

УДК 657

Сидоренко І. В.

ВПРОВАДЖЕННЯ МОДЕЛІ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ОЛІЙНОЖИРОВОЇ ГАЛУЗІ

Особливим елементом системи інформаційної підтримки управління є система управлінського обліку. Управлінський облік на сучасному етапі власного розвитку представляє собою невід'ємну частину інформаційної системи підприємства і передбачає надання інформації, яка необхідна або може бути використана в процесі управління підприємницькою діяльністю, в обсягах та зрізах, які не притаманні фінансовому обліку [1]. Управлінський облік є окремою підсистемою обліку, яка пов'язана з деталізацією витрат на виробництво та калькулюванням собівартості продукції в такому розрізі, який задовольняє систему управління [2]. Інформаційна база управлінського обліку використовується всіма функціями управління, в тому числі функціями планування, контролю та оцінки з метою прийняття управлінських рішень [3].

Розвитку теорії та практики управлінського обліку сприяють праці вітчизняних і зарубіжних авторів, зокрема К. Друрі [4], Л. Нападовської [5], М. Пушкаря [6], М. Чумаченка, І. Білоусової [7], М. Вахрушиної, З. Задорожного, В. Моссаковського, Т. Карпової, Дж. Фостера та Ч. Хорнгрена, О. Шеремета та інших.

Разом з тим, вивчення наукових праць і практика господарської діяльності підприємств свідчить про те, що впровадження управлінського обліку на підприємствах з урахуванням галузевої специфіки з його попереднім моделюванням вивчено недостатньо й потребує подальших досліджень.

Метою статті є визначення особливостей та етапів формування моделі управлінського обліку олійножирового підприємства.

Обов'язковою передумовою створення ефективної системи управлінського обліку є моделювання, яке водночас допомагає в плануванні, прогнозуванні та прийнятті перспективних управлінських рішень, попередженні та виявленні помилок ще до початку фактичної діяльності підприємства, а, отже, поряд з іншими стає невід'ємним елементом методів управлінського обліку. Під моделюванням слід розуміти метод відтворення, що дає уявлення про майбутній стан облікового процесу в динамічному розвитку у формах логічних узагальнень або математичних рівнянь та графіків. Основою встановлення зв'язків і відношень між елементами моделей є об'єктивно існуючі науково-технічні та економічні явища і процеси [8].

Складність пізнання такої системи знань, якою є управлінський облік, адекватне її подання вимагає побудови безлічі моделей різного рівня: концептуальних, інформаційних, імітаційних, економіко-математичних та інших, які описують реальні економічні явища, об'єкти й процеси. Корисною і прийнятною моделлю буде та, яка найефективніше пояснює реальну систему і прогнозує її стан. Існують критерії, яким повинна відповідати якісна модель:

- бути простою і зрозумілою користувачу;
- бути цілеспрямованою, надійною;
- бути зручною в управлінні і поводженні, забезпечити повноту вирішення завдань;
- бути адаптивною, щоби легко переходити до інших модифікацій або поновлювати дані.

Початок процесу моделювання характеризується визначенням цілі розроблення моделі, на основі якої згодом встановлюються границі системи і необхідний рівень деталізації моделюючих процесів. Вибраний рівень повинен бути абстрагованим від неточно визначених

(за браком інформації) аспектів функціонування реальної системи. Тому наперед за все необхідно встановити рівень деталізації, ієрархію елементів системи. Від того, наскільки визначено істотність кожного елементу в системі та взаємозв'язок між ними, залежить результат моделювання. Зауважимо, що на визначення границь системи та її елементів впливає також суб'єктивний фактор, а саме, особа, що задає основні параметри системи.

