

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

**Кафедра обліку і правового забезпечення
агропромислового виробництва**

Кононюк Юлія Ігорівна

**НОРМАТИВНО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ
СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ВИРОБНИЦТВА
НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОМУ ПІДПРИЄМСТВІ**

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

**Студентка групи ОПЗм-51
Кононюк Ю.І. _____**

**Науковий керівник:
к.е.н., доц. Гуменюк О.О. _____**

**Дипломну роботу допущено
до захисту «__» _____ 2014 р.**

**Завідувач кафедри
к.е.н., доц. Бруханський Р.Ф.
_____**

Тернопіль – 2014

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1.	
КОНЦЕПТУАЛЬНІ АСПЕКТИ НОРМАТИВНО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ..	7
1.1. Параметри обліково-інформаційного забезпечення стратегічного управління підприємством	7
1.2. Координаційна місія стратегічного аналізу в системі управління виробничими витратами	17
1.3. Нормативно-методичні варіанти формування інформації про витрати виробництва	24
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1	31
РОЗДІЛ 2.	
ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНА СИСТЕМА СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ	32
2.1. Функціонально-структурні елементи обліково-аналітичної системи для оперативного управління витратами виробництва	32
2.2. Організаційно-методичні основи обліково-аналітичної системи на рівні управління витратами	43
2.3. Застосування економіко-математичних методів у системі стратегічного управління витратами	53
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2	68
РОЗДІЛ 3.	
ЗАСТОСУВАННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОЇ СИСТЕМИ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ	69
3.1. Реалізація основних організаційних і методичних принципів стратегічної бухгалтерії	69
3.2. Удосконалення обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління в умовах комп'ютерних систем	76
3.3. Обліково-аналітичне забезпечення стратегічного управління витратами у системі аналізу стратегії виробничої діяльності	83
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3	89
РОЗДІЛ 4. ОХОРОНА ПРАЦІ ТА БЕЗПЕКА В НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ	90
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 4	95
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	96
ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	100

ВСТУП

Актуальність теми. Світова і вітчизняна практика підтверджує, що стратегічне управління дозволяє значно знизити вплив невизначеності на діяльність підприємства, підвищити його здатність протистояти непередбаченим ситуаціям, визначати пріоритетні напрями діяльності. В зв'язку з цим особливої актуальності набувають питання, пов'язані з обліково-аналітичним забезпеченням процесу стратегічного управління діяльністю підприємства, зростає значення аналізу й обґрунтування стратегії розвитку підприємства. Стратегічні рішення визначають загальний напрям розвитку бізнесу, його ефективність за прогнозованих, непередбачених, а також взагалі невідомих на даний момент подій, які можуть впливати на нього.

Моніторинг обліково-аналітичної системи на підприємствах України та її основного елементу – бухгалтерського обліку формує основну гіпотезу дослідження, яка полягає в тому, що відсутність науково обґрунтованого підходу до вирішення комплексу завдань інформаційного забезпечення бізнесу негативно впливає на загальний рівень стратегічного управління підприємства і, зокрема, ефективність управління витратами – одного з найважливіших напрямків стратегічного менеджменту. Більшість провідних компаній світу активно використовують нові концепції й підходи до формування комплексної інформаційної бази прийняття управлінських рішень (концепція стратегічного управління витратами, бюджетування тощо). Імплементацию у сферу обліку й аналізу концепції стратегічного розвитку бізнесу вважаємо основним завданням сучасного розвитку економіки України.

Проблемам розвитку національної обліково-аналітичної системи та адаптації міжнародного досвіду до сучасних умов української економіки присвячені роботи Р.Ф. Бруханського, Ф.Ф. Бутинця, Ю.А. Вериги, Б.І. Валуєва, М.П. Войнаренка, А.М. Герасимовича, С.Ф. Голова, Л.М. Кіндрацької, Г.Г. Кірейцева, М.В. Кужельного, Ю.А. Кузьмінського, В.Г. Линника, Є.В. Мниха, О.А. Петрик, В.Я. Савченка, В.В. Сопка, М.Г. Чумаченка. Публікації присвячені ключо-

вим аспектам трансформації існуючих облікових систем та аналітичного механізму до вимог ринкової економіки.

Виникнення нових концепцій в обліку, орієнтованих на прийняття стратегічних управлінських рішень, дослідження напрямів удосконалення облікової інформації, необхідність систематизації обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління, наявність проблем в організації та методиці обліково-аналітичної системи стратегічного типу й практична потреба їх розв'язання зумовили вибір теми дипломної роботи і свідчать про її актуальність.

Мета і завдання дослідження. Мета дипломної роботи полягає у дослідженні теоретичних положень та фактичного стану обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління витратами виробництва у сільськогосподарських підприємствах України, розробці нових підходів до формування облікової інформації, формуванні практичних рекомендацій з організації та методики обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту підприємства.

Для досягнення поставленої мети вирішено комплекс завдань, серед яких:

- 1) моніторинг і оцінка чинної практики формування інформації про витрати;
- 2) удосконалення підходів до формування інформації про витрати бізнесу;
- 3) дослідження сучасних концепцій обліку й аналізу, розробка основних напрямків їх удосконалення;
- 4) визначення напрямків модифікації обліково-аналітичної системи для потреб стратегічного управління витратами виробництва на підприємстві;
- 5) систематизація методів розрахунку величини майбутніх витрат на виробництво продукції з метою об'єктивного вивчення їх стану й поведінки та вияву можливостей оптимізації;
- 6) розробка пропозицій щодо впровадження стратегічного обліку;
- 7) систематизація об'єктів обліку й аналізу витрат виробництва за центрами витрат для формування оптимального інформаційного масиву;
- 8) оптимізація методики оцінки стратегії виробничої діяльності.

Об'єктом дослідження обрано Товариство з обмеженою діяльністю «Нове життя» с. Застав'я Тернопільського району Тернопільської області.

Предметом дослідження є організаційно-методичні аспекти формування системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління витратами виробництва.

Методи дослідження. При підготовці дипломної роботи використано наступні наукові методи: монографічний – для детального вивчення об’єкта дослідження; порівняння – для виявлення спільних рис та відмінностей досліджуваних процесів і явищ; аналізу та синтезу – для деталізації об’єкта дослідження шляхом його розчленування на складові частини; групування – для виявлення концептуальних ознак об’єкта дослідження; середніх і відносних величин – для визначення рівня ефективності досліджуваних процесів; розрахунковий – для підрахунку економічного ефекту на перспективу. Теоретична основа дослідження сформована з використанням системного підходу до вивчення економічних явищ та загальнонаукових методів пізнання: спостереження, моделювання, узагальнення, абстрактно-логічного аналізу, методів виявлення причинно-наслідкового зв’язку.

Наукова новизна одержаних результатів. Відповідно до поставленої мети і завдань дослідження:

- 1) запропоновано концептуальну багаторівневу модель обліково-аналітичної системи стратегічного типу, яка включає основні елементи стратегічного обліку, прогнозні дані, прямі й зворотні зв’язки та сприяє отриманню інформації про необхідність коригування стратегії й тактики;
- 2) розроблено загальну модель організації й функціонування стратегічного обліку на підприємстві відповідно до вимог сучасного менеджменту;
- 3) удосконалено методичні підходи до формування облікової інформації про витрати виробництва для вирішення оперативних і тактичних управлінських завдань при реалізації виробничої стратегії підприємства;
- 4) удосконалено організаційну модель комплексного аналітичного дослідження стратегії виробничої діяльності підприємства шляхом конкретизації структурних елементів та визначення характеру зв’язків між ними для стратегічного управління витратами виробництва;

- 5) запропоновано використання статистичних коефіцієнтів для забезпечення обрання оптимального варіанту розрахунку майбутніх витрат виробництва адекватного ситуації на підприємстві.

Практичне значення одержаних результатів. Висновки й пропозиції за результатами дослідження спрямовані на удосконалення обліково-аналітичної системи підприємств (стратегічного спрямування). Запровадження в практику діяльності підприємств розроблених пропозицій дозволить розширити інформаційні можливості аналітичних даних, що значною мірою посилить роль обліку в системі сучасного менеджменту. Практичне значення мають модель обліково-аналітичної системи стратегічного типу; концепція обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління витратами виробництва; рекомендації щодо використання статистичних методів для стратегічного планування витрат; методика та організація стратегічного обліку на підприємстві.

Апробація результатів дослідження. Основні теоретичні положення дипломної роботи апробовано 9 квітня 2014 року під час Студентської наукової конференції в рамках Днів науки Тернопільського національного економічного університету.

РОЗДІЛ 1

КОНЦЕПТУАЛЬНІ АСПЕКТИ НОРМАТИВНО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

1.1. Параметри обліково-інформаційного забезпечення стратегічного управління підприємством

Динаміка сучасної економіки зумовлює перегляд традиційного тлумачення системи обліку в якості глобальної моделі інформаційної технології, необхідної для успішного виконання основних функцій управління підприємством.

На думку більшості зарубіжних науковців, зокрема одних із фундаторів системи управлінського обліку Ч.Т. Хорнгрена і Дж. Форстера «... система бухгалтерського обліку – це основна інформаційна система підприємства. Вона призначена для формування внутрішніх звітів: 1) для цілей періодичного планування, контролю та оцінки; 2) при прийнятті рішень в нестандартних ситуаціях та виборі політики фірми; 3) для зовнішніх звітів акціонерам, державним органам та іншим контрагентам підприємства при прийнятті інвестиційних рішень, контролі за правильністю розрахунку податків тощо» [68, с. 7].

Чинна в Україні облікова система орієнтована, в основному, на розрахунок податків і легальний відхід від них, заповнення податкових форм відповідно до інструкцій Державної податкової адміністрації. Мало хто з бухгалтерів заклопотаний тим, наскільки бухгалтерська звітність відображає реальний стан справ на підприємстві, і, відповідно, наскільки вона допомагає в прийнятті оптимальних управлінських рішень.

Власне тут і починається проблема трактування бухгалтерського обліку. Недарма у далекому 2000 році його було диференційовано на 2 види: фінансовий і управлінський.

У вітчизняній та зарубіжній теорії існує два основних підходи до трактування поняття «управлінський облік». Дж. Фостер, С.Ф.Голов, А.М. Кузьмінський, Ю.А. Кузьмінський, Д.А. Панков та інші вважають управлінський облік

підсистемою, яка життєво необхідна сучасному підприємству. Ж. Ришар не виділяє управлінський облік в окремий вид обліку. Він стверджує, що управлінський облік є різновидом динамічної концепції обліку. Російський професор Я.В. Соколов вважає, що бухгалтерський облік – єдине та неподільне тіло й немає необхідності його розривати.

Порівняльний аналіз фінансового та управлінського обліку наведено у таблиці 1.1. Приведені відмінності виявляються тоді, коли підприємство прагне адаптувати свою облікову систему до процесу прийняття управлінських рішень, здатних впливати на майбутній розвиток фірми.

Таблиця 1.1

Порівняльна характеристика фінансового й управлінського обліку

Порівняльні характеристики	Фінансовий облік	Управлінський облік
Ціль	Надання даних, необхідних для складання фінансової звітності, що призначена для зовнішніх користувачів	Забезпечення менеджерів інформацією для прийняття науково обґрунтованих управлінських рішень
Ступінь регламентації	Обов'язковість ведення	За рішенням адміністрації
Основні користувачі інформації	Зовнішні і внутрішні користувачі, значна орієнтація на зовнішніх користувачів	Орієнтованість на внутрішніх користувачів
Принципи обліку	Загальноприйняті стандартизовані принципи обліку	Будь-які правила обліку, основна вимога – корисність для прийняття рішень
Основні об'єкти обліку і звітності	Господарська одиниця в цілому	Окремі підрозділи, центри відповідальності, продукти
Базисна структура	Базисна рівність: активи = зобов'язання + власний капітал	Немає базисної рівності. Три види об'єктів: доходи, витрати, активи
Відношення до часу	Минуле, час, за визначений період	Минуле і майбутнє, час за визначений період і на визначений (стратегічний)

Продовження таблиці 1.1

Методи ведення обліку	Рахунки і подвійний запис, документування, інвентаризація тощо	Елементи методу фінансового обліку використовуються, але не завжди
Воля вибору	Базується на чітких стандартах і принципах	Не має строгих обмежень
Одиниці виміру	Грошові одиниці	Грошові, натуральні одиниці і інші одиниці виміру
Ступінь надійності	Об'єктивний характер даних	Може мати ймовірний і суб'єктивний характер
Періодичність складання звітності	Регулярно, у встановленому законодавством порядку	У залежності від потреб: щокварталу, щорічно, щомісяця, щодавно тощо
Терміни надання інформації	Терміни регламентовані чинним законодавством	Встановлюються адміністрацією підприємства
Ступінь відкритості інформації	Фінансова звітність – відкрита, публічна, не представляє комерційної таємниці	Інформація управлінського обліку є комерційною таємницею, носить конфіденційний характер
Ступінь відповідальності	Дисциплінарна, фінансова, адміністративна, кримінальна відповідальність	Дисциплінарна відповідальність

Світовий досвід вказує, що адаптація може бути здійснена за допомогою використання моністичної чи автономної системи, яка базується на генеральних теоріях – камеральній, статистичній, динамічній, еволюційно-адаптивній.

На сучасних підприємствах для прийняття стратегічних рішень можна використовувати два підходи до формування облікової інформації:

1. Організація аналітичного обліку, адекватного цілям управління з урахуванням стратегії фірми, а також потреб менеджерів в інформації.
2. Організація обліку в самостійній системі рахунків.

Перший підхід до організації управлінського обліку на підприємстві (континентальна модель, східноєвропейська модель) припускає поєднання в рамках єдиної системи бухгалтерського, податкового та управлінського обліку. Реалі-

зація моделі проходить в рамках єдиної бухгалтерії й не потребує додаткових матеріальних витрат. Вона орієнтована, в основному, на середні підприємства.

Другий підхід (британо-американська модель) передбачає організацію відособленої системи обліку та потребує значних матеріальних витрат, тому що облікові записи ведуться паралельно на рахунках фінансового та управлінського обліку.

Інформаційне забезпечення процесу ухвалення стратегічного рішення містить у собі дані різних видів обліку, податкову і статистичну звітність, оперативні дані, а також інші відомості. Фінансовий облік націлений на минуле, дозволяє провести аналіз результатів реалізації стратегії, що впроваджується фірмою в життя. Надана управлінським обліком інформація орієнтована на потреби як оперативного, так і тактичного управління, на оптимізацію використання ресурсів, на оцінку діяльності центрів відповідальності. Тобто, використання даних фінансового та управлінського обліку дозволяє досліджувати минуле з метою управління в майбутньому.

Метою діючих концепцій обліку є інформаційне забезпечення ефективної діяльності підприємства, втім до уваги не приймаються зовнішні фактори макросередовища.

Як відмічає проф. Я.В. Соколов: «Вміння користувача бухгалтерської звітності визначити, на якій стадії розвитку знаходиться фірма – його основне завдання як відповідального фінансиста, так і будь-якого іншого користувача. Завдання адміністрації і, насамперед, фінансиста, зробити все для того, щоб фірма якомога довше знаходилася на третій стадії (зрілості)» [36, с. 555].

Через обмеженість інформаційних можливостей бухгалтерської звітності та в умовах використання традиційних підходів та прийомів при прийнятті управлінських рішень та оцінці результативності підприємства, не можливо сформувати інформаційну базу для розробки та реалізації стратегії підприємства. Тому виникає нагальна необхідність систематизації та розширення арсеналу аналітичних інструментів, за допомогою яких підприємство зможе оцінювати ситуацію з точки зору стратегічного розвитку підприємства.

На думку зарубіжних науковців Ч.Т. Хорнгрена і Дж. Форстера «при виборі облікової системи необхідно з'ясувати, наскільки добре вона може сприяти досягненню цілей компанії. При створенні на підприємстві облікової системи, яка орієнтована на прийняття стратегічних рішень, слід враховувати: 1) місію підприємства; 2) стратегічні цілі підприємства; 3) обрану ділову стратегію; 4) організацію управлінського обліку відповідно до обраної стратегії; 5) особливості життєвого циклу підприємства від створення до ліквідації» [68, с. 16].

Виходячи із наведених аргументів, схему формування інформаційної бази прийняття стратегічних рішень доцільно сприйняти так (рис. 1.1):

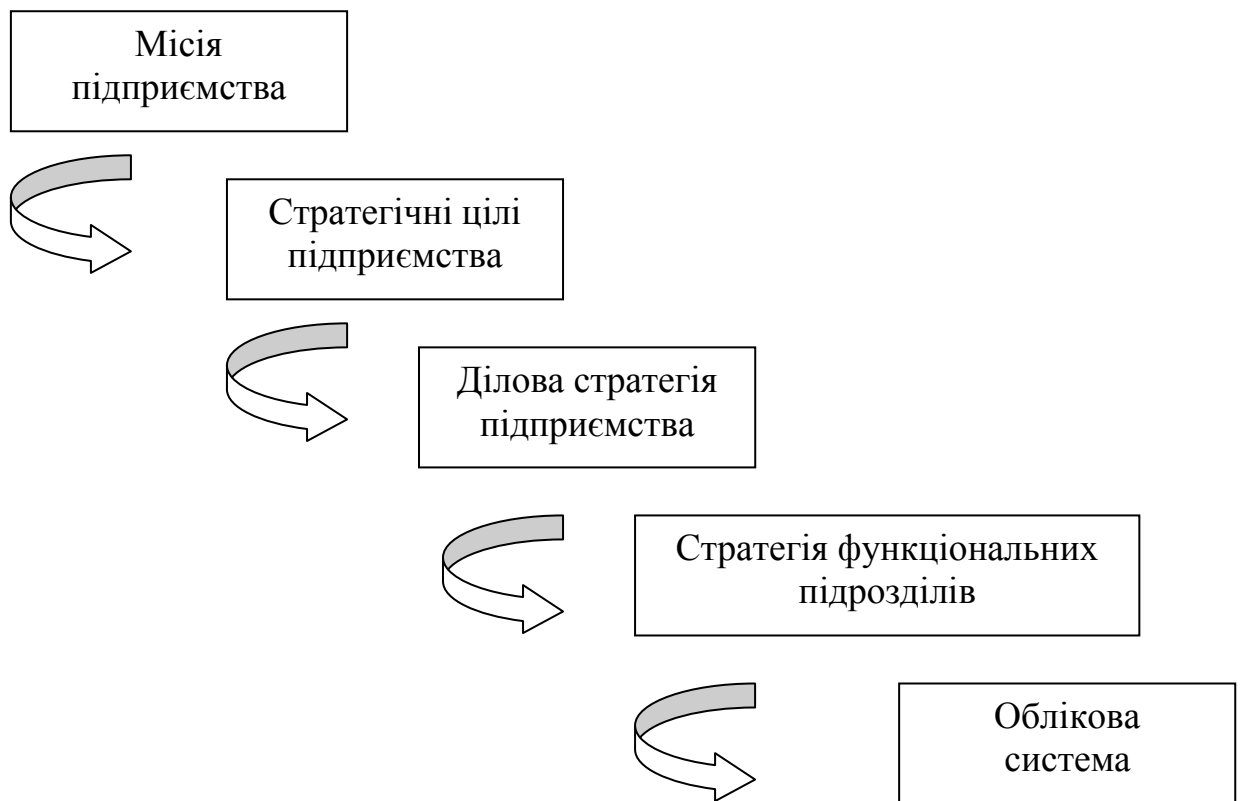


Рис. 1.1. Інформаційна база прийняття стратегічних рішень

Облікова система повинна забезпечити виконання функцій:

1. Розпізнавання можливих проблем у діяльності підприємства.
2. Можливість проведення стратегічного аналізу діяльності підприємства в розрізі окремих сегментів.
3. Можливість здійснення контролю за результатами діяльності сегментів.

Для виконання перерахованих функцій необхідно в рамках облікової системи організувати ведення сегментарного обліку (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Основні етапи організації сегментарного обліку

Етапи	Назва	Характеристика
1.	Стратегічна сегментація зовнішнього середовища	1. Аналіз найбільш перспективних стратегічних зон господарювання 2. Визначення окремих сегментів зовнішнього середовища, на які підприємство має чи хоче отримати вихід за наступними параметрами: - види попиту (потреби); - характеру технологій, що полягають в основі задоволення попиту; - типу клієнтів; - географічним районам.
2.	Організація сегментарного обліку в середині підприємства	1. Поділ підприємства на стратегічні господарські центри відповідальності, які відповідають стратегічним зонам господарювання 2. Організація обліку у кожній внутрішній структурній одиниці, що відповідає за розробку стратегії підприємства в одній чи кількох зонах бізнесу
3.	Формування сегментарної звітності	1. Забезпечення більш детальної інформації про діяльність підприємства 2. Подання релевантної інформації за окремими сегментами

Сегментарний облік – це система збору, відображення та узагальнення інформації про діяльність окремих структурних підрозділів організації.

Сегментарна звітність забезпечить користувачів інформацією про фінансові показники діяльності, про ризики та перспективи розвитку окремих сегментів бізнесу. Враховуючи значимість сегментарної звітності професійними бухгалтерськими організаціями багатьох країн розроблені облікові стандарти й нормативні документи, які визначають концептуальну основу її розкриття.

В Україні порядок подання інформації про звітні сегменти регламентується П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами» та наводиться в Додатку до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами». Згідно вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 29 як звітний сегмент може виступати господарський або географічний сегмент.

Управлінський облік та організований в його рамках сегментарний облік спрямований на формування релевантної інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень. На даний час можна виділити п'ять основних видів бухгалтерського обліку, які є основою облікової системи для прийняття стратегічних управлінських рішень.

В сучасних умовах стратегія фірми повинна розглядатися як сполучна ланка фінансового та управлінського обліку. Управлінський облік, з одного боку припускає використання підприємством інформації для стратегічного планування і контролю за реалізацією стратегії. З іншого боку, фінансову звітність можна, по суті, інтерпретувати як інформаційне відображення здійснюваної і запланованої стратегії. Одержання та узагальнення інформації на макрорівні забезпечує макроекономічний облік.

В бухгалтерському обліку питанням обліку зовнішніх факторів макросередовища та стратегічним питанням не приділяється належної уваги. Більшість вчених (О.Є. Ніколаєва, Т.П. Карпова), які розглядають дану проблему, припускають облік стратегічних питань при здійсненні планування та контролі витрат, аналізі та прогнозуванні в рамках системи управлінського обліку. М.А. Вахрушена розглядає питання прийняття стратегічних управлінських рішень на базі сегментарного обліку. Окремі вчені застосовують стратегічні питання до окремих областей обліку. Так, Дж. Шанк та В. Говіндараджан враховують питання в рамках розробленої концепції стратегічного управління витратами (SCM – Strategic Cost Management), Альфред Кінг – в рамках концепції прогнозування, контролю та оптимізації грошових потоків (TCM – Total Cash Management). Сьогодні все більше дослідників звертаються до проблем стратегічного обліку (Strategic management accounting (SMA)), тому що саме страте-

гічні аспекти займають у сучасному світі головне місце в прийнятті управлінських рішень.

Поняття «стратегічний облік» було введено Бобом Райаном в 90-ті роки ХХ століття. На його думку, стратегічний облік містить у собі фінансовий і управлінський облік, і «ці дві області розглядаються як єдине ціле» [58, с.30].

Боб Райан трактує стратегічний облік як «основу для дослідження фінансових і економічних проблем з погляду найбільш важливого для підприємства питання – реалізації сприятливих можливостей бізнесу» [58, с. 36].

У запропонованій Б. Райаном моделі «С – цикл» сконцентовано увагу на чотирьох основних елементах стратегічного обліку: на зобов'язаннях, потенційних можливостях, витратах і контролі. Як інструментарій виступають: вимірювання фінансової ефективності підприємства, оцінка результатів, бюджетування, аналіз відхилень й бюджетний контроль.

В Росії розробкою питань стратегічного обліку майна підприємства займається І.М. Богатая. На її думку «стратегічний облік – це глобальна модель інформаційної технології, яка поєднує в рамках єдиної системи фінансовий та управлінський облік й забезпечує керівників та фахівців підприємства виробничою інформацією для прийняття ефективних рішень, а також забезпечує інвесторів інформацією про діяльність підприємства» [6, с. 43].

Одним із вітчизняних фахівців, який вивчає питання стратегічного обліку, є професор Ф.Ф.Бутинець. Він вважає, що «стратегічний облік – це фінансовий аналіз проблем, що пов'язані з чотирма факторами: зобов'язаннями, контролем, готівкою (витратами) та потенціалом» [20, с. 321].

Проаналізувавши трактування поняття «стратегічний облік» різними авторами, наведемо власне бачення: стратегічний облік – облікова система, яка включає сукупність форм та методів обліку, стратегічного планування й контролінгу, адаптована до сучасних умов зовнішнього середовища, дозволяє внутрішнім та зовнішнім користувачам приймати стратегічні рішення. Таким чином, характерними особливостями стратегічного обліку можна виділити орієнтацію на майбутній розвиток фінансово-господарської діяльності підприєм-

ства і на те, яким чином можна врахувати динаміку впливу зміни факторів макро- і мікросередовища.

Створення якісно нових підходів, що базується на ідеях гармонізації різних видів обліку в рамках стратегічного та стандартизації облікових процедур, дозволить забезпечити отримання облікових даних, відмітною рисою яких є:

- орієнтація на виконання місії підприємства;
- формування альтернативних варіантів вирішення стратегічних завдань діяльності підприємства та вибір оптимального;
- розрахунок нормативних тактичних параметрів виконання оптимального варіанта та своєчасного виявлення відхилень від заданих параметрів;
- інтерпретація виявлених відхилень та їх аналіз з точки зору виконання стратегічного завдання.

Стратегічний облік, будучи складовою частиною системи управління підприємством, як обліково-аналітичного забезпечення прийняття стратегічних управлінських рішень, призначений для:

- планування майбутньої стратегії й тактики функціонування підприємства в цілому та окремих стратегічних господарських центрів відповідальності;
- вимірювання й оцінки ефективності господарювання в цілому та в розрізі окремих стратегічних господарських центрів відповідальності на різних фазах життєвого циклу;
- коригування керуючих впливів на хід реалізації обраної стратегії.

