

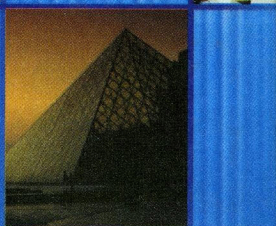
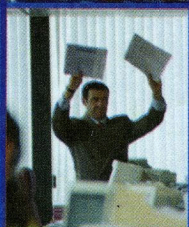
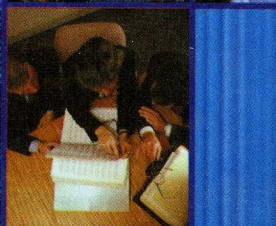
65.052.2

1791

М.С.Пушкар

КРЕАТИВНИЙ ОБЛІК

(створення інформації для менеджерів)



М.С. Пушкар

КРЕАТИВНИЙ ОБЛІК (створення інформації для менеджерів)

Монографія

– Тернопіль –

Видавництво «Карт-бланш» 2006

**К^{КАРТ}
Б_{БЛАНШ}**

УДК 657.412.1/4
ББК 65.052 .2
П-91

Пушкар М.С. **Креативний облік** (створення інформації для менеджерів): Монографія. – Тернопіль, Карт-Бланш, 2006. – 334 с.
Рис. 47. Табл. 41. Бібліогр. 80 назв.

Рецензенти:

- | | |
|-------------------------|--------------------------------------|
| Фаріон | – доктор економічних наук, професор. |
| Іван Дем'янович | |
| Савельєв | – доктор економічних наук, професор. |
| Євген Васильович | |
| Гуцайлюк Зіновій | – доктор економічних наук, професор. |
| Володимирович | |

*Рекомендовано вченою радою
Тернопільського державного економічного університету
(протокол №4 від 30 грудня 2005 р.)*

Монографія присвячена актуальній проблемі формування в Україні креативного обліку, призначенням якого є розширення інформаційних ресурсів про нетрадиційні об'єкти (наукові розробки, охорону природи, логістику, маркетингові дослідження, інновації тощо). Ідея креативного обліку полягає у формуванні на підприємствах духу оновлення всіх сфер діяльності на основі освоєння двох етапів розвитку – розширення інформації та створення знань для поширення серед персоналу. Метою креативного обліку є генерування інформації на запит менеджерів нижчого, середнього та вищого рівня, що підвищує ефективність роботи обліковців та управлінців.

Призначається для науковців, менеджерів, аспірантів, магістрів, студентів старших курсів.

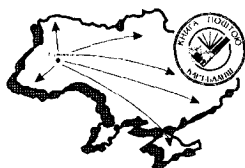
Видавництво «КАРТ-БЛАНШ»

46011, м. Тернопіль, вул. Дорошенка, 16

тел./факс: (0352) 43-55-44; тел.: 43-54-88; 24-47-98.

E-mail: cb@ukr.net

Web: www.cart-bl.narod.ru



ISBN 966-7952-46-0



ISBN 966-7952-46-0

© Пушкар М.С., 2006

© Видавництво «Карт-Бланш», 2006

ЗМІСТ

Вступ	4
РОЗДІЛ 1. Психологічні аспекти системи обліку	9
1.1. Психологія в системі управління	9
1.2. Психологічні аспекти у роботі облікової служби	12
1.3. Потреби менеджерів у необхідній інформації	54
РОЗДІЛ 2. Диференціація видів обліку та рівнів прийняття рішень в інформаційному суспільстві	67
2.1. Класифікація видів обліку та їх характеристика	67
2.2. Креативний облік і вимоги до нього	88
2.3. Прийняття рішень як реакція менеджерів на інформацію	93
РОЗДІЛ 3. Формування інформації про нові об'єкти для системи менеджменту	113
3.1. Школи менеджменту та процес генерування інформації в «новій економіці»	113
3.2. Формування інформації про нетрадиційні об'єкти обліку	149
3.2.1. Інформаційна підсистема маркетингової діяльності	153
3.2.2. Облік витрат на природоохоронну діяльність	169
3.2.3. Облік витрат на науково-дослідні розробки та інноваційну діяльність	181
3.2.4. Облік логістичних витрат	190
3.2.5. Облік трансакційних витрат	199
3.2.6. Облік витрат на якість продукції	207
3.2.7. Облік витрат за сегментами	217
3.2.8. Облік адміністративних витрат	221
3.2.9. Облік соціальних витрат	229
РОЗДІЛ 4. Операційна система обліку в управлінні виробництвом	237
4.1. Операційний облік з використанням нормативного методу	238
4.2. Прийняття рішень на основі управлінського обліку	253
РОЗДІЛ 5. Стратегічний облік (контролінг) і його принципи	281
5.1. Стратегічний облік у системі менеджменту	283
5.2. Моніторинг внутрішнього і зовнішнього середовища підприємства	312
5.3. Аналіз відхилень та процес ухвалення рішень	324
Література	330

