

ТЕРНОПІЛЬСЬКА АКАДЕМІЯ НАРОДНОГО ГОСПОДАРСТВА

УДК: 657.1. : 338.4:66

РОМАНІВ Ростислав Володимирович

***ФОРМУВАННЯ ТА ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ
УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПРОМИСЛОВИХ
ПІДПРИЄМСТВАХ***

***(на прикладі підприємств лакофарбової промисловості
України)***

Спеціальність 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит

АВТОРЕФЕРАТ

дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Тернопіль – 2000

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ДИСЕРТАЦІЙНОЇ РОБОТИ

Актуальність теми. Розвиток ринкових методів господарювання, розширення інтеграційних процесів у вітчизняній економіці, метою яких є вступ України у європейське і світове співтовариство, має вирішальний вплив на всі аспекти господарського життя суб'єктів підприємницької діяльності.

Формування на макрорівні конкурентного середовища змушує управлінські структури проводити ефективну політику ціноутворення, швидко переорієнтовувати виробництво у відповідності до зміни ринкової кон'юнктури, моделювати альтернативні прогнозні варіанти розвитку економічної ситуації. Вирішення цих завдань вимагає створення на мікрорівні гнучкої інформаційної технології, здатної оперативно реагувати на запити всіх ланок управління і постачати необхідну їм інформацію. Практика діяльності зарубіжних підприємств свідчить, що в якості такої технології успішно застосовується концепція управлінського обліку.

Питання взаємозв'язку бухгалтерського обліку, контролю та аналізу із системою управління, а також проблеми функціонування управлінського обліку в тій чи іншій мірі висвітлені у працях як вітчизняних, так і зарубіжних економістів: Ф.Ф.Бутинця, С.В.Голова, З.В.Гуцайлюка, З.В.Задорожного, В.І.Єфименка, Б.М.Литвина, Ю.Я.Литвина, М.С.Пушкаря, Я.В.Соколова, С.О.Стукова, В.В.Сопка, І.Д.Фаріона, Р.В.Федоровича, М.Г.Чумаченка, С.І.Шкарабана та інших. Однак, не дивлячись на розробку цілого ряду теоретичних і практичних положень стосовно управлінського обліку, серед дослідників до цих пір відсутня єдність відносно розуміння його суті, ролі і місця в інформаційній системі підприємства. Вирішення даних питань є особливо актуальним у зв'язку із впровадженням в Україні з 01.01.2000 року цілого комплексу нормативних актів, пов'язаних з реформуванням системи бухгалтерського обліку. Хід даного процесу створює об'єктивні передумови для формування концепції управлінського обліку на вітчизняних підприємствах. Варіанти системи управлінського обліку, описані в працях К.Друрі, Т.Стоуна, Дж.Фостера, Ч.Хорнгрена, А.Яругової, Р.Ентоні, Дж.Ріса, Дж.Шіма, Дж.Сігела та інших зарубіжних економістів, не можуть в повній мірі задовольнити вимоги адміністративного менеджменту підприємств України, так як вказані моделі призначені для функціонування в умовах сформованого ринкового середовища. Тому для потреб зазначених структур повинна бути розроблена концепція управлінського обліку, яка передбачає використання зарубіжних прийомів і методів обробки економічної інформації, адаптованих для роботи в умовах перехідної економіки, і враховує позитивний досвід із застосування методик, що склались у вітчизняній обліковій теорії.

Ефективність функціонування управлінського обліку та результативність процесу прийняття рішень багато в чому залежить від оперативності обробки великих масивів

економічної інформації та її адресної передачі управлінським структурам. Це зумовлює необхідність пошуку оптимальної конфігурації інформаційної автоматизованої системи та проектування прогресивних технологій, здатних вирішувати неструктуровані задачі управлінського обліку.

Саме актуальність перерахованих вище питань та важливість їх вирішення в умовах подальшого реформування господарського механізму вітчизняних підприємств зумовили вибір теми дисертаційного дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково – дослідних робіт Тернопільської академії народного господарства і належить до державно – бюджетної теми “Дослідження та розробка концептуальних основ формування національної системи бухгалтерського обліку в Україні” (№ державної реєстрації 0199U001045). Внесок автора полягає у теоретичному обґрунтуванні основних рис системи управлінського обліку та розробці пропозицій щодо її впровадження на підприємствах лакофарбової промисловості України.

Мета і задачі дослідження. Метою дисертаційної роботи є вироблення пропозицій щодо формування та функціонування системи управлінського обліку в автоматизованому режимі на підприємствах лакофарбової промисловості України.

Поставлена мета обумовила формулювання таких задач дослідження:

- уточнити зміст категорії ”управлінський облік”, її місце в загальній інформаційній системі підприємства та роль в процесі прийняття управлінських рішень;
- дослідити вплив макро- та мікроекономічних чинників лакофарбового виробництва на формування системи управлінського обліку;
- узагальнити зарубіжний та вітчизняний досвід щодо групування виробничих витрат та прийомів дослідження їх поведінки в залежності від зміни чинників виробництва; вказати можливості їх застосування у лакофарбовому виробництві;
- розробити методологічну схему організації обліку, контролю та аналізу виробничих витрат на лакофарбовому підприємстві за місцями їх виникнення та сферами відповідальності;
- дати критичну оцінку прийнятих у вітчизняній і міжнародній практиці методик калькулювання собівартості продукції та визначити серед них найбільш оптимальні для застосування в системі управлінського обліку лакофарбового підприємства;
- розробити пропозиції щодо організації системи внутрішньогосподарської звітності;
- сформулювати вимоги щодо принципів побудови та видів забезпечення інформаційної автоматизованої системи підприємства; дати критичну оцінку способів автоматизованої обробки економічної інформації та визначити напрямки їх вдосконалення;

- обґрунтувати пропозиції щодо правил виконання облікових процедур в автоматизованій інформаційній системі підприємства;
- розробити модель вирішення неструктурованих і слабоструктурованих завдань управлінського обліку з використанням методики штучного інтелекту.

Об'єкт дослідження. Вибір в якості об'єкту дослідження підприємств лакофарбової промисловості зумовлено тією значущістю, яку відіграє їх продукція в народногосподарському комплексі України. Однак, на відміну від інших галузей хімічної промисловості, такі важливі аспекти економіки лакофарбових підприємств, як специфіка організації та методології облікових процесів, практично, не знайшли свого відображення в економічній літературі.

Предмет дослідження. Предметом дослідження є принципи формування та функціонування системи управлінського обліку та її роль в процесах збору, обробки і використання обліково-аналітичної інформації у прийнятті управлінських рішень.

