

УДК

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК – ІНФОРМАЦІЙНА БАЗА ДЛЯ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ

Ефективність системи управління підприємством залежить, в першу чергу, від інформаційного її забезпечення, яке здійснює система обліку. Облікова інформація повинна надаватися менеджерам у зручній для сприйняття формі, в міру необхідності і з таким ступенем точності, який забезпечує прийняття обґрунтованого управлінського рішення. Вартість одержання інформації не повинна перевищувати ефекту від її використання. Саме система управлінського обліку надає менеджерам відповідну інформацію, що задовольняє вказаним вимогам.

Питання формування та розвитку управлінського обліку досліджували багато вітчизняних та зарубіжних вчених, економістів: Друрі К., Апчерч А., Бутинець Ф.Ф., Домбровська В.М., Голов С.Ф., Карпова Т. П., Лень В.С., Нападовська Л.В., Лабунська С.В. та ін.

Однак, необхідно відмітити, що незначне впровадження управлінського обліку на вітчизняних підприємствах викликане недостатністю розробок саме практичних рекомендацій по використанню існуючих показників та різних методичних підходів до їх розрахунку для оцінки ефективності діяльності підприємства. Саме особливостям використання показника маржинального доходу для оцінки ефективності діяльності підприємства і присвячена дана стаття.

Одним із основних результуючих показників, за величиною якого здійснюється оцінка діяльності підприємства є прибуток (загальна сума, прибутком від реалізації продукції, чистий прибутком).

Але стверджувати про ефективність діяльності підприємства лише за показником прибутку, вважаємо недоцільним, оскільки він має свої

недоліки. Одним з них є те, що розмір прибутку підприємства залежить не лише від трудового вкладу колективу, але і від інших факторів, які не залежать від підприємства. До них можуть відноситись природні, транспортні, економічні умови господарської діяльності [3]. Отже, розглядаючи зростання прибутку, необхідно встановити, чим воно викликане, та чи спостерігалось при цьому збільшення обсягу виробництва і реалізації продукції та зниження витрат на виробництво продукції – що дійсно свідчить про підвищення ефективності операційної діяльності підприємства.

Іншим показником, який використовується для оцінки результативності діяльності підприємства – є дохід від реалізації продукції, його розмір обумовлюється обсягом виробництва і реалізації продукції та ціною на продукцію.

Показник, який в значній мірі залежить від трудового вкладу працівників та раціонального використання ресурсів є собівартість продукції або витрати підприємства чи витрати окремих видів ресурсів. Саме від цього показника, в кінцевому результаті залежать і дохід і прибуток підприємства.

Отже, прибуток, дохід від реалізації продукції та витрати підприємства визначені як основні показники, з допомогою яких більшість суб'єктів ринку можуть оцінити ефективну діяльність підприємства.

Основним же показником, на нашу думку, є маржинальний дохід, бо у цьому показнику поєднується доходна частина і витратна. З його допомогою можна прослідкувати структуру витрат та її вплив на формування прибутку підприємства. При формуванні маржинального доходу враховуються всі сторони операційної діяльності підприємства: рівень використання основного капіталу, машин, устаткування, технологій, організації виробництва та праці [2].

Абсолютна величина маржинального доходу відображає результати зниження витрат та зростання обсягу реалізованої продукції. Складовою

частиною маржинального доходу є прибуток - кінцевий результат підприємницької діяльності.

При цьому необхідно зауважити, що оскільки при розрахунку маржинального доходу використовується структура витрат, тобто їх поділ на постійні та змінні, оцінка його динаміки буде правомірною лише на релевантному проміжку.

Отже, необхідно визначитись при зміні яких факторів, діяльність підприємства виходить за межі релевантного проміжку, що є важливим моментом у системі управлінського обліку (табл. 1).