ВСТУП

Початок нового тисячоліття ознаменувався розквітом ідей про інформаційне суспільство на основі комп'ютеризації та формування «нової економіки», про що пишуть вже років сорок.¹ В «новій економіці» роль і значення матеріальних, трудових і фінансових ресурсів залишаються основою економічних та суспільних відносин, але технологічні, трудові й управлінські операцій спираються, і все в більшій мірі будуть спиратися, на інформаційні ресурси і знання. Прикладів, що підтверджують цю тезу, досить багато, але парадокс полягає в протиріччі між можливостями інформаційних технологій виконання будь-яких складних робіт і консерватизмом соціально-економічних систем, які не зазнали суттєвих змін і залишаються старими. Це стосується не лише України, а й тих країн, де інформатизація суспільства досягла високого рівня розвитку (США, Японія, Західна Європа).

Для визначення сутності інформаційного суспільства використовують різні підходи.²

Ф. Вебстер вирізняє п'ять підходів — технологічний, економічний, професійний, просторовий та культурний з їх унікальними особливостями (1995 р.).

А. Даф. виділяє три способи розуміння інформаційного суспільства: інформаційно-економічний, підхід з позицій інформаційних потоків та інформаційно-технологічний (2000р.).

К.Мей акцентує увагу не на технологічних особливостях інформаційного суспільства, а на соціальних аспектах. Він виділяє чотири положення — соціальна революція, нова економіка, інформаційна політика, занепад держави (2002р.).

¹ Мей К. Інформаційне суспільство. Скептичний огляд / Пер. з англ. — К.: «К.І.С.», 2004. — С.1.

² Там само. — С.15-16.

Хоча підходи щодо пояснення сутності інформаційного суспільства у різних авторів розходяться, проте в них спільною є основна ознака — з часу появи персонального комп'ютера (1974р.) індустріальне суспільство зазнало значної трансформації та переходів в пост-індустріальне.

Можна дискутувати про негативний чи позитивний вплив процесу інформатизації на суспільство, але треба визнати, що інформаційні ресурси стали таким же капіталом, як матеріали, енергія і фінанси. Зростає рівень інтелектуалізації праці на основі розвитку інформаційних ресурсів.

В інформаційному суспільстві відбуваються великі зрушення у технологіях, але не всі технології в однаковій мірі сприяють прогресу або революції, оскільки нові знання можуть бути використані у двох напрямках — удосконаленні існуючих технологій виробництва відомих товарів (прискорення процесів, зростання ефективності та зручності) та освоєнні нових форм діяльності, техніки, товарів). Важливим у технологічних зрушеннях є не розробка технологій самих по собі, а методи їх використання. Так, якщо в Україні до появи комп'ютерної техніки облік здійснювався річним способом і відповідно до цього способу був розроблений варіант облікового процесу, то з появою комп'ютера стало можливим обрати нову технологію обробки даних. При цьому існували два варіанти технологій — робити те ж саме, що й при ручному способі, використовуючи комп'ютерну техніку для різного роду обчислень (комп'ютер змінив рахівницю), або на основі можливостей комп'ютера створити нову облікову систему. На жаль, на розвиток обліку, як системи створення інформації для управління, комп'ютерна техніка не вплинула, оскільки сучасна ідеологія обробки даних ґрунтується на тому, що програми розробляють під традиційні задачі обліку, які в минулому оброблялися вручну. Таке використання комп'ютерної техніки лише дає мож-

ливість прискорити розрахунки і не може вважатися ефективним. Основний сенс застосування комп'ютера полягає в тому, щоб з'ясувати «як в цілому поведуть себе показники промислової діяльності і, зокрема, як вони пов'язані один з іншим? Я хочу сприяти вивченню управління на більш високому рівні, де природа речей та їх структурні відношення нас будуть цікавити більше, ніж поточні справи, які завжди суворо послідовні. Вище завдання управління — розробка курсу подальшого розвитку фірми» (переклад наш — М.П.)¹

Завжди треба пам'ятати, що система обліку працює на систему управління постачаючи у блок контролю фактичні дані про стан спостережуваного об'єкта. Облік виконує роль каналу зворотного зв'язку, по якому надходять дані з об'єктів у систему управління. Керівники завжди намагаються створити просту і дешеву систему управління, але такі намагання порушують один з основних законів У.Ешбі, який вимагає щоб різноманітність засобів системи управління, по меншій мірі, було не меншим, ніж різноманіття ситуації, що управляється.