Методи дослідження. Методологічною та методичною основою дослідження стали основні положення діалектичного методу щодо пізнання різних економічних явищ та процесів в безперервному їх розвитку та взаємозв'язку. При розкритті змісту категорії “управлінський облік” та визначенні її місця в інформаційному середовищі підприємства використано метод та основні принципи системного підходу, що дозволило ідентифікувати вказану категорію як систему з вхідними та вихідними параметрами. При дослідженні об'єктів управлінського обліку застосовувались різні аналітичні прийоми: економіко-математичного, статистичного та порівняльного аналізу; методи екстраполяції, моделювання, планування і прогнозування. Для достовірності і оперативності отримання результатів реалізація окремих прийомів провадилась в автоматизованому режим обробки даних. Основною інформаційною базою проведення всіх перерахованих методів дослідження стали фактичні показники роботи лакофарбових підприємств України. В процесі дослідження були вивчені праці вітчизняних та зарубіжних авторів, нормативні і методичні матеріали з питань функціонування бухгалтерського обліку й проведення економічного аналізу. В роботі також були використані літературні джерела, в яких розкриваються основні положення загальної теорії систем, теорії управління, кібернетики, принципів організації робочого місця спеціаліста в режимі роботи звичайної та інтелектуальної автоматизованої інформаційної системи.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у розробці пропозицій щодо формування та функціонування системи управлінського обліку на лакофарбових підприємствах. В результаті проведеного дослідження обґрунтовано такі положення, які мають наукову новизну:

- розкрито суть методики застосування системного підходу у дослідженні категорії “управлінський облік”;

- виявлено та узагальнено коло чинників, які зумовлюють специфіку функціонування управлінського обліку в умовах лакофарбового виробництва;
- розроблено пропозиції щодо вдосконалення методики групування витрат за різними класифікаційними ознаками та використання такої інформації в управлінській діяльності;
- визначено шляхи використання інформації про собівартість продукції в процесі прийняття управлінських рішень;
- сформульовано принципи побудови системи внутрішньогосподарської звітності лакофарбового підприємства;
- доведено переваги функціонування облікової підсистеми в загальній інтегрованій автоматизованій інформаційній системі в режимі роботи “клієнт-сервер” з використанням моделі повного документообігу;
- розроблено модель вирішення неструктурованих та слабоструктурованих завдань управлінського обліку на базі застосування інтелектуальних АРМ.

Практичне значення одержаних результатів полягає у тому, що автором розроблені шляхи впровадження концепції управлінського обліку та методики автоматизованої обробки інформації на лакофарбових підприємствах України. Зокрема, окремі рекомендації щодо організації обліку виробничих витрат за місцями їх виникнення та сферами відповідальності впроваджені в практику діяльності ВАТ “Галлак” (м.Борислав). Рекомендації щодо проведення комплексної автоматизації інформаційної системи підприємства прийняті до уваги адміністрацією Львівського лакофарбового заводу та ТОВ”Полимер” (м.Івано-Франківськ). Деякі розробки щодо методик калькулювання собівартості продукції використовуються у навчальному процесі Тернопільської академії народного господарства при вивченні курсу “Управлінський облік”.

Апробація результатів дисертації. Основні положення дисертації доповідались на міжнародній науково – практичній конференції “Особливості оперативного економічного аналізу в системі маркетингової діяльності промислових підприємств” (м .Тернопіль,1995 р.), міжвузівській науково – практичній конференції “Актуальні проблеми розвитку економіки України в перехідний період до ринку” (м.Тернопіль, 1996 р.), другій міжнародній конференції “Економіка, фінанси, державне управління” (м.Львів, 1998 р.), третій та четвертій науково – практичних конференціях ТДТУ “Прогресивні матеріали і технології в машино- та приладобудуванні” (м.Тернопіль, 1998 р. і 2000 р.), міжнародній науково-практичній конференції “Україна на порозі XXI століття: економіка, державність” (Вінниця, 2000 р.).

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 15 робіт загальним обсягом 2,95 д.а., з них 6 – у наукових фахових виданнях обсягом 1,55 д.а.

Обсяг і структура роботи. Дисертація складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних літературних джерел, додатків. Обсяг роботи – 177 сторінок машинописного тексту. В роботі розміщено 15 рисунків на 16 сторінках, 28 таблиць на 24 сторінках, 15 додатків на 20 сторінках. Список використаних джерел охоплює 221 найменування і займає 18 сторінок.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЙНОЇ РОБОТИ

У вступі обґрунтовано актуальність вибраної теми, визначена мета та основні завдання, об'єкти дослідження, наукова новизна і практичне значення розроблених рекомендацій.

У першому розділі “Роль і завдання обліково – аналітичної інформації в процесі управління підприємством” розкриваються шляхи реорганізації бухгалтерського обліку, аналізу і планування в напрямку створення і впровадження концепції управлінського обліку на лакофарбових підприємствах України.

Для реалізації поставленої мети в дисертації на основі опрацювання цілого ряду літературних джерел проведено дослідження змісту економічної категорії “управлінський облік”, його місця та ролі в інформаційній системі підприємства. В роботі визначено коло різних економічних чинників, які впливають на функціонування управлінського обліку в умовах лакофарбового виробництва. Автор вважає, що ефективною методологічною основою такого дослідження є використання системного підходу, який полягає у врахуванні взаємозв'язку правових, соціальних і організаційних аспектів функціонування управлінського обліку та його взаємодії із законами економічного розвитку підприємства в єдиному цілісному комплексі ринкового середовища.

Системний принцип ієрархічності дозволяє розглядати управлінський облік, який є компонентом інформаційної системи підприємства, в свою чергу, як самостійну систему з вхідними і вихідними параметрами. Для відображення структури та взаємозв'язків даної системи з оточуючим середовищем автором розроблено понятійний апарат, який включає 22 системні характеристики. Розкриття суті поняття “еволюційності“ системи дозволило автору побудувати модель взаємообумовленості розвитку управлінського обліку і різних компонентів зовнішнього і внутрішнього середовища підприємства (Рис.1).

В роботі визначено, що для успішного функціонування вітчизняної концепції управлінського обліку повинна бути впроваджена п'ятирівнева нормативно-правова база, яка включає Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність”, План рахунків , положення (стандарты) бухгалтерського обліку, галузеві інструкції і пакети робочих інструкцій з питань проведення планування, обліку і аналізу господарської діяльності підприємства. Автором дана аргументована критика вже існуючих рівнів та досліджено ступінь їх впливу на формування системи управлінського обліку. В дисертації доведено, що,

