

України, Держ. академія статистики, обліку та аудиту, Полтавська філія. – К.: ЦУЛ, 2007. – 180 с. 3. Інформаційні системи і технології: навч. посіб. // С.Г. Карпенко, В.В. Попов, Ю.А. Тарнавський, Г.А. Шпортюк. – К.: МАУП, 2004 4. Основи інформаційних систем: навч. посіб. —2-ге вид., перероб. і допов. / В. Ф. Ситник, Т. А. Писаревська, Н. В. Єрмоїна, О. С. Краєва; за ред. В. Ф. Ситника. — К.: КНЕУ, 2001. — 420 с. 5. Татарчук М. І. Корпоративні інформаційні системи: навч. посіб. – К.: КНЕУ, 2005. — 291с. 6. Соколова Г.Н. Информационные технологии экономического анализа. – М.: ЛТД, 2002. – 560 с.

УДК:[336.5.02:334.722](657.05+657.478.8)

П.М. Іванечко

Тернопільська філія ПВНЗ “Європейський університет”,
кафедра обліку і контролю фінансово-господарської діяльності

МОДЕЛЮВАННЯ ВАРТІСНОГО АНАЛІЗУ ЕФЕКТИВНОСТІ СИСТЕМИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

© Іванечко П. М., 2012

Розглянуто основні підходи до моделювання вартісного аналізу ефективності функціонування підсистеми управлінського обліку на прикладі побудови управлінського обліку затрат. Дослідження ґрунтується на аналітичних підходах до модельно-організаційної форми управлінського обліку, показника рентабельності в управлінському обліку та принципу «затрати – вигоди».

The basic going is considered near the design of cost analysis of efficiency of functioning of subsystem of management accounting on the example of construction of management accounting of expenses. Research is built on the basis of the analytical fittings to for model-organizational forms of management accounting, index of profitability in an management account and principle of «expense, are benefits».

Постановка проблеми. В Україні вже не є новим те, що підсистема бухгалтерського обліку – управлінський облік є важливим елементом у структурі обліково-аналітичного забезпечення прийняття важливих управлінських рішень керівництвом підприємств, установ та організацій. Побудова управлінського обліку на підприємстві відбувається за індивідуальним підходом до кожного суб'єкта господарської діяльності. Оскільки ведення управлінського обліку не є обов'язковим, то кожне підприємство самостійно приймає рішення про впровадження підсистеми управлінського обліку. Варто зауважити, що у сучасних наукових розробках вітчизняних дослідників побутує думка про те, що застосування управлінського обліку доцільне на великих підприємствах, й окремі науковці «відкидають» підприємства малого та середнього бізнесу. На нашу думку, такий підхід є недостатньо обґрунтованим, оскільки основоположним у побудові управлінського обліку є перевищення цінності інформації, контролю та аналітичних показників у підсистемі управлінського обліку над сукупними затратами на його побудову та функціонування. За умов існування різних форм та підходів до побудови управлінського обліку (одноразовий, елементарно-періодичний, систематичний, комплексний, суцільний, вибіркового, тематичний тощо) та розвитку сучасних комп'ютерних технологій вважаємо, що запровадження підсистеми управлінського обліку можливе і на підприємствах малого та середнього бізнесу. Проте безпосередньою умовою побудови управлінського обліку і на великих, і на середніх, і на малих підприємствах залишиться принцип «затрати – вигода» (перевищення цінності отриманої інформації в підсистемі управлінського обліку над затратами на саму підсистему). Такий принцип спонукає до аналізування ефективності підсистеми управлінського обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У розробленні теоретичних та методичних засад щодо можливості впровадження підсистеми управлінського обліку на підприємствах вітчизняного

сектору економіки бере участь велика кількість провідних науковців України, зокрема серед них – Ф. Ф. Бутинець, М. І. Бондар, С. Ф. Голов, В. М. Добровський, А. Г. Загородній, В. С. Лень, В. О. Ластовецький, М. Р. Лучко, Л. В. Нападовська, М. С. Пушкар, В. В. Сопко, П. Я. Хомин, В. І. Чиж. Проте у науково-методичній літературі підходи до аналізу ефективності самої підсистеми управлінського обліку на підприємстві недостатньо досліджені. Також констатуємо відсутність таких розробок у досліджених кандидатських та докторських дисертаціях, що захищені з теми управлінського обліку за останні роки [1–6]. Тому вважаємо, що аналіз ефективності системи управлінського обліку на підприємствах різної величини та спеціалізації є пріоритетним напрямом дослідження та, відповідно, підтверджує актуальність вибраної теми.