Як відмічають Хендріксен та Ван Бреда: «Бухгалтерському обліку ще треба адаптувати нові винаходи, які трансформують фінансову звітність. На зміну бухгалтерським регістрам прийдуть бази даних, частиною яких стане фінансова інформація. Для менеджерів буде забезпечений доступ до цих даних. Компанії вже не будуть обирати єдиний спосіб визначення прибутку, вони зможуть використовувати повний перелік методів для поглиблення та розширення аналізу господарської діяльності підприємства. Використання структурованих гіпертекстів дозволить користувачу добратися до інформації будь-якого рівня деталізації, яка може знадобитися для аналізу» [67, с. 37].

Багато вчених намагаються переосмислити питання, пов'язані з обліково-аналітичним забезпеченням процесу управління підприємством. Систематизацію існуючих концепцій обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління підприємством наведено в таблиці 1.3.

Таблиця 1.3

Обліково-аналітичне забезпечення стратегічного управління підприємством

Внесок	Концепція обліково-аналітичного забезпечення процесу управління підприємством
Аналіз теорій звітності	Статистична балансова теорія. Динамічна балансова теорія. Органічна балансова теорія
Систематизація видів обліку.	Камеральний облік. Статистичний облік. Динамічний облік. Актуарний облік. Фіскальний облік. Макроекономічний облік
Розробка питань соціального обліку	Бухгалтерський облік, в тому числі соціальний облік, креативний облік
Розробка питань в області фінансового та управлінського обліку	Фінансовий та управлінський облік
Розробка питань стратегічного обліку	Стратегічний облік як єдність фінансового та управлінського обліку.
Розробка питань теорії бухгалтерського обліку	Балансові звіти. Статистичні звіти. Динамічні балансові звіти. Фінансовий облік (управлінський організується в рамках фінансового обліку в формі внутрішньогосподарського обліку)
Розробка питань в області фінансового та управлінського обліку.	Фінансовий облік (в т.ч. виробничий, фінансовий для внутрішнього управління, фінансовий для зовнішніх користувачів, податковий облік). Управлінський облік (виробничий облік)
Розробка питань в сфері обліку	Первинний облік. Фінансовий облік. Управлінський облік. Стратегічний облік
Розробка питань в області фінансового та управлінського обліку.	Фінансовий, управлінський облік з включенням в них стратегічних питань
Розробка питань теорії бухгалтерського обліку	Первинний облік. Фінансовий облік. Управлінський облік

1.2. Координаційна місія стратегічного аналізу в системі управління виробничими витратами

Проблема виживання і забезпечення безперервності розвитку підприємства у ринкових умовах ставить перед керівництвом головне питання, як здійснити керування в умовах динамічного, мінливого і невизначеного середовища?

Рішення поставленої проблеми вимагає аналізу, оцінки і прогнозування внутрішнього розвитку господарської структури й умов зовнішнього середовища, для чого необхідне формування й ефективне функціонування обліково-аналітичної системи стратегічного типу.

Бухгалтерський облік, як одна з інформаційних технологій, формує дані для економічного аналізу за допомогою облікових процедур; інша технологія - економічний аналіз використовує ці дані без ясного математичного уявлення про те, яким чином та яких засадах, була сформована бухгалтерська звітність, прийнята як вихідна для аналітичних висновків, і як наслідок колосальні можливості даних бухгалтерського обліку та звітності не використовуються. Таким чином, це не тільки і не стільки інформаційний, а скоріш методичний розрив цих порівнюваних між собою наук. Концепція стратегічного обліку дозволить вирішити проблему формування повної і всебічної інформації, отриманої не тільки з бухгалтерської звітності, але і із всієї системи господарського обліку, а також зовнішньої інформації, необхідної для аналізу та прийняття стратегічних управлінських рішень.

У стратегічному обліку на перший план у діяльності бухгалтера висуваються управлінські задачі, що вимагають для свого рішення не тільки знань традиційної бухгалтерії, особливо обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), але і техніко-економічного планування, статистики, аналізу господарської діяльності, розвинутого математичного апарата і сучасної обчислювальної техніки. За такого розуміння бухгалтерського обліку власне бухгалтерський облік, планування, статистика й аналіз господарської діяльності розглядається як єдине ціле.

Обліково-аналітична система – сукупність облікової інформації та отриманих на її базі аналітичних даних, які сприяють прийняттю управлінських рішень на кожному етапі реалізації стратегії, що здійснюється підприємством.

Інформаційним забезпеченням стратегічного управління діяльністю підприємства повинна стати належним чином побудована обліково-аналітична система, яка відповідає рівням управління та враховує параметри та вимоги зовнішнього середовища (рис. 1.2).

Оперативному аналізу як виду економічного аналізу була присвячена спеціальна глава в монографії Л.Д.Яхніна, яка вийшла в світ у 1935 р. Основним положенням здійснення оперативного аналізу собівартості продукції є те, що чим коротше аналізований період, тим більша кількість факторів собівартості повинна перебувати в його полі зору, тим, отже, повнішим і багатостороннім буде аналіз. Дослідження питань оперативного економічного аналізу проводили в Росії І.Г. Старічков, в Белорусії В.І. Стражев. Ініціатором розробки проблем оперативного аналізу в економіці України був І.І.Каракоз.

В оперативному управлінні можуть бути відокремлені такі чотири загальні функції: оперативне планування, оперативний облік, оперативний аналіз і оперативне регулювання.

Тактика – сукупність прийомів та форм підприємницької діяльності, спрямованих на досягнення того чи іншого етапу стратегії, відповідно до конкретних умов реалізації стратегії. Тактичний аналіз управлінських рішень та процесів, підпорядкованих стратегічним цілям й задачам управління, дає оцінку комерційної тактики. Як тактичний період доцільно приймати календарний рік, а оцінку виконання тактичних задач проводити за даними річної фінансової звітності. Залежно від стабільності ринку, частоти змін його умов, життєвого циклу процесу, який досліджується, тактичний період може бути як довшим, так і коротшим від одного року. Вибір об'єкта аналізу залежатиме від необхідності оцінки його в тактичному аспекті. Таким чином, основна ціль тактичного аналізу – аналіз й оцінка кожного етапу, передбаченого загальним стратегічним планом з точки зору досягнення максимального ефекту від реалізації стратегії.

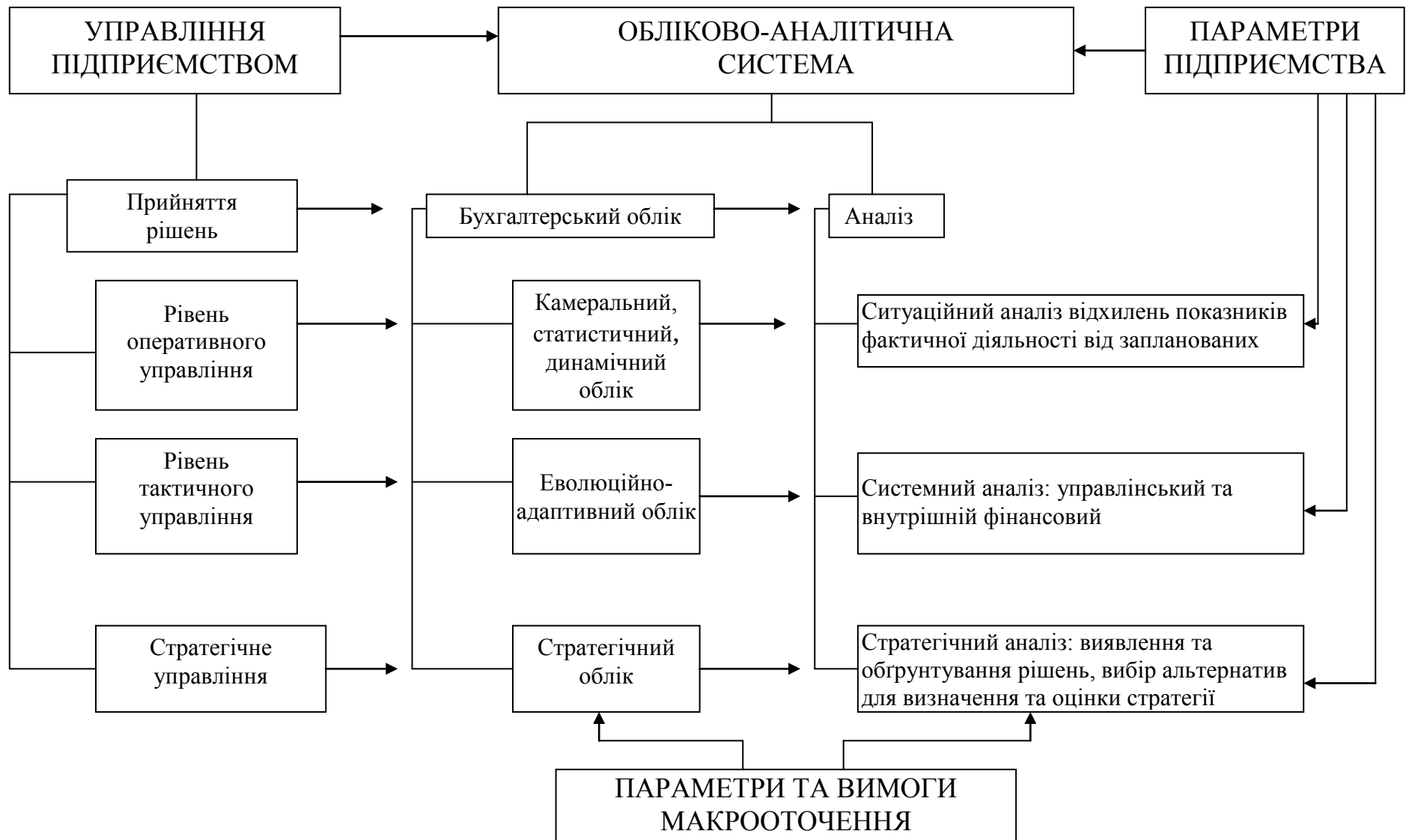


Рис. 1.2. Концептуальна модель обліково-аналітичної системи підприємства

В сучасному менеджменті найважливішим рівнем управління слід вважати стратегічний, на ньому приймаються життєво важливі управлінські рішення, які забезпечують оптимальну взаємодію підприємства з його оточенням і, як наслідок, ефективний майбутній розвиток підприємства в цілому. Дані про місію і загальні цілі підприємства дозволяють проводити стратегічний аналіз.

Стратегічний аналіз – це комплексне дослідження позитивних і негативних факторів, які можуть вплинути на економічний стан підприємства у перспективі, а також шляхів досягнення стратегічних цілей підприємства.

Стратегічний аналіз слід характеризувати як засіб дослідження, що базується на реалізації системного та ситуаційного підходів до аналізу можливостей і факторів, які впливають на процес стратегічного управління.

В стратегічному аналізі визначають:

- мету аналізу;
- об'єкт аналізу;
- методи і прийоми;
- інструментарій;
- результати аналізу.

Метою стратегічного аналізу є опис, пояснення, прогноз об'єкта дослідження; підготовка множини альтернативних напрямів його розвитку; вибір конкретної стратегії і формування всієї системи стратегій.

Як об'єкт аналізу виступає підприємство загалом, його стратегічні господарські центри, стратегічні зони господарювання, сектори бізнесу, окремі процеси, операції чи продукти.

Методи та прийоми стратегічного аналізу можна об'єднати в три основних групи: прагматичні; екстраполяційні; казуальні.

Ці методичні прийоми успішно застосовуються при плануванні та прогнозуванні економічних та фінансових показників діяльності підприємства та оцінки впливу факторів зовнішнього середовища. Втім характерним для аналітичного моделювання систем в умовах невизначеності та ризику є більш широке використання прагматичних методів, коли більшу кількість даних можливо

отримати тільки експертним шляхом. Інструментарієм стратегічного аналізу виступають економіко-математичні, зокрема імітаційні моделі. Результатом стратегічного аналізу стає системна модель підприємства та його оточення, що характеризує комплекс взаємопов'язаних елементів, які відображають функціонування та розвиток даного об'єкта (підприємства) .

Розглянемо ситуаційний та системний підходи в стратегічному аналізі.

Ситуаційний аналіз – моментний, одноразовий аналіз виникаючих вимог та змін внутрішніх чи зовнішніх факторів, що вимагають адекватного реагування з боку керівництва. Ситуаційний аналіз, спрямований на вирішення конкретних проблем у конкретних ситуаціях, ще не набув широкого наукового дослідження та практичного застосування. Ситуаційний аналіз припускає підготовку резервного арсеналу аналітичних методів, прийомів і механізмів управління на випадок зміни умов у перспективі, виникнення нових ситуацій, які відрізняються від основного прогнозу, для того щоб мати інструмент їхнього розв'язання у відповідний момент.

Основними етапами проведення ситуаційного аналізу є:

1. Загальний огляд проблеми.
2. Формування вихідної інформації.
3. Визначення об'єктів, методів, прийомів та інструментів аналізу.
4. Аналітичне дослідження, формування альтернативних рішень.
5. Стратегічна та тактична оцінка отриманих результатів.

В подальшому розвитку економічного аналізу ситуаційний аналіз займе визначне місце як в теоретичному та методичному аспектах, так і в аналізі конкретних практичних ситуацій. На відміну від ситуаційного аналізу системний аналіз вивчає процеси, що протікають по ймовірному сценарію. При цьому виробляється і використовується відповідна система рекомендацій.

Останнім часом в економічній літературі, виходячи з поняття системи та її властивостей, дескриптивного і конструктивного визначення і, відповідно, дескриптивних і нормативних моделей, принципів системності і комплексності, розроблена теорія системного економічного аналізу.

Основні етапи проведення системного аналізу представлено у табл. 1.4.

Таблиця 1.4

Етапи проведення системного аналізу

Етап	Характеристика
Етап 1	Господарську діяльність представляють як систему. Визначають цілі та умови функціонування. Відокремлюють взаємопов'язані елементи: ресурси, виробничий процес, готова продукція
Етап 2	Формування системи синтетичних та аналітичних показників, які характеризують виробничу діяльність
Етап 3	Складання інформаційної моделі господарської діяльності, відокремлення компонентів, функції, взаємозв'язки, класифікуються фактори та показники
Етап 4	Дослідження взаємного зв'язку та обумовленості окремих розділів системного аналізу, показників та факторів виробництва
Етап 5	Побудова моделі системи (підприємства)
Етап 6	Введення конкретних даних про діяльність підприємства. Отримання параметричної моделі в числовому виразі
Етап 7	Аналітичне дослідження
Етап 8	Оцінка результатів та комплексне виявлення резервів

Основною перевагою системного аналізу є те, що в процесі його проведення будується логічно-математична схема, яка відповідає внутрішнім зв'язкам показників та факторів, що відкриває широкі можливості для застосування економіко – математичних методів та сучасних інформаційних систем. Одним із шляхів отримання переваг в конкурентній боротьбі є ланцюжок цінностей. Підприємство може покращити свою рентабельність, вивчивши свій ланцюжок цінностей – від проектування до поширення. Проаналізувавши окремі сегменти (сегментарний аналіз) на базі сегментарного обліку, який можливо в рамках стратегічного обліку, доцільно відокремити ті з них, ланцюжок цінностей яких володіє найбільшою цінністю. Сегментарний аналіз представляє собою поєд-

нання класичного економічного аналізу, основним принципом якого є послідовне розкладання, розчленовування об'єкта та факторів, які впливають на об'єкт. Такий аналіз здійснюється на основі облікових даних та сегментарної звітності, тобто звітності, що складається за тими об'єктами діяльності, інформація яких цікавить менеджерів. Серед таких об'єктів крім окремих продуктів, можуть виступати виробничі лінії, клієнти, збутові території. Високий ступінь аналітичності при цьому досягається в тому випадку, коли інформація поступово конкретизується з переходом до більш детальних сегментів фінансово-господарської діяльності підприємства.

Таким чином, обліково-аналітична система стратегічного типу визначається як інтегрована система обліку, планування, контролю й аналізу, що систематизує інформацію для прийняття оперативних управлінських рішень і координації проблем майбутнього розвитку підприємства.

Головною метою обліково-аналітичної системи стратегічного типу є розробка в умовах невизначеності і ризику ефективних засобів стратегічного обліку, інструментів управління у виді моделей економічно-математичного аналізу. Використання системи забезпечить оптимізацію рішень у стратегічних і тактичних аспектах управління. Інструментарієм системи виступають методи перспективного, поточного й оперативного аналізу фінансово-господарської діяльності, прийоми стратегічного і тактичного аналізу.

1.3. Нормативно-методичні варіанти формування інформації про витрати виробництва

В умовах економічної самостійності підприємства рівень витрат на виробництво продукції є одним з основних оціночних показників рентабельності його функціонування, що характеризує ступінь використання виробничих ресурсів, ефективність виробничого процесу і системи управління в цілому.

На даний час собівартість є основним критерієм, як для визначення ціни продукції, так і для розробки стратегії діяльності підприємства.

Інформація про витрати формується в рамках фінансового обліку, втім для прийняття тактичних і стратегічних рішень її недостатньо. Варто враховувати галузеву специфіку підприємства, що припускає використання конкретних уніфікованих форм документів і спеціальних облікових реєстрів.

Упровадження на підприємствах системи управлінського обліку сприяє прийняттю як тактичних, так й стратегічних управлінських рішень, дозволяє здійснити стратегічне управління витратами.

У структурі обліково-аналітичної системи можна виділити виробничий підрозділ, що відповідає за формування інформаційно-аналітичної бази управління виробничою діяльністю, калькулювання собівартості продукції, робіт, послуг. Вимоги МСФЗ не передбачають у плані рахунків бухгалтерського обліку рахунка управлінської, маржинальної, аналітичної, допоміжної бухгалтерії.

Існують два основних підходи до організації управлінської бухгалтерії у формі моністичної або автономної системи, а також різні погляди на результативність кожного з них. За оцінками більшості фахівців світової школи, самостійна управлінська бухгалтерія є більш продуктивною і гнучкою, ніж інтегрована до складу фінансової бухгалтерії.

Більшість вітчизняних фахівців згодні з тією точкою зору, що рахунки управлінського обліку слід вести одночасно з рахунками фінансового обліку. Такий підхід до організації управлінського обліку обумовлено національним менталітетом.

Так, для східно-європейської облікової моделі в більшій мірі характерне використання моністичної системи, а для британо-американської облікової моделі – автономної системи.

При виборі конкретного варіанта організації управлінської бухгалтерії на підприємстві необхідно враховувати наступні фактори:

- структуру Плану рахунків бухгалтерського обліку;
- галузеву приналежність;
- розмір та організаційну структуру підприємства;
- особливості формування собівартості продукції (робіт, послуг);

- ефективність облікової системи (відношення вигод при її використанні – з витратами).

Згідно з П(С)БО 16 «Витрати» до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), включають усі понесені витрати в межах норм. Витрати, що виникають понад норми, відносяться на собівартість реалізованої продукції.

Необхідність побудови обліку витрат відповідно до організаційної структури підприємства виникає в процесі співставлення величини витрат з відповідальністю конкретних осіб (центри відповідальності).

Розмір підприємства також впливає на організацію системи управлінського обліку. На малих підприємствах він може бути організований як аналітичний облік, адекватний цілям управління з урахуванням стратегії фірми, а також потреб менеджерів в управлінській інформації. На таких підприємствах недоцільне виділення управлінського обліку в самостійну систему.

На середніх підприємствах можлива організація управлінського обліку в рамках моністичної системи.

На великих і середніх підприємствах, що мають потребу в надійній систематизованій інформації для управління поточними витратами і собівартістю, доцільно виділити самодостатню систему рахунків управлінського обліку.

Проблема обліку витрат на виробництво турбує науковців з часів А. Сміта та Д. Рікардо. Економісти всього світу з метою більш детального і глибокого пізнання суті витрат досліджують і вносять свої пропозиції щодо удосконалення класифікації витрат. Наприклад, А. Яругова вважає, що класифікація витрат зумовлюється різними варіантами їх обліку, що, в свою чергу, позначається на організації й управлінні виробництвом [73, с. 58].

К.Друрі виділяє три напрями класифікації витрат залежно від обраного методу обліку витрат виробництва: визначення собівартості виготовленої продукції і одержання прибутку; прийняття рішень і планування; здійснення контролю і регулювання.

У таблиці 1.5 наведено класифікаційні групи витрат, що найчастіше використовуються на практиці.

Класифікація витрат на виробництво продукції

Ознаки класифікації	Класифікаційні групи витрат
1. За економічною роллю в процесі виробництва	Основні, накладні
2. За способом включення до собівартості продукції	Прямі, непрямі
3. За відношенням до обсягу виробництва	Постійні, змінні
4. За видами продукції	На виріб, на групу виробів, на замовлення
5. За періодом виникнення	Поточні, одноразові
6. За місцем виникнення	Цех, дільниця, відділ, служба
7. Стосовно до встановлених норм	У межах норм, понад норми
8. За складом витрат	Однорідні, комплексні
9. В залежності від задач управління:	
- планування:	Заплановані, незаплановані
- прийняття рішень:	Неминучі, минулі. Релевантні, нерелевантні. Тимчасові (втрачена вигода), безповоротні. Інкрементні (прирості), маржинальні (граничні).
- контроль та регулювання:	Фактичні, планові (нормальні). Контрольовані, неконтрольовані.

В даний час у бухгалтерському обліку доходи повинні співвідноситися з витратами на їхнє одержання (принцип співвідношення доходів і витрат). Виробничі і накладні витрати складають повну собівартість продукції (робіт, послуг). Схему формування повної собівартості наведено на рис. 1.3.

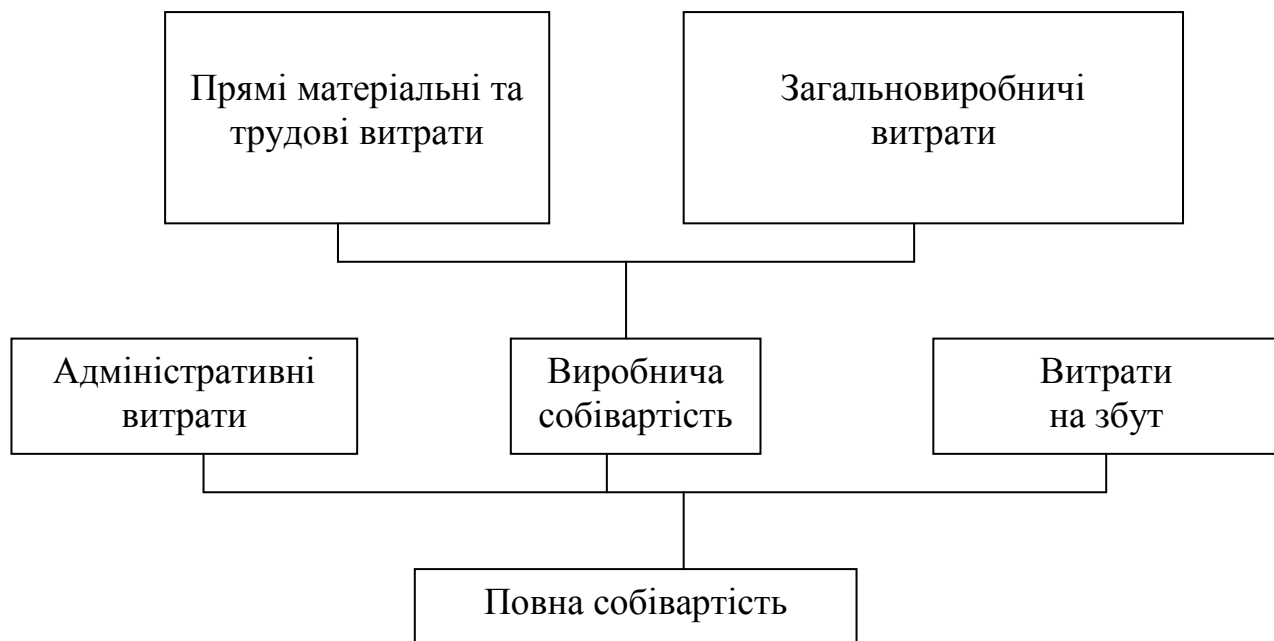


Рис. 1.3. Формування повної собівартості продукції

Формування повної собівартості продукції не відповідає принципам зовнішнього фінансового обліку, але в управлінському обліку аналіз повної собівартості продукції має важливе значення для формування конкурентно-здатної цінової політики підприємства. З урахуванням ефективності облікової системи по відношенню до витрат на її функціонування можливо два варіанти. Перший варіант найкращий для середніх та малих підприємств. Рахунки управлінського та фінансового обліку, що відображають витрати на виробництво, формуються в єдиній системі бухгалтерського обліку без відокремлення в системі управлінського обліку калькуляційних рахунків.

На підприємствах формування витрат здійснюється за такими елементами витрат: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальне страхування, інші витрати. Для обліку кожного елемента, як і в міжнародній практиці, тепер з'явилася можливість вести окремий рахунок бухгалтерського обліку і більш детальний облік – на аналітичних рахунках.

З метою управління на підприємстві організують облік витрат за статтями витрат. Перелік статей витрат встановлюється підприємством самостійно. При

цьому перелік елементів витрат строго визначений, а перелік калькуляційних статей кожне підприємство встановлює самостійно.

Основна перевага використання першого варіанту є скорочення кількості бухгалтерських кореспонденцій, не дивлячись на збільшення числа рахунків.

Другий варіант доцільно використовувати на великих та середніх підприємств, які потребують надійну систематизовану інформацію для управління поточними витратами та собівартістю.

Традиційні системи калькулювання собівартості відповідають цілям зовнішнього фінансового обліку – розподіленню округлених витрат між собівартістю реалізованої продукції та незавершеним виробництвом, тобто не потребують розрахунку точної собівартості конкретних виробів.

Інформація про індивідуальну собівартість конкретних виробів важлива для виявлення рентабельних видів продукції, управління витратами їх виробництва, отже, рішення задач забезпечення конкурентноздатності підприємства на ринку.

Інше обмеження традиційних систем калькулювання в тому, що облікові операції в рамках цих систем направлені на виявлення та відображення в кінцевому підсумку фактичної собівартості після того, як продукція вже вироблена й управлінський вплив стає неприйнятним. В рамках традиційних систем фактична собівартість продукції складається шляхом безпосереднього обліку фактичних витрат, що ускладнює управління процесом виробництва.

До переваг сучасних «ринкових» систем обліку витрат слід віднести не тільки гнучкість та простоту їх практичного застосування при короткострокових розрахунках, але й здатність забезпечити інформацією для прогнозування економічних наслідків прийнятих тактичних та стратегічних рішень.

