

# ЕКОНОМІКА ПІДПРИЄМСТВА

УДК 631.145.151.61

## СУЧАСНИЙ СТАН СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ І ОБЛІКУ НА ВЕРТИКАЛЬНО-ІНТЕГРОВАНІХ ПІДПРИЄМСТВАХ

**В. С. Ніценко**, д.е.н., професор

**М. М. Гоголь**, к.е.н., доцент

Одеський національний університет імені І.І.Мечникова

*У статті досліджуються сучасний стан системи управління і його взаємодія з бухгалтерським обліком на прикладі вертикально-інтегрованих підприємств. Визначено основні напрямки інтеграції підприємств і вплив управління та інформаційна складова обліку в системі управління підприємством.*

**Ключові слова:** управління, інформаційна складова обліку, вертикально-інтегровані підприємства, витрати, мотиви, виноградарство.

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.

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

Зростання вартості підприємства – це результат ліквідації посередників і витрат на їх утримання. Він також супроводжується при нарощуванні виробництва досягненням економії на масштабах.

Можна виділити основні мотиви, що зумовлюють створення вертикально-інтегрованих підприємств.

Ми вважаємо, що 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'єданого 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 т.д.

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 си-

стемі управлінського обліку, системи фінансового контролю, підвищення кваліфікації персоналу і ін.;

2. Мотив конкурентної позиції.

Цей мотив передбачає посилення свого монополюного 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.

Слід також відмітити, що окрім вертикальної, існує також діагональна (конгломеративна, універсальна, багатогалузева, диверсифікована) інтеграція, котра передбачає дії підприємства, направлені на гармонізацію стратегічних інтересів з іншим підприємством, що діє на іншому сегменті ринку і не належить до ланцюжка послідовних переділів, в які входить підприємство, що відноситься до вертикально-інтегрованого бізнесу, але має можливість впливати на довгострокові інтереси третього підприємства.

В період підвищення світових цін на різні види продукції і виробничої сировини можуть концентруватися інвестиційні ресурси, що покривають потреби, у наслідок чого вертикально-інтегровані підприємства можуть отримувати підприємства суміжних галузей, наприклад, завод з виробництва сільськогосподарського устаткування, цукрові заводи і т.п., що надасть можливість сформувати повний цикл виробництва та реалізації продукції.

Діагональна інтеграція в господарствах може виявлятися як інвестиційна стратегія і проводитись з метою мінімізації ризиків в процесі дій постачальників і споживачів.

Існує також і комбінована інтеграція - інтеграція «уздовж» виробничого процесу і по його паралельних гілках, що дає можливість мінімізувати всі види витрат, особливо трансакційних.

В сучасній Україні до вертикально-інтегрованих підприємств, ми можемо віднести: асоціації, корпорації, консорціуми, концерни та інші об'єднання підприємств.

Функціонування даних підприємств завжди супроводжується концентрацією капіталу та формуванням зв'язків як в середині регіону, так і між різними регіонами.

При обґрунтуванні перспектив розвитку вертикально інтегрованого бізнесу потрібно також керуватись принципом впливу природно – кліматичної або географічної доцільності, якості продукції в цьому аспекті.

Враховуючи розгалуженість структури виробництва вертикально-інтегрованих підприємств головним для ефективного ведення системи управлінського обліку є правильно визначені нормативні витрати виробництва даного підприємства.

Враховуючи специфіку виноградарської галузі вважаємо, що важливо раціонально визначити нормативні витрати сировини і матеріалів враховуючи усі втрати зумовлені технологією виробництва.

