

Гушко С.В.

УДК 657

КОНЦЕПТУАЛЬНА МОДЕЛЬ РОЗПОДІЛУ ВИТРАТ З УРАХУВАННЯМ ФУНКЦІОНУВАННЯ ЦЕНТРІВ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ХОЛДИНГОВИХ СТРУКТУР ГІРНИЧО-МЕТАЛУРГІЙНОГО КОМПЛЕКСУ

Анотація. Процеси глобалізації й активне включення України до світової економіки, можливе на основі створення міцної та стабільної фінансово-технологічної бази, яка спирається на економічний потенціал промислового сектора. За цих умов актуальним є процес удосконалення системи нормативного регулювання та методики обліку холдингових структур на основі загальноприйнятих принципів і міжнародних стандартів,

Ключові слова: облік, витрати, центри відповідальності, управління, холдинг.

Анотация. Процессы глобализации и активное включение Украины в мировую экономику, возможны на основе создания крепкой и стабильной финансово-технологической базы, которая опирается на экономический потенциал промышленного сектора. При этих условиях актуальным является процесс усовершенствования системы нормативного регулирования и методики учета холдинговых структур на основе общепринятых принципов и международных стандартов.

Ключевые слова: учет, расходы, центры ответственности, управления, холдинг.

Summary. The processes of globalization and active involvement of Ukraine in the world economy is possible on the basis of creation of a strong and stable financially-technological base that rests upon the economic potential of the industrial sector. Under these conditions a process of improvement of the system of the normative adjusting and methodology of accounting of the holding structures on the basis of generally accepted principles and international standards is actual.

Keywords: accounting, charges, centers of responsibility, management, holding.

Вступ. Процес гармонізації і стандартизації в нормативному забезпеченні промислових підприємств України на етапі інституціонального розвитку припускає реорганізацію в частині культури корпоративного управління. Такий стан справ є адекватною відповіддю на економічну і політичну ситуацію в Україні та прорахунки державної промислової політики в питаннях ефективної взаємодії з вітчизняними корпоративними структурами й антимонопольного регулювання ГМК (гірничо-металургійного комплексу).

Успішне рішення визначених завдань у практиці підприємств ГМК припускає організацію дослідження взаємозв'язку між різними інформаційними системами, сутності й місця системи калькуляції, зарубіжного досвіду обліку витрат, його адаптації з використанням вітчизняних науково-практичних розробок і галузевих особливостей калькуляції. Зазначене питання регламентоване наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 р. N 373 "Про затвердження Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості"[2].

Постановка завдання. Комплексний системний підхід щодо калькуляції, виділення окремих елементів системи дозволяють виявляти найбільш ефективні підходи до її формування, що забезпечує виконання цілого комплексу завдань системи калькуляції, що стоять перед нею, з урахуванням усіх основних чинників, що визначають її розвиток.

Вибір конкретних методів калькулювання залежить від потреб отримання необхідної інформації для прийняття оперативних, тактичних і стратегічних рішень. Методи калькулювання, які слід застосовувати в господарській діяльності, потребують обов'язкового відображення в наказі про облікову політику.

Вивчення витрат з позиції їх розподілу на постійні і змінні має велике значення для удосконалення економічної роботи на промислових підприємствах, сприяє правильному визначенню ефективності організаційно-технічних заходів та розкриттю і використанню резервів зниження собівартості продукції.

Методика розрахунку суми витрат виробництва з урахуванням норми змінних і постійних витрат, що пропонується до використання, складається з двох складових. Перша містить загальну концепцію визначення планової суми витрат щодо переділу з урахуванням нормативу постійних витрат. Друга складова включає методику визначення планової суми витрат щодо переділів з урахуванням нормативу постійних витрат за кожним із переділів підприємства холдингу і за групою цехів.

Для окремих переділів і груп цехів металургійного підприємства методика має свою специфіку, яка визначається:

- відмінністю переділів (доменний, сталеплавильний, прокатний);
- відмінністю технологічних процесів у переділі (мартенівський, конверторний та електричний способи виробництва сталі);
- відмінністю елементів витрат, що включаються до комплексних статей, а, отже, і відмінністю форм щодо збору інформації і методів їх обробки;
- відмінністю залежностей суми витрат за елементами від зміни обсягу виробництва.

