

УДК 657.31

Сидоренко І. В.

ІНФОРМАЦІЙНА БАЗА УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ПІДПРИЄМСТВ ОЛІЙНОЖИРОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

В сучасних умовах господарювання ефективність пошуку шляхів оптимізації основних напрямів діяльності підприємств залежить, насамперед, від належного інформаційного забезпечення керівників як до прийняття управлінського рішення, так і під час його виконання та при здійсненні аналізу отриманих результатів. Відповідно, окремі цілі підприємства вимагають адекватних способів їх досягнення за допомогою забезпечення оптимального виконання основних функцій управління, поєднання різноманітних наборів інструментів.

Управлінський облік використовується для координації та організації зв'язків між підрозділами підприємства, керівництвом і власником, налагодження інформаційних потоків як із зовнішнього, так і внутрішнього середовища. Управлінська інформація, як сукупність відомостей і даних, що забезпечують успішний аналіз, контроль, прийняття та організацію виконання управлінських рішень, виступає невід'ємною складовою ефективного управління організаційно-економічними процесами взагалі та, у тому числі, підприємницькою діяльністю окремих суб'єктів господарювання [1]. Критерієм ефективного управління сучасними підприємствами є максимальне задоволення інформаційних потреб всіх учасників виробничо-господарської діяльності. Отже, ефективне використання інформаційних ресурсів при впровадженні управлінського обліку здобуває особливу актуальність і значимість на сучасному етапі розвитку економіки, який характеризується загостренням (ускладненням) економічних проблем, пов'язаних з недоліками та обмеженістю інших видів ресурсів як для суспільства в цілому, так і для кожного підприємства. Ефективність використання інформаційних ресурсів і знань характеризує не тільки виробничий процес, але й здатність підприємства адаптуватися до ринкових умов, створювати конкурентоздатну продукцію.

З огляду на значимість і актуальність проблеми удосконалення облікової системи підприємства і, зокрема, підсистеми управлінського обліку, висвітленню даного питання в науковій літературі приділяється багато уваги. Питанням становлення і розвитку управлінського обліку та визначенню його ролі в управлінні підприємством присвячені роботи Л. Нападовської, М. Пушкаря, П. Герасима, І. Давидовича, А. Шеремет, А. Богач, Я. Мех, С. Голова, О. Карпенко, П. Хомина, Г. Соболя, О. Власової та інших.

За висловленням М. Пушкаря управлінський облік складається з систематичного обліку, який розвиває традиційні способи бухгалтерської інформації, і проблемного обліку, що дозволяє виробити дійові управлінські рішення [2].

На думку Г. Соболя управлінський облік є синергетичною підсистемою господарського обліку, яка орієнтована на цільовий збір, обробку і аналіз релевантної інформації для оперативної розробки й прийняття управлінських рішень з метою оптимізації витрат і максимізації результатів діяльності суб'єкта господарювання на основі логістизації обліково-аналітичної інформації [3].

А. Шеремет вважає управлінський облік самостійною обліково-аналітичною інформаційною системою, якій властиві всі атрибути системи, і яка має замкнутий завершений цикл обробки інформації та формування звітної документації для управління [4].

О. Власова визначає управлінський облік як економічну систему, пов'язану з підготовкою й забезпеченням системи управління релевантною інформацією, що дозволяє оцінювати ринкову ситуацію й робити вибір з декількох альтернативних варіантів прийнятих рішень із метою ефективного управління інвестиційною, операційною й фінансовою діяльністю підприємства [5].

Отже, управлінський облік використовується для координації та організації зв'язків між підрозділами підприємства, керівництвом і власником, налагодження інформаційних потоків із зовнішнього та внутрішнього середовищ.

Разом з тим, вивчення наукових праць і практика господарської діяльності підприємств свідчить про те, що й у даний момент дискусійними є велика кількість теоретичних положень, вимагають рішення цілий ряд принципово важливих питань, пов'язаних з організацією управлінського обліку на підприємствах, зокрема, на підприємствах олійножирової промисловості. Потреба у подальшій розробці питань формування інформаційної бази управлінського обліку з метою підвищення його ефективності за сучасних умов господарювання визначили актуальність та основні напрямки дослідження.

Метою статті є дослідження особливостей формування інформаційної бази управлінського обліку, її теоретичному обґрунтуванні та розробці практичних рекомендацій і пропозицій щодо створення та запровадження ефективної системи інформаційного забезпечення на підприємствах олійножирової промисловості.