Для ведення облікової системи витрат більшість вертикально-інтегрованих підприємств виноградарської галузі використовують їх розподіл за центрами відповідальності, при цьому адміністративні, загальногосподарські та збутові витрати встановлюються різними центрами відповідальності. Адміністративні витрати на інтегрованих підприємствах не залежать від виробничих підрозділів, як наприклад, загальногосподарські, 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. Ми вважаємо, що саме від змісту центру відповідальності залежить методика формування нормативних витрат на виробництво, відповідно напряму, технології, специфіки дані витрати можуть визначитися за різними методиками. Ми підтримуємо точку зору В.М.Домбровського, що при загальногосподарських витратах, окрім кошторисного контролю необхідно визначити витрати у нормативному розрізі на годину прямих затрат праці, це дозволить упорядкувати витрати на оплату праці при виробництві продукції [1, с.156]. Доцільним є також нормативне встановлення адміністративних витрат і витрат на збут на одиницю продукції, що дозволить узагальнити усі витрати на одиницю виробленої продукції.

На жаль, негативним при використанні нормативів витрат є їх постійний контроль і коригування, що залежить

від зміни технології, ринкових позицій та ін. факторів. Уточнення нормативів відбувається в результаті нововведень у технології, технічному оснащенні, зміні технічних характеристик матеріалів, зміні рівня цін на матеріали і вартості робочої сили.

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 нормативних витрат значно ширше облікової функції тому, що управлінський облік на сьогодні є базовим елементом при формуванні інформації загальної системи управління вертикально-інтегрованим підприємством.

За результатами опитування на сьогодні, більшість вертикально-інтегрованих підприємств з виноградарства Одеської області при веденні системи управління використовують дані бухгалтерського обліку перетворюючи їх на основу управлінського обліку і використовують методіку відхилень витрат від нормативів.

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

Перетворені дані бухгалтерського обліку в 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.

Дуже важливим при формуванні нормативів витрат враховувати специфіку виноградарських вертикально-інтегрованих підприємств до неї можна віднести сезонні коливання надходження сировини, тобто збір врожаю винограду відбувається в серпні чи вересні.

Саме у цей період зростає циклічність виробництва, більшість процесів відбуваються одночасно, навантаження на працівників зростає, тому при встановленні нормативних витрат необхідно враховувати усі вище зазначені особливості.

На сьогодні, ще й досі неможливо визначити правильно кількість надходження сировини на вертикально-інтегровані підприємства з виноградарства (природні умови мінливі, тому таке планування це завжди ризик) і відповідно враховувати до основних нормативів оплати праці понаднормові чи преміальні буде невірно, тому на більшості таких підприємств використовують окремі форми про додаткові витрати оплати праці (рис. 1).

**ВІДОМІСТЬ № 2**  
про понаднормові витрати оплати праці  
«23» серпня 2017 р.

Назва підприємства ПТК «Шабо»

Прізвище, ім'я та по батькові працівника	Табельні номери	Відпрацьовано годин	Ціна за годину, грн.	До сплати, грн.
1. Маринов А.Ю.	6011	8	9,47	75,76
2. Федотов К.С.	6015	4	9,47	37,88
Усього	X	12	x	113,35

Керівник (бригадир, майстер) \_\_\_\_\_ Майстренко О.М.  
(підпис)

**Рис. 1** Схема документу про непередбачені в нормативах витрати оплати праці на вертикально-інтегрованому підприємстві ПТК «Шабо»

*Примітка: умовні дані*

З рис. 1 бачимо, що дійсно підприємство ПТК «Шабо» відокремлює понаднормові витрати на оплату праці але для управління підприємством дана форма документу є недосконалою адже не зазначено причини додаткових витрат, тому не зрозуміла обґрунтованість встановленої тарифної ставки.

Позитивним є саме відображення додаткових витрат за статтю «Оплата праці» саме в момент їх виникнення, що запобігає дублюванню та помилкам при оформленні.

Отже, з усього вище вказаного можна зазначити, що на вертикально-інтегрованих підприємствах існуюча система управлінського обліку, як основи управління і безпосередньо прийняття управлінських рішень 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:

- 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.