В процесі моделювання виділяють наступні етапи:

- формулювання проблеми (визначення цілей);
- визначення системи, встановлення обмежувальних факторів, границь, вимірників ефективності системи;
- розроблення моделі (логіко-математичний опис моделюючої системи відповідно до поставленої проблеми);
- підготовка даних: ідентифікація, специфікація і збирання даних;
- верифікація, оцінка точності і відповідності моделі реальній системі чи процесам;
- проведення експерименту для отримання відповідної інформації. Цей етап характеризується здійсненням оцінки функціонування системи при заданих умовах. Самі умови вважаються факторами, а їх конкретне значення є відповідним рівнем;
- аналіз результатів експерименту для розроблення рекомендацій щодо вирішення завдань;
- інтерпретація – формування висновків згідно з отриманими даними;
- документування і реалізація рекомендацій.

Як слушно вказують Хорнгрен Ч. Т. та Фостер Дж., формування моделі управлінського обліку визначають дві його особливості – орієнтація на користувача інформації й оперативність надання даних.

Орієнтація на користувача інформації – певного менеджера організації – характеризує сутність управлінського обліку. При цьому потреби менеджерів в інформації для прийняття рішень і контролю їх виконання будуть залежати, по-перше, від функціональної області, в якій вони спеціалізуються, по-друге, від їхнього положення в організаційній структурі підприємства [9]. У зв'язку з цим, модель управлінського обліку на конкретному олійножировому підприємстві може бути побудована різними способами, що враховують цю специфіку.

Це може бути комплексна інформаційна система, що забезпечує менеджерів на всіх рівнях управління необхідною інформацією про стан кожної з основних функціональних областей, таких як виробництво олійножирової продукції, збут, постачання, тощо. Разом з тим, це може бути й локальна система, що формує дані для визначеного кола менеджерів або в межах обмеженої функціональної області. Рішення про конфігурацію моделі управлінського обліку повинен приймати керівник підприємства, виходячи з існуючих потреб в інформації для управління й наявних ресурсів, які можуть бути використані для побудови внутрішньої інформаційної системи.

Друга особливість управлінського обліку – оперативність – обумовлена тим, що інформація для потреб прийняття рішень і контролю їх виконання буде корисна тільки в тому випадку, коли вона вчасно передається користувачам.

При побудові складних систем управлінського обліку, що охоплюють всі рівні управління, вимога оперативності диктує необхідність автоматизації облікових процедур, оскільки ручна обробка даних не дозволяє забезпечити своєчасність одержання інформації.

Слід також зауважити, що 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, далеко не всі програмні продукти забезпечують інформаційну підтримку управління в умовах наявності альтернатив.

Побудова інформаційної системи управлінського обліку підприємств олійножирової галузі ускладнена особливостями виробництва, які суттєво відрізняють постановку обліку на визначених підприємствах, і які необхідно враховувати.

Об'єктами моделі управлінського обліку, за визначенням С. Ф. Голова, є:

- центри відповідальності, які діляться на центри прибутковості (випускають продукцію, одержують дохід, мають втрати) і центри активності (не випускають продукт, не одержують дохід, несуть видатки, надають послуги іншим ЦВ);
- види продукції;
- підрозділи підприємства – являють собою елементи територіальної структури підприємства (елементи інфраструктури);
- клієнти підприємства;
- рахунки доходів і витрат і документи, які використовують ці рахунки;
- внутрішні розрахунки [10].

Побудова моделі та її складність прямо залежить від глибини інформаційної трансформації, якості інформації на виході з системи управлінського обліку. В даному разі К. Друрі бере за основу фактор досконалості та виділяє спрощені та досконалі системи управлінського обліку.

Спрощені системи передбачають низькі витрати на експлуатацію; активне використання умовного розподілу накладних витрат, низьку точність; високу ціну помилок. В свою чергу досконалим системам притаманні високі витрати на експлуатацію; активне використання причинно-наслідкового розподілу витрат; високий рівень точності; низька ціна помилок [4].

На відміну, наприклад, від моделей фінансового обліку, в межах управлінського обліку можлива більша кількість варіантів окремих моделей та значно ширший інструментарій. Відповідно, за умови постановки задачі на суттєве підвищення точності та релевантності інформації збільшується складність моделі управлінського обліку.