Отже, система обліку, яка пов'язана з системою управління, повинна бути не простою чи складною, а адекватною об'єкту управління. Вимога забезпечення достатнього різноманіття поширюється не лише на систему управління, а й на облік, який виконує сервісну функцію з постачання фактичної інформації для менеджменту підприємства. Це означає, що потрібно вивчати запити менеджерів і організувати облік не тільки традиційних об'єктів, а й таких, що виникають у господарському житті на кожному з етапів розвитку економіки підприємства.

Облік сприяє інформатизації суспільства безпосередньо через генерування інформації для управління різних ієрархічних рівнів — операційного, тактичного і стратегічного. Розширення інформаційних ресурсів

¹ Бир С. Мозг фирмы: Пер. с англ. — М.: Радио и связь, 1993. — С.24.

сприяє обґрунтуванню рішень, своєчасному реагуванню на сигнали раннього попередження, відстеженню за новими об'єктами, явищами і процесами і пошуку резервів зниження собівартості продукції.

Студентам пропонується новий спеціальний курс «Облік підвищеного типу», який доповнює базові курси «Фінансового обліку», «Управлінського обліку», «Контролінгу».

Облік підвищеного типу відноситься до креативних (англ. create — творити) методів обробки даних й отримання інформації.

Креативний облік органічно повинен впливати з усвідомлення управлінською командою і бухгалтерами його необхідності й цінності отриманої інформації для прийняття рішень.

Унікальність кожного з підприємств полягає в їх неповторності індивідуальних якостей, які характеризуються показниками економічного потенціалу (можливість випускати продукцію) та його складовими (обсягом матеріальних, трудових, енергетичних, грошових, інформаційних ресурсів), рівнем технічного забезпечення, технологій, кадровим складом працівників, управлінською командою, організацією, культурою та багатьма іншими.

Потреба організації креативного обліку диктується логікою економічної діяльності, коли менеджери розуміють ціну відсутності інформації, відчують і відшукують шляхи підвищення ефективності роботи підрозділів та підприємства в цілому.

Креативний облік призначений для розширення інформаційних ресурсів про суттєві сторони діяльності менеджменту, які не відображені в канонічних курсах обліку. Зокрема, не враховані психологічні аспекти поведінки споживачів інформації, не диференційований облік за класифікаційними ознаками — за видами, у просторі, часі, рівнями менеджменту, креативністю. До цього часу не вивчаються запити менеджерів на не-

обхідну для них інформацію, що повинно бути однією з функцій головного бухгалтера підприємства.

Хоча креативний облік є справою вибору кожного підприємства, проте можна відмітити спільні проблемні сторони діяльності, які характерні для більшості підприємств усіх галузей економіки. До них можна віднести:

- облік маркетингових досліджень;
- облік за сегментами ринку;
- облік витрат на логістику;
- облік на наукові дослідження і розробки;
- облік витрат на природоохоронну діяльність;
- облік трансакційних витрат;
- облік адміністративних витрат;
- облік витрат на якість продукції;
- облік корпоративної діяльності;
- облік витрат на збір та утилізацію відходів;
- облік інших об'єктів.

Не менш важливими об'єктами обліку, аналізу і прийняття рішень є методи досліджень з витрат і результатів — витрати і ціна, витрати і якість, оптимізація грошових потоків, використання SWOT — аналізу, ABC — аналізу та інших методів для пошуку шляхів зниження собівартості продукції та нарощування прибутку.

Слід розробляти також моделі стратегічного обліку, оскільки в умовах швидких змін ситуації на ринку, потрібно адаптуватися підприємству до них з тим, щоб забезпечити довготривале існування.

Вирішення окреслених завдань з розширення інформаційних ресурсів дозволить підняти рівень економічної культури і на цій основі досягти ефективності роботи підприємства.

Пункти 1.2 та 2.3 монографії написані Пуликарем Р.М.

Розділ 1.

Психологічні аспекти системи обліку

1.1. Психологія в системі управління

Управління пов'язують з впливом суб'єкта, дії якого спрямовані на об'єкт. Мета управління — досягнення успішного функціонування підприємства, під яким розуміють ідеальний образ бажаного, необхідного і можливого стану системи, якою управляють.

Особливістю управління є **свідомий** вплив людей на об'єкти, процеси та виконавців з метою визначення напрямів діяльності й отримання бажаного результату.

