

УДК 338.49

*М. І. Марчин,  
здобувач кафедри аудиту, ревізії та контролінгу,  
Тернопільський національний економічний університет*

## ОРГАНІЗАЦІЙНА МОДЕЛЬ УПРАЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ ЦУКРОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

*У статті розглядається значення організації управлінського обліку операційних витрат. Проаналізовано сучасний стан організації управлінського обліку в цукровій промисловості, визначено основні проблеми в цій сфері.*

*In article value of the organization of the managerial accounting of operational expenses is considered. The current state of the organization of the managerial accounting in sugar industry is analyzed, the basic problems in this sphere are defined.*

*Ключові слова: цукор, цукровий буряк, витрати, цукрова тростина, виробництво.  
Key words: sugar, sugar beet, costs, sugar cane, production.*

### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Не усі системи обліку витрат однакові. Деякі системи кращі, ніж інші, в задоволенні потреб їх користувачів і наданні інформації для прийняття управлінських рішень. Крім того, як це видно в цукровій промисловості, системи обліку витрат показують явні ознаки застарілості. Більшість підприємств корегують свої виробничі процеси у зв'язку із зміною економічної ситуації і не займаються оновлюванням системи управлінського обліку і процедур, які підтримують ці процеси. Ця ситуація часто призводить до спотворених даних про витрати і корегування звітів у кінці звітного періоду.

Система обліку витрат має задовольняти законодавчі й управлінські вимоги для фінансової інформації. Вона повинна точно відображати виробничі процеси і своєчасно задовольняти потреби її користувачів. Якісно організована система управлінського обліку надає відповідну інформацію для створення управлінських рішень і виявляє зміни операційних процесів, процедур і поведінки працівників, що в результаті дозволяє збільшувати прибутки, зменшувати витрати, збільшувати якість продукції.

### АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Питання організації управлінського обліку в різних сферах економіки, зокрема в цукровій промисловості, в сучасних умовах досліджували В. Завгородній, М. Кужельний, С. Левицька, Т. Сльозко, В. Сопко, А. Сук та інші.

Теоретичними надбаннями у цій сфері стали праці відомих зарубіжних вчених-економістів: М. Ван Бреда, Дж. Фостера, Ч. Хорнгрена, Е. Хендріксена. Проте, зважаючи на складне становище української цукрової промисловості, виникла необхідність у більш глибокому дослідженні особливостей організації управлінського обліку в цукровій промисловості.

Організація управлінського обліку на підприємстві залежить від виду економічної діяльності підприємства. Відповідно до державного класифікатора видів економічної діяльності України цукровим підприємствам відповідає код "С 10.81". Цей код визначає секцію, розділ та групу, до якої належить підприємство: С — секція "Переробна промисловість", 10 — розділ "Харчова промисловість", 10.81 — група "Виробництво цукру".

### ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

В українській цукровій промисловості сформувалися цукрові компанії, які мають у своєму складі 43,8% цукрових заводів та виробляють 61,8% цукру (рис. 1) [5]. Все це призвело до необхідності створення корпоративного управлінського обліку витрат. Корпоративний управлінський облік пропонує дисциплінований підхід до управління витратами за допомогою спільних дій підприємств у компанії. Підприємства можуть досягти цієї мети, визнаючи, що усі юридичні особи в межах ланцюжка отримують вигоду через співпрацю, а також підприємства повинні зосередитися на тому, щоб збільшувати не лише свою

ефективність, а й усієї мережі. Ефективніша мережа забезпечить вищий прибуток для підприємств.

Корпоративний управлінський облік — структурований підхід до координування дій підприємств у мережі для зменшення витрат. За допомогою скоординованих дій між підприємствами система управлінського обліку прагне ідентифікувати рішення з найменшими витратами, на відміну від того, якби підприємства спробували зменшити витрати незалежно. Для успішного функціонування корпоративного управлінського обліку він повинен характеризуватися взаємозалежністю, довірою і наданням широкого кола інформації.