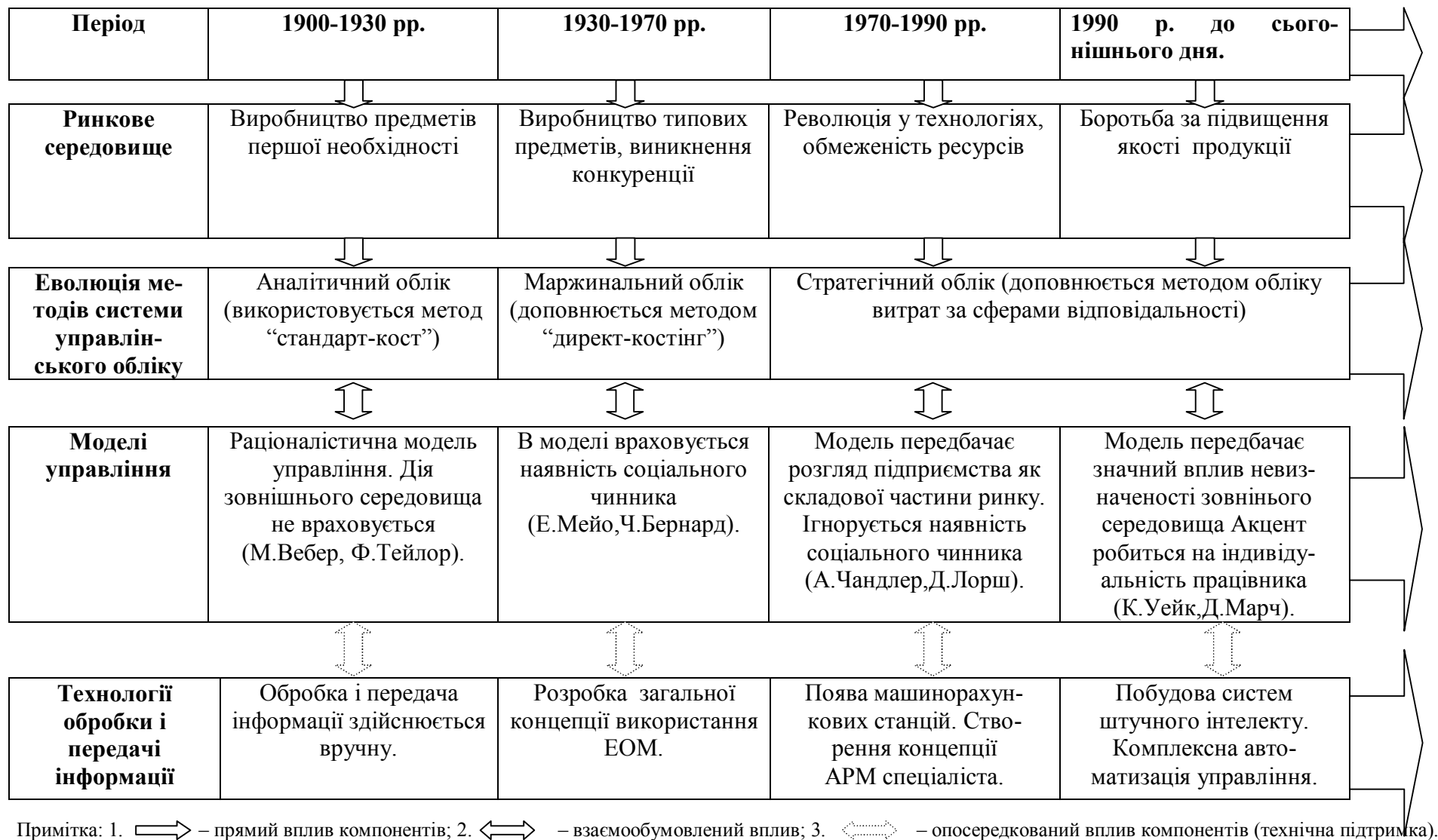


Рис.1. Схема еволюції методів управлінського обліку і різних компонентів зовнішнього та внутрішнього середовища підприємства.

якщо перших чотири рівні створюють підґрунтя для впровадження цієї концепції, то п'ятий рівень покликаний забезпечити її функціонування. Система управлінського обліку залежить від специфіки роботи конкретного підприємства. Проведені автором дослідження виявили, що найбільший вплив на функціонування даної системи мають ринкові, технологічні і організаційні особливості лакофарбового виробництва (рис.2).

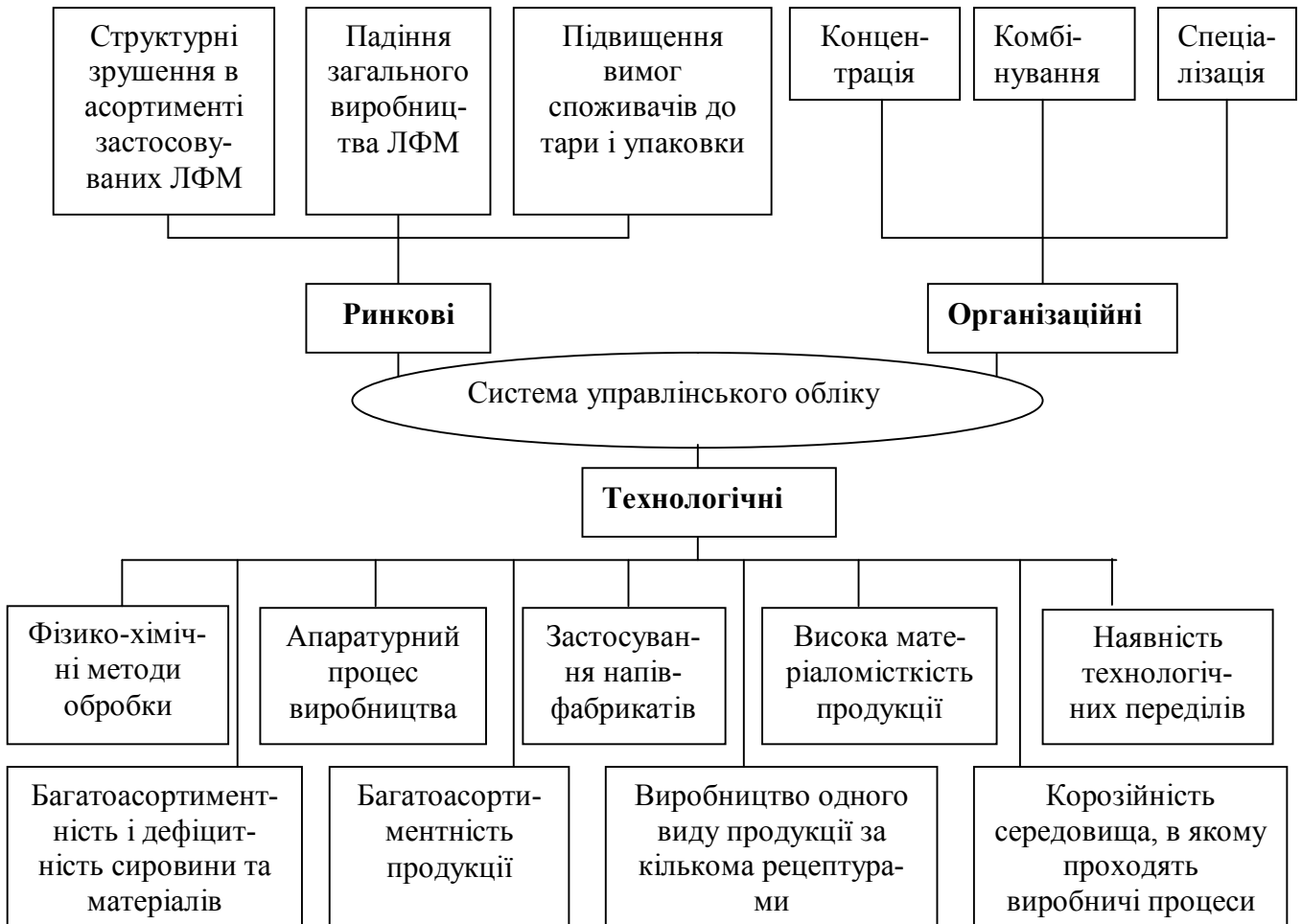


Рис.2. Перелік мікро- та макроекономічних чинників, які здійснюють вплив на систему управлінського обліку лакофарбового підприємства.