Таблиця 1

Фактори, що впливають на вихід обсягів діяльності підприємства за межі релевантного проміжку

Фактори зовнішнього середовища		Фактори внутрішнього середовища, які змінюються під впливом зовнішнього середовища
Розвиток НТП	<ol style="list-style-type: none"> 1. Поява нових методів та форм управління. 2. Поява нової техніки та технології. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Ускладнення процесу виробництва. 2. Підвищення автоматизації та механізації виробництва. 3. Впровадження нових методів управління.
Розвиток світової економіки та економіки країни	<ol style="list-style-type: none"> 1. Підвищення капіталомісткості виробництва. 2. Підвищення капіталоемності продукції. 3. Прискорення обігу капіталу. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Підвищення капіталомісткості виробництва. 2. Підвищення капіталоемності продукції. 3. Прискорення обігу капіталу.
Ринкові	<ol style="list-style-type: none"> 1. Поява на ринку нових конкурентів або зникнення існуючих. 2. Зміна постачальників сировини. 3. Зростання вимог споживачів до продукції та її обслуговування. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Зміна частки ринку, яка належить підприємству. 2. Зміна розміру і структури витрат підприємства з причин, що не залежать від підприємства

Закінчення табл..1

Фактори зовнішнього середовища		Фактори внутрішнього середовища, які змінюються під впливом зовнішнього середовища
	<p>4. Значне зростання або падіння цін на сировину, необхідну для виробництва продукції даного підприємства та на саму продукцію.</p> <p>5. Значна зміна розміру ставки банківського відсотку за кредит.</p>	
Державного регулювання	<p>1. Зміни ставок податків та обов'язкових платежів.</p> <p>2. Зміни у зовнішньоекономічному законодавстві, що призводять до зміни обсягів експорту та імпорту продукції, аналогічної до тієї, яку виготовляє дане підприємство.</p> <p>3. Надання державного замовлення на певну продукцію або його припинення.</p> <p>4. Значні зміни рівня інфляції в країні.</p> <p>5. Зміна цін на певні види сировини, необхідної для виробництва продукції.</p>	<p>1. Зміна частки ринку, яка належить підприємству.</p> <p>2. Зміна розміру і структури витрат підприємства з причин, що не залежать від підприємства</p>
Інвестиційні	Надходження або вилучення інвестицій на підприємстві	Зміна капіталомісткості підприємства.

Таким чином, саме вплив факторів зовнішнього середовища є непередбачуваним і майже не може регулюватись підприємством, при цьому інколи значно впливаючи на фактори внутрішнього середовища і результати його діяльності.

Необхідно також відмітити можливість використання різних способів для розрахунку маржинального доходу. Це такі загальновідомі, як віднімання від доходу від реалізації змінних витрат підприємства, сумування прибутку та постійних витрат підприємства, а також множення обсягу реалізації продукції на питомий маржинальний дохід [1]. Авторами пропонується перетворити останню формулу у функцію по максимізації маржинального доходу підприємства (1).

$$\sum_{i=1}^n (c_i - k_i \times s_i) \times V_{ri} \longrightarrow \max, \quad (1)$$

де n – кількість видів продукції, що виготовляє підприємств;

i – вид продукції, що виготовляє підприємство;

c_i – ціна одиниці продукції i -го виду, грн.;

k_i – питома вага змінних витрат у собівартості одиниці продукції i -го виду;

s_i – собівартість одиниці продукції i -го виду, грн.;

V_{ri} – обсяг реалізованої продукції i -го виду, од.;

З допомогою даної функції можливо визначити оптимальний обсяг виробництва продукції кожної номенклатури та собівартість одиниці продукції. Для виконання даної задачі доцільно, на думку авторів, перетворити цільову функцію максимізації маржинального доходу на функцію з однією невідомою, якою у першому випадку буде обсяг виробництва продукції, а у другому – собівартість одиниці продукції. З цією метою необхідно побудувати функціональні залежності між цими показниками і факторами, які складають цільову функцію.

Оскільки маржинальний дохід є критерієм ефективної діяльності підприємства, яка, в свою чергу, має динамічний характер, то при розрахунку можливого маржинального доходу необхідно здійснювати розрахунок з урахуванням часового проміжку.

У практичних фінансових операціях суми коштів незалежно від їх призначення або походження обов'язково пов'язуються з конкретними моментами або періодами часу. Для цього в контрактах фіксуються відповідні терміни, дати, періодичність виплат. Фактор часу, особливо в довгострокових операціях відіграє важливу роль. Необхідність обліку часового фактору витікає з сутності фінансування та кредитування і виражається в принципі нерівноцінності коштів, що відносяться до різних моментів часу (time-value of money) [5].