Управлінський облік є підсистемою загальної облікової системи підприємства, що обслуговує менеджерів операційного рівня. Для більш повної характеристики управлінського обліку необхідно дослідити розвиток і трансформацію облікової системи в контексті розвитку економічних відносин.

Розглядаючи облік в контексті розвитку економіки, можна стверджувати, що завдання обліку змінювались відповідно до існуючої економічної формації. Як зауважує В. Палій «Розвиток бухгалтерського обліку свідчить про послідовне розширення його функцій та ускладнення форм, пов'язаних з розвитком виробництва, з розвитком техніки і технології, з укрупненням підприємств та розширенням їх зв'язків» [6]. Тобто розвиток обліку відбувається внаслідок об'єктивних причин, пов'язаних зі зміною економіки.

Так, в основі першої моделі обліку лежить цілеспрямоване групування облікових об'єктів за аналітичними ознаками. На виході системою обліку систематизувалась інформація, яка стосувалась переважно збереження і, в меншому ступеню, – приросту та використанню майна. Ця облікова система була характерна для аграрної цивілізації з її натуральним господарством.

Зміна економічних відносин, яка виражається через перехід до інших способів виробництва, призвела до змін завдань обліку. Перехід до товарного виробництва потребував подальшого розвитку облікової системи, розробки простих і зрозумілих правил ведення обліку, які у сукупності дають гарантію точності та надійності отриманих даних для управління. Облік, крім забезпечення збереження майна, що належить власнику, повинен був формувати інформацію про фінансові результати і розподілення прибутку підприємства. На виході система обліку надавала інформацію про рух майна, контроль забезпечення його збереження, звітність та її аналіз. Обліку стала притаманна управлінська спрямованість.

Подальший розвиток виробництва, удосконалення технологічних процесів з одного боку і обмеження ресурсів – з іншого, а також розвиток менеджменту визначили необхідність подальшої трансформації облікової системи, а саме її поділ на підсистеми операційного, тактичного і стратегічного менеджменту, які відповідають трьом рівням обліку: управлінському, фінансовому та контролінгу.

Інформація фінансового обліку, яка відстежує минулі події і забезпечує формування показників звітності стає до певної міри історичною і не може бути використана для розробки й обґрунтування оперативних управлінських рішень. Крім того, у традиційній системі бухгалтерського обліку дані виробничо-фінансової діяльності настільки синтезовані, що без детального аналізу їх не можна використовувати як інформацію, зрозумілу для менеджерів будь-якого рівня [7]. Найчастіше аналітична обробка інформації для забезпечення зрозумілості менеджерам підприємства потребувала певного часу, що унеможливлювало її використання для прийняття оперативних управлінських рішень.

Разом з тим, деякими авторами висловлюється думка про недостатню точність інформації, яка формується системою управлінського обліку у відмінність від показників фінансового обліку. Проведене нами дослідження дає підстави для ствердження, що оскільки управлінський облік оперує даними фінансового обліку, немає жодних підстав для визнання даних ним використовуваних недостатньо точними. Відмінності фінансового та управлінського обліку не означають, що вони існують незалежно один від іншого, фінансовий та управлінський облік є взаємопов'язаними та взаємообумовленими компонентами єдиного бухгалтерського обліку.

Управлінський облік, насамперед, займається формуванням інформації для планування і контролю в процесі управління. Відрізняється від фінансового обліку за характером і напрямом. Головною метою фінансового обліку є вимірювання якості розпорядження засобами, головна мета управлінського обліку полягає в удосконаленні якості розпорядження засобами [5]. Подібність між цими двома підсистемами обліку обумовлена тим, що окремі елементи фінансового обліку притаманні також управлінському.

У зв'язку з наведеним вище погоджуємося з думкою Г. Соболя, що інформаційна спрямованість управлінського обліку в підтримці рішень, особливо на тактично-оперативному рівні, неможлива без тісного взаємозв'язку з фінансовим обліком, при якому фінансова облікова інформація є важливим елементом управління підприємством [3].

Що стосується контролінгу, він являє собою систему планування, обліку, аналізу і стратегічного управління, метою якої є визначення траєкторії розвитку підприємства та розробка заходів його тривалого існування.

