

ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

МАЧУГА РОМАН ІВАНОВИЧ

УДК 657.1.004:664

**ІНФОРМАЦІЙНА СИСТЕМА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В
УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВАМИ ХАРЧОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ**

08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)

Автореферат
дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Тернопіль – 2009

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана в ПВНЗ "Інститут економіки і підприємництва", м. Тернопіль.

Науковий керівник – доктор економічних наук, професор
Кузьмінський Юрій Анатолійович,
ДВНЗ "Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана",
завідувач кафедри бухгалтерського обліку

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор
Пушкар Михайло Семенович,
Тернопільський національний економічний університет,
завідувач кафедри обліку і контролінгу в промисловості

кандидат економічних наук, доцент
Бачинський Василь Іванович,
Львівська комерційна академія,
завідувач кафедри бухгалтерського обліку

Захист відбудеться "___" _____ 2009 р. о 11⁰⁰ годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 58.082.03 у Тернопільському національному економічному університеті за адресою: 46020, м. Тернопіль, вул. Львівська, 11, корпус 11, зал засідань.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Тернопільського національного економічного університету за адресою: 46020, м. Тернопіль, майдан Перемоги, 3.

Автореферат розісланий "___" _____ 2009 р.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради



М.П. Шаварина

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Інтенсифікація суспільного виробництва та підвищення його ефективності великою мірою залежить від якості управлінських рішень. Процес їх розробки та прийняття включає окремі послідовні етапи, котрі базуються на відповідних масивах інформації. Найпоширенішою складовою інформаційного забезпечення системи управління на рівні господарюючих суб'єктів є економічна інформація. Загалом її можна охарактеризувати як сукупність відомостей, пов'язаних з функціонуванням і управлінням економікою, тобто плануванням, обліком, контролем, регулюванням і стимулюванням.

Основний масив економічної інформації на рівні суб'єктів господарювання продукується системою бухгалтерського обліку, яка в умовах ринкових відносин має бути максимально зорієнтованою на забезпечення потреб управління. Навіть за адміністративно-командної системи управління облік вважався важливою його функцією, підсистемою загальної управлінської системи. Водночас його розглядали у сукупності з іншими функціональними підсистемами управління як "рівний серед рівних", не дивлячись на те, що саме економічна інформація, основний масив котрої формується підсистемою бухгалтерського обліку, є первинною складовою процесу управління, завдяки якій взаємодіють решта функцій останнього.

Активними прихильниками переосмислення ролі обліку у матеріальному виробництві, його переорієнтації на першочергове задоволення інформаційних потреб управління господарюючими суб'єктами ще в останні роки 20-го століття стали російські вчені В.Ф. Палій та Я.В. Соколов, які, по-новому, визначили місце і роль облікової інформації в системі управління промисловим підприємством. Зазначені питання досліджували також, зокрема, такі вітчизняні і зарубіжні економісти як: Я.Г. Берсуцький, Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Воропаєва, А.Г. Загородній, С.В. Івахненко, Г.Г. Кірейцев, Н.Є Кобринський, С.А. Кузнецова, А.М. Кузьмінський, Ю.А. Кузьмінський, М. Мароші, А.В. Нікольський, О.М. Петрук, В.В. Сопко, Й. Сташевська, З.А. Умнова, Г.В. Федорова, О.Д. Шарапов, Є.Л. Шуремов, В.Д. Юрін та інші.

Хоча окремі із зазначених економістів розглядали бухгалтерський облік як окрему інформаційну систему, втім більшість визначали його як одну з підсистем системи управління господарюючим суб'єктом. Комплексних наукових досліджень із формування, опрацювання та використання інформації для підготовки проектів управлінських рішень, їх прийняття та контролю за ефективністю впровадження останніх поки що не проводилось.

Аналогічні дослідження не велись і на галузевому рівні, хоч потреба в цьому очевидна з огляду на безпосередню залежність функціонування інформаційної системи від особливостей технології й організації виробничих процесів.

Актуальність вирішення зазначених вище питань і обумовила вибір теми дисертаційного дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана згідно з планом наукових досліджень кафедри обліку та аудиту

ПВНЗ "Інститут економіки і підприємництва" в процесі розробки держбюджетної теми "Дослідження методології й організації національної системи обліку, аналізу й аудиту в Україні" (№ ДР 0106U010733). Особисто дисертантом розроблено теоретичні засади інформаційної бухгалтерської системи, використання облікової інформації в управлінні промисловим виробництвом.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційної роботи є обґрунтування теоретичних положень та визначення основних підходів до формування інформаційної системи обліку, її використання для покращання процесу підготовки проектів управлінських рішень, контролю й аналізу їх ефективності на різних рівнях ієрархії управління. Поставлена мета визначила зміст досліджень, які зводяться до вирішення таких взаємопов'язаних завдань:

- визначити та обґрунтувати сутність інформаційної системи, особливості її класифікації, структури й основних етапів розвитку;
- дослідити алгоритми формування економічної інформації в інформаційній системі;
- побудувати організаційну та функціональну моделі підприємства в розрізі окремих господарських процесів з визначенням інформаційних потоків фінансово-господарської діяльності підприємства;
- дослідити специфіку відображення предмету, об'єктів і процесів у бухгалтерському обліку на підприємствах харчової промисловості;
- побудувати алгоритми збору, опрацювання та формування даних у системі бухгалтерського обліку;
- сформувати процес роботи інформаційної системи бухгалтерського обліку в автоматизованому режимі;
- побудувати для практичного застосування інформаційні моделі підготовки проектів управлінських рішень та змодельовати результати їх прийняття;
- обґрунтувати можливості застосування методів інтелектуального аналізу при визначенні ефективності результатів прийняття управлінських рішень.

Об'єктом дослідження є процес формування даних інформаційною системою бухгалтерського обліку на підприємствах.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних і практичних засад бухгалтерського обліку як управлінської інформаційної системи господарюючих суб'єктів харчової промисловості.

Методи дослідження. Теоретичною і методичною основою дослідження є системний підхід до вивчення явищ і процесів господарської діяльності, теорія наукового пізнання. Методика дослідження базується на принципах і положеннях теорії систем, наукових напрацюваннях з питань ринкової економіки. Також використовувались загальні методи пізнання: діалектичний (при визначенні суті інформаційної системи бухгалтерського обліку), історичний (при дослідженні розвитку теорії бухгалтерського обліку як системи), аналізу (при визначенні ознак облікової інформаційної системи та її функції), моделювання (при розробці організаційної і функціональної моделей бухгалтерського обліку), порівняльних

характеристик (при дослідженні особливостей відображення в обліку предмету, об'єктів і процесів в окремих виробництвах харчової промисловості).

