

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК НА ПІДПРИЄМСТВАХ ВИДАВНИЧО-ПОЛІГРАФІЧНОГО КОМПЛЕКСУ

Сприйняття управління, як інформаційного процесу, означає визнання закономірності та об'єктивності поглядів на облік як інформаційну систему, складові якої визначаються функціями управління.

Проблемам структури системи обліку, його підсистем приділяється значна увага у зарубіжній та вітчизняній літературі. Аналіз літературних джерел свідчить про актуальність дослідження співвідношення підсистем обліку в залежності від інформаційних потреб різних рівнів менеджменту і характеру управлінських завдань, які вирішуються на цих рівнях управління. У зв'язку з цим доцільно розглянути сутність управлінського обліку, його місце в інформаційній системі менеджменту та типовий набір проблем, які виникають під час впровадження цієї системи.

Система обліку виступає як важливий інструмент ефективної діяльності підприємства, покликаний забезпечити координацію, взаємодію та погодженість окремих елементів управління для досягнення оперативних цілей підприємства, зокрема, завдань пов'язаних із плануванням виробництва, управлінням запасами та витратами виробництва і формуванням відповідних моделей обліку витрат і доходів, реалізацією інвестиційних проектів.

У сучасній науковій літературі виділяють чотири групи елементів, що складають основу методу управлінського обліку, а саме планування і контроль, облік витрат, економічний аналіз, прийняття управлінських рішень [7, 8].

Проведений аналіз вітчизняних та зарубіжних підходів до науково-практичного застосування методу управлінського обліку дає змогу виділити його основний і найбільш ефективний інструментарій відповідно до вищевказаних груп елементів управлінського обліку, таких як:

1. Для планування і контролю: планування та нормування витрат; змінні, напівзмінні і постійні витрати; гнучкі виробничі кошториси; трансфертне ціноутворення;
2. Для обліку витрат: методи обліку витрат “стандарт-кост” і “директ-кост”; облік за центрами витрат і центрами відповідальності; калькулювання за операціями (функціями); калькулювання за процесами; калькулювання за замовленнями; стандартні витрати і відхилення за стандартними витратами; спеціальні методи розподілу витрат для визначення собівартості продукції в комплексних виробництвах; нормативне і фактичне калькулювання;
3. Для економічного аналізу: аналіз відхилень від стандартних витрат виробництва; аналіз порогу рентабельності; кореляційно-регресійний аналіз; факторний аналіз коливань витрат під впливом різних чинників;

4. Для прийняття управлінських рішень: лінійне програмування та імітаційне моделювання; ціноутворення; прийняття альтернативних рішень (доцільність прийняття додаткового замовлення за цінами нижче звичайних, виробляти чи купувати, оптимізація розміру замовлення, інвестиційні рішення, тощо).

До важливих особливостей зазначених методів слід віднести:

- вибір таких варіантів дій (на основі цих методів), які б забезпечували скорочення витрат за умови одночасного максимального задоволення потреб споживачів;
- безперервне впровадження вдосконалень на всіх етапах життєвого циклу продукції;
- постійне порівняння вартості кожної функції витрат з отриманими вигодами, які забезпечують ці функції;
- удосконалення тільки тих властивостей продукту, які споживач згоден оплатити.

Проф. Л. В. Нападовська відзначає, що предметом традиційного обліку вважають діяльність підприємства, то предметом управлінського обліку є «поведінка» підприємства, тобто механізм ефективного оперативного управління підприємством.

Розробка та впровадження управлінського обліку на вітчизняних підприємствах – це частина загального процесу реформування системи обліку в Україні [1, 2].

Призначенням та суттю обліку є створення інформації для здійснення ефективного управління підприємством. Аналіз призначення управлінського обліку, як складової частини системи управління дозволяє виділити основні напрями використання інформації як продукту діяльності системи управлінського обліку підприємства: формування оперативної складової стратегії розвитку (стратегічного управління); поточного планування і контролю діяльності; прийняття оперативних управлінських рішень; оптимального використання ресурсів; розкриття інформації для акціонерів та інших зовнішніх користувачів; розкриття інформації для працівників; збереження активів; створення нових інструментів забезпечення конкурентних переваг у поточній діяльності підприємства.