В сучасних умовах господарювання врахування впливу ринкового чинника на процес формування системи управлінського обліку має винятково важливе значення. Проведені автором дослідження свідчать, що лакофарбова промисловість перебуває в глибокій кризі. За період з 1990р. по 1998 р. випуск продукції цієї галузі скоротився більше як у 6 разів, що було зумовлене як специфічними проблемами самої галузі, так і загальною економічною ситуацією в країні. На мікрорівні процес виходу з кризи повинен передбачати поетапне скорочення випуску лакофарбових матеріалів за старими технологіями, скороченням витрат підприємства, розширенням ринків збуту продукції. Тому перед управлінським обліком стоїть завдання щодо забезпечення системи менеджменту оперативною інформацією стосовно резервів зниження

собівартості продукції, величини прогнозованих загальних витрат підприємства в залежності від розвитку виробничої ситуації, оптимального варіанту проведення цінової політики.

У другому розділі **“Формування обліково-аналітичної інформації про виробничі витрати та доходи і використання її в управлінській діяльності”** обґрунтовуються напрямки вдосконалення методики групування витрат і доходів та використання такої інформації в процесі прийняття управлінських рішень, запропоновано підходи щодо організації системи внутрішньогосподарської звітності.

У питанні використання облікової інформації в управлінській діяльності автор вважає, що особлива увага повинна приділятися групуванню витрат за трьома класифікаційними ознаками: за функціональною належністю (за місцями виникнення і сферами відповідальності), за характером (умовно-постійні, змінні), за видами (статтями і елементами).

В роботі обґрунтовано номенклатуру статей витрат, які повинні складати основу собівартості лакофарбової продукції. Вивчення діючої практики організації і ведення первинного обліку засвідчило, що витратам на природоохоронну діяльність з боку економічних служб приділяється недостатня увага. Між тим питання контролю даних витрати набувають особливо великого значення у зв'язку з підвищенням вимог щодо екологічної безпеки виробництва. Автором розроблені пропозиції стосовно обліку таких витрат та рекомендовано складати оперативну звітність із встановленням виду заходів, причин проведення, терміну виконання, суми витрат та розміру екологічного ефекту. Це дозволить підвищити ефективність прийняття управлінських рішень щодо регулювання величини витрат на попередження забруднення навколишнього середовища.

Ринкові умови господарювання вимагають впровадження таких методів управління, які спрямовані на передбачення моделі розвитку виробництва та попередження появи негативних відхилень від запланованих показників. Тому в практиці управлінської діяльності особливого значення набуває прогнозування величини витрат в залежності від зміни різних чинників виробництва. Для цієї мети автором запропоновано проводити регресійний аналіз не тільки загальної величини витрат на виробництво різних видів продукції, але і окремих статей її собівартості, що дозволить керівництву моделювати різні варіанти розвитку виробничої ситуації. Необхідність такого розрахунку зумовлена тим фактом, що більшість статей витрат носять змішаний характер. Тому для прогнозування їх величини і уникнення умовності у присвоєнні характеристики (умовно-постійної, змінної) в залежності від розміру конкретного виробничого чинника пропонується визначати процентне співвідношення постійної та змінної складової такого виду витрат. Достовірність проведення регресійного аналізу і правильна економічна інтерпретація його результатів повинна забезпечуватись обрахуванням крім показника кореляції, величини стандартної помилки коефіцієнта регресії, величини стандартної

помилки розрахунку, критерію Фішера-Снедекора, показника стандартної помилки вільного члена.

Сучасна теорія управління виходить з положення, що головним джерелом розширення виробництва є не додаткове залучення ресурсів, а їх раціональне використання на всіх виробничих ділянках і закріплення персональної відповідальності за їх збереження. Тому одне із головних завдань системи управлінського обліку полягає у вирішенні методичної проблематики стосовно виділення в структурі підприємства за різними ознаками місць виникнення витрат (МВВ) і сфер відповідальності (СВ). Облік витрат за МВВ і СВ повинен забезпечити проведення контролю рівня споживання виробничих ресурсів в кожному такому підрозділі у розрізі відповідальних осіб, закріплених за певною виробничою ланкою, з метою визначення відхилень фактично досягнутих результатів від планових показників та виявлення чинників, що спричинили дані відхилення. У своїй роботі автор відстоює думку, щодо взаємозв'язку обліку витрат за МВВ та СВ із процесом калькулювання собівартості продукції. Для вирішення цих завдань, автором, на прикладі ВАТ "Галлак", проведено групування витрат за формою, наведеною у табл. 1.

Таблиця 1

Розробна таблиця групування витрат за місцями їх виникнення і сферами відповідальності

МВВ(однорідні секції) Елементи витрат	Допоміжні МВВ	Основні МВВ				Сума накладних витрат	Сума прямих витрат	Загальна сума витрат
		Постачання	Виробництво	Збут	Управління			
Шифр МВВ								
Первинні витрати	Розподіл первинних накладних витрат за МВВ і СВ (на основі первинних документів)							
Сума первинних витрат								
Вторинні витрати	Перегрупування вторинних витрат з допоміжних на основні МВВ і СВ (використання різних прийомів)							
Сума вторинних витрат								
Загальна сума витрат за елементами								

В основі даної таблиці лежить поділ МВВ на дві групи: основні (ті, які безпосередньо пов'язані з виробництвом) і допоміжні (ті, які обслуговують виробничий процес). Первинні витрати на основі аналітичних документів відносяться на основні і допоміжні МВВ.В кінці

місяця витрати з допоміжних МВВ (вторинні витрати) повністю переносяться на основні. Для включення накладних витрат в собівартість продукції визначається коефіцієнт їх розподілу.

В якості найбільш достовірного способу перегрупування витрат з допоміжних на основні МВВ автор пропонує використовувати метод рівнянь, який дозволяє враховувати взаємний обмін продукцією для внутрішніх потреб. Реалізується він за допомогою системи рівнянь виду:

$$P_i \times X_i = H_i + L_i,$$

де P_i - обсяг наданих послуг i - тою дільницею;

X_i - вартість одиниць, в яких вимірюються послуги i - тої дільниці;

H_i - сума первинних витрат i - тої дільниці;

L_i - сума вторинних витрат i - тої дільниці.