Управління вносить упорядкованість у процеси діяльності, організовує спільну діяльність людей, координує дії на основі інформації, яку забезпечує спеціально сконструйована система, що генерує інформаційні ресурси. Інформаційна система сигналізує про відхилення та збої в об'єктах управління, а менеджери реагують на них приймаючи рішення щодо нейтралізації негативних відхилень і закріплення позитивних.

Процес управління проявляється через функції, які циклічно повторюються:

1. Планування, прогнозування (визначення бажаного стану об'єктів управління);
2. Організація, координація (сполучення факторів виробництва у процесах діяльності);
3. Мотивація, стимулювання (врахування внутрішніх і зовнішніх сил, що спонукають людей до діяльності,

визначають методи і форми діяльності для досягнення цілей);

4. Контроль, аналіз (отримання інформації про фактичний стан об'єктів та її оцінка, визначення відхилень від заданих при плануванні параметрів).

Закінчується цикл прийняттям управлінських рішень, які стосуються всіх або окремих функцій, зокрема коригування норм, розцінок, схем організації виконання робіт, планів, форм оплати праці, технології тощо.

Отже, управління тісно пов'язане з технологією, економікою, соціальною сферою і психологією. Процес управління тісно пов'язаний з поведінкою людей і носить біхевіористичний характер.

Слово «біхевіоризм» походить з англійської мови, де behaviour означає поведінку — напрям у психології, для якого предметом виступає не свідомість, а поведінка людей, механічна реакція у відповідь на зовнішні подразнення.¹

Психологія вивчає свідомість людини у процесі розвитку трудової діяльності. Психіка є реальним продуктом еволюційних змін у формах людської діяльності, а її розвиток викликає все більш суттєві зміни в поведінці людей та їх груп.

Дії людей обумовлюються тими чи іншими мотивами, які спрямовані на певні цілі, вирішення конкретних завдань. Дії виражають відношення суб'єктів (людей) до оточуючого світу. Дії, спрямовані на фізичне перетворення речей в готовий продукт, обов'язково супроводжують психічні акти переживання, уяви, відношення до інших людей, оточення тощо.

Акт людської діяльності є досить складним утворенням, оскільки включає в себе не лише фізичні зусилля, а й психіку, фізіологію, соціологію, технологію, управління, інформацію та інші аспекти, пов'язані з проце-

¹ Словник іншомовних слів / Уклад.: С.М. Морозов, Л.М. Шкарапута. — К.: Наук. думка, 2000. — С.85.

сом праці. Врахування всіх елементів акту людської діяльності є необхідною умовою вивчення функціонування такої категорії психології, якою є поведінка індивідумів та їх груп у трудовому процесі.

В основу біхевіоризму покладено вчення про стимули і реакцію на них. Поведінку людей у виробничому процесі можна передбачити, якщо розробити систему стимулів, а вони однозначно викличуть необхідну реакцію з боку виконавців. Зрозуміло, що реакція відбувається не автоматично, а на основі усвідомлених дій чи вчинків.

Врахування психологічного аспекту в управлінні здійснюється методом об'єктивізації спостереження, враховуючи при цьому єдність у взаємодії об'єкта і суб'єкта. Пізнання об'єкту залежить від психіки суб'єкту, а тому потрібно враховувати особливості сприйняття об'єкту суб'єктом. Для спостереження за об'єктами, перш за все, треба визначити мету, щоб організувати збір інформації у відповідності до неї, а також встановити виконавця. Спостереження здійснюється на основі визначених параметрів щодо обраного об'єкту (показники, форми документів, строки збору й обробки даних та ін.).

Об'єкти спостереження завжди обирають виходячи з певної гіпотези та розуміння явища і його сутності, тобто певного розуміння того, для чого це потрібно і яка користь буде від інформації про об'єкт.

Треба відзначити, що спостереження в економічній системі ґрунтуються на функціональних стереотипах, які обумовлюють поведінку виконавців, орієнтованих на свій минулий досвід, а тому їх акт поведінки повторює попередній. Щоби вийти за межі стереотипних функцій, необхідно розвивати у виконавців креативний (творчий) підхід до світорозуміння на основі синтетичного мислення. Синтез знань дозволяє глибшому розумінню закономірностей явищ і процесів.

1.2. Психологічні аспекти у роботі облікової служби

Проблему функціонування інформаційної служби на підприємстві не можна розглядати ізольовано від інших служб, оскільки вона знаходиться в оточенні людей, що постійно контактують з нею, а тому й виникає необхідність урахування психологічних аспектів у її роботі.