Інформаційну базу дослідження складають нормативно-правові акти з питань підприємницької діяльності, наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених, матеріали наукових конференцій, симпозіумів, інформація статистичних збірників, оперативні дані та бухгалтерська звітність підприємств харчової промисловості.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у системному підході до формування інформаційної системи бухгалтерського обліку як основної інформаційної бази для розробки проектів управлінських рішень, контролю й аналізу ефективності їх прийняття. При цьому:

вперше:

- запропоновано методичні підходи до застосування методів інтелектуального аналізу наслідків прийняття управлінських рішень за даними бухгалтерського обліку, що дозволяє за короткий проміжок часу (залежно від терміну повного виробничого циклу підприємства) мінімізувати неконструктивні управлінські рішення;

удосконалено:

- методичні підходи (визначення циклічності процедур, врахування організаційної структури підприємства, створення своєрідного адаптивного фільтра тощо) до побудови алгоритмів збору, обробки та представлення даних бухгалтерського обліку в інформаційній системі, практична реалізація яких забезпечить оптимальне співвідношення важелів управління в кожній ланці керування підприємством;

- організаційні передумови проектування інформаційної системи бухгалтерського обліку на підприємстві шляхом поєднання сукупності даних про організаційно-функціональну модель керуючого об'єкта з визначенням інформаційних потоків за основними виробничими процесами щодо фінансово-господарської діяльності підприємства, що сприятиме мінімізації часу на виконання зазначених робіт і понесення при цьому витрат;

- теоретичні основи реалізації функції інформаційної системи бухгалтерського обліку шляхом розкриття специфіки відображення предмету, об'єктів і процесів у бухгалтерському обліку на підприємствах харчової промисловості. Реалізація зазначеного призведе до формування ефективної інформаційної бази для обслуговування процесу управління протягом усіх етапів від розробки проектів управлінських рішень до аналізу ефективності їх практичної реалізації;

набуло подальшого розвитку:

- обґрунтування організації роботи інформаційної системи бухгалтерського обліку в автоматизованому режимі, яка характеризується складом підрозділів підприємства, забезпечує функціонування системи автоматизованого оброблення облікової інформації, розподіл між ними функцій. Практична реалізація зазначеного дозволить вирішити одне з основних завдань автоматизованих систем управління економікою – оперативне продукування інформації, необхідної для управління;

– визначення напрямів моделювання результатів прийняття управлінських рішень за даними бухгалтерського обліку (через блок так званого “зворотного зв’язку”) з метою обрання найоптимальніших для одержання максимально позитивного фінансового результату.

Практичне значення отриманих результатів. Основні наукові та практичні результати дисертаційної роботи спрямовані на підвищення якості облікової інформації на стадії формування інформаційних потоків, їх опрацювання та використання в процесі підготовки і прийняття рішень, контролю й аналізу на різних рівнях ієрархії управління господарюючим суб’єктом.

Результати досліджень автора з удосконалення інформаційної бухгалтерської системи на підприємствах харчової промисловості використовувались у роботі Державного підприємства "Мишковицький спиртовий завод" (довідка № 138-02 від 22 серпня 2008 р.) та корпорації "Надзбруччя Хліб" (довідка № 25/18-1 від 2 вересня 2008 р.). Теоретичні висновки й практичні рекомендації дисертанта використовувались у навчальному процесі кафедрою автоматизованих систем і програмування Тернопільського національного економічного університету (довідка № 126-06/1496 від 9 вересня 2008 р.) при підготовці методичних матеріалів та викладанні курсу "Інформаційні системи і технології в обліку".

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота є самостійно виконаним завершеним науковим дослідженням. Усі наукові результати, викладені в роботі, одержані автором особисто й опубліковані в наукових працях.

Апробація результатів дисертації. Основні теоретичні та методичні положення дисертації доповідались на: міжнародних конференціях – 4-тій, 5-тій і 6-тій науково-теоретичних конференціях студентів, аспірантів і молодих вчених "Соціально-економічні, політичні та культурні оцінки і прогнози на рубежі двох тисячоліть" (Тернопіль, ПВНЗ "Інститут економіки і підприємництва", 2006, 2007 і 2008 рр.), науково-практичних конференціях "Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України" (Тернопіль, Тернопільський національний економічний університет, 2007 р.) та "Проблеми і перспективи розвитку підприємництва" (Харків, Харківський національний автомобільно-дорожній університет, 2007 р.); всеукраїнських науково-практичних конференціях – "Моделювання систем і процесів обліку, аналізу та аудиту" (Київ, Київський національний торговельно-економічний університет, 2008 р.) та "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації" (Київ, Державна академія статистики та аудиту, 2008 р.).

Публікації. Основні наукові положення, результати та висновки дисертації висвітлено у 13 одноосібних наукових працях загальним обсягом 5,0 д.а., з яких 6 – у фахових виданнях обсягом 3,5 д.а., 7 – в інших наукових виданнях.

Структура і обсяг дисертаційної роботи. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, додатків, списку використаних джерел. Загальний обсяг роботи складає 196 сторінок. Текст дисертації містить 41 рисунок на 12 сторінках та 8 таблиць на 3 сторінках. Список використаних джерел нараховує 208 позицій.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ

У розділі 1 **"Теоретичні основи реалізації функції інформаційної системи бухгалтерського обліку на підприємствах"** розкрито поняття "інформація", "дані", "економічна інформація", визначено суть системи як такої, інформаційної системи загалом і системи бухгалтерського обліку, зокрема.

Зазначено, що основним видом інформаційного забезпечення процесу управління на рівні господарюючих суб'єктів є економічна інформація, яка характеризує виробничі відносини в суспільстві.

Формування інформаційного простору, визначення суті, значення та видів інформації, необхідність її систематизації та структурування за задалегідь визначеними ознаками є актуальною проблемою на сучасному етапі розвитку економіки України. Організований набір елементів, які забезпечують збір, опрацювання, передачу та зберігання інформації, називають інформаційною системою. Сутність терміну "система" у загальному його розумінні – це сукупність елементів, котрі знаходяться у взаємовідносинах і взаємозв'язках й утворюють певну цілісність, єдність.

У науковій літературі дотепер не сформовано єдиної науково обґрунтованої класифікації економічних інформаційних систем, а також чітко визначених їхніх класифікаційних ознак. Якщо в окремих українських джерелах інформаційні системи класифікують за сферою діяльності, рівнем автоматизації процесів управління, ступенем централізації обробки інформації та за ступенем інтеграції функцій, то у російських – за рівнем у системі управління, сферою функціонування об'єкта управління, видом процесів управління та ступенем автоматизації інформаційних процесів.

Визначальною складовою інформаційної системи господарюючих суб'єктів є бухгалтерський облік як основний постачальник техніко-економічної інформації для управління господарюючими суб'єктами. Водночас, бухгалтерський облік також є окремою, але специфічною інформаційною системою, яка складається з окремих елементів.