Отже, кожна з підсистем обліку має свої межі та сукупність даних. Інформація трьох підсистем дає можливість забезпечити якісне управління і ефективну роботу апарата управління підприємством.

Слід зазначити, що історично управлінський облік виник шляхом перетворення обліку виробничих витрат і собівартості продукції, що називався виробничим обліком (cost accounting) в управлінський, що забезпечило управління інформацією для прийняття рішень, пов'язаних з виробничими витратами (management accounting). Деякі автори представляють цей перехід як зміну назви виробничого обліку на управлінський, з чим не можна погодитись. Як зауважує І. Білоусова, справа не в зміні назви, а в суті змін. Якісні зміни виробничого обліку відбувалися повільно, в результаті вони призвели до створення системи, яка в більшому ступеню відповідає потребам управління підприємством. Облік виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції доповнились плануванням собівартості, її аналізом і підготовкою проектів управлінських рішень [8].

Таким чином, управлінський облік створювався на основі виробничого обліку, як складової частини обліку підприємства для посилення впливу облікових даних на систематичне зниження собівартості виробленої продукції, тобто, як було відзначено вище, це облік, що обслуговує менеджерів операційного рівня.

Разом з тим, слід зазначити той факт, що деякі автори робіт з управлінського обліку поступово відходять від його бази – виробничого обліку (cost accounting) і заперечують можливість використання даних фінансового обліку менеджерами операційного рівня. Це проявляється в тому, що управлінський облік розглядається поза межами загальної облікової системи підприємства, звідки випливає необґрунтоване твердження того, що інформація про собівартість, що формується в системі фінансового обліку, неприйнятна для аналізу, і тому існує цілком реальна небезпека ухвалення невірних рішень.

Одночасно існують дослідження, в яких зміст управлінського обліку обмежують лише виробничим обліком, стверджуючи, що надання керівництву інформації про витрати з метою створення бази для прийняття рішень є функцією тієї частини бухгалтерського обліку, яка іменується управлінським обліком. Однак, з цим доводом неможна погодитись, оскільки за висловленням Р. В. Віла «Успішний у своїй роботі менеджер-бухгалтер розглядає облік лише

як одну, хай і життєво важливу складову, частину системи управлінського обліку» [9]. Управлінський облік основну увагу приділяє тому, що треба зробити, а не зробленому. У широкому розумінні управлінський облік є способом управління [9].

Слід також зазначити, що на думку окремих науковців управлінський облік не тільки надає інформацію для операційного, але й наділений функціями стратегічного менеджменту, що є безумовним протиріччям. Вважаємо, що таке визначення функцій управлінського обліку становить небезпеку для загального управління підприємством і в остаточному підсумку може призвести до необоротних фінансових наслідків, нівелюючи всі ті позитивні явища, які передбачалося одержати від впровадження управлінського обліку. Дане твердження обґрунтоване тим, що наведені вище визначення управлінського обліку суперечать загальній логіці функціонування підрозділів з їх певною ієрархією, що визначає рівень прийняття ними управлінських рішень. Управлінський облік, будучи підсистемою обліку, що обслуговує менеджерів операційного рівня, надає необхідну інформацію для тактичного менеджменту й систематизовані показники діяльності в підсистему контролінгу.

Проведені нами дослідження показали, що серед функцій управлінського обліку науковцями переважно виділяються наступні: комунікаційна, інформаційна, контрольна, прогностна, регулююча, аналітична, мотиваційна. Слід зазначити, що розвиток обліку відбувається посиленням саме інформаційної функції управлінського обліку, покликаної забезпечувати управління інформацією, що обумовлено змістом та значними обсягами отримуваної інформації щодо всіх видів діяльності у необхідних розрізах для потреб керівництва, у зв'язку з чим вважаємо за необхідне виділення інформаційної функції управлінського обліку як базової, від якості виконання якої залежить ефективність виконання інших функцій обліку. Разом з тим, слід погодитися з думкою В. Огурцова, що кількість та порядок значимості вимог до інформації не можуть бути універсальними в управлінському обліку, що обумовлено відмінностями інформаційної системи кожного господарства, їх несхожість, вибір об'єктів та методів впливу керівництвом [10]. Для визначення оптимального рівня інформаційного забезпечення апарату управління може використовуватись поняття інформаційна достатність. Під нею слід розуміти мінімально необхідну кількість інформації для прийняття рішення відповідно до його заданого алгоритму.

