

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИРОБНИЧОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ЯК ІНТЕГРОВАНА ПІДСИСТЕМА УПРАВЛІННЯ

В умовах посилення конкуренції успіх вітчизняних підприємств дедалі більше визначає активна інноваційна виробнича діяльність, спрямована на ефективне використання ресурсів шляхом запровадження наукових ідей, технологічних нововведень, застосування гнучких управлінських рішень. Завдяки цьому можна вивести підприємства з кризових ситуацій і гарантувати їм фінансову стабільність за рахунок збільшення обсягів виробництва й реалізації продукції, зниження її собівартості, підвищення продуктивності праці, зниження матеріало- та фондомісткості, прискорення обороту вкладеного капіталу, врешті – нарощування прибутку.

При цьому перманентною є потреба у постійному оновленні асортименту продукції, що виготовляється, відтак і технологій її виробництва, що вимагає не лише включення наукових й проектних розробок в систему діяльності вітчизняних підприємств, а й переорієнтації бухгалтерського обліку виробництва продукції та економічного аналізу на формування обліково-аналітичного забезпечення як єдиної інтегрованої підсистеми, яка відповідатиме запитам керівників, власників, інвесторів, акціонерів та інших користувачів щодо необхідної для них інформації. Передумовою такої інтегрованої підсистеми є об'єднання облікових та аналітичних процедур в єдиний процес формування облікових даних та проведення оперативного аналізу показників на основі забезпечення його, тобто, процесу, безперервності і використання результатів такого аналізу при обґрунтуванні управлінських рішень для прийняття їх менеджерами окремих цехів і служб підприємства в цілому.

Традиційно підрозділи, котрі здійснюють облікові функції, відокремлені за організаційною структурою підприємств від інших – планового, маркетингу,

аудиторського, що призводить до певного психологічного бар'єру між бухгалтерами та економістами. Це зумовлює не тільки подовження періоду, упродовж якого розрізнені облікові дані, сформовані в бухгалтерії підприємства, врешті-решт перетворюються в інформацію, зрозумілу для менеджерів, які приймають управлінські рішення, а й до певної самоізоляції спеціалістів економічного профілю. Економісти очікують моменту, коли бухгалтерія підрахує зведені показники витрат, доходів, фінансових результатів, аби *post factum* здійснити їхню аналітичну інтерпретацію у вигляді довільної форми таблиць з інформацією, частково зрозумілою менеджерам середнього й вищого рівня. Ця лишень часткова зрозумілість зумовлена тим, що традиційний бухгалтерський облік формує надто синтезовану інформацію.

В ринкових умовах, як підкреслює М. С. Пушкар із посиланням на роботу „Компанія, що створює знання” японського вченого І. Нонаки та працю „Класики менеджменту” англійських авторів за ред. М. Уорнера, інформаційна орієнтація знань сприяє оновленню виробничої та збутової діяльності, але за умови, що ідея про просування до менеджменту „середина – верх – низ” тісно пов'язана з процесом створення інформації для окремих груп менеджерів – вищого, середнього та нижчого рівнів, причому для вищого ешелону менеджерів вона повинна мати дедуктивний (узагальнений) характер, для нижчого – індуктивний (деталізований), а для середнього – „компромісний”, тобто бути водночас узагальненою й деталізованою [1].

Потенціал обліково-економічних служб на вітчизняних підприємствах загалом достатній. Втім зазначимо, що у вітчизняній і зарубіжній теорії бухгалтерського обліку обліково-аналітичне забезпечення діяльності підприємств як єдиної цілісної підсистеми майже не розглядається, а тому складно досягти диференціації стосовно інформації запитів менеджерів відповідних рівнів. Окрім того, коли вона представлена окремими складовими, тобто нарізно здійснюється облік витрат і калькулювання собівартості продукції й аналіз виробництва, відсутня комплексність у формуванні інформації, а також

в управлінських рішеннях менеджерів, хоча окремі науковці вказують на головні ознаки обліково-аналітичного забезпечення управління.