Відмічена нерівноцінність двох однакових за абсолютною величиною сум, отриманих у різний час, пов'язана перш за все з тим, що кошти, наявні в даний момент часу теоретично можуть бути інвестовані і принести дохід у майбутньому. Отриманий дохід, в свою чергу може бути реінвестований і т. д.

Отже, сутність впливу фактору часу можна звести до чотирьох положень:

характеристики економічних процесів не залишаються постійними у часі, що приводить до значної невизначеності і ризику. Зміни відбуваються, в першу чергу в структурі, якості і обсягах продукції, що виготовляється, ресурсах, що використовуються, технології та ін.;

наявність часового лагу, тобто часового запізнення між використанням ресурсних можливостей і результату, що буде отримано;

доходи і витрати розподіляються на тривалому проміжку часу, причому інтенсивність їх потоків різна. А отже, виникає проблема приведення доходів і витрат до одного моменту для знищення часової неспівставності;

з причини обмеженості всіх видів ресурсів для проведення аналізу проводиться співставлення теперішніх і минулих благ, тобто оцінка відбувається на основі співставлення вартості одиниці ресурсів в теперішній момент часу з минулою вартістю, яку забезпечувала дана одиниця.

Очевидним наслідком принципу часової нерівноцінності коштів є неправомірність сумування грошових величин, що відносяться до різних моментів часу, в фінансовому і, більш широко, в економічному аналізі, особливо при прийнятті рішень фінансового порядку. Облік фактору часу здійснюється з допомогою нарахування відсотків або дисконтування [5].

Необхідність дисконтування або ділення на певний відсоток виникає у зв'язку з часовим інтервалом, який існує між моментом здійснення витрат і моментом отримання результатів від їх здійснення. Це пояснюється такими факторами, як інфляція, а також тим, що кошти можуть бути вкладені на альтернативній основі або в інший бізнес, або вкладені під відсотки в банк. Тому різні величини за допомогою прийому дисконтування зводяться до єдиного терміну, тобто до порівняльного вигляду. Сума грошових дисконтованих величин не може розглядатися як реальна грошова маса, оскільки вона певною мірою умовна. Умовність ця проявляється у підсумку різночасових витрат і доходів, постійності норми дисконту, невідповідності зростання всієї грошової маси підприємства в конкретних умовах обраної величини норми дисконту. Норма дисконту залежно від цілей розрахунку береться як така, що дорівнює позичковому відсотку чи нормі прибутку, характерним для підприємства. Тому це не якась стабільна величина, а змінна, і визначається вона підприємством виходячи з конкретних умов господарювання.

Вважаємо, що в практичних розрахунках підприємство обирає норму дисконту в залежності від результативності господарювання і показників зовнішнього середовища.

Таким чином, можна зробити висновок, що узагальнюючим показником для оцінки ефективності діяльності підприємства є маржинальний дохід, з допомогою якого можна оцінити вплив структури витрат на формування результуючих показників. Однак, необхідно пам'ятати про існування релевантного проміжку, на якому оцінка

відповідних витрат є об'єктивною. Універсальність маржинального доходу визначається також можливістю використання різних способів для його розрахунку та максимізації. Доцільним є розрахунок оптимального обсягу реалізації та собівартості продукції для максимізації маржинального доходу. Важливо також здійснювати дисконтування розрахованих показників маржинального доходу, що підвищує об'єктивність отриманих даних.

Література:

1. Голов С. Ф. Управлінський облік. Підручник. – К.: Лібра, 2003. – 704с
2. Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений: Учебник / Пер. с англ. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 655с.
3. Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. для вузов. – М.: Экономистъ, 2003. – 618с.
4. Карпова Т. П. Управленческий учет: Учеб. для вузов / Т. П. Карпова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 350с.
5. Попов В. М. Бизнес фирмы и бюджетирование потока денежных средств / В. М. Попов, С. И. Ляпунов, Т. А. Воронова. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 399с.