Для досягнення успіху корпоративного управлінського обліку усі підприємства повинні розділити додаткові вигоди від будь-яких удосконалень серед усіх залучених підприємств. Цей розподіл стимулює усіх співпрацювати незалежно від відносної сили кожного підприємства. Слабкіші фірми не співпрацюватимуть, якщо вони не отримають частину прибутку. Впливові підприємства розділять додатковий прибуток тільки тоді, коли вони очікують вигоду від мережі.

У більшості підприємств створюється певна система управлінського обліку для реєстрації і розрахунку рівня витрат. Ці системи змінюються у міру складності і витонченості, від простої моделі обліку до застосування інтегрованої комп'ютерної системи обліку. Організація обліку витрат залежить від операційної діяльності, що

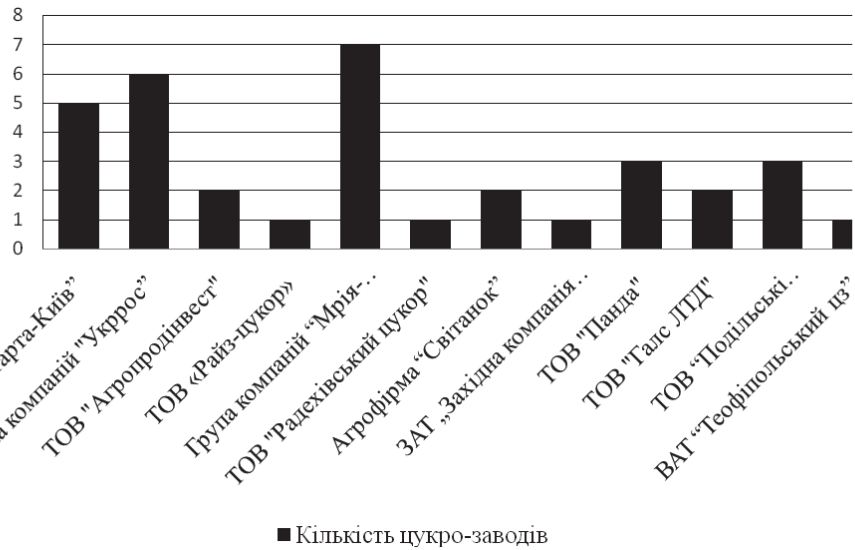


Рис. 1. Кількість заводів в українських цукрових компаніях

здійснюється на підприємстві. Також, залежно від підприємства, визначають точність інформації про витрати, її надійність і доцільність для прийняття управлінських рішень.

Розглянемо основні елементи системи управлінського обліку (рис. 2).

1. **Методологія.** Методи обліку витрат на продукцію і послуги.
2. **Дані.** Оперативна і фінансова інформація, яка забезпечує облік витрат.
3. **Процедури.** Облікові процедури здійснюють запис фактичних даних в головну книгу або її підсистеми.
4. **Система обробки даних.** Програмне забезпечення, необхідне для збору, збереження і складання звітів.
5. **Індикатори якості виконання.** Заходи, які використовуватимуться для оцінки роботи.
6. **Звіти.** Оперативні і фінансові звіти.

Як тільки на підприємстві розробляють модель управлінського обліку і стандартизують методологію, ці методи рідко знову досліджуються або повторно переглядаються. Проте, якщо оперативні дані, які лежать в основі обчислень витрат, не будуть безперервно оновлюватися, методологія витрат не буде розглядатись згідно сучасних бізнес-процесів, а система управлінського обліку швидко застаріє. Така ситуація сталася в цукровій промисловості України, коли різко зросла вартість операційних витрат на виробництво продукції, а облік став не в змозі вказувати на місця їх виникнення. Нестача ясності в фінансовому обліку для визначення витрат на продукцію створила серйозні спотворення в інформації управлінських бухгалтерів, що призвело до зниження її