Для передачі інформації на різні рівні управління і організації обміну інформацією між різними ланками управляючої системи створюється інформаційна система управління (менеджменту). Управлінська інформаційна система представляє собою сукупність інформаційних процесів для задоволення потреб в інформації на різних рівнях прийняття рішень. Інформаційна система включає компоненти обробки інформації, внутрішні і зовнішні канали передачі. Інформаційна система тісно пов'язується, як з системами збереження та видачі інформації, так і з системами, що забезпечують обмін інформацією в процесі управління. Вона охоплює сукупність засобів та методів, які дозволяють користувачу збирати, зберігати, передавати та обробляти відібрану інформацію. Отже, всі види інформації, необхідної для управління на підприємстві, являють собою інформаційну систему. Система управління й система інформації на будь-якому рівні управління утворює єдине ціле. На думку М. Пушкаря та М. Щирби, інформаційні системи відносяться до систем, які розвиваються, що зумовлено постійним розширенням і зміною потреб споживачів інформації під впливом оточуючого середовища, зміною технічних засобів та розширенням програмного забезпечення [11].

Отже, інформаційна система менеджменту повинна забезпечувати комплексне вирішення стандартних спеціалізованих задач кожної складової інформаційної підсистеми, зокрема, підсистеми управлінського обліку, проводити економічне прогнозування і аналіз в кожній окремій підгрупі даних підсистем, і, врешті, дозволяти проводити моделювання управлінських рішень. В інформаційній системі управлінського обліку має враховуватися:

– наявність або відсутність необхідної інформації щодо окремого об'єкта незалежно від ведення окремого виду обліку;

- визначення основних елементів системи управлінського обліку і їхня регламентація;
- визначення напрямків руху інформації та відповідальних посадових осіб;
- визначення структури зон відповідальності менеджерів;
- узгодження прав, обов'язків, функцій між окремими посадовими особами, їх підзвітності;
- рівень прийняття рішення;
- навички та вимоги персоналу та керівництва.

Незважаючи на те, що на сьогодні поширені на ринку інформаційних технологій програмні продукти, крім місії обліку вже орієнтовані на проведення аналізу, графічне зображення, надання інформації на запит, формування ключових показників-індикаторів, не всі програмні продукти забезпечують інформаційну підтримку управління в умовах наявності альтернатив. Слід також зауважити, що побудова інформаційної системи управлінського обліку підприємств олійножирової галузі ускладнена особливостями виробництва, які суттєво відрізняють постановку обліку на визначених підприємствах, і які необхідно враховувати.

Олійножирова промисловість на сучасному українському ринку представлена рядом підприємств, які займаються виробництвом наступної продукції:

- соняшникове масло;
- маргарин;
- шрот;
- стеаринова кислота.

До числа особливостей, що виникають при виробництві олійножирової продукції, які знаходять висвітлення в обліку витрат і калькулюванні собівартості продукції, відносяться наступні:

- комплексне використання сировини, що враховується при визначенні основного об'єкта калькулювання, співвідношення основної, попутної продукції й відходів (рослинне масло, шрот (макуха), лузга; рафіноване масло, фосфатидний концентрат, жирні кислоти й гліцерин, тощо);

- на підприємствах, які виробляють декілька видів олійножирової продукції, існує так званий внутрішньогосподарський оборот продукції, коли при виробництві продукції може використовуватися як сировина, придбана у постачальників, так і вироблена на підприємстві (рослинне масло, використовуване для виробництва саломасу; рослинне масло й саломас, використовувані для виробництва маргаринів, харчових жирів, мила, тощо).

Визначимо основні вимоги до програмних пакетів, які необхідно враховувати при впровадженні підсистеми управлінського обліку на підприємствах олійножирової галузі економіки:

- ведення кількісного обліку в різних одиницях із приведенням до основної одиниці виміру, що обумовлено необхідністю обліку такої продукції як соняшникова олія, майонез одночасно в тонах, банках, пакетах, бочках, пляшках, тощо;

- ведення поряд із сумарним й кількісним також якісного обліку у зв'язку з тим, що специфіка діяльності підприємств олійножирової галузі передбачає при закупівлі насіння крім відомостей про кількість, ціну й загальну вартість партії також надання даних про відсоток жирності, сорності, вологості;

- побудова ієрархії об'єктів аналітичного обліку з необмеженим рівнем вкладеності: за видами діяльності, за центрами відповідальності й виникнення витрат, за видами операцій і функцій, за ступенем відповідності встановленим бюджетам, тощо.