На інформаційну службу впливають такі сили, що обумовлюють її функціонування: (рис. 1.1).



**Рис. 1.1. Місце інформаційної служби
в системі управління**

На рис. 1.1 видно, що працівники інформаційної системи (підсистеми обліку) підпорядковані в методологічному і організаційному відношенні головному бухгалтеру (менеджеру інформаційної системи), який впливає на поведінку окремих виконавців робіт, а з іншого боку, у своїх діях вони залежать від працівників, безпосередньо зайнятих у господарській діяльності.

Завданням працівників інформаційної сфери є отримання від матеріально-відповідальних осіб звітів про

використання ресурсів у процесах постачання, виробництва, збуту та інвестування. Зафіксовані факти господарської діяльності обробляють за допомогою інструментарію обліку і трансформують їх в інформаційні ресурси для управління. У системі управління отримана інформація оцінюється, а потім з певної кількості альтернатив менеджери обирають одне з управлінських рішень. Через головного бухгалтера (менеджера інформаційної системи) працівники управління впливають на зміну стану інформаційної системи. Такий вплив має систематичний або епізодичний характер, що стосується структури інформаційних ресурсів, адресатів, змісту, форм подання та інших аспектів.

Психологічні аспекти характеризують взаємовідношення людей, які проявляються у комунікабельних зв'язках між ними.

Проблема ефективних комунікацій — одна з ключових у діяльності керівників, оскільки за їх допомогою здійснюється обмін повідомленнями, що виражені різними символами та мають певне змістове навантаження (містять ідеї і нову інформацію).

Комунікації — це обмін інформацією, на основі якої керівник отримує дані, необхідні для прийняття рішень, і доводить їх до працівників організації.

Комунікаційна мережа — це сукупність індивідів, які постійно взаємодіють між собою на основі створених та функціонуючих інформаційних каналів.

Один із сучасних авторів теорії комунікацій, Клауд Шеннон, проводить паралель між способами спілкування техніки (машин) та людей. У праці «Математична теорія комунікацій» Клауд Шеннон та Уоррен Вівер дають таке визначення комунікацій: «Це усі дії, за яких один розум впливає на інший».

Обмін інформацією пронизує всі управлінські функції, тому комунікації розглядаються як сполучний процес у менеджменті. Якщо комунікації налагоджені погано, рішення можуть бути помилковими, персонал може

неправильно розуміти керівні команди, міжособистісні стосунки можуть деформуватися. Західні спеціалісти стверджують, що керівники від 50 до 90% свого робочого часу витрачають на комунікації.¹ Це стає зрозумілим, коли врахувати, що керівники обмінюються інформацією для реалізації своєї ролі в міжособистісних стосунках, в процесі прийняття управлінських рішень, а також для виконання функцій планування, організації, мотивації та контролю.

Для ефективного функціонування будь-якої організації необхідно забезпечити належні комунікації. Однак управлінська практика дає можливість констатувати, що створення ефективної, надійної системи обміну інформацією, яка би відповідала вимогам повноти, достатності, оперативності, гнучкості, — це одна із найскладніших проблем в організаціях. Тому цілком зрозуміло, що ефективно працюючий керівник — це керівник ефективний в комунікаціях.

Комунікації — складний процес, який включає ряд взаємозв'язаних кроків, кожен з яких відіграє суттєву роль у забезпеченні розуміння і сприйняття інформації іншою особою. Найчастіше причиною низької ефективності комунікації є ігнорування факту, що комунікація — це обмін, в якому кожному належить активна роль. У процесі комунікації відправник складає повідомлення і передає його адресату (отримувачу).

Комунікаційний процес — це обмін інформацією між двома і більше особами. При цьому ставиться мета забезпечити розуміння отримувачем інформації, яка є предметом обміну.

У сучасній теорії менеджменту виділяють такі елементи процесу обміну інформацією:

1. Відправник (особа, яка генерує ідею або збирає, опрацьовує інформацію та передає її).

¹ Henry Mintzberg. The Manager's Job: Folklore and Fact. Harvard Business Review, vol. 53, no 4, p. 52.

2. Повідомлення (інформація, закодована певним чином за допомогою символів).
3. Канал (засіб передачі інформації).
4. Отримувач (адресат, особа, якій призначена інформація і яка певним чином інтерпретує її).
5. Зворотний зв'язок (реакція). Цей елемент часто залишається поза увагою, а одностороннє спілкування є, як правило, малоефективним, хоча загальповизнано, що будь-яка система функціонує ефективно за умови існування налагодженого зворотного зв'язку.