Управлінський облік дедалі частіше розглядають як складову процесу стратегічного управління діяльністю підприємства. Це пов'язано із посиленням ролі стратегічного управління за умов глобальних змін у технологіях та системах управління. Якщо раніше управлінський облік був зорієнтований на управління виробництвом, то тепер він невпинно перетворюється на стратегічний управлінський облік [2], а також у його логічне еволюційне продовження – стратегічний облік. Стратегічний облік у свою чергу є складовою сучасної прогресивної концепції управління діяльністю підприємства – контролінгу [6].

У системі сучасного управлінського обліку, використовується зовнішня та внутрішня інформація, що забезпечує потреби не тільки виробництва, а й

маркетингу, управління дослідженнями та інших функцій бізнесу [6]. Така інформація дозволяє здійснювати аналіз діяльності з урахуванням як поточних, так і довгострокових цілей, розробляє методи здобування інформації про вирішальні чинники успіху: витрати, якість, час тощо [6].

З огляду на це головною метою сучасного управлінського обліку є допомога компанії у досягненні її поточних, а відповідно й стратегічних цілей розвитку [2, 6]. Досягнення стратегічних цілей означає задоволення потреб клієнтів, акціонерів та інших учасників господарської діяльності (постачальників, персоналу тощо).

Тому основну увагу зараз концентрують на створенні вартості для клієнтів, акціонерів та інших учасників шляхом ефективного використання ресурсів підприємства.

Успішність створення системи управлінського обліку на підприємствах видавничо-поліграфічного комплексу України залежить від успішного вирішення ряду проблем, які умовно можливо згрупувати у дві групи: проблеми організаційної та методичної складової процесу впровадження.

До групи проблем організаційної складової відносять: зацікавлення, розуміння та активну участь вищого керівництва або власників підприємства; кваліфікованих спеціалістів; достатньої кількості потрібних ресурсів підприємства.

До групи проблем пов'язаних із методичною складовою процесу відносяться: існування стратегії розвитку та системи управління діяльністю підприємства; класу інформаційних технологій якими володіє підприємство; напрацьованої бази знань підприємства.

Розглянемо детальніше важливість кожної з вище зазначених проблем побудови системи управлінського обліку підприємства.

Проблема визначення ролі, функцій та місця системи управлінського обліку підприємства у процесі стратегічного управління діяльністю підприємства залежить від структури цієї системи, її архітектури та складових елементів, а також цілей та завдань, що поставлені менеджментом підприємства. Ключем до початку успішного впровадження системи управлінського обліку на підприємстві, на наш погляд, є позиція яку займає вище керівництво або власники підприємства.

Нерідко на практиці спостерігається ситуація у якій керівництво підприємства повністю делегує усі повноваження спеціалістам із впровадження системи управлінського обліку, а також не проводить належного контролю та втручається у процес побудови системи управлінського обліку підприємства. Такий підхід сприяє зростанню невизначеності рівня управління діяльністю підприємства не тільки у поточній, а й у довгостроковій перспективі розвитку. Дана позиція керівництва підприємства є абсолютно невірною, оскільки система управлінського обліку створюється в першу чергу саме для задоволення потреб менеджменту підприємства, а керівники підприємства повинні виступати ініціаторами даного впровадження. Для правильної побудови системи управлінського обліку спеціаліст підприємства повинен тісно співпрацювати із керівництвом підпри-

емства та досконало володіти концепцією розвитку підприємства. Базуючись на отриманих від керівництва підприємства даних спеціаліст створює архітектуру системи управлінського обліку підприємства. Таким чином, необхідна безпосередня участь керівництва підприємства на початковому та наступному етапах впровадження системи управлінського обліку. Саме на початковому етапі спеціаліст із впровадження розкриває усі потенційні можливості системи управлінського обліку керівництву підприємства.

Безпосередня участь керівництва у наступних етапах впровадження системи є необхідною для відпрацювання злагоджених дій працівників на різних рівнях управління та у всіх структурних підрозділах підприємства.

Варто відзначити і те, що зацікавлення керівництва підприємства у впровадженні системи управлінського обліку прямо залежить від рівня професійної обізнаності менеджменту.

Після вирішення проблем наявності стратегічного плану розвитку підприємства, системи стратегічного управління його діяльністю та отримання підтримки керівництва підприємством, щодо бажання впровадження системи управлінського обліку на підприємстві постає проблема залучення кваліфікованих працівників, які безпосередньо здійснюватимуть дане впровадження.

Існує декілька варіантів успішного вирішення даної проблеми на практиці:

- залучення сторонніх спеціалістів у сфері консалтингових послуг;
- підвищення кваліфікації існуючого персоналу;
- створення «нових» працівників – фахівців із впровадження управлінського обліку на підприємстві, шляхом навчання молодих спеціалістів (випускників профільних вузів).