Бухгалтерський облік слід характеризувати як систему, оскільки він наділений ознаками системи – наявністю зв'язків (у тому числі зворотних), поділ на частини, наявність структури (упорядкованих елементів), цілеспрямованість, збереження певної структури в заданих межах під впливом зовнішніх факторів та багатоаспектність. Саме тому найбільш поширене визначення його суті трактується як система спостереження, виміру і класифікації фактів господарської діяльності, яка узагальнює і передає інформацію для управління господарськими процесами.

Відповідно до цього, у роботі розроблена концептуальна схема (рис. 1), яка показує визначальну роль облікової інформаційної системи на рівні підприємств харчової промисловості, що представлена у вигляді інформаційної моделі. Ця система є узагальненою моделлю виробничо-господарської діяльності промислових підприємств та інших суб'єктів господарювання.



Рис. 1. Інформаційна бухгалтерська система у виробничо-фінансовій діяльності господарюючих суб'єктів харчової промисловості

Розробка бухгалтерської інформаційної системи немислима без попереднього формулювання її концепції, яка обов'язково повинна включати наступні постулати:

- облікова інформаційна система органічно входить у склад єдиної інформаційної системи підприємства, впливаючи при цьому на решту складових, і, одночасно, зазнаючи зворотного впливу;
- облікова інформаційна система створює умови для ефективного реалізації господарських операцій, забезпечуючи при цьому інформаційну підтримку суб'єктів господарювання;
- елементами облікової інформаційної системи виступають знання про бухгалтерський облік, а також інформація як зовнішня, так і внутрішня.

В дисертації досліджено найпоширеніші наукові концепції облікових систем, які одночасно є напрямками трансформації існуючої системи бухгалтерського обліку. Розглянуто конкретну функцію, мету та завдання останньої.

Розділ 2 роботи **"Методика створення й організація функціонування інформаційної системи бухгалтерського обліку підприємств харчової промисловості"** присвячений дослідженню актуальних питань відображення предмету, об'єктів і процесів у бухгалтерському обліку на підприємствах харчової промисловості в контексті формування інформаційної системи.

В процесі дослідження доведено, що сформуванню єдиної універсальної моделі управління виробництвом у господарюючих суб'єктах харчової промисловості неможливо, як неможливо побудувати її навіть для окремих підгалузей, насамперед тому, що технологічні й організаційні особливості більшості харчових виробництв мають принципові відмінності. Харчова промисловість об'єднує більше 40 спеціалізованих галузей, котрі мають особливості в технології виготовлення одного й того ж продукту при використанні різних технологічних схем. Крім того, галузі неоднорідні за своїм складом, суттєво відрізняються за технологією виготовлення продукції, ступенем технічної оснащеності підприємств, організації праці та виробництва. Суттєві технологічні й організаційні особливості існують навіть у середині окремих виробництв. Практично єдиною організаційною особливістю технологічних процесів біохімічних виробництв харчової промисловості є їх безцехова структура.

Виходячи із зазначеного, у роботі на прикладі одного з виробництв – цукробурякового – розроблено типову схему управління виробничою діяльністю цукрового заводу, схему формування інформації про надходження сировини (цукрових буряків) та її використання в управлінні підприємством, блок-схему системи організаційного планування при створенні інформаційної бухгалтерської системи, яка, певною мірою, є універсальною, тобто придатною для розробки будь-якої системи.

Дослідження, пов'язані з формуванням інформаційних потоків на рівні суб'єктів господарювання, запропоновано розпочинати з вивчення особливостей технології й організації виробництва та інформаційних потреб на різних рівнях управління. Мова насамперед іде про зміст інформації як для окремих її споживачів, так і для прийняття конкретних управлінських рішень.

У роботі визначено рівні використання інформації, які є важливим моментом формування інформаційних потоків з їх наступною класифікацією.

Доведено також, що особливості технології й організації харчових виробництв впливають на обрання форм первинної документації господарських операцій (у тому числі й електронних), порядок їх складання, представлення, узагальнення інформації за рівнями ієрархії управління.

Оскільки в більшості виробництв харчової промисловості господарська діяльність має чітко виражений поділ на три основні процеси: постачання, виробництво та збут, то й розгляд питань, пов'язаних з визначенням особливостей

формування інформації в системі бухгалтерського обліку, слід проводити відповідно до такої диференціації.

Щодо особливостей формування інформаційних масивів з руху великої кількості назв використовуваних на більшості підприємств харчової промисловості матеріальних ресурсів, то зазначена обставина не складає проблеми при використанні комп'ютерної техніки. Суб'єкти господарювання надходження матеріалів оформляють у вигляді документів типової форми: прихідними ордерами, накладними, актами тощо. Далі зафіксовані в первинних документах чи безпосередньо в комп'ютері дані узагальнюються в бухгалтерії підприємства. Відображення в бухгалтерському обліку навіть таких специфічних, наприклад, для кондитерського виробництва матеріальних ресурсів, як цукор, молоко, мука, какао, кава, патока тощо, можливе з використанням типових первинних документів. Отже, це рівень технічного забезпечення процесів.

Складніше з фіксацією даних і формуванням інформаційних масивів про рух сільськогосподарської сировини, технічні характеристики окремих її видів. Харчова промисловість, в основному, споживає сировину – продукт сільського господарства, що поділяється на сировину тваринного (м'ясо, молоко, шерсть та ін.) і рослинного походження (картопля, цукровий буряк, овочі, фрукти, зерно, хміль та інші). Для відображення їх руху (надходження, зберігання, відпуску у виробництво та використання) необхідна специфічна первинна документація. Зазначена обставина в дисертаційній роботі досліджена на прикладі цукробурякової, спиртової, пивоварної, консервної промисловості, а також підприємств хлібопечення.

У роботі наведені конкретні пропозиції щодо удосконалення формування в системі бухгалтерського обліку інформаційних потоків про витрати на оплату праці, втрати від браку, витрати на збут продукції тощо. Вони направлені на підвищення аналітичності й оперативності представлення даних.

Окрім того, критично проаналізовано порядок формування інформаційних потоків про витрати, котрі в собівартості продукції окреслено поняттям загальновиробничих. У харчовій промисловості проблеми їх аналітичного та синтетичного обліку такі ж, як і в інших господарюючих суб'єктах сфери матеріального виробництва. Разом з тим, аналіз річної звітності підприємств низки харчових виробництв показав, що значну питому вагу у загальновиробничих витратах мають витрати на утримання й експлуатацію обладнання, які, за підрахунками дисертанта, складають від 48 до 65 відсотків. Очевидно, з подальшим розвитком науково-технічного прогресу, і, відповідно, подальшою автоматизацією виробництва, їх питома вага зростатиме. Зроблено логічний висновок про необхідність формування окремої інформаційної системи з повною деталізацією усіх основних елементів витрат на утримання й експлуатацію обладнання для контролю за їх обсягом.