Для пояснення процесу комунікації пропонувалося багато моделей. На жаль, значна кількість теоретиків та практиків менеджменту недооцінили значення етапів розуміння, сприйняття повідомлення в комунікаційному процесі, поділяючи, таким чином, підхід так званої «конвеєрної» теорії комунікацій. При цьому не беруть до уваги, чи зрозумів отримувач суть повідомлення, тобто, з поля зору випадає надзвичайно важливий аспект комунікаційного процесу, а саме: деформація інформації в процесі передачі. Практика свідчить, що такий однобічний тип комунікації є неефективним.

Найпростіші теорії комунікації передбачають взаємодію трьох елементів (складників): відправника (того, хто надсилає повідомлення), самого повідомлення та адресата (того, хто його сприймає). Один з найперших теоретиків у галузі комунікацій С.Е.Осгуд доповнив основну модель концепцією зворотного зв'язку. Він довів, що повідомлення ніколи не сприймається в чистій формі, а завжди по-різному інтерпретується його отримувачами.

Однією з найбільш простих, доступних та розповсюджених моделей комунікаційного процесу є модель, запропонована теоретиком комунікацій Раймондом Россом. Вона ілюструє цей процес за допомогою вичерпного та зрозумілого набору термінів і охоплює основні елементи комунікаційного процесу.

Уїлбер Шрамм удосконалив цю модель, показавши, що відправник «А» починає отримувати зворотну реакцію до того, як отримувач «В» реагує на саме повідомлення і як обидва починають діяти. У.Шрамм зробив також цінне спостереження, згідно з яким той, хто отримує повідомлення, має вибір: приймати це повідомлення чи відхилити його.



Рис. 1.2. Модель процесу комунікації

При обміні інформацією відправник та адресат здійснюють свої дії реалізацією кількох взаємозв'язаних етапів, що є складним процесом: кожний з етапів є точкою, в якій суть повідомлення може бути викривлена або

¹ Raymond S. Ross, *Speech Communication, Fundamentals and Practict*, 4 th ed., 1977, p. 15.

повністю втрачена. Ці етапи в теорії менеджменту формуються так:

- зародження ідеї;
- кодування та вибір каналу;
- передача інформації;
- декодування (переведення символів відправника у думки отримувача).

Отже, при проектуванні та експлуатації комунікаційних систем необхідно враховувати наявність багатьох джерел деформації інформаційних потоків (мова, сприйняття, статус керівника та підлеглого тощо). У теорії передачі інформації це явище називається шумами, до яких належить все те, що спотворює суть повідомлення. Менеджери повинні пам'ятати, що шуми присутні завжди, і на кожному етапі процесу обміну інформацією відбувається певне викривлення суті повідомлення. Тому необхідною умовою ефективних комунікацій в організації є забезпечення надійного зворотного зв'язку, адже будь-яка система, в тому числі і комунікаційна, може ефективно функціонувати лише за умови наявності ефективного зворотного зв'язку. При цьому відправник та адресат міняються ролями, і відправник має можливість впевнитися у правильності інтерпретації свого повідомлення.

Ефективна комунікація (тобто така, що приводить до бажаного типу поведінки адресата) має чотири стадії:

1. Забезпечення уваги адресата (забезпечення готовності адресата приймати інформацію). Процес комунікації може розірватися вже на першій стадії, якщо відправник не зможе подолати конкуренцію повідомлень, під якою розуміють одночасну дію на адресата кількох джерел інформації.
2. Забезпечення розуміння суті повідомлення. Багато комунікацій на цій стадії терплять крах, тому менеджер, використовуючи канали зворотного зв'язку, повинен переконатися у розумінні підлеглими суті повідомлення.

3. Визнання. Цей етап передбачає забезпечення готовності адресата підкорятися (виконати те, що вимагається від нього у зв'язку з отриманим повідомленням).
4. Дія. Це останній етап ефективної комунікації. Він передбачає виконання адресатом певних дій на основі повідомлених вимог. Найбільш ефективним засобом реалізації цього етапу є переконання підлеглих у наявності зв'язку між цілями організації та потребами працівників.

Для менеджера доступними є два типи комунікацій: формальні та неформальні.

Формальні комунікації — передбачені організаційною структурою. Схема організаційної структури є ілюстрацією «проходження інформації каналами». Формальні комунікації поділяються на вертикальні, горизонтальні та діагональні.

До вертикальних комунікацій належать комунікації зверху вниз і знизу вгору.

Комунікації зверху вниз вирішують п'ять основних завдань:

- ознайомлення працівників з цілями організації для усвідомлення ними важливості виконуваної роботи;
- викладення конкретних інструкцій щодо виконання робіт;
- забезпечення розуміння роботи та її зв'язку з іншими завданнями організації;
- надання інформації про процедури і методи виконання роботи;
- забезпечення підлеглих інформацією зворотного зв'язку про результати діяльності організації.

Отже, комунікації зверху вниз допомагають пов'язувати різні рівні організації, координувати їх діяльність. Поряд з тим, комунікації зверху вниз мають певні недоліки:

- створення передумов для формування авторитарної системи;
- значне завантаження підлеглих;
- постійні втрати інформації внаслідок викривлень, помилкової інтерпретації.

Один з методів подолання цих проблем — організація потоків інформації знизу вгору, тобто, налагодження ефективного зворотного зв'язку. Цими каналами передається інформація від підлеглих до керівників, хоча не всі менеджери приділяють достатньо уваги організації такого типу інформаційних потоків. Результати спеціального дослідження ефективності комунікацій знизу вгору показали, що до керівників фірми доходить не більше, як 10% інформації, надісланої їм робітниками.

Горизонтальні комунікації здійснюються між особами, які знаходяться на одному рівні ієрархії. Такий обмін інформацією забезпечує координацію діяльності (наприклад, між віце-президентами з маркетингу, фінансів, виробництва). Як показують дослідження, ефективність горизонтальних комунікацій досягає 90% і пояснюється значним рівнем розуміння працівниками характеру роботи своїх колег і проблем, що виникають при функціонуванні суміжних підрозділів.

Діагональні комунікації здійснюються між особами, які перебувають на різних рівнях ієрархії (наприклад, між лінійними та штабними підрозділами, коли штабні служби керують виконанням певних функцій). Такі комунікації характерні також для зв'язків між лінійними підрозділами, якщо один з них є головним з певної функції.

Неформальні комунікації — не передбачені організаційною структурою. Практика свідчить, що значна частина комунікацій здійснюється неформально, за допомогою незапланованих керівництвом способів. У теорії та практиці менеджменту зарубіжних країн часто використовується термін «grape-vine» — система розповсюдження чуток, неофіційних даних. Особливо слід підкреслити, що неформальними каналами комунікацій передається значна частина достовірної інформації. Неформальна інформація буває досить корисною для доповнення інформації, отриманої через формальні канали комунікації. Ця інформація є цінною для керівника,

однак не можна допускати, щоб система розповсюдження чуток виступала заміном формальних каналів комунікації. Кожен працівник апарату управління повинен пам'ятати, що він теж частково бере участь у розповсюдженні чуток (наприклад, мовчання у відповідь на запитання підлеглого — це теж реакція, яка відповідно інтерпретується підлеглими).

Неформальні канали, як і формальні, передають інформацію у чотирьох напрямках: вгору, вниз, горизонтально, по діагоналі. Особливістю неформального каналу є швидкість виникнення та швидкість зникнення. Крім того, неформальний канал комунікації відрізняється змінюваністю суб'єктів на відміну від формальних каналів.

Для вироблення оптимальних управлінських рішень менеджери повинні використовувати не лише формальні, а й неформальні канали комунікацій, хоча останні не завжди піддаються впливу та контролю. Слід пам'ятати, що неформальні канали комунікацій — невід'ємна частина організації, тому їх необхідно використовувати для досягнення формальних цілей.

Неформальні канали комунікацій мають певну логічну структуру. Курт Девіс, автор відомих робіт з біхевіористики, вказував на типи комунікаційних ланцюгів, що використовуються в неформальних комунікаціях.

Позитивні характеристики системи неформальних комунікацій:

- швидкість передавання інформації;
- потенційна можливість доповнювати формальні канали комунікацій;
- передбачливий характер неформальних комунікацій;
- оперування, як правило, останніми повиними тощо.

Деформація комунікаційного процесу, викликана різними причинами, може приводити до неадекватних дій адресата. В окремих випадках комунікації розриваються.

До комунікаційних бар'єрів належать:

1. Конкуренція між повідомленнями. У ситуаціях, коли на отримувача одночасно діє кілька джерел інформації, адресат надає перевагу тому повідомленню, яке в даний момент є для нього найбільш важливим. Тому відправник інформації повинен пам'ятати про необхідність забезпечення уваги адресата та використовувати найефективніші канали і засоби комунікацій.