Перший варіант вирішення даної проблеми є найбільш витратним, проте водночас є найшвидшим та най безболіснішим із точки зору витрат часу. Однак йому притаманний ще один суттєвий недолік – наступна «залежність» від послуг обраної консалтингової компанії.

Другий запропонований варіант є неоптимальним із точки зору витрат часу та містить приховані труднощі відносин у ракурсі колектив – підприємство. Він як правило, тягне за собою кадрові перестановки, підвищення витрат підприємства з оплати праці, а також зміну функціональних обов'язків працівників або навіть цілих підрозділів підприємства.

Третій із запропонованих варіантів відрізняється найдовшими витратами часу та ресурсів, проте володіє потенційною перевагою «нового погляду» на діяльність підприємства загалом. Вибір даного варіанту дій містить також і ще одну перевагу – напрацювання власного досвіду впровадження системи управлінського обліку у повній мірі, а також створення спеціальної бази знань підприємства.

Вибір конкретного варіанту дій залежатиме від ситуації у якій знаходиться підприємство, наявності конкретного часового діапазону, як найкритичнішого параметру, наявних ресурсів і позиції керівництва підприємства, із точки зору найбільшої майбутньої корисності прийнятого рішення.

Після вирішення проблеми наявності кваліфікованих спеціалістів, керівництво має зосередити свою увагу на необхідних для даного впровадження ресурсах підприємства.

Розгляд проблеми пошуку необхідних ресурсів завжди потрібно здійснювати з позиції співвідношення – «витрати – переваги». Значну увагу варто звернути на питання вивільнення людських ресурсів на момент активного впровадження та тестування системи управлінського обліку на підприємстві, подбати про додаткове матеріальне та інше стимулювання задіяних працівників. Оскільки на практиці нерідко, існує типова ситуація коли позиція керівництва підприємства зводиться лише до матеріального стимулювання працівників, а перед працівниками підприємства ставиться завдання побудови системи управлінського обліку у позаробочий час.

Критично важливим з точки ефективності функціонування створеної системи управлінського обліку є тип інформаційних технологій якими володіє підприємство.

Підхід до вибору інформаційних технологій підприємства має ґрунтуватись на оптимальній відповідності наступним характеристикам: способу реалізації у інформаційній системі; ступеня охоплення завдань управління; класу реалізації технологічних операцій; типом користувацького інтерфейсу; варіантами використання мережевих технологій, які обслуговують предметну область задач.

Інформаційна технологія передбачає вміння грамотно працювати з інформацією і обчислювальною технікою. Неодмінною умовою підвищення ефективності управлінської праці є оптимальні інформаційні технології, що володіють гнучкістю, мобільністю та адаптивністю до зовнішніх впливів.

Інформаційний ресурс підприємства – це узагальнений термін, який використовується для позначення управлінської інформації різної природи. Інформаційний ресурс забезпечує досягнення цілей організації шляхом надання організованої, чітко структурованої і своєчасної інформації. А сама інформація є найважливішим стратегічним ресурсом будь-якого бізнесу. Таким чином інформація, інформаційний ресурс – це особливий вид ресурсу організації, який ґрунтується на ідеях, знаннях, накопичених у результаті науково-технічної діяльності людей, і поданий у формі, придатній для збирання, накопичення, зберігання, відтворення та реалізації.

Знання – це комбінація досвіду, цінностей, контекстної інформації, експертних оцінок, за допомогою якої новий досвід може перетворюватися у інформацію. Знання існує у свідомості людей. Творцем знань є людина, тільки вона здатна їх створювати, ефективно використовувати, поповнювати, розвивати, спрямовувати їх на удосконалення своєї власної діяльності та заохочувати до цього інших. Для здобуття та накопичення знань окремою людиною недостатньо лише технологічних навичок. На цей процес значною мірою впливають психологічні характеристики та потреби людини, які відображаються у її поведінці. Кожна організація здатна до створення та накопичення знань. З практичної точки зору накопичення знань як організаційного ресурсу

зможе служити успішною базою для розвитку діяльності організації. Накопичувати знання організація не може без постійного навчання [4, 5].

Запровадження процесів менеджменту знань в організації не дасть очікуваного ефекту без урахування особливостей людського фактора, зокрема, якщо організаційна культура не заохочує співробітників до обміну ідеями та досвідом. Тому процес запровадження менеджменту знань передбачає зміни внутрішньої структури та культури організації.

Важливо, щоб кожний керівник організації володів знаннями свого бізнесу та своєї сфери діяльності. Важливо розуміти природу отримання та використання знань для того, щоб створити організаційну інфраструктуру, у якій знання як організаційний ресурс породжуються, накопичуються, розподіляються, координуються і, насамперед, цінуються як джерело особливих здібностей.

Підсумовуючи вище викладений матеріал та аналізуючи праці вітчизняних та закордонних вчених можна стверджувати, що база знань підприємства матиме таку загальну структуру: знання культури підприємства; знання бізнес-процесів підприємства; особисті знання співробітників; навички застосування інформаційних технологій; знання про зовнішнє середовище компанії.

Для побудови адекватної системи управлінського обліку потребам системи управління підприємства видавничо-поліграфічної галузі, необхідно враховувати, широкий спектр можливостей системи управлінського обліку з однієї сторони, та складність процесу створення й наявні можливості організації з іншої сторони. Проведене наукове дослідження також свідчить і про значні наукові й практичні здобутки у галузі управлінського обліку вітчизняних та закордонних вчених, що створює необхідну базу знань та досвіду для вітчизняних підприємств, які потребують такої системи обліку.

Література:

1. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні : аналіз стану та перспективи розвитку : монографія / С. Ф. Голов. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
2. Голов С. Ф. Парадигма конкурентоспроможного обліку / С. Ф. Голов // Школа професійного бухгалтера. – 2006. – № 11. – С. 9 – 11.
3. Голов С. Ф. Обмеження бухгалтерського обліку та шляхи їх подолання / С. Ф. Голов // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: Етапи становлення і проблеми розвитку – Львів : видавництво Національного університету «Львівська політехніка», 2007. – № 577. – С.88 – 92.
4. Івахненко С. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту ; [навч. посіб.]. / С. Івахненко – К. : Знання – Прес. – 2003. – 349 с.

5. Івахненко С. Сучасні інформаційні технології управління підприємством та бухгалтерія: проблеми і виклики. / С. Івахненко // Бухгалтерський облік і аудит. – № 4. – 2006. – С. 52 – 58.
6. Лозовицький Д. С. Формування моделі управлінського обліку підприємства / Д. С. Лозовицький // Наукові записки Української академії друкарства. – 2006. – № 2 (10). – С. 52–59.
7. Нападовська Л. В. Управлінський облік : [Підруч. Для студ. вищ. навч. закл.]. – К.: Книга, 2004. – 544 с.
8. Нападовська Л. В. Управлінський облік: суть, значення та рекомендації щодо його використання в практичній діяльності вітчизняних підприємств / Л. В. Нападовська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 8–9. – С. 50–62.
9. Пушкар М. С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія: Монографія. / М. С. Пушкар. – Тернопіль. : Карт-бланш. – 2007. – 359 с.

*Микитюк Н. Я., к. е. н., доцент.
Тернопільський національний економічний університет*

НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ ЯК ОБ'ЄКТ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОГО МОНІТОРИНГУ

В останні роки у загальній сумі капіталу фірм зростає частка нематеріальних активів, зокрема об'єктів інтелектуальної власності. Це пояснюється активізацією інноваційної діяльності, яка характеризується науковими відкриттями, створенням нових технологій, розробкою нових видів продукції, раціоналізаторських пропозицій, що сприяє вирішенню проблеми збереження матеріальних ресурсів і ефективного управління.

Нематеріальні активи є найбільш незрозумілою і недоброякісною статтею балансу. Це пов'язано насамперед з їх нематеріальністю. Визначити вартість, термін експлуатації і отримання економічних вигод від використання того, що немає речової форми, дуже складно.

Окремі науковці ставлять під сумнів віднесення прав (права користування майном, права на комерційні позначення, права на об'єкти промислової власності, авторського та суміжного з ним права) до активів, так як вони не відповідають терміну "активи", який визначено законодавчо, а саме, що вони є ресурсами [2,221].

Категорію ресурсів найбільш повно розкрили американські вчені Кемпбелл Р. Макконелл та Стенлі Л. Брю [3,25-26]. Вони виділили такі різновиди ресурсів:

- земля – дарункові блага природи;
- реальний капітал – засоби виробництва;
- фінансовий капітал – гроші та інші монетарні активи;