Сучасне калькулювання полягає в оцінці виконання плану, прийнятого підприємством чи центром відповідальності. Воно необхідне для аналізу причин відхилень від планових завдань по собівартості. Дані фактичної калькуляції використовуються для обґрунтування економічної ефективності впровадження нової техніки, вибору сучасних технологічних процесів, проведення заходів

щодо підвищення рентабельності та якості продукції. Перехід від обліку собівартості готової продукції за фактичними показниками до «ринкових», в основі яких нормативний метод, потребує певних змін в обліковій політиці підприємства.

Стосовно до синтетичного Плану рахунків, що використовується в фінансовому обліку, ці зміни торкаються рахунку 23 «Виробництво». Фактично залишки на цьому рахунку відображають величину незавершеного виробництва, тому доречним було б змінити назву рахунку на «Незавершене виробництво».

Концепція стратегічного управління підприємством, побудована на основі системного аналізу, передбачає можливість вибору різних баз для порівняння, використання різних методів розрахунку та правил інтерпретації результатів, здійснення моніторингу факторів внутрішнього та зовнішнього конкурентного середовища бізнесу, визначення ступеня їх впливу на стратегію й тактику підприємства; потребує значного обсягу деталізованої інформації. З метою створення необхідної бази облікових даних, в рамках фінансового обліку доречно відкривати субрахунки на окремі види робіт, а в рамках управлінського – за об'єктами чи контрактами.

Ведення управлінського обліку на українських підприємствах законодавчо не регламентовано, тому наводимо рекомендований перелік управлінських рахунків (табл. 1.6).

Сума всіх перерахованих відхилень буде дорівнюватися сумі загального відхилення фактичної собівартості від запланованої.

Спостерігаючи сучасні тенденції ринкових перетворень на українських підприємствах, слід констатувати перехід від традиційного способу планування та обліку витрат методом калькуляції до бюджетної форми планування та обліку витрат на якість.

При вирішені питань обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління витратами виробництва необхідно враховувати специфіку бізнесу. Власне внаслідок певних особливостей обліково-аналітичне забезпечення витратами виробництва буде більш чи менш динамічне й деталізоване.

Орієнтовний перелік управлінських рахунків

Назва рахунку	Назва субрахунку
Основне виробництво	- відхилення за вартістю матеріалів; - відхилення за кількістю матеріалів; - відхилення за ставкою оплати праці; - відхилення за ефективністю використання робочої сили; - відхилення за ставкою прямих витрат; - відхилення за ефективністю інших прямих витрат.
Загальновиробничі витрати	- відхилення за ставкою постійних загальновиробничих витрат; - відхилення за ставкою змінних загальновиробничих витрат; - відхилення за ставкою понаднормових витрат.
Інші накладні витрати	- відхилення за ставкою адміністративно-управлінських витрат; - відхилення за ставкою управління постачально-заготівельною діяльністю; - відхилення за ставкою управління збутом продукції.
Випуск продукції	- загальне відхилення за період

Таким чином, запропонована система обліку витрат виробництва забезпечує керівництво підприємства необхідною інформацією для планування, аналізу та контролю витрат виробництва. Створення і функціонування системи потребує значних фінансових коштів, але на великих підприємствах об'єктивною необхідністю є встановлення бюджетів структурних підрозділів, керівники яких несуть відповідальність за те, щоб фактичні витрати не перевищували бюджетних, та ведення обліку витрат, що дає змогу контролювати виконання поточних і стратегічних планів.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

1. Аналіз еволюції бухгалтерського обліку як основного інформаційного джерела для процесів оцінки та управління підприємством дозволив зробити висновок про те, що сучасний етап стратегічного управління передбачає гармонізацію методики обліку та трансформацію звітності. Ринок корпоративного контролю потребує нових підходів до формування облікової інформації, на базі якої можливо приймати стратегічні рішення. Фаза життєвого циклу та реалізація підприємством стратегії визначають базові вимоги до облікових систем, однак розрив в методиці бухгалтерського обліку та фінансових дисциплін на практиці призводить до зниження релевантності інформації, сформованої в обліковій системі.

2. Запропонована парадигма стратегічного обліку узагальнює та пояснює певною мірою процес нагромадження й формування фактичного матеріалу, визначення концептуальних основ нової системи поглядів на розуміння обліку та використання універсальних методів, вироблених світовою практикою інтегрованих у запропоновану схему формування обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління витратами виробництва. Головною особливістю парадигми стратегічного обліку є побудований з урахуванням системного підходу синтез попереднього позитивного досвіду та інтеграції різних теорій, напрямів, підходів (концепція стратегічного управління витратами Дж. Шанка, концепція перетворення фірми Келлі Джеймса тощо).

3. Концепція стратегічного обліку та стратегічного аналізу дозволить сформувати адекватне вимогам ринкової економіки обліково-аналітичне забезпечення управління витратами, здатне стати важливим інформаційним джерелом при прийнятті стратегічних рішень, та дасть змогу побудувати ефективну в практичному аспекті обліково-аналітичну систему підприємства, здатну враховувати специфіку бізнесу й конкретні особливості діяльності.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНА СИСТЕМА СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

2.1. Функціонально-структурні елементи обліково-аналітичної системи для оперативного управління витратами виробництва

Сучасні темпи розвитку економіки, ринкові відносини, жорстка конкуренція, умови невизначеності і підвищеного ризику визначають необхідність гнучкого оперативного управління на всіх рівнях діяльності підприємства.

Реалізацію гнучкого оперативного управління фінансово-господарськими процесами забезпечить оперативна обліково-аналітична система, елементами якої є оперативне планування, оперативний облік і оперативний аналіз.

Основна мета оперативної обліково-аналітичної системи – своєчасне виявлення і дослідження короткострокових змін в економічних процесах, що сигналізують про відхилення від заданого стратегічного напрямку і темпу розвитку, або про появу сприятливих умов і додаткових резервів, які дозволяють негайно перевести підприємство на більш ефективний режим функціонування. Задоволення інформаційних проблем оперативного управління в аналітичній інформації забезпечить ефективне функціонування оперативної обліково-аналітичної системи та раціонально організований взаємозв'язок (комунікація) між складовими елементами системи. Вибір варіанту побудови оперативної інформаційної системи залежить від багатьох індивідуальних факторів підприємства.

Оперативне планування – процес, що забезпечує постійний дієвий контроль функціонування всієї господарської системи за виконанням програм і проєктів відповідно до стратегічних і тактичних цілей підприємства, виявлення і мобілізацію поточних резервів для підвищення ефективності господарювання. Оперативне планування відноситься до короткострокових чи щоденних процесів і спрямоване на використання ресурсів, що їх має підприємство, в межах

бюджету чи річного плану. Кожний крок оперативного плану слід спрямувати на виконання річного плану, тому оперативне планування повинно супроводжуватися процедурою контролю за його виконанням за відповідний період часу та формуванням регулюючих дій (зворотній зв'язок).

Ефективність оперативної обліково-аналітичної системи залежить від організації оперативного обліку та аналізу господарських процесів після їх здійснення (але в оптимально допустимих інтервалах часу, що забезпечить ефективне функціонування конкретного виробництва) або до початку здійснення господарських процесів для оперативного прогнозування, передбачення короткострокових змін виробничих процесів та їх економічних наслідків з метою розробки найбільш ефективних варіантів майбутніх змін в цих процесах й рекомендацій щодо їх здійснення.

Оперативна обліково-аналітична система максимально наближена до виробничих процесів і спирається на систему первинних документів і внутрішніх звітів підприємства, тому вважаємо оптимальною систему обліку відповідно до встановлених місць витрат і центрів відповідальності і формуванням внутрішньої звітності трьох рівнів управління.

На основі аналізу звітів про виконання кошторисів, складених за центрами та рівнями відповідальності, здійснюється управління відхиленнями, що представляє собою систему кошторисного контролю, за якого фактичні показники порівнюються з кошторисними для здійснення відповідних коригуючих дій при виявленні відхилень. Метою коригування є максимально можливе узгодження майбутніх показників витрат з їх кошторисним значенням.

При цьому центр відповідальності визначається як структурна одиниця підприємства, керівник якої несе відповідальність за конкретні результати, а рівень відповідальності – сукупність центрів відповідальності того чи іншого рівня. Основними вимогами звітних форм є наступні:

- для кожного рівня та центра відповідальності встановлюється тільки витрати, що підлягають контролю, тобто такі, на які керівник того чи іншого центру відповідальності може здійснити вплив та за які відповідає;

- інформація конкретизується в мірі переходу від більш високих до нижчих рівнів відповідальності;
- дані про фактичні витрати, а також про їх відхилення від кошторисних значень подаються як за звітній період, так і наростаючим підсумком, що принципово підвищує обліково-аналітичні можливості звітів. В цьому випадку можна виявити чи уживалися спроби усунути негативні відхилення та наскільки вони виявилися ефективними;
- для кожного рівня відповідальності встановлюються масштаби відхилення, тобто максимальне відхилення, перевищення якого потребує відповідного аналізу та послідує дій. Масштаб відхилення, встановлений, як правило, у відсотках до кошторисного значення витрат, залежить від рівня відповідальності, специфіки підприємства та інших факторів.

Використання облікових реєстрів як звітності цілком виправдано: вони складаються з метою одержання інформації для оперативного управління. Результати, підраховані в них на будь-яку дату, дають звітні показники без додаткової роботи і можуть використовуватися лінійними керівниками. Періодичність надання цих звітів може коливатися від місяця (кварталу) до року.

Нормативний метод обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції значно збільшить можливості оперативного аналізу й аналітичної оцінки стану і результатів діяльності керованих об'єктів і їх підрозділів, що дають інформацію про величину, характер і причини відхилень у діяльності і про наявні резерви виробництва.

Для аналізу причин і виявлення в майбутньому винуватців відхилень фактичних витрат від нормативних, а також оперативного контролю на кожне місце виникнення витрат відкривають облікову картку, відомість. Після виявлення причин відхилень приймаються відповідні рішення. Облікові дані за місцями виникнення витрат і центрами відповідальності повинні відбиватися в звітах про виконання планових показників. Зі звітів керівників центрів відповідальності можна одержати інформацію про відхилення, деталізовану інформацію про витрати на виробництво за місцями виникнення і бізнесом в цілому.

Отримані дані стають об'єктом оперативного аналізу, спрямованого на вирішення таких задач:

- систематичне виявлення рівня виконання планових завдань за центрами відповідальності;
- визначення і розрахунок впливу факторів зміни показників від заданого рівня;
- систематизація причин позитивних і негативних відхилень;
- своєчасне подання керуючій системі отриманої інформації;
- розробка і реалізація заходів щодо удосконалення оперативного управління виробництвом, підвищення його ефективності.

Передумовою чіткої організації процесу управління виробничими витратами є правильне визначення величини, а також виявлення причин, унаслідок яких мали місце відхилення від нормативного (планового) рівня витрат на виробництво. Слід зазначити, що аналіз відхилень має практичну цінність, а не проводиться заради «історичної» констатації факту відхилення. Процес проведення оперативного аналізу включає чотири етапи (рис 2.1).

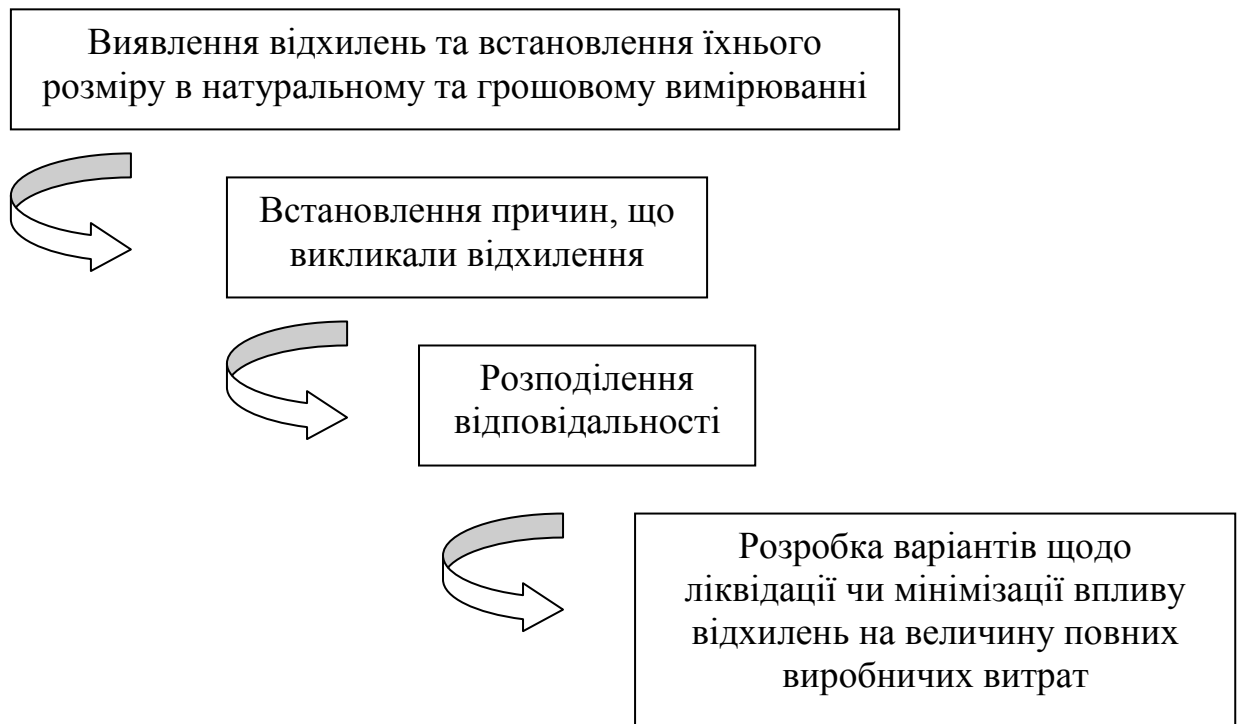


Рис. 2.1. Етапи проведення оперативного аналізу витрат на виробництво

Однією з важливих задач оперативного аналізу є забезпечення вірогідності даних про ступінь впливу зміни матеріальних витрат на динаміку повних витрат на виробництво продукції. Тут необхідно відзначити, що оперативність аналізу будь-якого виду витрат може бути дуже високою при відповідній його організації. Знання, наприклад, щоденного відпуску матеріалів дозволить зробити визначені висновки про відхилення у виробничих витратах.

Також корисним є застосування угруповання витрат за центрами відповідальності з розподілом їх усередині місць виникнення витрат за кожним працівником. Варто тільки поставити організацію обліку матеріальних витрат у пряму залежність від інтересів самого працівника. Іншими словами, якщо при перевищенні фактичної суми витрат матеріалів над нормативною спостерігалось збільшення обсягу виробництва, то це нормальна ситуація, тому що зростання витрат у цьому випадку є обґрунтованим. Якщо ж фактична сума витрат вище нормативної при постійному обсязі виробництва чи при його зменшенні, то необхідно приймати термінові заходи, спрямовані на коригування існуючого положення. Таким чином, оперативний аналіз матеріальних витрат тісно пов'язаний з аналізом продуктивності й оплати праці виробничих робітників. У цьому зв'язку виникає певні ускладнення при проведенні аналізу: фактичні дані з оплати праці фіксуються тільки по закінченню визначеного періоду часу.

Можливі два варіанти рішення цієї проблеми. Перший: прийняти умовну одиницю часу аналізу матеріальних витрат, еквівалентну періоду одержання даних про оплату праці виробничих робітників. Цей шлях може призвести до перетворення оперативного аналізу в ретроспективний, проте, не розглядати його зовсім було б помилкою, тому що в деяких виробничих ситуаціях він може бути оптимальним.

Другий шлях: проведення аналізу витрат на заробітну плату для виявлення впливу відхилення на зміну загальних виробничих витрат через співвідношення темпів росту заробітної плати і темпів росту продуктивності праці. Порівнюючи темпи росту цих показників і порівнюючи їх з питомою вагою фонду заробітної плати в загальному обсязі витрат на виробництво продукції, можли-

во визначити зміну витрат за будь-яку одиницю часу. Отримані в результаті аналізу дані дозволять постійно контролювати не тільки зміну фонду заробітної плати, але і коливання в продуктивності праці, що дасть можливість вийти на намічений обсяг виробництва.

Вплив відхилень за витратами палива й енергії на зміну виробничих витрат також можна розглядати як об'єкт оперативного аналізу. Але через те, що ці витрати залежно від напряму використання включаються або до змінних, або до постійних витрат (тому що по суті вони є умовно-змінними), проведення оперативного аналізу може бути ускладненим. Аналізувати ці види витрат рекомендується тільки за наявності простоїв устаткування чи транспорту через відсутність подачі палива чи енергії, в іншому випадку відхилення за цими витратами можуть виникнути тільки внаслідок зміни цін і тарифів на паливо й енергію. Оперативними даними для такого аналізу служить інформація про простої устаткування або про зміну цін і тарифів. Розрахунок відхилень за даною статтею дає необхідну величину зменшення чи збільшення витрат на виробництво продукції.

Деякі ускладнення при проведенні оперативного аналізу виникають у результаті розрахунку втрат від браку і визначення їх впливу на зміну виробничих витрат, тому що конкретну величину зазначеної статті запланувати практично неможливо. Отже, оцінювати вплив браку на виробничі витрати можна тільки після узагальнення і розрахунку повних втрат від браку. Таке узагальнення відбувається тільки наприкінці місяця, тоді можливий аналіз даної статті, тобто після підведення остаточних підсумків по сумі втрат. Можливий й інший шлях вирішення цього питання. Йдеться про організацію системи оперативного обліку і контролю втрат від браку, що буде інформацією для оперативного аналізу і дозволить здійснювати його за будь-який період часу. Для прискорення проведення аналізу за даною статтею на тих підприємствах, де брак як внутрішній, так і зовнішній складає не більше 2-3% виробничих витрат, взагалі не приймати його до уваги, заздалегідь коректуючи виробничі витрати на величину браку і визначаючи при цьому її як явний резерв зниження собівартості продукції.

При розгляді питання організації оперативного аналізу, необхідно більш детально зупинитися на аналізі накладних витрат і оцінці їх впливу на собівартість продукції. По-перше, накладні витрати (до яких на вітчизняних підприємствах відносяться загальновиробничі) мають практично постійну величину за той короткий період, що береться в розрахунок при проведенні оперативного аналізу. Відхилення за цією статтею можна виявити тільки після того, як на відповідних рахунках обліку буде накопичено повну інформацію з кожним видом цих витрат. По-друге, зазначені витрати складають досить великий відсоток у виробничих витратах, тому не брати їх до уваги не можна, а оперативно впливати на їх зміну практично неможливо.

Оперативний аналіз загальновиробничих витрат доцільно проводити за статтями, номенклатуру яких підприємство повинне установлювати заздалегідь. У ході аналізу необхідно визначити абсолютне відхилення за кожною статтею зазначених витрат у розрізі одиниці продукції. Головна умова проведення діючого аналізу заключається у дотриманні планового випуску виробів за зазначений період. За цієї ситуації можна вести мову про показник постійних витрат на одиницю випуску продукції. Знаючи денний випуск продукції і припускаючи, що він не на багато відхилиться від планової (нормативної) величини, можна буде судити про зміну цих витрат і вплив на динаміку виробничих витрат. У даному випадку суттєво на результати аналізу впливатиме застосований на підприємстві метод розподілу накладних витрат.

Варто, наприклад, зазначити, що витрати на утримання і експлуатацію устаткування відносяться більше до змінних, ніж до постійних, тому що вони в значній мірі змінюються пропорційно зміні обсягу виробництва. Тому фактичні витрати за цією статтею потрібно порівнювати не тільки з кошторисом на затверджений обсяг виробництва, але і з гнучким бюджетом, перерахованим на фактичний випуск продукції. При проведенні аналізу витрат за цією статтею треба використовувати умовну одиницю часу, рівну не менш чим одній декаді. Тільки тоді можна буде оцінити динаміку, тенденції і вплив витрат на собівартість продукції.

Аналіз інших загальновиробничих витрат доцільно проводити аналогічно аналізу витрат на утримання й експлуатацію устаткування. Втім, економія по окремих статтях має неоднакове значення. Наприклад, раціональне скорочення витрат на управління – позитивний фактор, тоді як скорочення витрат на охорону праці неприпустиме – це може призвести до погіршення умов праці і, як наслідок, до скорочення продуктивності, що вплине на динаміку виробничих витрат в сторону збільшення.

Для ухвалення управлінського рішення велике значення має правильний розподіл отриманої підчас проведення оперативного аналізу інформації в апараті управління. На думку М.Г. Чумаченка однією із передумов організації управління за відхиленнями є розподіл відхилень за рівнями управління.

Розглянемо на прикладі Товариства з обмеженою діяльністю «Нове життя» с. Застав'я Тернопільського району Тернопільської області систему оперативного аналізу відхилень при використанні позамовного і нормативного методів обліку витрат.

Відхилення фіксуються шляхом виписки спеціальних сигнальних документів: додаткових довідок, листків на доплату, сигнальних вимог, актів, у яких, крім величини додаткових витрат (сума доплати, вартість матеріалів), указуються причини і винуватці відхилень.

Для аналізу причин і встановлення у подальшому винних у відхиленнях фактичних витрат від нормативних, а також оперативного контролю, на кожне місце виникнення витрат повинна відкриватися облікова картка, відомість. Так, у відділі головного механіка таку картку заводить механік. У такий спосіб на ТОВ «Нове життя» ведеться облік фактичних витрат паливно-мастильних матеріалів за машинами і механізмами та за нормативами і відхиленнями.

Перелік причин і винних осіб у відхиленнях наведений у табл. 2.1.

Після виявлення причин відхилень приймаються рішення. Наприклад, вартість необґрунтованих зайво витрачених паливно-мастильних матеріалів, може утримуватися з заробітної плати водіїв, що допустили перевитрату. Надмірні втрати можуть виникати через неминуче транспортування і розвантаження

матеріалів транспортною ділянкою чи через закупівлю матеріалів низької якості службовцями відділу постачання.

Таблиця 2.1

Перелік причин і винних осіб у відхиленнях фактичних витрат від нормативних у ТОВ «Нове життя» с. Застав'я Тернопільської області

Причини відхилень від норм	Винуватці, що допустили відхилення
Зміна технології	Виконавці робіт, начальник ділянки
Зміна нормативів	Робочі бригади, виконавці, начальник ділянки
Переробка неякісних робіт	Робочі бригади (ланки)
Брак (остаточний)	Майстер, робочі бригади (ланки)
Відсутність матеріалів, палива	Відділ постачання
Відсутність електроенергії	Відділ постачання
Відсутність автотранспорту	Відділ головного механіка
Поломки механізмів	Робітник, механік
Аварійні і планові ремонти	Відділ головного механіка
Відсутність фронту робіт	Відділ постачання, головний інженер
Заміна матеріалів на дорогі	Відділ постачання, начальник ділянки
Перевитрата матеріалів	Робочі бригади (ланки), водії
Перевитрата машино-змін	Відділ головного механіка
Понаднормові перевезення	Відділ головного механіка
Порушення дисципліни	Працівники підприємства й адміністрації

Оперативна обліково-аналітична система спрямована на виконання наступних функцій:

- 1) забезпечення керівництва інформацією, яка уможливить оцінку результатів фінансово-господарської діяльності підприємства та його структурних підрозділів й визначення фінансового стану на конкретну дату;

- 2) забезпечення необхідною інформацією системи внутрішнього контролю (своєчасне виявлення фактів безгосподарності й зловживань, а також шляхів раціоналізації й підвищення ефективності господарської діяльності);
- 3) забезпечення керівництва інформацією, що необхідна для вирішення багатоваріантних управлінських проблем, реалізація яких розрахована на довгострокову перспективу.

Формування інформації для реалізації перших двох функцій забезпечить саме дані оперативного обліку та звіти матеріально відповідальних осіб. Виявлення відхилень фактичних витрат від запланованих, ліквідація причин виникнення цих відхилень та коригування господарської діяльності здійснюється шляхом щоденного контролю за витрачанням ресурсів та потребує посилення матеріальної й моральної зацікавленості робітників в скороченні витрат поточного планування та ліквідацію рутинних операцій.

Оперативна обліково-аналітична система забезпечить інформацією, необхідною для прийняття тактичних та стратегічних цілей (третя функція), а саме дозволить визначити: доцільність кооперації (виробляти чи закупляти); доцільність змін в асортименті продукції, що виробляється; економічну ефективність виробництва нового виробу; тощо.

Взаємозв'язок між оперативною обліково-аналітичною системою й стратегічними цілями підприємства здійснюються на основі системи формування витрат та залежить від рівня управління витратами. В спеціальній літературі можна зустріти визначення оперативної системи, як засобу оптимізації лише окремих аспектів виробництва, наприклад, управління товарними запасами. Такі розрахунки звичайно називаються операційними. На їх прикладі видно зв'язок, що існує між оперативною системою та стратегічними цілями. Не менш важливий і зворотній зв'язок, який забезпечує контроль витрат. Зворотній зв'язок здійснює вплив як на процес вирішення економічних і виробничих задач, так і на прогнозування процесу прийняття стратегічних рішень.

Розмежування облікової інформації на відмінні три види важливо для кращого розуміння задач, пов'язаних з обліком витрат на виробництво. На прак-

тиці таке розмежування здійснити дуже важко: окремі конкретні елементи облікової інформації не завжди вдається чітко та однозначно віднести до того чи іншого виду.

На основі наведеного матеріалу, можна зробити висновок про те, що представлена обліково-аналітична система як інформаційне забезпечення оперативного управління має безліч проблем, що вимагають першочергової розробки. Насамперед, варто звернути увагу на удосконалення організації обліку й оперативного аналізу, що забезпечить якість, достовірність і оперативність одержання результатів у виді повної та всеосяжної картини стану витрат за конкретний період часу. Рішення проблем організації оперативної обліково-аналітичної системи витрат на виробництво продукції для будь-якого підприємства буде залежати від наступних ключових факторів:

- 1) форми організації управлінського (бухгалтерського, виробничого) обліку і його методів, застосовуваних на підприємстві;
- 2) ступеня автоматизації облікового процесу на підприємстві;
- 3) наявності відповідних видів внутрішньої звітності підприємства про поточні витрати на виробництво;
- 4) зацікавленості керівництва підприємств в одержанні даних оперативного аналізу витрат на виробництво;
- 5) можливості швидкого обміну інформацією між вищим апаратом управління підприємством і менеджерами його підрозділів – це дозволить проводити оперативний аналіз на більш високому рівні під контролем зацікавлених осіб;
- 6) наявності фахівців на підприємстві (бухгалтерів-аналітиків з відповідною підготовкою), здатних обробляти й узагальнювати дані оперативного аналізу витрат на виробництво.