Виходячи з наведеного вище, моделі управлінського обліку пропонуємо поділяти на дві групи.

1. Складна або системна модель – це комплексна модель, що будується з ціллю формування загальної ефективної системи інформаційної підтримки керівництва в прийнятті рішень за усіма бізнес-процесами або функціями управління – від планування до контролю діяльності підприємства, окремих підрозділів тощо. Дана модель ближча до досконалих систем за К. Друрі.

2. Спрощена – модель, яка використовується для посилення окремих слабких місць в діючій інформаційній системі підприємства, або вирішення тимчасових задач оперативного характеру. Право на існування даної моделі обумовлено значною вартістю системної моделі, що робить її для окремих підприємств непомірним тягарем.

Слід відзначити, що вибір між визначеними моделями лежить не лише в площині цілей та завдань керівництва, але й врахуванні взаємозв'язку «витрати-вигоди», оскільки, як показує загальносвітова практика, застосування комплексної системи управлінського обліку потребує суттєвих інвестицій як при створенні, так і впродовж її використання в процесі діяльності підприємства. Відповідно пропонуємо:

- для малих олійнопереробних підприємств застосовувати переважно спрощену модель;
- на великих підприємствах застосувати комплексну модель системи управлінського обліку.

Моделювання управлінського обліку як на малих, так і на великих олійножирових підприємствах пропонуємо розглядати у розрізі наступних основних етапів.

1. Дослідження інформаційних вузьких місць та оцінка їх важливості для менеджменту.
2. Визначення стану ведення фінансового обліку та можливості його певної трансформації та інтеграції з управлінським обліком.

3. Визначення основних пріоритетів в застосуванні моделі управлінського обліку в коротко- та довгостроковому періодах.

4. Аналіз організаційних, технологічних, виробничих особливостей підприємства та їх кореляція з пріоритетами та завданнями, що ставляться перед моделлю.

5. Безпосереднє формування моделі управлінського обліку на основі відповідного інструментарію управлінського обліку.

6. Визначення основних параметрів оцінки функціонування моделі, в т. ч. через систему збалансованих показників.

Перший етап передбачає попереднє дослідження стану інформаційної системи її структуру та компонентів, рівень комп'ютеризації інформаційних процесів, стан документообігу, види використовуваної звітності, професійності персоналу. Важливим є аналіз здатності діючої інформаційної системи сприймати, відображати та аналізувати зовнішню інформацію, враховуючи особливостей технології виробництва, продукції, в т. ч. відносно:

- ринків ресурсів, які використовуються у виробництві (ринок соняшнику);
- ситуації на ринках готової продукції.

Другий етап – оцінка стану ведення фінансового обліку та визначення основних точок дотику та можливого взаємозв'язку фінансового та управлінського обліку для надання інформації необхідних властивостей. Саме на даному етапі вирішується питання обрання спрощеної моделі для окремих вузьких місць, або комплексної моделі інформаційного забезпечення.

Третій етап передбачає встановлення основних параметрів, завдань та цілей, виконання яких є основним пріоритетом майбутньої моделі. Уточнюються напрями застосування окремої моделі з врахуванням тактичних та стратегічних цілей діяльності та розвитку окремого підприємства.

Четвертий етап моделювання передбачає врахування внутрішніх та зовнішніх факторів технологічного, організаційного, правового, інформаційного характеру, які фактично визначають складність моделі, її вартість для підприємства.

Лише після встановлення особливостей майбутньої моделі управлінського обліку розпочинається створення відповідної моделі на основі інструментарію управлінського обліку.

Для побудови моделі управлінського обліку досліджено зміст інформаційних потоків відповідного рівня організаційної ієрархії олійножирового підприємства (табл. 1). Дослідження здійснювалося в розрізі наступних рівнів: 1-й рівень – рада директорів; 2-й рівень – правління, генеральний директор, його заступники; 3-й рівень – начальники цехів або керівники окремих служб (підрівень «а»); майстри (бригадири) (підрівень «б»). Кожний з виділених рівнів має своє коло прав і обов'язків, закріплені у відповідних посадових інструкціях або положеннях про підрозділи.