Об'єднання в аналітичному обліку різнорідних витрат в одну комплексну статтю "Загальновиробничі витрати" породжує певну проблему, пов'язану з подальшим їх розмежуванням на постійні і змінні. По-перше, зазначений у П(С)БО 16 "Витрати" поділ загальновиробничих витрат на постійні і змінні є некоректним,

оскільки всі вони за своєю природою – умовно-змінні. По-друге, для виділення з їх загального обсягу як витрат, величина котрих практично не залежить від зміни обсягів виробництва, так і витрат, які можна безпосередньо віднести на собівартість конкретних видів продукції, без їх попередньої деталізації (максимального розкрупнення на економічно однорідні елементи) неможливо.

Зазначене свідчить, що для точнішого подальшого визначення собівартості продукції та для управління рівнем виробничих витрат доцільно формувати окрему інформаційну систему, у якій можливо врахувати всі вказані вище особливості.

На основі цього розроблено схему формування інформації в системі, як правило, технологічного обліку і контролю, яка в подальшому одержує економічне (вартісне) "забарвлення", а також основні напрямки її використання в управлінні. Запропоновано також загальну схему організаційної та функціональної структури бухгалтерської інформаційної системи на рівні господарюючих суб'єктів.

Автором розроблено методику побудови алгоритмів збору, обробки та представлення даних бухгалтерського обліку в інформаційній системі, описано організацію її роботи в автоматизованому режимі.

У розділі 3 роботи **"Використання даних інформаційної системи бухгалтерського обліку при прийнятті управлінських рішень"** розглядаються актуальні питання побудови інформаційних моделей проектів управлінських рішень за даними бухгалтерського обліку, моделювання результатів їх прийняття та застосування методів інтелектуального аналізу наслідків управлінських рішень як основи подальшої перебудови алгоритмів опрацювання облікової інформації.

Основна ідея даного розділу - чітке дослідження процесу вибірки первинних даних у загальному масиві інформації облікової системи, їх сортування й опрацювання з метою надання певної інформації для підготовки проектів управлінських рішень, їх прийняття, моделювання очікуваних та аналіз реальних результатів.

Завершальним етапом економічної роботи на промисловому підприємстві і центральним моментом процесу управління є процес прийняття ефективних економічних рішень, що, безпосередньо не відноситься до сфери бухгалтерського обліку. Втім, проекти управлінських рішень готуються менеджерами на основі його інформаційної бази.

Інформаційне забезпечення процесу прийняття управлінських рішень – це головне завдання, основне функціональне призначення обліку в ринковій економіці.

Проведений аналіз дозволив зробити висновок про абстрактний характер як зазначених підходів до прийняття управлінських рішень, так і етапів їх практичної реалізації. Основним недоліком є ігнорування облікової інформації як основної компоненти будь-якого управлінського рішення. Окремі економісти взагалі не бачать місця бухгалтерської інформації, або ж припускають необхідність залучення обліку, аналізу лише на стадії виконання того чи іншого управлінського рішення та його результатів.

У дисертації доведено, що інформація використовується не лише на усіх стадіях (етапах) формування проектів рішень і при їх прийнятті, але й у процесі

подальшого контролю за їх ефективністю (якістю). Облікова інформація є необхідним елементом при прийнятті як запланованих, так і незапланованих рішень. Навіть при використанні інтуїтивного підходу до прийняття рішень керівники базуються на обліковій інформації.

Ще одним напрямком використання облікової інформації на усіх стадіях процесу формування та прийняття управлінських рішень є розробка інформаційних моделей. Очевидно, управління базується на економіко-математичних моделях, які, по суті, формують образ об'єкту.

Однак побудова інформаційних моделей за даними бухгалтерського обліку ще не знайшла належного обґрунтування. Деякі автори при формуванні інформаційних систем у їх центр ставлять не інформацію, а бізнес-процеси на всіх організаційних рівнях. Виробництво, маркетинг і збут, фінанси, облік при цьому розглядаються як складові управління бізнес-процесами.

У роботі розроблено загальну системну інформаційну модель підготовки й прийняття управлінських рішень на прикладі підприємств харчової промисловості (рис. 2).

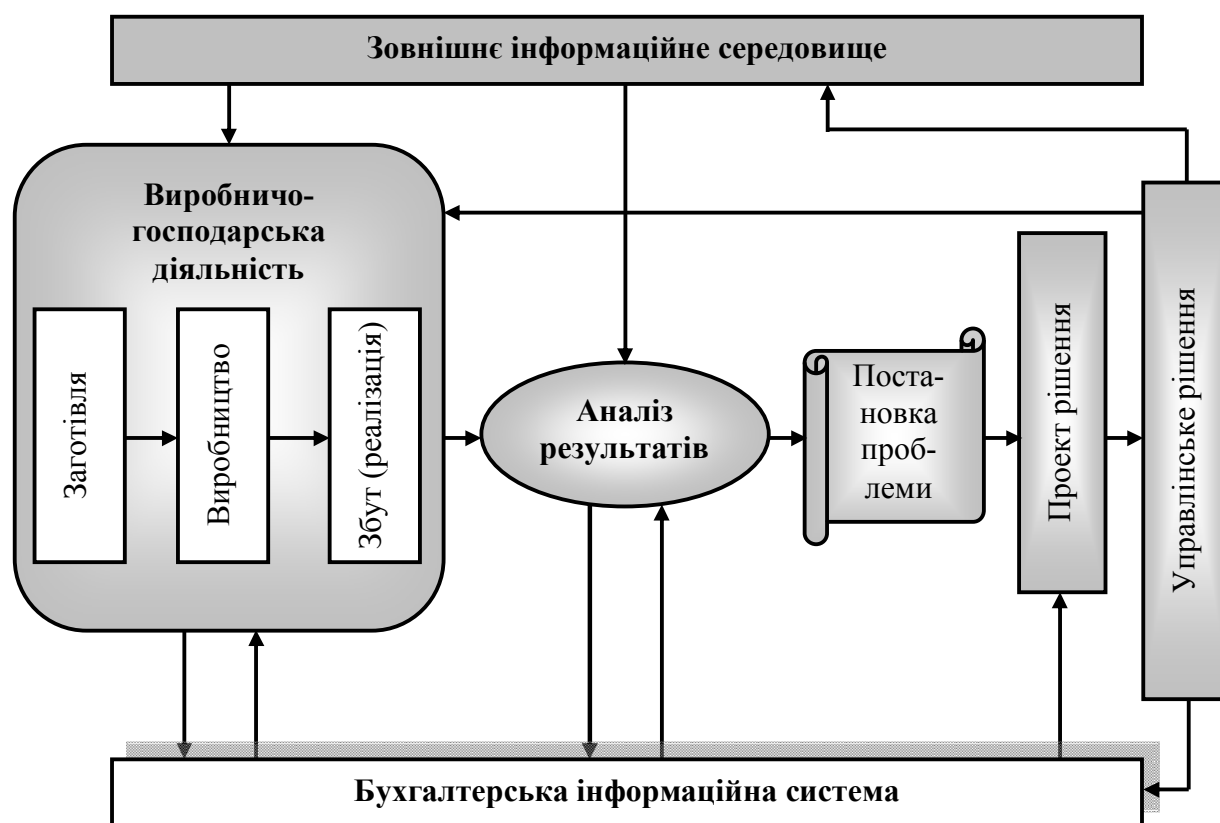


Рис. 2. Загальна інформаційна модель підготовки і прийняття управлінських рішень

Для відображення цього процесу як на різних виробничих стадіях, так і на різних рівнях підготовки проектів управлінських рішень, необхідно будувати окремі інформаційні моделі з різним ступенем деталізації інформації.

