

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ АГРАРНОЇ ЕКОНОМІКИ І МЕНЕДЖМЕНТУ**

**Кафедра обліку і правового забезпечення
агропромислового виробництва**

Богуш Світлана Іванівна

**ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ІЗ
ВИКОРИСТАННЯМ АВТОМАТИЗОВАНИХ
БУХГАЛТЕРСЬКИХ СИСТЕМ**

**Спеціальність 8.03050901 – «Облік і аудит»
Дипломна робота за освітньо-кваліфікаційним рівнем «магістр»**

**Студент групи ОПЗзм-51
Богуш С.І.**

**Науковий керівник:
к.е.н., доц. Белова І.М.**

**Дипломну роботу допущено
до захисту
” __ ” _____ 2014 р.
Завідувач кафедри
к.е.н., доц. Бруханський Р.Ф.**

ЗМІСТ

ВСТУП.....	9
РОЗДІЛ 1. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В ІНФОРМАЦІЙНІЙ СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ: ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ.....	12
1.1. Роль обліку як функції системи управління підприємством.....	12
1.2. Сутність управлінського обліку в системі інформаційного забезпечення управління.....	17
1.3. Модифікація облікової системи в управлінському аспекті.....	23
Висновки до розділу 1.....	32
РОЗДІЛ 2.ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ ЗАСТОСУВАННЯ АВТОМАТИЗОВАНИХ БУХГАЛТЕРСЬКИХ СИСТЕМ.....	34
2.1. Застосування модулю «управлінський облік і звітність» системи ERP SAP R/3 для автоматизації управлінського обліку.....	34
2.2. Організація управлінського обліку витрат в умовах застосування програмного забезпечення системи бюджетування.....	47
2.3. Електронний документообіг та розвиток бухгалтерських програм при бухгалтерській комп'ютерній системі.....	61
2.4. Побудова управлінської структури облікового апарату при запровадженні бухгалтерської комп'ютерної системи.....	77
Висновки до розділу 2.....	83
РОЗДІЛ 3. МЕТОДИКА УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ ВИКОРИСТАННЯ КОМП'ЮТЕРНИХ ТЕХНОЛОГІЙ.....	85
3.1. Методика впровадження комп'ютерної системи обліку.....	85
3.2. Ефективність використання комп'ютерної системи обліку.....	97
3.3. Обґрунтування управлінських рішень з врахуванням якості інформаційно-аналітичної системи менеджменту.....	103
Висновки до розділу 3.....	110
РОЗДІЛ 4. АНАЛІЗ І ОЦІНКА ОХОРОНИ ПРАЦІ.....	111
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ.....	115
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ.....	117

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Динамічність змін на підприємствах зумовлює потребу в інформації, котра повно, своєчасно та достовірно відображає господарські процеси й забезпечує можливість прийняття управлінських рішень.

Джерелом такої інформації є бухгалтерський облік. Комп'ютеризація обліку дозволяє управлінню оперативно отримувати необхідну облікову інформацію. Впровадження сучасних комп'ютерних технологій дає можливість розширити склад і зміст інформаційної системи бухгалтерського обліку економічного суб'єкта, яка охоплює і детально відображає господарські процеси і пов'язані з ними ресурси, витрати і результати. Це створює передумови вдосконалення процесу прийняття рішень на стратегічному, тактичному та оперативному рівнях управління підприємством.

Застосування комп'ютерних технологій потребує удосконалення теоретичних і методичних засад бухгалтерського обліку в системі управління. Виникає потреба в управлінській орієнтації бухгалтерського обліку, що дозволить сформувати інформаційну модель управління необхідну за умови комп'ютеризації.

Питанням визначення місця і ролі бухгалтерського обліку в системі управління та управлінської спрямованості бухгалтерського обліку присвячено ряд праць вітчизняних вчених: М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, М.В. Кужельного, Л.В. Нападовської, М.С. Пушکارа, В.В. Сопка, Б.Ф. Усача і зарубіжних дослідників: В.Б. Івашкевича, К. Друрі, Т.П. Карпової, В.В. Ковальова, В.В. Палія, Я.В. Соколова, В.І. Ткача, Дж. Фостера, Ч. Хорнгрена, А. Яругової.

У працях названих вчених розглянуто і вирішено загальнотеоретичні і методичні питання управлінської орієнтації бухгалтерського обліку відповідно до специфіки промислових, торговельних та інших підприємств. Водночас слід відзначити потребу в подальшому розвитку здобутих вченими результатів, особливо за умови використання сучасних комп'ютерних технологій.

Мета і завдання дослідження. Мета дипломного дослідження полягає у обґрунтуванні теоретичних і методичних положень та розробці практичних рекомендацій щодо використання комп'ютерних технологій в процесі формування і обробки облікової та контрольної інформації для потреб управління.

Для досягнення поставленої мети в роботі визначено наступні завдання:

– обґрунтувати доцільність врахування інформаційних потреб управління в процесі створення комп'ютерної системи бухгалтерського обліку;

– удосконалити організаційно-методичне забезпечення управлінського обліку в умовах комп'ютеризації з метою одержання систематизованої, об'єктно-орієнтованої інформації для цілей управління;

– обґрунтувати якісні характеристики облікової інформації, які в значно більшій мірі, ніж існуючі сьогодні, відповідають потребам управління;

Об'єктом дослідження є інформація про господарські процеси і пов'язані з ними ресурси, витрати і результати діяльності господарюючих суб'єктів необхідних для прийняття управлінських рішень у ТОВ «Борщівський цукровий завод» м. Борщів, Борівський район, Тернопільської області.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних і практичних аспектів формування облікової інформації в умовах використання комп'ютерних технологій.

Методи дослідження. У процесі дослідження застосовувались загальнонаукові методи та прийоми. Аналіз і синтез, індукція і дедукція та розрахунково-конструктивні методи, методи моделювання та формалізації, а також системний підхід дозволили побудувати дихотомічну модель управління та визначити місце в ній інформаційної системи обліку. В процесі дослідження використовувався історико-логічний метод за допомогою якого визначено загальні тенденції розвитку бухгалтерського обліку. Для вивчення стану обліку на досліджуваних підприємствах використовувались такі методи наукового пізнання як спостереження та порівняння.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у теоретичному обґрунтуванні застосування комп'ютерних технологій для формування і

обробки облікової і контрольної інформації, а також у вирішенні практичних питань, пов'язаних з організацією і веденням бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю в умовах використання комп'ютерних технологій виходячи з потреб управління.

Практичне значення одержаних результатів. Одержані результати дослідження сприяють підвищенню достовірності, оперативності, повноти й аналітичності облікової інформації в умовах використання комп'ютерних технологій.

Структура і обсяг роботи. Дипломна робота викладена на 126 сторінках комп'ютерного тексту і складається із вступу, чотирьох розділів, висновків, списку використаних джерел.

РОЗДІЛ 1

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В ІНФОРМАЦІЙНІЙ СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ: ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ

1.1. Роль обліку як функції системи управління підприємством

Роль обліку як функції системи управління підприємством сьогодні є особливо актуальною у зв'язку з необхідністю прийняття оперативних і раціональних управлінських рішень.

Керівникам облік потрібен не сам по собі, а як кінцевий результату вигляді даних про варіанти здійснення певних дій. При належному обліку досягається підтримання попереднього і оперативного управління на такому рівні, який задовольняє управлінський апарат відповідною інформацією і показує, що вся система управління працює цілеспрямовано.

Як відмічав проф. Дж. Мальоне [58, с. 7] «рахівництво за своїми правилами доводить, що неможливо зберегти багатство без умілого завідування ним», тобто необхідний відповідний для процесу управління облік, що підтверджує слова американського економіста П. Самуельсона відносно того, що «наше століття – це століття машин. Але воно є також століттям обліку» [41, с. 50].

Французький економіст П. Хуссон звертає увагу на подвійний імператив сучасного управління підприємства: «бухгалтерія для керівництва», «керівництво за допомогою бухгалтерії» [23, с. 21], що вказує на важливе місце в процесі управління обліку.

Загальною метою діяльності людини, зазначав А.З. Попов [77, с. 17], є задоволення потреб, але задоволення розумне, економічне, господарське. Для виконання таких вимог, перенесених на масштаби підприємства існує потреба раціональних висновків щодо задоволення потреб, джерелом яких є вартість. Саме «в рахівництві повнота і правильність даних про мету, засоби, способи і умови господарства призводять до зрозумілості і правильності висновків».

По суті, – стверджує В.Б. Івашкевич, управління підприємством – це комбінація різних виробничих і невиробничих факторів, дій і можливостей підприємницької діяльності, кінцевою метою якої є отримання прибутку, тобто перевищення доходів над витратами [40, с. 22]. Завдання управління – максимізація прибутку – була сформована історично. Проте сьогодні прибуток – лише один з факторів збільшення вартості підприємства.

Інформаційною базою управління має стати система бухгалтерського обліку. Саме тоді облік дійсно стане необхідним, адже «облік – слуга управління, одна з найважливіших його функцій». «Характерна риса управління – діяти, а рахівництва – освітлювати і спрямовувати, щоб діяти найбільш правильно і раціонально» [100, с. 43].

Бухгалтерський облік одночасно є складовою як управління так і економіки в цілому, тому доцільно припустити, що розвиток обліку обумовлений саме розвитком економіки; одночасно економіка розвивається зі зміною цієї складової.

Визначимо основні функції, які має виконувати облік з метою прискорення економічного зростання суб'єкту господарювання, в контексті макроекономічних змін, при цьому підтримуємо О.Х. Румак [87, с. 119-120] в тому, що «чіткої межі між окремими функціями обліку не існує... таким чином, функції бухгалтерського обліку взагалі і управлінського зокрема взаємопов'язані, взаємозумовлені, взаємно проникаючі». Оскільки вартість відіграє різну роль на різних етапах розвитку економіки будучи: посередником, власником і основною метою, організатором [114, с. 15], а предметом обліку є власне вартість, то зі зміною ролі вартості змінюються і завдання обліку, які сьогодні складають, за словами Я.В. Соколова та Ф.Ф. Бутинця триєдине завдання обліку.

В умовах використання комп'ютерних технологій завдання обліку в основному полягає в наданні інформації для потреб управління.

Інформація як об'єктивний феномен створює видимість того, що це продукт виробництва, ресурс виробництва та предмет споживання і формує нове «інформаційне суспільство» [114, с. 82]. Як наслідок, інформація стає не загальнодоступною всезагальною цінністю, а об'єктом приватної власності,

купівлі-продажу; розвиваються такі феномени, похідні від інформації, як комерційна таємниця, державна таємниця й інші механізми зменшення доступу до інформації. Настає інформатизаційна цивілізація або інформцивілізація [114, с. 23]. Проте нова економіка не витісняє стару, а поєднується з нею, надаючи тим самим їй новий потенціал.

Великий обсяг і швидкість обробки та передачі інформації – це ознаки нової економіки. При цьому інформаційний фактор в кінцевому рахунку спричиняє зміну бухгалтерського обліку, як складової економічних відносин. Як зазначає І.В. Малишев [57, с. 21] «весь хід історії доводить, що сам по собі господарський облік відображає пануючі виробничі відносини та ними і обумовлений. Методи, предмет і характер обліку змінюються лише при зміні цих відносин». Існування вартості на інформацію як складової капіталу є поштовхом для розвитку бухгалтерського обліку, оскільки облік покликаний забезпечувати контроль економічних ресурсів, які в сукупності складають капітал підприємства.

Бухгалтерський облік має враховувати всі складові капіталу, що забезпечують його інформативність, а отже впливати на рішення управлінського персоналу. Однак розвиток бухгалтерського обліку не може відбуватись відокремлено, адже «облік сам по собі як надбудована категорія ніколи не породжував і не може породжувати нових виробничих відносин, він лише слідує за ними розкриваючи і відображаючи їх зміст при одночасному активному впливі на них» [57, с. 21]. За таких умов має змінитись концепція управління, що необхідне для управління капіталом. Управління кожною складовою капіталу забезпечує розвиток суспільства і уникнення різного роду конфліктів, що виникають в результаті їх диспропорції.

Економічне зростання безпосередньо виражається в тій чи іншій динаміці – кількісному збільшенні і якісному удосконаленні суспільного продукту і факторів його виробництва. А за цим потрібен контроль, який і забезпечує управління за допомогою обліку. При цьому обліку і контролю має підлягати весь капітал, вся вартість, що є предметом обліку. Оскільки сьогодні капітал

містить інформацію, а в обліку вона не відображається, то це не дозволяє управляти капіталом. Отже дійсно для повного відображення всіх складових капіталу необхідна зміна концепції управління.

Така позиція підтверджується дослідженням О.М. Губачової відносно того, що «створення потужної, фундаментальної методологічної основи управління в Україні потребує переосмислення функцій усіх його складових, багатьох економічних концепцій та традицій, які донедавна здавалися непорушними. Перед системою управління постає широке коло принципово нових завдань, пов'язаних з визначенням ефективної стратегії і тактики підприємницької діяльності в умовах загострення конкуренції, які не можуть бути успішно розв'язані на основі раніше добутого досвіду» [21, с. 120].

Тому необхідна нова концепція управління, яка б забезпечила удосконалення бухгалтерського обліку, оскільки сьогодні в ньому не враховуються інформаційні складові капіталу, лише тоді бухгалтерський облік може якісно змінитись.

В свою чергу, на розвиток управління впливає розвиток економіки (основною якою є вартість), а отже необхідна адекватність трьох складових, що є взаємопов'язаними. Розширення складових економічних ресурсів вимагає розвитку управління, яке впливає на розвиток бухгалтерського обліку, тобто можемо прослідкувати наступний взаємозв'язок (рис. 1.1).

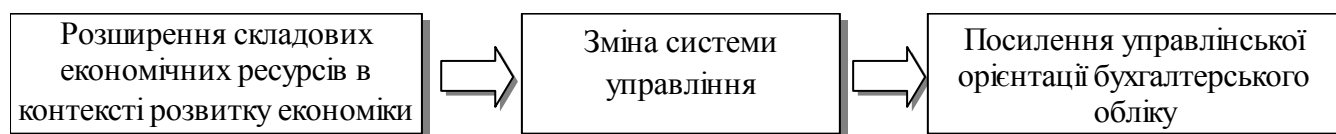


Рис. 1.1. Взаємозв'язок економіки, управління і бухгалтерського обліку

Проте такий взаємозв'язок може існувати лише при відповідності всіх трьох складових, оскільки кожна наступна складова обумовлена розвитком попередньої. Процес управління розвивається внаслідок необхідності раціонального використання економічних ресурсів, склад яких розширюється.

При цьому змінюється і облік, за рахунок посилення його управлінської спрямованості, як основного джерела інформації для управління.

Розвиток системи управління і поглиблення управлінської орієнтації бухгалтерського обліку мають відбуватися паралельно: бухгалтерський облік має бути адекватним системі управління. В протилежному випадку можливі два шляхи розвитку:

1) якщо бухгалтерський облік не буде відповідати системі управління, він буде гальмувати останнє, що призведе до зупинення процесу розвитку економіки;

2) з поглибленням управлінської орієнтації бухгалтерського обліку, він, знаходячись в діалектичному зв'язку з управлінням, вимагатиме розвитку останнього, що в свою чергу сприятиме розвитку економіки.

Будучи похідною по відношенню до управління, облік здійснює дуальний вплив на розвиток економіки: безпосередньо впливає на економічний прогрес, здійснює на нього опосередкований вплив, переломлюючись через інші відносини та інститути. В цілому ж облік через управління двояко впливає на економічне життя і може бути або засобом економічного прогресу, вносячи до господарського життя організованість, або навпаки гальмувати його.

На сучасному етапі господарювання повинна змінитися концепція обліку, що обумовлено зміною основних вимог до управління. Це визначають дві обставини:

1) внаслідок ускладнення технології виробництва і збільшення як вартості активів так і їх якісної зміни виникає потреба в такій організації управління, яка б гарантувала контроль за відповідальним відношенням кожного працівника;

2) впровадження комп'ютерних технологій дає змогу оперативного надання інформації для прийняття управлінських рішень.

Процес зміни економічної системи в Україні потребує переосмислення теоретичних і методичних підходів до управління підприємством, а оскільки бухгалтерський облік є джерелом інформації для управлінського персоналу то необхідним є поглиблення управлінської орієнтації бухгалтерського обліку.

Тобто необхідне підвищення інформативності бухгалтерського обліку і забезпечення інформаційних потреб управління. Одним з напрямів посилення управлінської спрямованості бухгалтерського обліку є розуміння ролі і значення останнього при прийнятті управлінських рішень.

1.2. Сутність управлінського обліку в системі інформаційного забезпечення управління

В останній час опубліковано ряд монографічних робіт і підручників вітчизняних та зарубіжних авторів, в яких розкривається суть, цілі і завдання управлінського обліку. Крім того, даним питанням присвячені роботи ряду вітчизняних і зарубіжних вчених. Проте думки їх щодо виділення управлінського обліку у складі бухгалтерського неоднозначні.

Протиріччя серед різних авторів наукових публікацій свідчить про відсутність єдиного погляду на сутність бухгалтерського обліку, засвідчує гостроту даної проблеми, обумовлює актуальність та необхідність подальших наукових досліджень з її розв'язання.

Аналіз вказаної літератури показує, що їх автори дають різне трактування управлінського обліку, наділяючи його різними функціями і ставлячи перед ним різні завдання, вводячи в його арсенал нові способи і прийоми. Це призводить до суперечливих інтеграційних й диференційних процесів в системі управління і сприяє превалюванню думки про те, що, з одного боку, система обліку інтегрується з іншими складовими системи управління – плануванням, прогнозуванням, аналізом, контролем, а з іншого, поділяється на підсистеми.

В Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [37] відмічається, що «внутрішньогосподарський (управлінський) облік – система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством». Дане

визначення не вказує на співвідношення між управлінським обліком та бухгалтерським, визначення якого також наведене в зазначеному законі.

Однак визначення управлінського обліку передбачає наявність всієї сукупності інформації про діяльність підприємства. Тобто, можливо припустити, що управлінський облік включає в себе інформацію бухгалтерського обліку. Та окремо на підприємствах не ведеться підготовка інформації про діяльність підприємства. Для аналізу діяльності підприємства і прийняття управлінських рішень використовується одна інформаційна база – дані бухгалтерського обліку. Саме тому внутрішньогосподарський (управлінський) облік є тотожним бухгалтерському, з тією відмінністю, що використовується різний методологічний апарат. Для бухгалтерського обліку він сформований історично і є обов'язковим до застосування, а для управлінського може використовуватись частково.

Аналізуючи літературні джерела та їх критику, яка передувала даним дослідженням, виявлено, що управлінський облік найбільш часто трактується як: виробничий, аналітичний, внутрішній, концепція прийняття управлінських рішень.

Проф. Є.А. Мізіковський у 1995 році буквально не ототожнюючи управлінський облік з виробничим пише: «Стратегічний напрям розвитку вітчизняного виробничого обліку на найближчу перспективу бачиться в теоретичній розробці і наступному поетапному практичному впровадженні концептуальних основ управлінського обліку» [60, с. 44].

Оригінальним є трактування управлінського обліку Н.В. Валебнікова та І.П. Василевич [11] як особливої галузі бухгалтерського обліку. Основним завданням цього обліку є акумуляція затрат за виробничими ділянками.

Узагальнюючи визначення управлінського обліку як виробничого визначимо дві основні позиції авторів:

1) виробничий облік тотожний управлінському, при цьому управлінський облік є більш деталізованим;

2) виробничий облік – одна із складових управлінського обліку.

Таким чином виробничий облік ототожнюється з управлінським або вважається його основною частиною.

Однак, незважаючи на те, що виробничий облік є основою управлінського, вважаємо, що вони не можуть бути тотожними, оскільки в практичній діяльності на підприємствах керівники різних рівнів управління використовують залежно від конкретних ситуацій інформацію, не лише пов'язану з витратами виробництва.

Підтвердженням цьому є позиція О.С. Бородкіна: «хіба без наявності облікової інформації про випуск продукції, її реалізацію та отримані фінансові результати можна серйозно говорити про управління? Звичайно, ні.» [6, с. 47] та С.А. Стукова, який відмічає, що «... весь бухгалтерський облік є однією з найважливіших функцій управління і є відповідно управлінським, однак в англійській літературі управлінським стали називати той розділ бухгалтерського обліку, який пов'язаний з відображенням і контролем витрат виробництва» [96, с. 64].

Отже, управлінський облік не може існувати лише в межах виробничого обліку. Він повинен поширюватись на всю діяльність підприємства.

Сьогодні широкого розповсюдження набула думка про те, що управлінський облік є аналітичним, в той час як бухгалтерський – синтетичним. «...Поділ бухгалтерського обліку на фінансовий і управлінський здійснюється значною мірою умовно. В системі бухгалтерського синтетичного обліку обороти управлінського і фінансового обліку окремо не виділяються, відмінність в значній мірі відбувається на рівні аналітичного обліку» [87, с. 62].

Я.В. Соколов [92, с. 51]: «деталізований облік – це не управлінський, а підсумковий облік – це теж наш облік, але синтетичний... Таким чином, очевидно, що аналітичний облік – це продовження обліку синтетичного і один без іншого існувати не можуть».

Тобто фактично інформація, яку надає бухгалтерський облік є такою, що може подаватись як в загальному вигляді, так і в деталізованому. При цьому рівень аналітичності даних варіює як щодо користувачів, так і за галузями економіки, на що впливає специфіка підприємства. Внаслідок відсутності

регламентації і більш широкого масштабу і часових рамок інформація управлінського обліку є більш специфічною для кожної організації і кожної господарської ситуації [1, с. 42]. Різна деталізація обліку, його аналітичність – все це визначається потребою підприємства.

Отже, управлінський облік, як облік аналітичний, є важливою складовою системи управління підприємством. Говорити про існування управлінського обліку як аналітичного і при цьому виділяти його окремо є неправомірним, оскільки база обліку єдина.

Деякі вчені, зокрема: Р. Гаррісон [15, с. 70], Б. Нідлз [63, с. 41] не торкаючись змісту і широти діапазону розподілу обліку, роблять акцент на користувачах інформації, відмічаючи при цьому, що управлінський облік необхідний для внутрішніх користувачів, в той час як бухгалтерський – для зовнішніх

Як зазначає Д.Д. Батуєва [3, с. 34-36] «звітні показники фінансового обліку – публічна звітність орієнтована на інвесторів, кредиторів, державні контролюючі відомства, потенційні і реальні власники. Звітні показники управлінського обліку – особливі внутрішні звіти, орієнтовані на координацію внутрішніх грошових потоків і прийняття менеджером управлінських рішень».

Тобто, коли говорять про внутрішній і зовнішній облік, його ототожнюють зі звітністю. Про це свідчить і той факт, що для відокремлення бухгалтерського і управлінського обліку використовують комерційну таємницю.

Зокрема, такий розподіл характерний для Ж. Рішара [85, с. 109-111]. Визначаючи основним фактором розподілу системи обліку на зовнішній і внутрішній комерційну таємницю допускаються помилки. Вони обумовлені не врахуванням правильної організації обліку і захисту конфіденційної інформації.

Таке ототожнення обліку і звітності характерне не лише для даної проблеми. Говорячи про міжнародний облік Ф.Ф. Бутинець [9, с. 7] зазначає: «...не слід плутати такі два абсолютно різні поняття, як облік та звітність».

Отже, управлінський облік не є внутрішнім, в той час як фінансовий – зовнішнім. Облік єдиний, проте інформація, втілена у звітності, або власне звітність може бути зовнішньою і внутрішньою (фінансовою і управлінською).

Управлінський облік ототожнюють з інтегрованою системою інформації, що поєднує в собі планування, нормування, організацію виробництва, маркетинг, бухгалтерський облік, регулювання, стимулювання, ціноутворення тощо.

Управлінський облік в кінцевому рахунку ототожнюється з системою управління підприємством. Це чітко видно при аналізі кожної з наук, які інтегрують в систему бухгалтерського обліку. Всі вони є складовими процесу прийняття управлінських рішень.

Як зазначав О.С. Бородкін [6, с. 50]: «при аналізі сутності і принципів ведення обліку видно, що управлінський облік, який застосовується в країнах Заходу, – це не бухгалтерський облік, а система управління підприємством». Підтримуємо думку професора і вважаємо, що неможливо при сучасному розумінні бухгалтерського обліку побудувати конгломерат наук. Тут варто виділити думку і М.Г. Чумаченка відносно того, що «облік розвивається і «приєднує» до себе деякі необлікові функції.... проте основа обліку залишається в системі бухгалтерського обліку підприємства» [109, с. 45].

Як зазначає М.З. Пізенгольц [72, с. 60]: «нікому не приходить в голову від того, що цілий ряд наукових економічних дисциплін – від статистики до організації виробництва – широко використовують балансовий метод, оголошувати ці науки складовою частиною бухгалтерського обліку». Про неправомірність включення до обліку інших управлінських функцій наголошує В.І. Стражев [95, с. 12].

Деякі вчені вказують на те, що управлінський облік ширший, ніж власне облік, але вузьчий, ніж інформаційна система управління, однак не вказують аспект відмінності. Окремі автори, як наприклад О. Шароватова [110, с.16] прийняття управлінських рішень зводять до завдань обліку, його функцій. Проте таке трактування не є достатньо обґрунтованим, оскільки стає незрозумілим завдання власне управління.

Щодо поняття контролінгу, то підтримуємо думку М.С. Пушкара [80, с. 54-56] відносно того, що «цю науку можна розглядати як одну з концепцій конструктивного управління»; «...метою контролінгу є підтримання ефективного функціонування підприємства»; «...функція контролінгу полягає в забезпеченні координації різних систем – планування, контролю, інформаційного забезпечення» [82, с. 136].

Виходячи з такого трактування основних понять контролінгу вважаємо, що ототожнювати контролінг і управлінський облік є рівнозначним до ототожнення управління і управлінського обліку.

Однак облік це не управління, а його функція, проте інформація, генерована системою обліку використовується в процесі управління підприємством, тим самим відбувається реалізація функції управління.

В окремих випадках при ототожненні обліку та інших наук виникає ряд цікавих гіпотез, щодо включення до управлінського обліку інших наук, які потребують детального вивчення.

Ряд науковців визначають управлінський облік як сукупність бухгалтерського обліку і економічного аналізу, серед них: Л. Корчажнікова [49, с. 51], О.Х. Румак [87, с. 106-107] М.Г. Чумаченко [109].

Говорячи про доцільність інтеграції обліку і економічного аналізу, оскільки бухгалтерська інформація не може бути базою для прийняття управлінських рішень і потребує аналітичної обробки О.Х. Румак [87, с. 106-107] визначає наступні вимоги:

- 1) необхідність надання інформації у вигляді, найбільш придатному для прийняття обґрунтованих управлінських рішень;
- 2) підвищення оперативності прийняття управлінських рішень;
- 3) необхідність здійснення одного з основних принципів сучасного управління – управління за відхиленнями з тим, щоб суб'єкт управління мав можливість реагувати не тільки наявні, але й на приховані відхилення від заданих параметрів;

4) прагненням автоматизації прийняття стандартних управлінських рішень, спрямованих на оперативне регулювання виробничо-фінансової діяльності;

5) необхідність точно і об'єктивно відображати результати внутрішньогосподарського розрахунку, з тим, щоб на підсумкові показники роботи окремих центрів відповідальності відносились тільки ті відхилення, які залежать від якості їх роботи за звітний період.

М.Г. Чумаченко, говорить що «задоволення потреб управління в необхідній інформації вимагає здійснення принципів оперативного економічного аналізу» [108, с. 260]. Сформульовані академіком вимоги до оперативного економічного аналізу собівартості продукції залишаються актуальними і сьогодні, проте їх необхідно органічно пов'язати з діючою системою планування та обліку.

Таким чином, згадуючи про інтеграцію обліку, аналізу в межах системи управління підприємством мова повинна йти про цілісну облікову систему, яка чітко орієнтована на інформаційне забезпечення життєдіяльності функцій планування, контролю, аналізу, регулювання тощо.

Існування різних поглядів щодо сутності управлінського обліку сформовано під впливом наявного в міжнародних стандартах трактування управлінського обліку. При цьому найбільш важливі терміни, які використовуються у визначенні управлінського обліку (ідентифікація, вимір, накопичення, аналіз, підготовка та інтерпретація, передача) розшифровуються не однозначно. Таким чином, використовуючи визначення, наведені в стандартах, кожен інтерпретує їх на власний розсуд, тим самим змінюючи зміст обліку.

1.3. Модифікація облікової системи в управлінському аспекті

Всі стадії та етапи процесу управління, зазначає В.Б. Івашкевич [40, с. 23], пов'язані з обробкою інформації. Без інформації неможливо встановити

цілі управління, оцінити ситуацію, сформулювати проблему, прийняти рішення і проконтролювати його виконання.

Роль інформації є беззаперечною для ефективного управління підприємством, як процесу координації і регулювання його діяльності для досягнення поставленої мети. Управління неможливе без інформації. На важливості даного питання наголошують й ряд авторів, відзначаючи, що головні умови ефективного управління: а) наявність інформації; б) вміння її аналізувати [47, с. 164].

Відстоюючи позицію розгляду бухгалтерського обліку в контексті управління, виходитимемо з того, що «бухгалтерський облік посідає важливе місце в інформаційній системі підприємства, оскільки є ланцюгом упорядкування інформації, він є основним носієм інформації» [12, с. 48].

Під виділенням системи розумітимемо «деякий розподіл об'єктів на дві частини, одна з яких розглядається, як система, а інша – як зовнішнє середовище [104, с. 332], а «інформаційна система управління підприємства – сукупність форм, засобів і методів інформаційного забезпечення процесу управління, що здійснюють своєчасне надходження необхідної інформації для якісного виконання управлінських функцій і прийняття рішень» [25, с. 6].