Таблиця 1

Інформаційні потоки в моделі управлінського обліку олійножирового підприємства

Рівень	Умовне позначення потоку	Зміст інформаційного потоку
1	2	3
1	1	Підсумкова облікова інформація про фінансово-господарчу діяльність підприємства за звітний рік
2	2.1	Підсумкова облікова інформація про діяльність підприємства за звітний квартал
	2.2	Узагальнена інформація за видами діяльності, підрозділами, видами продукції

Продовження таблиці 1

1	2	3	
3	3.a	3.a.1	Узагальнена фінансова інформація за тиждень, декаду, місяць про величину та структуру: собівартості за видами продукції, витрат періоду; обсяг та структуру доходів
		3.a.2	Узагальнена інформація про виконання плану продаж за структурою, обсягом, доходом, розміром та структурою комерційних витрат
		3.a.3	Узагальнена, оперативна виробнича інформація про виконання виробничої програми за обсягами, структурою та видами продукції
		3.a.4	Оперативна бухгалтерська інформація про величину витрат, собівартість і доходи підприємства
		3.a.5	Оперативна аналітична інформація про величину витрат, собівартість і доходи підприємства
		3.a.6	Первинна оперативна інформація про продажі за видами готової продукції; постачання на підприємство матеріальних цінностей
		3.a.7	Оперативні дані про стан ринку збуту і ринку сировини та матеріалів; ціни на сировину; комерційні витрати тощо
	3.б	3.б.1	Оперативно-виробнича та техніко-економічна інформація про наявність та рух складських запасів та про понесені витрати
		3.б.2	Фактичні оперативні дані про виконання виробничої програми по структурі та обсягу; понесені в процесі виробництва прямі витрати (сировини, матеріалів, трудових ресурсів та ін.) за видами готової продукції та напівфабрикатів; величину загальновиробничих витрат
		3.б.3	
		3.б.4	

ВИСНОВКИ

Досліджено особливості та етапи моделювання управлінського обліку на малих і на великих олійножирових підприємствах. Для побудови моделі управлінського обліку досліджено зміст інформаційних потоків відповідного рівня організаційної ієрархії олійножирового підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Палий В. Ф. *Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета)* / В. Ф. Палий. – М. : Инфра-М, 2006. – 279 с.
2. Пушкар М. С. *Розробка систем обліку: навчальний посібник* / М. С. Пушкар. – Тернопіль, Карт-блани, 2003. – 198 с.
3. Писаренко Т. М. *Управлінський облік: сутність, зміст та принципи ведення* / Т. М. Писаренко, Н. А. Букало // *Вісник Хмельницького національного університету*. – 2010. – № 1. – С. 136–140.
4. Друри К. *Управленческий учет для бизнес – решений: учебник / Пер. с англ.* – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 655 с.
5. Нападовська Л. В. *Управлінський облік в системі гірничорудних підприємств : дис. ... д-ра екон. наук: 08.06.04* / Л. В. Нападовська. – К., 2002. – 437 с.
6. Пушкар М. С. *Креативний облік (створення інформації для менеджерів)* / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-блани, 2006. – 334 с.
7. Білоусова І. *Проблеми обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції промисловості* / І. Білоусова, М. Чумаченко // *Бухгалтерський облік і аудит*. – 2009. – № 5. – С. 4–11.
8. Попович В. *Модель управлінського обліку на підприємствах готельного бізнесу* / В. Попович // *Економічний аналіз*. – 2008. – № 2 (18). – С. 377–381.
9. Хорнгрэн Ч. Т. *Бухгалтерский учет: управленческий аспект* / Ч. Т. Хорнгрэн, Дж. Фостер. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 416 с.
10. Голов С. Ф. *Управлінський облік: підручник* / С. Ф. Голов. – К. : Лібра, 2003. – 704 с.

Стаття надійшла до редакції 17.10.2011 р.