Як ми вже зазначали, на вертикально-інтегрованих підприємствах виноградарства ведеться лише часткова оперативна звітність дані якої не дають можливості повноцінно оцінити діяльність центрів відповідальності та приймати ефективні управлінські рішення.

Для ефективного управління необхідна управлінська звітність, котра буде поєднувати техніко-економічні показники основні та підрядні (за їх допомогою розраховані основні), а також зазначення відхилень від нормативів з вказаними причинами даних явищ.

Впровадження системи управлінського обліку неможливе без вдосконалення методик розрахунку та розподілу накладних витрат.

Вже декілька десятиліть в США активного розвитку набув ABC-костинг, який є калькуляційною системою що розглядає операції у якості основних об'єктів обліку витрат та калькулювання з метою розрахунку собівартості продукції

та визначення ефективності бізнес-процесів.

Різноманітна сфера діяльності вертикально-інтегрованих підприємств враховуючи заміну прямих витрат праці і матеріалів накладними витратами зумовили зміну підходу до традиційних методів розрахунку витрат.

Згідно методик вже існуючих на виноградарських вертикально-інтегрованих підприємствах врахування структурних особливостей існує, а от функціональні які впливають на суму витрат часто просто ігноруються, що є недопустимим при якісній системі управлінського обліку, адже формування собівартості це функція одного визначаючого фактору обсягів виробництва, надання послуг.

До структурних факторів на інтегрованих підприємствах ми можемо віднести витрати, що структурно визначаються за економічними елементами і калькуляційними статтями, а функціональні розглядають як витрати за результатом діяльності підприємства.

Тобто функціональні фактори здійснюють вплив на розмір накладних витрат підприємства, до яких відносять не лише загальновиробничі витрати, а й адміністративні, збутові та ін.

В сучасній вітчизняній літературі найбільш відомим і досліджуваним є метод обліку витрат з урахуванням функціональних факторів при формуванні виробничих витрат - Activity Based Costing (ABC) метод.

Особливістю даного методу є посилення контролю накладних витрат на усіх стадіях життєвого циклу продукту, а також направленість на зменшення циклічності виробництва даного продукту.

За використання методики ABC – розподілу на вертикально-інтегрованих виноградарських підприємствах можна зазначити, що даний функціональний облік передбачає розподіл та групування накладних витрат за центрами відповідальності відповідно виду діяльності та асортименту продукції.

Для визначення витрат у функціональному обліку використовують так звані фактори витрат – це обставини від яких залежить обсяг витрат на певний вид діяльності та виступаючі вимірником діяльності, тому що обсяг накладних витрат пропорційно залежить від масштабів діяльності.

До основних передумов для впровадження калькулювання на вертикально-інтегрованих виноградарських підприємствах за методикою функціонального обліку є:

- значна кількість накладних витрат (35-45 %), що потребує їх координованого розподілу та обліку;

- групування накладних витрат за основними видами діяльності відповідає вимогам виробничо-технологічних процесів у виноградарстві де даний процес складає близько 65-70 %, а 30-35% – це приймання продукції, формування необхідної виробничої документації, лабораторні дослідження якості за внутрішнім переміщенням по підприємству та ін.

Тому дійсно, є дуже важливим вірний та чіткий розрахунок усіх функціональних процесів при виробництві виноградарської продукції, щоб правильно визначити її собівартість.

Недоліками при використанні даної методики для виноградарських підприємств є її дороговизна і адаптивність, тобто використання даної методики функціонального обліку витрат для вертикально-інтегрованих підприємств не може використовуватись у стандартному вигляді необхідна зміна направленості використання ресурсів, адже виокремлення функцій чи операцій пов'язано з використанням ресурсів і відповідно буде модифіковано технологію визначення накладних витрат.

Запропонований нами функціональний підхід при розподілі накладних витрат не виключає використання нормативної методики ведення обліку навіть навпаки їх відокремлене функціонування є недоцільним.