Сума вторинних витрат i – тої дільниці розраховується за формулою:

$$L_i = \sum_{n=1}^i V_n \times X_n,$$

де V_n - обсяг отриманих послуг від інших дільниць i - тою дільницею;

X_n - вартість одиниць таких послуг.

Реалізація даного способу може бути проведена за допомогою пакету програм LINA .

Впровадження табл.1 в практику діяльності лакофарбових підприємств дозволить вирішити такі завдання:

- визначати суму витрат за основними МВВ з метою контролю для порівняння з нормативним показником;
- спростити групування і розподіл витрат з допоміжних на основні МВВ;
- здійснювати процес калькулювання собівартості продукції.

Автор вважає, що для кожної структурної ланки підприємства необхідно використовувати методику складання “гнучкого” плану. Він передбачає використання величини умовно-постійних і змінних витрат та їх взаємозв’язку з різними показниками виробничої діяльності. Складений за таким принципом план легко коректується у зв’язку з досягнутим на даний момент рівнем ділової активності. Це дає можливість визначати відхилення фактичних витрат від планових в залежності від коливань обсягів виробництва ще до того, як будуть визначені різниці за ціновими і кількісними показниками.

В роботі визначено основні шляхи використання калькуляційної інформації в процесі прийняття управлінських рішень. Автором доводиться думка, що існуюча методика калькулювання собівартості не відповідає сучасним вимогам управління. Тому акцент в калькуляційній роботі повинен бути зміщений з трудомістких розрахунків щодо визначення фактичної собівартості на прогнозні розрахунки показників її величини та складанні обґрунтованих планових та нормативних калькуляцій. У зв’язку з цим в дисертації

розглядається можливість використання на лакофарбових підприємствах різних варіантів системи “директ-костінг” в поєднанні з нормативним методом. В роботі доведено, що особливо ефективним є застосування даної системи при розробці цінової політики підприємства. Враховуючи особливості лакофарбового виробництва, в дисертації встановлено, що для визначення повної собівартості продукції оптимальним є використання напівфабрикатного варіанту нормативно-попередільного методу обліку витрат.

Зважаючи на великий асортимент продукції, яку випускають лакофарбові підприємства, автором пропонується визначати поріг беззбитковості при допомозі графіка прибутку і обсягу реалізації продукції. Розрахунок за цією методикою наведений у табл. 2.

Таблиця 2

Розрахунок точки беззбитковості за даними роботи цеху Львівського лакофарбового заводу за 1 квартал 1999 р.

Продукція	Виручка (грн.)	Змінні витрати (грн.)	Маржинальний дохід (грн.)	Постійні витрати (грн.)	Коефіцієнт реалізації (гр.4:гр.2)	Точка беззбитковості (грн.) (гр.5:гр.6)	Прибуток (грн.) (гр.4-гр.5)
1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.
Емалі	97820	65780	32040	X	0,328	X	X
Лаки	89630	76280	13350	X	0,149	X	X
Оліфи	22760	25300	-2540	X	-0,112	X	X
ВСЬОГО:	210210	167360	42850	23200	0,204	113725	19650

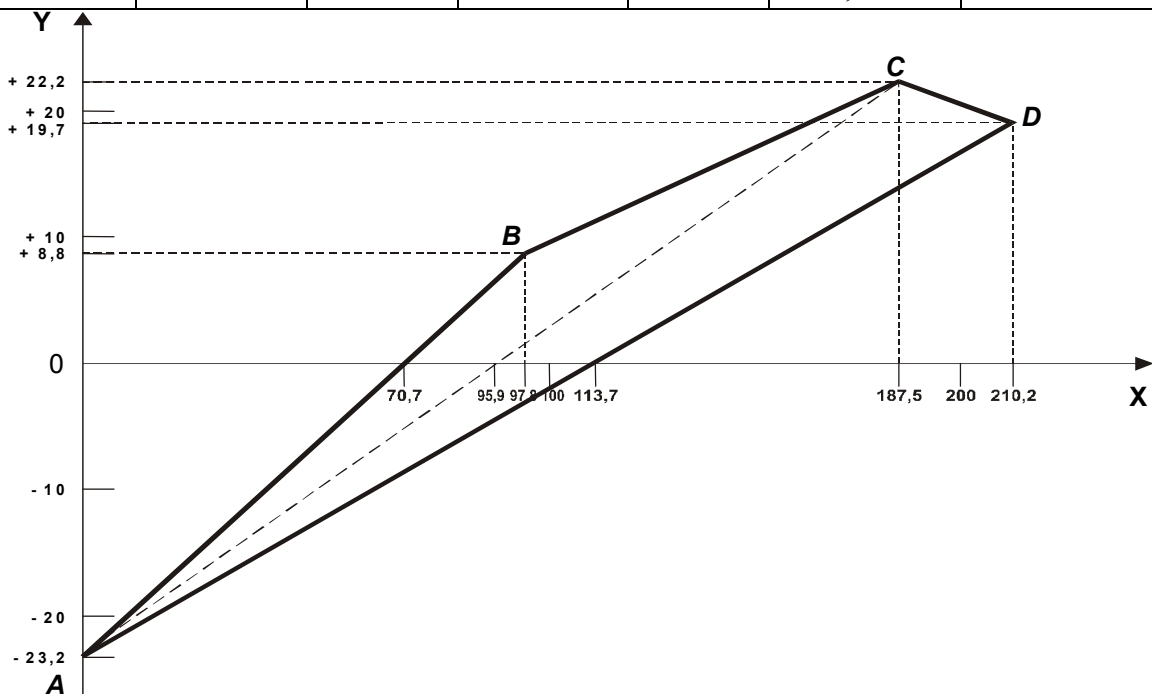


Рис . 3. Графік обсягу реалізації і прибутку

Даний графік (рис.3) дозволяє відобразити зміну прибутку і точки беззбитковості при різних цінах на один і той самий продукт або при різній структурі реалізації.

Вісь ОХ такого графіку показує обсяг реалізації (в грн.), вісь ОУ – суму прибутку/збитку (в грн.). При цьому максимальний збиток досягається при нульовому обсягу реалізації і дорівнює сумі постійних витрат (в нашому випадку 23200 грн.). В міру зростання обсягу реалізації маржинальний дохід зрівнюється із сумою маржинального доходу. Відрізок AD показує загальний маржинальний дохід. Точка беззбитковості при цьому становить 113,7 тис.грн. обсягу реалізації ($23200 : 0,204$). Емалі (відрізок АВ) приносять виручку в розмірі 97,8 тис.грн., прибуток в розмірі 8,8 тис.грн., а їх точка беззбитковості становить 70,7 тис.грн. ($23200 \div 0,328$). Емалі (АВ) і лаки (BC) разом приносять виручку у розмірі 187,5 тис.грн., прибуток в розмірі 22,2 тис.грн., а точка беззбитковості становить 95,9 тис.грн. ($23200 \div 0,242$). У цьому випадку необхідно або зняти оліфу з виробництва, або збільшити ціну на неї, оскільки реалізація продукту не покриває навіть своїх маржинальних витрат.