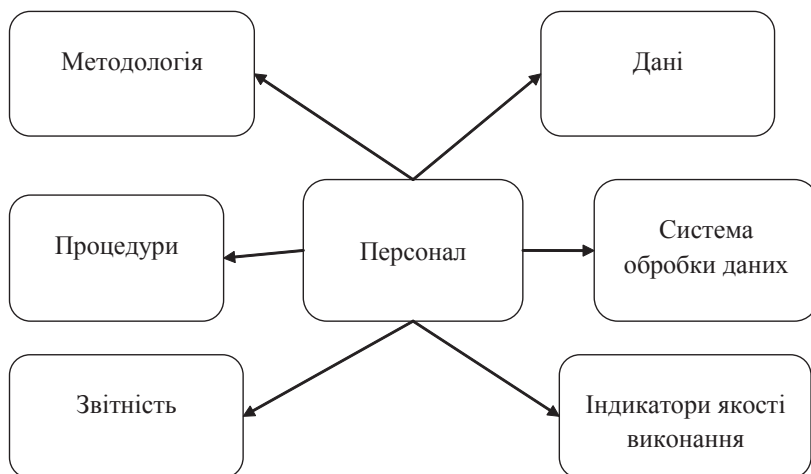


Рис. 2. Основні елементи системи управлінського обліку

точності. У багатьох підприємствах системи управлінського обліку стали дисфункціональними інструментами, які надають не надто цінну інформацію для прийняття управлінських рішень. Каплан і Джонсон висунули цю проблему на перший план в їх праці "Релевантні витрати" [7].

Застаріла система управлінського обліку — результат еволюційних змін в економіці і процедурах, які не включені в облік витрат. Ці системи обліку витрат стають застарілими і більше інформаційно не підтримують керівництво підприємства. Застаріла організація облікового процесу не працює як потрібно і часто заохочує неоптимальну поведінку серед менеджерів і службовців. Отже, застарілі системи обліку витрат зазвичай дисфункціональні, але не усі дисфункціональні системи є застарілими.

Застарілі дисфункціональні системи обліку витрат не з'являються в один момент і проявляють симптоми, які часто важко проігнорувати. Процес погіршення — поступовий і часто залишається непоміченим. Зазвичай лише зростання конкуренції змушує керівництво реально оцінювати організацію управлінського обліку на підприємстві.

Інформаційна система управлінського розроблена, щоб надавати інформацію працівникам підприємства, яким це потрібно. Система облікової інформації складається з взаємозв'язаного управління і комп'ютерного обладнання і використовує процеси, такі як збір, запис, підведення підсумків, аналіз і управлінську інформацію, щоб надавати інформацію користувачам. Як будь-яка система, у системи облікової інформації є цілі, взаємозв'язані частини, процеси. Головна мета системи облікової інформації полягає в тому, щоб надати інформацію користувачам.

Облік управління витратами передусім торкається виробництва продукції і надає дані для внутрішніх користувачів, що використовують її для задоволення управлінських цілей.

Інформаційна система управління витратами не залежить від законодавства. Замість цього критерії діяльності управлінського обліку встановлюються керівництвом підприємства. На організацію управлінського обліку впливає потреба надання інформації для:

- 1) встановлення витрат на виробництво продукції (в нашому випадку цукру); супутньої продукції (меляси, електроенергії), робіт; визначення собівартості продукції;
- 2) здійснення планування і контролю;
- 3) ухвалення рішень.