- можливість установлювати взаємозв'язки між об'єктами, що належать до різних видів об'єктів аналітичного обліку, що дозволяє аналізувати різноманітну облікову інформацію залежно від обраної ознаки.

ВИСНОВКИ

У ринкових умовах своєчасна, достовірна та якісна інформація є тим ресурсом підприємства, значення якого важко переоцінити. У зв'язку з чим призначення управлінського обліку складається, насамперед, у забезпеченні управлінського персоналу інформацією для координації та організації зв'язків між підрозділами підприємства, керівництвом і власником, налагодження інформаційних потоків як із зовнішнього, так і внутрішнього середовища.

В роботі визначено сутність і місце управлінського обліку в обліковій системі підприємства, для чого було досліджено його розвиток в контексті розвитку економічних відносин. Доведено, що інформаційною базою управління має стати відповідна система бухгалтерського обліку. Розглянуто передумови трансформації облікової системи і поділ її на підсистеми операційного, тактичного і стратегічного обліку, які відповідають трьом рівням обліку: фінансовому, управлінському та контролінгу. У процесі подальшого дослідження визначено відмінності фінансового та управлінського обліку та взаємозв'язок між цими обліковими підсистемами.

В ході дослідження виявлено ряд проблемних питань і протиріч, пов'язаних з недостатнім розумінням деякими науковцями сутності управлінського обліку, що призводить до обмеження змісту управлінського обліку лише виробничим обліком з одного боку, й наділення управлінського обліку функціями стратегічного менеджменту з іншого.

Проведені в роботі дослідження дозволили визначити вимоги до побудови інформаційної системи управлінського обліку. В ході проведеного дослідження обґрунтовано необхідність побудови інформаційної системи управлінського обліку підприємств олійножирової галузі з урахуванням особливостей виробництва, які суттєво відрізняють постановку обліку на визначених підприємствах. Наведено основні вимоги до програмних пакетів, які необхідно враховувати при впровадженні підсистеми управлінського обліку на підприємствах олійножирової галузі економіки, що обумовлено специфікою їх діяльності.

ЛІТЕРАТУРА

1. Кузнецова С. А. Синергія облікової інформації в управлінні діяльністю суб'єктів господарювання: дис. д-ра екон. наук: 08.00.09 / С. А. Кузнецова. – Держ. вищ. навч. закл. «Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана». – К., 2009. – 559 с.
2. Пушкар М. С. Розробка систем обліку / М. С. Пушкар. – Карт-блани : Тернопіль, 2003. – 198 с.
3. Соболев Г. О. Організація і методика управлінського обліку витрат: дис. канд. екон. наук: 08.00.09 / Г. О. Соболев. – Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2008. – 210 с.
4. Управленческий учет / Под ред. А. Д. Шеремета. – М. : ИДФБК-Пресс, 1999. – 512 с.
5. Власова Е. Е. Организация управленческого учета (на примере предприятий масложировой отрасли): дис. канд. екон. наук: 08.06.04 / Е. Е. Власова. – Харк. держ. ун-т харчування та торгівлі. – Х., 2003. – 177 с.
6. Палий В. Ф. Организация управленческого учета / В. Ф. Палий. – М. : Бератор-Пресс, 2003. – 222 с.
7. Каменська Т. О. Облік та внутрішній аудит витрат олійножирового виробництва: дис. канд. екон. наук: 08.06.04 / Т. О. Каменська. – Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2005. – 171 с.
8. Білоусова І. Стан і проблеми калькулювання собівартості продукції / І. Білоусова М. Чумаченко // Галицький економічний вісник. – 2006. – № 2 (9). – С. 121–130.
9. Вил Р. В. Управленческий учет / Р. В. Вил, В. Ф. Палий. – М. : Инфра, 1997. – 375 с.
10. Огурцов В. В. Управління формуванням інформаційних ресурсів підприємства : дис. канд. екон. наук: 08.06.01 / В. В. Огурцов. – Харківський національний економічний ун-т. – Х., 2005. – 251 с.
11. Пушкар М. С. Фінансовий облік у системі управління : монографія / М. С. Пушкар, М. Т. Щирба. – Тернопіль : Карт-Блани, 2006. – 178 с.