Управлінський облік може ефективно функціонувати лише у випадку організації чіткої системи внутрішньогосподарської звітності. Автор вважає, що для цього необхідно провести такі заходи :

- розробити виробничі інструкції стосовно проведення управлінського контролю і заповнення на цій основі відповідних форм внутрішньогосподарської звітності;
- здійснювати управлінський контроль на основі плану місць виникнення витрат і сфер відповідальності із встановленням переліку осіб, відповідальних за складання звітності;
- розробити методику матеріального і морального стимулювання (колективну та індивідуальну) працівників підприємства;
- розробити оперограми проходження звітності за всіма структурними підрозділами, що забезпечить впорядкування комунікаційних каналів передачі інформації;
- запровадити посаду економіста цеху для оперативного і ефективного виконання функцій контролю та заповнення звітності.

Для вирішення цих завдань в роботі пропонується визначати перелік показників, які повинні відображатися в розрізі кожної сфери відповідальності лакофарбового виробництва з присвоєнням шифрів-ознак заповнення такої звітності (спосіб отримання, форма, адресність, характер вимірників, періодичність представлення, тощо)

У третьому розділі “Прогресивні технології обробки обліково-аналітичної інформації” розглядаються питання організації автоматизованої інформаційної системи (АІС) підприємства, принципи функціонування в її складі облікової підсистеми, а також - підходи до вирішення деяких завдань управлінського обліку за допомогою технічних засобів, що володіють штучним інтелектом.

Автор вважає, що концепція управлінського обліку передбачає обробку та використання інформації не тільки бухгалтерського обліку, але і інших управлінських підсистем. Тому

реалізація даної концепції зумовлює необхідність організації автоматизованого їх функціонування в єдиному режимі. На основі критичного аналізу існуючих методик автором визначено, що сучасну АІС великого лакофарбового підприємства необхідно проектувати на основі принципів інтеграції з використанням системного і комплексного підходів до автоматизації управлінських функцій. Така система повинна розглядатись як ієрархічно організований комплекс технічних, програмних, алгоритмічних засобів, що мають модульну структуру і забезпечують наскрізне узгоджене управління інформаційними потоками на базі розподільчої системи обробки даних (РСОД) в межах локально-обчислювальної мережі (ЛОМ).

Автором доведені переваги функціонування АІС в режимі роботи “клієнт-сервер”. Встановлено, що на відміну від технології “файл-сервер”, використання цього режиму дозволяє подолати непродуктивне пересилання великих інформаційних потоків у мережі, рівномірно розподіляти інформаційне навантаження між елементами ЛОМ, здешевити процес обробки та отримання інформації.

Впровадження інтегрованої АІС зумовлює специфіку функціонування автоматизованої облікової підсистеми. Особлива увага при цьому повинна приділятися організації єдиної бази даних з використанням нормативно-довідкової інформації (БД НДІ), так як даний модуль буде використовуватись всіма управлінськими підсистемами. Функціонування такої БД НДІ в режимі “клієнт-сервер” дасть можливість замінити децентралізовані нормативні бази підприємства єдиною централізованою, в основу якої повинна бути покладена ідея інтеграції функцій нормування, прогнозування, лімітування і калькулювання нормативної та планової собівартості продукції.

Одним із головних чинників, який визначає ефективність функціонування автоматизованої системи, є технологія організації документообігу. Аналіз існуючих технологій, які реалізовані в сучасних пакетах прикладних програм, дозволив автору зробити висновок, що найбільш оптимальним варіантом є використання повної моделі документообігу, яка, в першу чергу, передбачає організацію системи взаємозв'язків документів різних типів, і тільки після цього – виконання правил щодо формування проводок, рознесенні інформації за синтетичними та аналітичними рахунками та визначенні їх оборотів. Це дозволить управлінським контурам отримувати інформацію без проміжного її відображення в контурі бухгалтерського обліку.

Автором встановлено, що АІС повинна містити чотирирівневу структуру АРМ-спеціалістів стосовно процесу прийняття управлінських рішень. В роботі розроблено і ранжовано відносно даних АРМ-спеціалістів перелік завдань управлінського обліку. Формування переліку завдань, які повинні бути вирішені в системі управлінського обліку, дозволили автору зробити висновок, що окремі з них не можуть бути ефективно вирішені стандартними програмними продуктами. До таких завдань відносяться: формулювання

облікової політики підприємства, прогнозування портфелю замовлень на продукцію і, відповідно, визначення майбутньої величини доходів та витрат, формулювання оптимальної цінової політики підприємства, прогнозування процесу розвитку і адаптації системи управлінського обліку на всіх етапах її життєвого циклу. В роботі пропонується вирішувати дані завдання технічними засобами, які володіють штучним інтелектом. До них відносяться інтелектуальні АРМ, експертні системи, пристрої з використанням нейронних мереж та елементів нечіткої логіки. В дисертації наводиться орієнтовна модель структури системи прийняття управлінських рішень на основі інтелектуальних АРМ.

Впровадження в практику лакофарбових підприємств пропонованих підходів до формування, функціонування і автоматизації системи управлінського обліку дозволить підвищити ефективність процесу прийняття рішень і, відповідно, покращити результати роботи таких підприємств в цілому.

ВИСНОВКИ

Узагальнюючи практичні і теоретичні результати виконаного дослідження щодо методики формування та функціонування системи управлінського обліку на лакофарбових підприємствах України, автором зроблені такі висновки:

1. В умовах реформування системи управління повинні змінюватись і завдання служб планування, бухгалтерського обліку, контролю та аналізу. Головним результатом таких змін є створення в інформаційній системі підприємства підсистеми управлінського обліку.

2. У дослідженні місця та ролі облікової інформації в інформаційному середовищі підприємства найбільш дієвою та ефективною є методика системного підходу до пізнання явищ і процесів. На основі використання даної методики автором розроблено понятійний апарат, який дозволяє визначити суть, інформаційні зв'язки та межі функціонування системи управлінського обліку. Крім того, застосування системного підходу дозволяє визначити коло макро- і мікроекономічних чинників, які впливали на формування такої системи на всіх історичних фазах її становлення. Проведення такого аналізу дає можливість прогнозувати модифікації управлінського обліку в майбутньому.

3. На специфіку формування і функціонування управлінського обліку впливають **ринкові** (структурні зрушення в асортименті застосовуваних ЛФМ, підвищення вимог споживачів до тари і упаковки, падіння загального виробництва), **технологічні** (фізико-хімічні методи обробки, апаратурний процес виробництва, багатоасортиментність і дефіцитність сировини та матеріалів, застосування великої кількості напівфабрикатів, наявність переділів у виробничому процесі, багатоасортиментність продукції, що випускається, можливість виробництва одного виду продукції за кількома рецептурами, корозійність середовища, в якому

проходять виробничі процеси) та **організаційні** (концентрація, комбінування, спеціалізація) особливості лакофарбового виробництва.