Дослідження Ч.Т.Хонгрена показують, що у більшості західних фірм також приділяється значна увага аналізу причин виникнення витрат.

Крім того, в управлінні фірмами використовується більш точна інформація про витрати для цінової стратегії; більш точний аналіз рентабельності продукції, клієнтів, виробництва, галузі; більш точні показники результатів діяльності [2, с.206].

**Висновки.** Враховуючи усе вище зазначене можемо сказати що ABC – костинг це не лише метод розподілу накладних витрат, а й метод управління витратами в розрізі окремих операцій, що дає нові можливості для ефективного планування та контролю витрат.

#### **Список використаної літератури:**

1. Добровський В.М. Управлінський облік : Навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. / В.М.Добровський, Л.В.Гнилицька, Р.С.Коршикова ; за ред. В. М. Добровського. – К. : КНЕУ, 2003. – 235 с.
2. Хонгрэн Ч.Т. Бухгалтерский учт : управленческий аспект : [пер. с англ.] / Ч.Т.Хонгрэн, Дж.Фостер ; Под ред. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 416 с.

#### **Ниценко В.С., Гоголь М.Н. Современное состояние системы управления и учёта на вертикально-интегрированных предприятиях**

В статье исследуются современное состояние системы управления и его взаимодействие с бухгалтерским учетом на примере вертикально-интегрированных предприятий. Определены основные направления интеграции предприятий и влияние управления и информационная составляющая учета в системе управления предприятием.

**Ключевые слова:** управление, информационная составляющая учета, вертикально-интегрированные предприятия, расходы, мотивы, виноградарство.

#### **Nitsenko V.S., Gogol M.M. Modern state of control system and account on the apeak-integrated enterprises**

In the article the modern state of control system and his cooperating are investigated with a record-keeping on the example of the apeak-integrated enterprises. It is certain basic directions of integration of enterprises and influence of management and informative constituent of account in control system by an enterprise.

**Keywords:** management, informative constituent of account, apeak-integrated enterprises, charges, reasons, viticulture.

Дата надходження до редакції: 14.08.2018

Рецензент: д.е.н., професор Славкова О.П.

Функціонування існуючої системи управлінського обліку на вертикально-інтегрованих підприємствах є лише частково активним, обліковуються лише окремі процеси витратного механізму, що не дає можливості сформувати загальну картину діяльності підприємства. Для ведення обліку витрат більшість вертикально-інтегрованих підприємств виноградарської галузі, використовують їх розподіл за центрами відповідальності.

Ведення управлінського обліку у більшості інтегрованих формувань відбувається у планово-економічному відділі, де також обробляється представлена бухгалтерським відділом інформація обліку доходів, витрат і прибутків. Інформація, створена у системі фінансового обліку за традиційними методиками не дозволяє їй бути своєчасною та гнучкою, а із сукупності методик управлінського обліку використовуються лише калькулювання витрат з метою оцінки випущеної продукції (вина) та визначення фінансового результату. Планування здійснюється без передбачення можливості багаторівневого аналізу відхилень із виявленням причин та виведення відхилень від запланованого.

На сучасних вертикально – інтегрованих виноградарських підприємствах розробляються норми стандартів витрат до початку виробництва, а за результатами фактичних витрат визначаються відхилення, але недосконалим є те що даний процес відбувається лише у вибірково, тому нами було запропоновано використання функціонального підходу з впровадженням ABC методу розподілу накладних витрат, що дозволить циклічно поєднати усі процеси діяльності вертикально-інтегрованого підприємства.

На сьогодні, для вертикально-інтегрованих підприємств є життєво необхідною якісно нова система управління, котра дозволить їм більш ефективно функціонувати. Також, можемо зазначити, що в Одеській області враховуючи існуючі вертикально-інтегровані підприємства, найперспективнішим є ТПК «Шабо», яке в майбутньому може стати одним з перших кластерів виноградарства України.