Дослідження інформаційних потоків на більшості підприємств харчової промисловості дозволяє дійти загального висновку, що більшість проектів поточних рішень так чи інакше пов'язані з усуненням відхилень (відступів) від нормативних параметрів виробничо-фінансової діяльності господарюючого суб'єкта, тобто з виконанням контрольних функцій. При цьому дуже часто інформаційні потоки як бухгалтерського, так і технологічного обліку в кінцевому підсумку опрацьовуються для використання їх у вигляді, максимально придатному для прийняття управлінських рішень.

Відзначено, що факт прийняття конкретного управлінського рішення аж ніяк не можна вважати завершенням процесу управління. Оскільки цей процес в обов'язковому порядку передбачає одержання очікуваного результату, то після практичної реалізації рішення необхідно розв'язати, як правило, на верхньому рівні ієрархії управління комплекс нових задач, пов'язаних з порівнянням запланованого результату з фактично одержаним, фіксацією відхилень, аналізом їх причин. Зібрана й опрацьована таким чином інформація через блок так званого "зворотного зв'язку" передається для прийняття вже нового управлінського рішення щодо удосконалення імітаційної моделі (розробки нового варіанту проекту рішення). Схематично цей процес зображено на рис. 3.

Отже, головна роль належить обліковій системі в процесі аналізування ефективності дії прийнятого управлінського рішення. Використання інформації є лише однією з цілого комплексу проблем, вирішуваних обліковою інформаційною системою. Адже аналізування наслідків впливу того чи іншого управлінського рішення на виробничо-господарську діяльність вимагає не просто фіксації певних інформаційних потоків, але і їх опрацювання у вигляді, максимально сприятливому для сприйняття.

Одержана таким чином інформація використовується на наступному етапі – етапі порівняння фактичного результату із запланованим. Даний процес теж відбувається в системі бухгалтерського обліку з використанням двох інших його функцій – оцінювальної та контрольної.

Наступним етапом у загальному процесі визначення ефективності управлінських рішень є аналіз наслідків їх практичної реалізації. На жаль, в українській економічній літературі питання методики проведення аналізу ефективності прийнятих управлінських рішень практично не досліджуються.

Етап аналізування ефективності прийнятого управлінського рішення починається з дослідження інформації про відхилення фактичного результату від очікуваного. Загалом позитивний чи негативний результат рішення одержано, вже відомо на етапі оцінювання. Проаналізувати його причини потрібно для того, щоб у кінцевому підсумку через блок прийняття рішень запропонувати конкретні шляхи удосконалення імітаційної моделі (проекту).

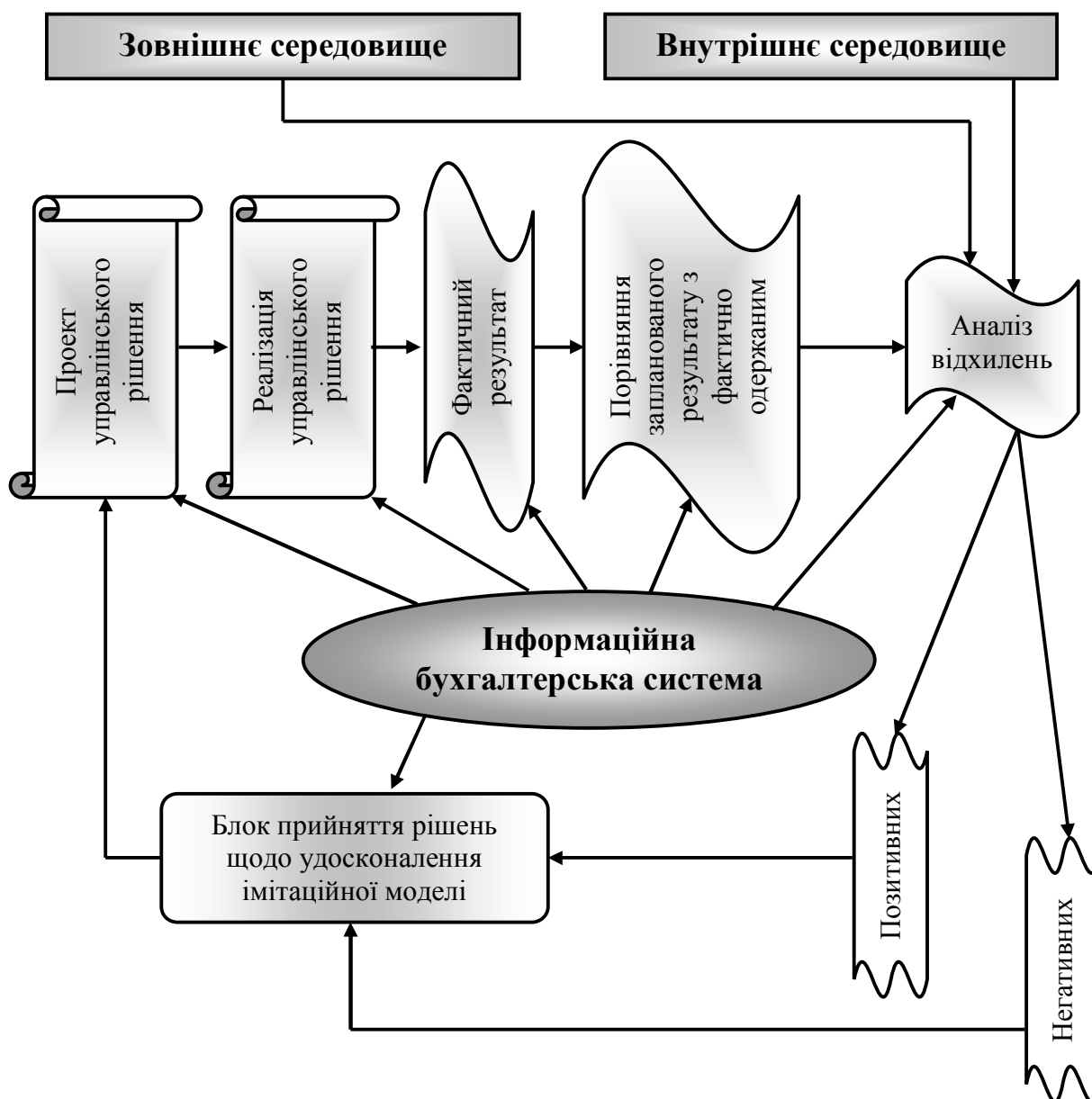


Рис. 3. Схематичне відображення процесу аналізу ефективності прийнятих управлінських рішень

Навіть у випадках повного збігу очікуваних і фактично одержаних результатів має бути проведений аналіз якості самого проекту рішення, повинен діяти принцип зворотного зв'язку. По-перше, при цьому може спрацювати фактор часу – можуть з'явитися нові обставини, врахування яких дозволить удосконалити реалізований вже проект. При проведенні такого аналізу потрібно, однак, детально проаналізувати вплив не лише внутрішнього, але й зовнішнього середовища. Мова йде про одержання повторної оперативної інформації про нових потенційних постачальників, ймовірні зміни в ціновій політиці на ринку сировини тощо. Очевидно, що більша частина необхідних для цього інформаційних потоків

формуватиметься за межами інформаційної бухгалтерської системи. У такому випадку основою буде зовнішня маркетингова інформація.