Облікова система пов'язана із задоволенням інформаційної потреби управління. Тобто, цілком закономірно визначити облік як систему спостереження, вимірювання, реєстрації, обробки і передачі апарату управління інформації про господарську діяльність. В системі управління відбуваються інформаційні процеси. Це обумовлено відсутністю однозначної детермінованості системи. Бухгалтерський облік, будучи складовою системи управління, безпосередньо пов'язаний з цими процесами, облікова інформація є складовою управлінської інформації. Система бухгалтерського обліку надає інформацію про господарську діяльність підприємства апарату управління. Таким чином процес прийняття рішень системою управління тісно пов'язаний з процесом обробки і передачі інформації. При цьому бухгалтерський облік є не лише самостійною інформаційною, але і самостійною організаційною системою.

Найбільш розробленою є статистична теорія інформації, що виникла на базі теоретико-ймовірнісних підходів і пов'язана з визначенням інформації як усунутої невизначеності [102, 83]. При цьому інформація визначається як ентропія, взята зі зворотним знаком [7]. Ентропія служить мірою хаотичності в системі. Таким чином, інформація, як негативна ентропія (негентропія), може розглядатися як упорядкування системи, оскільки облікова інформація використовується для прийняття управлінських рішень.

Інший підхід до визначення інформації використовує академік В.М. Глушков. Він характеризує інформацію як «міру неоднорідності в розподілі енергії (чи речовини) у просторі і в часі... Усяка неоднорідність несе із собою якусь інформацію» [102, с. 35]. Оскільки процес управління є неоднорідним, то це визначення також може бути застосованим до інформації бухгалтерського обліку.

Отже, можемо сформулювати дві функції інформації, що є найбільш придатними для потреб бухгалтерського обліку: 1) упорядкування системи; 2) зменшення невизначеності у різномірному середовищі.

Виходячи з цього, інформація бухгалтерського обліку – це відомості, які зменшують невизначеність щодо суб'єкта управління. При цьому вона не існує в перманентному стані і виникає при звертанні користувачів до даних. Облік буде поставляти об'єктно-орієнтовану інформацію лише в тому випадку, коли буде існувати потреба в інформації. Для того, щоб задовольнити потреби користувачів в отриманні бухгалтерської інформації необхідна модель обліку, що матиме певні характеристики вихідної інформації. Інформація формується і виражається через відношення між даними і їх споживачами. Її величина залежить не від числа знаків в повідомленні, а від того банку даних, яким оперує споживач та рівня підготовки, інформованості, досвіду – апперцепції користувачів. Згідно системного підходу інформаційні процеси, які відбуваються в системі бухгалтерського обліку – об'єктивні і невіддільні від системи управління підприємством. Виходячи з цього відобразимо процес перетворення даних на інформацію в системі управління підприємством у вигляді моделі на рис. 1.2.

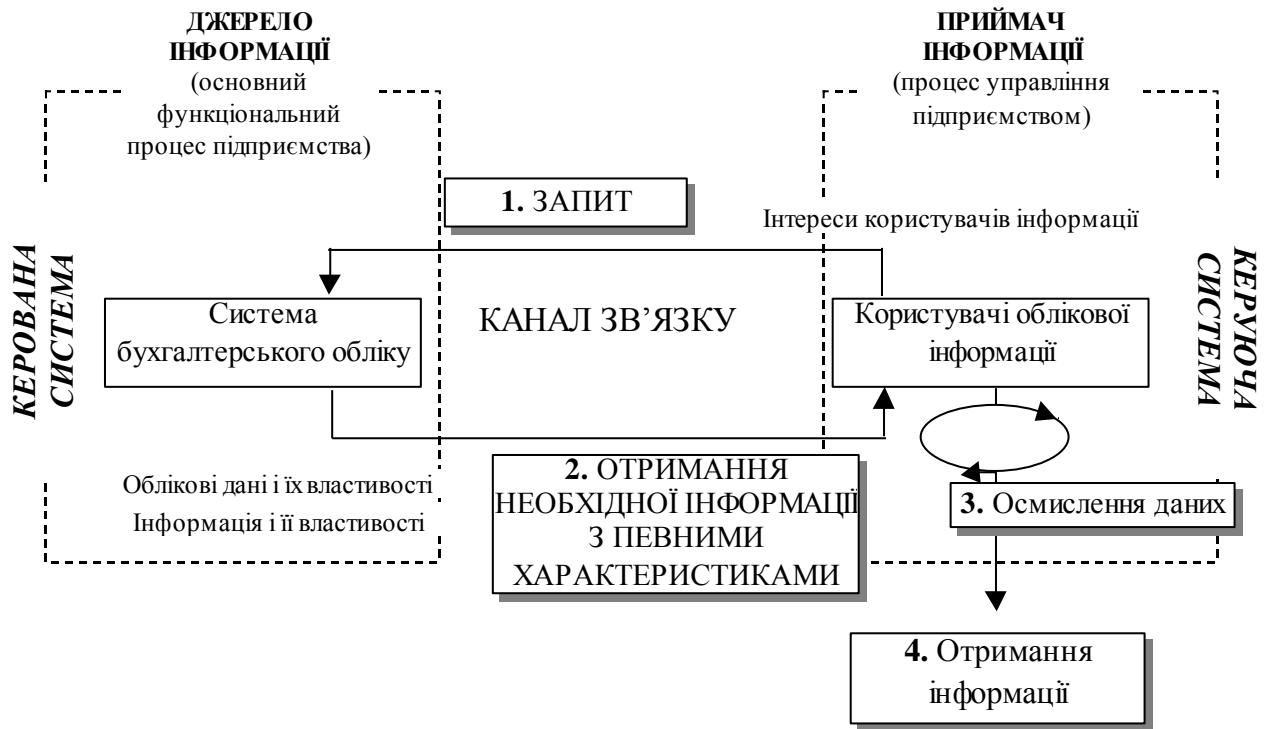


Рис. 1.2. Запропонована модель технології формування облікової інформації

Розроблена модель формування облікової інформації побудована з дотриманням вимог щодо побудови комунікаційних моделей і відповідає формально-логічній моделі комунікації за моделлю англійського вченого в галузі кібернетики К. Шеннона. В цій моделі процесу перетворення даних на інформацію облікові працівники виступають в якості трансмітера (передавача) або комунікатора. Управлінець як споживач та місце призначення інформації знаходиться за межами процесу бухгалтерського обліку і є приймачем і адресатом. Взаємозв'язок між керуючою і керованою і є системою управління. Управління, на думку М.С. Пушкарка [82, с. 19], пов'язується з деяким насиллям над системою, як частиною середовища, призначенням якого є коригування руху, визначеного початковими умовами, вихідним потенціалом або обмінними процесами у системі та ззовні, та з середовищем. Управляти діяльністю підприємства без схеми, що зв'язує каналами керуючу і керовану систему, неможливо. Перша система каналами зв'язку одержує з керованої системи інформацію про стан заданих параметрів, виробляє команди управління і передає їх назад до виконання. При цьому на вхід управляючої системи

надходить описова (дескриптивна) інформація, а на вихід – нормативна, передписуюча (прескредитивна) інформація.

При цьому «інформація» утворюється лише тоді, коли є джерело інформації і її отримувач, що має вимоги до облікової інформації. При цьому має бути усунуте перевантаження інформацією, на що вказує Е.П. Семенюк [88], що може негативно вплинути на якість рішень, що приймаються управлінцями. Тобто, якщо абстрагуватися від системи підприємства, то зв'язок між інтересами користувачів інформації та властивостями останньої є наступним (рис. 1.3).



Рис. 1.3. Процес формування вимог до інформації, виходячи з інтересів користувачів

Виходячи із даної схеми, можемо прослідкувати зв'язок інтересів користувачів і характеристики інформації бухгалтерського обліку. Дана схема визначає залежність характеристик бухгалтерської інформації від інтересів управлінського персоналу. Як зазначає теоретик кібернетики С. Бір [81, с. 3], «...управління підприємством є дещо більшим, ніж взаємодія вищого керівництва. Воно зобов'язане мати справу з інформацією такого масштабу і складності, які перевищують можливості вищих керівників її сприйняти і інтерпретувати. Отже, управління повинно ґрунтуватися на знанні структури інформаційного потоку, методів обробки інформації, її стискання тощо.» Тобто, дана схема дозволяє побачити структуру формування інформаційного потоку.

Аналіз місця бухгалтерського обліку в інформаційних процесах управління неможливий без залучення відомостей про середовище, на якому ці процеси базуються. В цьому зв'язку важливо простежити рух інформації всередині господарської інформаційної системи.

Оскільки облік є системою, як і процес управління в цілому, для визначення місця облікової інформації в системі управління краще за все побудуємо кібернетичну модель, як таку, що найбільше відповідає поставленій задачі. При цьому кібернетична модель містить дві складові: 1) обліковий процес підприємства; 2) процес руху інформації в господарюючому суб'єкті і враховує значення обліку з точки зору його стану в кібернетичному розумінні управління як контуру з внутрішніми та зовнішніми зв'язками, де він виконує роль зворотного зв'язку в «постачанні» керуючої системи необхідною інформацією про стан об'єкта управління [87, с. 103-104]. Необхідність даної моделі обумовлена недооцінкою досліджень процесу комунікації. Це є причиною того, що значна частина даних бухгалтерського обліку обробляється безсистемно і безадресно, що ускладнює її застосування. Таке положення можна пояснити тим, «що методологія ведення бухгалтерського обліку регламентована різними інструкціями, які передбачають єдині вимоги до обробки інформації і залишають за своїми межами проблему комунікаційних процесів» [81, с. 45]. В запропонованій моделі управління як процес, як цикл завершується зворотнім зв'язком. Зворотній зв'язок – вплив виходу на вхід. Не існує процесу управління там, де відсутній зворотній зв'язок. Зворотній зв'язок характеризує можливість системи зберегти свій гомеостазис [64, с. 59].

С.Ф. Голов: «для нормального виконання розглянутих функцій управління необхідна інформація. Таку інформацію має надавати, насамперед, система бухгалтерського обліку, яка виявляє і систематизує дані про господарську діяльність підприємства» [18, с. 8]. Отже, облік є ланкою в ланцюгу отримання управлінської інформації. Для її використання необхідне застосування принципу двоєдиного руху від конкретного до абстрактного і від абстрактного до конкретного. Бухгалтерський облік іде від аналізу форми

економічних процесів до їх сутності, а потім – від сутності знову повертається до форми, щоб більш повно розкрити ту оболонку, в якій виступають ці процеси.

Представлена модель наочно відображає місце бухгалтерського обліку та облікової інформації в інформаційній системі управління підприємством. За основу при її побудові взято те, що «підсистема обліку складає близько 65 %, а інформаційний потік проходить через всі підсистеми управління» [25, с. 13].

Запропонована модель має наступну структуру (рис. 1.4).

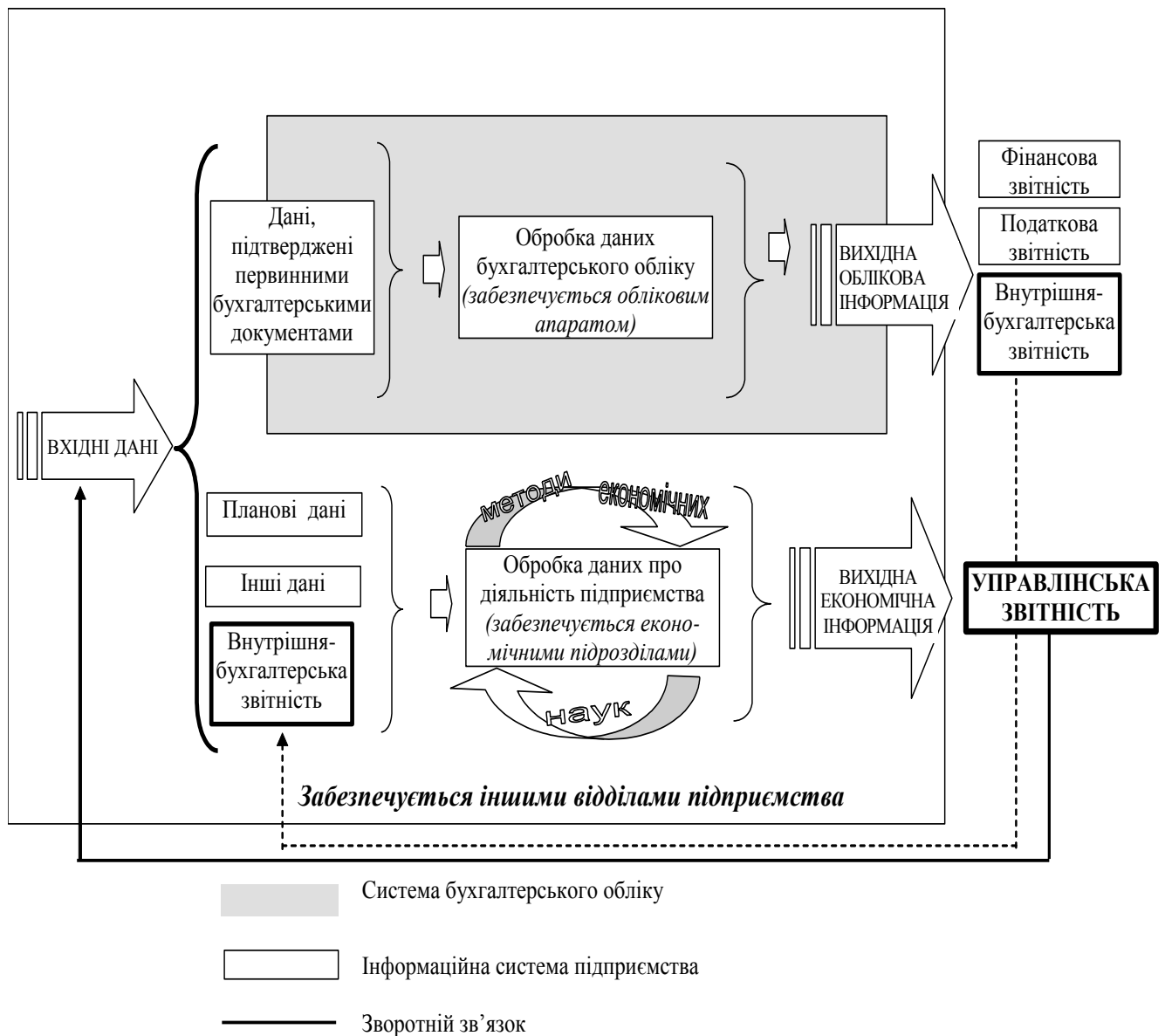


Рис. 1.4. Запропонована модель функціонування системи бухгалтерського обліку в інформаційній системі підприємства

Модель дозволяє відслідкувати процес передачі облікової інформації управлінцям в такий спосіб, щоб вони правильно її сприйняли і зрозуміли потенційну корисність.

Системний підхід дозволив відобразити діяльність підприємства в інформаційній моделі. Така побудова передбачає не лише збереження цілісності бухгалтерського обліку, але і взаємозв'язок його з системою управління.

Отже, бухгалтерський облік є підсистемою в системі управління підприємством. Розглядаючи процес управління як комунікаційний процес, можна визначити місце бухгалтерського обліку як такого, що є сполучною ланкою між управлінцями та виконавцями, оскільки він надає інформацію в цілому про діяльність підприємства. Однак такий зв'язок можливий лише тоді коли є потреба управлінців у інформації.

Наявність потреби в інформації і інтересів користувачів облікової інформації сприятиме процесу пізнання об'єкту, як складової процесу управління. Процес пізнання немислимий без інформації, що обробляється.

При цьому, звертаючи увагу на сукупність термінів, що визначають поняття «облік для управління» або «управлінський облік» (ідентифікація; вимірювання; накопичення; аналіз; підготовка та інтерпретація; передача), можемо визначити місце бухгалтерського обліку в процесі прийняття управлінських рішень, як результату пізнання об'єкта (рис. 1.5).

Відповідно до рис. 1.5. основою комунікаційного процесу управління є окремі елементи та зв'язки між ними. Джерелом інформації є факти господарського життя. Облікові працівники спостерігають за економічними фактами, обробляють ці факти і отримують облікову інформацію. Остання направляється споживачам, каналами передачі, які оцінюють отриману інформацію і приймають рішення з метою впливу на економічні факти, тобто управляють.

З метою мінімізації інформаційного перевантаження споживачів вся інформація повинна відповідати певним вимогам. Якість інформації – це фундаментальна умова прийняття правильних управлінських рішень.

Корисність бухгалтерської інформації вимірюється релевантністю. Вона є ступенем взаємозв'язку інформації з діями, спрямованими на отримання результатів, які бажаємо.

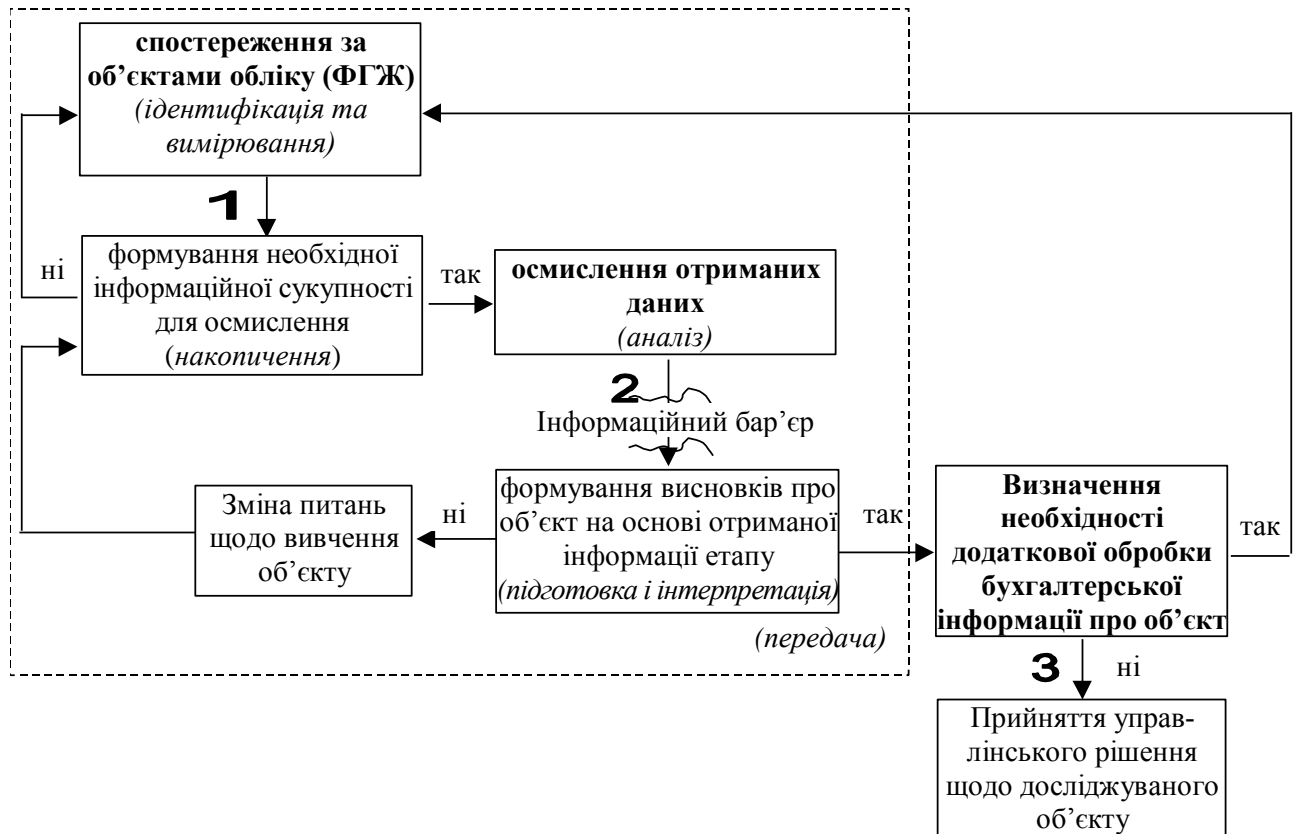


Рис. 1.5. Місце бухгалтерського обліку в процесі прийняття управлінських рішень як результат пізнання об'єкта

Для перетворення облікових даних в інформацію необхідний процес перетворення змісту інформації при цьому зміст має бути збереженим. Тобто, необхідна певна символіка подання інформації – синтаксис – форма подання інформації.

Формат подання інформації відіграє важливу роль. Однак, і це головне, зміст повідомлення повинен залишатися незмінним. Тобто, форма не змінює невизначеність, що усувається повідомленням у суб'єкта. Формат змінює якісну природу носія інформації і кількісних характеристик форми представлення повідомлення, але не змінює кількість і якість інформаційного змісту повідомлення. Синтаксична структура інформації має бути похідною від

первинної інформації і узгодженою з іншою інформацією про підприємство (зіставною).

Відповідно до управлінської системи економічний зміст інформаційного забезпечення управління підприємством за рівнями ієрархії економічної інформації можна відобразити як: структуру даних (синтактика), що отримує керівник у розрізі видів інформації і знання (семантика), які одержані з інформації для прийняття рішень – корисність інформації (прагматика) для отримання позитивних результатів у виробничій діяльності підприємства.

Отже облікова інформація для задоволення інформаційних потреб управління повинна відповідати трьом основним критеріям:

- 1) цінність (орієнтація на користувача);
- 2) змістовність (орієнтація на прийняття управлінського рішення);
- 3) адекватність та належний формат (похідна від первинної інформації та узгодження з іншою інформацією про підприємство).

Визначивши основні критерії, яким має відповідати облікова інформація, можна стверджувати, що бухгалтерська інформаційна система повністю адекватна системі управління лише тоді, коли вихідна інформація цієї системи відповідає останнім. Застосування даних критеріїв відповідності облікової інформації системі управління є особливо корисним при необхідності визначення шляхів удосконалення облікової системи.

Висновки до розділу 1

Для адаптивності бухгалтерського обліку до потреб управління необхідне виконання всіх його завдань, пріоритети при цьому стоять на наданні інформації для управління. Мова йде не про бухгалтерсько-процедурне відображення об'єктів і процесів господарської діяльності підприємства, а про економічний зміст відображуваних операцій щодо наявності та руху капіталу підприємства.

В системі інформаційного забезпечення управління бухгалтерський облік слід трансформувати в облікову модель, здатну обслуговувати реальну економіку і забезпечувати аналітично-прогнозні функції. Він повинен стати знаряддям господарського управління, надійним інструментом пошуку та мобілізації резервів, запобіганню розкрадань, ефективності виробництва, економічного розвитку. Такий напрям розвитку повинен супроводжуватися не стільки зміною його методології, як переорієнтацією філософії обліку, поглиблення його управлінської спрямованості.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ ЗАСТОСУВАННЯ АВТОМАТИЗОВАНИХ БУХГАЛТЕРСЬКИХ СИСТЕМ

2.1. Застосування модулю «управлінський облік і звітність» системи ERP SAP R/3 для автоматизації управлінського обліку

В сучасних умовах, мобільний темп підвищує вимоги до швидкості прийняття виважених та аргументованих управлінських рішень. На сьогоднішній день програмне забезпечення, призначеного для полегшення багатоетапної роботи, а напрацьовані роками технологічні досягнення удосконалюються прогресивними версіями. Тому в теперішній час, проблема автоматизації управлінського обліку на підприємстві це є обрання програмного комплексу та його впровадження і подальшої підтримки.

Розвиток ринкових відносин в Україні зумовлює зростання потреби в інформації, яка потрібна для планування, контролю і прийняття управлінських рішень. Інтерес керівників та бухгалтерів до управлінського обліку на сьогоднішній день зростає все більше.

Підприємства з іноземними інвестиціями традиційно впроваджують систему, яку застосовує інвестор. Реалізація функції контролінгу можлива із застосуванням відомої інформаційної системи SAP R/3 [14, с. 28].

Автоматизація управлінського обліку потрібна в сучасних умовах на кожному підприємстві, оскільки кінцевою метою управлінського обліку є допомога керівництву у досягненні стратегічної мети підприємства.

Потужною системою планування ресурсів підприємства (ERP) є SAP (з нім. *Systeme, Anwendungen, Produkte in der Datenverarbeitung* – Системи, Прикладні модулі та Продукти в області обробки даних). SAP ERP забезпечує глобальне планування потреб у ресурсах підприємства із застосуванням спеціалізованого управління потоками операцій. Програмні комплекси типу ERP (в т.ч. SAP ERP) включають окремі системи для управління бек-офісом

(системи управління виробництвом, фінансами, персоналом, збутом чи матеріальними потоками). Існуючи на ринку більше 30 років, досвід ERP систем дає право стверджувати про надійність SAP, її німецьку якість та високий рівень інтеграції.

ERP-система ґрунтується на потужній платформі SAP NetWeaver, і надає можливість підвищувати ефективність існуючих програмних продуктів, а також спростити їх функціональне об'єднання. В інформаційному середовищі можуть ефективно взаємодіяти не тільки співробітники організації, а й партнери, постачальники, що значно підвищує загальний потенціал розвитку даного підприємства. Ця система підтримує прийняття рішень на всіх рівнях управління як на даний момент, так і на перспективу. Впровадження системи ERP SAP R/3 дозволяє отримувати кожному користувачеві відповідні інструментарії для продуктивної роботи.

Переваги програмного комплексу є такі:

- 1) за усіма фінансовими операціями є комплексний контроль у реальному часі, що забезпечує отримання повної, точної та оперативної інформації;
- 2) фінансової звітності є прозорою для керівництва та інвесторів, що дозволяє надати точну оцінку стану підприємства;
- 3) покращення доступу до автоматизації всіх операцій на підприємстві, пов'язаних із закриттям, дає спрощення процесу закриття періоду;
- 4) планування, аналіз та підготовка звітності за головними показниками об'єднується у єдиний процес, що забезпечує оптимізацію внутрішньої облікової політики підприємства, чіткий управлінський облік та об'єктивний аналіз результатів фінансово-господарської діяльності;
- 5) зниження операційних витрат внаслідок більш високої ефективності бухгалтерського та управлінського обліку.
- 6) допомога керівництву у забезпеченні зростання економічної вартості компанії та її інвестиційної привабливості [84].

Не зважаючи на високу вартість впровадження та підтримки, а також на ризики процесу програмного налаштування, кількість українських компаній,

що обирають впровадження якісної автоматизації бізнес-процесів збільшується [14, с. 321].

Система ERP SAP R/3 дозволяє прискорити процедури прийняття рішень, а також відкриває перед користувачами потужні можливості з отримання, зберігання, пошуку та аналізу інформації про усі процеси на підприємстві. За допомогою SAP R/3 на сьогодні є можливість спростити ведення обліку на підприємствах.

Система SAP R/3 складається з набору прикладних модулів, які підтримують різні бізнес-процеси компанії та інтегровані між собою в масштабі реального часу. Компонентами ERP SAP R/3, які супроводжують ведення бухгалтерського та управлінського обліку є модулі «Фінанси» (FI) та «Управлінський облік і звітність» (CO) відповідно. Різниця між модулями полягає у тому, що облік в них ведеться на різних рівнях. У «Фінансах» – на рівні балансової одиниці, тобто юридичної особи, а в «Управлінському обліку і звітності» – на рівні об'єктів контролінгу. Це пояснюється різницею між природою управлінського та фінансового обліку. Адже, управлінський облік правильно буде називати внутрішнім обліком, а фінансовий облік можна назвати зовнішнім обліком. Проте, саме управлінський облік визначає, збирає, вимірює, класифікує та повідомляє інформацію, яка буде корисною для внутрішніх користувачів у процесах планування, контролю та прийняття рішень.

Модуль CO забезпечує облік витрат і прибутку підприємства і включає в себе 7 підкомпонентів [118]:

1. Облік витрат за видами (CO-OM-CEL) – компонент «CO», в якому проводиться введення і фіксування витрат, що виникли протягом розрахункового періоду. Основу обліку витрат утворюють детальні записи даних.

2. Облік витрат за місцями їх виникнення (центри витрат) (CO-OM-ССА) застосовується з метою присвоєння непрямих витрат місцям їх виникнення для визначення походження цих витрат.

3. З метою аналізу господарських процесів використовується облік витрат за процесами (CO-OM-ABC), спільних для кількох відділів підприємства. При цьому насамперед враховуються завдання всієї компанії, а також оптимізація потоку господарських операцій.

4. Для збору та управління даними відповідно до завдання використовується облік витрат за замовленнями (CO-OM-OPA), які стали причиною виникнення цих замовлень. Щоб бюджети не перевищувалися, їх можна привласнити заходам, які відслідковуються системою.

5. Для калькуляції витрат використовується контроль витрат на продукт (CO-PC), що виникли при виробництві продукту або під час надання послуги. Крім того, контролінг витрат на продукт дозволяє розраховувати мінімальну ціну, за якою продаж продукту буде рентабельним.

6. По окремих сегментах ринку використовують контроль прибутковості (результатів) (CO-PA), він застосовується для аналізу прибутку або збитків компанії. Система розподіляє витрати відповідно до виручки для кожного сегмента ринку, забезпечує базу для прийняття рішення: наприклад, для розрахунку ціни, визначення партнера, визначення умов і вибору каналу збуту.

7. Для оцінки прибутку або збитку окремих одиниць в межах підприємства, використовують контроль місць виникнення прибутку (центрів прибутку) (EC-PCA). Ці одиниці є відповідальними за ті витрати і виручку, які у них виникають. Облік за місцями виникнення прибутку є спеціальним обліком в системі SAP. Крім перегляду витрат і виручки, можна переглянути за МВП такі показники, як прибуток на інвестиції, оборотні кошти і грошовий потік.

Модуль «CO» інтегрований із усіма функціональними модулями SAP R/3. Система автоматично контролює цілісність даних, стежачи за тим, щоб усі суми рахунків фінансової бухгалтерії («Фінанси») збігалися із сумами всіх аналогічних рахунків по всім об'єктам контролю («Управлінський облік і звітність»). Цим виключається подвійний рахунок при перерозподілі витрат на об'єкти контролю. Модуль має у своєму розпорядженні могутню систему планування, важливою особливістю якої є можливість одночасного супроводу

декількох версій плану. Це означає, що можна реалізувати не тільки різні сценарії управління, але і робити оперативний аналіз ситуації в режимі зміни комбінацій умов [14].