2.2. Організаційно-методичні основи обліково-аналітичної системи на рівні управління витратами

Тактична обліково-аналітична система визначає управлінське рішення на основі підсумкових результатів роботи підприємства за найважливішими звітними періодами. Особливістю тактичної обліково-аналітичної системи є ретроспективний погляд на господарську діяльність, вивчення процесів і явищ, виявлення невикористаних резервів. Тактична обліково-аналітична система є ефективною координуючою системою забезпечення взаємозв'язку між формуванням інформаційної бази, аналізом та плануванням.

В залежності від специфіки діяльності підприємств склад об'єктів обліку й аналізу може відрізнятися.

В основу класифікації задач тактичної обліково-аналітичної системи покладено принцип дослідження господарської діяльності через призму виконання встановлених бюджетів. Відповідно до цього можна розглядати три принципово важливі узагальнені задачі тактичної обліково-аналітичної системи:

- 1) аналіз і оцінка напруженості й обґрунтованості бюджету (планових завдань);
- 2) виявлення факторів господарської діяльності і кількісна оцінка їхнього впливу на узагальнюючі показники;
- 3) об'єктивна оцінка роботи підприємства і його підрозділів.

1. Бюджетне планування – це підготовка короткострокових і середньострокових планів (графіків, норм, замовлень) у рамках існуючого стратегічного плану. Річний бюджет підприємства повинен розглядатися як крок на шляху досягнення довгострокового (стратегічного) плану.

Бюджетне планування повинно здійснюватися в два етапи:

А. Формування системи планових показників за рівнями пріоритетів.

Вся система планових показників будується за рівнями важливості. В процесі такої побудови спочатку в систему пріоритетів I рівня відбирають найбільш важливі з планових показників. Після цього формують систему пріори-

тетів II рівня, показники якого знаходяться у факторному зв'язку з показниками I рівня. Аналогічно формують систему пріоритетів III та наступних рівнів. Такий підхід до формування системи планових показників дозволяє розподілити їх при поясненні причин відхилень фактичних величин від запланованих за відповідними задачами.

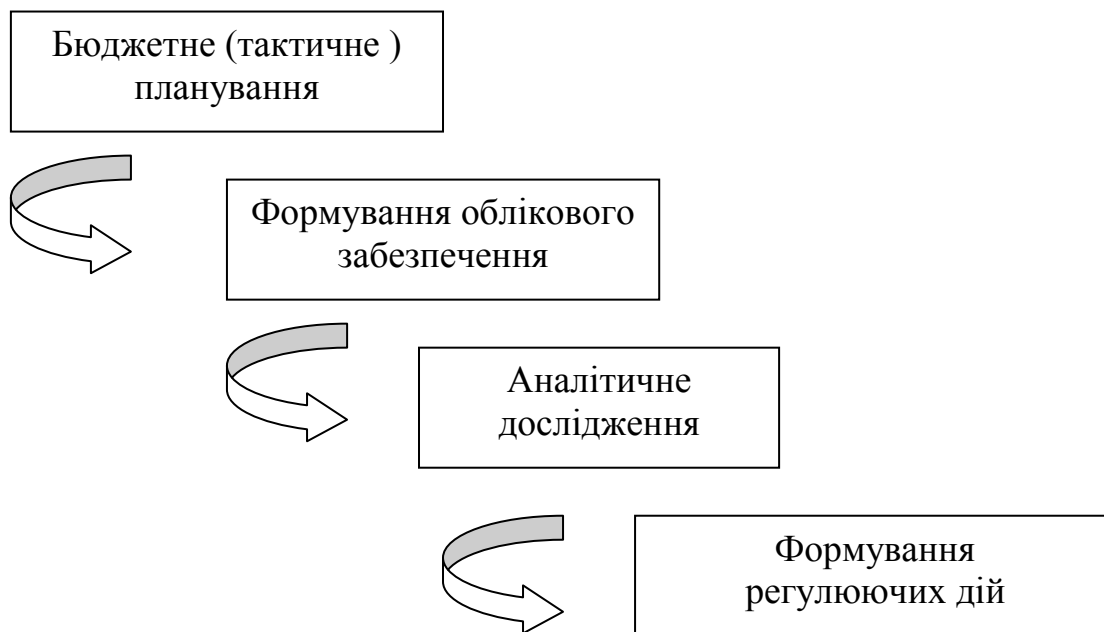


Рис. 2.2. Основні етапи побудови тактичної обліково-аналітичної системи

При формуванні системи пріоритетів слід мати на увазі, що вони мають різний характер для окремих типів центрів відповідальності, окремих напрямів господарської діяльності підприємства. Однак при цьому слід забезпечити як ієрархічне положення всіх планових показників по підприємству в цілому, так і за окремими його підрозділами.

Формування системи пріоритетів планових показників виробничих витрат на наведено в табл. 2.2.

Б. Розробка системи кількісних стандартів відхилень.

Після того як визначено перелік планових показників, виникає необхідність встановлення кількісних стандартів відхилень за кожним з них. Такі стандарти можна встановити як в абсолютних, так і у відносних показниках. Крім того, вони можуть мати стабільний та змінний характер (змінні кількісні стан-

дарті можуть бути використанні при складанні гнучкого бюджету, для коригування стандартів при змінні облікової ставки, темпів інфляції та інше).

Таблиця 2.2

Формування системи пріоритетів планової собівартості

Пріоритети I порядку	Пріоритети II порядку	Пріоритети III порядку
Собівартість	Матеріальні витрати	Рівень цін на матеріали
		Кількість використання
	Витрати на заробітну плату	Ставки заробітної плати
		Продуктивність праці
	Загальновиробничі витрати	Змінні загально-виробничі витрати
		Постійні загально-виробничі витрати

Всі відхилення відносних показників розподіляють на три групи:

- позитивні;
- негативні «допустимі»;
- негативні «критичні».

2. Формування облікового забезпечення.

Облікова система є інформаційною основою для прийняття управлінських рішень. Вона представляє собою розроблений механізм постійного спостереження за показниками та визначення величини відхилень фактичних результатів від запланованих.

Система облікового забезпечення базується на даних стратегічного обліку (фінансовий облік, управлінський облік, зовнішні дані) та представляє собою інформаційну базу спостереження, необхідну для майбутнього розрахунку агрегованих по підприємству окремих аналітичних абсолютних та відносних показників, які характеризують результати діяльності підприємства. Побудова облікового забезпечення представлена на рис. 2.3.

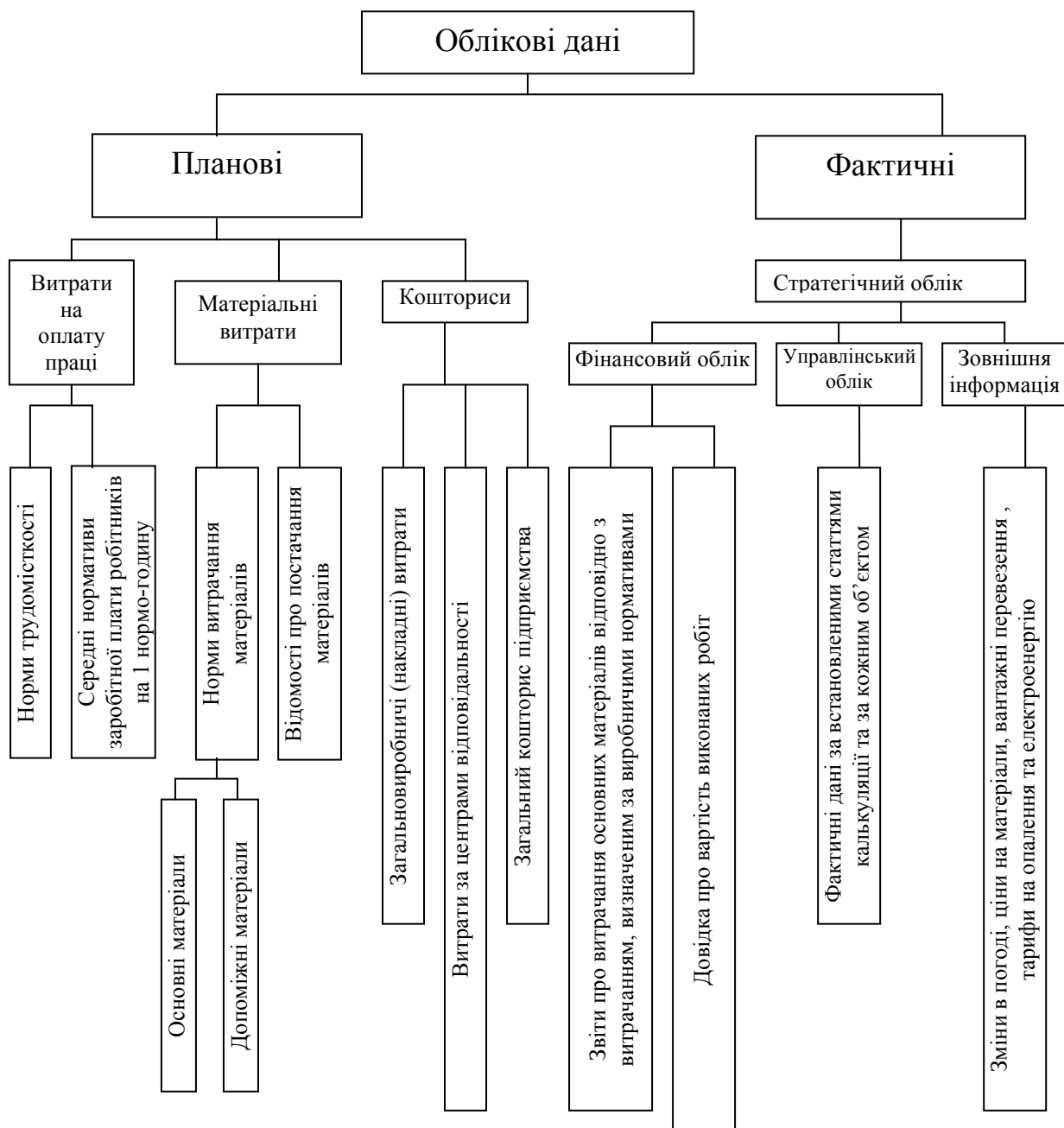


Рис. 2.3. Облікове забезпечення тактичного управління витратами

3. Аналітичне дослідження.

На цьому етапі проводиться:

А. Розробка системи загальних (аналітичних) показників, які відображають фактичні результати досягнення передбачених кількісних стандартів, відповідно до системи стратегічного розвитку показників. В процесі розробки такої системи необхідно побудувати алгоритми розрахунку окремих аналітичних показ-

ників з використанням облікової бази спостереження та методів економічного аналізу.

Існує багато методів оцінки напруженості завдань: коефіцієнтний метод оцінки напруженості плану за темпами росту до попереднього періоду; метод оцінки напруженості плану з погляду нормативного використання виробничих ресурсів; метод застосування апостеріорного статистичного критерію якості планування. Для цих цілей широко застосовуються методи лінійного програмування, що впливають із процедури рішення двоїстих задач лінійного програмування.

Традиційною для поточного аналізу господарської діяльності є задача виявлення факторів економічного явища і кількісної оцінки їхнього впливу на узагальнюючі показники господарської діяльності. У процесі рішення цієї задачі застосовуються методи детермінованого і стохастичного факторного моделювання.

Найчастіше приходить проводити аналіз і оцінку відхилень від плану, нормативу, підсумку попереднього періоду. Важливо не тільки виявити сам факт відхилення, але й установити його причини.

Тим самим аналітик відразу попадає в сферу проблем багатофакторного аналізу, дослідження прямих і непрямих зв'язків, вивчення і спостереження прихованих залежностей.

У процесі детермінованого моделювання здійснюється розкладання досліджуваного явища чи економічного показника за прямими факторами.

У роботі застосований прямий факторний аналіз, за якого ставиться задача виявити окремі фактори, що впливають на зміну результативного показника чи процесу; встановити форми детермінованої залежності між результативним показником і визначеним набором факторів і, нарешті, визначити роль окремих факторів у зміні результативного економічного показника.

В основу алгоритму покладено принцип розкладання загального відхилення фактичного обсягу витрат від плану чи попереднього періоду на суму факторних відхилень:

$$\Delta V = \sum_{i=1}^n \Delta V_i \quad (2.1)$$

де ΔV – загальне відхилення обсягу витрат в аналізованому періоді;

ΔV_i – факторне відхилення;

n – число факторів i ($i = 1, 2, \dots, n$).

Аналогічне розкладання можна провести практично за всіма узагальнюючими показниками.

Поточний аналіз вимагає всебічної інформації не тільки про планові і звітні значення показників, але і про норми витрачання матеріалів, праці, заробітної плати й інших елементів на заплановані і фактичні обсяги виробництва. Тому поточний контроль і аналіз діяльності підприємства раціонально вести синхронно з плануванням на базі її інформаційного середовища.

Нами використана методика факторного аналізу відхилень від норм виробничих витрат по видах і групах. Фактори, що впливають на відхилення фактичних витрат від норм представлені на рис. 2.4.



Рис. 2.4. Фактори відхилень фактичних сукупних витрат від нормативних при виготовленні продукції, виконанні робіт і наданні послуг

Дана методика базується на використанні методу абсолютних різниць. Факторний аналіз відхилень фактичної величини виробничих витрат від нормативних може бути проведений з використанням методу ланцюгових підстановок.

Б. Виявлення основних причин відхилень фактичних результатів від встановлених стандартів. В процесі аналізу розглядаються ті показники, за якими спостерігаються «критичні» відхилення від цільових параметрів, завдань поточних планів й бюджетів. За кожним «критичним» відхиленням виявляються причини, що його зумовили. Аналіз проводиться по підприємству в цілому та за окремими центрами відповідальності з такою послідовністю (рис. 2.5).

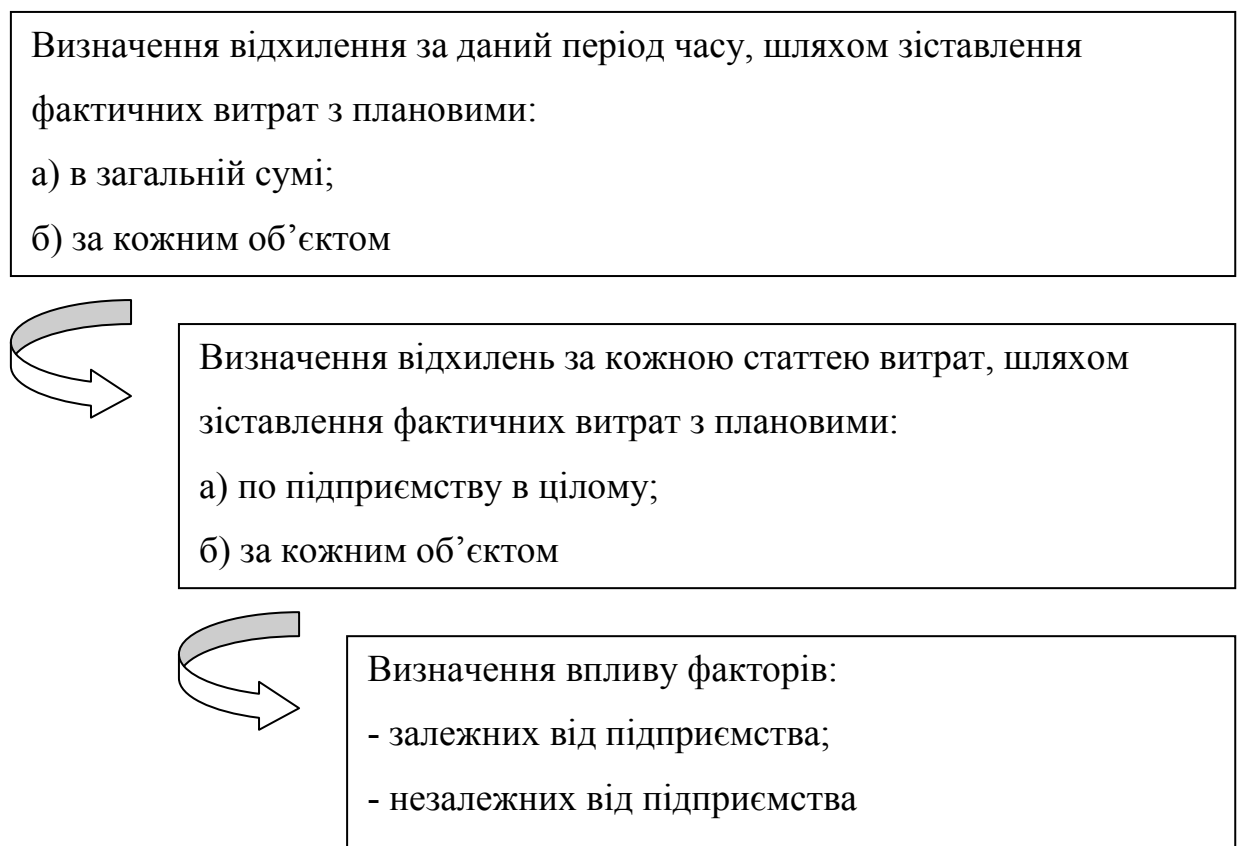


Рис. 2.5. Етапи аналітичного дослідження причин відхилень фактичних результатів від встановлених стандартів

В. Визначення структури звітів. Для забезпечення зручності форма звіту повинна бути стандартизована та включає наступну інформацію:

- фактичне значення показника порівняно з плановими;
- відхилення фактично досягнутого значення показника від планового;
- факторний аналіз величини відхилення (якщо досліджуваний показник підлягає кількісному розподілу на окремі складові). Зауважимо, що алгоритм такого розподілу доводять до кожного виконавця заздалегідь;
- пояснення причин негативних відхилень за показником в цілому та за окремими його складовими;
- встановлення осіб - винуватців негативних відхилень показників, якщо відхилення зумовлені внутрішніми факторами діяльності підрозділу.
- Форма стандартного звіту виконавця диференціюється відповідно змісту доведеного до нього бюджету. Звіт про результати аналітичного дослідження представлено в Додатку К.

4. Формування системи регулюючих дій є заключним етапом побудови тактичної обліково-аналітичної системи на підприємстві. Алгоритм вибору відповідної реакції керівництва в ситуації, що склалася, представлено на рис.2.6.

«Проігнорувати» – це форма реагування, яка використовується в тих випадках, коли величина негативних відхилень значно менше передбаченого «критичного» стандарту.

«Ліквідувати відхилення» – це система дій, яка передбачає процедуру пошуку та реалізації резервів по забезпеченню виконання цільових, планових чи нормативних показників. При цьому резерви розглядаються в розрізі різноманітних аспектів господарської діяльності.

«Змінити систему планових чи нормативних показників» – це система дій, яка використовується в тих випадках, коли можливості нормалізації окремих аспектів формування показників обмежені чи зовсім відсутні.

Результати аналітичного дослідження стають основою для розробки пропозицій відносно коригування системи цільових параметрів, показників поточних планів та окремих бюджетів. В окремих критичних випадках може бути обґрунтоване рішення щодо зупинення окремих виробничих операцій й навіть діяльності окремих центрів витрат.

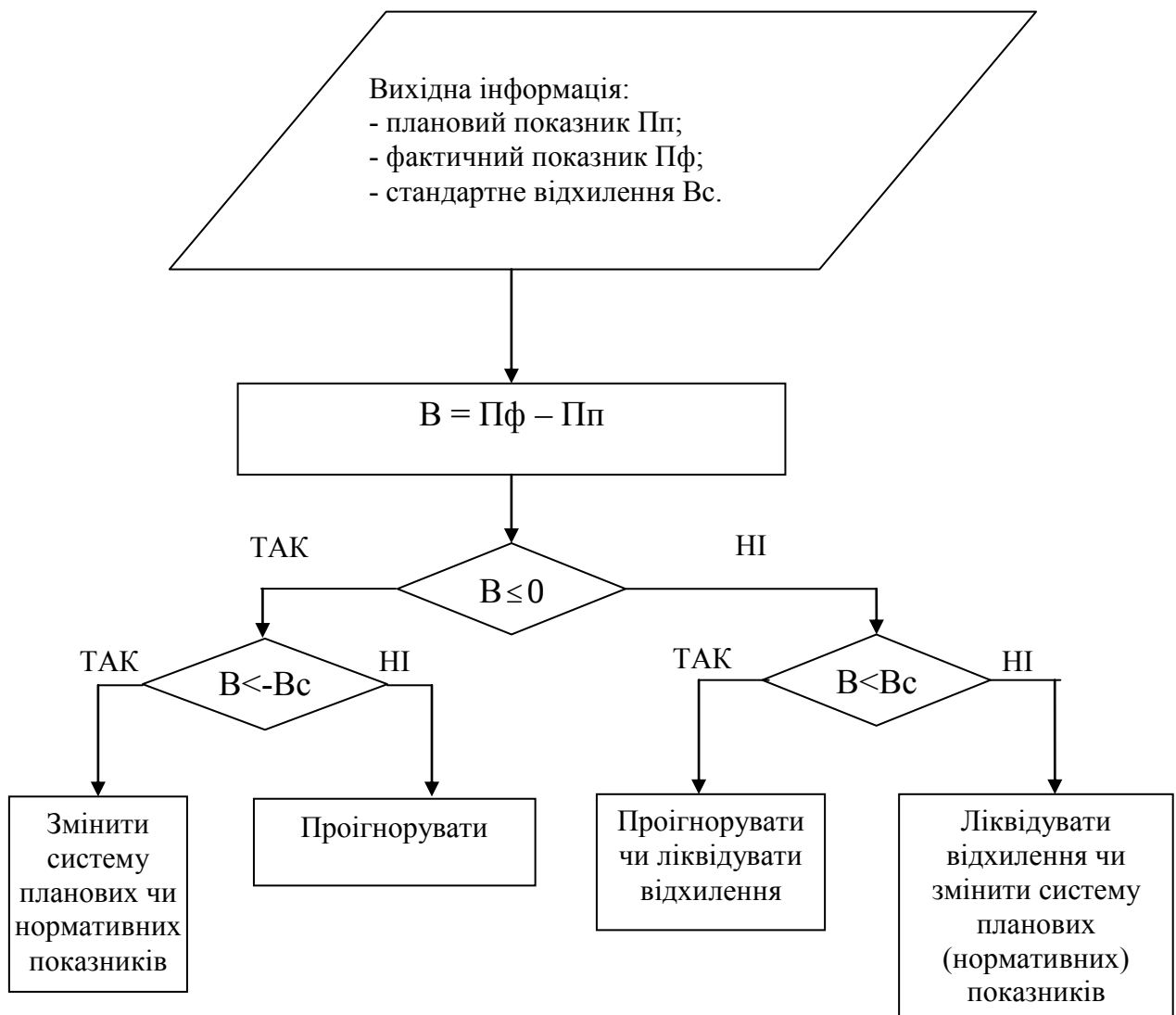


Рис. 2.6. Алгоритм вибору реагуючих дій керівництва, спрямованих на ліквідацію різних видів відхилень фактичних результатів від запланованих

За результатами дослідження пропонуємо на підприємстві здійснювати розробку бюджетів на наступний рік, в якому розраховується планові показники та стандартні відхилення.

Представлені розрахунки можна провести в системі електронних таблиць Microsoft Excel за викладеною схемою. Для цього в комірках, де проводяться розрахунки, слід записати алгоритми обчислень, та результат знайде автоматичне відображення у відповідній комірці. Для цього крім звичайних алгоритмів гр. 4, 5, 6, 7, 8 буде потрібно використання функції «якщо» в гр. 10, 11

майстра функцій, який вбудований в Excel. Одноразове складання програми розрахунку в Microsoft Excel виключає необхідність повторного й наступних розрахунків в дослідженні, для отримання результатів за наявності програми достатньо буде внести вихідні дані в графах 2, 3, 9.

За необхідності збільшити швидкість реагування для ефективного управління витратами, тобто зменшити період дослідження, можливо з використанням цієї програми для квартального, місячного або тижневого періодів.

Як підсумок можна зробити наступні висновки:

- важливе значення приділяється плануванню та контролю за використанням відповідно бюджету;
- аналіз повинен проводитися за визначеною заздалегідь методикою;
- аналіз буде ефективним за умов отримання достовірної, повної та всебічної інформації, отриманої від організованої облікової системи;
- аналіз відхилень може використовуватися вибірково;
- змістом управління за відхиленнями є вивчення незвичайних продуктів чи незвичайних результатів діяльності. При даній системі аналізується тільки відхилення, що перевищують визначене стандартне відхилення, яке встановлює керівництво;
- відхилення можна обчислювати для цілих категорій, таких як загальні витрати основних матеріалів, для будь-яких груп всередині категорій, кожної статті витрат;
- використання інформаційних технологій для постійного моніторингу витрат на підприємстві забезпечить інформаційні потреби оперативного й тактичного управління та дозволить використовувати коригуючі дії відповідно до обраної стратегії;
- контроль ефективності використання матеріальних і трудових ресурсів, своєчасний і повний їх аналіз і обґрунтування на основі аналізу оперативних, тактичних і стратегічних управлінських рішень – це шлях до раціонального використання виробничих ресурсів.

2.3. Застосування економіко-математичних методів у системі стратегічного управління витратами

Основним напрямком стратегічної обліково-аналітичної системи в управлінні витратами є довгострокове планування з метою визначення майбутніх витрат на виробництво продукції. Однак реалізувати дані заходи на практиці далеко не завжди вдається у зв'язку з відсутністю спеціальних аналітичних методик, що відповідають вимогам точності, об'єктивності і своєчасності проведення аналізу.

У стратегічному аналізі досить широко використовуються різноманітні методи прогнозування параметрів зовнішнього та внутрішнього середовища підприємства, які можна об'єднати в дві групи:

- якісні (експертні) методи;
- кількісні (статистичні) методи.

Якісні методи прогнозування побудовані, передусім, на думках і припущеннях експертів та фахівців, які мають відповідні знання та значний досвід.

Перевага кількісних (статистичних) методів прогнозування полягає в тому, що вони базуються на цифрових даних та математичних методах. Це сприяє підвищенню ролі економіко-математичних і статистичних методів при оцінці поточних витрат на виробництво і прогнозуванні їхньої майбутньої величини.

Регулярні розрахунки в процесі проведення оперативного аналізу значно підвищують ефективність керування витратами і сприяють формуванню об'єктивних представлень про перспективи їхньої зміни. Усе це багато в чому дозволяє трансформувати оперативний і поточний аналіз у прогнозний і поставити його в один ряд з основними методами визначення стратегії розвитку підприємства.