Метою дослідження є визначення передумов та методичних засад моделювання вартісного аналізу ефективності підсистеми управлінського обліку. У процесі досягнення головної мети дослідження пропонуємо розглянути такий перелік наукових завдань: передумови та теоретичні засади аналізу модельно-організаційної побудови управлінського обліку затрат; моделювання аналізу ефективності управлінського обліку за принципом «затрати – вигода»; моделювання взаємозв'язку показника рентабельності продукції з ефективністю прийнятих управлінських рішень та підсистемою управлінського обліку.

Виклад основного матеріалу. Велику роль у якісному функціонуванні підсистеми управлінського обліку відіграє якість створеної моделі та чітке дотримання взаємозв'язку, процесів та окремих алгоритмів складових. Тому аналіз ефективності підсистеми управлінського обліку з урахуванням модельно-організаційної побудови та дотримання є важливою складовою дослідження та оцінки управлінського обліку.

Як відомо, одним з основоположних методів управлінського обліку є облік затрат за «місцями виникнення» та за «центрами відповідальності». Тому аналіз модельно-організаційної форми пропонуємо проводити саме на підставі оцінки побудови обліку затрат за «місцями виникнення» та «центрами відповідальності». Загальну модель аналізу ефективності підсистеми управлінського обліку затрат на основі модельно-організаційної форми наведено на рис. 1.

Як видно з рис. 1, у процесі аналізу ефективності модельно-організаційної побудови управлінського обліку визначають показники організаційного та регулятивно-нормативного характеру. Аналізуючи модельно-організаційну форму побудови управлінського обліку, з'ясовуються причинно-наслідкові показники ефективності використання функцій які містяться в діапазоні організаційно-регулюючих відносин різних ланок на підприємстві та відповідних імпульсних взаємозв'язків між цими ланками.

Одним з ефективних методів (способів) аналізу модельно-організаційної побудови управлінського обліку є складання опитувальних листків. Опитувальні листки повинні формуватися з питань, які можуть бути більш або менш деталізовані. В результаті дослідження позитивні відповіді залишають відповідні завдання без змін, негативні ж відповіді повинні бути належно оцінені. Підсумковим етапом такого аналізу повинні стати зміни з урахуванням негативних відповідей на запитання, які, своєю чергою, знайдуть відображення у майбутній методологічній моделі підсистеми управлінського обліку. Подібну модель аналізу модельно-організаційної побудови управлінського обліку пропонує колектив російських авторів – С. А. Ніколаєва та С.В.Шебек.

Зокрема, ці автори стверджують, що під час аналізу існуючої методологічної моделі для формування методологічної моделі управлінського обліку поставлені запитання повинні визначити:

Ї що з «минулого» відповідає «майбутнім вимогам» і це можна перенести в методологічну модель, що формується;

Ї від якого «минулого» потрібно буде відмовитися, оскільки воно суперечить «майбутнім вимогам»;

Ї що в «майбутніх вимогах» потрібно скорегувати (найближчим часом), оскільки наявне «минуле» не дозволяє виконати це зараз [7].



Рис. 1. Алгоритм аналізу ефективності підсистеми управлінського обліку затрат в розрізі структури та організаційної побудови

Моделювання взаємозв'язку показника рентабельності продукції підприємства з ефективністю прийнятих управлінських рішень та підсистемою управлінського обліку. Одним з головних моментів економічного аналізу будь-якої системи (підсистеми) є поєднання показників, які взаємодіють між собою (мають прямий або непрямий зв'язок), задля отримання ефекту комплексності. Оскільки інформативна функція системи управлінського обліку повинна забезпечувати якісне прийняття управлінських рішень, вважаємо за доцільне розглянути якість прийняття управлінських рішень в поєднанні з рентабельністю продукції.

Визначають рентабельність продукції, поєднуючи показники затрат та ціни реалізації, як відношення прибутку (різниця між ціною реалізації та затратами) до сукупних затрат.

Підсистема управлінського обліку повинна, використовуючи усю сукупність властивих їй функцій, забезпечити оптимальний рівень затрат зі збереженням високої якості, що, своєю чергою, дасть змогу зберегти відповідну ціну реалізації та збільшити прибуток підприємства. Отже, рентабельність продукції прямо залежатиме від прийнятих управлінських рішень. Взаємозалежність рентабельності продукції та ефективності управлінських рішень, на нашу думку, є доцільним доповненням у процесі аналізу ефективності підсистеми управлінського обліку.