Досить актуальним є питання розробки моделі розрахунку собівартості і маржинального доходу як за окремими підприємствами і сегментами, так і в цілому по промислового холдингу, що сприятиме підвищенню оперативності в процесі реагування на зміни кон'юнктури ринку (рис.1).

Результатом розрахунку моделі є маржинальний дохід за детальними і укрупненими позиціями. Основним елементом моделі маржинального доходу є індикативна система ключових показників, що відображає стан і результати фінансово-економічної діяльності. Саме інформація, що міститься в показниках, що характеризують стан або результат фінансово-економічної діяльності в цілому, а також стан окремих бізнес-процесів, що становлять фінансово-економічну діяльність.

**КОНЦЕПТУАЛЬНА МОДЕЛЬ РОЗПОДІЛУ ВИТРАТ З УРАХУВАННЯМ ФУНКЦІОНУВАННЯ ЦЕНТРІВ
ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ХОЛДИНГОВИХ СТРУКТУР ГІРНИЧО-МЕТАЛУРГІЙНОГО КОМПЛЕКСУ**

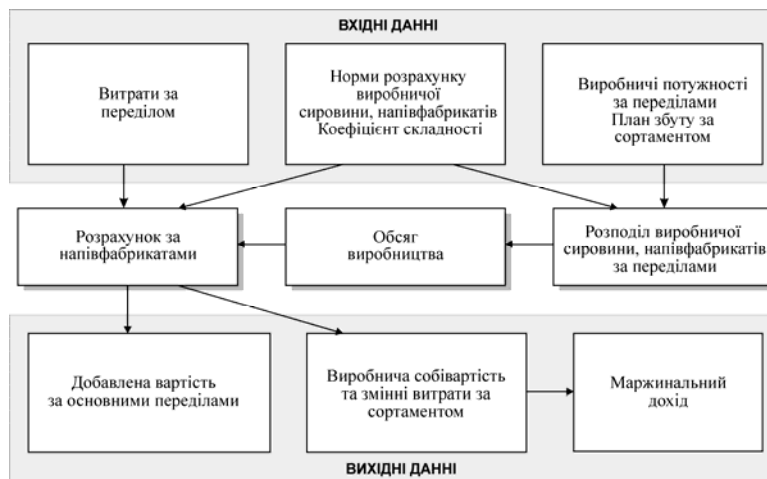


Рис. 1. Модель формування маржинального доходу холдингових структур ГМК України

Показники характеризуються системою ознак, в розрізі яких ведеться формування і аналіз показника, а саме: валюта, одиниця виміру, період.

Кожен сегмент ГМК України має характерні технологічні ланцюжки, які мають бути описані в плані послідовності процесів і з точки зору розрахунку собівартості, - технологічні маршрути. Кожна одиниця збутової номенклатури (а відповідно і виробничої номенклатури) має один або кілька певних технологічних маршрутів. Це є послідовність технологічних переділів, кожен з яких пов'язаний з попереднім нормою витрат і має величину власних витрат за стандартною ієрархією центрів виникнення витрат або переділом.

Під стандартною ієрархією центрів виникнення витрат розуміється ієрархічна структура, що включає усі місця виникнення витрат цієї облікової одиниці, об'єднані в групи. При цьому код стандартний ієрархії центру виникнення витрат співпадає з кодом облікової одиниці. Структуризація центрів виникнення витрат повинна здійснюватися за наступними ознаками:

- за організаційною ознакою: металургійне виробництво, коксохімічне виробництво, виробництво шахтоуправління, виробництво гірничо-збагачувального підрозділу;
- за виробничою ознакою: основні, допоміжні, загальновиробничі, адміністративні, збутові.

Результати. Формування центрів витрат відбувається за тими ж напрямками, як і під час формування угруповувань витрат, через дотримання умови, що на кожну структурну одиницю підприємства виносяться тільки ті витрати, за які вона може відповідати і контролювати. Запропоновано проект внутрішньої інструкції щодо центрів формування витрат за умов підземного видобування корисних копалин (рис.2.).