Що стосується негативних результатів прийнятого управлінського рішення, то вони повинні бути проаналізовані детально. В окремих джерелах цей процес ще називають аналізом можливих несприятливих обурень. При дослідженні використовують як інформацію, одержану на етапі порівняння, так і інші дані з бухгалтерської інформаційної системи. Оскільки при цьому потрібно чітко розмежувати об'єктивні і суб'єктивні причини негативного рішення, то в обов'язковому порядку слід задіяти всю наявну зовнішню маркетингову інформацію. Автором підкреслено, що логічним завершенням процесу економічного аналізу є аналіз фінансового стану підприємства харчової промисловості до і після прийняття управлінського рішення.

У дисертації вперше зроблено спробу дослідити можливість використання методів інтелектуального аналізу наслідків прийняття управлінських рішень як основи перебудови алгоритмів обробки облікової інформації.

На практиці це означає посилене автоматизоване дослідження масивів інформації з метою виявлення прихованих (чи не досліджених раніше) залежностей і взаємозв'язків, подальше використання яких в управлінні дозволить приймати ефективні рішення. Таким чином, ідеться про одержання нових знань, на основі яких мають бути сформовані такі моделі, побудувати котрі звичайними методами неможливо.

Проблеми інтелектуального аналізу даних протягом останнього часу стали об'єктом особливої уваги як зарубіжних, так і українських економістів. Разом з тим в економічній літературі практично не ведуться систематичні дослідження зазначеної проблеми в контексті з обліковою інформаційною системою – основним постачальником даних на рівні господарюючих суб'єктів. З огляду на це, зроблено спробу проаналізувати можливості використання інформаційних потоків бухгалтерської інформаційної системи для розробки проектів і прийняття нестандартних управлінських рішень.

Разом з тим, навіть при дослідженні окремих нетипових явищ, котрі важко спрогнозувати чи передбачити їх наслідки, необхідно обережно підходити до використання інформації, достовірність якої викликає сумнів. Позитивним моментом консерватизму бухгалтерського обліку є те, що інформаційні масиви в його системі формуються виключно на доказовій базі – первинних документах, юридично оформлених відповідним чином. Якщо ж мова йде лише про поглиблене вивчення сформованих в обліковій інформаційній системі потоків з використанням окремих, навіть неадекватних (нетрадиційних чи невластивих ситуації) методів дослідження, то це особливих заперечень не викликає.

Що стосується рішення, проект якого розроблений на основі інформації, одержаної поза межами бухгалтерської інформаційної системи, то, очевидно, що ступінь довіри до нього з боку як керівників, так і працівників облікових служб буде невисокою. Можна, наприклад, прийняти рішення про пошук постачальників картоплі на спиртовому заводі чи кави на кондитерській фабриці за зниженими

цінами у зв'язку з прогнозом великого майбутнього урожаю, однак не треба забувати при цьому про ймовірність корегування його величини з боку сил природи (погодних умов тощо).

Разом з тим, є область застосування методів інтелектуального аналізу даних в окремих ділянках управлінського і, тим більше, прогнозного обліку. Система інтелектуального аналізу даних є важливим елементом формування оперативних чи стратегічних рішень, інформаційна база яких формується в системі стратегічного управлінського обліку, пов'язаній із зовнішніми факторами, що мають вплив на господарюючий суб'єкт. Її можна використовувати насамперед у стратегічному й конкурентному аналізі. В першу чергу, це необхідно при аналізі так званих "сліпих зон", у процесі якого встановлюються причини неточностей чи помилок у процесі прийняття того чи іншого управлінського рішення.

Методи інтелектуального аналізу можуть використовуватися в аудиті, в процесі проведення якого часто доводиться робити висновки не лише на основі документально підтвердженої інформації, але й, в окремих випадках, на основі власної інтуїції аудитора. Відомо, що Міжнародними нормативами аудиту дозволено використовувати так звану фінансову інформацію перспективного характеру. "Прогнозна фінансова інформація" – це фінансова інформація, що базується на припущеннях про події, які можуть відбутися в майбутньому, та про можливі дії суб'єкта господарювання. Прогнозною інформацією та методами системного аналізу даних користуються також і в перспективному (стратегічному) аналізі.

Відповідно до цього, в роботі зроблено висновок про те, що в економічній літературі питання використання інформаційних масивів бухгалтерської інформаційної системи при проведенні системного аналізу даних практично не досліджені. Об'єктами наукового аналізу не стали такі моменти: проекти яких саме управлінських рішень можна розробляти за допомогою методів системного аналізу даних, яка інформація при цьому потрібна, якими методами її найкраще опрацьовувати і, нарешті, який ступінь використання при цьому прогнозної інформації, що формується за межами облікової інформаційної системи, і яка величина внаслідок цього ризику.

ВИСНОВКИ

У дисертації розроблено теоретико-методичні засади формування бухгалтерської інформаційної системи підприємств харчової промисловості, починаючи з етапу фіксації даних і закінчуючи використанням інформації в процесі розробки проектів управлінських рішень, їх прийняття та на наступному етапі аналізу ефективності. Отримані результати свідчать про досягнення поставленої мети і дають можливість зробити такі висновки і пропозиції.

1. Управління суб'єктом господарювання характеризує складна інформаційна система, пов'язана як із зовнішніми, так і з внутрішніми інформаційними потоками, різноманітністю видів інформації. Проблеми формування інформаційного простору,

визначення суті, значення та видів інформації, проблем її систематизації за наперед визначеними ознаками є актуальними на сучасному етапі розвитку економіки України.

2. Важливою складовою системи управління є бухгалтерський облік як основний постачальник техніко-економічної інформації для управління господарюючими суб'єктами. Своєю чергою, бухгалтерський облік є окремою специфічною інформаційною системою, котра складається з окремих елементів. Інформаційна система бухгалтерського обліку, як і інші системи інформації, має свою конкретну функцію, мету та завдання. Під функцією в цьому випадку мається на увазі певна властивість, що впливає на досягнення мети. Функція інформаційної системи бухгалтерського обліку є єдиною – інформаційною. Вона найточніше відображає її суть, специфічні способи вираження властивостей та реалізації суспільного призначення.