У процесі аналізу рентабельності продукції у поєднанні з ефективністю управлінських рішень останні доцільно поділяти на чотири основні групи (блоки):

1. Ефективні управлінські рішення – висока рентабельність продукції.
2. Недостатньо ефективні управлінські рішення – низький рівень рентабельності продукції.
3. Якісні управлінські рішення – низький рівень рентабельності продукції.
4. Неякісні управлінські рішення – продукція нерентабельна.

Визначаючи відношення нормативної рентабельності до фактичної, слід враховувати величину відхилень. Тому загальна схема дослідження рівня рентабельності та ефективності прийняття управлінських рішень буде такою, як показано на рис. 2.

Як видно з рис. 2, в деяких випадках господарської діяльності доволі ефективні управлінські рішення можуть давати низький рівень рентабельності, що вказує або на загальний стан суб'єкта

підприємницької діяльності, або ж на періодичні коливання виробництва. З іншого боку, неякісні управлінські рішення іноді можуть зумовити вищий, ніж очікувалось, рівень рентабельності у зв'язку із ефектом послідовності напрацьованих запасів міцності. На рис. 2, ці умовності позначено діапазоном відхилень.

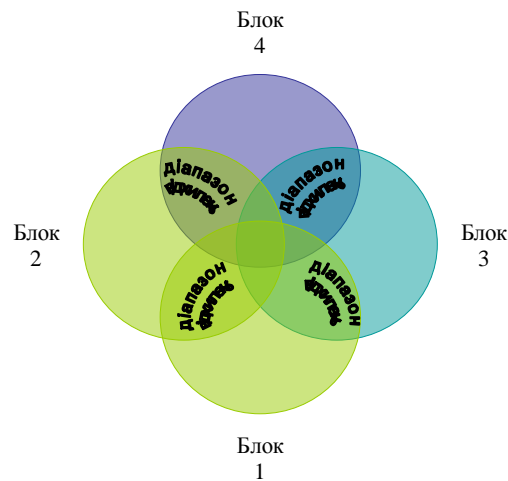


Рис. 2. Структура визначення ефективності прийняття управлінських рішень в поєднанні з рентабельністю за допомогою діаграми Венна