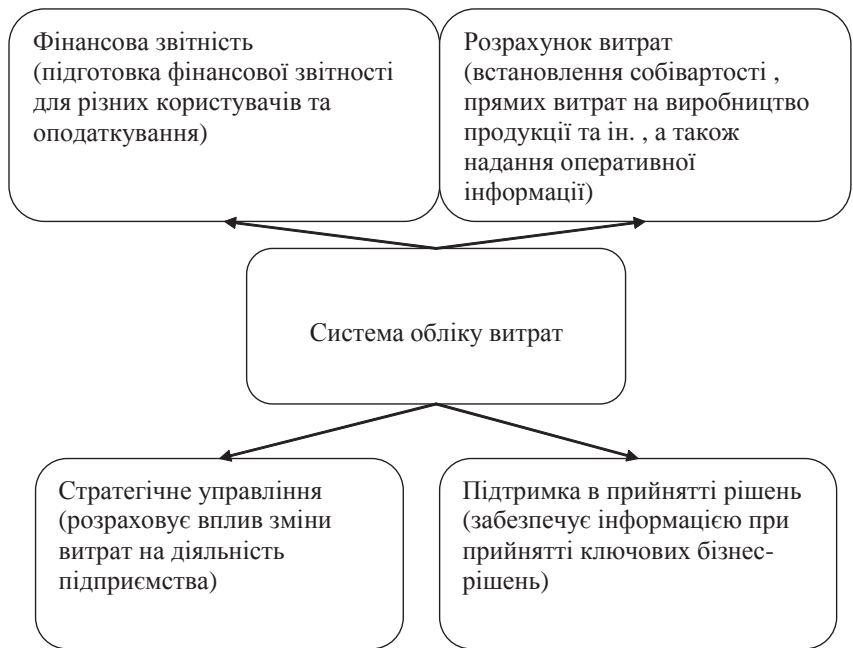


Рис. 3. Цілі системи обліку витрат

Рис. 3 показує функції системи обліку витрат на цукровому підприємстві і типи інформації, що надаються кожною функцією. Системи обліку витрат служать наступним чотирьом головним цілям в організації.

1. Фінансова звітність. Ця функція дозволяє використовувати фінансову звітність для управління, обліку і оподаткування. Складання фінансової звітності протягом багатьох років вважається основним завданням обліку.

2. Розрахунок витрат. Ця функція дозволяє встановлювати витрати згідно класифікації. Розрахунок витрат у цукровій промисловості займає важливе рішення у зв'язку із складністю виробничого процесу.

3. Стратегічне управління. Автоматизація процесів дозволила збільшити вплив менеджера в операційному контролі, адже саме він відповідальний за результати. Облік витрат аналізує минуле для розрахунку зв'язку між витратами і виробництвом та для впливу на майбутнє виробництво. Система обліку має бути інструментом для допомоги управлінню організаційною роботою. Проте ця функція часто найгірше виконується.

4. Підтримка в прийнятті рішень. Системи обліку витрат повинні надавати інформацію для прийняття ключових рішень, таких як укладення договорів на купівлю продукції, капіталовкладення тощо. Дані про собівартість продукції є надзвичайно важливими при прийнятті таких рішень. Проте, слід зауважити, що розрахунок собівартості згідно українського податкового кодексу може не відповідати в певних випадках реальному стану речей і може фактично привести до прийняття неправильних рішень.

Менеджери не можуть пояснити фінансові результати за даними фінансової звітності. Менедже-



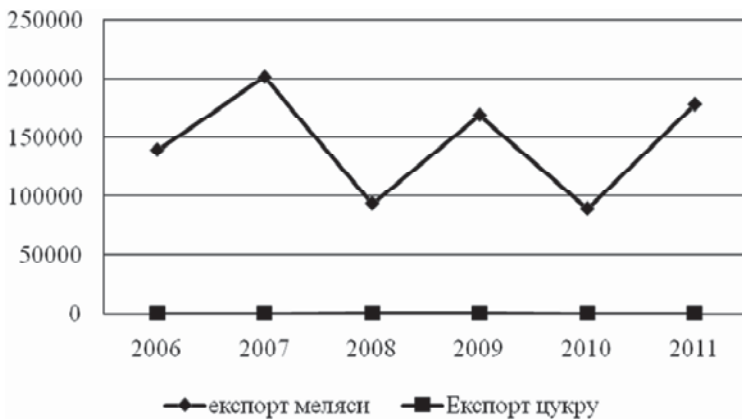


Рис. 4. Експорт м'яса і цукру з України

ри мають бути в змозі дати прості пояснення розмірів прибутку і витрат. Якщо керівництво не може пояснити фінансові результати, потрібно переглянути систему сповіщення про витрати. Така ситуація часто сигналізує про розрив між управлінським обліком і основними бізнес-процесами.