Так, зокрема, О. Д. Гудзинський, Т. М. Пахомова, В. К. Савчук у монографії неодноразово наголошують, що обліково-аналітичний механізм необхідно розглядати як інтегровану багатofункціональну систему, яка має свою місію, структуру, складові елементи, механізми реалізації місії та досягнення цілей [2, с.38]. При цьому, такі складові як облік та аналіз, що є окремими локальними підсистемами, обов'язково повинні відповідати вимогам системності, цільової спрямованості, функціонального призначення, тобто мають бути адаптовані не лише одна до одної, а в цілому – до вимог управління. Узагальнивши погляди вчених щодо трактування поняття обліково-аналітичного механізму і об'єднавши їх у два блоки:

- 1) сукупність способів ведення обліку та аналізу господарської діяльності;
- 2) одержання та використання інформації щодо регулювання економічних взаємовідносин, – прийшли до висновку, що „під обліково-аналітичним механізмом слід розуміти інтегровану систему прийомів обліково-аналітичного забезпечення менеджменту шляхом здійснення специфічних внутрішньосистемних та загальносистемних його функцій” [2, с. 7].

Тенденції єдності обліку та аналізу підтримуються багатьма науковцями, хоча вони й не окреслюють це єдиним поняттям. Акцентуючи на необхідності інтеграції обліку та аналізу, Ф. Ф. Бутинець стверджує, що „кожна із складових частин системи повинна передбачати методикку аналітичної оцінки отриманої інформації з точки зору можливостей її використання для управління” [3, с.22].

Окрім згаданих елементів до обліково-аналітичної системи додають ще й контроль. Так М. Т. Білуха зауважив, що бухгалтерський облік у поєднанні з аналізом і контролем господарської діяльності є засобом передбачення результатів діяльності суб'єктів господарювання, їх регулювання та оптимізації [4, с.13]. На підтвердження цього М. Г. Чумаченко зазначив, що „діючий управлінський контроль неможливий без необхідної облікової інформації і без системного економічного аналізу для обґрунтування управлінських рішень” [5, с.3].

Особливої уваги заслуговує думка Т. Г. Камінської, яка під обліково-аналітичною системою розуміє „цілеспрямоване формування інформаційних потоків, підпорядкованих вимогам планування, аналізу, підготовки ефективних управлінських рішень і контролю за їх виконанням” [6]. Такий погляд носить більше управлінське спрямування, аніж обліково-аналітичний, оскільки автором зовсім не врахована облікова підсистема, яка є обов’язковим та невід’ємним елементом збору, реєстрації, обробки й надання необхідної інформації користувачам і як наголошують Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар „існування облікових систем необхідно для прийняття вірних управлінських рішень, які сприяють досягненню цілей бізнесу організації” [7, с.47]. Заразом Т. Г. Камінська врахувала ще один елемент системи – планування, що виконує важливі функції для діяльності підприємства в цілому, так і для окремих його підрозділів [6].

Попри відмінність формулювань помітно, що цитовані автори підкреслюють єдність і синтез таких елементів формування необхідної для управління інформації як облік, аналіз, контроль і планування. Системний підхід, як спосіб мислення, допомагає поєднати окреслені складові в одну композицію обліково-аналітичного забезпечення, адже система – це єдність, що складається із взаємопов’язаних частин, кожна з яких вносить щось конкретне в унікальні характеристики цілого. Тому обліково-аналітичне забезпечення діяльності підприємств як система має враховувати всю складність, притаманну регульованому об’єкту: сукупні і доволі стійкі інформаційні зв’язки між елементами системи (планування, облік, аналіз, контроль), перманентний, постійний, динамічний, неповторний характер розвитку, а також відповідати таким вимогам:

- забезпечення мінімального, але достатнього обсягу інформації для виконання управлінських рішень;
- збір даних про можливості, про відхилення від заданих параметрів;
- забезпечення відповідальності за надану інформацію;
- розміщення в мінімальному обсязі інформації максимального змісту;

- одержання достовірної інформації та збереження її на всіх рівнях управління;
- проходження всіх рівнів управління в структурних підрозділах.

Враховуючи, що під забезпеченням зазвичай розуміють взаємопов'язану сукупність послідовних операцій, створення передумов для стабільного функціонування економічної системи, нормальної реалізації фінансово-господарських процесів, здійснення запланованих проектів, найобґрунтованіше визначення обліково-аналітичного забезпечення як інформаційної підсистеми системи управління підприємством належить В. А. Дерію. За його словами, вона складається з обліку, планування, контролю, аналізу інформації про події, факти, явища, господарські процеси, які відбуваються в підприємстві за напрямками, необхідними для усіх зацікавлених сторін з метою прийняття управлінських рішень і забезпечення основної мети діяльності цього підприємства [8, с.40]. Термін, яким окреслив дану суть, автор визначив як „еккаунтинг”.