3. Основними метою та завданням бухгалтерської інформаційної системи є формування бази даних про діяльність господарюючого суб'єкта у вигляді, найбільш придатному для використання потенційними користувачами. При цьому вся сукупність робіт зі збору, реєстрації, зберігання, опрацювання та передачі інформації користувачам вважається інформаційним або ж технічним процесом інформаційної бухгалтерської системи.

4. Проблемою, котра вимагає свого вирішення в процесі формування інформаційної бухгалтерської системи на підприємствах харчової промисловості, є ув'язування технологічного і бухгалтерського обліку виробничих процесів. Очевидно, первинна фіксація їх ходу має відбуватись засобами технічного контролю та працівниками з використанням лише кількісної оцінки. Основним призначенням бухгалтерського обліку як системи інформаційного забезпечення процесу управління повинен бути вибір із загального масиву технологічної інформації, необхідної для формування інформаційної системи та надання їй вартісної оцінки.

5. Бродильні виробництва мають технологічні та організаційні особливості, котрі необхідно враховувати при формуванні інформаційної бази для управління виробничо-господарською діяльністю: часто з одного виду сировини виробляють кілька видів продукції; технологічний процес проходить не шляхом механічного з'єднання ряду речовин, а з допомогою складних фізико-хімічних, біологічних і теплових процесів; окремі виробництва носять сезонний характер і повністю залежать від вихідної сировини сільськогосподарського призначення, яка має обмежений термін зберігання. Інформаційна бухгалтерська система у виробництвах харчової промисловості формується з окремих підсистем: постачання, виробництва і збуту. При цьому процес фіксації, опрацювання й узагальнення інформації має відбуватись з максимальним врахуванням технологічних та організаційних особливостей кожного харчового виробництва, зокрема.

6. Одним із напрямків використання облікової інформації на усіх стадіях процесу формування та прийняття управлінських рішень є розробка інформаційних моделей. Управління базується на економіко-математичних моделях, які, по суті, формують образ об'єкту. Що стосується побудови при цьому інформаційних

моделей за даними бухгалтерського обліку, то зазначена проблема в літературі досліджена недостатньо.

7. Формування методичних підходів до побудови алгоритмів збору, обробки та представлення даних бухгалтерського обліку в інформаційній системі має забезпечити оптимальне співвідношення важелів управління в кожній ланці керування підприємством.

8. Факт прийняття конкретного управлінського рішення не можна вважати завершенням процесу управління. Оскільки цей процес в обов'язковому порядку передбачає одержання очікуваного результату, то після практичної реалізації рішення необхідно виконати на верхньому рівні ієрархії управління комплекс нових задач, пов'язаних з порівнянням запланованого результату з фактично одержаним, фіксацією відхилень, аналізом їх причин. Зібрана й опрацьована таким чином інформація через блок так званого "зворотного зв'язку" повинна передаватися для прийняття вже нового управлінського рішення щодо удосконалення імітаційної моделі (розробки нового варіанту проекту рішення).

9. Важливим етапом у загальному процесі визначення ефективності управлінських рішень є аналіз наслідків їх практичної реалізації. Його технології, що базуються на звичайних, вже апробованих підходах, мають низку недоліків. Саме недоліки класичної системи економічного аналізу й породили нові методи дослідження складних систем. Такі нові підходи до розв'язку задач аналізу в літературі дістали назву технологій інтелектуального аналізу даних (чи: Data Mining), метою якого є виявлення прихованих правил і закономірностей у наборах даних.

10. Дослідження навіть окремих нетипових (на перший погляд – нелогічних) явищ, які важко спрогнозувати чи передбачити їх наслідки, викликає потребу обережно підходити до використання інформації, достовірність якої викликає сумнів. У консерватизмі бухгалтерського обліку є й позитивні моменти. Зокрема, інформаційні масиви в його системі формуються виключно на доказовій базі – первинних документах, відповідним чином юридично оформленим. Якщо ж мова йде лише про поглиблене вивчення сформованих в обліковій інформаційній системі потоків з використанням окремих навіть неадекватних (нетрадиційних чи невласливих ситуацій) методів дослідження, то це особливих заперечень не викликає.

11. Система інтелектуального аналізу даних, безумовно, є важливим елементом формування оперативних чи стратегічних рішень, інформаційна база котрих формується в системі стратегічного управлінського обліку. Її можна використовувати в стратегічному й конкурентному аналізі. У першу чергу, це необхідно при аналізі так званих "сліпих зон", у ході якого вивчаються причини неточностей чи помилок у процесі прийняття того чи іншого управлінського рішення. Методи інтелектуального аналізу можуть бути використані в аудиті, під час проведення якого часто доводиться робити висновки не лише на основі документально підтвердженої інформації, але й, в окремих випадках, на основі власної інтуїції аудитора. Зазначене, насамперед, відноситься до розробки

фінансових прогнозів стосовно руху господарських засобів, грошових потоків та інших показників виробничо-господарської діяльності.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

У наукових фахових виданнях:

1. Мачуга Р. Інформатизація суспільства й інформаційні системи господарюючих суб'єктів / Р. Мачуга // Галицький економічний вісник. – 2006. – № 2 (9). – С. 71-75.
2. Мачуга Р. Проблеми інформаційного забезпечення управління господарюючими суб'єктами / Р. Мачуга // Галицький економічний вісник. – 2006. – № 3 (10). – С. 39-46.
3. Мачуга Р. Інформаційні бухгалтерські системи: функції, мета і завдання / Р. Мачуга // Вісник ЖДТУ. – 2007. – № 4 (42). – С. 117-125.
4. Мачуга Р. Організаційні передумови проектування інформаційної системи бухгалтерського обліку на підприємстві / Р. Мачуга // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 12. – С. 35-41.
5. Мачуга Р. Алгоритми збору, опрацювання та представлення даних в інформаційній бухгалтерській системі: методика побудови / Р. Мачуга // Галицький економічний вісник. – 2008. – № 1 (16). – С. 146-154.
6. Мачуга Р. Моделювання результатів управлінських рішень за даними бухгалтерського обліку з використанням методів інтелектуального аналізу / Р. Мачуга // Галицький економічний вісник. – 2008. – № 4. – С. 160-167.