Чи правильно працює організація управлінського обліку витрат у цукровій промисловості, можна визначити за зовнішніми попереджувальними сигналами:

1) незадоволеність ціною на цукор населення є ознакою неправильного ведення управлінського обліку;

2) надмірний попит на продукцію є теж ознакою незадовільного управлінського обліку. Адже це є ознакою, що виробничі витрати є, насправді, значно вищими і покупці про це знають. Така ситуація виникла в цукровій промисловості з обліком витрат на м'ясо. Котловий метод обліку витрат призвів до заниження ціни на цю продукцію, що, в свою чергу, призвело до значних обсягів її експорту [10]. Надмірний експорт м'яса показує про надприбутки підприємств, що її купують, не дивлячись на транспортні витрати та мито;

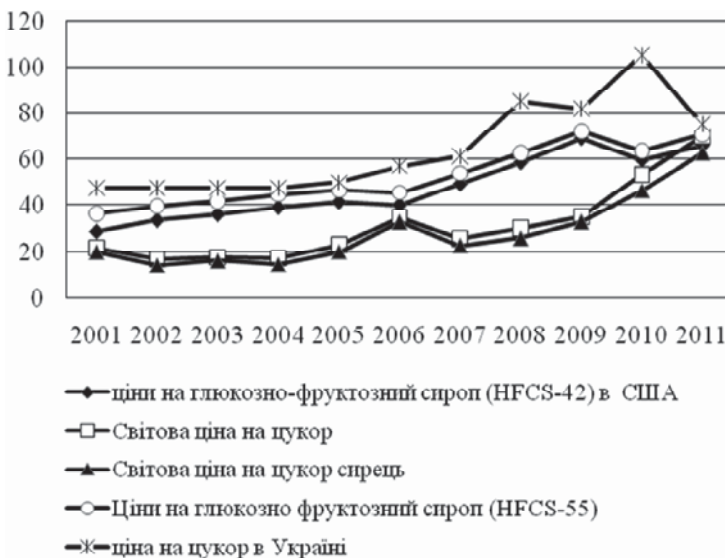


Рис. 5. Ціни на цукор та цукро-замінники

3) ціни конкурентів або дорівнюють, або нижчі витрат цукрової промисловості в Україні. Вся буряко-цукрова промисловість стикається зі складною конкуренцією з тростинним цукром. Виробники тростинного цукру не лише перевершують обсягом виробництва, але і їх ціни дорівнюють нашим витратам виробництва;

4) ціни на напівфабрикат нижчі, ніж витрати на переробку власної сировини. Ціни, які пропонуються постачальниками цукру-сирцю, досить низькі (це особливо відчувається після введення безтарифних квот до 260 тис. тонн на рік).

Таким чином, функціонування нашої економіки на закритому ринку призвело до відсутності індикаторів, які вказали б про незадовільний стан витрат в цукровій промисловості. Звітування про усі без винятку зовнішні фактори свідчить про критичний стан управління витратами в цукровій промисловості.

Також керівництво може переглянути проектування і установки системи управлінського обліку при виникненні таких ситуацій: введення нових технологій; зміна у виробництві супутньої продукції; зміна у використанні додаткових функцій; зміна в маркетинговій стратегії; зміна у виробничих процесах; зростання конкуренції; зміни вимог законодавства; зміни в цілях; організаційні зміни.

Введення нових технологій. Не дивлячись на те, чи є нова технологія проривом, чи просто введеним новим обладнанням, — це сигнал, щоб повторно переглянути виробничі процеси і зрозуміти, як вони охоплені системою управлінського обліку. У зв'язку із складним фінансовим становищем цукрових заводів оновлення обладнання відбувається повільно.

Зміни у виробництві супутньої продукції. З метою управління рівнем витрат сьогодні гостро стоїть питання виробництва та використання супутньої продукції. Високоєфективні переробка цукрового буряку передбачає збільшення кількості і величини супутньої продукції. Земля, електроенергія, каміння, дефекаат, біоетанол, м'яса, бетаїн, біогаз стали сьогодні звичайною продукцією цукрового виробництва. Забезпечення якісного обліку супутньої продукції є надзвичайно важливим сьогодні, адже при незначній кількості даних про супутню продукцію у підприємств немає даних про витрати і собівартість такого виду продукції.

Зміни у використанні додаткових функцій. Надання нових послуг можуть викликати зміну в типі або кількості ресурсів, а отже, і зміни в витратах. Будь-яка зміна у використанні додаткових функцій повинна викликати перегляд витрат ресурсів.

Зміни в маркетинговій стратегії. Якщо підприємство змінює напрям своєї маркетингової стратегії, наприклад, щоб зв'язати або змінити ціну на цукор, необхід-

но переконатися, що система обліку витрат правильно повідомляє про розмір прибутків. Система обліку витрат може недооцінити собівартість виробництва. Ринок цукру часто зазнає сезонних коливань у ціні цукру й інформація про собівартість продукції забезпечить стабільний прибуток.

Зміни у виробничих процесах. Будь-яка істотна зміна в виробничому процесі має бути відбита в обліку витрат. Необхідно гарантувати, що зміни були зареєстровані, що, в свою чергу, має призвести до перерахунку обчислення собівартості і до змін в процедурах управлінського обліку.

Зростання конкуренції. Конкурентне змагання у виробництві цукру посилюється, облік витрат стає базовим завданням. Українські цукрові підприємства зобов'язані в найкоротший час організувати дієву систему управлінського обліку, щоб не дозволити цукру з тростини зайняти нішу на ринку цукру.

Зміни в законодавстві. Виробництво цукру в ринкових умовах призвело до зростання вимог до якості цукру і відповідності його якості європейським стандартам (табл. 1). Для того, щоб виробляти продукцію зазначену, в ДСТУ 4623-2006, необхідно збільшувати виробничі витрати [6].

Вимоги до управлінського обліку можуть бути різними для розрахунку витрат. Наприклад, собівартість можна розрахувати згідно податкового кодексу. Для управління менеджери можуть хотіти знати усі витрати, які пов'язані з продуктом, для тактичного і стратегічного аналізу прибутковості. Якщо так, тоді додаткова інформація про витрати може бути потрібна відносно дизайну продукту, розвитку, маркетингу і дистрибуції.

Інформація про витрати також використовується для планування і контролю. Це повинно допомогти менеджерам вирішити, що повинно бути зроблено, чому це повинно бути зроблено, як це повинно бути зроблено і як добре це зробити. Наприклад, інформація про очікувані прибутки і витрати від нового продукту. На цьому етапі очікувані прибутки і витрати можуть вплинути на рішення щодо виробництва нового продукту. Таким чином, розрахунок витрат на дизайн, просування, тестування, виробництво, маркетинг і обслуговування будуть істотною інформацією.

Нарешті, інформація про витрати — є основою для багатьох організаційських рішень. Наприклад, менеджер повинен вирішити: продовжити виробляти певні вузли або купувати їх у зовнішнього постачальника. В цьому випадку менеджеру необхідно знати витрати матеріалів, робочої сили й інші витрати, пов'язані з виготовленням вузлів, а також, які з цих витрат зникли б, якби продукт більше не вироблявся. Також необхідна інформація відносно витрат на купівлю вузла, включаючи будь-яке збільшення витрат, таких як отримання і зберігання товарів.