Прогнозування величини майбутніх витрат ґрунтується на розрахунку постійних витрат і змінних витрат на одиницю кількісного показника оцінки діяльності підприємства. Ми застосуємо відоме рівняння лінійної залежності повних виробничих витрат, що виражається наступною формулою:

$$y = a + bx \quad (2.2)$$

де y – повні виробничі витрати (залежна змінна);

a – постійні витрати;

b – змінні витрати на одиницю кількісного показника оцінки діяльності підприємства;

x – кількісний показник оцінки діяльності підприємства.

Правильне визначення коефіцієнтів a і b забезпечить точний прогноз величини майбутніх витрат при будь-якому значенні незалежної змінної x .

При проведенні подібного аналізу, зазвичай, вибирається показник оцінки діяльності підприємства (незалежна змінна), що впливає на динаміку повних виробничих витрат. Найчастіше використовується показник обсягу виробництва продукції (робіт, послуг). Необхідно відзначити, що для кожного підприємства вибір незалежної змінної є індивідуальним і здійснюється в залежності від умов виробництва, рівня автоматизації технологічного процесу, ефективності організації системи управління й інших можливих причин.

Велике значення для підприємств матиме вибір методу прогнозування повних виробничих витрат, оскільки кожний з них може застосовуватися з огляду на реальну ситуацію.

До методів прогнозування повних виробничих витрат, які описані у вітчизняній і зарубіжній літературі, відносяться:

- історичний метод (аналіз рахунків);
- інженерний метод (метод технічного аналізу);
- метод визначення мінімального і максимального значень (метод вищої – нижчої точки);
- методи парного кореляційно – регресивного аналізу;
- методи багатофакторного кореляційно – регресивного аналізу.

1. Історичний метод (аналіз рахунків).

Він базується на даних бухгалтерського обліку кожного виду витрат. Середня величина одиниці витрат вибирається для змінних витрат, а повні витрати визначаються для постійних витрат. Умовно-змінні витрати розподіляються

наступним чином: 50 % з них приймаються за постійні, а інші 50 % – за змінні, що є оптимальним рішенням для найбільш точного опису поведінки витрат.

Результати розрахунків за цим методом наведено в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Оцінка майбутніх витрат ТОВ «Нове життя»
с. Застав'я Тернопільського району Тернопільської області

Показники	Прогноз 2014 року
Змінні витрати, грн.	18595
Постійні витрати, грн.	25867
Обсяг виконаних робіт, га.	1496
Змінні витрати на га, грн.	12,43

Після визначення значень коефіцієнтів a і b їх підставляють у рівняння лінійної залежності повних виробничих витрат, які можуть надалі розраховуватися для будь-якої величини кількісного показника оцінки діяльності підприємства. Рівняння прямолінійної залежності повних виробничих витрат, параметри якого розраховані історичним методом у табл. 2.4 буде виглядати для ТОВ «Нове життя» таким чином:

$$y = 25867 + 12,43x$$

Нескладні розрахунки розширюють можливість використання історичного методу, але ефективними вони будуть лише за наявності системи аналітичного обліку і постійного контролю за кожним видом витрат.

Історичному методу притаманні значні недоліки:

- ґрунтується на суб'єктивній класифікації витрат по відношенню до обсягу виробництва;
- не враховано майбутній вплив факторів на величину витрат (цін на сировину, матеріали, паливо, мастильні матеріали, енергію, умов оплати праці, інфляції й ін.);
- не може бути застосований для продукції, яку раніше не виробляли.

Розрахунок нормативних витрат на матеріали

№ етапу	Розрахунок	Позначення
1	$*B_{HM} = \sum_{i=1}^n M_{H_i} * C_{H_i}$	В _{нм} - нормативні витрати сировини на продукцію, грн.; M _{H_i} - нормативна кількість сировини з урахуванням можливих втрат у натуральному вираженні; C _{H_i} - нормативна ціна за одиницю окремого виду сировини, грн.; п - кількість видів сировини.
2	$**B_{HP} = \sum_{i=1}^n t_{H_i} * V_{H_i}$	В _{нп} - нормативні витрати праці на весь процес виробництва нової продукції, грн.; t _{H_i} - час, необхідний для проведення і-тої операції, год.; V _{H_i} - нормативна ставка заробітної плати на і-ту операцію; п - кількість операцій.
3	$***B_{HK} = H_{\Gamma} * t_H$	В _{нк} - нормативні непрямі витрати; H _г - погодинна ставка розподілу непрямих витрат, грн.; t _H - нормативний час, необхідний для виробництва продукції, нормо-год.
4	$B_H = B_{HM} + B_{HP} + B_{HK}$	В _н – нормативні витрати на виробництво продукції в цілому по підприємству

*Норми витрат на матеріали розраховані відповідно до специфікацій продукції і розробляються в процесі розрахунку кількості ресурсів, необхідних для виготовлення одиниці продукції.

** У процесі встановлення нормативних ставок розподілу непрямих витрат звичайно розраховуються окремі ставки для постійних й змінних складових. Нормативна ставка обчислюється на одну годину праці основних виробничих робітників чи роботи устаткування.

*** Якщо кількість фактично витрачених годин праці перевищують розраховану, то цей факт є сигналом для адміністрації про порушення у виробничому процесі й змусить керівництво вживати оперативні заходи щодо його регулювання.

2. Інженерний метод (метод технічного аналізу).

Інженерний метод базується на обчисленні нормативних витрат часу, кількості необхідних матеріалів та інших витрат на базі даних отриманих в процесі

спостережень за технологічним процесом. Розрахунок нормативних витрат проводиться за наступною послідовністю (рис. 2.7).

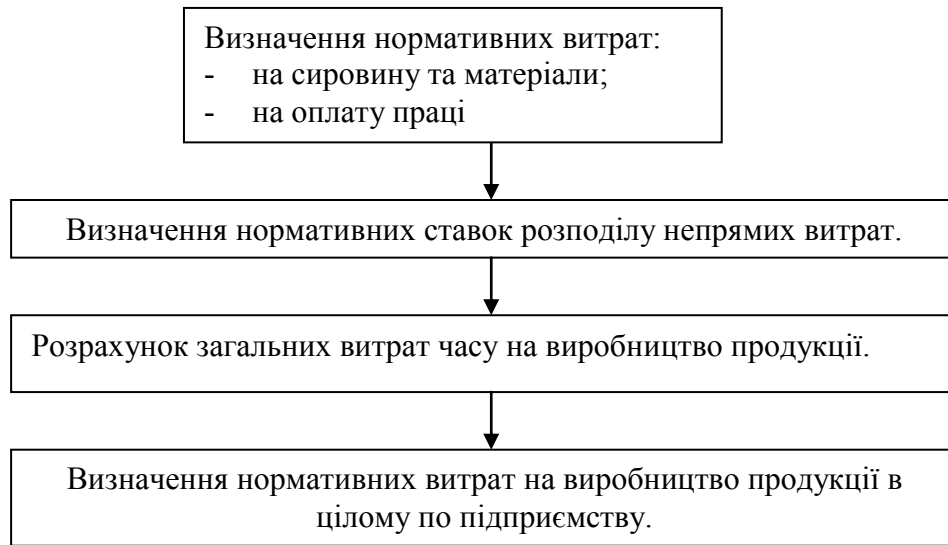


Рис. 2.7. Етапи визначення майбутніх витрат за інженерним методом

Слід вказати на недоліки, властиві інженерному методу:

- висока витратоємкість, що істотно обмежує його практичне застосування;
- некомпетентність інженерів-технологів при нормуванні окремих видів витрат (відрахування на соціальне страхування, амортизація, витрати на утримання управління тощо).

Тому при використанні даного методу прогнозування витрат необхідна тісна взаємодія бухгалтерії й інженерів-технологів, особливо при прогнозуванні витрат на виробництво нової продукції.

3. Метод використання мінімального та максимального значень залежної і незалежної змінної (метод вищої – нижчої точки).

Зазначений метод базується на вимірі повних виробничих витрат при мінімальному і максимальному значенні кількісного показника оцінки діяльності підприємства. Спостереження вибираються для зазначених величин досліджуваних показників, якщо вони відбивають характерну динаміку витрат у межах відносного інтервалу. Цей метод припускає визначення найменшого і найбільшого за своїм значенням кількісного показника оцінки діяльності. Результати

інших спостережень до уваги не беруться, як нехарактерні для відносного тимчасового інтервалу.

Алгоритм розрахунку коефіцієнтів a і b за методом максимального і мінімального значень представлено на рис. 2.8.

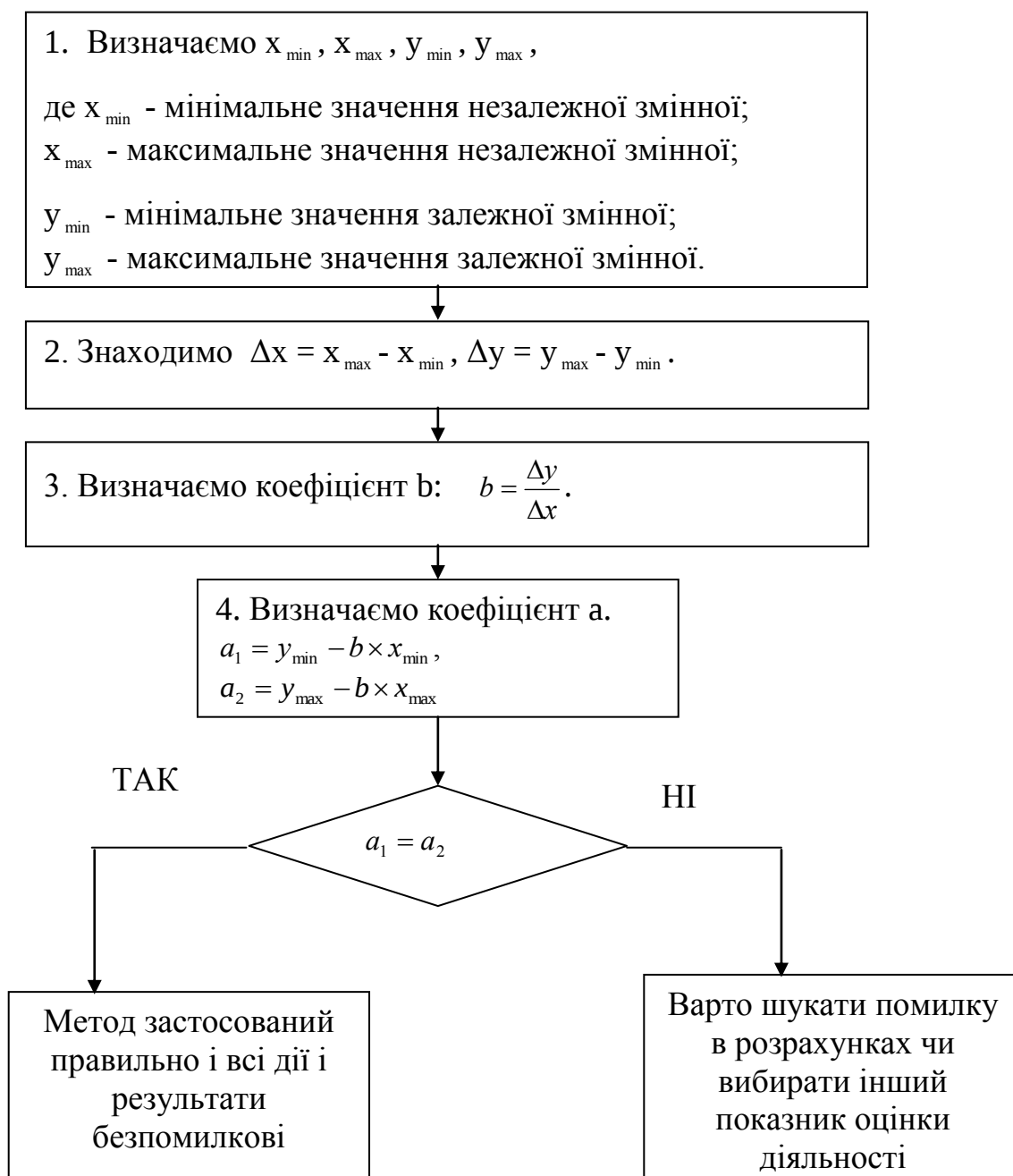


Рис. 2.8. Алгоритм розрахунку коефіцієнтів a і b за методом максимального і мінімального значень

Під відносним інтервалом розуміємо період часу, який використовується для дослідження, дані про витрати і про показник оцінки діяльності за цей

період вже є у наявності. Чим більше вимірів буде проведено в межах одного відносного інтервалу, тим точніше будуть розраховані значення коефіцієнтів a і b у рівнянні лінійної залежності повних виробничих витрат.

Вихідні дані наведено у таблиці 2.5.

Таблиця 2.5

Вихідні дані для оцінки майбутніх витрат методом максимального і мінімального значень за даними ТОВ «Нове життя»
с. Застав'я Тернопільського району Тернопільської області

Роки	Кількість відпрацьованих людино-годин	Повні витрати, грн
2013	24127	1250657
2014	37800	1802957

Наприкінці розраховані значення коефіцієнтів a і b підставляються у функцію повних витрат для одержання рівняння, яке надалі може бути використане для оцінки майбутніх витрат. Графік функції витрат для ТОВ «Нове життя» представлена на рис. 2.9.

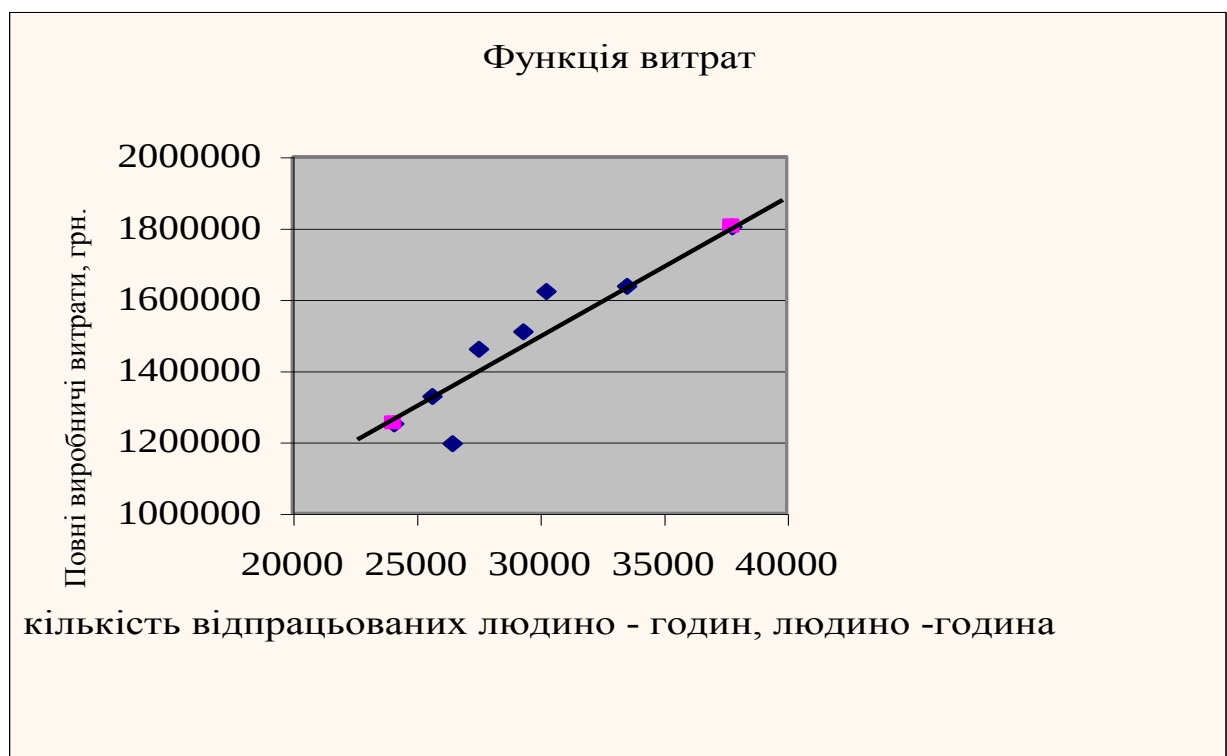


Рис. 2.9. Функція витрат, що визначена методом максимального і мінімального значень

У нашому випадку рівняння повних виробничих витрат матиме вигляд $y = 276083.60 + 40.39x$.

Виведені рівняння застосовуються для визначення повних витрат за будь-якого значення показника оцінки діяльності за відповідний відносний інтервал у майбутньому періоді.

Цей метод є найпростішим і найчастіше може застосовуватися для оцінки майбутніх витрат саме з цієї причини. Втім існують окремі істотні недоліки:

- для аналізу вибираються тільки два значення з множини проведених спостережень, вплив інших вимірів цілком виключається, що вже є суттєвою економічною помилкою;
- надійність оцінки витрат залежить від того факту, наскільки типові межі екстремальних точок досліджуваного інтервалу. Точки можуть показувати нехарактерні відносини між повними виробничими витратами і кількісним показником оцінки діяльності, і це в свою чергу відіб'ється й на точності прогнозу обсягу майбутніх витрат.

4. Парний регресивний аналіз.

Цей метод є більш досконалим способом розрахунку коефіцієнтів a і b , який базується на вимірюванні середньої кількості зміни однієї залежної змінної (в даному випадку виробничих витрат) та співвідношенні її з середніми змінами однієї незалежної змінної.

Парний регресійний аналіз передбачає великий обсяг розрахунків, що потребує додаткових матеріальних витрат та часу, але в умовах сучасних комп'ютерних технологій використання методу стає прийнятним.

Лінійний регресивний аналіз має дві мети:

- встановлення відповідності лінії спостережень співвідношенням між витратами і показником оцінки діяльності;
- визначення надійності цієї лінії як джерела інформації про відповідні витрати для будь-якого внутрішнього користувача.

Жодна із цих цілей не досягається повною мірою при використанні в аналізі трьох розглянутих раніше способів.

При оцінюванні параметрів регресивних моделей частіше застосовується метод найменших квадратів, тому слід розглянути статистичні властивості його оцінок. Алгоритм визначення функції повних витрат за методом найменших квадратів представлено на рис. 2.10.

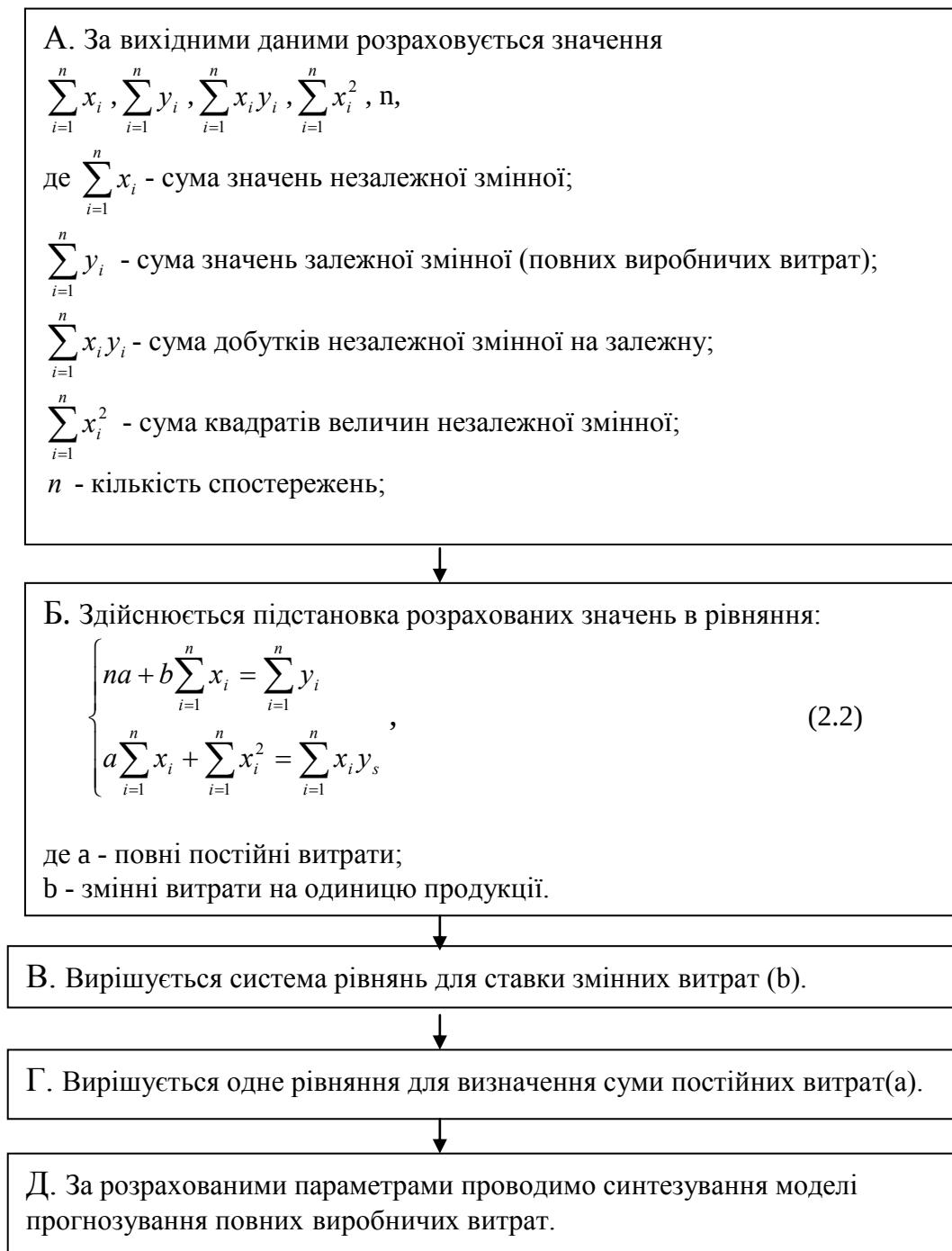


Рис. 2.10. Процес розрахунку коефіцієнтів a і b в функції витрат методом найменших квадратів

А. Вихідні дані для розрахунку коефіцієнтів a і b в функції витрат методом найменших квадратів наведено в табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Вихідні дані для розрахунку коефіцієнтів a і b в функції витрат методом найменших квадратів для ТОВ «Нове життя»

Роки	Кількість відпрацьованих людино-годин, x	Повні витрати, грн., y	x^2	xy
1	2	3	4	5
2006	26483	1194567	701349289	31635717861
2007	24127	1250657	582112129	30174601439
2008	25678	1326502	659359684	34061918356
2009	27548	1458901	758892304	40189804748
2010	29346	1508354	861187716	44264156484
2011	30287	1621126	917302369	49099043162
2012	33548	1635284	1125468304	54860507632
2013	37800	1802957	1428840000	68151774600
Разом	234817	11798348	7034511795	352437524282

Б. Виходячи з розрахованих величин система рівнянь має вигляд:

$$\begin{cases} 8a + 234817b = 11798348 \\ 234817a + 7034511795b = 352437524282 \end{cases}$$

В. Вирішуємо систему рівнянь й отримуємо значення коефіцієнту b :

$$b = 43,13.$$

Г. Підставивши знайдене значення коефіцієнту b , отримуємо коефіцієнт a = 208690,62.

Д. Таким чином, за розрахованими параметрами модель прогнозування повних виробничих витрат для ТОВ «Нове життя»: $y = 208690,62 + 43,13x$.

Поряд із визначенням характеру зв'язку та факторів x , впливу факторів на результат y важливе значення має оцінка щільності зв'язку, тобто оцінка

узгодженості варіації взаємозв'язаних ознак. Якщо вплив факторної ознаки x на результативну y значний, це означає, що фактор x своїм впливом формує варіацію y . За відсутності зв'язку варіація y не залежить від варіації x .

Для оцінки щільності зв'язку використовується низка коефіцієнтів:

- 1) індекс детермінації (R^2) та індекс кореляції (R);
- 2) стандартна помилка оцінки повних виробничих витрат (Se);
- 3) стандартна помилка коефіцієнта змінних витрат на одиницю показника рівня діяльності (Sb).

Коефіцієнт детермінації показує, який відсоток зміни повних витрат, розрахованих методом найменших квадратів, пояснюється змінами внутрішньої діяльності, що пов'язані прямо чи побічно з витратами на виробництво продукції.

Для обчислення індексу детермінації (R^2) та індексу кореляції (R) необхідно виконати послідовність дій (рис. 2.13).

А. За даними ТОВ «Нове життя» проведено розрахунки (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Вихідні дані для розрахунку індексу детермінації (R^2) та індексу кореляції (R)

Роки	Кількість відпрацьованих людино-годин, x	Повні витрати, грн., y	Повні витрати, розраховані методом найменших квадратів, Y	Відхилення, $(y_i - Y_i)$	Квадрат відхилення $(y_i - Y_i)^2$	Відхилення, $(y_i - \bar{y})$	Квадрат відхилення, $(y_i - \bar{y})^2$
2006	26483	1194567	1351034	-156467	24481888999	-280227	78526891302
2007	24127	1250657	1249408	-1249	1560208	-224137	50237170632
2008	25678	1326502	1316310	10192	103871816	-148292	21990368972
2009	27548	1458901	1396973	-61928	3835122798	-15893	252571556
2010	29346	1508354	1474529	-33825	1144110442	33561	1126307160
2011	30287	1621126	1515119	-106007	11237420409	146333	21413200556
2012	33548	1635284	1655782	20498	420185232	160491	25757200590
2013	37800	1802957	1839192	36235	1312996266	328164	107691282732
Сума	234817	11798348	-	-	42537156170	-	306994993502
Середнє значення		1474794	-	-	-	-	-

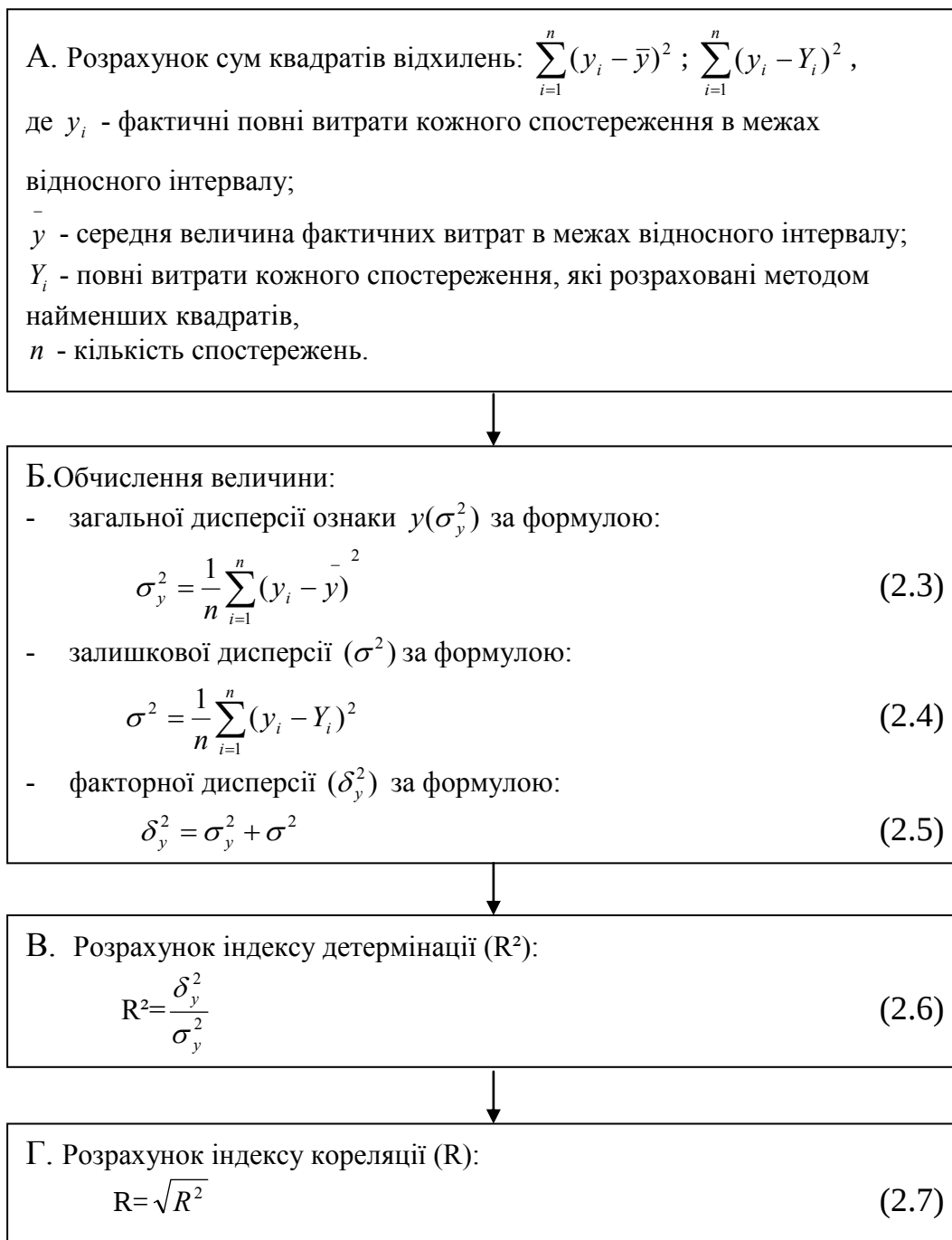


Рис. 2.11. Алгоритм розрахунку індексів детермінації (R^2) та кореляції (R).

Б. За даними, які отримані на етапі А маємо наступні значення:

$$\sigma_y^2 = \frac{1}{8} * 306994993502 = 38374374188,$$

$$\sigma^2 = \frac{1}{8} * 42537156170 = 531714451,$$

$$\delta_y^2 = 38374374188 - 531714451 = 33057229667$$

В. За результатами, що обчислені на попередньому етапі, індекс детермінації становить:

$$R^2 = \frac{33057229667}{38374374188} = 0.8614$$

Тобто 86% варіації повних виробничих витрат залежить від кількості відпрацьованих людино-годин, а 14% $((1-0,86)*100\%)$ припадає на інші фактори. До них можна віднести зовнішні фактори чи інші причини, а також ця величина може бути результатом впливу незалежних змінних, які не бралися до уваги.

Г. Далі розраховується індекс кореляції R , необхідний для встановлення ступеня залежності між змінними.

За даними ТОВ «Нове життя» – це залежність між повними виробничими витратами і кількістю людино-годин, відпрацьованих основними виробничими робітниками.

За даними ТОВ «Нове життя» індекс кореляції склав 0,93 ($R = \sqrt{0,86} = 0,93$), або 93 %, що свідчить про високий ступінь залежності між змінними, а також про правильність вибору незалежної змінної.

Індекс кореляції також показує близькість розташування використаних спостережень до лінії регресії. У вимірах і розрахунках для ТОВ «Нове життя» значення індексу наближається до одиниці, що свідчить про досить високу кореляцію, а обрані спостереження знаходяться практично на лінії регресії і взаємозв'язок між кількістю відпрацьованих робітниками людино-годин і повних виробничих витрат досить висока.

Якщо ж ситуація складеться так, що розраховані значення індексу будуть наближатися до нуля, це свідчить про відсутність кореляції між змінними і, відповідно, про помилковий вибір незалежної змінної.

Отриманий індекс детермінації дає уяву про надійність оцінки виробничих витрат методом найменших квадратів. Втім, він не гарантує точності величини ймовірних відхилень від лінії регресії. Така оцінка можлива за допомогою

розрахунку стандартної помилки повних виробничих витрат (S_e), процес розрахунку якої наведено на рис. 2.12.

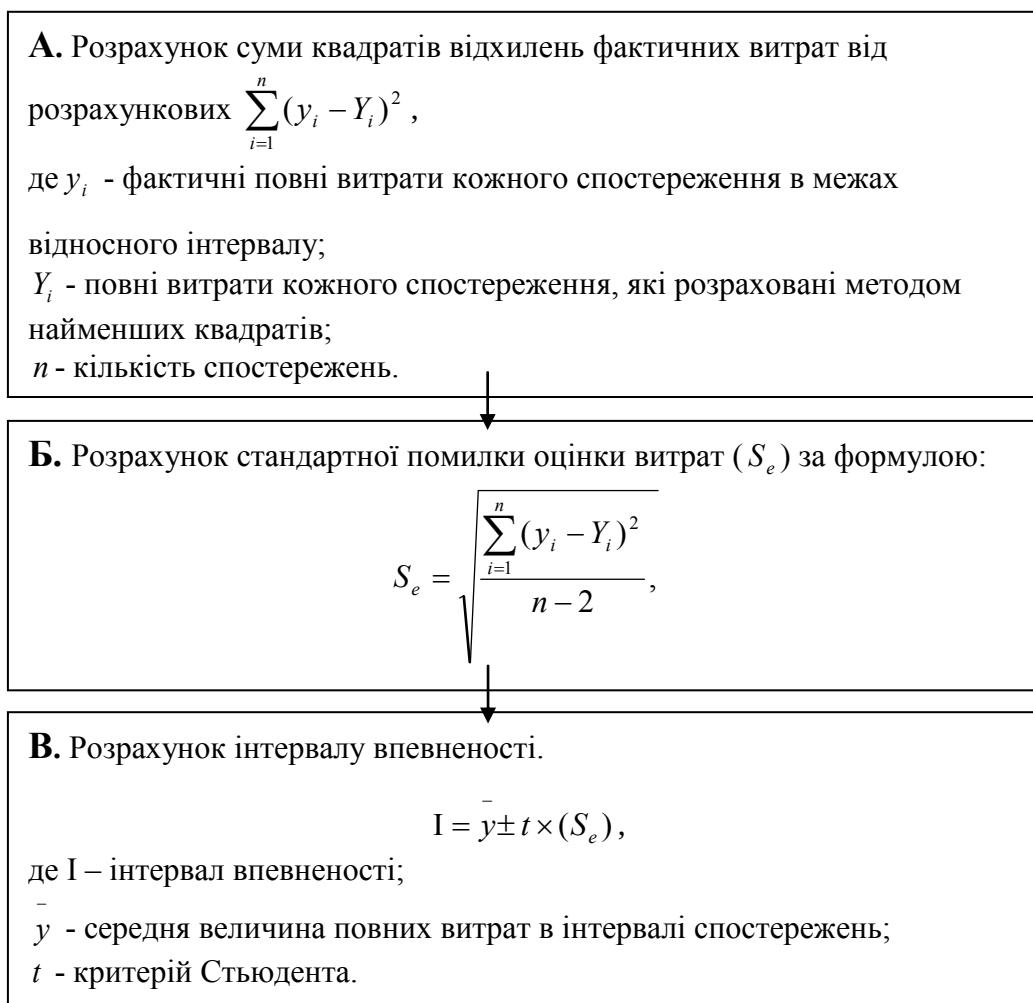


Рис. 2.12. Процес розрахунку стандартної помилки (S_e) та визначення інтервалу впевненості (I)

Розрахована величина стандартної помилки становить:

$$S_e = \sqrt{\frac{42537156170}{8 - 2}} = 84199,32.$$

Критерій Стюдента для визначення інтервалу впевненості з вірогідністю 95% для ступеня свободи $8-2=6$ дорівнює 2,447.

Визначення інтервалу впевненості :

$$I_B = 1474794 + 2.447 * 84199.32 = 1681081,84 - \text{верхня границя інтервалу,}$$

$I_H = 1474794 - 2.447 * 84199.32 = 1268505,26$ – нижня границя інтервалу.

Таким чином, визначене за рівнянням лінійної залежності значення повних виробничих витрат для ТОВ «Нове життя» буде розташоване в межах від 1681081,84 грн. до 1268505,26 грн.

Особливість даної методики аналізу полягає в її незалежності від періоду часу (відносного інтервалу), який досліджується. Вона може з однаковим успіхом використовуватися для місячних, річних чи десятилітніх спостережень при умовно-стабільній економічній ситуації.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

1. Взаємозв'язок між оперативною обліково-аналітичною системою й стратегічними цілями підприємства здійснюється на основі системи формування витрат та залежить від рівня управління витратами. Оперативну систему слід розглядати не тільки як засіб оптимізації окремих аспектів виробництва для досягнення стратегічних цілей, а й враховувати не менш важливий й зворотній зв'язок, що існує між ними, який забезпечує контроль витрат. Зворотній зв'язок впливає як на процес вирішення економічних та виробничих задач, так й на моделювання та прогнозування процесу прийняття стратегічних рішень.

2. З метою оптимізації процесу побудови обліково-аналітичної системи на тактичному рівні управління визначено чотири етапи: бюджетне (тактичне) планування, формування облікового забезпечення, аналітичне дослідження, формування регулюючих дій. Розроблена методика формування необхідної інформаційної бази для аналітичного дослідження витрат виробництва та алгоритм вибору реагуючих дій керівництва, спрямованих на ліквідацію різноманітних видів відхилень фактичних результатів від запланованих.

3. Проведене дослідження аналітичних методів, які використовуються для прогнозування майбутніх витрат на виробництво продукції; оцінка переваг і недоліків використання кількісних (статистичних) методів на практиці в конкретних випадках, дозволить підприємствам обирати метод прогнозування виробничих витрат залежно від ситуації, що склалася: виробництво принципово нових виробів, використання прогресивних технологій, розширення обсягів виробництва, комплексне застосування кількох варіантів.

4. Проведений аналіз витрат за допомогою різних методів виявив значні можливості для ТОВ «Нове життя» прогнозувати обсяг майбутніх витрат на виробництво практично будь-якого виду продукції, вивчати стан й поведінку витрат, виявляти можливості їх оптимізації. Універсальність описаних прийомів очевидна, відтак незалежна від розмірів підприємств і галузевої належності.

РОЗДІЛ 3

ЗАСТОСУВАННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОЇ СИСТЕМИ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

3.1. Реалізація основних організаційних і методичних принципів стратегічної бухгалтерії

Аналіз розвитку світової та національної економіки свідчить про існування певної залежності між станом системи управління та моделлю облікової системи. Функціонально-методологічні аспекти сучасної системи управління передбачають: 1) управління на основі гнучких рішень; 2) ранжування стратегічних завдань; 3) використання слабких сигналів; 4) миттєву реакцію на раптові події.

В управлінні бізнесом за останнє десятиріччя відбулися докорінні зміни, зумовлені загальносвітовими тенденціями: динамізмом, боротьбою за ринки збуту, дефіцитом ресурсів, глобалізацією і відкритістю інформації. Не останню роль у цих змінах зіграв розвиток інформаційних технологій, що спричинив появу нових можливостей: миттєвого доступу до баз даних з будь-якої точки світу, практично необмежені обчислювальні ресурси, перехід до віртуальної реальності. Прийняття стратегічних рішень в умовах динамічного, мінливого та невизначеного середовища вимагає не тільки аналізу, оцінки і прогнозування внутрішнього розвитку підприємства, але і забезпечення відповідності між зовнішнім макросередовищем, внутрішнім мікросередовищем і результатами фінансово-господарської діяльності підприємства. Практична реалізація конкурентної стратегії ринку вимагає системного аналізу відповідності потенціалу підприємства умовам зовнішнього середовища, своєчасного виявлення й усунення відхилень, що у свою чергу, висуває найвищі вимоги до інформаційного забезпечення управління підприємством. Цьому етапу управління відповідає новий тип бухгалтерії, який трансформує функціонально-методологічні аспекти як бухгалтерського обліку, так і облікової системи в цілому.

Створення стратегічної бухгалтерії і закріплення за нею функцій і обов'язків по організації і веденню стратегічного обліку спричинять зміни в організаційній структурі бухгалтерії підприємства, а можливо навіть вплинуть на організаційну структуру підприємства в цілому.

Організаційна структура є необхідністю і передумовою успішного впровадження і розвитку стратегічного обліку на підприємстві. Побудована відповідним чином вона дозволить домогтися конкретного розподілу обов'язків і виконання поставлених задач.

На шляху реалізації основних організаційних і методичних принципів стратегічної бухгалтерії сучасні підприємства зіштовхуються з проблемами:

1. Психологічні стереотипи.

Основна маса бухгалтерів-практиків орієнтована насамперед на підготовку податкової звітності. Їм дуже складно перебудувати свою свідомість, працювати по-новому, тобто керуватися у своїй роботі в першу чергу внутрішніми потребами підприємства, виявляти творчий підхід до справи, адаптуючи існуючі методи і прийоми до специфічних потреб підприємства.

2. Професійна підготовка бухгалтерів.

Багаторічний досвід роботи на підприємстві дозволяє бухгалтерам добре орієнтуватися в існуючих податкових інструкціях і постановах, правильно заповнювати податкові форми і розраховувати величину податків. Але для організації і ведення стратегічного обліку потрібні знання економічної, бюджетної й аналітичної роботи.

3. Відношення керівництва підприємства до бухгалтерії.

Керівники підприємства вважають бухгалтерію статистичним відділом і не сприймають бухгалтерів як фахівців, з якими необхідно радитися при прийнятті важливих управлінських рішень. Тому рішення приймаються на свій «страх і ризик», без детального економічного аналізу.

4. Обмеженість матеріальних ресурсів.

Організаційні зміни спричинять за собою додаткові матеріальні витрати. При виборі варіанта реалізації впровадження стратегічної бухгалтерії на

підприємстві варто виходити з принципу економічної доцільності, який передбачає співвідношення вкладених коштів і економічним ефектом, отриманим від її використання.

Як свідчить зарубіжний досвід на підприємстві обліковці займаються досить різними справами: загальним управлінням, загальним обліком, обліком собівартості, обліком прибутків і видатків (бюджетним обліком), внутрішнім аудитом, комп'ютерною обробкою даних.

На сучасних вітчизняних підприємствах бухгалтерія не спроможна виконувати перераховані функції, тому створення стратегічної бухгалтерії – це об'єктивна необхідна вимога ефективного функціонування підприємства, яка потребує розробки особистих підходів, а не сліпого копіювання західних моделей.

Концепція організації стратегічної бухгалтерії передбачає вибір моделі обліково-аналітичної системи стратегічного типу, яка забезпечить взаємозв'язок та використання в практичній діяльності стратегічного обліку, стратегічного планування, стратегічного аналізу і контролінгу.

Організація стратегічного обліку на підприємстві відбувається в три етапи:

1. Методологічний.

На методологічному етапі проводиться:

- визначення мети, об'єктів та методів стратегічного обліку;
- побудова плану рахунків управлінського обліку;
- складання переліку калькуляційних статей.

Стратегічний облік, орієнтований на облік невизначеності, базується на стратегіях, які розробляються підприємством, поєднує фінансовий і управлінський облік, а також враховує зовнішні фактори макросередовища, і забезпечує фахівців підприємства інформацією для прийняття ефективних рішень.

Спостерігаючи основні тенденції розвитку облікової системи в Україні, можна зазначити, що, з одного боку, все більше помітними стають тенденції поділу обліку на фінансовий і управлінський на великих підприємствах, які мають складну ієрархічну організаційну структуру, з іншого боку, науково обґрунтовується напрям зближення фінансового і управлінського обліку, як

складових елементів стратегічного обліку. Останній підхід до організації облікового забезпечення прийняття стратегічних рішень підтримує директор Школи менеджменту Саутгемптонського університету Боб Райан, який зазначає: «На великих підприємствах системи фінансової звітності й інформаційні системи управлінського обліку настільки дублюють один одного, що не існує реальних шляхів їхнього розумного поділу. На малих підприємствах система фінансової звітності часто дублюється як система управлінського обліку і використовується керівництвом для управління підприємством на основі рахунка прибутків і збитків» [58, с. 30].

Формальний поділ функцій управлінського і фінансового обліку став менш помітним, оскільки в обох випадках дані надходять від загальних інформаційних систем менеджменту. Крім того, «жоден з цих видів інформації в ізолюванні (традиційній) формі не може бути ефективною основою для прийняття довгострокових або короткострокових рішень організації» [58, с. 31].

Вибір конкретних форм і методів стратегічного обліку слід розглядати як засіб, що спрямовані на досягнення цілей безпосередньо підприємства. Саме цілі повинні визначати форми і методи, які застосовуються в обліку. В іншому випадку, витрати на організацію та ведення стратегічного обліку можуть бути не виправданими.

2. Технічний.

На цьому етапі вирішуються наступні задачі:

- створення моніторингу поточної діяльності та системи обліку даних, отриманих із зовнішнього середовища;
- вибір моделі складання звітної інформації;
- визначення напрямів руху інформації в середині підприємства.

Система моніторингу є механізмом здійснення постійного спостереження за найважливішими поточними результатами господарської діяльності в умовах постійно мінливої кон'юнктури ринку. Основними завданнями системи моніторингу поточної господарської діяльності є:

- своєчасне виявлення відхилень фактичних результатів від очікуваних;

- встановлення причин, що викликали відхилення;
- розробка пропозицій щодо відповідного коригування окремих напрямів господарської діяльності з метою її нормалізації і підвищення ефективності.

Система моніторингу поточної діяльності повинна корегуватися при зміні стратегічних цілей, напрямів господарської і фінансової діяльності фірми і системи показників планів. Подальший розвиток стратегічного обліку і системи моніторингу дозволить істотно поглибити інформацію про результати діяльності підприємства за наступними основними напрямками:

- за видами діяльності підприємства;
- за видами продукції, що виробляється;
- за центрами відповідальності;
- за виділеними сегментами підприємства.

Для успішної конкуренції на світовому ринку у сучасних умовах необхідно на належному рівні підтримувати конкурентоспроможність підприємства. Для вирішення задач збору, аналізу й поширення актуальної, своєчасної і точної інформації, що надходить із зовнішнього середовища, з метою використання її керівниками і фахівцями фірми для вибору або своєчасного коригування стратегії, забезпечення стійкого розвитку фірми за рахунок створення і підтримки конкурентних переваг необхідно розробити систему дослідження інформації зовнішнього середовища.

Організація стратегічного обліку на сучасному підприємстві може проводитися за двома варіантами. Перший варіант припускає використання окремих областей стратегічного обліку (наприклад, стратегічний облік майна, стратегічний облік грошових потоків, тощо). Він застосовується в умовах часткової автоматизації обліку на підприємствах. Другий – впроваджується при наявності системи моніторингу поточної господарської діяльності, системи планування, а також при наявності інформаційної системи, яка формує дані про зовнішнє макрооточення. Інформація про зовнішні фактори може формуватися в системі ризик-менеджменту, при проведенні стратегічного аудиту. На основі

даної інформації підприємство повинно адаптувати обрану стратегію до макросередовища, продовжуючи використовувати свої конкурентні переваги.

3. Організаційний.

На третьому етапі визначаються функції та розподіляються обов'язки між працівниками стратегічної бухгалтерії.

Фактори, які впливають на розподіл функцій на конкретному підприємстві:

- розмір підприємства;
- структура стратегічної бухгалтерії;
- історичний досвід підприємства;
- ступінь децентралізації управління;
- організаційна структура підприємства;
- специфіка галузі;
- особливості макросередовища підприємства.

Функції та обов'язки стратегічної бухгалтерії можуть змінюватися з часом, враховуючи зміни внутрішніх та зовнішніх умов. Тому до визначення функцій та розподілу обов'язків слід підходити творчо, намагаючись максимально врахувати специфічні особливості підприємства, а також цілі, які ставить перед собою керівництво.

Наведемо приклад переліку функцій стратегічної бухгалтерії, які будуть варіюватися на кожному окремому підприємстві.

- 1) розробка облікової політики підприємства для цілей стратегічного обліку відповідно до внутрішніх специфічних особливостей підприємства;
- 2) організація управлінського обліку відповідно до облікової політики;
- 3) вибір форм і методів організації стратегічного обліку відповідно до специфічних потреб підприємства та зовнішніх умов, у яких функціонує підприємство, а також цілей та задач, які воно перед собою ставить;
- 4) ведення оперативного обліку на підприємстві відповідно до обраних методів (нормативний метод, маржинальний метод, попроцесний метод, тощо);
- 5) розробка форм внутрішньої звітності та встановлення строків її надання, організація документообігу, що дозволить забезпечити своєчасне подання

керівництву підприємства необхідної для прийняття управлінських рішень інформації;

- 6) підготовка бюджетів підрозділів підприємства та зведеного бюджету по підприємству в цілому;
- 7) аналіз виконання бюджетів та оперативних планів окремими підрозділами, позитивних та негативних відхилень фактичних показників від планових, розробка пропозицій, спрямованих на мінімізацію відхилень, для інформування керівництва;
- 8) розрахунок нормативної ціни та нормативної собівартості виробів, а також розрахунок та аналіз позитивних та негативних відхилень за видами та центрами відповідальності, розробка заходів, направлених на мінімізацію відхилень;
- 9) аналіз інвестиційних проектів та підготовка рекомендацій;
- 10) розрахунок та аналіз показників ефективності підприємства в цілому та за центрами відповідальності, а також розробка заходів, направлених на підвищення ефективності;
- 11) аналіз сприятливих та негативних змін зовнішнього середовища, розробка корегувальних заходів.

Організований за запропонованою схемою стратегічний облік стане інформаційним забезпеченням проведення аналізу (стратегічного, тактичного, оперативного), результати якого використовуються на різних рівнях планування (стратегічне бізнес – планування, бюджетування, оперативне планування) діяльності підприємства.

Створення обліково-аналітичної системи стратегічного типу можливе лише на великих прибуткових підприємствах, тому що ведення фінансового, управлінського обліку, а також системи спостереження за факторами зовнішнього середовища, потребує значних трудових та фінансових витрат. Більш того, створення та функціонування системи потребує об'єднання зусиль бухгалтерів, фінансистів, менеджерів, інженерів – програмістів. Для підприємств - суб'єктів малого бізнесу можна запропонувати використання такої організа-

ційної форми ведення стратегічного обліку як бухгалтерський аутсорсінг, який буде для них доцільним та ефективним.

Модель стратегічного типу – вимога недалекого майбутнього. Саме вона націлена на підвищення керованості та адаптації підприємства до умов товарних та фінансових ринків, що постійно змінюються, на забезпечення швидкого отримання необхідної інформації з метою коригування стратегії підприємства.

Розроблена концепція організації обліково-аналітичної системи стратегічного типу дозволить швидко зібрати, обробити, проаналізувати інформацію та прийняти обґрунтоване рішення, використовувати сучасні інформаційні технології і створені на їхній основі логістичні комп'ютерні системи. Вона дозволить українським підприємствам стати більш успішними у діловому світі та максимально ефективно використовувати автоматизовану систему, яка охоплює всі взаємозалежні бізнес-процеси, внутрішні та зовнішні аспекти діяльності підприємства, що повною мірою відповідає вимогам сучасного менеджменту.

3.2. Удосконалення обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління в умовах комп'ютерних систем

Основою ефективного функціонування системи управління будь-якого підприємства є якість та повнота інформованості керівництва. Стан управління знаходиться в прямій залежності від раціональної організації інформаційної системи, що виключає можливості існування невідомих фактів і обставин, перекручення даних, а також суб'єктивного впливу співробітників апарату на представлення інформації керівництву.

Багато керівників прагнуть приймати ефективні рішення, використовуючи фрагментарну неповноцінну інформацію, змінюючи відсутню інформацію власною інтуїцією, але в сучасних умовах невизначеності необхідно не замінювати, а доповнювати одне другим.

Спостерігаючи основні тенденції сьогодення можна констатувати перехід інформаційної бази економічного аналізу на якісно новий рівень. В процесі

управління економічним об'єктом формується сукупність не тільки внутрішніх, а й зовнішніх потоків інформації, створення прямих та зворотних інформаційних зв'язків економічного об'єкту, нових методів й моделей, засобів, спеціалістів, здатних за короткий час обробити й проаналізувати інформацію та розробити варіанти управлінських рішень. Комплекс перерахованих елементів можна вважати економічною інформаційною системою.

Структурована інформація, необхідна для забезпечення діяльності підприємства, складає інформаційне поле. Для ефективної роботи підприємства слід постійно удосконалювати структуру інформаційного поля та методи його використання. Першим кроком керівництва підприємства при розв'язанні кожної задачі повинно стати вивчення її на необхідність в інформації. На основі цього під дану задачу потрібно розробляти структуру необхідної інформації. Слід визначати, у якій інформації, що міститься в зовнішньому та внутрішньому середовищі підприємства, існує потреба та з якою періодичністю необхідно її представляти керівництву.

Створення інформаційного поля – це задача стратегічна й вирішується в рамках стратегічного плану розвитку підприємства. Інформаційне поле слід вважати не зайвими накладними витратами, а необхідним стратегічним засобом. Для оптимальної інформаційної взаємодії вимагається раціональне проектування системи інформації та ефективності управління інформаційними потоками. Інформаційне поле може складатися з кількох масивів (рис.3.1).



Рис. 3.1. Основні масиви економічного інформаційного поля підприємства

Зміст кожного масиву інформації включає: склад комплексу документів; комплекти документів, що входять до комплексу; зміст кожного документа, що входить в комплект; номенклатура даних, що входить в документ; періодичність подання. Комплекс документів організації (рис. 3.2) слід використовувати для оцінки стану підприємства та макросередовища.



Рис. 3.2. Приклад складу комплексу документів підприємства

Щоденний звіт може освітлювати основні події, які відбулися в організації за день, звіт тижневий – виконання договорів, стан ринку, проблеми та недоліки в роботі підрозділів та підприємства в цілому.

Мета розробки складу таких комплектів – це комплексний підхід, який включає в себе те, що зміст звітів різних видів включає інформацію по всім питанням діяльності підприємства та періодичність розгляду їх відповідно важливості.

Стратегія організації в підприємницькій діяльності базується на плановій, нормативній, технологічній, обліковій та аналітичній інформації. Причому, аналітична інформація не обмежується збором даних, а передбачає її обробку стосовно до цілей і задач, що їх необхідно розв’язання.

Створення й функціонування систем в управлінні тісно пов’язані з розвитком інформаційної технології – головної частини автоматизованої інформаційної технології (АІТ). АІТ – системно організована для розв’язання задач управління, сукупність методів та засобів реалізації операцій збору, реєстрації, передачі, накопичення, пошуку, обробки й захисту інформації на базі використання

розвинутого програмного забезпечення, засобів обчислювальної техніки і зв'язку, а також способів, за допомогою яких інформація пропонується клієнтам.

Ринкові АІТ розвиваються паралельно з появою нових видів технічних засобів обробки і передачі інформації, удосконаленням організаційних форм використання ЕОМ і ПЕОМ, накопиченням інфраструктури новими засобами комунікацій. Важливо і цікаво, що прогрес у галузі комп'ютеризації відбувається у точній відповідності з прогресом у сфері математичного програмування і аналітичного дослідження господарських процесів й операцій, причому ці процеси взаємообумовлені.

Збільшення числа суб'єктів формуючого ринку, активно реагуючих на зміни ринкової кон'юнктури, збільшило попит на сучасні засоби зв'язку й інформаційної технології, обумовило розвиток телекомунікаційної інфраструктури, її повномасштабне входження та інтеграцію із всесвітніми інформаційними системами. Якщо до масового використання ПЕОМ, АІТ існували в умовах централізованої обробки інформації за даними регулярної звітності, то нові інформаційні технології пов'язані з інформаційним забезпеченням процесу управління в реальному режимі часу.

Одна з перспективних інформаційних технологій-комп'ютерна графіка відкрила широкі можливості для використання в економіко-математичному моделюванні програмних засобів для виведення відеозображення. Комп'ютерна графіка – це створення, збереження й обробка моделей об'єктів та їх зображення за допомогою ЕОМ. Використання цієї технології в економічному аналізі дозволяє моделювати й ілюструвати економічну інформацію, господарські процеси та явища.

Нова інформаційна технологія базується на використанні комп'ютерів при активній участі користувачів непрофесіоналів в області програмування в інформаційному процесі, високому рівні зручного користувача інтерфейсу, широким використанням пакетів прикладних програм загального й проблемного призначення, доступу користувача до віддалених баз даних і програм, завдяки обчислювальним мережам ЕОМ.

АІТ базуються на роботі локальної мережі, яка з'єднана з територіальною чи глобальною мережею. Завдяки цьому абонентські системи співробітників установи незалежно від того, де вони знаходяться, виявляються включеними в загальну для них мережу.

Сьогодні намічається тенденція розвитку інформаційних технологій в напрямку паралельної взаємодії логічних елементів АІТ, поєднання всіх типів інформації з орієнтацією на одночасне сприйняття їх людиною.

З появою нових засобів можлива ліквідація проміжних ланок на шляху від джерела інформації до її споживача, стає можливим безпосереднє спілкування продавця та покупця, вчених між собою, спеціалістів на підприємстві та із зовнішніми кореспондентами через систему відеоконференцій, електронний кіоск, електронну пошту.

Інтерфейс мережевої АІТ представляє користувачу засоби теледоступу до територіально розподілених інформаційних та обчислювальних ресурсів завдяки розвинутим засобам зв'язку, що перетворює АІТ на широко використовувані та багато функціональні.

Протягом останнього часу спостерігається тенденція до об'єднання різних типів інформаційних технологій у єдиний комп'ютерно-технологічний комплекс, який називається інтегрований. Особливе місце у ньому належить засобам комунікації, що є основою створення найрізноманітніших мережених варіантів АІТ: локальних, багаторівневих, розподілених, глобальних обчислювальних мереж, електронної пошти, цифрових мереж інтегрального обслуговування. Всі вони орієнтовані на технологічну взаємодію сукупності об'єктів, що створені пристроями передачі, обробки, накопичення та зберігання, захисту даних, представляють собою інтегровані комп'ютерні системи обробки даних великої складності, практично не обмежених експлуатаційних можливостей для реалізації управлінських процесів в економіці.

Для створення інтегрованої комп'ютерної системи (ІКС) підприємства необхідно врахувати інформаційні потреби комплексів задач функціональних підсистем та окремих користувачів, які виражаються через повноваження

лінійних й функціональних служб підприємства, а також за допомогою нормативних актів органів державного управління. На основі дослідження інформаційних потоків та системного аналізу норм й нормативів визначається склад техніко-економічної й організаційно-технологічної документації в управлінні виробництвом, а також перелік виробничих, кошторисних, технологічних та техніко-економічних норм й нормативів, запис яких на технічні носії забезпечується засобами баз даних.

Ефективне функціонування ІКС виробництва засобами управління базами даних досягається шляхом формування неоднорідних баз даних за продукцією, виробничими потужностями, класифікацією конструктивних елементів, процесами, матеріально-технічними й паливо-енергетичними ресурсами, підсистемами планування, обліковими даними, а також баз даних організаційно-технологічних моделей й типових технологічних карт з забезпеченням взаємодії техніко-економічних показників на базі розроблених норм управління (рис.3.3).

Головною проблемою в даний час для управління підприємств залишається отримання своєчасної, достовірної та неупередженої інформації із зовнішнього середовища. На міжнародному ринку існує багато інформаційних систем. Найбільш поширені: Рейтер (Reuter), Доу-Джонс Телерейт (Dow Jones Telerate), Блумберг (Bloomberg) та Тенфор (Tenfore).

Багаторівневі комп'ютерні інформаційні системи, автоматизовані робочі місця (АРМ) спеціалістів представляють можливості користувачам працювати в діалоговому режимі, оперативно вирішувати поточні задачі, зручно вводити дані з терміналу, вести їх візуальний контроль, викликати потрібну інформацію для обробки й визначати достовірність результативної інформації та виводити її на дисплей чи друкуючий пристрій, передавати по каналам зв'язку і, таким чином, мати більш тісний зв'язок з роботою економічної системи.

В сучасних умовах ведення бізнесу виникає необхідність не тільки у відображенні інформації в різних видах обліку, але й в накопиченні фактів, досвіду, знань в кожній конкретній сфері управління діяльності на основі ретельного дослідження конкретних економічних, комерційних, виробничих

ситуацій з метою прийняття в оперативному плані економічно обґрунтованих та найбільш вірогідних рішень.

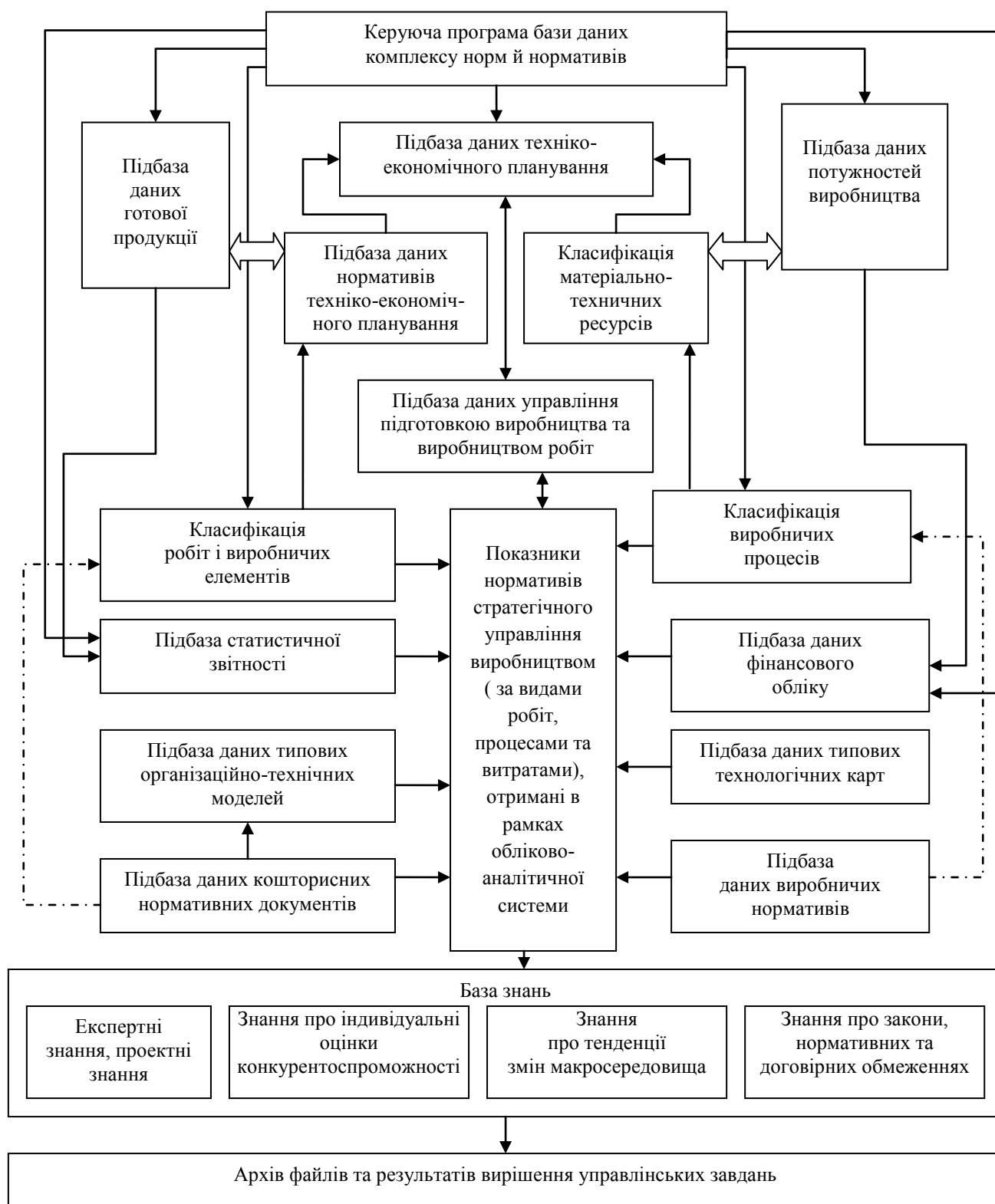


Рис. 3.3. Організаційна модель бази даних інтегрованої системи управління виробництвом для потреб ТОВ «Нове життя»

3.3. Обліково-аналітичне забезпечення стратегічного управління витратами у системі аналізу стратегії виробничої діяльності

Серед основних проблем, для вирішення яких навіть на рівні малих та середніх підприємств доцільно використовувати обліково-аналітичну систему стратегічного управління витратами виробництва, економісти виділяють розробку стратегії виробництва та оптимізацію виробничої програми.

Системний підхід до стратегічного управління вимагає розглядати виробничу стратегію як складову загальної стратегії підприємства. Тому при розробці виробничої стратегії та аналізі її реалізації необхідно використовувати принцип декомпонювання, тобто сприймати підприємство як цілісну систему в діалектичних зв'язках її окремих частин.

Виробнича стратегія існує у вигляді плану (програми) розробки та управління процесом створення необхідних для споживачів продуктів і послуг на підприємстві, і яка спрямована на вирішення наступних завдань:

- визначення номенклатури продукції;
- оптимізація обсягів виробництва на певний перспективний період;
- зниження собівартості витрат за рахунок скорочення витрат сировини, матеріалів, енергії тощо;
- визначення ціни, яка забезпечуватиме оптимальний рівень прибутку;
- встановлення вимог до якості продукції(робіт);
- визначення впливу змін вартісних показників (наприклад, цін на виробничі ресурси) на економічну ефективність підприємства;
- освоєння виробництва нових видів продукції;
- доцільність кооперації, концентрації й інтеграції виробництва; диверсифікації й конверсії виробничих процесів.

Специфіка продукції, характер економічних відносин тощо дають підставу вважати, що ключовим показником, на який повинна бути орієнтовна концептуальна модель комплексного аналізу стратегії виробничої діяльності, є конкурентоспроможність підприємства.

Використання обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління витратами виробництва для комплексного аналізу стратегії виробничої діяльності підприємства забезпечить зв'язок зі всією структурою управління; задовольнить потребу в якісному інформаційному забезпеченні, в тому числі показниками конкурентів, середньогалузевими показниками, коефіцієнтами, які характеризують беззбитковість виробництва; дозволить виявляти виробничі проблеми, розв'язання яких залежить від конкретного рівня управління; систематизує види аналізу (системний та ситуаційний) та сприятиме їх органічному зв'язку з об'єктами аналізу в напрямку встановлення місця та ролі в системі комплексного аналізу таких інтегрованих в часовому розрізі видів аналізу, як оперативний, тактичний, стратегічний; забезпечить формування звітності з заданою періодичністю та в необхідних аналітичних напрямках.

Модель аналітичного дослідження виробничої діяльності підприємства представляє собою комплекс блоків, які можуть використовуватися як окремо, так і в єдиній системі (рис. 3.4).

Інформаційним забезпеченням (блок 1) для аналітичного дослідження має виступати стратегічний облік, який включає в себе дані, сформовані на основі результатів дослідження параметрів потреб управління виробництвом, збору та вивчення інформації про стан ринків ресурсів виробництва, дослідження та узагальнення результатів минулої діяльності підприємства в цілому та за окремими об'єктами, обробки даних про зміни законодавчої бази та нормативних актів. Інформація поступає в блок 2 – «Сканування», напрям стратегічного управління, що швидко розвивається, призначений для безупинного упорядкованого спостереження за параметрами зовнішнього і внутрішнього середовища підприємства, що характеризують ступінь позитивного впливу умов для виконання первісної місії підприємства. Використовуючи накопиченні знання про методи інтерпретації результатів оцінок, плани менеджменту підприємства, тенденції розвитку науково-технічного прогресу, а також законодавчі обмеження, дані стратегічного обліку «фільтруються» для отримання: 1) результатів аналізу тенденцій розвитку попиту, можливостей формування нових потреб у

споживачів, конкурентних позицій підприємства і так далі (маркетингове дослідження); 2) інформації, що сигналізує про «дефекти» бізнес-процесів і можливостей використання внутрішніх ресурсів підприємства.

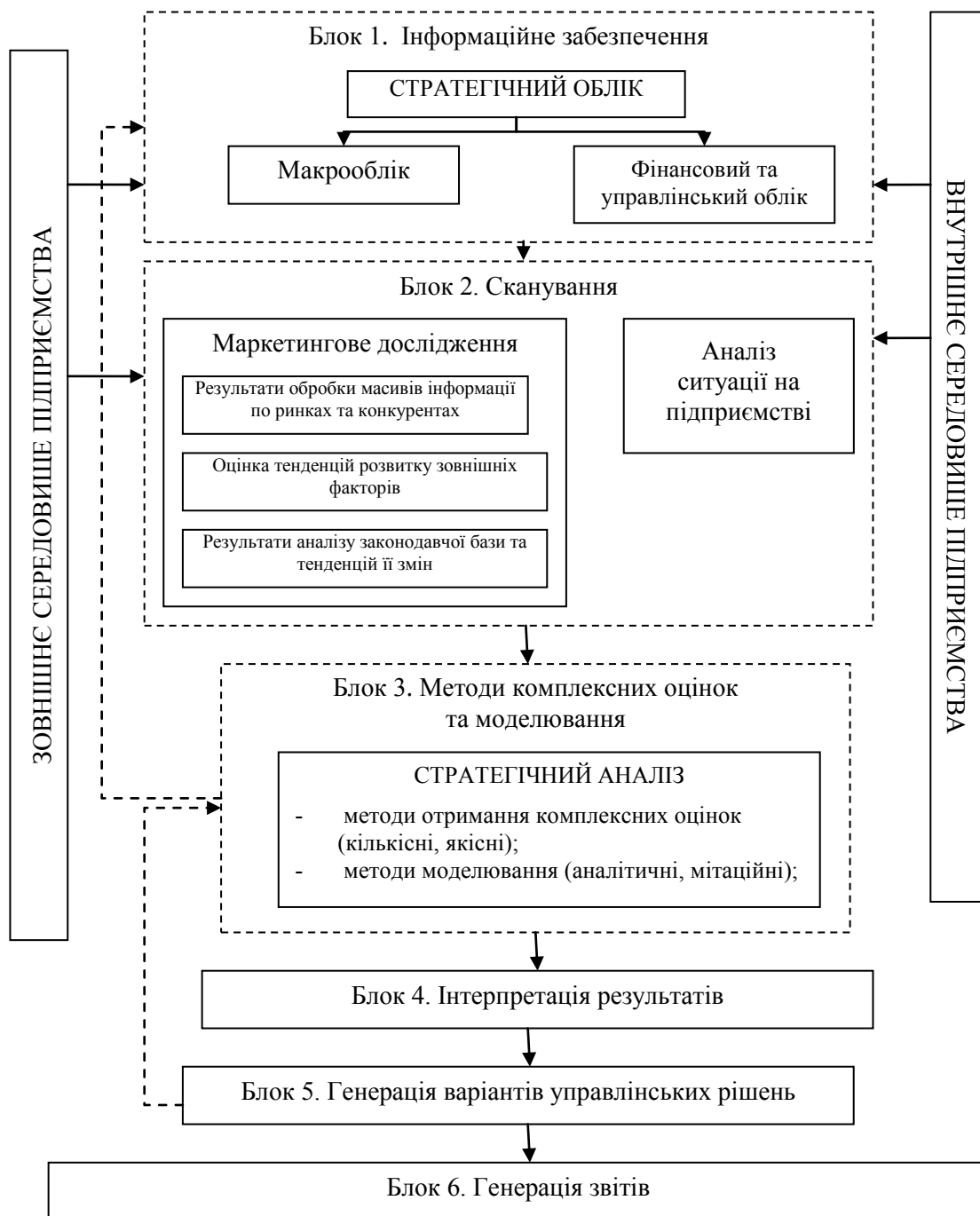


Рис. 3.4. Модель комплексного аналізу та оцінки стратегії виробничої діяльності ТОВ «Нове життя»

Для оцінки стратегії виробничої діяльності, в рамках аналізу ситуації на підприємстві, необхідно використовувати кількісні та якісні показники про:

- можливості реагування підприємства на цикли попиту/пропозиції;
- тривалість та інші особливості виробничого циклу (з метою виявлення недоліків і резервів);
- ступінь розвитку окремих структурних підрозділів;
- можливості змін у технології та технічному оснащенні, рівень технології (фаза її «життєвого циклу») та технологічність продукції;
- рівень патентного захисту технології та продукції;
- якість виробництва;
- рівень оновлення устаткування;
- виробничі потужності та їхнє завантаження;
- гнучкість виробничого потенціалу;
- забезпеченість виробництва необхідними ресурсами;
- витрати на виробництво та можливість встановлення конкурентних цін;
- витрати на диверсифікацію, конверсію;
- ефективність виробництва.

З урахуванням формалізованих знань у строгій відповідності з метою оцінки найбільш адекватний ситуації базовий варіант та метод комплексного оцінювання (блок 3). В рамках запропонованої обліково-аналітичної системи стратегічної типу при необхідності в інтерактивному режимі може бути представлена можливість зміни характеристик об'єкта та моделювання цих змін.

Блок 4 містить правила інтерпретації результатів, побудованих в залежності від цілей та ситуації оцінки. Він базується на знаннях та оцінках критеріїв, наведених у блоці 2.

Рекомендована система оцінок передбачає можливість генерації управлінських рішень (блок 5). Зв'язок між блоками 3 та 5 дозволяє провести прогнозування наслідків прийнятих рішень. На основі результатів аналізу та оцінки стратегії виробничої діяльності генерується звіт, форма якого визначається відповідно до поставленої мети. Оцінка виробничої діяльності загалом повинна орієнтуватися на аналітичний показник – рентабельність витрат виробництва.

Цей показник порівнюється з показниками базового періоду та робляться висновки по наявності та достатності зросту. Показники, які рекомендовані для аналізу результатів окремих видів діяльності та для аналізу діяльності окремих підсистем управління підприємством, представлені в табл. 3.1 та табл. 3.2.

Таблиця 3.1

Аналітичні показники в розрізі напрямів діяльності ТОВ «Нове життя»

№ п/п	Напрями діяльності	Показники
1	Проектування	Строк окупності Питома ресурсоемкість об'єктів (за основними видами ресурсів) Рентабельність інвестицій
2	Виробництво	Витрати на виробництво продукції Рентабельність витрат Тривалість виробництва
3	Експлуатація об'єктів	Експлуатаційні витрати Рентабельність витрат

Таблиця 3.2

Аналітичні показники в розрізі функціональних підсистем ТОВ «Нове життя»

№ п/п	Функціональні підсистеми	Показники
1	Розвиток організації	Рентабельність інвестицій Кількість напрямів, що реалізуються
2	Ресурсне забезпечення	Дотримання бюджету витрат Дотримання графіків поставок Дотримання якісних характеристик ресурсів
3	Збут	Виручка від продажів Рентабельність продажів
4	Фінанси	Зниження заборгованості Рентабельність фінансових активів Податкові платежі
5	Персонал	Середня заробітна плата Ріст кваліфікованого складу Витрати на підвищення кваліфікації

Як підкреслює Боб Райан «найбільш важливим кроком при формуванні стратегії є орієнтація ключового потенціалу на ті товари та послуги, у виробництві та реалізації яких воно дійсно має конкретні переваги. До певної міри стратегія неминуче обумовлюється найбільш сильними сторонами діяльності підприємства, а це визначається набором продуктів, які входять в прайс-лист, та продуктами, які будуть вироблятися в майбутньому» [58, с.253].

Адміністрації ТОВ «Нове життя» необхідно визначити найбільш ефективну комбінацію (портфель) продуктів, яка б дозволяла отримувати максимальний рівень доходності за певний період часу. Як інструмент оцінки асортиментної (продуктової) програми виступає портфельний аналіз, проведення якого можливе на базі обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління витратами виробництва. Серед методів портфельного аналізу найпоширеним методом є аналіз, розроблений Бостонською консалтинговою групою на основі двомірної матриці «Доля ринку – зріст ринку». Поряд з матрицею Бостонської консалтингової групи зарубіжні економісти використовують цілий ряд моделей: аналіз GAP, розроблений у Стенфордському інституті, метод LOTS («Лоцман»), модель Мак-Кінсі 7S, метод PDS (Problem Detection Stady), метод Південної школи маркетингу послуг, а також кореляційно-регресивна модель впливу на прибуток маркетингової стратегії PIMS (Profit Impact of Market Strategy).

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

1. Організований за запропонованою схемою стратегічний облік стане інформаційним забезпеченням проведення аналізу (стратегічного, тактичного, оперативного), результати якого використовуються на різних рівнях планування (стратегічне бізнес-планування, бюджетування, оперативне планування) діяльності підприємства, забезпечить адаптацію обліково-аналітичного забезпечення до змін стратегії фірми. Створення обліково-аналітичної системи стратегічного типу потребує значних трудових та фінансових витрат, а також об'єднання зусиль бухгалтерів, фінансистів, менеджерів, інженерів-програмістів.

2. У процесі реформування економіки України, створення нових організаційних структур незмірно зростає потреба в аналітичній роботі, а разом з нею зростає потреба в подальшому розвитку інформаційних систем. Таким чином, виникає необхідність не тільки у відображенні інформації в різних видах обліку, але й в накопиченні фактів, досвіду, знань в кожній конкретній області управління діяльності на основі ретельного дослідження конкретних економічних, комерційних, виробничих ситуацій з метою прийняття економічно обґрунтованих та найбільш вірогідних рішень.

3. Використання обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління витратами виробництва для комплексного аналізу стратегії виробничої діяльності підприємства забезпечить зв'язок зі всією структурою управління; задовольнить потребу в якісному інформаційному забезпеченні, в тому числі інформацією про показники діяльності конкурентів, середньогалузеві показники, коефіцієнти, які характеризують беззбитковість виробництва; дозволить виявляти виробничі проблеми, розв'язання яких залежить від конкретного рівня управління; сприятиме систематизації видів аналізу (системний та ситуаційний) та встановлення їх органічного зв'язку з об'єктами аналізу в напрямі визначення місця та ролі в системі комплексного аналізу таких інтегрованих в часовому розрізі видів аналізу, як оперативний, тактичний, стратегічний; забезпечить формування звітності із заданою періодичністю та в необхідних зрізах.

РОЗДІЛ 4

ОХОРОНА ПРАЦІ

ТА БЕЗПЕКА В НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ

Охорона праці – це система законодавчих, соціально-економічних, організаційних, технічних, санітарно-гігієнічних та лікувально-профілактичних заходів, що забезпечують безпеку збереження здоров'я та працездатності людини в процесі її праці.

Управління охороною праці – сукупність органів управління підприємством, які на підставі комплексу нормативної документації проводять цілеспрямовану, планомірну діяльність щодо здійснення завдань управління з метою забезпечення здорових, безпечних і високопродуктивних умов праці.

Створення системи управління охороною праці здійснюється шляхом послідовного визначення мети, об'єкта управління, завдань, заходів охорони праці, функцій і методів управління, побудови організаційної структури управління, складання нормативно-методичної документації тощо. Головна мета управління охороною праці – створення здорових, безпечних і високопродуктивних умов праці, покращення виробничого побуту, запобігання травматизму, мінімізація професійних захворювань.

Закон України «Про охорону праці» незалежно від форми власності та виду діяльності підприємства зобов'язує створювати систему управління охороною праці для організації виконання правових, організаційно-технічних, санітарно-гігієнічних, соціально-економічних і лікувально-профілактичних заходів, спрямованих на запобігання нещасним випадкам, професійним захворюванням і аваріям у процесі праці.

На кожному підприємстві має бути передбачено забезпечення працівникам соціальних гарантій у галузі охорони праці, а також комплексні заходи щодо досягнень встановлених нормативів безпеки, гігієни праці та виробничого середовища, підвищення існуючого рівня охорони праці, запобігання випадкам виробничого травматизму і професійних захворювань.

Медичним попереднім і періодичним оглядам підлягають працівники, які приймаються на роботу або працюють у контакті з шкідливими речовинами та несприятливими виробничими чинниками; працівники усіх професій, що, зафіксовані у Положенні про медичний огляд працівників певних категорій. Додержання правил техніки безпеки і виробничої санітарії залежить не лише від виконання власником чи уповноваженим органом своїх обов'язків, але й від того, наскільки кожний працівник знає і виконує їх під час роботи. Інструктаж й навчання працівників з питань охорони праці є складовою частиною системи управління охороною праці підприємства і проводиться з усіма працівниками в процесі їх трудової діяльності. Примірник інструкції з охорони праці повинен бути виданий працівникові за його професією або вивішений на його робочому місці. Перед перевіркою знань з охорони праці на підприємстві необхідно організувати заняття, лекції, семінари, консультації. Перелік питань для перевірки знань із охорони праці з урахуванням специфіки виробництва повинні складати члени комісії з перевірки знань з питань охорони праці, узгоджувати служба охорони праці та затверджувати керівник підприємства.

Результати перевірки знань працівників з питань охорони праці оформляються протоколом. Особам, які при перевірці знань показали задовільні результати, видаються посвідчення. Допуск до роботи осіб, які не пройшли навчання і перевірку знань, забороняється.

Відповідно до пункту 1.4. Типового положення про службу охорони праці, вона створюється на підприємствах з кількістю працюючих 50 і більше осіб. Якщо ж підприємство має лише до 50 працівників, то функції служби охорони праці можуть виконувати особи з відповідною професійною підготовкою за сумісництвом. Передбачається, що при відсутності спеціалістів відповідної кваліфікації, можуть бути використані послуги асоціації спеціалістів з охорони праці. За чисельності працюючих на підприємстві до 50 чоловік включно – обов'язки з організації служби охорони праці покладаються на заступника директора з технічних питань.

Заходи з охорони праці базуються на законодавчих і нормативних положеннях. Адміністрація для створення безпечних і нешкідливих умов праці працівників і для власної безпеки зобов'язана керуватися переліком основних нормативно-законодавчих актів і документів з охорони праці, затверджених на рівні держави.

Таблиця 4.1

Нормативно-правова база
з питань охорони праці та безпеки в надзвичайних ситуаціях

№	Нормативно-правові акти	Наявність
1	Закон України «Про охорону праці»	+
2	Закон України «Про об'єкти підвищеної небезпеки»	+
3	Типове положення про службу охорони праці	+
4	Типове положення про навчання з питань охорони праці	+
5	Положення про розробку інструкцій з охорони праці	+
6	Положення про медичний огляд працівників певних категорій	+
7	Перелік посад, посадових осіб, які зобов'язані проходити попередню і періодичну перевірку знань з охорони праці	+
8	Порядок проведення атестації робочих місць за умовами праці	+
9	Положення про систему управління охороною праці	+

Для об'єктивного аналізу відповідності умов праці діючим нормативно-правовим актам України необхідно здійснити санітарно-гігієнічну характеристику умов праці структурних підрозділів підприємства, атестацію робочих місць за показниками шкідливості та небезпечності факторів виробничого середовища, важкості та напруженості трудового процесу.

Виробничі приміщення об'єкта дослідження електрифіковано згідно з усіма відповідними нормами. Для швидкого і якісного виконання своїх службових обов'язків працівники користуються відповідною технікою, телефонами, персональними комп'ютерами тощо.

У службових приміщеннях адміністративного апарату, зокрема бухгалтерії, використовуються сучасні комп'ютери з рідкокристалічними моніторами. Вони застосовуються виключно за призначенням, так як можуть бути електронезбезпечними при неправильному використанні. Рентгенівське випромінювання від рідкокристалічних моніторів комп'ютерів не становить небезпеки для користувача, оскільки інтенсивність такого випромінювання є нижчою від норми. Рівень електромагнітного випромінювання рівна $0,7 \text{ Вт / м}^2$, який передбачає можливий 12-ти годинний період перебування у зоні випромінювання, рівень напруженості електростатичного поля становить 12 кВ/м , тобто знаходиться в межах норми. Усі службові приміщення обладнані комп'ютерними столами, офісними кріслами і шафами для документів. Усі вони розміщені відповідно до їх функціонального призначення, а їх кількість відповідає номенклатурі знарядь праці, змісту та особливостям виконуваної роботи. Конструкція робочих столів відповідає сучасним вимогам ергономіки, забезпечує оптимальне розміщення на робочій поверхні обладнання і документів. Висота робочої поверхні столів становить $0,75 \text{ м}$, ширина $1,3 \text{ м}$, глибина $0,9 \text{ м}$. Робочі столи мають простір для ніг заввишки $0,7 \text{ м}$, завширшки – $0,95 \text{ м}$, завглибшки $0,55 \text{ м}$. Робочі крісла є підйомно-поворотними, регульованими за висотою, з переднім заокругленим краєм. Висота поверхні сидіння регулюється в межах $0,4\text{--}0,5 \text{ м}$, ширина і глибина становлять $0,45 \text{ м}$. Кут нахилу спинки регулюється в межах $0^\circ\text{--}30^\circ$ відносно вертикального положення. Для зниження статичного напруження м'язів верхніх кінцівок встановлені стаціонарні підлокітники завдовжки $0,25 \text{ м}$. Поверхня сидіння відповідає усім вимогам. Монітори комп'ютерів розташовується на відстані $0,7 \text{ м}$ від очей користувача. Клавіатура розташована на поверхні столу на відстані $0,2 \text{ м}$ від краю, звернутого до працюючого. У конструкції клавіатури передбачений опорний пристрій, який дає змогу змінювати кут нахилу поверхні клавіатури у межах $5\text{--}15$. Таким чином, ергономічні параметри робочих місць повністю відповідають чинним в Україні вимогам до їх організації та конструкції й забезпечують підтримання оптимальної робочої пози працівника.

Всі виробничі приміщення об'єкта дослідження облаштовані медичними аптечками, які розміщені у помітних легкодоступних місцях. Основними можливими причинами виникнення пожежі є перепади напруги в електромережі; попадання вологи на працюючі електроагрегати; неналежне зберігання паливо-мастильних матеріалів; використання електропобутових пристроїв; непрофесійне ставлення до сільськогосподарської техніки; несправна електропроводка; пересихання електроізоляційних матеріалів; залишення без нагляду електроприладів.

За результатами дослідження нами запропоновано заходи, направлені на покращення ситуації в галузі безпеки в надзвичайних ситуаціях: видання розпорядження по підприємству про призначення осіб, що відповідальні за пожежну безпеку структурних підрозділів; своєчасне інформування пожежної охорони про несправність пожежної техніки, систем протипожежного захисту, водопостачання тощо; проведення повторних протипожежних інструктажів та занять за програмою пожежно-технічного мінімуму з особами, відповідальними за пожежну безпеку.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 4

1. Незалежно від форми власності та виду діяльності на кожному підприємстві згідно Закону України «Про охорону праці» має бути створена система управління охороною праці для організації виконання правових, організаційно-технічних, санітарно-гігієнічних, соціально-економічних і лікувально-профілактичних заходів, спрямованих на запобігання нещасним випадкам, професійним захворюванням і аваріям у процесі праці.

2. Стан охорони праці у можна вважати добре організованим і таким, що відповідає чинним нормам вітчизняного законодавства. Основні витрати на охорону праці проводять в межах попередження виробничого травматизму і захворюваності, оптимізації умов праці.

3. У підприємстві передбачено забезпечення працівникам соціальних гарантій у галузі охорони праці, а також комплексні заходи щодо досягнень встановлених нормативів безпеки, гігієни праці та виробничого середовища, підвищення існуючого рівня охорони праці, запобігання випадкам виробничого травматизму і професійних захворювань. Наявні всі протоколи перевірки знань з питань охорони праці. Допуск до роботи осіб, які не пройшли навчання і перевірку знань, забороняється.

4. З метою покращення аналізу небезпечних і шкідливих факторів праці ми пропонуємо заходи, направлені на покращення ситуації в галузі безпеки в надзвичайних ситуаціях: по-перше, видання розпорядження по підприємству про призначення осіб, що зобов'язані відповідати за пожежну безпеку структурних підрозділів; по-друге, щорічне проведення повторних протипожежних інструктажів і занять за програмою пожежно-технічного мінімуму з особами, що відповідальні за пожежну безпеку у структурних підрозділах; по-третє, утримання у справному стані засобів протипожежного захисту, обладнання й інвентарю, недопущення їх використання не за призначенням; по-четверте, своєчасне інформування пожежної охорони про несправність пожежної техніки і систем протипожежного гасіння.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

За наслідками проведеного дослідження з питань формування обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління витратами нами сформовано наступні висновки та пропозиції:

1. Систему обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління витратами доцільно розглядати у якості облікової системи, яка включає сукупність форм та методів обліку, аналізу, стратегічного планування й контролінгу, адаптовану до сучасних умов зовнішнього середовища. Вона дозволяє внутрішнім та зовнішнім користувачам приймати стратегічні рішення, забезпечує формування адекватної вимогам ринкової економіки обліково-аналітичної системи як важливого інформаційного джерела в процесі прийняття стратегічних рішень в управлінні підприємством.

2. Концепція стратегічного аналізу сформована на співвідношенні вихідних методичних положень системного та ситуаційного аналізу, сукупності методів та прийомів дослідження, які використовуються при плануванні та прогнозуванні економічних й фінансових показників діяльності підприємства та оцінки впливу факторів зовнішнього середовища на них, методів, об'єктів й суб'єктів аналізу в системі стратегічного управління підприємством.

3. Інформаційним забезпеченням стратегічного управління діяльністю підприємства повинна стати належним чином побудована обліково-аналітична система стратегічного типу, яка відповідає рівням управління і у якій враховано параметри та вимоги зовнішнього середовища. Обліково-аналітична система стратегічного типу визначається як інтегрована система обліку, планування, контролю й аналізу, що забезпечує систематизацію інформації для оперативних управлінських рішень і координацію майбутнього розвитку підприємства.

4. Головною метою обліково-аналітичної системи стратегічного типу є розробка в умовах невизначеності і ризику ефективних засобів стратегічного обліку, інструментів керування у вигляді моделей економічно-математичного аналізу. Використання системи забезпечить оптимізацію рішень у стратегічних

і тактичних аспектах керування. Інструментарієм системи виступають методи перспективного, поточного й оперативного аналізу фінансово-господарської діяльності, прийоми стратегічного і тактичного аналізу.

5. Обліково-аналітична система стратегічного управління витратами виробництва забезпечує зв'язок зі всією структурою управління, дозволяє виявляти виробничі проблеми, розв'язання яких залежить від конкретного рівня управління (оперативний, тактичний, стратегічний). У її межах систематизуються види аналізу (системний та ситуаційний) та встановлюється їх органічний зв'язок з об'єктами та суб'єктами аналізу при визначенні місця та ролі в системі комплексного аналізу таких інтегрованих в часовому розрізі видів аналізу, як оперативний, тактичний, стратегічний. Система сприяє інтеграції планування, обліку та аналізу витрат виробництва і забезпечує формування звітності із заданою періодичністю та в необхідних аналітичних зрізах.

6. З метою оптимізації процесу побудови обліково-аналітичної системи на тактичному рівні управління визначено чотири етапи: бюджетне (тактичне) планування, формування облікового забезпечення, аналітичне дослідження, формування регулюючих дій. Розроблена методика формування необхідної інформаційної бази для аналітичного дослідження витрат виробництва та алгоритм вибору реагуючих дій керівництва, спрямованих на ліквідацію різноманітних видів відхилень фактичних результатів від запланованих.

7. Проведене дослідження аналітичних методів, які використовуються для прогнозування майбутніх витрат на виробництво продукції, оцінка переваг і недоліків використання кількісних (статистичних) методів на практиці в конкретних випадках, дозволить підприємствам обирати метод прогнозування виробничих витрат залежно від ситуації.

8. Проведення результативного аналізу виробничих витрат повинно ґрунтуватись на обов'язковому дотриманні і виконанні визначених умов: 1) обрання залежної змінної, величина якої буде оцінюватися і можливих показників оцінки діяльності підприємства як незалежних змінних; 2) вимірювання і накопичення даних про поведінку оцінюваних витрат і обраного показника оцінки

діяльності; 3) обґрунтування адекватної математичної функції; 4) розрахунок, аналіз і оцінка рівняння витрат.

9. Запропонована концептуальна модель організації стратегічної бухгалтерії передбачає вибір обліково-аналітичної системи стратегічного типу, яка забезпечить взаємозв'язок та використання в практичній діяльності стратегічного обліку, стратегічного планування, стратегічного аналізу і контролінгу. Розроблена загальна модель функціонування стратегічного обліку на підприємстві передбачає наявність інформаційної системи, яка накопичує дані про зовнішні фактори макросередовища, організацію фінансового та управлінського обліку, систему моніторингу поточної діяльності підприємства.

10. В роботі запропонована організаційна модель бази даних інтегрованої системи управління виробництвом, яка включає не тільки обліково-аналітичне забезпечення управління витратами виробництва підприємства, але й подальше удосконалення інтегрованої обробки інформації. Формується нова інформаційна технологія у роботі з використанням конкретної бази знань, як складної, детально змодельованої структури інформаційних сукупностей, які описують всі особливості предметної області, включаючи експертні фактичні знання, правила (знання умов для прийняття рішень) та метазнання (знання про знання), тобто знання, що стосуються способів використання знань та їх властивостей.

11. Запропонована методика обліку витрат виробництва та формування звітності дозволить систематизувати об'єкти для отримання необхідних облікових даних за центрами витрат. Це спростить встановлення міри впливу поведінки фактичних витрат на стратегічну та тактичну конкурентоспроможність продукції. Такий підхід до бюджетування, обліку, контролю та аналізу витрат повністю відображає фактичні витрати протягом життєвого циклу об'єкту, дозволяє оцінити ефект обрання різних технологій, проаналізувати витрати на якість, сформувати оптимальний асортиментний портфель, розробляти стратегії розвитку підприємства.

12. Розроблена модель комплексного аналітичного дослідження стратегії виробничої діяльності підприємства ґрунтується на використанні категорії

системи як єдності елементів з урахуванням прямих та зворотних зв'язків: інформаційне забезпечення (стратегічний облік), сканування (маркетингове дослідження та аналіз ситуації на підприємстві), методи комплексних оцінок та моделювання (стратегічний аналіз), інтерпретація результатів, генерація варіантів управлінських рішень, генерація звітів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аксененко А.Ф. Информационное обеспечение экономического анализа / Аксененко А.Ф. – М.: Финансы, 2013. – 120 с.
2. Ансофф И. Новая корпоративная стратегия: Пер. с англ. / Под ред. Ю.Н. Каптуревского. – СПб: Питер, 2009. – 416 с.
3. Ансофф И. Стратегическое управление: Пер. с англ. / Ансофф И. – М.: Экономика, 2014. – 519 с.
4. Антикризисное управление: Учебник / Под ред. Э.М. Короткова. – М.: ИНФРА-М, 2009. – 432 с.
5. Атамас П.Й. Управлінський облік: Навчальний посібник / Атамас П.Й. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 440 с.
6. Богатая И.Н. Стратегический учет собственности предприятия. Серия «50 способов». Ростов н/Д.: «Феникс», 2001. – 320 с.
7. Бруханський Р. Ф. Адаптація облікової системи сільськогосподарського підприємства до вимог стратегічного менеджменту //Облік і фінанси. – 2012. – №. 3. – С. 23-27.
8. Бруханський Р. Ф. Методика ведення стратегічного фінансового обліку на підприємствах: інжиніринговий аспект / Р. Ф. Бруханський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 8. – С. 18–28.
9. Бруханський Р. Ф. Побудова методики стратегічного управлінського обліку на підприємствах / Р. Ф. Бруханський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 9. – С. 27–36.
10. Бруханський Р. Ф. Бухгалтерський інжиніринг як метод побудови стратегічно орієнтованої системи обліку / Р. Ф. Бруханський // Вісник Волинського інституту економіки та менеджменту. – 2014. – Вип. 10, т. 1. – С. 59–66.
11. Бруханський Р. Ф. Аналіз підходів до побудови моделей бухгалтерського інжинірингу //Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – 2014. – №. 3. – С. 27-34.

12. Бруханський Р. Ф. Система стратегічного фінансового обліку: аналіз сучасного стану і перспективи розвитку //Бізнес Інформ. – 2014. – №. 7. – С. 220-225.
13. Бруханський Р. Ф. Типи і види стратегій сільськогосподарських підприємств та особливості їх обліково-аналітичного забезпечення //Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – 2015. – №. 2 (68).
14. Бруханський Р. Ф. Система стратегічного фінансового обліку: аналіз сучасного стану і перспективи розвитку //Бізнес Інформ. – 2014. – №. 7. – С. 220-225.
15. Бруханський Р. Ф. Поняття стратегічного управлінського обліку //Інноваційна економіка. – 2014. – №. 4. – С. 310-313.
16. Бруханський Р. Ф. Причини необхідності розробки стратегічно орієнтованої системи бухгалтерського обліку //Економічний аналіз. – 2014. – Т. 16. – №. 2. – С. 210-217.
17. Бруханський Р. Ф. Аналіз підходів представників вітчизняної та російської облікових шкіл до побудови стратегічно орієнтованої системи бухгалтерського обліку //Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Сер.: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – 2014. – №. 2. – С. 33-39.
18. Бруханський Р. Проблеми і пріоритети інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств України //Економічний аналіз.-2011.–Вип. – Т. 9. – С. 69-71.
19. Бруханський Р. Ф. Облікова інформація у забезпеченні прийняття ефективних управлінських рішень стратегічного характеру //Інноваційна економіка. Всеукраїнський науково-виробничий журнал.–2012 р.–Випуск. – 2012. – Т. 8. – №. 34. – С. 267-270.
20. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік: Навч/посібник. - Житомир: ЖІТІ, 2002.- 479 с.
21. Бухгалтерський облік: навчальний посібник / І.Б.Садовська, Т.В. Божи-дарнік, К.Є.Нагірська. – К.: Центр учбової літератури, 2013. – 688 с.

22. Бухгалтерський облік: концептуальні основи теорії / Шилю В.П., Верхоглядова Н.І., Ільїна С.Б.: навчально-практичний посібник. – К.: Кондор, 2011. – 172 с.
23. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник / Ткаченко Н. М. – 6-те видання, доповнене і перероблене – К.: Алерта, 2013. – 982 с.
24. Бруханський Р. Ф. Бухгалтерський облік: навч. посіб. / Р. Ф. Бруханський, О. П. Скирпан. – Тернопіль: ТНЕУ, 2014. – 444 с.
25. Виссема Х. Стратегический менеджмент и предпринимательство: возможности для будущего процветания: Пер. с англ. / Виссема Х. – М.: Издательство «Финпресс», 2014. – 293 с.
26. Герасим П. М., Журавель Г. П., Бруханський Р. Ф. Первинний та аналітичний облік на підприємстві //навчальний посібник/ПМ Герасим, ГП Журавель, РФ Бруханський, ПЯ Хомин–Тернопіль.–2005.–464 с.
27. Герасим П. М., Бруханський Р. Ф., Хомин П. Я. Наскрізні блоки кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку //Тернопіль, Астон.— 2003.—368 с.
28. Джон К. Шанк. Стратегическое управление затратами /Джон К. Шанк, Виджей Говіндараджан: Пер. с англ. СПб.: ЗАО «Бизнес Микро», 1999. – 288с.
29. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р., № 996-XIV.
30. Закон України «Про охорону праці» від 14.10.1992 року № 2694-XII.
31. Зміна управлінських парадигм як фактор розвитку бухгалтерського обліку: стратегічний аспект / Бруханський Р. Ф. // Облік і фінанси. – 2014. – №. 3. – С. 15-20.
32. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999 року (із змінами і доповненнями).

33. Как работают японские предприятия / Под ред. Бобрышева. – М.: Экономика, 2013. – 275 с.
34. Карлин Томас П. Анализ финансовых отчетов: (на основе GAAP): Учебник. / Томас П. Кармен, Альберт Р.Ш. Маклин: Пер. с англ. – 2-е изд.: доп. и перераб. – М.: ИНФРА-М, 1998. – 445 с.
35. Карлсберг К. Бизнес-анализ с помощью Excel: Пер. с англ. – К.: Диалектика, 1997. – 448 с.
36. Концепція стратегічного менеджменту та бухгалтерський облік: можливі варіанти взаємозв'язку / Бруханський Р. Ф. Концепція стратегічного менеджменту та бухгалтерський облік: можливі варіанти взаємозв'язку //Інноваційна економіка. – 2014. – №. 3. – С. 239-243.
37. Манн Р., Майер Э. Контроллинг для начинающих. М.: Финансы и статистика, 1995. – 305 с.
38. Макконнелл К.Р., Брю С.Л. Экономикс: Принципы, проблемы и политика. В 2 т.: Пер. с англ. 11 – го изд. Т. 2. – М.: Республика, 1992. – 400 с.
39. Макмиллан Ч. Японская промышленная система / Пер.с англ. – М.: Прогресс, 1991. – 213 с.
40. Минцберг Г. Стратегический процесс /Г. Минцберг, Дж. Б. Куинн, С. Гошал – СПб: Питер, 2001. – 688 с.
41. Морита А. Сделано в Японии / Пер. с англ. – М.: Прогресс, 1990. – 413 с.
42. Мюллендорф Р. Производственный учет / Мюллендорф Р., Карренбауэр М. – М.: Изд-во «Новости», 1992. – 158 с.
43. Мюллер Г. Учет: международная перспектива /Г. Мюллер, Х. Гернон, Г. Миик: Пер с англ. – М.: Финансы и статистика, 1992. – 136 с.
44. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета/ Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл: Пер. с англ. /Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 496 с.
45. Основи бюджетування. Навчальний посібник / Керівник колективу авторів і науковий редактор М.Д.Білик. – Київ: КНЕУ, 2009. – 454 с.

46. Основи бюджетування. Навчальний посібник / Л.П.Батенко, Т.О.Зінкевич та ін. / За заг. ред. Л.П.Батенко. – К.: КНЕУ, 2010. – 202 с.
47. Панков Д.А. Бухгалтерский учет и анализ в зарубежных странах. – Минск: ИП «Экоперспектива», 2008. – 238 с.
48. Питерс Т. В поисках эффективного управления (опыт лучших компаний)/ Питерс Т., Уотермен Р.: Пер. с англ. – М.: Прогресс, 1986. – 418 с.
49. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція про його застосування // Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 (з врахуванням змін і доповнень).
50. Погостинская Н.Н., Погостинский Ю.А. Системный анализ финансовой отчетности: Учеб. пособие. – СПб.: Изд-во Михайлова В.А., 1999. – 96 с.
51. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку України
52. Попов В.М. Ситуационный анализ бизнеса и практика принятия решений / Попов В.М., Ляпунов С.И. и др. – М.: КноРус, 2001. – 384 с.
53. Портер М.Е. Стратегія конкуренції: Методика аналізу галузей і діяльності конкурентів / Пер. з англ. К. Олійник. – К.: Основи, 1997. – 390 с.
54. Портер М. Э. Конкуренция: Пер. с англ.: Уч. пос. – М.: Издательский дом “Вильямс”, 2000. – 495 с.
55. Практикум з фінансового та управлінського обліку за національними стандартами: навч. посібник / За ред. проф. М.Ф.Огійчука. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Алерта, 2013. – 608 с.
56. Пушкар М.С.Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теорет.-метод. аспекти): Монографія. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 422 с.
57. Пушкар М.С. Філософія обліку – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 157 с.
58. Райан Б. Стратегический учет для руководителя: Пер. с англ./ Под ред. В.А. Микрюкова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 616 с.
59. Редченко К.І. Стратегічний аналіз у бізнесі: Навчальний посібник. Видання 2-ге, доповнене. – Львів: «Новий світ – 2000», 2003. – 272 с.

60. Рудницький В. С., Бруханський Р. Ф., Хомин П. Я. Судово-бухгалтерська експертиза економічних правопорушень. – К //К.: ВД «Професіонал. – 2004.
61. Стратегия и тактика антикризисного управления фирмой// Под общей ред. А.П. Градова, Б.И. Кузина. Санкт – Петербург: «Специальная литература», 1996. – 512 с.
62. Управлінський облік. Навчальний посібник / Бруханський Р.Ф. – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – 223 с.
63. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: навчальний посібник / Н.М. Ткаченко. – К.: Алерта, 2011. – 923 с.
64. Фінансовий облік / Крупка Я.Д., Задорожний З.В., Микитюк Н.Я. та ін.: підручник. – К : Кондор-Видавництво, 2013. – 552 с.
65. Фінансовий облік: навчальний посібник / Л.К.Сук, П.Л.Сук. – 2-ге видання, перероблене і доповнене. – К. : Знання, 2012. – 647 с.
66. Фінансово-облікова проблематика відтворення потенціалу сільськогосподарських підприємств / Бруханський Р. Ф. Фінансово-облікова проблематика відтворення потенціалу сільськогосподарських підприємств //Тернопіль: ТНЕУ. – 2014.
67. Хендриксен Э.С. Ван Бреда М.В. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ./ Под ред. Я.В. Соколова. - М.: Финансы и статистика, 1997. - 567 с.
68. Хорнгрен Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект/ Ч.Т. Хорнгрен, Дж.Форстер: Пер. с англ. /Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 416 с.
69. Чебан Т.М., Яценко В.Ф. Обліково-аналітична система як інструмент антикризового управління // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – №7. – С. 38-44.
70. Чебан Т.М. Організаційні аспекти побудови бухгалтерії стратегічного типу //Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – №12. – С. 31-36.
71. Чебан Т.М., Яценко В.Ф. Облікова система-інформаційне забезпечення стратегічного управління підприємством // Вісник Технологічного

університету Поділля. Економічні науки. Частина 1. – №4. – Том 1. – м. Хмельницький: ХДУ, 2004. – С. 209-211.

72. Шим Джей К. Методы управления стоимостью и анализа затрат /Джей К. Шим, Джоэл Г. Сигел: Пер. с англ. – М.: Информационно-издательский дом «Филинь», 1996. – 344 с.
73. Яругова А. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран: Пер. с польск. Предисловие Я.В.Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 240 с.
74. Яценко В.Ф. Організаційні засади інформаційної системи сучасного підприємства // Економіка: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць. Випуск 7: В 5 т. Том 2. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2012. – С. 60-64.