Основою вирішення всіх обліково-аналітичних завдань є актуальна, реальна, надана у придатній формі інформація, використання якої сприяє підвищенню ефективності виробничої діяльності підприємства. Формування такої інформації відбувається на рівні здійснення господарських операцій, групування яких приводить до створення системи, визначеної в економічній літературі як інформаційне забезпечення.

Узагальнюючи думки економістів Крамчанінова М.Д. [9], Родкіна А.Т. [10, с.22], Смирнова В.В. [11] стосовно розуміння поняття „інформаційного забезпечення”, вважаємо, що обліково-аналітичне забезпечення діяльності вітчизняного підприємства як підсистема управління включає комплекс технічних засобів та інформаційних потоків планування, обліку, аналізу, контролю та персонал, що дозволяє підприємству вести звичайну діяльність (операційну, фінансову, інвестиційну), а також надзвичайні події. Основа операційної діяльності промислових підприємств – виробництво.

У підсистемі обліково-аналітичного забезпечення управління виробництвом продукції важливі функції надано обліку витрат виробництва й

аналізу собівартості цієї продукції, за допомогою яких здійснюється контроль за ефективним використанням всіх видів ресурсів. Від їхнього вдалого застосування значною мірою залежить рентабельність продукції, виявлення можливостей зниження їх собівартості, прийняття рішень щодо виробництва нових видів. Найбільший ефект ресурсозбереження і зниження собівартості продукції досягатиметься при створенні комплексної підсистеми формування інформації, у складі якої такі підсистеми: прогнозування й планування собівартості, обліку витрат та калькулювання вартості продукції, аналізу виробництва, підготовки проектів управлінських рішень, спрямованих на зниження виробничих витрат.

Для належного обліково-аналітичного забезпечення не достатньо загального відображення витрат, адже, попри їхню приналежність до живої чи уречевленої праці, вони усе ж таки надто різноманітні. З метою дослідження їхнього впливу на результати виробничої діяльності підприємства витрати класифікують. Саме розчленування загальної суми витрат та групування за певними ознаками дозволяє оцінювати їхню поведінку й залежність від обсягу виробництва, або вплив на нього. При цьому класифікацію витрат здійснюють відповідно до напрямків і ознак, які кожним підприємством здебільшого визначаються самостійно залежно від призначення одержуваної інформації.

Правильно розроблена класифікація витрат власне визначає організацію і методику подальшого обліку, аналізу, контролю. З метою якнайточнішого визначення собівартості продукції, для вдалої організації обліково-аналітичного забезпечення її виробництва на підприємствах доцільно групувати витрати перш за все стосовно безпосереднього відношення їх до виробничого процесу, тобто на виробничі й невиробничі. Сукупність виробничих витрат, а саме витрат технологічних матеріалів (тих, які складають речову основу готової продукції), витрат на оплату праці робітників основного і загальновиробничого персоналу з відповідними відрахуваннями на соціальні заходи та витрати на засоби праці формують виробничу собівартість продукції.

Здійснюючи групування витрат, вітчизняні підприємства повинні насамперед забезпечити їхнє відображення за реальними елементами, оскільки кожний із них відіграє значну роль у формуванні собівартості продукції. В протилежному випадку неминуче втрачається аналітичність облікового забезпечення, адже у собівартості продукції відбувається взаємне погашення позитивних і негативних відхилень. Через те, поряд із намаганням включати у собівартість продукції якнайбільшої частини витрат прямим шляхом (в протилежному випадку доведеться здійснювати розподіл непрямих витрат, що може призвести до неточності у розрахунках), треба якомога детальніше відображати матеріальні витрати на виготовлення конкретного виду продукції у грошовій формі, визначаючи її собівартість.

Аналіз точок зору дослідників дозволяє стверджувати, що з метою задоволення інформаційних потреб щодо управління виробничими витратами та собівартістю підсистема обліково-аналітичного забезпечення виробництва **ТЮТЮНОВОЇ** продукції повинна інтегрувати в собі комплексну інформацію про процеси та результати виробничої діяльності, яка дозволить приймати оптимальні управлінські рішення, містити інформацію не лише на рівні підприємства в цілому, а й на рівні окремих підрозділів, сфер відповідальності, центрів витрат; бути оперативною, гнучкою, тобто терміново відображати економічні показники, що фігурують на всіх підсистемах: планування, обліку, аналізу, контролю (рис. 1).



Рис. 1. Складові елементи обліково-аналітичного забезпечення виробництва продукції

Обліково-аналітичне забезпечення виробництва продукції – це цілісна інтегрована підсистема накопичення інформації за результатами планування, обліку, аналізу, контролю, активізації та стимулювання управлінських рішень щодо регулювання процесу виробництва, яка має свої завдання і механізми їхньої реалізації.

Між інформаційними складовими – обліком й аналізом, – існує прямий і зворотний зв'язок. З одного боку, в результаті аналізу формуються вимоги до обліку виробничої діяльності, а з іншого боку – від якості і повноти інформації залежить глибина і достовірність аналізу, який стосовно запитів менеджерів щодо управління витратами виробництва полягає у дослідженні їхньої динаміки, структури, зв'язків і залежностей між окремими елементами, виявлення різниці фактичних і планових показників та причин відхилень.

З огляду на це, на вітчизняних підприємствах доцільно застосовувати порівняльний (просторовий) аналіз, використовуючи інформацію, зібрану з усіх структурних підрозділів. За його результатами можливо оцінювати виробничу політику підприємств, використання предметів та засобів праці, виявляти резерви підвищення ефективності за рахунок зниження витрат. Заразом

підкреслимо, що в ринкових умовах діяльності результатів проведення такого аналізу уже недостатньо, аби забезпечувати конкурентоспроможність виробленої продукції, оскільки усе потрібнішою стає інформація про якість продукції, своєчасність виготовлення, рентабельність виробів, аналіз динаміки собівартості. Задовольнити такі запити менеджерів можна за умови системного підходу не лише до забезпечення обліку, а й до аналізу виробництва. Відтак, аналітичне забезпечення повинно включати горизонтальний аналіз показників відхилень від попереднього періоду чи норм за звітний період, вертикальний – дослідження складових частин кожного показника і їх зміни в загальному розмірі відхилень, трендовий – вивчення динаміки змін за ряд звітних періодів.

Ці види аналізу витрат виробництва можуть здійснюватись як для пошуку шляхів зниження витрат під час формування та розробки нового виду продукту, так і під час виробництва безпосередньо, коли саме трендовий нині є найбільш розповсюдженим, що виправдано стосовно прийняття рішень у короткостроковому періоді. Коли ж йдеться про визначення мети і завдань на перспективу, доречним буде використання пошуку шляхів зниження витрат виробництва за тими видами продукції, які підприємство має намір виробляти у майбутньому. У такому випадку, проводячи аналіз виробничих витрат, варто використовувати прийоми функціонально-вартісного аналізу, оскільки завдяки його процедурам можна виявити можливості заміни одних частин готової продукції іншими.

Вітчизняним підприємствам нерідко доводиться вирішувати проблему щодо придбання, наприклад, напівфабрикатів, чи виготовлення їх самостійно. При цьому не слід обмежуватись лише простим порівнянням вартості придбання тих чи інших напівфабрикатів. Необхідно враховувати наявність виробничих можливостей і потужностей для випуску потрібних замінників. Нерідко додаткові витрати на придбання обладнання можуть бути неспівмірними з отриманою економією від налагодження виробництва певних складників на своєму підприємстві.

Тому організація обліково-аналітичного забезпечення виробництва продукції має бути такою, аби можна було досягти всебічного обґрунтування як поточних, так і перспективних рішень менеджерів, спрямованих на підвищення ефективності виробництва як окремих виробів, так і діяльності підприємства в цілому. Вона має включати організацію технологічного процесу збирання, реєстрації, накопичення й перетворення певного виду економічної інформації в систему показників, а також організацію діяльності певного кола спеціалістів, які виконують ці види робіт через те, що технологічний процес з перетворення планової виробничої облікової та аналітичної інформації складається з первинного (оперативного), поточного і підсумкового чи перспективного (табл. 1).

Таблиця 1

Етапи обліково-аналітичного забезпечення виробництва готової продукції

| Назва етапу | Підсистеми обліково-аналітичного забезпечення | |
|----------------|--|---|
| | Облік | Аналіз |
| 1. Оперативний | Спостереження і документування виробничих операцій | Оцінка та вивчення показників виробничої діяльності щоденно, щозмінно, щогодинно. |
| 2. Поточний | Вторинне спостереження і документування виробничих операцій у реєстрах | Оцінка результатів виробничої діяльності за місяць, квартал, рік. |
| 3. Підсумковий | Формування виробничої звітності | |
| Перспективний | | Оцінка розвитку виробничого процесу на рік, п'ять і більше років. |

На первинному (оперативному) етапі обліково-аналітичного забезпечення виробничої діяльності підприємств виконується сукупність робіт з отримання доказів про господарські факти (явища, процеси), тобто документування усіх виробничих операцій на носіях інформації, при використанні яких проводиться виявлення, вимірювання, реєстрація облікової інформації, її порівняння, оцінка та аналіз протягом години, зміни, дня. На другому етапі забезпечується реєстрація виробничих фактів у системі рахунків, підсумування обліково-аналітичної інформації, її розподіл, складання розрахункових таблиць.

Поточний етап виступає підґрунтям для складання звітних форм і є основою для аналітичних розрахунків. Третій підсумковий етап передбачає узагальнення та передачу інформації користувачам. Тут проводиться формування результатів інформації про виробничі факти, які мали місце на підприємстві у встановлені інтервали часу, з їх характеристикою у статистиці та динаміці, здійснюється прогнозування виробничо-економічних показників на майбутнє.

Таким чином, обліково-аналітичне забезпечення виробництва продукції – це сукупність засобів та дій, створення умов, які сприяють нормальному проходженню виробничих процесів, реалізації намічених планів, програм, підтримці належного функціонування підсистеми обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, проведенню їхнього аналізу, виявленню та запобіганню відхилень від нормативів, що здійснюється як загалом по підприємству, так і на рівні структурних підрозділів.

Список літератури:

1. Пушкар М. С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): [Монографія]. / М. С. Пушкар. – Тернопіль, 2006. – 334 с.
2. Гудзинський О. Д. Менеджмент та його обліково-аналітичне забезпечення: [Навч. посібник] / О. Д. Гудзинський, Т. М. Пахомова – К.: ІПКДСЗУ, 2003. – 48 с.
3. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством. [Монографія]. / За ред. професора О. М. Губачової. – Полтава: РВВ ПУСКУ, 2009. – 337 с.
4. Білуха М. Контроль витрат виробництва на основі впровадження комплексної автоматизації ПЕОМ на прикладі гумотехнічної галузі. / М. Білуха, С. Іваніна // Бухгалтерський облік і аудит, 2005. – № 5. – С. 59 – 62.
5. Чумаченко Н. Г. Проблемы учета и экономического анализа в управлении промышленным производством / Н. Г. Чумаченко. – Автореф. дис. д-ра эконом. наук: 08.00.12 / Моск. фин. ин-т. – М., 1970. – 37 с.
6. Камінська Т. Г. Обліково-аналітичний процес: його зміст і стадії / Т. Г. Камінська // Науковий вісник НАУ, 2002. – Вип. 50. – С. 313 – 318.
7. Хорнгрен Ч. Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер. [Перев. с англ. Я. В. Соколова]. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 416 с.
8. Дерій В. А. Втрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю: [Монографія] // В. А. Дерій. – Тернопіль: ТНЕУ, „Економічна думка”, 2009. – 272 с.
9. Крамчанінова М. Д. Формування системи управління промисловим підприємством в умовах стратегічного партнерства: Автореф. дис. канд. екон. наук 08.06.01 / М. Д. Крамчанінова М. Д. – Маріуполь, 2005. – 20с.
10. Смирнова В. В. Информационное обеспечение развития предпринимательских структур / В. В. Смирнова, А. О. Апостолов // Економіка. Менеджмент. Підприємство. Збірник наукових праць СНУ ім. В.Даля. – 2003. – Вип. 11. – С. 294 – 297.
11. Родкина А. Т. Информационная логистика. / А. Т. Родкина. – М.: Экзамен, 2001. – 288 с.