Організація обліку за центрами витрат, зокрема в області інноваційної стратегії, передбачає використання спеціальних методів контролю за витратами з урахуванням особливостей діяльності кожного підрозділу і забезпечує виявлення причетних до непродуктивних витрат, істотно підвищуючи економічну ефективність господарювання, а також передбачає здійснення інновацій за менших витрат і з більшою віддачею.

Відповідно до рис.2 пропонується послідовність віднесення витрат структурних підрозділів інших видів діяльності, загальновиробничих витрат і витрат допоміжних підрозділів підприємств ГМК на переділи структурних підрозділів основних видів діяльності з метою економічно обґрунтованого формування собівартості продукції з повним розподілом витрат.

Розподіл і віднесення витрат на технологічні переділи повинен здійснюватися за такою послідовністю :

- розподіл загальновиробничих витрат структурних підрозділів;
- віднесення витрат структурних підрозділів інших видів діяльності на прямі витрати переділів, загальновиробничі витрати;
- розподіл загальновиробничих витрат підрозділів допоміжного виробництва на продукцію і послуги, вироблювану цими підрозділами;
- розподіл витрат підрозділів допоміжного виробництва на підрозділи основного виробництва;
- розподіл непрямих витрат підрозділів основного виробництва на види продукції.

На рис. 3 представлено концептуальну модель розподілу витрат, де для кожного структурного підрозділу окремо визначено процес розподілу витрат, який ураховує особливості діяльності структурного підрозділу, а саме:

- розподіл загальновиробничих витрат структурного підрозділу на підставі встановлених баз розподілу – (1);
- віднесення витрат структурних підрозділів не основних видів діяльності – (2);
- розподіл загальновиробничих витрат допоміжного виробництва на продукцію, роботи та послуги в межах одного підрозділу – (3);
- розподіл витрат допоміжного виробництва структурного підрозділу на витрати основного та допоміжного виробництва на різні підрозділи на підставі встановлених баз розподілу – (4);

- розподіл витрат допоміжного виробництва структурного підрозділу на витрати основного та допоміжного виробництва на різні підрозділи на підставі метода прямого рахунку (вартість*обсяг) – (5);
- розподіл загальновиробничих витрат основного виробництва на продукцію, роботи та послуги в межах одного підрозділу – (6).

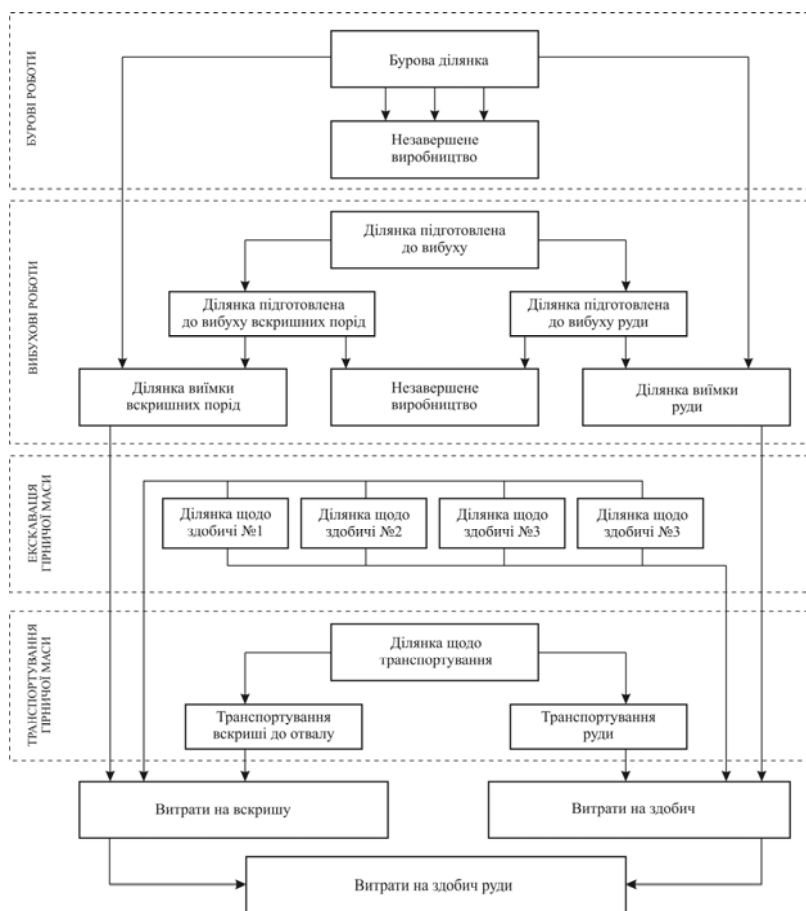


Рис. 2. Центри формування витрат за умов підземного видобування корисних копалин

Процедура розрахунків за кожним з переділів стандартна. Набір технологічних маршрутів визначається довідниками структурних підрозділів. Кожен центр відповідальності має свою виробничу потужність, яка впродовж декількох розрахункових періодів однакова для розрахунків прогнозу, плану і факту. Показник (потужність) задається відповідним довідником, при цьому плановий або розрахунковий обсяг виробництва не повинен перевищувати виробничу потужність.

Для певного спрощення і уніфікації має бути реалізований в ERP-системі (Enterprise Resource Planning) промислового холдингу довідник збутової номенклатури, який об'єднує в певні групи увесь вищеперелічений спектр товарної металопродукції. Збутова номенклатура повинна узгоджуватися з виробничою номенклатурою, яка також об'єднує види продукції з близькими параметрами для розрахунку виробничої програми, узгодження виробничих потужностей і калькуляції. Для обліку трудомісткості різних видів продукції облік обсягу виробництва ведеться в умовних тоннах. Кожному виду продукції за окремим переділом встановлюється коефіцієнт складності. Виробництво в умовних тоннах дорівнює множині натуральних тонн на коефіцієнт складності за відповідними продуктами. Далі підсумовується виробництво в умовних тоннах і обчислюється середньозважений коефіцієнт складності за визначеним переділом протягом певного облікового періоду.

В подальшому розраховується собівартість. Витрати розраховуються на увесь обсяг випуску та на одиницю готової продукції окремого переділу або виду продукції відповідно до ступеню деталізації. Розрахунок ведеться за статтями, результати розрахунків підсумовуються відповідно до системи угруповання статей. Вартість за статтями, що мають кількісний вимір визначається як множина ціни на кількість. Для статей, що не мають кількісного виміру, відразу визначається величина вартості на обсяг виробництва або одиницю готової продукції.

Після того, як буде розрахована собівартість за кожним переділом, відбувається розрахунок наскрізного маржинального доходу та розраховується повний технологічний маршрут.

Основна трудність у практиці вітчизняних підприємств промисловості пов'язана зі складністю розподілу змішаних (загальновиробничих і загальногосподарських) витрат на постійну і змінну частини, тобто визначення залежності витрат від зміни обсягу виробництва, оскільки частина витрат відноситься до напівпостійних.

КОНЦЕПТУАЛЬНА МОДЕЛЬ РОЗПОДІЛУ ВИТРАТ З УРАХУВАННЯМ ФУНКЦІОНУВАННЯ ЦЕНТРІВ
ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ХОЛДИНГОВИХ СТРУКТУР ГІРНИЧО-МЕТАЛУРГІЙНОГО КОМПЛЕКСУ