В інших виданнях:

7. Мачуга Р. Інформатизація суспільства та види інформаційних систем / Р. Мачуга // Соціально-економічні, політичні та культурні оцінки і прогнози на рубежі двох тисячоліть: Тези доповідей IV міжнародної науково-теоретичної конференції студентів, аспірантів та молодих вчених (м. Тернопіль, 30 березня 2006 р.). – Тернопіль, 2006. – С. 107-108.
8. Мачуга Р. Бухгалтерська інформаційна система в управлінні промисловим виробництвом / Р. Мачуга // Сучасний соціокультурний простір 2006. Матеріали Всеукраїнської науково-практичної Інтернет-конференції 25-27 вересня 2006 року. Частина 1. – К.: "ТК Меганом", 2006. – С. 20-22.
9. Мачуга Р. Специфіка відображення об'єктів і процесів у бухгалтерському обліку на підприємствах харчової промисловості / Р. Мачуга // Соціально-економічні, політичні та культурні оцінки і прогнози на рубежі двох тисячоліть: Тези доповідей V Міжнародної науково-практичної конференції студентів, аспірантів і молодих вчених. – Тернопіль, 2007. – С. 232-234.
10. Мачуга Р. Методика розробки алгоритмів збору й обробки даних обліку в інформаційній системі / Р. Мачуга // Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції, 21-22 листопада 2007 р. – Тернопіль: Економічна думка, 2007. – С. 272-275.

11. Мачуга Р. Рівні формування інформації в системі бухгалтерського обліку підприємств харчової промисловості / Р. Мачуга // Проблеми і перспективи розвитку підприємництва: Збірник матеріалів міжнародної науково-практичної конференції, 14-15 грудня 2007 р. – Ч. 2. – Харків: Вид-во ХНАДУ, 2007. – С. 169-171.

12. Мачуга Р. Облік у побудові інформаційних моделей підготовки проектів управлінських рішень / Р. Мачуга // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації: збірник наукових праць. Випуск 1 [Держ. акад. статистики, обліку та аудиту]. – К.: ДП "Інформаційно-аналітичне агентство", 2008. – С. 87-89.

13. Мачуга Р. Управлінські рішення за даними бухгалтерського обліку / Р. Мачуга // Соціально-економічні, політичні та культурні оцінки і прогнози на рубежі двох тисячоліть: Тези доповідей VI Міжнародної науково-практичної конференції студентів, аспірантів і молодих вчених. – Тернопіль, 2008. – С. 311-313.

АНОТАЦІЯ

Мачуга Р.І. Інформаційна система бухгалтерського обліку в управлінні підприємствами харчової промисловості. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Тернопільський національний економічний університет, Тернопіль, 2009.

Дисертаційна робота присвячена дослідженню актуальних проблем формування інформаційних потоків в інформаційній системі бухгалтерського обліку, їх форматуванню й використанню для розробки проектів управлінських рішень, прийняття та подальшого аналізу їх ефективності в процесі практичної реалізації на рівні господарюючих суб'єктів.

На основі критичного аналізу й узагальнення технічних, технологічних та організаційних особливостей виробництв харчової промисловості визначено місце і роль інформаційної системи бухгалтерського обліку, її функцію, мету та завдання, охарактеризовано організаційні передумови її проектування на підприємстві. Вперше запропоновано методика побудови алгоритмів збору, опрацювання та представлення даних бухгалтерського обліку в інформаційній системі та описано її роботу в автоматизованому режимі.

Об'єктом докладного аналізу стали питання побудови інформаційних моделей підготовки проектів управлінських рішень, їх прийняття та застосування при цьому методів інтелектуального аналізу даних.

Ключові слова: інформація, дані, система, інформаційна система, бухгалтерська інформаційна система, бухгалтерський облік, економічний аналіз, аудит, управлінські рішення, інтелектуальний аналіз даних.

АННОТАЦИЯ

Мачуга Р.И. Информационная система бухгалтерского учета в управлении предприятиями пищевой промышленности. – Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – Тернопольский национальный экономический университет, Тернополь, 2009.

Диссертационная работа посвящена исследованию актуальных проблем формирования информационных потоков в информационной системе бухгалтерского учета, их форматированию и использованию для разработки проектов управленческих решений, принятия и последующего анализа их эффективности в процессе практической реализации на уровне хозяйствующих субъектов.

Раскрыто содержание понятий «информация», «данные», «экономическая информация», определено сущность системы как таковой и системы бухгалтерского учета в частности.

Исследованы проблемы классификации экономической информации и экономических информационных систем, следствием чего стало утверждение того, что в экономической литературе для этого не разработано единых классификационных признаков.

На основании критического анализа и обобщения технических, технологических и организационных особенностей производств пищевой промышленности в работе определено место и роль информационной системы бухгалтерского учета, ее функцию, цель и задания. При этом раскрыто сущность понятий «система», «информационная система», «информационная система бухгалтерского учета».

Исследованы организационные предпосылки проектирования информационной системы бухгалтерского учета и разработана организационно-функциональная модель (структура) предприятия, определены информационные потоки относительно финансово-хозяйственной деятельности.

Вследствие изучения специфики отражения предмета, объектов и процессов в бухгалтерском учете на предприятиях пищевой промышленности впервые разработана методика построения алгоритмов сбора, обработки и представления данных бухгалтерского учета в информационной системе, внесены конкретные предложения по улучшению ее работы в автоматизированном режиме.

Объектом подробного анализа стали вопросы построения информационных моделей проектов управленческих решений и их принятия. Результатом этого стала разработка специфических моделей подготовки проектов управленческих решений по основным процессам предприятий пищевой промышленности. Получило дальнейшее развитие исследование проблем моделирования результатов принятых управленческих решений с позиций их эффективности на основе информации учетной информационной системы.

В диссертационной работе впервые исследована возможность применения методов интеллектуального анализа данных для углубленного изучения информации бухгалтерской информационной системы с целью ее дальнейшего использования при изучении отдельных скрытых (или не исследованных ранее) зависимостей и взаимосвязей для принятия эффективных управленческих решений.

Ключевые слова: информация, данные, система, информационная система, бухгалтерская информационная система, бухгалтерский учет, экономический анализ, аудит, управленческие решения, интеллектуальный анализ данных.

THE SUMMARY

Machuga R.I. Accounting Information System in Management of Food Industry Enterprises. – Manuscript.

Thesis for a candidate's degree. Speciality 08.00.09 – Accounting, analysis and audit (economic activity aspect). – Ternopil National Economic University, Ternopil, 2009.

The dissertation is devoted to vital problems research in the sphere of accounting information flows and their formation, their formatting and using for the development of administrative decision projects, acceptance and subsequent analysis of their efficiency in the process of practical realization at the level of management object.

On the basis of the critical analysis and generalization of technical, technological and organizational features of food production the work determines the place and the role of the accounting information system, its function, purpose and task. The thesis also characterizes organizational pre-conditions of its planning at an enterprise. The construction method of accumulation algorithms, book-keeping data working up and presentation are first offered in the information system which work is described in the automated mode.

The problems of information models construction for the preparation of administrative decision projects, their acceptance and herewith application of the methods of intellectual data analysis became as an object for the separate research.

Keywords: information, data, system, information system, accounting information system, accounting, economic analysis, audit, administrative decisions, intellectual data analysis.