4. Для прийняття управлінських рішень в системі управлінського обліку найбільшого значення набуває проведення групувань за елементами і статтями витрат, за місцями виникнення витрат та сферами відповідальності, за характером витрат. Для обрахування собівартості продукції лакофарбового виробництва необхідно використовувати специфічну номенклатуру статей витрат і спеціальні реєстри їх обліку. Найбільш достовірною методикою, яка дозволяє здійснити поділ витрат на умовно-постійні і змінні, є регресійний аналіз. Для підвищення точності у проведенні прогнозних розрахунків стосовно собівартості продукції таку методику необхідно застосовувати до кожної статті витрат, що дозволить визначити процентне співвідношення їх постійної та змінної складової. Проведення регресійного аналізу повинно супроводжуватись розрахунками показників, які дозволяють не тільки прогнозувати розмір конкретної статті витрат або собівартості в цілому, але і встановлювати помилку розрахунку, ступінь тісноти зв'язку між досліджуваними об'єктами, діапазон, в межах якого можна бути впевненим у правильності проведених обчислень. При вирішенні таких задач в якості технічної підтримки необхідно використовувати програмні продукти типу EXCEL.

5. В роботі доведено ефективність апробованої на прикладі ВАТ "Галлак" методики групування витрат за місцями їх виникнення і сферами відповідальності і визначено, що така методика може бути використана для здійснення завдань, пов'язаних з калькулюванням собівартості продукції. Їх реалізація передбачає: визначення переліку основних і допоміжних місць виникнення витрат та сфер відповідальності; формування зведеної таблиці обліку витрат, згрупованих за даною ознакою; перегрупування витрат за допомогою різних прийомів з допоміжних на основні місця їх виникнення; розрахунок коефіцієнту включення накладних витрат в собівартість продукції. В результаті проведених розрахунків визначено, що найбільш точним, але водночас і трудомістким, є прийом перегрупування витрат за способом рівнянь. Для спрощення розрахунків пропонується використовувати програмний пакет LINA. Інформація про розмір витрат за місцями їх виникнення та сферами відповідальності може бути використана для реалізації функції управлінського контролю. Зміст даної функції полягає у порівнянні отриманих результатів із завданнями "жорстких" та "гнучких" планів і, у випадку виявлення негативних відхилень - прийнятті коректувальних дій щодо їх усунення.

6. Вибір методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції повинен залежати від завдань, які ставить процес управління підприємством. У лакофарбовому виробництві для мети контролювання і розрахунку повної собівартості продукції найбільш оптимальним є використання напівфабрикатного варіанту нормативно-попередільного методу обліку виробничих витрат. При прийнятті рішень стосовно політики ціноутворення ефективним є

використання методики “директ-костінг” з елементами нормативного методу. Застосування одного із варіантів “директ-костінгу”, а саме - системи обліку витрат в залежності від завантаження виробничих потужностей, дає можливість виявляти чинники, які зумовлюють зменшення маржинального доходу, та визначати резерви його збільшення. Використання методики визначення “критичної точки” на основі розрахунку коефіцієнта реалізації для кожного виду продукції дозволяє побудувати оптимальний варіант виробничої програми.

7. Однією з передумов функціонування управлінського обліку є організація ефективної системи внутрішньогосподарської звітності. Виходячи з цього, автором розроблені основні вимоги щодо формування виробничих інструкцій; зазначений перелік звітів, які повинна подавати кожна структурна ланка підприємства, наведено принципи складання оперограми проходження кожної звітної форми. В роботі наведено таблицю звітних показників лакофарбового підприємства із зазначенням їх характеру, форми, адресності та періодичності представлення, способів отримання і передачі такої інформації різним управлінським ланкам.

8. В умовах роботи великого лакофарбового підприємства недоцільно автоматизувати окремі ланки управління. Найбільш ефективним є застосування комплексно-інтеграційного підходу до проектування автоматизованої системи обробки інформації. Реалізація даного підходу передбачає функціонування всіх управлінських контурів, в тому числі і бухгалтерського обліку, в єдиному інформаційному просторі. Це дозволяє системі управлінського обліку здійснювати процеси отримання, обробки і постачання інформації всім структурним ланкам менеджменту підприємства. Для підвищення ефективності у використанні обліково-аналітичної інформації на кожному лакофарбовому підприємстві пропонується: в якості технології обміну даними між користувачами автоматизованої системи застосовувати архітектуру “клієнт-сервер”; створити чотирьохрівневу структуру автоматизованого робочого місця спеціаліста; для кожного рівня розробити свій перелік завдань управлінського обліку; замінити всі децентралізовані бази даних нормативно-довідкової інформації на єдину централізовану; здійснювати машинний спосіб реєстрації первинної інформації з використанням фасетного способу кодування; застосовувати повну модель автоматизованого документообігу між різними контурами управління.

9. В системі управлінського обліку існує перелік неструктурованих завдань, які не можуть бути розв'язані за допомогою традиційних автоматизованих технологій. Для цієї мети автором пропонується використовувати концепцію штучного інтелекту, яка базується на застосуванні інтелектуальних автоматизованих робочих місць спеціалістів.

Основні положення дисертації відображені в таких фахових публікаціях:

1. Використання прогресивних методів калькулювання собівартості при формуванні вітчизняної концепції управлінського обліку/ Регіональні аспекти розвитку і розміщення продуктивних сил України. Збірник наукових праць. Випуск 2.–Тернопіль: ТАНГ, Економічна думка, 1998 .-С.322-325.-0,25 д.а.
2. Управлінський облік в контексті системного підходу до пізнання явищ та процесів господарської діяльності // Придніпровський науковий вісник. – 1998. - №57 (124). – С.14 – 19. – 0,3 д.а.
3. Нормативно – правове забезпечення формування і функціонування управлінського обліку // Придніпровський науковий вісник. – 1998. - №75 (142). – С.35 – 42.- 0,4 д.а.
4. Автоматизація обробки економічної інформації: тенденції та перспективи розвитку // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. - №12 (18) .- С.72-74. – 0,2 д.а.
5. Використання методики регресійного аналізу із застосуванням пакету EXCEL 7.0 в практиці управлінського обліку /Наукові записки: збірник наукових праць – Тернопіль: ТАНГ, Видавництво ”Економічна думка”,1999.–С.69–73. – 0,2 д.а.
6. Особливості формування інформації про виробничі витрати при застосуванні методу “директ – костінг”// Вісник Технологічного університету Поділля. –Хмельницький.- 1999. - №4. - С.69 – 72.- 0.2 д.а.

АНОТАЦІЯ

Романів Р.В. Формування та функціонування системи управлінського обліку на промислових підприємствах (на прикладі підприємств лакофарбової промисловості України). – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – Тернопільська академія народного господарства, Тернопіль, 2000 р.

В дисертації розглянуті теоретичні, методологічні і практичні питання організації системи управлінського обліку на лакофарбових підприємствах України. В роботі запропоновано напрямки вдосконалення групування витрат за ступенем впливу чинників виробництва на їх рівень, за видами витрат, за місцями виникнення та сферами відповідальності. Виходячи із специфіки лакофарбового виробництва, в дисертації розглянуто і рекомендовано до впровадження перелік прогресивних методів калькулювання собівартості продукції, які можуть використовуватись в залежності від запитів управління. В роботі обґрунтовано перелік вимог щодо організації системи внутрішньогосподарської звітності.

В дисертації визначено підходи щодо формування інтегрованої автоматизованої інформаційної системи підприємства і принципи функціонування в її складі облікової підсистеми з використанням моделі повного документообігу в режимі роботи “клієнт-сервер”.

Для вирішення неструктурованих завдань управлінського обліку запропоновано шляхи використання технічних засобів, які володіють елементами штучного інтелекту.

Ключові слова: лакофарбове виробництво, управлінський облік, системний підхід, групування витрат, методи калькулювання собівартості продукції, інтегрована автоматизована інформаційна система, модель документообігу, інтелектуальне автоматизоване робоче місце бухгалтера.

ANNOTATION

Romaniv R.V. The forming and functioning of managerial accounting system on industrial enterprises (on the database of lacquer and paint producing enterprises of Ukraine). – Manuscript.

The dissertation to gain a scientific degree of Doctor of Economics in specialty 08.06.04. – Accounting, Analysis and Audit. - Ternopil Academy of National Economy, Ternopil, 2000.

In the dissertation there have been analyzed the theoretical methodological and practical aspects of managerial accounting system organization on lacquer and paint producing enterprises of Ukraine. There have been suggested the directions of modernization of expenses grouping according to influence rate of production indexes upon their volume due to expenses type, origin and areas of responsibility. In accordance to specific character of lacquer and paint production, in the dissertation there has been analyzed and suggested for implementation the list of progressive methods of goods costs calculation and the ways of using of information produced during managerial decision making. There also has been proved the demand list concerning system organization of enterprise's book - keeping.

In the dissertation there have been defined the approaches to forming of integrated automated information system of enterprise and the principles of accounting subsystem's functioning in it with usage of full documentation turn-over model in working procedure "user-server". For solving of non-structured tasks of managerial accounting the ways of technical means usage which posses the artificial intellect elements.

Key-words: lacquer and paint production, managerial accounting, system approach, expenses grouping, methods of goods costs calculation, integrated automated information system, documentation turn-over model, intellectual automated working place of book-keeper.

АННОТАЦИЯ

Романив Р.В. Формирование и функционирование системы управленческого учета на промышленных предприятиях (на примере предприятий лакокрасочной промышленности Украины).- Рукопись.

Диссертация на соискание научной степени кандидата экономических наук по специальности 08.06.04 – бухгалтерский учет, анализ и аудит. – Тернопольская академия народного хозяйства, Тернополь, 2000 р.

В диссертации рассмотрены теоретические, методологические и практические вопросы организации системы управленческого учета на лакокрасочных предприятиях Украины.

Базируясь на разных литературных источниках по вопросам учета, управления, теории систем, автором предложено своё понимание сущности управленческого учета, его место в информационной системе предприятия и роль в процессе принятия решений. В качестве основного приёма исследования данной концепции, предложен системный подход, использование которого позволяет установить основные макро- и микроэкономические факторы, которые влияют на формирование и функционирование системы управленческого учета на предприятиях лакокрасочной промышленности. К ним относятся: состояние нормативно-правовой базы, которая регламентирует вопросы учета, технологические особенности производства, степень оснащённости предприятий техническими средствами обработки информации, сущность принятой на предприятии концепции управления и тех задач, которые она предполагает решать.

В работе установлено, что одним из главных элементов данной системы является учет затрат. Среди его главных заданий выступают вопросы систематизации и группирования затрат по разным классификационным признакам: по степени влияния производственных факторов на уровень затрат (переменные, условно-постоянные), по их видам (элементы и статьи затрат), по местам возникновения и сферам ответственности с использованием методики “жесткого” и “гибкого” планирования. В диссертации предложены усовершенствованная номенклатура калькуляционных статей затрат, а также регистры их учета. Для деления затрат на условно-постоянные и переменные предложена методика регрессионного анализа. В работе доказано, что для повышения точности проведения такого анализа необходимо производить расчеты показателей, которые не только дают возможность прогнозировать размер конкретного вида затрат, но и определять ошибку расчета, степень тесноты связи между объектами исследования, диапазон, в рамках которого можно быть уверенным в правильности проведенных расчетов. В качестве технической поддержки при решении таких задач предложено использовать программные продукты типа EXCEL.

В работе доказана эффективность апробированной на примере одного из заводов методики группирования затрат по местам их возникновения и сферам ответственности и определено, что такая методика может быть использована для решения задач, связанных с определением себестоимости продукции. Исходя из специфики лакокрасочного производства, в работе рассмотрены и рекомендованы к внедрению и ряд других прогрессивных методов

калькулирования себестоимости продукции: усовершенствованный полуфабрикатный вариант нормативно-попередельного метода, разные варианты метода “директ–костинг” с элементами нормативного метода, метод расчета себестоимости одного часа работы оборудования. В диссертации определены пути использования калькуляционной информации в управленческой деятельности.

Эффективность функционирования управленческого учета зависит от принятых подходов к организации системы внутрипроизводственной отчетности. По мнению автора, суть этих подходов заключается в разработке производственных инструкций, регламентирующих порядок составления отчетности, которые подаёт каждое структурное звено предприятия. Кроме того, в работе предложена к внедрению таблица основных отчетных показателей лакокрасочного предприятия с определением их характера, формы и периодичности представления, способов получения и передачи такой информации

В работе определены основные принципы, на которых должна базироваться автоматизированная система обработки информации. В диссертации предложен комплексно-интеграционный подход к проектированию такой системы.

В основе интегрированной автоматизированной системы предприятия должна функционировать четырёхступенчатая структура автоматизированного рабочего места специалиста. Каждая ступень такой структуры должна решать свои задачи управленческого учета. Для повышения эффективности в использовании учетно-аналитической информации предлагается: в качестве технологии обмена данными между пользователями сети использовать архитектуру “клиент-сервер”; заменить все децентрализованные базы данных нормативно-справочной информации на единую централизованную; использовать машинный способ регистрации первичной информации; использовать полную модель автоматизированного документооборота. В работе определен круг задач управленческого учета, для решения которых предлагается использовать концепцию искусственного интеллекта.

Ключевые слова: лакокрасочное производство, управленческий учет, системный подход, группирование затрат, методы калькулирования себестоимости продукции, интегрированная автоматизированная информационная система, модель документооборота, интеллектуальное автоматизированное рабочее место бухгалтера.