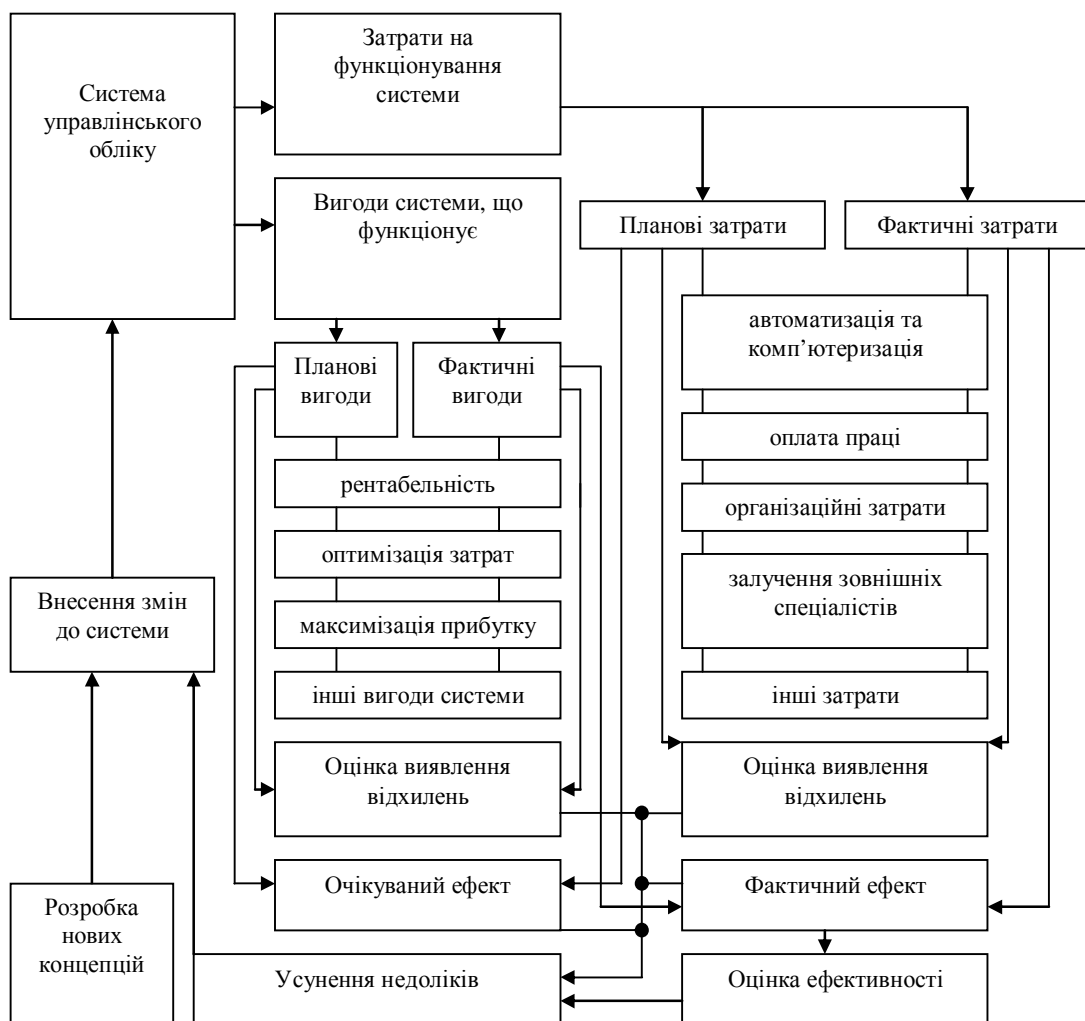


Рис. 3. Модель аналізу ефективності підсистеми управлінського обліку за принципом «затрати-вигода»

Моделювання аналізу ефективності підсистеми управлінського обліку за принципом «затрати-вигода». Оскільки головне завдання управлінського обліку – створення інформації для внутрішніх користувачів з метою прийняття ефективних управлінських рішень, то важливим елементом власне для аналітичної функції є визначення ціни створення такої інформації. «Під ціною інформації слід розуміти не тільки вартість отримання первинних даних, але й вартість її обробки. При цьому повинен спрацювати принцип багаторазового перевищення ефекту від використання інформації над витратами на отримання, обробку й надання інформації» [8]. Якщо під час аналізу рентабельності та ефективності прийняття управлінських рішень такий елемент, як затрати системи управлінського обліку, не враховано, то за методикою, яку умовно можна назвати «затрати – вигода», враховується не лише вартісний ефект від прийняття управлінських рішень, але й затрати, здійснені задля відповідної якості та ефективності цих рішень. Загальну схему такого роду дослідження показано на рис. 3.

У процесі дослідження ефективності підсистеми управлінського обліку враховують всі затрати та вигоди, які можна оцінити в грошовому та негрошовому вимірниках. Затрати та вигоди, яким присвоюють числові значення, порівнюють за загальними принципами. Вигоди та затрати, що не можна оцінити та перевести у числове значення, оцінюють окремо за допомогою визначення важливості та корисності досягнутих результатів або ж значущості здійснених затрат.

Досліджуючи ефективність підсистеми управлінського обліку, варто пам'ятати, що завдання внутрішньогосподарського (управлінського) обліку повинні передбачати і обґрунтований термін їх виконання. Визначаючи терміни виконання завдань підсистеми управлінського обліку, треба врахувати всі об'єктивні та суб'єктивні фактори впливу на підсистему, що функціонує. Крім цього, важливим в інформації є її ціна та значущість для прийняття конкретного управлінського рішення, тому у процесі дослідження значущість інформації слід також враховувати.

Висновки. Підсумовуючи вищевикладене, вважаємо неправильною думку, що склалася у вітчизняній практиці та науці, щодо доцільності впровадження підсистеми управлінського обліку лише на великих підприємствах. Оскільки основна мета управлінського обліку – це допомога у підвищенні ефективності діяльності, якості прийняття управлінських рішень, зміцнення господарської діяльності та створення «імунітету» до нищівного впливу зовнішнього і внутрішнього середовищ, то якість виконання головної мети можна визначити лише на підставі аналізу ефективності реальної підсистеми управлінського обліку. Вважаємо організацію управлінського обліку допустимою не лише на великих підприємствах, але й у суб'єктів господарювання, які відповідно до економічної класифікації належать до підприємств малого та середнього бізнесу, якщо така побудова відповідатиме принципу ефективності.

Застосування описаних передумов та засад вартісного аналізу підсистеми управлінського обліку спрямоване, в першу чергу, на допомогу господарюючим суб'єктам у визначенні підходів до побудови управлінського обліку та вдосконаленні облікової системи.

Аналіз ефективності підсистеми управлінського обліку допоможе суб'єкту господарювання вибрати оптимальний варіант для організації управлінського обліку у напрямі: змістовно-організаційного способу побудови; головних підходів до організації; побудови та вдосконалення змістовно-інформаційної частини; способу обробки інформації; економіко-правового забезпечення.