У складі модуля «Управлінський облік і звітність» є ще один важливий помічник для бухгалтерів, економістів, керівників, які орієнтуються на ефективне використання корпоративних ресурсів і успішний розвиток своєї організації (установи, підприємства) у довгостроковій перспективі. Це велика бібліотека форм типових звітів, що дозволяють представляти дані як по всіх параметрах об'єктів контролю, так і по пунктах порівняння план-факт. Звіти підтримують розвинену систему посилань на первинні документи (проводки) різних модулів R/3. З будь-якого поля в звіті, можна одержати всю історію формування значення поля, із указівкою як номерів первинних документів (проводок) і сум, так і імен виконавців. У R/3 існують засоби модифікації існуючих і розробки нових форм звітів [19].

Інтеграція контролінгу та бухгалтерського обліку у реальному часі дає можливість створювати достовірні оперативні звіти. Це забезпечує повну відповідність вимогам щодо прозорості корпоративного управління. Функція інтеграції модулів зображена на рисунку 2.1.

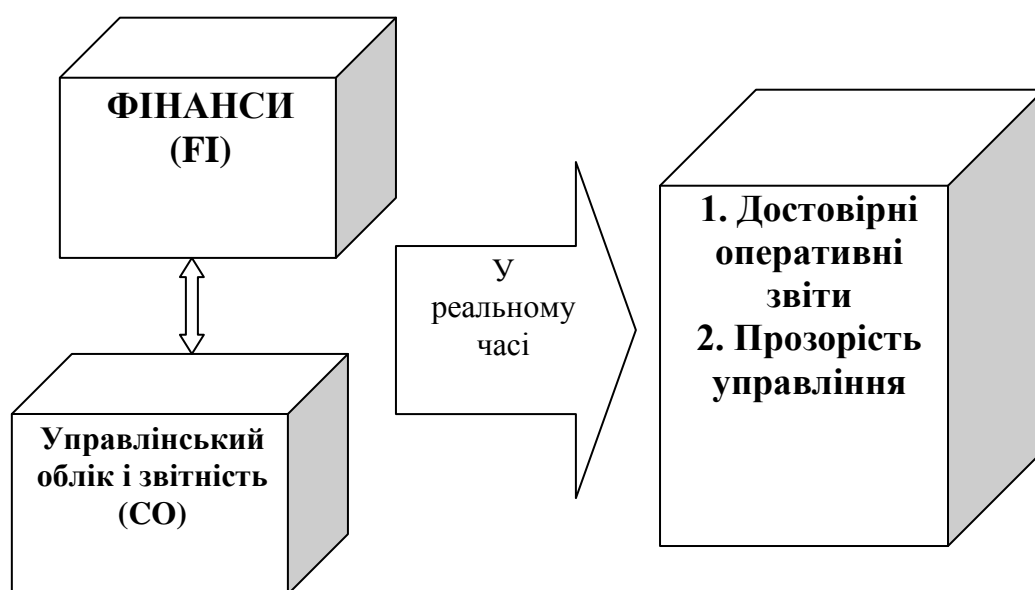


Рис. 2.1. Функція інтеграції «CO» та «FI» в системі SAP R/3 у реальному часі

Модуль «Управлінський облік і звітність» містить усі функції, які необхідні для ефективного контролінгу витрат та виручки, включає всі аспекти внутрішнього контролінгу та забезпечує множину інструментальних засобів для подання інформації керівництву компанії. Основні завдання та види аналізу, реалізація яких можлива за допомогою описаного модуля наведена на рис. 2.2.



Рис. 2.2. Типові завдання та види аналізу в модулі «СО»

Система управлінського обліку будь-якого підприємства має таку структуру, щоб вимірювати та відносити витрати на економічні об'єкти, що називаються об'єктами витрат. *Об'єкт витрат* – це будь-який елемент, такий як продукт, клієнт, підрозділ, проект, діяльність, тощо для якого витрати вимірюються і на який вони відносяться. Вирішальне значення має віднесення

витрат на об'єкти витрат. Викривлене віднесення витрат може призвести до помилкових рішень та неправильного оцінювання [101, с. 40-41].

Модуль «Облік витрат за видами». На сьогоднішній день система SAP надає велику кількість методів перерахунку непрямих витрат. Всі непрямі витрати присвоюються відповідним МВВ або заходам, які ініціювали виникнення цих витрат. Деякі непрямі витрати можна присвоїти носіям витрат і перетворити їх у прямі витрати. Поряд із економією часу, яка досягається автоматичними перерахунками, інтеграція контролінгу непрямих витрат у системі SAP дозволяє мінімізувати введення фактичних даних і скоротити обсяг робіт з планування. Виконується розмежування для витрат з альтернативною оцінкою і витрат не відображених в зовнішньому обліку.

Модуль «Облік витрат за місяцями їх виникнення (центри витрат)» (CO-OM-ССА) допомагає аналізувати прибутковість окремих функціональних сфер і отримувати необхідну для прийняття адміністративних рішень інформацію, а також дозволяє присвоювати витрати залежно від їх походження. Аналіз непрямих витрат здійснюється відповідно до їх джерела в рамках підприємства. Залежно від повноважень з прийняття рішень, наданих менеджеру тієї чи іншої організаційної одиниці, можна розрізнити і види сфер відповідальності в структурі підприємства. В структурі підприємства, присвоєння витрат місцям виникнення витрат (МВВ) дозволяє визначати, де виникають витрати. Якщо планування витрат виконується на рівні МВВ, то економічну ефективність можна перевіряти в тих конкретних точках, де виникають витрати [71].

Модуль «Облік витрат по процесах» застосовує підхід з орієнтацією на операції та міжфункціональні зв'язки при виконанні таких робіт, в яких беруть участь декілька МВВ. При цьому основний акцент робиться на оптимізацію витрат не по конкретних відділеннях, а по всьому підприємству. Дозволяє точніше визначити витрати на продукт в областях обліку непрямих витрат.

Модуль «Облік витрат за замовленнями» Незалежно від структури МВВ, у внутрішніх замовленнях концентруються ті планові та фактичні витрати, які виникли, це дозволяє безперервно управляти витратами. Кожному заходу

можна привласнити свій бюджет. З метою забезпечення точного дотримання система SAP відстежує ці бюджети автоматично.

Функції модуля «Контроль витрат на продукт» дозволяють обчислювати собівартість виробленої продукції і собівартість реалізованої продукції для таких видів продукції як матеріали і послуги. Аналізу цих собівартостей можна приймати відповідні рішення (наприклад, рішення про те, що вигідніше – купувати чи виробляти продукт). Собівартість виробленої продукції включає в себе витрати на матеріал, виробничі витрати, витрати по процесам і непрямі витрати (непрямі витрати на матеріал і непрямі виробничі витрати). У собівартість реалізованої продукції входять собівартість виробленої продукції і непрямі витрати на збут та управління. Щоб обчислити собівартість виробленої продукції (COGM) і собівартість реалізованої продукції (COGS) для матеріалу, потрібно виконати калькуляцію. Системою підтримуються такі види калькуляції: вузлова, планова, нормативна, поточна, калькуляція за даними .

Модуль «Контроль прибутковості (результатів)» дозволяє виконувати оцінку сегментів ринку, які можна класифікувати по продуктам, клієнтам, замовленнях або будь-яким комбінаціям цих категорій, а також по стратегічним господарським одиницям, таким як збутові організації або бізнес-сфери з відповідною рентабельністю для компанії. Система призначена для надання відділам збуту, маркетингу, управління продуктами та планування діяльності підприємства інформації для підтримки внутрішнього обліку та звітності, допомагає у прийнятті рішень. Підтримуються дві форми обліку результатів: калькуляційна і бухгалтерська. Калькуляційний облік результатів являє собою таку форму обліку результатів, при якій суми витрат і виручки групуються відповідно до поля значень і за калькуляційними принципами оцінки, які може визначати користувач. Це гарантує отримання в будь-який час повного, оперативного звіту про результати. Бухгалтерський облік результатів являє собою облік результатів, організований у формі рахунків і використовує бухгалтерський принцип оцінки. Відмінною ознакою цієї форми обліку є використання видів витрати і виручки. При цьому забезпечується створення звіту про результати, який постійно узгоджується з бухгалтерськими даними.

Обидва ці види обліку результатів також можуть використовуватися одночасно [71].

Модуль «Контроль місць виникнення прибутку (центрів прибутку)» дозволяє визначати прибутки і збитки за місцями виникнення прибутку, використовуючи методи обліку загальних витрат за період або витрат по обороту. Цей компонент також дозволяє аналізувати основний капітал і так звані «статистичні показники» (число працівників, квадратних метрів і т.д.) по місцях виникнення прибутку. Таким чином, стає можливим обчислення будь-яких показників, що зазвичай використовуються в обліку витрат (прибуток на інвестований капітал, грошовий потік, обсяг збуту на одного співробітника і т.д.) [71].

Компонент «Управлінський облік і звітність» (CO) підтримує всі стандартні методи обліку витрат. Тому немає необхідності окремо впроваджувати різні методи. В залежності від вимог до обліку витрат, що висуваються на вашому підприємстві, можливе одночасне використання декількох методів обліку. Інструментами для перерахунку первинних та вторинних витрат, які виникають в МВВ і використовуються в системі SAP ERP є: розкладка; розподіл; періодичні перенесення; непрямий перерахунок робіт; перерахунок по схемі.

Ключовими показниками звітності підприємства є модуль «CO», він акумулює процеси планування, аналізу і підготовки звітності, що забезпечує оптимізацію внутрішньої облікової політики підприємства, чіткий управлінський облік та об'єктивний аналіз результатів фінансово-господарської діяльності, і в результаті його успішного застосування – відбувається зниження операційних витрат підприємства, внаслідок підвищення ефективності бухгалтерського та управлінського обліку.

В сучасних умовах управління робота в системі SAP ERP забезпечує:

- 1) однакові підходи до розрахунку вартості послуг,
- 2) встановлює єдині правила обліку операцій
- 3) відображення доходів від послуг.

На сьогоднішній день впровадження системи *SAP ERP* забезпечує стандартизацію відображення у бухгалтерському обліку результатів операцій, здійснених у різних структурних підрозділах (філіях, цехах, представництвах), зменшує операційні ризики ручного виконання бухгалтерських проводок, оскільки під час опрацювання документів за тим чи іншим бізнес-процесом працівники підрозділу бухгалтерського обліку виконують в *SAP ERP* операції згідно з їх економічним змістом, а проводки для відображення результатів бухгалтерського обліку операції в Головній книзі *SAP ERP* (FI) породжуються автоматично завдяки попередньо здійсненим у системі налаштуванням.

За рахунок інтегрованих рішень *SAP*-технологій підвищенню ефективності організації сприяє особливий порядок здійснення внутрішнього контролю у системі, адже контролюється не тільки бухгалтерський документ, а й усі створені в системі документи, що супроводжують операційний процес. Інтегровані функції *SAP ERP*, також надають можливість оперативно обробляти великі масиви даних, швидко і безпомилково аналізувати ситуацію [14, с. 322]. *SAP ERP* має велику функціональну розгалуженість та є добре масштабованою системою, іншими словами, при розвитку бізнесу можуть бути задіяні додаткові можливості системи зі значно меншими витратами часу й коштів. Зазначені характеристики програмного продукту є вкрай важливими для компаній, що динамічно розвиваються адже згодом обсяги запитуваної інформації неодмінно будуть зростати і тому можливості системи треба розглядати і в перспективі, а не тільки в межах поточних потреб.

Впровадженню *SAP*-системи передують постановка стратегічних цілей компанією. Наприклад, стратегічними цілями НБУ перед впровадженням *SAP/R3* стало: створення єдиного безпечного інформаційного простору, який дає змогу реалізувати загальний стандартний набір моделей, операцій і процесів, що функціонує в режимі реального часу, для фінансового, матеріального та управлінського обліку; створення єдиного інтегрованого рішення замість великої кількості локальних облікових систем для ведення комплексного обліку всіх видів фінансово-господарських операцій та планування в рамках цього рішення, отримання консолідованої звітності;

створення аналітичної системи для керівництва на основі облікових операцій в єдиному інтегрованому рішенні; в рамках єдиного інтегрованого рішення забезпечення поліпшення прозорості контролю доходів і витрат, оперативне управління бюджетом; підвищення достовірності інформації та забезпечення її доступності в режимі реального часу на всіх рівнях управління.

В ринкових умовах сьогодення, українська практика показує, що результати автоматизації управлінського обліку часто не виправдовують очікувань. На думку експертів, є неадекватне розуміння ролі автоматизації в підвищенні ефективності системи управління підприємством. Досвід вітчизняних суб'єктів господарювання засвідчує, що головна проблема виникає ще до початку написання концептуального плану проекту впровадження системи. Люба програма з найбільшим набором варіантів функціональних можливостей представляє собою всього лише інструмент для роботи з інформацією, а ефективність її застосування визначається не якістю самого продукту, а компетентністю користувача [14, с. 320]. Тому варто прислухатись до порад, що стосуються прийняття рішення про впровадження та подальше успішне використання ERP SAP R/3 у фінансово-господарській діяльності компанії, від фахівців, які стали першими, хто ризикнув запуснути реалізацію проекту автоматизації на базі ERP SAP R/3.

Отже, перш ніж впроваджувати інформаційну систему, необхідно впровадити систему управлінського обліку хоча б на рівні «локальних комп'ютерів» з працюючими на них спеціалістами, розробити принципи управлінської облікової політики та формати управлінської звітності, що адекватно відображатимуть економічну реальність і під які в майбутньому можна буде налаштувати потужне програмне забезпечення. При впровадженні системи управлінського обліку українські підприємства повинні брати собі за основу оцінку витрат на введення управлінського обліку з огляду на обсяги його діяльності, та діяти таким чином, щоб ефект від налагодження такої системи перевищував витрати на її розробку та функціонування [118].

Використання стандартних рішень системи ERP SAP R/3 відкриває шлях до автоматизації операційних процесів фінансово-господарської діяльності з

можливістю планування, обліку, проведення аналізу і підготовки управлінських рішень. Оскільки у ERP SAP R/3 на автоматичному рівні забезпечується звіряння даних аналітичного та синтетичного обліку, то за рахунок цього стає реальним оптимізувати операційну роботу підрозділів бухгалтерського обліку.

ERP SAP R/3 складається з набору функціональних модулів, основними з яких є «Управління матеріальними потоками» (Materials Management – MM), «Продажі та збут» (Sales and Distribution – SD), «Планування виробництва» (Production Planning – PP), «Управління якістю» (Quality Management – QM), «Бухгалтерський облік» (Financial Accounting – FI), «Управлінський облік і звітність» (Controlling – CO), «Облік основних засобів» (Asset Accounting – AA), «Управління персоналом» (Human Resources – HR), «Управління проектами» (Project System – PS), «Стратегічне управління підприємством» (Strategic Enterprise Management – SEM), «Технічне обслуговування та ремонт устаткування» (Plant Maintenance – PM), «Управління бюджетом» (Public Sector Management – Finance Management – PSM-FM) [71].

Спеціальним модулем, призначеним для ведення управлінського обліку є «Управлінський облік і звітність» («CO»). Даний модуль орієнтований на надання керівництву пакета необхідної управлінської інформації, який формується на основі даних, що надходять з інших модулів, для чого попередньо він є інтегрований з ними у режимі реального часу. За допомогою даного модуля управлінський облік у компанії ведеться автоматизовано у розрізі об'єктів витрат та доходів, зокрема за місцями виникнення витрат (МВВ) та місцями виникнення прибутку (МВП). Посилення функції контролінгу в компанії досягається ще однією специфічною особливістю системи, яка полягає у одночасному формуванні всіх первинних документів (бухгалтерського, відповідних документів управління бюджетом та управління витратами), що стосуються конкретної операції [71].

При використанні модулю «Управлінський облік і звітність» можна виокремити показники ефективності налагодження автоматизації системи управлінського обліку на основі ERP SAP R/3 (рис.2.3).

Під час налаштування автоматизованої системи управлінського обліку вітчизняні компанії можуть зіштовхуватись з проблемами двох типів: організаційно-кадровими та власно виробничими, пов'язаними з впровадженням змін.

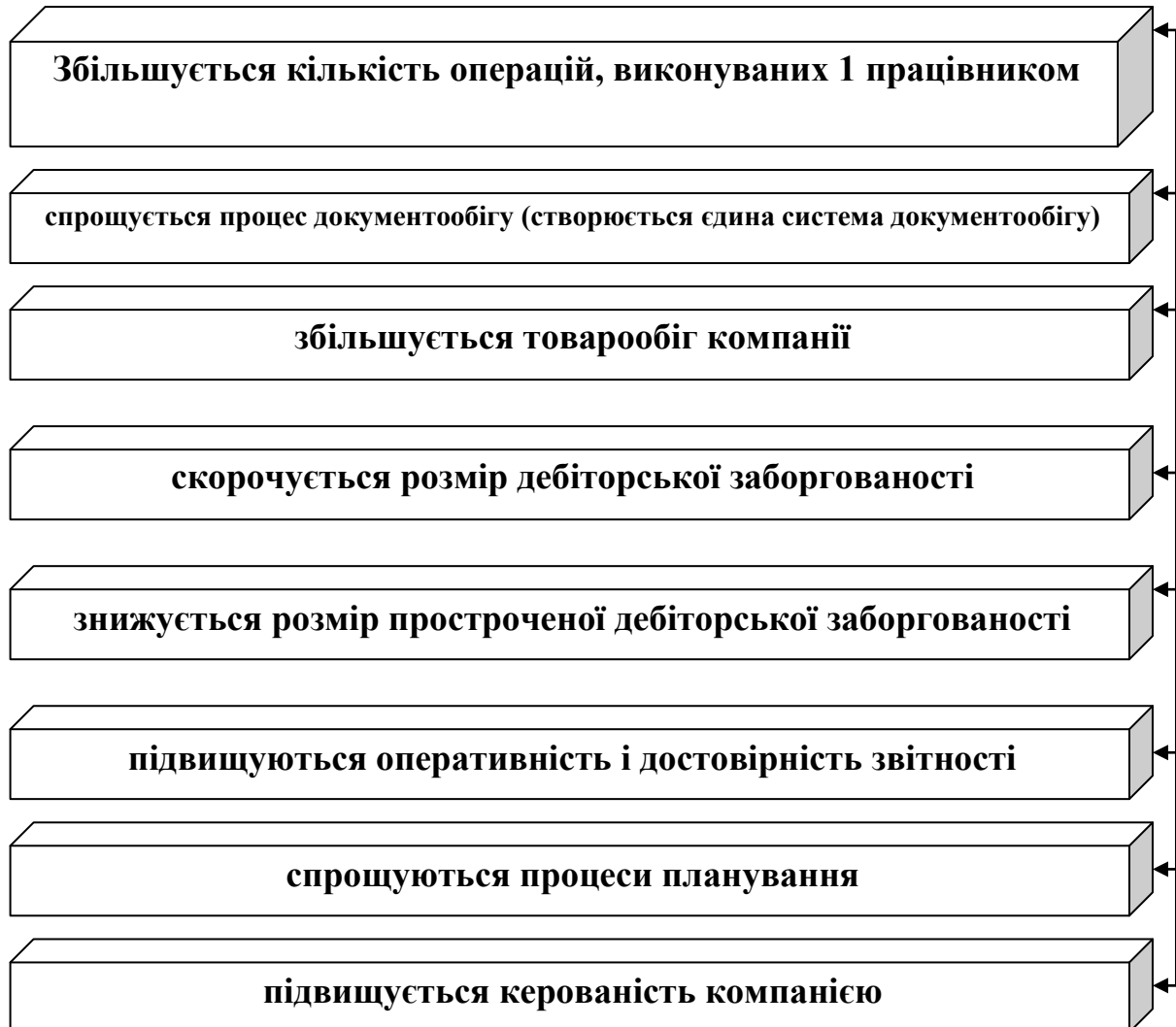


Рис.2.3. Показники ефективності налагодження автоматизації системи управлінського обліку на основі ERP SAP R/3

Тому щоб отримати позитивний результат від впровадження такої інтегрованої системи як ERP SAP R/3, перш за все необхідно провести глибокий аналіз бізнес-процесів компанії, підготувати спеціалістів, готових до продуктивного старту програмного комплексу, налагодити чітку взаємодію з консалтинговими фірмами, або відповідними консультантами для процесів

розробки та реалізації задач компанії, а також забезпечити технологічну сторону процесу [118].

2.2. Організація управлінського обліку витрат в умовах застосування програмного забезпечення системи бюджетування

Залежність конкурентоспроможності суб'єктів господарювання від зовнішніх ринкових процесів викликає потребу у поглибленні інформативності управлінської звітності, яка складається як структурними підрозділами, так і в межах підприємства в цілому. Зазначене потребує удосконалення організації управлінського обліку в частині формування такої аналітичної інформації, яка є необхідною для оптимізованого управління витратами підприємств в умовах застосування програмного забезпечення системи бюджетування.

Рівень аналітичності визначається в залежності від поставлених цілей управління, галузевої специфіки функціонування підприємств та визначених бюджетних показників, що сприятимуть формуванню достатньо інформаційного середовища, в розрізі центрів відповідальності, статей калькуляції та видів продукції.

Здійснення виробничої діяльності підприємств в ринкових умовах потребує організації системи бюджетування з дотриманням принципу системності, реалізація якого можлива за умови організації управлінського обліку.

Водночас слід зазначити, що існує пряма залежність між ефективністю організації управлінського обліку витрат та рівнем використання на підприємстві автоматизованих інформаційних систем.

Проблематиці комп'ютеризації обліку присвячені окремі праці Бутинця Ф.Ф., Гільде Е.К., Завгороднього В.П., Івахненкова С.В., Ільїної О.П., Ісакова В.І., Кужельного М.В., Кузьмінського Ю.А., Нападовської Л.В., Палія В.Ф., Пилипів Н.І., Сопка В.В. та інших. Однак, у науковій літературі відсутні

дослідження стосовно організації управлінського обліку витрат в умовах застосування новітнього комп'ютерного забезпечення системи бюджетування.

Діюча система обліку, яка застосовується для відображення витрат виробничої діяльності сільськогосподарських підприємств не спроможна в повній мірі задовольнити потреби менеджменту та виконати ті завдання, які формуються у системі бюджетування. Тому, для створення необхідного інформаційного забезпечення бюджетування витрат в сучасних умовах, система обліку має бути адекватною новітнім технологіям автоматизованої обробки інформації.

У зв'язку з цим визріває потреба у дослідженні питання організації управлінського обліку витрат при застосуванні програмного забезпечення системи бюджетування діяльності підприємств сільськогосподарської галузі з метою розширення можливостей застосування обліково-аналітичної та нормативно-бюджетної інформації.

Підвищення ефективності системи бюджетування з метою управління витратами зумовлює виокремлення основних напрямків використання автоматизованих інформаційних систем, зокрема:

1. структурування функцій обліку витрат у відповідності до рівнів ієрархії управління;
2. застосування комплексних інформаційних систем нового покоління;
3. побудову алгоритмів типових процедур обліку витрат;
4. побудову алгоритмів типових бюджетних процедур [76].

При організації управлінського обліку витрат в умовах інформаційного забезпечення системи бюджетування необхідно звернути увагу на те, що використання різних ресурсів унаслідок виробничої діяльності підприємств відбувається за участі усіх основних відділів. Однак, при цьому, відсутній системний підхід щодо раціональності їх використання, що спричиняє зниження рівня персональної відповідальності керівників таких структурних підрозділів. З огляду на це, визріває необхідність в ліквідації тих операцій, які зумовлюють дублювання, формальність та паралельність у відображенні обліку витрат.

Сьогодні на ринку програмного забезпечення існує велика кількість програмних продуктів для автоматизації як облікових операцій, так і окремих елементів системи управління. Проте, постійний розвиток новітніх інформаційних технологій зумовлюють удосконалення процесу автоматизації збору, обробки, групування і передачі інформації та, одночасно з цим, спричиняють функціональну застарілість уже існуючих програмних продуктів.

Швидкий розвиток, також, зумовлюється збільшенням кількості внутрішніх користувачів та глобалізацією процесів управління. Тому, у цьому випадку зниження ризиків виникнення помилок та зростання якісних функціональних і технічних характеристик автоматизованих інформаційних систем має вагоме значення.

Інформаційне забезпечення системи бюджетування в умовах комп'ютеризації обліку слід здійснювати із врахуванням нормативного забезпечення обліку витрат щодо використання різних ресурсів підприємств. Це пояснюється тим, що нормування витрат є основою ресурсного забезпечення господарської діяльності підприємств і відповідно має важливий вплив при реалізації функцій бюджетування через формування можливості проведення порівняльної оцінки результативності діяльності суб'єктів господарювання та виконання бюджетних показників шляхом співставлення фактичних даних із бюджетними (нормативними) [45].

Управління витратами у процесі бюджетування із застосуванням нормативного методу буде сприяти своєчасному розрахунку собівартості продукції сільськогосподарських підприємств, отриманню оперативної інформації про фактично понесені витрати для порівняння їх з бюджетними (нормативними) показниками, виявлення місця виникнення відхилень та причини, що їх зумовили в межах виокремлених центрів відповідальності.

Застосування сучасних автоматизованих інформаційних систем можуть відігравати роль інструмента організації управлінського обліку витрат за умови, що спектр їх застосування не повинен обмежуватися комп'ютеризацією облікових типових процедур, але і передбачати організацію інформаційних

потоків між різними ланками управління для забезпечення їх необхідною оперативною інформацією.

Слід звернути увагу на те, що існуюче програмне забезпечення продукує у собі інформацію стосовно внутрішнього середовища підприємства із врахуванням організаційно-технологічних характеристик процесу виробництва. Однак, в умовах бюджетування для менеджерів сільськогосподарських підприємств необхідна, також, інформація про зовнішнє середовище, яка в існуючому інформаційному забезпеченні носить несистемний характер.

Значний вплив на організацію управлінського обліку витрат має вибір відповідного підходу до процесу автоматизації інформаційних систем.

Ми підтримує думку Пилипів Н.І., щодо необхідності використання інформаційних систем, які дають змогу створити єдину базу даних і сприяти ефективній організації управлінського обліку витрат, оскільки відбувається розширення його аналітичних можливостей та посилення контрольної функції обліку [76]. Тобто, підвищення рівня аналітичності та контрольованості показників відбувається за рахунок застосування новітніх автоматизованих інформаційних систем.

Аналіз внутрішніх інформаційних систем сільськогосподарських підприємств дозволив виявити проблему, яка пов'язана з тим, що в практичній діяльності відокремлюються операції системи бюджетування (планування, облік, аналіз і контроль за виконанням бюджетних показників тощо) та операції системи обліку щодо калькулювання собівартості продукції. У зв'язку з цим втрачається відповідність принципам системності та інтегрованості інформаційного забезпечення, в результаті чого система бюджетування перестає бути ефективною управлінською технологією, важливою складовою якої є оптимізація використання ресурсів.

Для вирішення такої ситуації слід звернути увагу на структурування управлінської інформації в системі бюджетування, що передбачає визначення фінансової структури та налагодження автоматизованих інформаційних зв'язків в середині підприємства.

Як доречно зазначає Кизенко О.О., для ефективного виконання системою бюджетування своїх функцій необхідним є дотримання трьох базових його елементів (методики, організації, автоматизації). Зокрема, методика формалізується як внутрішня облікова політика підприємства, організація включає розробку системи документообороту і сукупності необхідних регламентуючих документів (положень, регламентів, посадових інструкцій тощо), автоматизація визначає вимоги до програм автоматизації бюджетування щодо їх можливостей забезпечити реєстрацію управлінської інформації в межах обраної облікової політики і документообороту [45, с. 188]. Тобто, саме автоматизація системи бюджетування сприяє належній реалізації методики та організації такого процесу.

Тому, ефективна організація управлінського обліку витрат можлива в умовах програмного забезпечення системи бюджетування і передбачає комплексну комп'ютеризацію облікових робіт процесу господарювання сільськогосподарських підприємств.

Слід звернути увагу на той факт, що фінансовий і управлінський облік являються відокремленими ланками інформаційного забезпечення, що пояснюється використанням ними усієї сукупності показників інформаційного середовища підприємства для різних цілей.

На нашу думку, функціональною основою інформаційної системи слід вважати інтегровану облікову систему в частині витрат, покликану забезпечити необхідною інформацією менеджерів різних рівнів управління з метою формування як внутрішньої управлінської, так і регламентованої фінансової звітності.

Зважаючи на це, інформаційна система повинна являти собою комплексну інформаційну модифікацію прикладних рішень стосовно організаційних і техніко-методологічних аспектів, які поширюються на усі процеси діяльності та на усі структурні підрозділи суб'єкта господарювання для вирішення таких завдань:

1. налагодження інформаційних зв'язків між структурними підрозділами підприємства;

2. забезпечення контрольованості ефективної роботи підрозділів підприємства;
3. комп'ютеризація технологічних етапів процесу виробництва продукції відповідно до специфіки галузі;
4. формування нормативів витрат та складання бюджетів у розрізі центрів витрат;
5. забезпечення належного рівня безпеки і захисту інформації [101].

Проведений аналіз застосування програмного забезпечення на досліджуваних підприємствах дав можливість виокремити такі два важливі вектори організації управлінського обліку витрат, зокрема:

1. інтеграція фінансового та управлінського обліків в системі автоматизованих інформаційних систем;
2. обрання програмного продукту для забезпечення системи бюджетування, що дозволить співвідноситись з даними управлінського обліку [78].

Автоматизація управлінського обліку повинна охоплювати процеси оперативного збору, фіксації, обробки, розподілу, групування та передачі обліково-аналітичної інформації в частині ведення аналітичного обліку витрат та підготовки управлінської звітності.

Отже, сформуємо основні елементи модульної структури автоматизованої інформаційної системи, яка забезпечить належну організацію управлінського обліку витрат у системі бюджетування сільськогосподарських підприємств (рис. 2. 4).

Основою для побудови такої моделі виступає специфіка діяльності сільськогосподарських підприємств, що включає номенклатуру продукції, технологію виробничого процесу, організаційні особливості діяльності цих установ.

Модульна структура програмного забезпечення повинна включати елементи:

1. інформація про підприємство – повинна містити інформацію про назву підприємства, його місце знаходження, посадові особи, організаційну структуру;

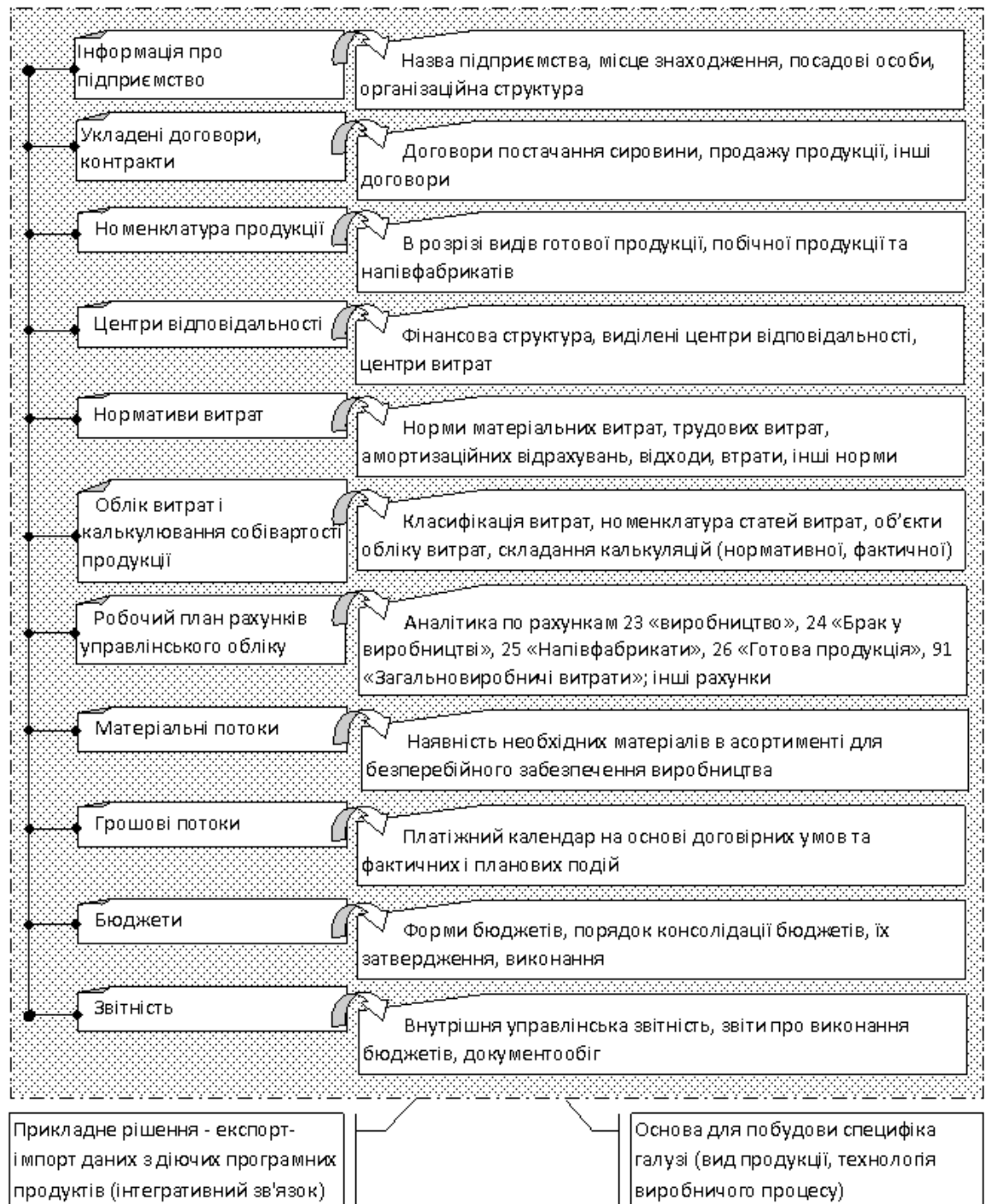


Рис. 2. 4. Модульна структура організації управлінського обліку витрат в умовах програмного забезпечення системи бюджетування

2. укладені договори, контракти – перелік та умови виконання договорів про постачання сировини, продажу продукції, договори про надання послуг обслуговування виробництва, інші договори;

3. номенклатура продукції – перелік та специфікація нафтопродуктів в розрізі видів готової продукції, побічної продукції та напівфабрикатів;

4. центри відповідальності – передбачає розроблену фінансову структуру, виділені центри відповідальності, центри витрат тощо;
5. нормативи витрат – перелік норм матеріальних витрат, трудових витрат, амортизаційних відрахувань, відходів, втрат, інших норм;
6. облік витрат і калькулювання собівартості продукції – включає класифікацію витрат у відповідності до цілей управління, номенклатуру статей витрат, об'єкти обліку витрат, складання калькуляцій (нормативної, фактичної);
7. робочий план рахунків управлінського обліку – передбачає розроблений спеціально для окремого підприємства план рахунків з метою обліку витрат виробництва з урахуванням специфіки діяльності досліджуваних підприємств, що зумовлює аналітику по рахункам 23 «Виробництво», 24 «Брак у виробництві», 25 «Напівфабрикати», 26 «Готова продукція», 91 «Загальновиробничі витрати»; та структуру інших рахунків;
8. матеріальні потоки – наявність необхідних матеріалів в асортименті для безперебійного забезпечення виробництва, що допомагає моніторити ситуації про мінімальні залишки сировини і матеріалів та запобігає виникненню простоїв;
9. грошові потоки – розробка платіжного календаря на основі укладених договорів, умов їх виконання, фактичних і планових подій, що забезпечує попередній сигнальний контроль за рухом грошових коштів;
10. бюджети – розроблені форми бюджетів, порядок їх консолідації, затвердження, виконання;
11. звітність – внутрішня управлінська звітність, звіти про виконання бюджетів, графік документообігу [76].

Зв'язок з діючою автоматизованою інформаційною системою обліку має забезпечувати прикладне рішення щодо інтегративного зв'язку – експорт-імпорт даних з діючих програмних продуктів.

Вивчення програмних продуктів щодо автоматизації обліку дав змогу виокремити чотири їхні групи:

1. міні-бухгалтерії – програми автоматизації стандартних бухгалтерських задач, які застосовуються в основному на малих підприємствах, де для ведення обліку достатньо одного, двох працівників («ИнфоБухгалтер», «Инфин-

Бухгалтерия», «Турбо-Бухгалтер», «Парус 4.x», «Парус-Предприятие», «1С:Бухгалтерия» та інші);

2. комплексні системи бухгалтерського обліку – це набір функціональних автоматизованих робочих місць, що працюють на централізовано збереженій базі даних у мережі, мають галузеву орієнтацію (торгівля, виробництво, бюджетна сфера) та призначені для середніх і великих підприємств (розробки фірм «Інтелект-Сервіс» (БЭСТ-4, БЭСТ Pго), «Компас» («Компас Гігант»), Ай-Ти (комплекс програмних продуктів «БОС») тощо);

3. інтегровані системи й бухгалтерські комплекси, які формують інформацію, на базі якої можна одночасно вирішувати задачі як традиційного бухгалтерського, так і управлінського обліку та застосовуються на підприємствах малого і середнього бізнесу, де для ведення обліку достатньо від двох до десяти чоловік («БЮСТ», «ABACUS», «Парус», «1С: Предприятие», «Инфософт» тощо);

4. корпоративні інформаційні системи, під якими розуміють автоматизовані системи управління великими підприємствами, що мають складну організаційно-виробничу структуру й дають можливість вирішувати завдання як фінансового, управлінського обліку, так і планування, контролю, аналізу, кадрів, автоматизованих системи управління технологічними процесами, мережових і телекомунікаційних комплексів передачі інформації, Internet-технології з метою забезпечення менеджерів підприємств комплексною й достатньою інформацією для прийняття рішень («R/3», «SAP», «Галактика», «Navision Attain», «Ахарт», «Platinum», «SQL», «Scala») [76; 101, с. 32].

Однак, існуючі автоматизовані системи обліку і контролю витрат потребують інтеграції різних видів обліку і системи бюджетування та адаптації їх до специфіки нафтопереробної галузі. З огляду на це проведений аналіз новітніх автоматизованих інформаційних систем.

Сьогодні на ринку програмного забезпечення спостерігається тенденція до збільшення застосування комплексних автоматизованих інформаційних систем для управління підприємством, так званих «ERP-систем».

ERP – це організаційна стратегія інтеграції виробництва і операцій, управління трудовими ресурсами, фінансового менеджменту та управління активами, орієнтована на безперервне балансування та оптимізацію ресурсів підприємства за допомогою спеціалізованого інтегрованого пакету прикладного програмного забезпечення, що забезпечує загальну модель даних і процесів для усіх сфер діяльності [115].

Однак, впровадження і підтримка таких великих систем вимагають від користувача значних витрат (на придбання ліцензій; модернізацію комп'ютерного і комунікаційного устаткування; на інтеграцію модулів; кваліфікованих фахівців; навчання користувачів та ін.).

В інтегрованих бюджетних ERP-модулях планування відбувається в основному не від цілей, а від плану продажів. У них закладається, як розподіляти наявні обмежені ресурси, щоб виконати такий план продажів найбільш ефективно, виявляючи резерви, досягаючи економії і т. д. На відміну від спеціалізованих систем бюджетування тут використовується детальна номенклатура бюджетних аналітик. При цьому, для модулів бюджетування важлива інтеграція з корпоративною обліковою системою. Оскільки, при складанні бюджетів з відповідним рівнем аналітичності, контроль за його виконанням необхідно здійснювати із таким самим рівнем деталізованості. Тому, управлінський облік по бюджетним аналітикам повинен бути чітко організований [91].

ERP-системи включають готові спеціалізовані модулі і розширення для різних галузей (у тому числі для: машинобудівних і обробних виробництв, підприємств добувної промисловості, роздрібною торгівлі, дистрибуції, банків, фінансових організацій і страхових компаній, підприємств електрозв'язку, енергетики, організацій сектору державного управління, сфери освіти, медицини та інших галузей).

Модульний принцип організації дозволяє впроваджувати ERP-системи поетапно, застосовуючи один або кілька функціональних модулів на кожному етапі, а також, вибирати тільки ті конфігурації, які актуальні для організації. Розбивка по модулям і їхнє угруповання різна, але у більшості основних

постачальників, з метою ефективного управління підприємством, виділяються такі групи модулів [83] як: фінанси (включає бухгалтерський облік, управління ліквідністю, управління грошовими потоками, фінансовий контроль тощо); персонал (кадровий облік, розрахунок продуктивності трудових ресурсів; нарахування заробітної плати тощо); операції (управління взаєминами з постачальниками, управління специфікаціями, технічним обслуговуванням і ремонтами устаткування, ціноутворенням тощо).

На українському ринку станом на 2010 рік відзначається наступний розподіл ринкових часток в розрізі програмного забезпечення: SAP – 43,4%, НВП «Інформаційні технології» – 15,7%, 1С – 13,9%, Oracle – 11,7%, Microsoft – 6,1%, решта – 9,2%.

Основною відмінністю SAP від інших систем є галузева пристосованість цього програмного продукту, що включає такі з них, як: аерокосмічна й обробна промисловість; автомобільна промисловість; банківський бізнес; високі технології та електроніка; вища освіта та наукові дослідження; гірничовидобувна промисловість; державний сектор; залізнична галузь; охорона здоров'я; логістичні послуги; машинобудування; нафтова та газова промисловість; оборона та національна безпека; обробна промисловість; гуртова торгівля; галузь зв'язку; проектування та будівництво; виробництво товарів суспільного вжитку; професійні послуги; роздрібна торгівля; засоби масової інформації; страховий бізнес; послуги поштового зв'язку; фармацевтика та біотехнології; хімічна промисловість; енергетика та сфера житлово-комунального господарства [112, с. 321].

Склад функціональних модулів програми наступний:

1. модуль фінансової бухгалтерії, як інструмент ведення бухгалтерії дебіторів, кредиторів, обліку основних та фінансових засобів, касових і банківських операцій, податкового обліку й ведення фінансової звітності;

2. модуль контролінгу, як інструмент управління непрямими витратами, ведення реєстра матеріалів, обліку виробничих замовлень, розрахунку планової та фактичної собівартості продукції;

3. модуль управління матеріальними потоками, як інструменту управління запасами, закупівлями, планування потреби в матеріалах та здійснення контролю рахунків;

4. модуль управління продажами й розповсюдженням товарів, як інструмент управління асортиментами продукції, розрахунком цін, роботою із замовленнями, здійснення транспортного планування й оптимізації, керування відвантаженням товарів;

5. модуль управління персоналом, як інструмент ведення організаційного менеджменту, адміністрування персоналу, керування тимчасовими даними співробітників та набором персоналу [112, с. 322-323].

У свою чергу, Oracle Financial Analyzer система, що займає двояке місце на ринку засобів автоматизації бюджетування. З одного боку, це спеціалізована автоматизована система бюджетування, яка може бути використана як окремий програмний продукт. Але з іншого – при інтеграції в рамках єдиної інформаційної системи цей модуль виконує функцію оперативного контролю і проводить план-факторний аналіз відхилень, який робиться на рівні системи бюджетування. У цьому випадку технологія сховища даних дозволяє використовувати переваги як ERP-системи, так і спеціалізованого програмного продукту [91].

На відміну від вітчизняних програмних продуктів, SAP і Oracle розраховані на роботу в умовах стабільних ринкових умов та законодавства. Така ситуація, надає переваги українським та російським виробникам, які адаптовані до умов функціонування вітчизняних підприємств. Серед них можна виділити «1С», «Парус», «Галактика», НПП «Інформаційні технології, ТОВ «Інтелект-Сервіс» [78].

Зокрема, система програм «1С: Підприємство 8» призначена для вирішення широкого спектру завдань автоматизації управління та обліку і дозволяє побудувати індивідуальну інформаційну систему, що враховує завдання та особливості кожного підприємства.

На платформі «1С: Підприємство 8» розроблені багато прикладних рішень серед яких можна виділити «1С: Управління виробничим

підприємством 8», що є комплексним прикладним рішенням, що охоплює основні контури управління і обліку на виробничому підприємстві. Таке прикладне рішення дозволяє організувати інформаційну систему, що відповідає корпоративним і міжнародним стандартам.

Модулі цього продукту наступні:

1. Управління виробництвом, у тому числі:
 - 1) планування виробництва;
 - 2) управління витратами і розрахунок собівартості;
 - 3) управління даними про вироби.
2. Управління основними засобами та планування ремонтів.
3. Управління фінансами, в тому числі:
 - 1) бюджетування;
 - 2) управління грошовими коштами;
 - 3) управління взаєморозрахунками;
 - 4) бухгалтерський і податковий облік;
 - 5) облік за МСФЗ;
 - 6) формування консолідованої звітності.
4. Управління складом (запасами).
5. Управління продажами.
6. Управління закупівлями.
7. Управління відносинами з покупцями і постачальниками.
8. Управління персоналом, включаючи розрахунок заробітної плати.
9. Моніторинг і аналіз показників діяльності підприємства [99].

Застосування програмного продукту «1С: Управління виробничим підприємством 8» сприяє створенню єдиного інформаційного простору для відображення фінансово-господарської діяльності підприємства, холдингу або мережевої структури, дозволяючи вести наскрізний облік по всім структурним одиницям. При цьому, чітко розмежовується доступ до збережених відомостей, а також, можливості тих або інших дій залежно від статусу працівників [97].

Переваги та недоліки 1С, Oracle та SAP наведено в таблиці 2.1.

Переваги та недоліки 1С, Oracle та SAP [112]

Програмний продукт	Переваги	Недоліки
1С	<ul style="list-style-type: none"> - наявність готових налаштувань; - одержання потрібної документації за допомогою типових форм з мінімальними затратами часу; - відсутність потреби у високій кваліфікації спеціалістів при використанні; - має у своєму складі модуль для експорту-імпорту даних; - єдина технологічна платформа, що забезпечує стандартизацію розробки, забезпечення масштабованості та швидкого впровадження сучасних технологій у всіх прикладних рішеннях; - дозволяє мінімізувати зусилля по зміні системи автоматизації та її подальшого супроводження. 	<ul style="list-style-type: none"> - неможливість ведення обліку в динаміці. - відносно не найвища швидкість проведення обрахунків; - галузева обмеженість у застосуванні; - «платформа 1С» часто потребує додаткового налаштування, дописування і доопрацьовування відповідно до вимог підприємства, при цьому виникають додаткові витрати; - налаштування, впровадження і запуск повинні здійснюватись кваліфікованим 1С програмістом; - складний процес оновлення; - низька безпека і захищеність інформації.
Oracle	<ul style="list-style-type: none"> - стандартизована багаторівнева архітектура; - тісна інтеграція з реляційними, багатовимірними, XML-та іншими структурами; - можливості створення і публікації звітності різних форматів; - швидкий переходу від впровадження до використання; - федеративний доступ до даних. 	<ul style="list-style-type: none"> - незручний інтерфейс в інструментах адміністрування; - система підказок обмежена і громіздка; - галузева обмеженість; - відставання від спеціалізованих постачальників у сфері інновацій (інтеграція з офісом).
SAP	<ul style="list-style-type: none"> - багатофункціональність; - орієнтована на різні галузі (близько 25); - можливість застосування галузевих рішень і впровадження окремими модулями відповідно до темпів розвитку компанії; - престижність і поліпшення іміджу підприємства; - підвищення ефективності управлінських і виробничих процесів; - високий ступінь захищеності інформації. 	<ul style="list-style-type: none"> - висока вартість проекту; - тривалий процес впровадження; - можливість застосування великими підприємствами; - потреба у кваліфікованих спеціалістах для її впровадження і подальшого користування.

Облік витрат виробничої діяльності підприємств можна розподілити на три процеси:

1) облік і накопичення протягом місяця всіх виробничих витрат (як прямих, так і непрямих);

2) облік випуску продукції (напівфабрикатів, виробничих послуг) протягом місяця;

3) розрахунок фактичної собівартості випущеної продукції та інші регламентні процедури наприкінці місяця [76].

Саме поєднання цих процесів дозволяє застосовувати ІС для автоматизації інформаційних систем нафтопереробних підприємств.

До особливих завдань автоматизації управлінського обліку витрат в умовах бюджетування, які ставляться сільськогосподарською галуззю можна віднести:

- 1) оперативне відображення в обліку оприбуткування на склад сільськогосподарської продукції;
- 2) визначення способу розрахунку собівартості випуску протягом місяця (до визначення фактичної собівартості) [76].

Крім того, взаємо узгодженість фінансового та управлінського обліків в умовах бюджетування уможлиблюється саме з допомогою ІС, що передбачає використання механізмів ведення різних видів обліку.

Таким чином, організація управлінського обліку витрат за умов застосування програмного забезпечення системи бюджетування на сільськогосподарських підприємствах та її інтегрований зв'язок із інформаційною системою фінансового обліку дає можливість управлінцям проводити постійний контроль за бюджетними показниками, здійснювати аналіз рівня виконання бюджетів та причин виявлених відхилень через отримання внутрішньої звітності в оперативному режимі автоматизованої обробки даних [112].

2.3. Електронний документообіг та розвиток бухгалтерських програм при бухгалтерській комп'ютерній системі

Електронний документообіг в сільськогосподарських підприємствах, як правило, здійснюється шляхом реалізації вже діючих у підприємстві технологій документообігу, але з використанням комп'ютерної техніки. Причому будь-які

недоліки, що існували в процесі документообігу до початку впровадження бухгалтерської комп'ютерної програми, виявлять свою дію і в електронному документообігу.

В сучасних умовах управління необхідно починати з аналізу процесу документального оформлення фінансово-господарської діяльності за минулі періоди і тоді вже формувати електронний документообіг. Найкращим способом при цьому є аудиторська перевірка.

Серед ускладнень в організації як електронного, так і традиційного документообігу в сільськогосподарських підприємствах можна назвати нерівномірність надходження документів у бухгалтерію. Крім того, галузь сільського господарства вирізняється специфічною виробничою діяльністю, яка пов'язана з впливом біологічних і кліматичних факторів, що також призводить до нерівномірності (сезонності) надходження первинних документів. Наслідком цього можуть бути ускладнення в роботі бухгалтерської служби, що, в свою чергу, призводить до затримки складання звітності. Лише оперативне надходження первинних документів і своєчасне їх опрацювання може вирішити цю проблему.

Хоча застосування БКС дозволяє усунути ряд проблем ручного документообігу, але при цьому виникають нові проблеми вже електронного документообігу (табл. 2.1).

Правильність ведення електронного документообігу у відповідності до застосованих комп'ютерних технологій. Після підготовки проекту слід починати процес впровадження електронного документообігу, в якому визначалися б правила ведення електронного документообігу, посадові обов'язки кожного працівника, а також розмежування повноважень.

Після цього слід підготувати перелік первинних документів які застосовуються на даному підприємстві, а також визначити, коли, ким, на якій ділянці даний документ оформляється, які підрозділи він буде проходити та в які терміни. А також, потрібно визначити чи буде первинний документ спочатку оформлюватися ручним способом на папері, чи відразу в електронному вигляді.

Проблеми електронного документообігу

Вид проблеми	Опис проблеми	Шляхи вирішення
Правильність ведення електронного документообігу відповідно до застосованих комп'ютерних технологій.	У багатьох випадках відбувається перехід до електронного документообігу без урахування особливостей обліку підприємства та особливостей застосованих комп'ютерних технологій. Це призводить до постійних збоїв у роботі БКС, що може мати непередбачені наслідки	Проведення аналізу існуючого документообігу й розробка проекту створення та впровадження електронного документообігу, який врахував би особливості обліку підприємства та структуру БКС, що планується впровадити на підприємстві
Оптичне введення документів з паперового носія та обробка отриманої інформації в графічному вигляді	Автоматизоване переведення паперових первинних документів можливе лише за допомогою сканувального обладнання (сканеру). І хоча процес сканування є досить швидким, проте подальше розпізнавання електронного графічного файлу в дані, придатні для обробки комп'ютерною бухгалтерською програмою, займає досить багато часу та потребує значних затрат праці	Доцільним є використання потужних програм з обробки відсканованих документів. Розробка оптимальних уніфікованих форм документів, що були би придатні для швидкої обробки після сканування. Розміщення в документах необхідних реквізитів, що потрібні для подальшого використання в електронному вигляді. Заповнення документів друкованими літерами з метою швидкого їх розпізнавання програмою
Юридична обґрунтованість облікових даних та юридична доказовість електронних документів	Хоча основне поняття електронних документів надано в законодавстві України, проте розроблених допоміжних нормативно-правових актів, що регулювали би використання електронних документів, немає	Необхідно розробити пакет законодавчих актів, які б регулювали порядок ведення та обороту електронних документів
Відповідність реквізитів електронного документа прийнятним стандартам	У законодавстві зазначено, що юридичну силу електронний документ може мати лише при наявності обов'язкових реквізитів. Проте законодавчо затверджений перелік таких реквізитів відсутній	Крім стандартних реквізитів необхідно також використовувати електронний підпис та позначки про зміну чи доповнення документа
Контроль за правами доступу	Користувачі БКС можуть мати доступ до інформації, на користування якої вони не мають права	Необхідно розмежовувати доступ до інформації для відповідних користувачів за рахунок використання різних засобів захисту
Захист електронного документа і його реквізитів	При зберіганні електронного документа можливе його псування чи видозміна	Захист електронного документа необхідно забезпечувати різними апаратними і програмними засобами

Оптичне введення документів із паперового носія й обробка одержаної інформації в графічному вигляді. Оскільки спосіб ручного введення даних із документів є трудомістким, доцільно використовувати скануюче обладнання (сканер, плотер).

Виділяють такі проблеми обробки графічних образів документів (рис.2.5):

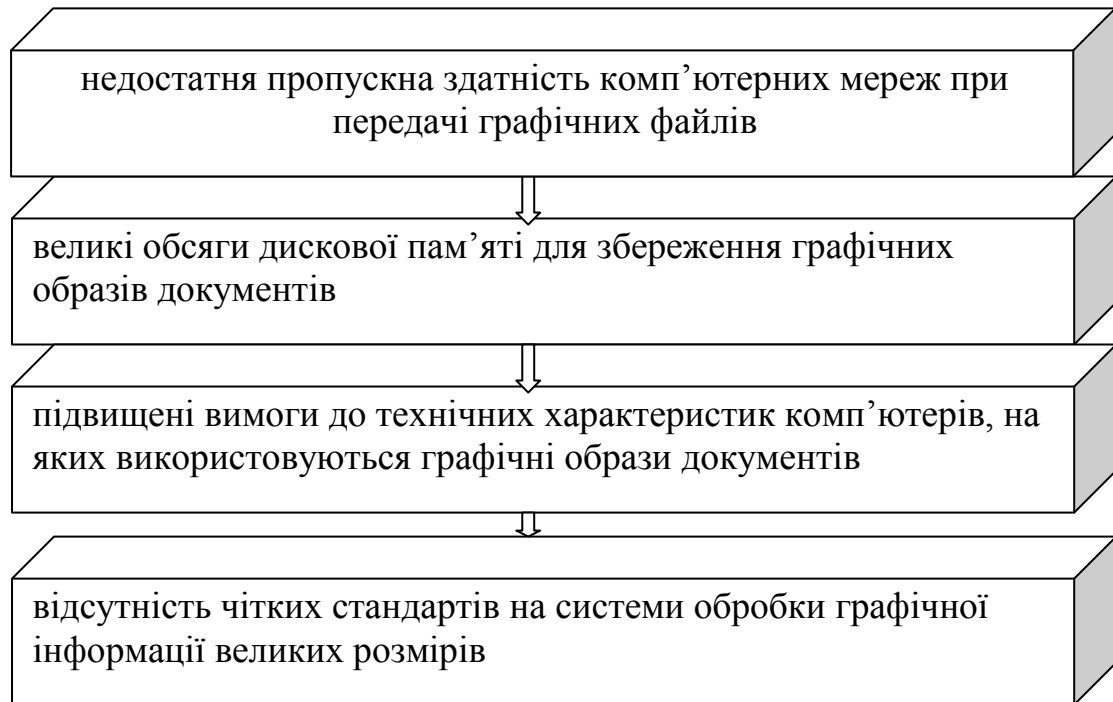


Рис.2.5. Обробка графічних документів

Сьогодні існують комп'ютерні системи, що дозволяють обробляти великі обсяги графічної інформації за невеликий проміжок часу. Проте через високі вимоги до їх характеристик вартість таких систем досить висока.

Одним із способів зниження вартості обробки текстової інформації, представленої в графічному форматі, є використання технології оптичного розпізнавання тексту. Найбільш досконалою програмою, що дає змогу переводити документи з графічного формату в текстовий, нині є АВВУУ FineReader. У такому випадку паперовий документ слід оформляти друкованими літерами.

За всіх змін електронний документообіг має виконувати три основні функції документообігу (рис. 2.6):

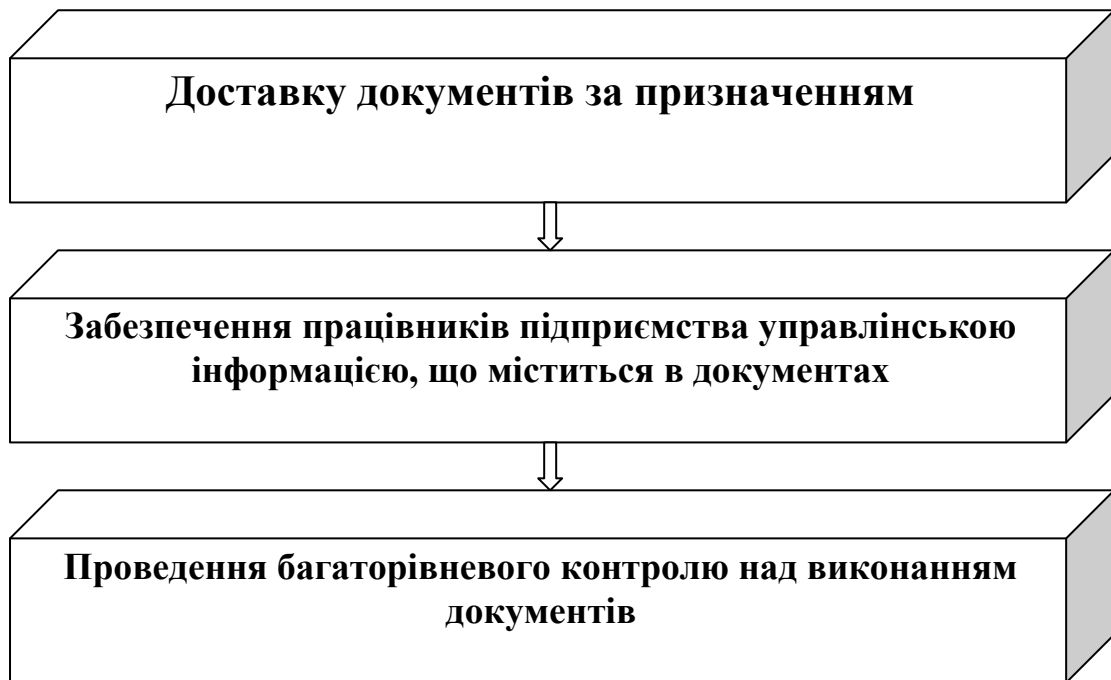


Рис.2.6. Основні функції електронного документообігу

Юридична обґрунтованість облікових даних та юридична доказовість електронних документів. Якщо проблему правильного впровадження й використання електронного документообігу підприємство може вирішити власними силами (навчання облікового персоналу, використання потужнішого устаткування й удосконаленого програмного забезпечення), то проблему юридичного підтвердження електронних облікових документів можна розв'язати лише за наявності відповідної законодавчої бази.

У Законі України «Про електронні документи та електронний документообіг» [38] зазначається, що юридична сила електронного документа не може бути заперечена виключно через те, що він має електронну форму. Електронний документ не може бути застосовано як оригінал:

- 1) свідоцтва про право на спадщину;
- 2) документа, який відповідно до законодавства може бути створений лише в одному оригінальному примірнику, крім випадків існування централізованого сховища оригіналів електронних документів; в інших випадках, передбачених законом.

Відповідно у всіх інших випадках електронний документ може використовуватися як оригінал. При цьому нотаріальне посвідчення цивільно-правової угоди, укладеної шляхом створення електронного документа (електронних документів), здійснюється у порядку, встановленому законом [38].

Відповідність реквізитів електронного документа прийнятим стандартам. Електронний документ має юридичну силу лише за наявності обов'язкових реквізитів, наявність яких є підставою для обліку такого документа. У Законі України «Про електронні документи та електронний документообіг» зазначається, що «оригіналом електронного документа вважається електронний примірник документа з обов'язковими реквізитами, у тому числі з електронним цифровим підписом автора» [38]. Проте переліку таких реквізитів, крім електронного підпису не наведено. Якщо ж спиратися на положення Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [37], то там надається лише короткий перелік загальних реквізитів, що є достатніми лише для паперових документів.

Отже, переліку обов'язкових реквізитів електронного документа в жодному із згаданих Законів [37, 81] не наведено, хоча поняття обов'язкових реквізитів для юридичного підтвердження електронного документа є ключовим. Тому самостійно сформуємо перелік таких реквізитів у таблиці 2.2.

Контроль за правами доступу. Крім проблеми юридичної сили електронних документів постає проблема захисту електронних документів:

По-перше, це контроль прав доступу до документів. Якщо передбачається, що на комп'ютері будуть працювати працівники підприємства з відповідними повноваженнями, то варто звернути увагу на питання, пов'язані з розмежуванням прав доступу користувачів до інформації. Наприклад, працівник, що працює на ділянці занесення в програму даних про надходження товару від постачальників, не повинен мати можливості ознайомлюватися з результатами розрахунку заробітної плати чи формами бухгалтерської звітності (якщо це не передбачено його посадовими обов'язками).

Реквізити електронного документу

№	Назва	Опис
1	2	3
1	Назва документа	Надається назва документа відповідно до затвердженого державного класифікатора управлінської документації
2	Індивідуальний код документа (форма документа)	Індивідуальний код документа – це код форми документа відповідно до затвердженого державного класифікатора управлінської документації або у випадку застосування індивідуально-розробленого документа – код форми затверджений на підприємстві
3	Номер документа	Вказується реєстраційний номер документа
4	Дата складання	Зазначається дата створення документа відповідно до прийнятих стандартів
5	Місце складання	Вказується адреса створення документа
6	Назва підприємства	Зазначається, яким підприємством було створено документ
7	Зміст господарської операції	Вказується дія або подія, яка зумовила зміни в структурі активів, зобов'язань чи власному капіталі підприємства
8	Обсяг господарської операції	Зазначається, в якій кількості, обсязі чи розмірі була здійснена господарська операція
9	Одиниця виміру господарської операції	Зазначається, в яких одиницях виміру була здійснена господарська операція (грошових, натуральних чи трудових).
10	Посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції	ПІБ осіб та їхні посади, що брали участь у здійсненні господарської операції та несуть відповідальність за неї
11	Посади осіб, відповідальних за правильність оформлення	ПІБ осіб та їхні посади, що проводили оформлення документа за здійсненою господарською операцією
12	Електронний цифровий підпис	Наводяться дані в електронній формі, які додаються до електронного документа для ідентифікації підписувача цих даних. Підписується за допомогою особистого ключа та перевіряється за допомогою відкритого ключа. Електронний підпис повинен містити не тільки дані підписувача документа, але й термін дії підпису
13	Період дії документа	Вказується, до якого часу триває його дія (актуальність), який строк подальшого зберігання
14	Рівень доступу до документа	Проводиться розмежування в правах доступу до документа. Вказується, якими правами повинен володіти користувач для доступу до документа (огляд, зміна, доповнення)
15	Код користувачів документа	Вказується персональний код користувача документа. Створюється з метою об'єднання в єдину базу даних всіх користувачів облікової інформації з розмежуванням у правах доступу
16	Позначки про користування документом	Зазначаються ПІБ осіб, код та їхні посади, що користувалися документом протягом всього терміну зберігання. Також вказуються дати та час користування
17	Позначки про зміну в документі	Зазначаються ПІБ осіб, код та їхні посади, що вносили зміни в документ протягом всього терміну зберігання. Крім того, вказуються дати та час змін, а також зазначається, що саме було змінено
18	Позначки про доповнення документа	Зазначаються ПІБ осіб, код та їхні посади, що вносили доповнення в документ протягом всього терміну зберігання документа. Крім того, вказуються дати та час доповнення, а також зазначається, що саме було доповнено
19	Посилання на швидкий доступ до документа	Вказується електронна адреса розташування сформованого документа з метою швидкого доступу до нього або з метою створення посилання на нього
20	Посилання на супровідні документи	Вказується підстава створення даного документа та зазначаються документи (з посиланнями на них), на основі яких був створений даний документ

По-друге, це захист електронного документа і його реквізитів від випадкових чи навмисних змін у документі після його формування і набрання юридичної сили, а також захист електронного документа під час його зберігання в архіві.

Захист електронного документа і його реквізитів. Захист електронних документів на підприємстві можна організувати різними способами, основні з яких наведено на рис. 2.7.

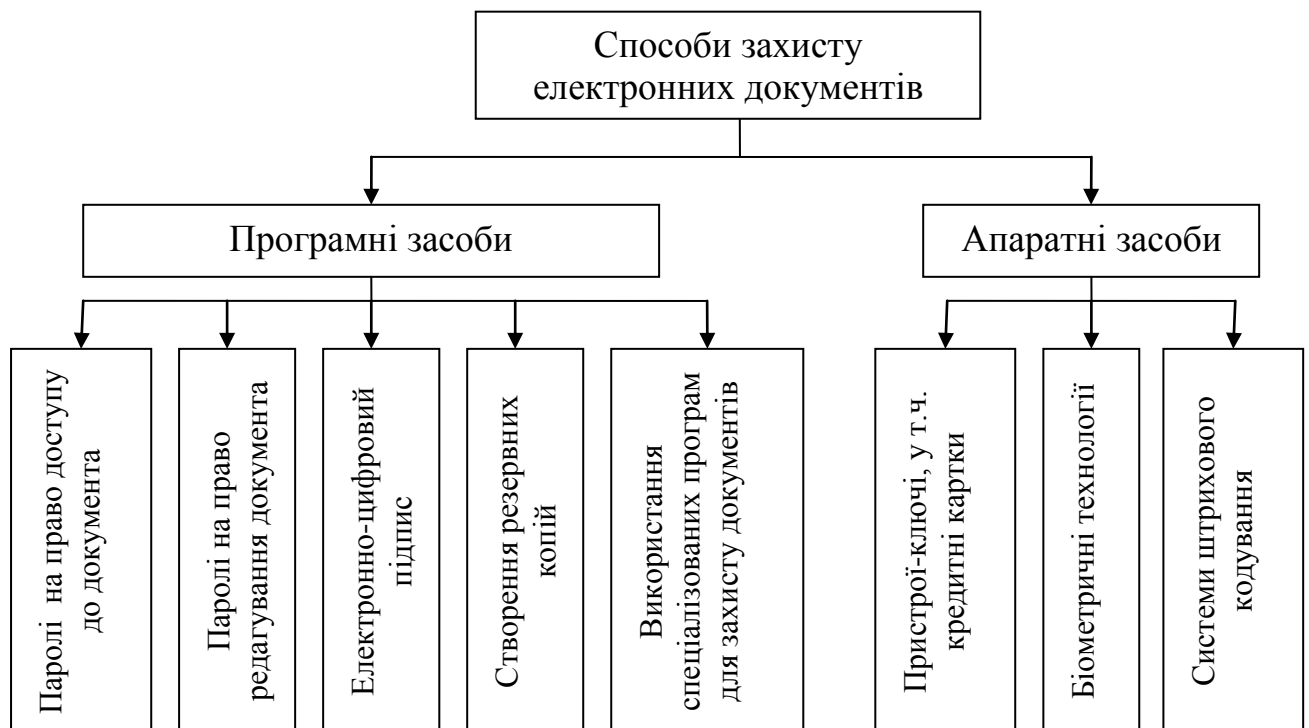


Рис. 2.7. Способи захисту електронних документів

Програмні засоби. У програмах, якими користується широке коло працівників підприємства, можна застосовувати розмежування прав доступу з використанням індивідуальних паролів входу до програми. Таким чином, програма дозволяє працівникові працювати лише з тими документами, які входять до його компетенції. Також при формуванні документа його виконавець може встановити пароль на редагування цього документа. Тобто користувачі документа зможуть лише ознайомитися з ним без права внесення будь-яких змін.

Крім того, доцільним є створення резервних копій документа в автоматичному режимі. Більшість нинішніх бухгалтерських програм дозволяють встановлювати програмний захист, причому з використанням багаторівневого захисту даних (сімейство бухгалтерських програм 1С, Парус, Галактика тощо). Також широкого розповсюдження набули спеціалізовані програми, головним завданням яких є програмний захист документів. Крім використання паролів різного рівня вони здатні проводити шифрування даних і створення резервних копій (Double Take v4.02, Tivoli Data Protection, Trusted Debian тощо).

Ще одним видом програмного захисту, як зазначалося раніше, є електронно-цифровий підпис. Цифровий підпис – це відносно невелика кількість додаткової цифрової інформації, переданої разом із документом, що підписується. Система електронно-цифрового підпису (ЕЦП) передбачає дві процедури: постановки та перевірки підпису. В процедурі постановки підпису використовується таємний ключ відправника повідомлення, у процедурі перевірки підпису – відкритий ключ відправника.

Таємний ключ зберігається абонентом у таємниці і використовується ним для формування ЕЦП. Відкритий ключ відомий усім іншим користувачам і призначений для перевірки ЕЦП одержувачем підписаного електронного документа. Тобто відкритий ключ є необхідним інструментом, що дозволяє перевірити достовірність електронного документа та автора підпису. При цьому наявність відкритого ключа не дозволяє обчислити таємний ключ.

Кожний підпис містить таку інформацію: дату підпису; термін закінчення дії ключа даного підпису; інформацію про особу, що підписала файл (ПІБ, посада, коротке найменування підприємства); ідентифікатор особи, що підписала документ (ім'я відкритого ключа); власне цифровий підпис.

Апаратні засоби. Крім програмних засобів захисту, в останні роки дедалі частіше застосовуються апаратні засоби захисту інформації. Це зумовлено збільшенням випадків несанкціонованого доступу до інформації з боку конкурентів, а програмні способи захисту вже не можуть забезпечити необхідного рівня безпеки даних.

Одним із видів апаратного способу захисту даних є використання спеціальних пристроїв-ключів. Такий пристрій-ключ приєднується до пристрою-зчитування, що підключений до комп'ютера. У деяких випадках передача даних між пристроями та комп'ютером може відбуватися через радіозв'язок або інший вид бездротового зв'язку. Дані одержані з пристрою-ключа, обробляються в пристрої-зчитування або в комп'ютері, і при одержанні позитивного результату комп'ютер або програма запускаються з урахуванням рівня допуску користувача.

Ще одним різновидом апаратних способів захисту даних є біометричні технології. Під терміном «біометричні технології» (biometric technologies) (БТ) слід розуміти сукупність методів і засобів, головна мета яких полягає в ідентифікації людини за ознаками, притаманними лише їй, як біологічного об'єкта [53, с. 152]. Наприклад, голос, відбитки пальців, структура сітківки очей є унікальними характеристиками особи, за якими цю особу можна розпізнати або ідентифікувати.

Нині зусилля дослідників концентруються на таких основних напрямках БТ: відбитки пальців; геометрія руки і геометрія вен на руці; почерк і підпис; голос та мова; райдужна оболонка ока та сітківка; обличчя; ритм введення інформації тощо [53, с. 152].

Однак, масове застосування БТ уповільнює велика вартість обладнання для сканування біометричних даних, а також застосування додаткового програмного забезпечення, яке не завжди сумісне з програмним забезпеченням, що застосовується на підприємстві.

Найкращим варіантом є поєднання кількох найбільш прогресивних способів ідентифікації особи одночасно: використання кредитної картки, сканування відбитків пальців і введення паролю доступу. Таке поєднання дозволяє значно поліпшити точність розпізнавання особи, яка ідентифікується, а також не потребує великих витрат порівняно з високою надійністю захисту даних. На сучасному етапі створюються системи захисту даних нового покоління, що передбачає перетворення біометричних параметрів у штриховий код. Суть цієї ідеї полягає в тому, що кожний документ може бути

авторизований у вигляді системи кодів або одного штрихового коду, який був сформований на основі біометричних характеристик осіб, причетних до обробки даного документа чи прийняття рішень.

Практична реалізація такого підходу ґрунтується на широко розповсюджених і апробованих приладах для формування, нанесення і зчитування штрихових кодів, які відповідають міжнародним стандартам. Такий спосіб поєднує в собі БТ та ЕЦП, що дає змогу значно підвищити степінь захисту даних. Перевагами такого способу є низька вартість обладнання, його поширеність, легкість у використанні порівняно з іншими біометричними способами захисту даних.

Вибір програмного забезпечення. Серед проблем, що постали перед підприємством при впровадженні БКС, є проблема вибору програмного забезпечення (ПЗ). Однак для вибору певної програми спочатку необхідно її проаналізувати й порівняти з іншими однотипними програмами, тому необхідно виділити перелік вимог, за якими буде здійснено порівняння. Не є винятком і програми з комп'ютеризації бухгалтерського обліку в сільському господарстві.

Розглянемо вимоги до бухгалтерських програм, ґрунтуючись на вимогах запропонованих Ф.Ф. Бутинцем і С.В. Івахненковим [42, с. 211-212] (рис. 2.8):

- *функціональні* – охоплюють групу вимог, які характеризують здатністю програми комп'ютеризувати відповідні ділянки обліку. Це, передусім, здатність вводити та накопичувати всі операції, що відображають господарську діяльність підприємства (ведення Журналу операцій); здатність ведення аналітичного обліку; здатність ведення валютного обліку; здатність ведення обліку в натуральному вимірнику; здатність розраховувати підсумки по рахунках бухгалтерського обліку на будь-який момент часу тощо. Як правило, рівень виконання цих вимог в програмах одного класу – однаковий;
- *гнучкість*. Виділяють зовнішню і внутрішню гнучкість. До вимог зовнішньої гнучкості належить здатність програми швидко і без втрат інформації пристосовуватися до змін у законодавстві, у розмірах податкових ставок, у формах існуючих звітів.

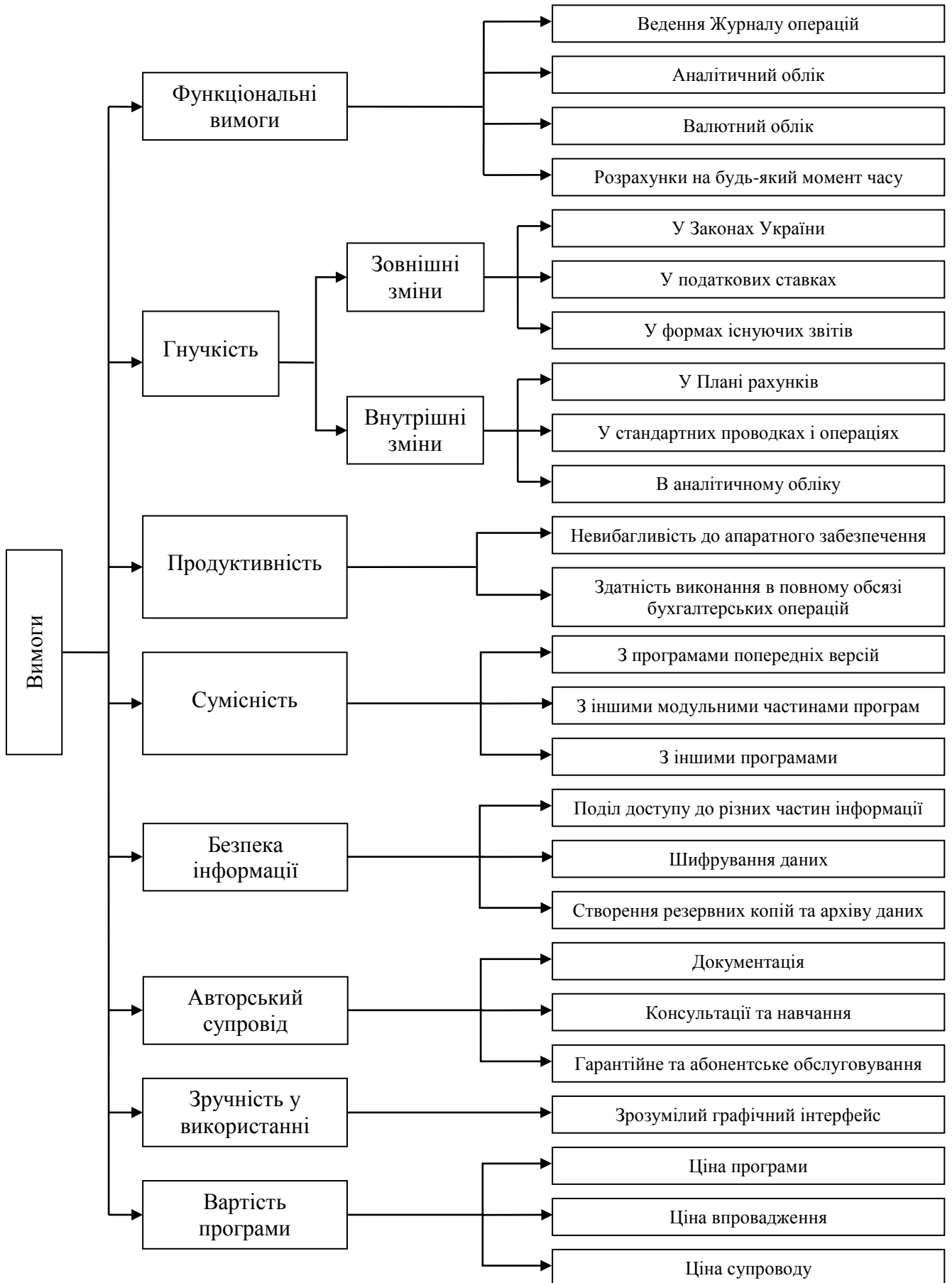


Рис. 2.8. Вимоги до вибору бухгалтерських програм

- До вимог внутрішньої гнучкості відносять здатність програми швидко і без втрат інформації пристосуватися до особливостей змін в обліку конкретного підприємства шляхом налаштування (додаванням або редагуванням) Плану рахунків, стандартних проводок та операцій, аналітичного обліку по довільних рахунках та існуючих форм звітності. Саме ця група вимог визначає, чи буде програма спроможна повністю пристосуватися до особливостей обліку конкретного підприємства і чи не втратить актуальність у разі законодавчих змін у державі або змін у господарській діяльності підприємства;
- *продуктивність*. Передусім це ефективність роботи програми на комп'ютерах із середніми характеристиками, тобто невибагливість до апаратного забезпечення. Крім того, під вимогами продуктивності розуміють ще спроможність програми виконувати запланований обсяг бухгалтерських операцій. Тобто програма має повністю справлятися з обсягами роботи бухгалтерії, не потребуючи при цьому значних апаратних ресурсів;
- *сумісність*. По-перше, програма повинна бути сумісною з попередніми версіями програми або з модульними програмами призначеними для різних ділянок обліку з метою перенесення даних обліку з однієї програми в іншу. По-друге, програма має бути сумісною з іншими програмами, тобто іншими бухгалтерськими програмами, базами даних, програмами документообігу, АСУП тощо, спільне використання яких забезпечить зменшення трудомісткості роботи користувачів;
- *безпека інформації*. Бажано, щоб усі дані, введені в програму, були надійно захищені й від несанкціонованого доступу до них, і від випадкового знищення. Для цього програма повинна здійснювати поділ доступу до різних частин інформації і зв'язану з ним авторизацію користувачів, проводити шифрування даних, здійснювати ведення системного журналу, створювати резервні копії важливої інформації та створювати архівні копії файлів, що містять бухгалтерську інформацію;
- *авторський супровід*. До цієї групи вимог можна віднести різні способи підтримки користувача з боку розробників або продавців програми. Разом з

програмою повинна поставлятися детальна й легка у використанні документація. Також важливою умовою є наявність «гарячої» телефонної лінії, завдяки якій у будь-який момент часу можна звернутися за консультацією до фірми-розроблювача й одержати необхідну інформацію. Крім того, розробник програми може здійснювати безкоштовне (або за пільговими цінами) навчання користувачам програмою. Варто звертати увагу на наявність центрів навчання у фірм-розробників (наприклад, фірма «1С» має понад 600 навчальних центрів, «Инфо-бухгалтер» – 200 центрів навчання). Важливим також є можливість надання консультацій з виїздом до користувача, надання нових версій програми на пільгових умовах, що містили би зміни у законодавстві, а також наявність гарантійного й абонентного обслуговування;

– *зручність у використанні*. Програма повинна бути легкою в опануванні та зручною у використанні. Насамперед користувачеві має пропонуватися ергономічний інтерфейс. Тобто діалог «людина-комп'ютер» повинен відбуватися зрозумілими для користувача засобами. Прикладом такого діалогу може бути графічний інтерфейс з використанням тематичних, символічних зображень, що дає змогу користувачеві відразу зрозуміти, яка дія відбудеться при натисканні того чи іншого зображення;

– *вартість*. Більшість підприємств висуває основною вимогою щодо вибору вартість програми. Причиною цього є велика вартість більшості легальних програм порівняно з дешевими нелегальними копіями, які досить поширені в нашій країні. Найкращим варіантом у боротьбі з «піратськими» копіями програм є зниження цін на програми з боку розробників.

АСУП – це системи призначені, насамперед, для управління виробничим процесом і його планування на великих підприємствах. Проте слід зауважити, що використання АСУП відповідної потужності також можливе і на невеликих підприємствах, що дозволяє значно підвищити ефективність управління підприємством і, відповідно, ефективність організації бухгалтерського обліку. До того ж АСУП є найбільш сумісними з комп'ютеризованими лініями виробництва, що дає змогу комп'ютеризувати виробничий процес на підприємстві на базі автоматизованих систем управління виробництвом

(АСУВ). Саме таке поєднання є найбільш перспективним напрямом у майбутньому.

Сучасні АСУП доцільно розділити на два види:

1. *Фінансово-управлінські системи* – призначені для управління підприємством відповідно до різних напрямків (бухгалтерський облік, аналітичний облік, аналіз, прогнозування, документообіг тощо). Системи цього класу за багатьма критеріями є універсальними, хоча найчастіше фірми-розробники пропонують програми з галузевими особливостями (наприклад, особливі способи нарахування податків або управління персоналом з урахуванням специфіки підприємства). Цикл впровадження таких систем є невеликим і становить до 3-4 місяців. Така здатність пристосуватись до особливостей конкретного підприємства досягається завдяки наявності в програмах вбудованого „конструктора”, за допомогою якого можна переробити первинну програму, встановлюючи взаємозв’язок між таблицями баз даних або окремими модулями.

Фінансово-управлінські системи придатні для великих підприємств із нескладною комп’ютерною мережею, а також для невеликих підприємств, яким необхідна, крім комп’ютеризації обліку, ще й комп’ютеризація управління фінансовими потоками;

2. *Виробничі системи* – призначені, передусім, для управління виробничим процесом. Облікові функції тут виконують допоміжну роль. Ці системи часто орієнтовані на одну або кілька галузей і/чи типів виробництва.

Виробничі системи більш складні в налагодженні (цикл впровадження може тривати від 6-9 місяців до півтора року й більше). Це зумовлено тим, що система повинна задовольняти вимоги усього виробничого циклу підприємства, що вимагає спільних зусиль працівників підприємства та розробників (постачальників) автоматизованих систем управління підприємством.

Усі без винятку виробничі системи розроблені за допомогою промислових баз даних. Здебільшого використовується технологія клієнт-сервер, що припускає поділ обробки даних між виділеним сервером і робочою станцією. Технологія клієнт-сервер виправдовує себе при обробці великих

обсягів даних, оскільки дозволяє оптимізувати інтенсивність передачі даних комп'ютерною мережею.

Виробничі системи найкраще придатні для великих підприємств із складною виробничою й управлінською структурою та розгалуженою комп'ютерною мережею. Крім того, саме автоматизовані системи управління підприємством такого виду є найбільш пристосованими для спільної роботи з комп'ютеризованими виробничими лініями.

Більшість із пропонованих на ринку АСУПів є багатофункціональними і після незначного пристосування придатні для повної комп'ютеризації управління підприємствами сільськогосподарської галузі. Порівняльна характеристика АСУПів на ринку ПЗ для великих сільськогосподарських підприємств наведена в додатку 3. Вибір конкретної АСУП залежить лише від потреб підприємства та його фінансових можливостей.

Для розвитку ринку програмного забезпечення з бухгалтерського обліку сільськогосподарських підприємств можна реалізувати такі заходи:

- збільшення кількості та якості технічного забезпечення (комп'ютерів і периферійного обладнання) на підприємствах. Це можливо лише за умови здешевлення вартості технічного забезпечення та зацікавленості в його придбанні з боку підприємств;
- розробка спеціалізованого програмного забезпечення. Нею можуть займатися розробники програм за умови збільшення попиту на відповідні програми. Підвищення попиту можливе при зменшенні вартості програм і зацікавленості підприємств;
- зменшення вартості програм. Це можливо зробити за рахунок: збільшення продажу програм; пристосованості бухгалтерських програм для роботи з дешевшими операційними системами (наприклад, пристосованість до роботи з безкоштовними операційними системами – DOS, LINUX, UNIX); можливість застосування кредитів при купівлі програм, а також лізингу чи оренди програм (при такому способі щомісячні виплати також можуть включати витрати на сервісне обслуговування, що, у свою чергу, зменшить витрати підприємства на поточне обслуговування й оновлення програм);

– ознайомлення потенційних клієнтів з наявністю відповідних бухгалтерських програм та їх можливостями. Це вирішується шляхом створення відповідних ознайомлювальних і навчальних програм з боку розробників та/чи дослідних центрів та проведення рекламних кампаній;

– всебічна підтримка з боку державних органів. Шляхом надання пільгових кредитів на купівлю апаратного та програмного забезпечення, а також на навчання користувачів, проведення семінарів, застосування економічного стимулювання (зменшення податків, державна закупка тощо) як для розробників, так і для користувачів – сільськогосподарських підприємств. Необхідно розробити відповідну законодавчу базу, яка б врегульовувала питання комп'ютеризації бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах, обігу електронних документів, особливо в розрізі зрівняння в правах електронних та паперових документів.

Отже, як свідчить аналіз, більшість з розглянутих програм можуть задовольнити вимоги обліку в сільськогосподарських підприємствах лише частково. Хоча за останні роки спостерігається значний розвиток цього ринку бухгалтерських програм, особливо щодо великих і середніх сільськогосподарських підприємств.

2.4. Побудова управлінської структури облікового апарату при запровадженні бухгалтерської комп'ютерної системи

Різноманітність сільськогосподарських формувань за розмірами та організаційними особливостями зумовило виникнення різних організаційних структур облікового апарату.

У фермерських господарствах бухгалтерський облік веде фермер (член його сім'ї) або залучається на договірних засадах спеціалізована організація чи сторонній бухгалтер. При самостійному веденні обліку фермер повинен володіти достатнім рівнем знань з організації бухгалтерського обліку, постійно слідкувати за змінами у законодавстві, а також знаходити час на безпосереднє ведення обліку. У разі залучення стороннього бухгалтера фермер звільняється

від самостійного ведення обліку, але при цьому має передбачати кошти на оплату послуг з ведення обліку, крім того, він повинен контролювати ведення обліку залученою особою.

У малих сільськогосподарських підприємствах (приватних підприємствах, приватно-орендних спілках тощо) бухгалтерський облік веде особа, що прийнята на постійну роботу на посаду бухгалтера, а в деяких випадках для допомоги бухгалтеру залучають ще кілька осіб. Іноді для ведення обліку можуть бути залучені на договірних засадах або спеціалізована організація, або сторонній бухгалтер.

У середніх і великих сільськогосподарських підприємствах (товариствах з обмеженою відповідальністю, виробничих кооперативах, акціонерних товариствах тощо) веденням бухгалтерського обліку займаються декілька бухгалтерів, що об'єднуються в самостійний відділ (підрозділ), очолюваний головним бухгалтером.

При цьому виділяють централізовану і децентралізовану форми побудови облікового апарату. При виборі форми побудови облікового апарату підприємству необхідно враховувати, що ефективність впровадження централізованої або децентралізованої форми чи їх оптимального співвідношення залежить від застосовуваної форми обліку на підприємстві.

Так, при традиційних формах обліку (журнально-ордерна, меморіально-ордерна, Журнал-головна тощо), на думку багатьох учених, найбільш ефективним є використання централізованої форми побудови облікового апарату. Хоча такі вчені вважають, що децентралізована форма також має право на існування. Перевагами децентралізованої форми побудови облікового апарату, на їхню думку, є наближення облікового апарату до місця здійснення господарських операцій та можливість використання даних бухгалтерського обліку для оперативного управління. Однак вони зазначають, що децентралізована форма побудови облікового апарату призводить до ускладнення розподілу праці між бухгалтерами, зниження оперативності надходження даних до головної бухгалтерії, а це, в свою чергу, призводить до збільшення затрат праці, а також витрат на утримання бухгалтерського апарату.

Крім того, значно погіршується контроль за організацією бухгалтерського обліку на місцях. Тому можна погодитися з думкою проф. Я.В. Соколова [93], який вважає, що децентралізовану форму побудови облікового апарату доцільно використовувати лише у разі необхідності, наприклад, у випадку територіальної розмежованості підрозділів підприємства.

Отже, для підприємств із традиційними формами обліку доцільним у більшості випадків є використання централізованої форми побудови облікового апарату. При складній виробничій структурі підприємства можливо використання змішаної форми, яка б поєднувала централізовану та децентралізовану форми побудови облікового апарату.

Виникнення таблично-перфокартної форми обліку, ще більше зміцнило переваги централізованої форми побудови облікового апарату. Так, професори А.А. Додонов [24], П.П. Німчинов [62], Ю.І. Осадчий [70] та деякі інші вчені зазначали, що лише централізована форма побудови облікового апарату дає можливість ефективно використовувати обчислювальну техніку в бухгалтерському обліку. Це пояснювалося великою вартістю і складністю тогочасної обчислювальної техніки, що переважно знаходилася в головній бухгалтерії великих підприємств або взагалі в окремих обчислювальних центрах на рівні району. Адже тільки повна централізація облікових розрахунків дозволяла підвищувати ефективність від використання цієї обчислювальної техніки. Централізоване використання обчислювальних машин такого рівня зменшувало трудомісткість і вартість обробки інформації, а також дещо полегшувало управління підприємством, але при цьому виникала необхідність у підготовці та доставці даних до обчислювальних центрів, що потребувало затрат часу та фінансів.

Лише з появою перших спрощених комп'ютерних форм обліку вдалося поєднати централізовану та децентралізовану форми побудови облікового апарату, однак пріоритетною була централізована форма. Це дало змогу поєднати деякі переваги кожної з них, такі як оперативність управління й одержання даних, ефективність контролю і раціональний розподіл праці бухгалтерів тощо.

При спрощеній комп'ютерній формі обліку структурною одиницею побудови облікового апарату є автоматизоване робоче місце (АРМ) бухгалтера. Такі АРМи можуть бути організовані як у головній бухгалтерії, так і в підрозділах підприємства, а кількість їх залежить від організаційної структури підприємства, його спеціалізації, а також від рівня технічного забезпечення підприємства. Найбільш оптимальною є блочна структура побудови облікового апарату (рис. 2.9).

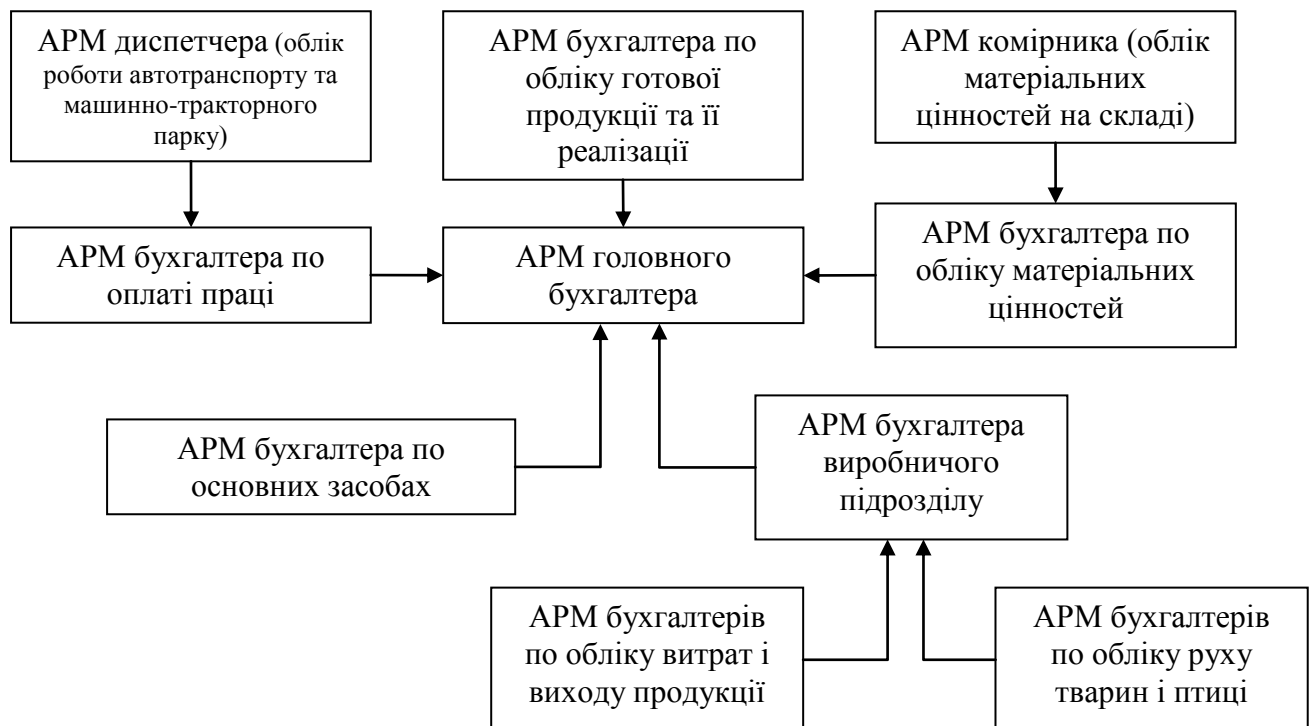


Рис. 2.9. Структура побудови облікового апарату при спрощеній комп'ютерній формі побудови облікового апарату

Вона відповідає блочному принципу побудови системи обліку, запропонованої проф. М.Ф. Кропивком [50, с.152-156]. Вона базується на можливості розподілу або об'єднання функціональних складових системи, тобто створюється конфігурація АРМів з поєднанням автоматизованих, комп'ютеризованих і некомп'ютеризованих операцій для найбільш ефективної роботи системи обліку в підприємстві.

З урахуванням особливості спрощеної комп'ютерною форми обліку, АРМ обладнують на одному або декількох комп'ютерах шляхом створення віртуальних АРМ. Віртуальні АРМи – це реалізація правил ведення обліку за

допомогою функцій програми і прав доступу користувача до баз даних [52, 102]. Тобто на одному комп'ютері за допомогою функціональних можливостей програми створюється кілька АРМів. При цьому користувачі повинні працювати за одним комп'ютером по черзі або одночасно за умови використання кількох пристроїв вводу та функціональної підтримки програмою одночасної роботи декількох користувачів. При використанні кількох комп'ютерів перенесення даних відбувається за допомогою магнітних носіїв або локальної мережі. Застосування блочної структури побудови облікового апарату дозволяє підприємству з найменшими витратами поступово перейти до комплексної комп'ютеризації бухгалтерського обліку. Так, спочатку створюється АРМ головного бухгалтера та АРМ бухгалтера по оплаті праці, а далі – всі інші АРМи в послідовності, що залежить від потреб і можливостей підприємства. Саме така послідовність найбільш повно розкриває функціональні можливості кожного з таких блоків (табл. 2.3.).

Таблиця 2.3

Функціональні можливості бухгалтерських АРМ блоків

Види АРМ бухгалтера	Функціональні можливості
АРМ головного бухгалтера	Дозволяє комп'ютеризувати ведення регістрів синтетичного та аналітичного обліку, Головної книги, що призводить до автоматизованого формування Балансу та інших форм звітності
АРМ бухгалтера по оплаті праці	Дозволяє комп'ютеризувати ведення особових рахунків працівників, нарахувань та виплат заробітної плати
АРМ бухгалтера по обліку основних засобів	Дозволяє автоматизувати пооб'єктний облік основних засобів
АРМ бухгалтера по обліку готової продукції та її реалізації	Дозволяє оперативно одержувати дані про вироблену, відвантажену, оплачену продукцію, а також комп'ютеризує випуску товарно-транспортних накладних, платіжних документів на відвантажену продукцію
АРМ бухгалтера по обліку матеріальних цінностей	Дозволяє оперативно одержувати дані про рух і використання виробничих запасів, а також комп'ютеризує випуску первинних документів щодо руху матеріальних цінностей
АРМ обліковця (диспетчера)	Дозволяє комп'ютеризувати обробку дорожніх листків автомобілів, тракторів, а також нарахування оплати праці працівникам сільськогосподарських підприємств
АРМ бухгалтера виробничого підрозділу	Дозволяє комп'ютеризувати ведення особових рахунків підрозділів за принципами нормативно-чекової форми контролю витрат і виходу продукції, здійснювати контроль за ходом технологічних операцій, рухом худоби тощо

Однак найповніше переваги децентралізованої форми побудови облікового апарату виявляються при БКС. При цьому в структурі побудови облікового апарату відбуваються деякі зміни (рис. 2.10).

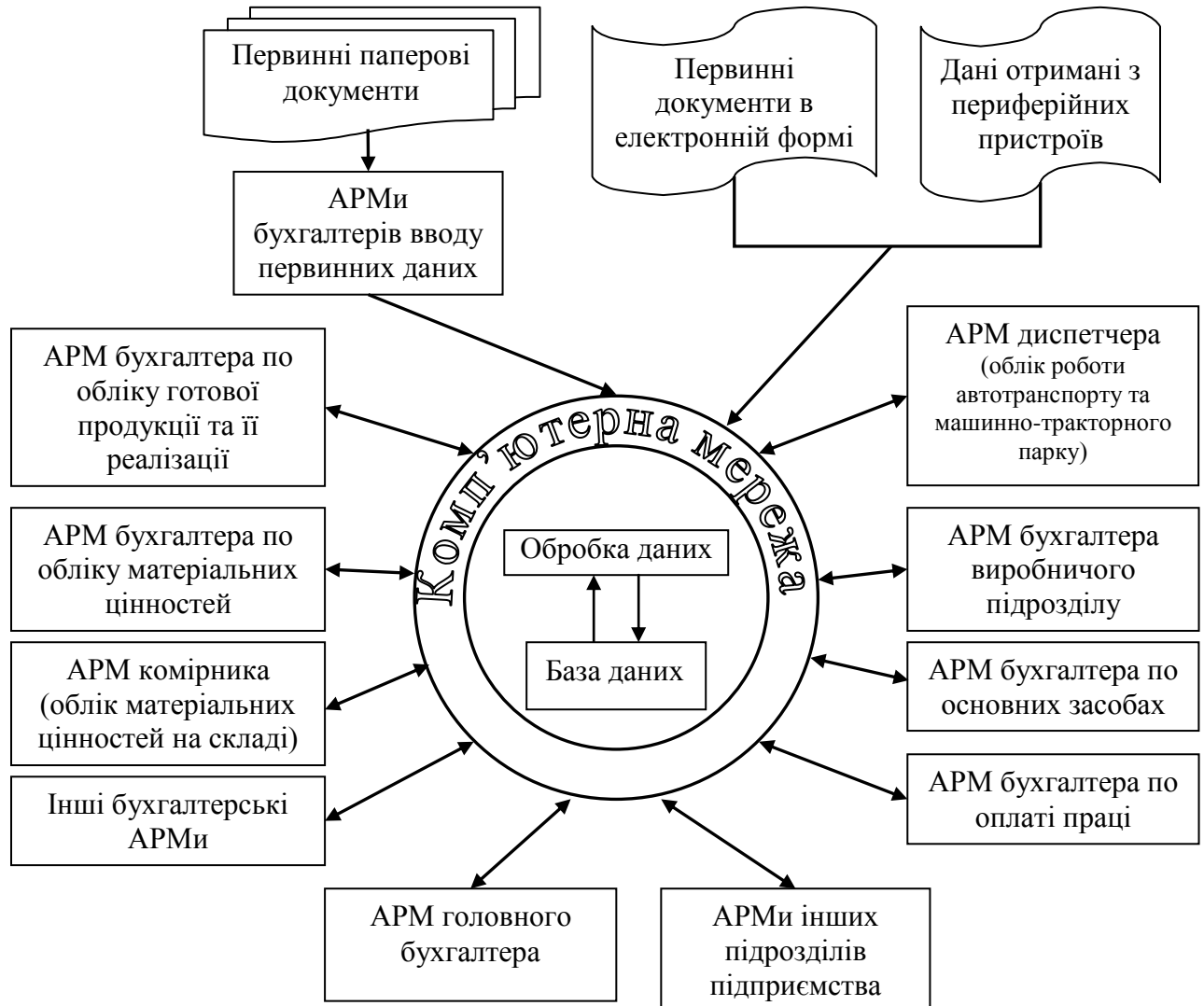


Рис. 2.10. Побудова структури бухгалтерії при бухгалтерський комп'ютерній системі

Так, створюється розгалужена мережа комп'ютерів між усіма зацікавленими користувачами з використанням периферійних пристроїв для одержання первинної інформації, а також забезпечується автоматизація більшості облікових розрахунків. Це сприяє значному збільшенню оперативності надходження первинної інформації та її обробки відповідно до потреб облікового й управлінського персоналу незалежно від віддаленості підрозділів підприємства.

Крім того, значно поліпшується розподіл праці між обліковим персоналом. Наприклад, можлива взаємозамінність між бухгалтерами шляхом використання віртуальних АРМів. Доступ до будь-якого віртуального АРМа бухгалтера можливий з будь-якого комп'ютера, що підключений до мережі за наявності необхідних прав доступу. Це важливо за умови залучення сторонньої організації або бухгалтера для введення бухгалтерського обліку. За допомогою локальної мережі чи мережі Internet бухгалтер може вести облік на власному комп'ютері, отримуючи дані з комп'ютера підприємства, без необхідності щоразу виїжджати до підприємства. Такий спосіб організації обліку є найефективнішим для малих і фермерських господарств.

Отже, БКС дозволяє досягти повної децентралізації облікового апарату та значно скоротити час на оформлення облікових документів. Проте подібні зміни можливі лише за умов масового застосування електронного введення первинних даних. У разі застосування первинних паперових документів їх форма повинна бути більш оптимальною з метою введення даних з них через скануючі пристрої.

Висновки до розділу 2

1. Важливе значення в технічній підсистемі бухгалтерської комп'ютерної системи належить програмному забезпеченню, яке визначає порядок введення, спосіб і послідовність обробки облікових даних системи. Якщо загальний ринок програмного забезпечення з бухгалтерського обліку вже сформований і на ньому налічуються десятки програмних засобів вітчизняних та іноземних фірм, то ринок програмного забезпечення з комп'ютеризації бухгалтерського обліку в сільському господарстві знаходиться лише на стадії формування.

2. Правильна організація документообігу, як однієї з головних підсистем бухгалтерської комп'ютерної системи, дозволяє знизити трудомісткість оформлення документів, підвищити оперативність документообігу, оптимізувати роботу працівників і керівників підприємства. Саме такі завдання покладено на електронний документообіг при бухгалтерській комп'ютерній

системі. Часто під електронним документообігом розуміють звичайний документообіг, але з використанням комп'ютерної системи управління документами, проте таке визначення є помилковим. Під електронним документообігом слід розглядати не лише рух документів, а й передачу прав на їх використання з повідомленням користувачів про ці права.

3. Впровадження електронного документообігу приводить до появи проблем, що не були характерні для традиційного документообігу: оптичне введення документів із паперового носія та обробка отриманої інформації в графічному вигляді, контроль за правами доступу, захист електронного документа і його реквізитів, відповідність реквізитів електронного документа прийнятним стандартам, юридична обґрунтованість облікових даних та юридична доказовість електронних документів тощо. Якщо більшість технічних проблем вдається вирішити шляхом вдосконалення БКС, то юридичну обґрунтованість облікових даних та юридичну доказовість електронних документів можливо вирішити лише на державному рівні.

РОЗДІЛ 3

МЕТОДИКА УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ ВИКОРИСТАННЯ КОМП'ЮТЕРНИХ ТЕХНОЛОГІЙ

3.1. Методика впровадження комп'ютерної системи обліку

Ефективне ведення обліку важко уявити без застосування інформаційних технологій. Комп'ютерна техніка значно змінює організацію обліку, з допоміжного засобу перетворюючись на визначальний її фактор. Ці зміни зумовлені тим, що змінюються способи обробки даних, при яких забезпечується оперативність отримання управлінським персоналом необхідної облікової інформації. Саме в умовах комп'ютеризації спрощуються облікові роботи, знижується їх трудомісткість, що, в свою чергу, підвищує оперативність отримання необхідної облікової інформації, розширює і поглиблює її зміст.

Як один із результатів автоматизації реалізується комплексний підхід до єдиної системи обліку, досягається точність отримання облікової інформації, що сприяє її ефективному використанню в економічному аналізі для розкриття внутрішньовиробничих резервів.

В цьому погоджуємось з думкою М.С. Пушкара, що «факти перетворюються в інформацію лише тоді, якщо на її основі приймаються рішення і щось змінюється в системі господарювання. Керівник не повинен створювати систему обробки даних, йому слід створити систему управління на комп'ютерній основі» [82, с. 5-6]. Саме використання комп'ютерних технологій для обробки облікових даних дозволить забезпечити управління необхідною інформацією.

Закон України [37] містять мінімально необхідну юридичну базу для ведення обліку за допомогою комп'ютерної техніки. Зазначені нормативні акти встановлюють базові вимоги до застосування обчислювальної техніки та визначають лише правовий статус програмного забезпечення, в той час як багато положень не закріплено законодавчо. Це, в свою чергу, створює

широкий простір для помилкових рішень щодо впровадження і використання комп'ютерної системи обліку.

Створюючи комп'ютерну систему обліку підприємства, передусім, необхідно визначитися із підходом до її організації. В цьому питанні погоджуємося із позицією комплексної комп'ютеризації обліку та управління підприємством. Такий підхід передбачає, що об'єктом автоматизації виступає не окрема ділянка обліку, а весь облік в цілому, що дозволяє системно розглядати кожен об'єкт, з урахуванням взаємозв'язків з іншими. Єдина система формує загальну базу даних, якими оперують на підприємстві, коли всі документи створюються в єдиному електронному середовищі, тобто вихідні дані знаходяться в єдиній базі, а отримання різних звітів є суто технічним завданням. За умови єдності інформаційної бази система облікової інформації переходить на якісно новий рівень, що дозволяє забезпечити інформацією будь-якого користувача в системі управління підприємством.

Під єдиною інтегрованою інформаційною системою слід розуміти комп'ютерну інформаційну систему підприємства (КІСП). Сукупність інформації бухгалтерського обліку, що входить до КІСП паралельно входить до комп'ютерної системи бухгалтерського обліку (КСБО). Під комп'ютерною системою бухгалтерського обліку (КСБО) розуміємо систему, яка здійснює автоматизовану обробку даних і до складу якої входять технічні засоби їх обробки (засоби обчислювальної техніки і зв'язку), а також методи і процедури, програмне забезпечення, які дають змогу отримати необхідну для управління та оперативного контролю інформацію бухгалтерського обліку.

Як складова КІСП КСБО виконує функцію інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень, є частиною загальної системи економічного управління підприємством. При цьому в процесі інтеграції комп'ютерні технології не усунуть бухгалтерського обліку, а навпроти перетворять його в ще більш діючий фактор контролю та засіб аналізу ефективності використання активів підприємства.

У процесі ведення бухгалтерського обліку інформація акумулюється на взаємозв'язаних рахунках, в результаті чого створюється загальна модель стану і руху засобів підприємства, що має високі аналітичні властивості.

При створенні КІСП мова йде не про розчинення обліку в інформаційній системі, а про найбільш раціональну його організацію. Засобами раціональної організації є: 1) розширення інформаційної ємності аналітичних обліку; 2) посилення контрольних функцій бухгалтерського обліку, що забезпечить відображення реальних змін руху засобів та їх наявності; прискорення обробки даних; контроль за збереженням власності та витрачанням засобів підприємства; своєчасне надання інформації для управління.

Проте в умовах комп'ютеризації стирається межа між оперативним, бухгалтерським і статистичним обліком, оскільки в нових умовах всі вони базуються на інтегрованих потоках інформації. Об'єднання цих видів має важливе практичне значення, оскільки дозволить зменшити витрати на ведення обліку та одночасно покращити його якість. Ідея інтеграції обліку ґрунтується на однократній реєстрації господарської операції і багатократному використанні витікаючої з неї інформації, що представляє значний теоретичний і практичний інтерес.

В умовах інтеграції, яка досягла достатньо високого рівня розвитку, дані всіх видів обліку, необхідних для управління, повинні виходити із одного джерела – інтегрованої на основі автоматизованого банку даних системи їх обробки. Такої думки дотримується М.Я. Розенберг [86, с. 50], який зазначає, що: «...відмінності між окремими видами обліку настільки незначні, що можна говорити про виникнення на підприємстві єдиної (інтегрованої) системи господарського обліку, заснованої на принципах бухгалтерського обліку: системі розрахунків в подвійному записі, балансовому угрупованні і оцінки засобів підприємства. Єдину (інтегровану) систему обліку можна розглядати в якості підсистеми АСУП».

Облік не зникає в умовах використання КІСП, проте види обліку об'єднуються в рамках єдиної інтегрованої системи обліку. Тобто одночасно процеси інтеграції обліку викликають явища диференціації, оскільки інтеграція

і диференціація знаходяться в діалектичному взаємозв'язку. Облік не розчиняється в КІСП, а посилює її інформаційну ємність, якість і оперативність, покращує управління фінансово-господарською діяльністю підприємства, контроль і економічний аналіз. Значення бухгалтерського обліку як самостійної функції управління в КІСП не тільки зберігається, але й більше посилюється. Це пояснюється тим, що бухгалтерський облік, фіксуючи визначені процеси суспільного виробництва і контролюючи їх, є об'єктивно необхідною функцією управління підприємством.

При дослідженні впровадження комп'ютерних технологій зосереджують увагу не власне на впровадженні КСБО, а на КІСП та ERP системах. ERP система – інтегроване програмне забезпечення, яке дає змогу створити комплексне інформаційне середовище для автоматизації планування, обліку, контролю й аналізу, всіх основних бізнес операцій, які є на підприємстві. Проте програмні продукти класу ERP є більш поширеними на західному ринку систем автоматизованого управління, де основними лідерами програмного забезпечення є PeopleSoft, Microsoft Business Solutions, SAGE, BAAN, Scala Business Solutions тощо. Серед вітчизняних підприємств, які динамічно розвиваються пропонують системи управління варто виділити «ІТ-підприємство» (компанія «Інформаційної технології»), «Фін експерт» (компанія IDM), «БЕСТ-ПРО» (компанія «Інтелект-Сервіс») тощо. Що ж до того, яку частину ринку займає в Україні кожна з груп програмного забезпечення діяльності підприємства, то подібні дослідження не проводились, оскільки відсутня належна інформація, проте огляд періодичних видань дає наступні результати (рис. 3.1).

Як бачимо найбільшу частку в сукупності займають програмні продукти для автоматизації бухгалтерського обліку. Тобто можемо говорити про використання не КІСП, а КСБО. При цьому варто зазначити, що з 80 % програм для автоматизації бухгалтерського обліку 90 % – рішення на базі «1С» (приблизно 20 % загальної кількості рішень – проекти комплексної автоматизації підприємств), 10 % – інші програми подібного рівня.

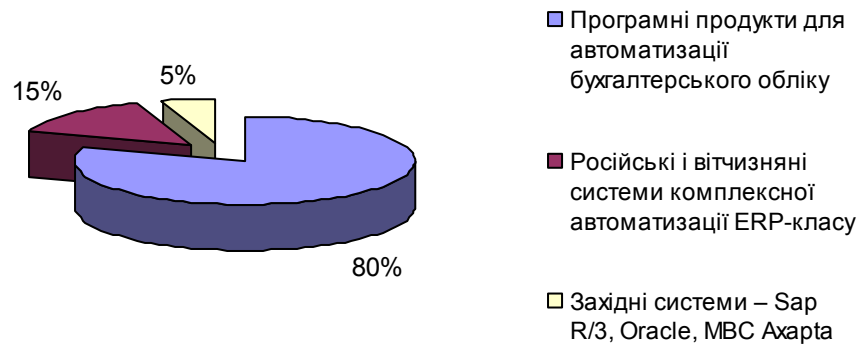


Рис. 3.1. Структура ринку програмних продуктів для автоматизації діяльності підприємства

Для ефективної автоматизації бухгалтерського обліку необхідно починати даний процес з визначення типу інформації, необхідної користувачам. Саме цей критерій є визначальним для автоматизації, оскільки обумовлює зміст всіх складових КСБО. Даний критерій, у взаємозв'язку з іншими показниками, одночасно є індикатором необхідності автоматизації обліку на підприємстві (рис. 3.2).

Проте, часто, саме основні користувачі створюють перепони щодо впровадження КСБО. Так дослідження ряду підприємств дало наступні результати щодо основних причин супротиву впровадженню інформаційних технологій:

- впровадження може привести до скорочення персоналу;
- необхідні затрати праці й зусиль для вивчення КСБО;
- втрата винятковості щодо володіння інформацією.

Усе це може стати причиною прихованого саботажу КСБО. Основним виходом з даної ситуації пропонуємо впровадження:

- премій за ефективну роботу в системі;
- санкцій за «саботаж».

Впровадження КСБО передбачає створення визначеного інформаційного потоку про роботу окремих підрозділів підприємства, який існує не на всіх підприємствах.

Для визначення інформаційних потоків необхідно враховувати всі центри відповідальності, що дозволить сформувати повний потік інформації та користувачів цієї інформації.

Підготовчі роботи з впровадження КСБО доцільно починати з видання наказу керівника підприємства, яким має бути затверджена спеціальна комісія впровадження КСБО. До складу комісії можуть входити головний інженер або головний економіст (голова комісії), головний бухгалтер, начальник планово-економічного відділу, начальник відділу праці та заробітної плати, начальник виробничо-технічного відділу, а також керівники інших відділів, які беруть участь в плануванні, нормуванні та обліку витратних матеріальних, трудових та грошових ресурсів та пов'язані з впровадженням комп'ютерної системи бухгалтерського обліку.

Для визначення користувачів облікової інформації та їх вимог і призначення комісії доцільно підготувати документи, які б містили інформацію про:

- повноваження, відповідальність підрозділів підприємства, що дозволяє визначити інструментарій робіт;
- динаміку руху документів і загальну характеристику документообороту;
- терміни складання звітності та їх зміст (даний регламент може бути розроблений у вигляді матричної інформаційної моделі, структура якої є шаховою таблицею. В цій таблиці зазначаються показники і види документів, в яких вони зустрічаються, із вказівкою на підсистеми, синтетичні та аналітичні рахунки, де формуються дані показники).

Сукупність даної інформації дозволить встановити не тільки зв'язки показників між собою, а й вкаже на можливість формування нових. При цьому зв'язки між показниками можуть бути рівнозначними або ієрархічними.

Одночасно є можливість визначення реквізитів первинних документів, за якими проводиться обробка інформації, обсяг звітної інформації та шляхів її руху, показників на підставі яких формуються вихідні дані в електронних реєстрах і взаємозв'язки показників цих реєстрів між собою.

Проте потрібно врахувати, що така структура є умовно-постійною, оскільки:

1) неможливо розробити на достатньо довгий строк уніфіковану систему звітних показників (номенклатур), що задовольняє всі інформаційні запити управлінських рівнів;

2) звітні показники, що утворюють основу створених номенклатур, піддаються постійній зміні. Відповідно, аналітичні номенклатури мають умовно-постійну інформацію;

3) при утворення системи звітних показників, необхідно враховувати всі запити користувачів. Це вимагає номенклатури створення в більш ширшому масштабі;

4) при створенні номенклатур особливу увагу необхідно надати уніфікації показників у рамках галузі.

Основним носієм інформації в системі управління є документ, тому при дослідженні інформаційного забезпечення, перш за все, потрібно розглянути систему документального обслуговування апарату управління.

При цьому необхідно визначити:

– обсяг вхідної та вихідної документації апарату управління за кілька років;

– загальну характеристику складу вхідної та вихідної документації, основні та найбільш вживані документи;

– розподіл документації за структурними підрозділами, загальну характеристику потоків документів;

– наявність стандартних та уніфікованих форм документів та існуючі способи їх обробки.

При детальному дослідженні та аналізі документального забезпечення апарату управління необхідно провести роботу щодо вивчення:

– складу та руху документації апарату управління;

– детальної кількісної характеристики складу потоків документів;

– взаємозв'язків та використання форм документів, повторюваності показників у русі реквізитів в документах.

Для систематизації та узагальнення отриманих даних необхідно скласти схему документообороту апарату управління та провести його комплексний аналіз. Тобто створити модель «Як є» («As Is»).

Степінь деталізації інформації обумовлена існуванням центрів відповідальності.

Все це дозволить ґрунтовно підійти до вибору необхідного програмного продукту, який пропонуємо здійснювати за наступними етапами (табл. 3.1.).

Таблиця 3.1

Етапи вибору програмного продукту

№ Етапу	Зміст етапу	Результат
1	2	3
I	Збір інформації про програмні продукти представлені на ринку. Цю інформацію потрібно підбирати максимально неупереджено. На даному етапі доцільно обмежитися рекламно-інформаційними матеріалами й описами програм, наданими постачальниками, аналітичними оглядами, прес-релізами про успішні проекти, інформацією про компанії-розроблювачів, Прайс-листами.	Отримання додаткового матеріалу
II	Визначення ключових обмежень та критеріїв вибору. До них може відноситися масштаб системи, вартість, принципові вимоги (наприклад, можливість роботи з територіально відокремленими підрозділами).	Перелік ключових обмежень і критеріїв вибору програмного продукту
III	Проведення первинного вибору відповідно до ключових критеріїв	Перелік з 2-х – 3-х програм
IV	Опис чи складання переліку завдань, які планується вирішувати за допомогою системи. Якщо цей етап викликає ускладнення, можна відразу перейти до наступного етапу і вже по ходу знайомства з можливостями програм уточнювати задачі, ознайомлюватись з відібраними системами: одержання докладного опису продуктів, перегляд демо-версій і роликів продуктів, тестування, зустрічі з постачальниками, презентації, одержання відгуків від підприємств, що впроваджували розглянуті системи. Важливий не тільки позитивний, але і негативний досвід.	Перелік недоліків і переваг кожної системи, остаточний вибір
V	Комерційні переговори, визначення вартості угоди (вартість ліцензій, вартість впровадження і володіння програмою (технічна підтримка, супровід, внесення змін у програму)	Початок впровадження програмного продукту

Далі при впровадженні КСБО необхідно детально зупинитись на:

- 1) договорі про впровадження КСБО;
- 2) визначенні осіб, відповідальних за впровадження КСБО;
- 3) вдосконаленні методики і організації ведення бухгалтерського обліку;
- 4) визначенні програмного забезпечення, що необхідне для роботи з КСБО;
- 5) навчанні облікового персоналу.

Найбільш доцільним є замовлення у окремого підприємства повного обсягу робіт щодо встановлення КСБО, що дозволить виявити некомпетентність і не кваліфікованість найманих працівників на ранніх етапах впровадження КІСП і визначити вартість послуг щодо її впровадження.

Автоматизація обліку тісно пов'язана з удосконаленням методології і організаційних форм ведення обліку.

При цьому може з'ясуватися, що на підприємстві вже сформована модель облікового процесу, якою слід користуватися. Однак, як зазначає Ю.І. Лернер [55, с. 24] «це не означає, що існуючий перелік показників достатньо погано характеризують об'єкти обліку чи при наймі є необхідним для їх регулювання. Це лише свідчить про те, що даний перелік може бути покладений в основу списку показників (як вихідних так і похідних), необхідних для реалізації процесів обліку».

Впровадження КСБО вимагає повного введення інформації про діяльність підприємства. Це забезпечує блочний принцип організації інформаційних масивів. Блочний принцип організації інформаційних масивів – процес формування інформаційних і операційних блоків, які забезпечують максимальну концентрацію інтегрованих даних і комплексне їх використання. Блоки будуються за укрупненими елементами з поділом на складові частини.

При впровадженні КСБО основні вимоги висуваються до програмного забезпечення. Для забезпечення оптимального варіанту організації КСБО на підприємстві має бути передбачена система, основна програма, що використовується, та інше програмне забезпечення.

Порядок вибору програмного забезпечення відображений на рис. 3.3.

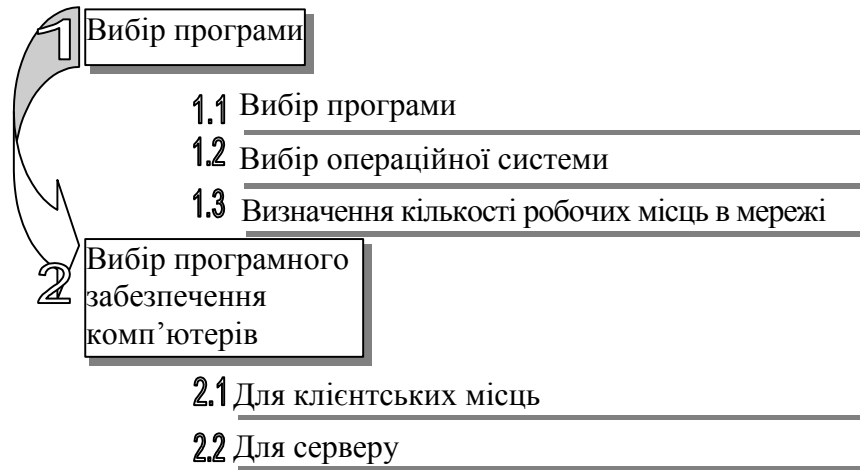


Рис. 3.3. Порядок вибору програмного забезпечення

Перший етап є індивідуальним для кожного підприємства і залежить від специфіки його діяльності.

Другий етап обумовлений саме вибором необхідної програми. Для полегшення запропонованого порядку вибору програмного забезпечення вважаємо, що краще вибрати клієнт-серверну систему, оскільки файл-серверні системи мають обмеженість робочих місць.

Наступним етапом впровадження КСБО є навчання облікового персоналу, який доцільно проводити в два етапи (табл. 3.2.).

Таке навчання дозволить як безпосередньо вести бухгалтерський облік на підприємстві так і у випадку необхідності здійснювати модифікацію системи.

Встановлена за запропонованим сценарієм система дозволяє здійснювати розширення можливостей користувачів у робочому режимі, що полегшує не тільки впровадження й адаптацію існуючої системи до потреб користувачів, але і забезпечує можливість розвитку функцій системи в перспективі при зміні і розвитку потреб підприємства. Загальна схема роботи системи, щодо забезпечення інформаційних потреб користувачів облікової інформації відображена на рис. 3.4.

При такому впровадженні системи введення вихідних даних повинно виконуватися поетапно. При цьому інформація стає доступною керівництву для аналізу відразу ж після її введення, а рівень доступної керівнику інформації росте зі збільшенням кількості автоматизованих ділянок обліку.

Двоетапна структура навчання облікового апарату

Етап	Назва етапу	Перелік виконуваних робіт	Мета роботи	Основні перешкоди	Шляхи подолання перешкод
1	2	3	4	5	6
I	Поточна робота з програмою	Введення господарських операцій, роздрук первинних документів, складання облікових регістрів і звітності	Автоматизація діяльності роботи облікового персоналу в режимі реального часу	Завантаженість бухгалтерії. Поганий рівень навчання бухгалтерів, що залежить від віку, освіти, досвіду роботи	Регулювання завантаження шляхом передачі частини роботи особи, що навчається іншому працівнику; стимулювання
II	Переналагодження і доналагодження програми	Переналагодження плану рахунків, форм первинних документів, типових проводок	Можливість адаптації програми до змін в майбутньому	Незнання основ комп'ютеризації, небажання брати на себе відповідальність щодо налагодження програми	Додаткове навчання працівників бухгалтерії; Стимулювання



Рис. 3.4. Забезпечення інформаційних потреб користувачів в обліковій інформації

Встановлена з врахуванням інформаційних потреб користувачів система дозволить здійснювати розширення можливостей користувачів у робочому режимі, що полегшить не тільки впровадження й адаптацію системи до потреб користувачів, але і забезпечить можливість розвитку функцій системи в перспективі при зміні і розвитку потреб підприємства.

3.2. Ефективність використання комп'ютерної системи обліку

Результативність діяльності підприємства в значній мірі залежить від того наскільки вчасно приймаються управлінські рішення і наскільки вони є обґрунтованими. Автоматизація дозволяє максимально прискорити надходження необхідної для управління інформації. При цьому основним засобом, що забезпечує надходження інформації є комп'ютерні технології.

Для передачі інформації на різні рівні управління і організації обміну інформацією між різними ланками управляючої системи на підприємстві на базі використання сучасних інформаційних технологій створюється інформаційна система управління. Основною її компонентою є система бухгалтерського обліку, а в умовах використання комп'ютерних технологій – КСБО. Проте наскільки якісно використовується інформаційна система бухгалтерського обліку в умовах застосування комп'ютерних технологій відповідає питання про ефективність та якість використання КСБО. Ефективність функціонування КСБО є одним з найбільш складних питань досліджуваної проблематики. Виходячи з цього основним завданням даного пункту дисертації вважаємо обґрунтування прийняттого для практики підходу і конкретних методичних рішень, що дозволяють оцінити ефективність використання КСБО в процесі прийняття управлінських рішень, виходячи зі змісту процесу управління. Для виконання цього завдання необхідно визначитися з основними поняттями «ефект» і «ефективність», якість і встановити чи адекватною є категорія ефективності рівня використання КСБО в процесі прийняття управлінських рішень.

Говорячи про ефективність КСБО до даного питання підходять з двох позицій: 1) впровадження; 2) використання.

При визначенні ефективності впровадження КСБО враховуються такі фактори:

- співвідношення вигід і витрат від впровадження;
- термін окупності витрат з впровадження.

Якість використання комп'ютерної системи бухгалтерського обліку показує на здатність системи фіксувати, групувати і надавати у встановлені терміни інформацію про господарську діяльність підприємства для управління. Цю ситуацію обумовлює мета КСБО – продукування необхідної для управління інформації про стан об'єктів, якими управляють, що використовується на практиці для планування, контролю і регулювання виробничо-господарської діяльності

В оцінці ефекту основною проблемою є те, що не всі вигоди можуть бути оцінені кількісно. Вони не мають чітко виражених вартісних результатів реалізації, а отже точні методи не є надійним інструментом розрахунку ефективності використання КСБО.

Існує два способи за допомогою яких можна оцінити ефективність:

- 1) використання для кожного виду ефективності адекватної системи критеріїв і показників, що характеризують її в кількісному виразі;
- 2) використання системи критеріїв і показників, що виражають ефективність змістовністю, якісними характеристиками.

Кількісній оцінці підлягає головним чином економічна ефективність, показники якої мають кількісне вираження. Між функціонуванням інформаційних технологій і фінансовими результатами існують зв'язки далеко не першого порядку. Інформаційні технології зазвичай мають другорядний вплив на фінансові показники. Крім того «в реальному житті – як зазначає І.А. Столяров [94, с. 55] – де часто панує невизначеність, математика не завжди приносить бажані результати».

Однак, що стосується кількісних показників, які характеризують економічний ефект автоматизації, то спостерігаються наступні зміни:

- зниження рівня запасів на складах – на 20-25 % (через п'ять-шість місяців після запуску системи);
- усунення неврахованих недостач – 5-10 % рівня запасів;
- зниження витрат допоміжних матеріалів – на 20-50 %;
- зниження собівартості продукції в результаті зменшення цехових і загальногосподарських витрат – на 5-10 %;
- зниження дебіторської заборгованості шляхом всебічного, персоналізованого її контролю – на 50-60 %;
- усунення необґрунтованих знижок при розвантаженні товару – 10-30 % відвантажень.

Тобто говорити про економічний ефект використання КСБО без його кількісного виміру неможливо. А оскільки кількісно виміряти результат використання КСБО в процесі прийняття управлінських рішень неможливо, вважаємо що найбільш прийнятним способом визначення ефекту впровадження КСБО є використання якісних, змістовних характеристик.

Завдяки комп'ютеризації обліку є можливість в межах одного синтетичного рахунку одержати декілька різних розрізів аналітики, які різносторонньо відображають інформацію та використовуються для цілей управління. Комп'ютерні програми дозволяють формувати звіти з різними ступенями деталізації. Порівняння різних варіантів планів, планових і фактичних даних також виконується за її допомогою.

Отже, ефективність від впровадження КСБО необхідно розглядати з точки зору отримання необхідної економічної інформації, що і є основною метою впровадження КСБО.

Робота КСБО ефективна, якщо в отриманому результаті максимально реалізована мета. Тобто визначення ефективності функціонування КСБО ґрунтується на рівні отримання управлінським персоналом необхідної облікової інформації.

Ефект від використання комп'ютерної системи бухгалтерського обліку можливий лише за умови цільової спрямованості результативно інформації.

Саме наявність інформаційних потреб в управлінні робить функціонування КСБО цілеспрямованим, а отже ефективним. Одночасно впливає і протилежний висновок про те, що відсутність цільової спрямованості роботи КСБО призводить до ентропії в роботі останньої. Ефект при цьому виражається у прийнятих за допомогою отриманої економічної інформації управлінських рішень.

Важливою характеристикою роботи КСБО є часовий вимір, оскільки ефект від надання облікової інформації досягається за умови своєчасності. Несвоєчасне надання інформації як правило призводить до негативного ефекту.

Крім того важливою є і аналітичність отриманої облікової інформації. Саме аналітичність дозволить отримати інформацію в довільному розрізі з різним рівнем деталізації.

Узагальнюючим показником якості використання інформації отриманої з КСБО є її споживча вартість (рівень використання управлінським персоналом).

Рівень використання інформації обумовлений аперцепцією користувачів, а отже однозначно оцінити його неможливо. Незважаючи на те, що в літературі виділяють коефіцієнт абсолютного використання інформації, ефективного її використання, безперервності інформаційних потоків вважаємо розрахунок таких показників недоцільним та економічно невиправданим. Це і є основна причина, через яку вони не використовуються на практиці.

Критеріями ефективності роботи КСБО є також фактори, які слугують для визначення рівня досягнення поставлених цілей:

- 1) затрати часу на обробку облікової інформації (чим нижчими є затрати суспільно корисного часу, тим більш ефективною є робота КСБО);
- 2) затрати ресурсів на обробку облікової інформації і доведення її до управлінського персоналу (повинні бути мінімальними);
- 3) організаційні параметри обробки облікової інформації (найважливішим з них є удосконалення процесу документообігу);
- 4) кількість і цінність облікової інформації для потреб управління, що отримується в результаті роботи КСБО.

Проте загальну залежність, між очікуваними результатами і фактичними є можливість представити у вигляді рівняння:

$$Q = \frac{F - P}{P} \quad (3.1)$$

де:

Q – оцінка якості використання КСБО;

P – очікування від впровадження КСБО;

F – наслідок сприйняття результату КСБО.

Пропонуємо ефект від впровадження КСБО для кількісних показників визначити за даною формулою.

Така формула має ряд переваг над іншими методиками:

- 1) проста у застосуванні;
- 2) дає можливість порівняти рівень отриманих вигід і запланований результат, уникаючи лише кількісних оцінок.

При цьому у випадку якщо значення якості використання КСБО є від'ємним це свідчить про те, що наслідки не виправдали сподівань, додатне ж значення навпаки відображає рівень перевищення наслідків над очікуваннями. Модуль числа відображає рівень виконання (невиконання) запланованих дій. При $Q = 0$ результати роботи КСБО співпадають з запланованими значеннями.

Переходячи до повного процесу оцінки ефективності використання КСБО необхідно розглянути критерії якості, що утворюють систему оцінки. Критеріями якості та ефективності використання КСБО є сукупністю показників, що характеризують властивості досліджуваного об'єкту або тісно з ним пов'язані, і дозволяють сформулювати судження про його якість та ефективність функціонування.

При вивченні, аналізі і формулюванні науково-обґрунтованих висновків про стан об'єкту пізнання необхідно використовувати не окремі факти, а всю сукупність інформації про діяльність об'єкта. Визначаючи якість досліджуваного об'єкту необхідно згрупувати складові частини за класифікаційними ознаками і визначити критерії їх дотримання.

Для отримання повної інформації щодо ефективності КСБО пропонуємо використовувати наступні критерії: 1) витрати від впровадження КСБО, 2) результати впровадження, 3) ризики, що, як передбачається, виникнуть в процесі використання КСБО.

Для виділення цих трьох напрямків є такі передумови:

1) неможливо оцінити ефективність без врахування фактору витрат;
2) корисність комп'ютерної системи бухгалтерського обліку визначається ефективністю прийнятих управлінських рішень та можливістю отримання додаткових вигід в порівнянні з паперовою формою бухгалтерського обліку.

Дана передумова є ключовою відносно цілеспрямованості КСБО.

3) можливість уникнути передбачуваних ризиків є основним фактором ефективної роботи КСБО.

Для повної оцінки змісту ефективності використання КСБО в процесі прийняття управлінських рішень до кожної з характеристик КСБО необхідно застосовувати свій критерій оцінки. Поняття «критерій» означає відмінну ознаку, що характеризує якісні сторони процесу, явища – його сутність.

Різноманітність запропонованих в літературі критеріїв і показників ефективності обумовлене різноманітністю функцій, що виконуються окремими показниками.

Змістовне вивчення діяльності КСБО може здійснюватись лише в тому випадку, коли існує сукупність еталонів (цілей) на які можна проектувати реальні характеристики. Так як і цілі критерії оцінки можуть мати кількісну, якісну і споріднену форму вираження. Все залежить власне від цілі. Якщо вона направлена на отримання конкретних економічних результатів – критерій оцінки матиме кількісні і якісні форми. Якщо мова йде про якісні цілі – критерії матимуть якісні значення.

Підсумовуючи вищевикладене можемо зробити висновок про те, що ефект роботи КСБО не може ґрунтуватись на кількісних оцінках. Вона може бути оцінена якісними, змістовними характеристиками. В кожній конкретній ситуації така якісна оцінка повинна проводитись на основі глибокого

змістовного аналізу і закінчуватись розробкою пропозицій, що сприяють покращанню використання інформації, отриманої з КСБО в процесі прийняття управлінських рішень.

3.3. Обґрунтування управлінських рішень з врахуванням якості інформаційно-аналітичної системи менеджменту

Прийняття рішень – невід’ємна частина діяльності людини в будь-якій її сфері. Вони визначаються необхідністю впливу на об’єкт управління з метою переведення останнього в бажаний суб’єктом стан. Основоположним базисом та рушійним імпульсом прийняття управлінських рішень є визначена потребами проблема, розробка плану дій по усуненню якої вимагає всебічних та релевантних даних, що збираються, обробляються, зберігаються та надаються за запитами менеджменту його інформаційно-аналітичною системою.

Управлінське рішення – це соціальний акт, в якому зафіксовано вплив управлінських ланок на керовані об’єкти, необхідний для виконання вимог управління; оформлений відповідним чином вольовий акт особи, що приймає рішення; процес, що складається з окремих актів та процедур [48].

Прийняття рішення – творчий свідомий вибір із наявних варіантів однієї альтернативи, що здійснюється особою в межах її повноважень (компетенції) та скорочує розрив між теперішнім і майбутнім бажаним станом підприємства в процесі досягнення його цілей; вибір із наявних варіантів вирішення задачі найоптимальнішого сценарію розвитку керованої системи [4].

Управлінське рішення – складне явище, для усвідомлення сутності якого слід враховувати на всіх рівнях психологічний, інформаційний, юридичний, організаційний та інші його аспекти в комплексі [22].

Характеризуючи повний цикл управління, що складається з таких основних функцій як облік, аналіз, планування, керівництво, організація та відповідних їм стадій реалізації, слід відмітити, що в кінцевому результаті він

представлений трьома елементами – розробкою, прийняттям та реалізацією управлінських рішень. Саме через таку інтегровану сутність рішення є вершиною «управлінської піраміди» – центральним її елементом. По-суті, управління – це цілеспрямована діяльність з підготовки та виконання рішень, якість яких є критерієм його ефективності.

До визначальних особливостей управлінського рішення відносять наступні з них:

- 1) прийняття управлінського рішення пов'язане з переробкою інформації, що відноситься до поставленої задачі, а також вибором на основі її аналізу і синтезу найоптимальнішого варіанту дій;
- 2) план заходів з реалізації рішення розробляється на основі критеріїв, обмежень та встановлених правил;
- 3) система критеріїв та правила прийняття управлінського рішення базуються на знанні закономірностей управління, врахуванні особливостей об'єкта прийняття рішення та конкретної ситуації, в якій воно приймається;
- 4) процес прийняття управлінського рішення охоплює елементи наукового знання, творчості та мистецтва управлінської діяльності;
- 5) конкретні управлінські рішення за специфічним змістом відрізняються одне від одного, при цьому, вони часто можуть мати ряд спільних властивостей.

Процес прийняття рішення включає багато різних елементів, але в ньому обов'язково присутні проблема, альтернативи її вирішення та вибір одного з варіантів таких альтернатив. Тобто, основними етапами технології прийняття раціонального рішення є діагностика проблеми, формулювання обмежень і критеріїв, визначення альтернатив, їх оцінка та вибір (рис. 3.5, 3.6).

Реалізація рішення передбачає розроблення плану його виконання; підбір самих виконавців і доведення до них рішення; організацію оперативної роботи з виконання, контролю і внесення коректив до рішення; встановлення зворотного зв'язку.



Рис. 3.5. Структура матриці управлінського рішення

Примітка: С – вибрана альтернатива з множини можливих А, враховуючи умови В.

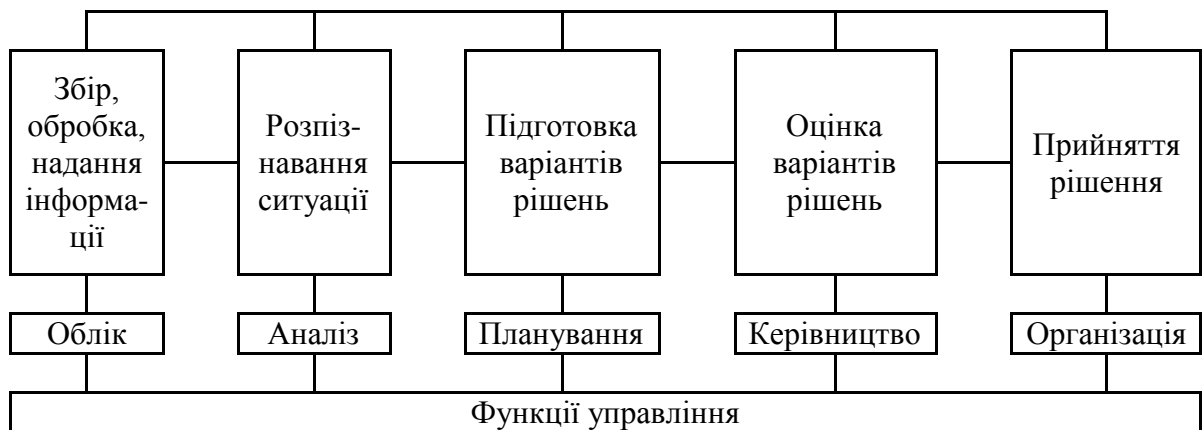


Рис. 3.6. Функції управління та процедури прийняття рішення

Отже, методологію менеджменту слід розглядати через її базовий імператив – управлінське рішення, що базується на трьох наступних циклах:

1) інформаційному (пошук, збір, обробка, збереження та надання згідно запитів користувачів інформації в межах інформаційно-аналітичної системи управління);

2) логіко-розумовому (розробка та прийняття рішення);

3) організаційному (виконання рішення).

З метою підвищення об'єктивності й обґрунтованості оцінки сформульованих альтернатив при прийнятті рішень використовуються моделі та методи (кількісні і якісні) прийняття рішень.

До кількісних належать: теоретико-ігрові методи, теорія масового обслуговування, управління запасами, мережеве планування, лінійне програмування, платіжна матриця, дерево рішень, інші ймовірнісні та статистичні методи, а також математичне програмування.

Якісні методи прийняття рішень поділяються на неформальні (евристичні) та колективні (експертні). До неформальних (евристичних) методів прийняття рішень відносять: евристичні міркування, написання «сценарію», системний аналіз, метод структурних і програмних матриць, метод причин та результатів тощо. До колективних (групових) методів прийняття рішень належать експертні методи («мозковий штурм» або «мозкова атака», метод Дельфі, кільцева система прийняття рішень, метод номінальної групи та інші).

Кількісні та якісні методи прийняття управлінських рішень спрямовані на забезпечення підвищення їх ефективності, складність визначення якої обумовлена наступними чинниками:

- 1) суб'єктивізмом цілей, поставлених управлінцем та наявними можливостями приховування справжніх мотивів своїх дій від оточуючих;
- 2) об'єктивною системою факторів, що діють на осіб, які розробляють, приймають та забезпечують реалізацію рішення;
- 3) відсутністю, з одного боку, обґрунтованих методик, що нормативно встановлюють зміст та порядок дій особи, що приймає рішення, а з іншого – механізму недопущення їх невиконання та безвідповідальності за це [59, с. 70].

Фундаментом діагностики рішення є системний підхід, за яким виділяють наступні принципи оцінки його ефективності:

- 1) пріоритету кінцевої цілі (цілі всіх структурних елементів системи управління з реалізації прийнятого рішення, цілі всіх працівників підприємства повинні узгоджуватися з вектором його загальної цілі);
- 2) єдності (всі елементи системи прийняття і реалізації рішення повинні знаходитися у взаємозалежності, для досягнення загальної цілі вони зобов'язані сприяти один одному);

3) взаємозв'язку (всі елементи системи управління, що реалізує прийняте рішення, повинні корелювати не тільки між собою, а й з зовнішнім середовищем);

4) ієрархії (всі елементи згаданої системи повинні знаходитися у відповідній підлеглості та нести визначену відповідальність);

5) функціональності (сприйняття структури управління з її функціями – надання пріоритету функціям над структурою);

6) розвитку (врахування можливості змін системи управління, її здатності до розвитку);

7) централізації та децентралізації (врахування взаємозв'язків різних рівнів);

8) невизначеності (врахування факторів випадковості);

9) структурного моделювання (аналіз виділення блок-схем та модулів в структурі управління підприємством) [1, с.78].

Оцінка ефективності рішення повинна виявити:

а) можливість виконання рішення з використанням існуючої системи управління в умовах, що склалися;

б) рівень готовності працівників підприємства до розробки рішення, його прийняття та реалізації;

в) необхідну кількість ресурсів для виконання рішення, а також прогнозування їх обсягу на майбутнє;

г) цілісність системи факторів підвищення ефективності при розробці, прийнятті та реалізації рішення, їх комплексне врахування в тактичному та стратегічному управлінні [22, с. 15].

Ефективність управлінського рішення, перш за все, визначається ступенем його виваженості, яка свою чергу обумовлена якістю інформації, збір, обробку та своєчасне отримання менеджментом якої забезпечує належним чином сформована на підприємстві інформаційно-аналітична система управління.

Необгрунтованість в підходах до формування останньої створює ситуацію, коли управлінське рішення визначається лише синтезом особистих

знань, досвіду та вмінь управлінця і є суб'єктивним вибором найоптимальнішого із загальної множини варіантів. Використання ж у процесі прийняття рішення науково-аргументованої інформаційно-аналітичної системи управління, по-перше, зменшує кількість альтернатив, а по-друге, дозволяє врахувати реально існуючі можливості, умови та закономірності, що підвищує загальний рівень його об'єктивності [59, с. 59].

Доволі часто, розглядаючи вимоги до управлінських рішень, плутають, а тому некоректно вживають поняття «якість» та «ефективність».

Досліджуючи процес пошуку рішення як послідовність двох пов'язаних і, в той же час, окремих стадій – розробки рішення та його прийняття – виділяють два різновиди управлінського рішення: теоретично знайденого та практично реалізованого. По відношенню до першого слід вживати поняття «якість», а для другого – «ефективність» [22, с. 34].

Таким чином, якість управлінського рішення можливо та необхідно оцінювати на стадії його прийняття, не чекаючи отримання фактичного результату, а використовуючи для цього сукупність орієнтирів, що визначаються основними вимоги до рішення.

Звідси висновок: якість управлінських рішень – це ступінь відповідності параметрів вибраної альтернативи рішення певній системі характеристик, яка задовільняє його розробників та споживачів, при цьому забезпечуючи можливість ефективної реалізації.

Отже, якість розроблених управлінських рішень залежить від рівня відповідності вимогам, які до них ставляться, зокрема таким як: адаптивність; оптимальність; своєчасність; цілеспрямованість; правомірність; комплексність; наукова обґрунтованість; об'єктивність.

Дотримання наведених вимог гарантоване реалізацією обґрунтованої інформаційно-аналітичної системи управління.

Існують різні підходи до класифікації управлінських рішень, проте, найчастіше виділяють наступні ознаки та види рішень щодо них:

- 1) цілі підприємства – стратегічні, тактичні;

- 2) умови прийняття та ймовірність результатів – рішення прийняті в умовах визначеності, ризику, невизначеності;
- 3) ступінь ефективності – ефективні (результативні), неефективні (не результативні);
- 4) спосіб обґрунтування – рішення, що спираються на досвід, логіку, інтуїцію чи змішані;
- 5) альтернативність – безальтернативні, багатоваріантні;
- 6) спрямованість на об'єкт – виробничі, фінансові, кадрові;
- 7) часовий горизонт – прогностичні (перспективні), оперативні, ретроспективні;
- 8) зміст – економічні, соціальні, технологічні, наукові, адміністративні;
- 9) рівень прийняття – окремих працівників, функціональних служб, структурних підрозділів, підприємства в цілому;
- 10) кількість критеріїв відбору – однокритеріальні, багатокритеріальні;
- 11) інформаційно-аналітичне забезпечення – обґрунтовані, необґрунтовані [55, с. 98].

Остання ознака розглянутої класифікації управлінських рішень підтверджує важливу роль інформаційно-аналітичної системи в процесі їх розробки та прийняття. При цьому варто зазначити, що наявність лише бази даних для обґрунтування управлінських рішень не обумовлює їх якісні параметри. Визначальний вплив здійснює належним чином сформована інформаційно-аналітична система управління. Тобто, її відповідність принципам системності, комплексності, науковості, конкретності, дієвості, демократичності, цілеспрямованості тощо. За таких умов зазначена система буде результативною і сприятиме поліпшенню якості управлінських рішень, а відтак, і підвищенню ефективності діяльності суб'єктів господарювання.

На характер прийнятих рішень впливає ступінь повноти та достовірності даних інформаційно-аналітичної системи управління. Дослідження природи рішень, у контексті розробки і прийняття на основі такої системи, спрямоване на посилення їх обґрунтованості, раціональності, комплексності, оптимальності, оперативності та об'єктивності [4, с. 101].

Реалії сьогодення свідчать, що низька якість рішень, підтверджена фактографічними даними про незадовільні результати діяльності вітчизняних суб'єктів господарювання, зокрема, сільськогосподарських підприємств, вимагає удосконалення методології формування самої інформаційно-аналітичної системи управління.

Висновки до розділу 3

Створюючи комп'ютерну систему бухгалтерського обліку підприємства, передусім, необхідно визначитися із підходом до її організації. В цьому питанні погоджуємося із позицією комплексної комп'ютеризації бухгалтерського обліку та управління підприємством. Такий підхід передбачає, що об'єктом автоматизації виступає не окрема ділянка обліку, а вся система бухгалтерського обліку, що дозволяє системно розглядати кожен об'єкт, з урахуванням взаємозв'язків з іншими. Єдина інформаційна система формує загальну базу даних, якими оперують на підприємстві, коли всі документи створюються в єдиному електронному середовищі, тобто вихідні дані знаходяться в єдиній базі, а отримання різних звітів є суто технічне завдання. За умови єдності інформаційної бази система облікової інформації переходить на якісно новий рівень, що дозволяє забезпечити інформацією будь-якого користувача в системі управління підприємством.

РОЗДІЛ 4

4.1. АНАЛІЗ І ОЦІНКА СТАНУ ОХОРОНИ ПРАЦІ

Аналіз стану охорони праці на підприємстві виконується з метою виявлення причин і факторів незадовільного стану безпеки виробництва, які найбільше впливають на результати діяльності підприємства й на визначення заходів щодо поліпшення умов та охорони праці.

Оцінка рівня стану охорони праці в підрозділах здійснюється відділом охорони праці та спеціалізованими комісіями за результатами періодичного контролю за відповідний період на підставі статистики травматизму, аналізу усунення порушень, виявлених під час попереднього контролю, зазначених у приписах інженерів охорони праці, органів нагляду та ін.

Стан охорони праці необхідно оцінювати на основі показників, їх чисельної оцінки та при порівнянні із заданими чи базовими значеннями.

Система показників потрібна для того, щоб:

- 1) планувати і прогнозувати стан охорони праці на перспективу у вигляді цільових завдань;
- 2) об'єктивно оцінювати фактичний стан охорони праці й ефективність функціонування системи управління, а також ступінь вирішення цільових завдань (досягнення мети);
- 3) порівнювати в оцінюваному періоді діяльність підприємств у галузі охорони праці, які мають різний характер виробництва;
- 4) використовувати показники як вихідну інформацію для економічного регулювання;
- 5) вибирати пріоритетні напрями діяльності (оптимальні варіанти), які забезпечували б ефективне функціонування системи за обмежених ресурсів.

Практика свідчить, що для оцінки стану охорони праці можуть застосовуватися як оцінні, так і аналітичні показники.

Серед найбільш поширених оцінних показників стану охорони праці слід виділити традиційні коефіцієнти частоти (Кч.т) та тяжкості травматизму (Кт.т).

Крім них, для оцінки стану можуть бути використані й такі оцінні показники:

1) чисельність потерпілих у результаті нещасних випадків із втратою працездатності більш ніж на один робочий день (абсолютне число за даними статистики);

2) загальна кількість днів втрати працездатності по всіх нещасних випадках з урахуванням перехідних;

3) коефіцієнт частоти смертельного травматизму (Кч.с);

4) відносні коефіцієнти частоти (Кч.т.в) та тяжкості (Кт.т.в), що обчислюються як відношення Кч.т та Кт.т до базових завдань Кч.т.б і Кт.т.б , тобто $Кч.т.в = Кч.т. / Кч.т.б$ $Кт.т.в = Кт.т. / Кт.т.б$

Серед усіх оцінних показників відносні коефіцієнти частоти та тяжкості травматизму найбільше відповідають цільовій стратегії управління, оскільки базові значення показників можуть періодично коригуватися в міру наближення до них чи за їх перевищенням. Тоді робота підприємства (підрозділу) оцінюватиметься як задовільна.

Виділяють також аналітичні показники. До них можна віднести:

1) загальний показник травматизму;

2) чисельність потерпілих у результаті нещасних випадків із втратою працездатності менш ніж на один робочий день (за даними статистики);

3) загальні фактичні витрати на відшкодування шкоди потерпілим (за бухгалтерськими даними) або сума страхових внесків з урахуванням прийняття Закону України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності»;

4) загальні фактичні витрати, вкладені в цільові заходи охорони праці (за бухгалтерськими даними).

Аналіз може провадитися і за іншими, більш специфічними параметрами та напрямками, характерними для конкретних виробництв, наприклад за кількістю нещасних випадків на облікову одиницю виробленої продукції у натуральному чи грошовому виразі, на 10 млн відпрацьованих годин тощо.

Аналогічний підхід може бути й до статистики професійно зумовлених захворювань.

На основі кількісних та інших показників роботи підприємства в галузі безпеки праці може здійснюватися й якісна оцінка стану охорони праці: задовільний стан, незадовільний стан чи вкрай незадовільний стан. З цією метою мають бути встановлені чіткі, об'єктивні межі даного розподілу.

Стан охорони праці вважається незадовільним за наявності в підрозділі в оцінюваному періоді хоча б одного з перелічених факторів, одного й більше травматичних випадків чи/і аварійних ситуацій, порушень, що виявляються повторно по закінченні терміну усунення; порушень, пов'язаних з явною чи потенційною небезпекою для здоров'я і життя людей, значними негативними технічними чи екологічними наслідками (так званих критичних порушень), а також виявлених у момент проведення періодичного (квартального) контролю. У разі відсутності в підрозділі зазначених факторів стан охорони праці оцінюється задовільно. Стан охорони праці вважається вкрай незадовільним за наявності групових чи смертельних випадків.

Оцінка стану охорони праці за результатами роботи за рік здійснюється щодо тих самих категорій, виходячи з переважаючої оцінки за результатами періодичного контролю. Якщо охорона праці була оцінена більше ніж в одному кварталі незадовільною за результатами року, вона не може бути оцінена позитивною, тобто задовільною. У разі, якщо хоча б в одному з кварталів робота підрозділу оцінювалась як вкрай незадовільна за результатами року, вона повинна бути визнана також незадовільною.

Оцінка охорони праці на підприємстві в цілому здійснюється на підставі відповідних оцінок у підрозділах. Незадовільно оцінюється рівень охорони праці, якщо її стан більш ніж у половини підрозділів було оцінено незадовільно, коли коефіцієнт частоти травматизму в обліковуваному календарному періоді перевищує його значення за аналогічний період порівнюваного (минулого) року. Стан охорони праці оцінюється вкрай незадовільно в тому разі, якщо хоча б в одному з підрозділів і хоча б в одному з

періодів він оцінювався як у край незадовільний. В усіх інших випадках, крім зазначених, рівень охорони праці оцінюється задовільно (позитивно).

Разом з тим практика показує, що для характеристики діяльності підрозділів у середині підприємства цілком достатньо якісної, а не кількісної оцінки стану охорони праці (наприклад, задовільний, незадовільний або у край незадовільний стан).

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

Результатами дипломного дослідження є теоретичні узагальнення та вирішення методичних і практичних проблем, пов'язаних з впровадженням комп'ютерної облікової системи та веденням бухгалтерського обліку в умовах використання комп'ютерних технологій, виходячи з інформаційних потреб управління.

Проведене дослідження дозволяє зробити наступні висновки:

1. В умовах інтеграції України в світове співтовариство в обліку з'являються нові поняття та методи, зміст яких потребує уточнень. Одним з них є поняття «управлінський облік». На основі проведеного дослідження трактувань поняття «управлінський облік» і виробничий облік, аналітичний облік, внутрішній облік (звітність), процес прийняття управлінських рішень встановлено, що:

1) невиправданим є ототожнення виробничого обліку і управлінського. Виробничий облік є складовою бухгалтерського обліку, а саме організованим відповідно до потреб управління обліком витрат виробництва, а для управління підприємством необхідна вся інформація про його діяльність;

2) говорити про існування управлінського обліку як аналітичного і при цьому виділяти його є неправомірним, оскільки база обліку одна, а різним є лише рівень деталізації облікової інформації;

3) управлінський облік не є внутрішнім, в той час як фінансовий – зовнішнім. Облік єдиний, проте інформація втілена у звітності або власне звітність є зовнішньою та внутрішньою;

4) облік будучи функцією процесу управління не є рівнозначним концепції прийняття управлінських рішень (контролінгу).

На основі даних досліджень встановлено, що інформація генерована системою обліку використовується в процесі управління підприємством, тобто за допомогою бухгалтерського обліку відбувається реалізація функції управління.

2. Основним фактором впровадження комп'ютерної системи бухгалтерського обліку є інформаційні потреби користувачів облікової

інформації, а розмір підприємства, кількість бухгалтерського персоналу, тощо – похідними. На підставі цього розроблено універсальну модель впровадження комп'ютерних технологій в бухгалтерський облік.

3. Раціональне використання комп'ютерних технологій призводить до змін в бухгалтерському обліку, які виражаються через поглиблення складу і розширення змісту облікової інформації. Це обумовлює зміни і в інших функціях управління, що сприяє підвищенню якості функціонування системи управління в цілому.

4. З метою забезпечення створення та передачі користувачам необхідних для прийняття рішень даних, визначення рівня обмеження доступу до облікової інформації, необхідної для формування політики розвитку підприємства; підвищення рівня інформативності і достовірності статистичних даних.

5. Бухгалтерський облік є підсистемою в системі управління підприємством, що обумовлює цінність системного підходу до визначення ролі облікової інформації при прийнятті управлінських рішень. Вона полягає в тому, що дозволяє використовувати при вивченні бухгалтерського обліку методи інших наукових дисциплін, що дозволяє значно поглибити проблематику досліджень з бухгалтерського обліку.

6. В процесі створення комп'ютерної системи бухгалтерського обліку завдання внутрішнього контролю полягає у дотриманні захисту та чіткості функціонування апаратного та програмного забезпечення, як складників системи, достовірності одержання інформації та контролі доступу до неї. Виходячи з цього, визначено об'єкти, завдання і напрями здійснення внутрішнього контролю. Запропоновано необхідні організаційні заходи, що сприятимуть вирішенню поставлених перед системою контролю завдань та розроблено модель побудови даної системи в умовах використання комп'ютерних технологій.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Абчук В.А. Азбука менеджмента / В.А. Абчук. – СПб.: СОЮЗ, 1998. – 272 с.
2. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
3. Батуева Д.Д. Взаимосвязь информационной, контрольной и аналитической функции системы бухгалтерского учета. Диск. канд. экон. наук. – М.; 1998. – 188 с.
4. Беспалов В.А. Наука и искусство принятия управленческих решений / В.А. Беспалов. – К.: Высшая школа: Главное издательство, 1985. – 135 с.
5. Большая Советская Энциклопедия. – Т. 23. – М.: Энциклопедия, 1976. – 638 с.
6. Бородкін О.С. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік: концепція і організація // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 2. – С. 45-53.
7. Бриллюэн Л. Научная неопределенность и информация. – М.: Мир, 1966. – 235 с.
8. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік в Україні. Міфологія. Частина 2. – Житомир: ЖДТУ, 2003. – 524 с.
9. Бутинець Ф.Ф., Виговська Н.Г., Малюга Н.М., Петренко Н.І. Контроль і ревізія: Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 544 с.
10. Бухгалтерский учет / Под ред. П.С. Безруких. – М.: Финансы и статистика, 1982.
11. Валебникова Н.В., Василевич И.П. Современные тенденции управленческого учета // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 18. – С. 53-58
12. Валуев Б.И. Бухгалтерский учет на службе внутрихозяйственного расчета и социалистического соревнования // Бухгалтерский учет. – 1973. – № 7. – С. 48-54

13.Волков С.И., Краева Т.А., Савин В.П. Методологические основы автоматизации бухгалтерского учета (в порядке постановки вопроса) // Бухгалтерский учёт – 1974. – № 5 – С. 10-17

14.Галенко А.В. Досвід впровадження системи управлінського обліку на українських підприємствах на сучасному етапі / А.В. Галенко, О.В. Щипанова // Економічний простір. – 2011. - № 48/2. - С.317-325.

15.Гаррисон Р. Управленческий учёт – перспектива // Контроллинг. – 1992. – № 3. – С. 70-92.

16.Гильде Э.К. Будущее бухгалтерского учета (в порядке обсуждения) // Бухгалтерский учет. – 1973. – № 10. – С. 30-33.

17.Голов С.Ф. Управленческий бухгалтерский учет. – Киев: Скарби, 1998. – 377 с.

18.Голов С.Ф. Управлінський облік. Підручник. – К.: Лібра, 2003.–704 с.

19.Голов С.Ф. Управлінський облік: підручник / С.Ф. Голов. – [4-те вид.]. – К.: Лібра, 2008. – 704 с.

20.Гримова Т. Використання SAP-систем для автоматизації бізнес-процесів Національного банку України / Т. Гримова // Вісник Національного банку України. – 2010. - № 8(174). – С.10-17.

21.Губачова О.М. Бухгалтрський облік в управлінні: сучасний погляд // Регіональні перспективи. – 2001. – № 2-3. – С. 5-12.

22.Дерлоу Д. Ключові управлінські рішення. Технологія прийняття рішень / Д. Дерлоу. – К.: Наукова думка, 2001. – 242 с.

23.Додонов А.А. Роль учета и контроля в строительстве нового общества. – М.: Знание, 1970

24.Додонов А.А. Бухгалтерский учет в промышленности с основами учета в системе бытового обслуживания. – М.: Легкая и пищевая промышленность, 1981. – 472 с.

25.Жадько К.С. Організаційно-методичні засади інформаційного забезпечення управління підприємствами. Автореф. Дис.. канд. екон. наук. – Дніпропетровськ, 2004. – 210 с.

26.Жук В.М. Облікові технології у забезпеченні інвестиційної привабливості та фінансової безпеки сільськогосподарських підприємств / В.М. Жук, Ю.С. Бездушна, О.С. Вдовенко // Облік і фінанси. – 2013. - № 4 (62). – С. 32-38.

27.Жук В.М. Фізіократичний базис фінансової безпеки аграрного бізнесу / В.М. Жук // Фізико-економічні засади збалансованого розвитку агросфери (до 150-річчя від дня народження В.І. Вернадського): зб. матеріалів міжнар. наук.-практ. конф., 11 квіт. 2013 р., Київ / відп. ред. Ю.О. Лупенко. – К.: ННЦ ІАЕ, 2013. – 302 с. - С. 5-10.

28.Жук В.М. Стандартизація обліку капіталу в контексті інституційних змін / В.М. Жук // Вісник ЖДТУ. – 2013. - № 2(64). – С. 52-55.

29.Жук В.М. Економіка інноваційної діяльності НААН / В.М. Жук // Вісник Центру наукового забезпечення АПВ Харківської області: науково-виробничий збірник. Випуск 14. – Харків: Друкарня ФОП Малахін О.О., 2013. – 344 с. - С. 222-233.

30.Жук В.М. Бухгалтерський інжиніринг / В.М. Жук // Зростання ролі бухгалтерського обліку в сучасній економіці: збірник тез та доповідей I Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (21 лютого 2013 р.; м. Київ) / Відпов. за вип. Б.В. Мельничук. – К.: ТОВ «Всеукраїнський інститут права і оцінки», 2013. – С.51-54.

31.Жук В.М. Інституціональна теорія бухгалтерського обліку в науковому забезпеченні соціально-економічного розвитку: наукова доповідь / В.М. Жук. - К.: Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», 2013. – 50 с.

32.Жук В.М. Наукове забезпечення обліку в системі управління аграрним сектором економіки: теорія і практика: [Наукова доповідь] / В.М. Жук. - К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2008. – 90 с.

33.Жук В.Н. Основы институциональной теории бухгалтерского учета: [монография] / В.Н. Жук. - К.: Аграрная наука, 2013. – 408 с.

34.Жук В.М. Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки: [монографія] / В.М. Жук. - К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2012. – 454 с.

35. Жук В.М. Наукове обґрунтування формування стратегічних запасів зерна: перспективи України в умовах глобалізації: [Наукова доповідь] / В.М. Жук // Облік і фінанси АПК. - 2012. – № 2. – С.3–13.

36. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: [монографія] / В.М. Жук; ред. О.О. Аврамчук. - К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН, 2009. – 648 с.

37. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996. – XIV від 16.07.1999 р.

38. Закон України «Про електронні документи та електронний документообіг» від 6.10.1998 р.: Офіц. текст прийнятий Верховною Радою України 6 жовтня 1998 р. зі зм. та доп. станом на 1 вересня 2003 р.. – Офіц. вид. – К.: Вид. дім «Ін Юре», 2003. – 10 с.

39. Закон України «Про електронний цифровий підпис» від 22.05.2003 р.: Офіц. текст прийнятий Верховною Радою України 22 травня 2003 р. – Офіц. вид. – К.: Вид. Дім «Ін Юре», 2003. – 14 с.

40. Івашкевич В.Б. Современные тенденции развития управленческого учета // Бухгалтерский учет. – 1996. – № 12. – С. 34-35

41. Изотов К. По страницам английского журнала «Бухгалтерский учет для управления». // Бухгалтерский учет. – 1969. – № 1. – С. 50-56

42. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: Навч. посіб. – К.: Знання-Пресс, 2003. – 349 с.

43. Інформаційні системи бухгалтерського обліку: Підручник для студ-ів вищ. навч. закл. спец. 7.050106 «Облік і аудит» / Ф.Ф. Бутинець, С.В. Івахненко, Т.В. Давидюк, Т.В. Шахрайчук. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 2-е вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП. «Рута», 2002. – 544 с.

44. Канурна З.Ф. Стратегічні аспекти обліку в системі управління машинобудівного підприємства // Автореф. Дис. канд. екон. наук. – К., 2002.

45. Кизенко О. О. Впровадження системи бюджетування в інформаційне середовище управлінського обліку підприємства / О. О. Кизенко // Економічний простір. – 2008. – №11. – С. 185-191.

- 46.Кирейцев Г.Г. Функции учета в механизме управления сельскохозяйственным производством. – К.: УСХА, 1992. – 240 с.
- 47.Ковалев В.В., Патров В.В, Как читать баланс. – 3-е изд., перераб., и доп. –М.: Финансы и статистика, 1998. – 448 с.
- 48.Колпаков В.М. Теория и практика принятия управленческих решений / В.М. Колпаков. – К.: МАУП, 2004. – 504 с.
- 49.Корчажникова Л. Проблеми бухгалтерського й управлінського обліку // Бухгалтерський облік і аудит – 2001. – №12. – С. 51
- 50.Кропивко М.Ф. Інформаційне забезпечення агропромислового виробництва в Україні в ринкових умовах. – К.: ІАЕ УААН, 1996. – 159 с.
- 51.Кужельний М.В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку. Підручник. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с.
- 52.Кузьминский А.Н., Бонев Ж.Б., Смолянинов В.И. Хозяйственный учет на базе Микро-ЭВМ / Под. ред. А. Н. Кузьминского. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 255с.
- 53.Курбацкий А.Н. Автоматизация обработки документов. – Мн.: БГУ, 1999. – 220 с.
- 54.Ламыкин И.А., Палий В.Ф. Бухгалтерский учет: проблемы и перспективы // Вестник московского университета. – 1973. – № 4 – С. 52
- 55.Лернер Ю.І. Проблеми прийняття економічних рішень у сучасних умовах / Ю.І. Лернер. – Харків: Торсінг, 2003. – 224 с.
- 56.Маздоров В.А. История развития бухгалтерского учета в СССР (1917-1972). – М., «Финансы», 1972. – 318 с.
- 57.Малышев И.В. Теория двойственности отражения хозяйственных актов в бухгалтерском учете. – М.: Статистика, 1971. – 110 с.
- 58.Малькова Т.Н. Древняя бухгалтерия: какой она была? – М.: “Финансы и статистика”, 1995. – 301 с.
- 59.Моделі і методи прийняття рішень: Навчальний посібник для студентів спец. 7.050106 «Облік і аудит» / за ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинця, к.е.н., доц. М.М. Шигун. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – 352 с.

- 60.Мизиковский Е.А. Управленческий учет: необходимость и действительность // Бухгалтерский учет. – 1995. – № 8. – С.
- 61.Нападовська Л.В. Проблеми становлення та розвитку управлінського обліку в Україні // Бухгалтерський облік і аудит – 2001. – № 9. – С. 33
- 62.Німчинов П.П. Загальна теорія бухгалтерського обліку. – К.: Вища шк., 1977. – 240 с.
- 63.Нидлз Б., Андерсен Е., Колдуелл Дж. Основные принципы управленческого учёта // Бухгалтерский учет. – 1991. – № 6. – С. 40-44
- 64.Николов И. Кибернетика и экономика. / Пер с болг. – М.: “Экономика”, 1974. – 184 с.
- 65.Новий словник української мови. Т.1, 2 Рекомендовано Міністерством освіти України для студентів вищих навчальних та середніх навчальних закладів. Укладачі В. Яременко, О. Сліпушко. – К.: Видавництво “Аконіт”, 2000. – 800 с.
- 66.Обліково-аудиторське забезпечення розвитку земельних відносин: Колективна монографія / [В.М. Жук, Ю.С. Бездушна, Б.В. Мельничук, Н.Л. Жук, С.М. Остапчук]. – К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2013. – 238 с.
- 67.Обліково-оціночні аспекти включення землі до економічного обороту: Колективна монографія / [В.М. Жук, Ю.С. Бездушна, Б.В. Мельничук, В.М. Метелиця, А.І. Коріненко]. – К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2013. – 234 с.
- 68.Облік об’єктів інтелектуальної власності та прав користування у складі нематеріальних активів: Навчальний посібник / За ред. Жука В.М., Бездушною Ю.С. - К.: ТОВ «Всеукраїнський інститут права і оцінки», 2013. - 188 с.
- 69.Облікове забезпечення інвестиційної привабливості та безпеки підприємства й аграрної галузі: практичне керівництво / [В.М. Жук, Б.В. Мельничук, Ю.С. Бездушна та ін.]; За ред. В.М. Жука. - К.: ТОВ «Всеукраїнський інститут права і оцінки», 2013. – 88 с.
- 70.Осадчий Ю.И. Совершенствование учета, текущего и последующего контроля в торговле. – К.: Выща шк. Головное издательство, 1988. – 296 с.

- 71.Офіційний сайт компанії SAP [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.sap.com/cis/index.epx>.
- 72.Оценка работников управления. Под ред. Г.Х. Попова. – М.: Московський рабочий, 1976. – 352 с.
- 73.Палий В.Ф. Бухгалтерский учет в системе экономической информации. Финансы, 1975. – 160 с.
- 74.Палий В.Ф., Палий В.В. Управленческий учет – новое прочтение внутривозв'язного расчета // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 17– С. 58-62
- 75.Пізенгольц М.З. О содержании управленческого учета // Бухгалтерский учет – 2000. – № 19 – с. 62
- 76.Пилипів Н. І. Особливості організації внутрішньогосподарського обліку затрат підприємств нафтогазового комплексу в умовах застосування інформаційних систем [Електронний ресурс] / Н. І. Пилипів // Актуальні проблеми розвитку економіки. – 2010. – № 6. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_gum/aprer/2010_6_1/15.pdf. (07.11.2012). – Назва з екрану.
- 77.Попов А.З. Мысли по теории счетоводства // Счетоводство. – 1890. – № 2 – С. 17-19.
- 78.Причепя Г. В. Порівняння можливостей комп'ютерних програм «1С: БУХГАЛТЕРИЯ 7.7» та «Фінанси без проблем» [Електронний ресурс] / Г. В. Причепя // Сучасні інформаційні технології/3. Програмне забезпечення. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/12_KPSN_2010/Informatica/62985.doc.htm.
- 79.План рахунків П(С)БО: нормативний довідник бухгалтера / Редакційна колегія: Позов А.Х., Кузьмінський Ю.А., Воронова М.О. – Дніпропетровськ: Баланс-Клуб, 2012. – 303 с.
- 80.План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій // Затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 (зі змінами, внесеними наказом Мінфіну від 26.09. 2011 р.№1204).
- 81.Пушкар М.С. Контролінг: Монографія. – Тернопіль, 1997. –146 с.

- 82.Пушкар М.С. Розробка систем обліку: Навчальний посібник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2003. – 198 с.
- 83.Резниченко Н. Тихою САПою [Електронний ресурс] / Н. Резниченко // Контракти. – 2006. – №1. – Режим доступу : <http://archive.kontrakty.ua/gc/2006/1/25-tikhojj-sapojj.html?lang=ua>.
- 84.Рекламна продукція ТОВ «САП-Україна», буклет «Управління сучасним підприємством»
- 85.Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика. Пер. с фр. / Под ред. Я.В. Соколова – М.: «Финансы и статистика», 2000. – 150 с.
- 86.Розенберг М.Я. Проблемы бухгалтерского учета в условиях АСУ // Бухгалтерский учет – 1977. - № 2 – С. 49-54
- 87.Румак Е.Х. Управленческие аспекты бухгалтерского учета в сельскохозяйственных предприятиях дис. д.е.н., 1994. – 358 с.
- 88.Семенюк Э.П. Информационный подход к познанию действительности. – К.: Наукова думка, 1988. – 238 с.
- 89.Синяк С.И. Безбумажная форма бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1986. – 80 с.
- 90.Смирнов Э.А. Основы теории организации: Учеб. пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 375 с.
- 91.Смотров О. Системи бюджетування: класифікація і вибір [Електронний ресурс] / О. Смотров // Журнал «Бухгалтер і комп'ютер». – Режим доступу : <http://alls.in.ua/12536-sistemi-byudzhetuvannya-klasifikaciya-i-vibir.html>.
- 92.Соколов Я.В. Управленческий учет: миф или реальность? // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 18. – С. 50-52
- 93.Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учеб. пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
- 94.Столяров И.А. Математика и кибернетика в управлении. М.: Издательство «Экономика», 1973.
- 95.Стражев В.И. Теория бухгалтерского учета: Учеб. пособие / В.И. Стражев, О.В. Латыпова. – Мн.: Выш. шк., 2003. – 205 с.

96. Стуков С.А. И все-таки производственный, а не «управленческий» учет // Бухгалтерский учет. – 1997. – № 2. – С. 64.
- 97.1С: Управление производственным предприятием 8 [Электронный ресурс] // Продукты : [сайт] / ЧП «МИКСТ». – Режим доступа : <http://mikst.com.ua/1cv8/enterprise/> (16.11.2012). – Назва з екрану.
98. Сучасні проблеми розвитку системи обліку в Україні [Текст] : монографія / М.С. Пушкар, Л.В. Нападовська, Я.Д. Крупка [та ін.]; за ред. М.С. Пушкаря. – Тернопіль : Економічна думка, 2010. – 267 с.
99. Схеми бухгалтерських проведення: типові, нестандартні, галузеві / Редакційна колегія: Позов А.Х., Кузьмінський Ю.А., Воронова М.О. – Дніпропетровськ: Баланс-Клуб, 2012. – 111 с.
100. Счетоводство. – 1888 – 1904. – Т. VII. – С. 43.
101. Терещенко Л. О. Інформаційні системи і технології в обліку : навч. посіб. / Л. О. Терещенко, І. І. Матієнко-Зубенко. – К. : КНЕУ, 2004. – 187 с.
102. Урсул А.Д. Природа информации. — М.: Политиздат, 1968.
103. Управлінський облік / [Дон Р. Хенсен, Меріен М. Моувен, Небіл С. Еліас, Девід У. Сєнков]. – К: Міленіум, 2002. – 974 с.
104. Философия экономики: Учеб. пособие для высш. учеб. заведений / Отв. ред. С.В. Синяков. – К.: “Альтпресс”, 2002. – 384 с.
105. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами [Текст] : підручник / М.Ф. Огійчук, М.І. Беленкова, В.Я. Плаксієнко [та ін.]; / за ред. М.Ф. Огійчука. – 6-те видання; перероб. і доп. – К.: Алерта, 2011. – 1042 с.
106. Ходзіцька В.В. Управлінський (внутрішньогосподарський) облік: його суть та місце в системі формування економічної інформації в умовах ринкових відносин // Світ бухгалтерського обліку. – 1997 – № 6. – С. 36-38
107. Чумаченко М.Г. Економічний аналіз собівартості продукції у складі управлінського обліку // Збірник текстів доповідей на міжнародній науковій конференції. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 252 с. – С. 38-46
108. Чумаченко Н.Г. Внутриводской экономической анализ. – Киев: Техніка, 1968. – 288 с.

109. Чумаченко М. Управлінський облік в Україні // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 6. – С. 43-47.
110. Шароватова Е. Моделирование управленческого учета в информационной системе предприятия // Автореф. дис... канд. экон. наук.- Ростов-на-Дону: РГЭА, 1998. – 189 с.
111. Шевчук В.В. Вплив автоматизації системи управлінського обліку на ефективність та прибутковість підприємства // Розвиток науки про бухгалтерський облік. Збірник тез та текстів виступів на науковій міжнародній конференції. Частина III. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 196 с. С. 170-174.
112. Щипанова О. В. Досвід упровадження системи управлінського обліку на українських підприємствах на сучасному етапі / О. В. Щипанова, А. В. Галенко // Економічний простір. – 2011. – № 48/2. – С. 317-325.
113. Шпанковська Н.Г. Аналіз господарської діяльності: теорія, методика, розбір конкретних ситуацій. Навч. посіб. / Н.Г. Шпанковська, Г.О. Король, К.Ф. Ковальчук [- та ін.]; за ред.. К.Ф. Ковальчука. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 328 с.
114. Экономическая теория на пороге XXI века – 5: Неэкономика / Под ред. Ю.М. Осипова, В.Г. Белолипецкого, Е.С. Зотовой. – М.: Юристь, 2001. – 624 с.
115. Enterprise Resource Planning (ERP) [Електронний ресурс] // IT Glossary. Defining the it industry : [сайт] / Gartner. – Режим доступу : <http://www.gartner.com/it-glossary/enterprise-resource-planning-erp/>. (07.11.2012).
116. ERP-ринок очима ветерана [Електронний ресурс] // ИТ-Бизнес : [сайт] / PCWeek Корпоративные информационные технологии и решения. – Режим доступу : <http://www.pcweek.ua/themes/detail.php?ID=135600>. (26.10.2012).
117. Lucas H.C., Jr. Information Technology and the Productivity Paradox. Assessing the Value of Investing in IT. N.Y. – Oxford, 1999 – P. 9.
118. SAP Help Portal [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://help.sap.com>.