Інформація про витрати, надана системою управлінського обліку, повинна надавати корисну інформацію підприємству в цілому. Таким чином, у

високоякісної системи управління витратами має бути зв'язок з усіма частинами підприємства. Менеджери в багатьох різних сферах бізнесу вимагають інформацію про витрати. Наприклад, технічний керівник повинен прийняти стратегічні рішення відносно якості продукту. Витрати виробництва, маркетингу і обслуговування можуть значно відрізнитися залежно від якості. Наявність надійної і точної інформації про витрати на різні проекти важлива для ухвалення рішень. Щоб забезпечити інформацією про витрати, система управління витратами повинна не лише взаємодіяти з системою проектування і розробки, але також і з виробництвом, маркетингом і системами обслуговування клієнтів.

Інформація про витрати для ухвалення тактичного рішення також важлива. Наприклад, менеджер з продажу потребує надійної і точної інформації про витрати, коли стикається з рішенням відносно замовлення за меншу ціну, ніж нормальна відпускна ціна. Такий продаж можливо здійснити, якщо виробнича система повідомляє про таку можливість. У цьому випадку рішення приймається в результаті взаємодії між системою управління витратами, маркетингу, системою дистрибуції і виробничою системою. Ці два приклади ілюструють, що у системи управління витратами має бути зв'язок з усією організацією і вона має бути належним чином об'єднана з нематеріальними функціями і системами в межах організації.

Спотворені дані про рівень витрат на окремому етапі виробництва продукту можуть змусити менеджерів робити істотні помилки в рішеннях. Для ухвалення рішення потрібні точні дані про витрати на продукцію. Система обліку витрат повинна фіксувати витрати на виробництво продукції, які будуть точними і одночасно задовольнятимуть потреби фінансової звітності. В іншому випадку система обліку витрат повинна створити подвійну систему запису витрат: одну — для задоволення потреб фінансового обліку і ту, що задовольняє потреби управлінського обліку.

Система оперативного контролю — підсистема управління витратами, розроблена для забезпечення точного і своєчасного зворотного зв'язку з керівниками та іншими відповідальними особами відносно планування і контролю. Оперативний контроль зосереджується на тому, щоб ідентифікувати можливості для удосконалення і допомагати знайти способи їх покращення. Система оперативного контролю надає інформацію, яка допомагає менеджерам брати участь в безперервному удосконаленні усіх аспектів їх фірм.

Інформація про витрати на продукцію має значення в цьому процесі, але сама по собі вона є несуттєвою. Інформація, необхідна для планування і контролю, — ширша і охоплює увесь ланцюжок виникнення витрат. Якість, доступні ціни і низькі витрати для доставки також важливі для клієнтів.

Цукрові підприємства повинні знижувати витрати і одночасно забезпечувати високу якість продукції, якщо вони хочуть досягти конкурентних

**Таблиця 1. Порівняння вітчизняних та європейських показників якості цукру**

Показник якості		Цукор, що допускається для реалізації в країнах ЄС і Україні(ДСТУ 4623:2006)			
		Категорії цукру			
		1	2	3	4
вміст сахарози, %	ЄС	min 99,7	min 99,7	min 99,7	–
	Україна	min 99,7	min 99,7	min 99,61	min 99,5
Вологість, %	ЄС	max 0,06	max 0,06	max 0,06	–
	Україна: кристалічного цукру	max 0,06	max 0,1	max 0,14	0,15
	сахарози для шампанського	–	max 0,1	–	–
	цукрової пудри	–	max 0,2	max 0,2	–
Вміст інвертного цукру, %	ЄС	max 0,04	max 0,04	max 0,04	–
	Україна	max 0,04	max 0,04	max 0,05	max 0,065
Вміст золи, %	ЄС	max 0,0108	max 0,027	–	–
	Україна	max 0,011	max 0,027	max 0,4	max 0,05
У балах, не більше	ЄС	6	15	–	–
	Україна	6	15	–	–
Кольоровість:					
У розчині, од. ICUMSA	ЄС	22,5	45	–	–
	Україна	22,5	45	104	195
У балах, не більше	ЄС	3	6	–	–
	Україна	3	6	–	–

переваг. Потреба в гнучкості і підтримка здатності швидко реагувати на зміни ринку стала головною. Життєві цикли продукту скорочуються через збільшення конкуренції навіть у цукровій промисловості, де цукор практично не змінився протягом усіх років його виробництва. На останній стадії життєвого циклу знаходиться супутня продукція цукрової промисловості — жом та пресований жом. У зв'язку з подорожчанням ціни на газ, найперспективнішим є застосування жому для виробництва біогазу, що забезпечить майже повну незалежність цукрової промисловості від газу. Так, за 2010 рік на виробничі потреби цукровими заводами галузі витрачено 678 тис. тонн умовного палива, або біля 590 млн природного газу, та 390 млн кВт/год. електроенергії [5]. З 13,3 млн тонн цукрових буряків можна отримати приблизно 11 млн тонн жому, а з нього, в свою чергу, 440 млн кубометрів газу, що на 74% знизить потребу в газі.

**ВИСНОВКИ З ПРОВЕДЕНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ**

У результаті проведеного дослідження можна зробити висновок, що підприємствам необхідно вводити нові технології. На вимогу керівництва управлінський облік вводить нові системи обліку і розрахунку витрат, щоб надати управлінню інформацію для прийняття ефективних рішень у сучасному діловому середовищі.

Управлінський облік має бути організований, щоб служити доповненням до інформаційного

потоків бухгалтерського обліку підприємства. Управлінський облік повинен надавати інформацію, яку керівництво може використовувати для планування і управління операціями на щоденній, щомісячній і довгостроковій основі. Структура системи обліку витрат також має відображати стиль управління підприємства. Практично всі українські цукрові підприємства функціонували ще за командної економіки, тому потребують більшої кількості заходів з контролю операційних витрат, ніж підприємства, які працюють відносно недавно. Цукрові підприємства організовують свою виробничу діяльність таким способом, щоб краще всього сприяти переходу матеріалів і сировини з одного виробничого процесу до іншого, що, в свою чергу, також відноситься до організації інформаційних потоків.

**Література:**

1. Ліссітса А.М. Розробка комплексної державної програми розвитку бурякоцукрової галузі України на період до 2015 року. — К., 2008. — С. 64.
2. Кужельний М.В. Організація обліку/ М.В. Кужельний, С.О. Левицька. — К.: Центр учбової літератури, 2010. — 255 с.
3. Сльозко Т.М. Організація обліку/ Т.М. Сльозко. — К.: Центр учбової літератури, 2008. — 180 с.
4. Чернявская Л.И. Про можливість переробки цукрових буряків на цукрових заводах України з високими технологічними показниками/ Л.И. Чернявская. — К.: ІЦ АЛКОН НАН України, 2008. — С. 36—45.
5. Ярчук М.М. Виробництво фабричних цукрових буряків і насіння в Україні у 2010 році. — К., НАЦУ "Укрцукор", 2010. — 45 с.
6. ДСТУ 4623-2006 Національний стандарт України цукор білий. Технічні умови.
7. Dubinyuk Y. Ukraine Sugar Annual/ Y. Dubinyuk. — USDA foreign agricultural service. // 2011. — С. 11.
8. Електронний ресурс. — Режим доступу. — <http://www.answers.com/topic/sugar-industry.html>.
9. Mosen Asadi. Beet-Sugar Handbook / Wiley-Interscience a JOHN WILEY & SONS, INC., PUBLICATION, 2007. — С. 884.
10. Електронний ресурс. — Режим доступу: <http://PSD/Online/Custom/Query.htm>  
Стаття надійшла до редакції 20.07.2012 р.