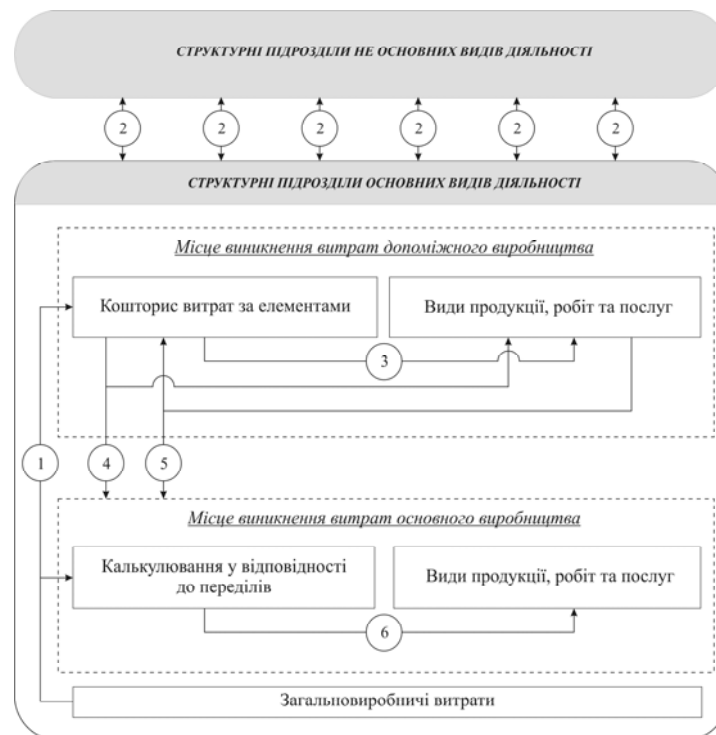


Рис. 3. Концептуальна модель розподілу витрат з урахуванням діяльності структурних підрозділів холдингових структур гірничо-металургійного комплексу України

Певну частину загальновиробничих і загальногосподарських витрат можна віднести до змінних і додати їх суму до скороченої собівартості з певним коефіцієнтом. Статті цих витрат пропонується підрозділити на постійні і змінні складові, визначити їх залежність від зміни обсягу виробництва і присвоїти коефіцієнт, що відображає цю залежність.

Висновки. З метою найбільш точного розподілу витрат на постійні і змінні складові підприємствам рекомендується використовувати методи, засновані на застосуванні стандартної програми регресійного аналізу, що містить усі результати спостереження для визначення лінії найкращої відповідності при розрахунку змінної величини й постійної складової витрат. Іншим методом, що забезпечує отримання найбільш достовірного результату, є метод дослідження безлічі даних за короткі періоди часу.

У розрізі напрямів використання ресурсу слід розглядати тільки ті елементи калькуляційних статей витрат виробництва (витрати по переділу й загальногосподарські витрати), відповідно до яких інформація є істотною і корисна (ефект від використання інформації повинен перекирвати витрати на її отримання).

Інформація вважається істотною при питомій вазі витрат по елементу в сумі витрат за відповідною калькуляційною статтею більше 5%. Аналіз питомої ваги суми витрат по елементу здійснюється на основі фактичних даних за аналізований період. При цьому пропонується не лише визначити питому вагу кожного елементу витрат, але й оцінити темп зміни його величини, щоб заздалегідь виявити витрати, які можуть бути істотними в найближчому майбутньому.

Отже, нормативна база підприємства в частині норм змінних і норм постійних витрат у калькуляційних статтях витрат виробництва підприємств ГМК України повинна своєчасно оновлюватися відповідно до рівня технічного розвитку, вдосконалення організації виробництва й управління.

Удосконалення системи калькуляції сприятиме підвищенню ефективності роботи підприємств ГМК через досягнення високого рівня достовірності виміру фінансових результатів, податкової оптимізації, реалізації додаткових аналітичних можливостей інформаційного забезпечення ухвалення рішень у сфері оптимізації виробничих програм, асортименту, ціноутворення, управління господарською діяльністю структурних підрозділів тощо.

Джерела та література:

1. Гушко С. В., Шайкан А. В., Іщенко М. І., Шкіря Н. Л., Сагайдак М. П. Методологія та організація обліково-аналітичної системи управління холдингових компаній: Монографія / С. В. Гушко, А. В. Шайкан, М. І. Іщенко, Н. Л. Шкіря., М. П. Сагайдак. – Кривий Ріг: КЕІ ДВНЗ «КНУ», 2012. – 645 с.
2. Наказ Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 р. N 373 "Про затвердження Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості" [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://pro-u4ot.info/index.php?section=browse&CatID=154&ArtID=421>