Застосування основних підходів вартісного аналізу ефективності підсистеми управлінського обліку дає змогу визначити результат її функціонування. Оскільки такі результати не дають повної оцінки причин саме такого функціонування, аналітичні підходи щодо ефективності підсистеми управлінського обліку у процесі дослідження слід поглиблювати за допомогою функціонального аналізу, який дає змогу визначити виконання основних функцій (інформаційної, облікової, контрольної, аналітичної) управлінського обліку.

1. Богач А. Г. *Управлінський облік і аналіз операцій логістичних систем у промисловому виробництві* : дис. канд. екон. наук: 08.06.04 / Богач Аркадій Григорович. – Тернопіль., 2006. – 237 с.
2. Домбровська Н. Р. *Управлінський облік витрат виробництва (на прикладі підприємств із заготівлі та переробки зерна)* : дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / Домбровська Наталія Романівна. – Тернопіль., 2006 – 203 с.
3. Дюкарева Х. Л. *Внутрішньогосподарський облік і аналіз діяльності*

підприємства за центрами відповідальності: автореф. дис. на здобуття наук. ступ. канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит»/ Дюкарева Х. Л. – К., 2009. – 20 с. 4. Задорожний З. В. Внутрішньогосподарський облік в будівництві: методологія та організація: автореф. дис. на здобуття наук. ступ. доктора екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)»/ З. В. Задорожний. – Тернопіль, 2007. – 37 с. 5. Ордіховська Н. Д. Удосконалення управлінського обліку та аналізу на агропромислових підприємствах (на прикладі галузі рослинництва) : дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / Ордіховська Наталія Дмитрівна. – Тернопіль, 2006. – 178 с. 6. Погребняк Н. М. Організація і методи управлінського обліку в рослинництві: дис. канд. екон. наук: 08.06.04 / Погребняк Наталія Миколаївна. – К., 2002. – 225 с. 7. Николаева С. А. Управленческий учет. Легенды и мифы / Николаева С. А., Шебек С. В. – М.: Аудиторско-консалтинговая фирма «ЦБА», 2004. – 228 с. 8. Шайкан А. В. Бухгалтерський облік у прийнятті управлінських рішень: моногр. / А. В. Шайкан. – К.:КНЕУ, 2009. – 303 с.

УДК 005.932

Д.Є. Козенков, С.О. Фаїзова

Національна металургійна академія України,
кафедра менеджменту

АДАПТАЦІЯ BSC ДО ПРАКТИКИ УПРАВЛІННЯ МЕТАЛУРГІЙНОГО ПІДПРИЄМСТВА

© Козенков Д.Є., Фаїзова С.О., 2012

Запропонована методика впровадження збалансованої системи показників (BSC – Balanced Scorecard) у практику управління металургійного підприємства. Розроблена стратегічна карта підприємства. Наведено модель каскадування та декомпозиції корпоративної стратегії.

The methodology of inculcation of BSC (Balanced Scorecard) is offered to management practice of metallurgical enterprise. It is also shown the cascaded and decomposed model of corporation strategy.

Постановка проблеми. Підвищення ефективності управління у багатьох випадках пов'язується із системою збалансованих показників (BSC – Balanced Scorecard) як прогресивною технологією планування, що трансформує місію і загальну стратегію підприємства у систему взаємопов'язаних показників у межах чотирьох найсуттєвіших (з погляду стратегії) проєкцій: фінансів, клієнтів (маркетинг), внутрішніх бізнес-процесів, управління персоналом [2]. Більше ніж за 10 років запропоновано чимало рекомендацій і способів реалізації збалансованої системи показників на підприємствах різних галузей України. Проте досвід застосування BSC на підприємствах ГМК досить обмежений, що зумовлює важливість подальших наукових досліджень.

Аналіз досліджень і публікацій свідчить про низку проблемних аспектів практичного застосування цієї системи на підприємствах вітчизняної економіки.

Метою статті є розгляд передумов впровадження системи збалансованих показників на вітчизняних металургійних підприємствах і, зокрема, на ПАТ «Комінмет».

Виклад основного матеріалу. Найважливішою практичною проблемою адаптації методики BSC до практики управління промисловим підприємством України є вибір між шаблонним застосуванням стандартної моделі, із залученням консалтингових агенцій, та створенням і впровадженням «hand-made» моделі конкретного підприємства (тобто розробленої власними силами). Останнє є доцільним, оскільки: