів відповідальності: центри доходів, центри витрат, центри стандартної собівартості, центри інвестицій [6; с.466-471]. Ч.Т. Хорнгрен і Дж. Фостер відмічають, що найбільш розповсюджені такі типи центрів відповідальності:

- центр витрат (cost cents), який підзвітний лише за витрати;
- центр продажу (revenue center), підзвітний лише за виручку;
- центр прибутку (profit center), який підзвітний і за витрати, і за забезпечення виручки;
- центр інвестицій (investment center), що підзвітний за витрати, виручку та інвестиції [7; с. 10].

В.Ф. Палий і Р. Вандер Вил зазначають, що «...зазвичай виокремлюють три типи центрів відповідальності: центр витрат (контролює тільки витрати), центр прибутку (контролює витрати та надходження, але не інвестиції), центр інвестицій (контролює витрати, надходження та інвестиції у власні активи)» [8; с.303] (пер. авт.).

На нашу думку, центри відповідальності, в умовах організації бізнесу в кластери та вертикально-інтегровані компанії слід назвати «центрами фінансової відповідальності», тому що всі структурні утворення в таких умовах повинні бути зацікавленими в зниженні витрат, збільшенні доходів, прибутків та інвестицій. Також, центром фінансової відповідальності можна називати структурні утворення кластеру, бо вони повинні функціонувати на принципах госпрозрахунку.

При створенні центрів фінансової відповідальності потрібно враховувати виробничу і організаційну структуру підприємства. Виробничу структуру, наприклад, сільськогосподарської організації відображають різновиди виробництва (основні, допоміжні, обслуговуючі виробництва і господарства), склад і структура бригад, цехів, виробництв, служб (чи відділів), їх виробничий потенціал, форми організації та їх взаємозв'язок в процесі комунікації і передаванні інформації для системи управлінського обліку на кожному ієрархічному рівні управління. Разом з тим в умовах впровадження системи економічних методів управління ділення організації на центри відповідальності повинно визначатися специфікою певної організації, її цілями і задачами досягнення запланованого рівня ефективності підприємницької діяльності. Для сільськогосподарських підприємств, що входять до кластеру, при створенні центрів фінансової відповідальності потрібно враховувати специфічні властивості та умови:

- центр фінансової відповідальності повинен показувати повний технологічний цикл виробництва продукції або самостійну його частину;

- перевагою буде, якщо центр фінансової відповідальності є комплексним, а не вузькоспеціалізованим, а розміри сільськогосподарського госпрозрахункового структурованого утворення, що входить до кластеру по землі та вартості майна відповідають вартості паїв його працівників і пенсіонерів, котрі живуть на цій території;
- необхідно враховувати рівні самостійності госпрозрахункового структурованого утворення;
- право самостійного продажу частини своєї продукції, виробленої понад замовлення інших структурованих утворень даного кластеру;
- обов'язкова участь в інвестиційній політиці кластеру в розрахунках з кредиторами, в формуванні засобів накопичення та інвестування в розвиток стратегічних напрямлень власної діяльності;
- зекономлені матеріальні та фінансові ресурси повинні належати структурованому утворенню, а перевитрати – покриватися за рахунок доходів даного утворення;
- в центрах фінансової відповідальності використовуються усі передбачені норми законодавства, умови внутрішньої регламентації та елементи самоуправління.

Література:

1. Алборов Р.А. Развитие учета и контроля в системе управления сельскохозяйственным производством: / Р.А. Алборов. – Дис...д-ра. экон. наук. - Казань: Казанский государственный финансово-экономический институт, 2004. - 378с.
2. Стуков С.А. И все-таки производственный, а не «управленческий» учет / С.А. Стуков // Бухгалтерский учет. - 1997. -№ 2. - с. 64 - 66.
3. Керимов В.Э. Бухгалтерский учет на производственных предприятиях: / В.Э. Керимов. – Учеб. пособие. - М.: Издательский дом «Дашков и К"», 2001. - 348с.
4. Кирейцев Г.Г. Функции учета в механизме управления сельскохозяйственным производством / Г.Г. Кирейцев. – Киев: Изд-во УСХА, 1992. - 240с.
5. Ивашкевич В.Б. Управленческий учет в информационной системе предприятия / В.Б. Ивашкевич // Бухгалтерский учет. -1999. -№ 4.- с. 99 -102.
6. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры: Пер. с англ. / Под ред. и с предис. А.М. Петрачкова. - М.: Финансы и статистика, 1993. - 560с.
7. Хорнгрен И.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. /И.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер. – Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. - М.: Финансы и статистика, 2000. -416с.: ил.
8. Палий В.Ф. Современный бухгалтерский учет / В.Ф. Палий. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2003. - 792с.

Рекомендовано до публікації
д.е.н., проф. Харічковим С.К. 31.09.2010

Надійшло до редакції:
18.10.2010