2. Сприйняття повідомлення адресатом. Сприйняття в теорії комунікації розглядається як погляд індивідуума на реальність. Управлінська практика свідчить, що проблеми комунікації найчастіше пов'язані із сприйняттям. Немає двох однакових людей, які б сприймали речі ідентично. Те, що надсилається відправником, і те, як інформація інтерпретується адресатом, не збігається за окремими позиціями і не повинно збігатися. Відправник повинен досягти розуміння адресатом суті повідомлення; з точки зору відправника розуміння повідомлення адресатом повинно бути достатнім. Для деяких менеджерів це значить, що підлеглі повинні «приблизно орієнтуватися», інші вважають, що вони повинні «діяти так, як би діяв я в даній ситуації».

При тлумаченні терміну «сприйняття» розглядають сенсорну (фізичну) та нормативну (інтерпретаційну) реальність. Коли менеджер і підлеглі обмінюються інформацією про фізичну реальність, між ними, як правило, не виникають комунікаційні проблеми (сторони знають і розуміють, що таке загальновизнані, зрозумілі речі та предмети: книга, зошит, аудиторія тощо). Нормативна реальність — це термін, який використовується, коли значення повідомлення не є таким очевидним, як при фізичній реальності. Цілком зрозуміло, що в міру просування від сенсорної до нормативної реальності інтерпретації стають все більше відносними, і в такій ситуації не існує єдиної правильної відповіді, оскільки кожний адресат по-своєму сприймає одну і ту ж інформацію. На практиці часто маємо ситуації, коли повідомлення, що надсилаються підлеглим менеджерами, сприймаються не так, як передбачалося керівником. Це можна

пояснити припущенням менеджера, що повідомлення зрозумілі, хоча дійсність підтверджує зворотнє.

3. Мова, логіка, абстракція. Мова є основою для більшості комунікацій. Практика управління підтверджує, що менеджер повинен пристосовувати свої повідомлення до рівня аудиторії, вміло добирати словник, конструкцію своїх повідомлень і пропозицій.

У ситуаціях, де окремі аспекти повідомлення залишаються нерозкритими, виникає проблема абстрагування, яка часто є основою комунікаційних бар'єрів. Формування максимально деталізованих повідомлень, повністю зрозумілих всім без винятку підлеглим, є складним і практично нереальним завданням. Однак при належному формулюванні повідомлень підлеглі можуть їх інтерпретувати адекватно до намірів менеджера. Однак таке, на перший погляд зрозуміле припущення, не завжди виконується, що підтверджує висновок про різні висновки, зроблені на основі однієї і тієї ж інформації.

Висновок — це припущення, зроблене слухачем або читачем. Воно може бути точним або ж навпаки, однак виникає кожного разу, коли повідомлення вимагає інтерпретації фактів: той, хто говорить, припускає, а слухач (адресат) робить свій висновок. Формування висновків з отриманих повідомлень часто є перешкодою для ефективних комунікацій через неправильну інтерпретацію навіть таких повідомлень, які не мають за мету заплутати отримувача інформації.

4. Статус особи, яка надсилає повідомлення. Статус — це сукупність ознак, які ранжують і співвідносять членів організації. Управлінська практика підтверджує, що статус особи — відправника інформації впливає на сприйняття повідомлення адресатом. Багаторічний досвід діяльності менеджерів різних рівнів свідчить, що особа, яка має вищий статус порівняно з адресатом, оцінюється останнім як така, що заслуговує довіри. З іншого боку, повідомлення осіб з нижчим статусом вважається менш достовірним.

5. Опір змінам. Практикою доведено, що люди, як правило, чинять опір змінам. Персонал організації може різними шляхами протидіяти змінам, боячись реорганізації, звільнення (ухилення та відмова від виконання вказівок, свідоме перекручення повідомлення тощо). Менеджери повинні знати, що опір змінам неминучий, і завданням кожного керівника є його подолання шляхом пояснення працівникам організації доцільності запланованих змін. Розриви комунікацій посилюються при просуванні інформації (повідомлення) зверху вниз по ієрархії: проблеми комунікацій існують між керівництвом фірми та керівниками середньої ланки, але ще більш серйозні проблеми виникають між керівництвом середньої ланки та робітниками. Тому одна з найбільш поширених рекомендацій менеджерам передбачає завчасність підготовки змін в організації. Чим більша, масштабніша зміна передбачається в організації, тим завчаснішими повинні бути підготовчі дії керівника.

У спрощеній формі комунікації відбуваються за такою схемою: ХТОСЬ здійснює ЩОСЬ у напрямі КОГОСЬ із ПЕВНИМ ЕФЕКТОМ. Ефективність будь-яких комунікацій залежить від кількох елементів, зокрема:

- того, хто спілкується, або від джерела;
- суті повідомлення, або повідомлення;
- того, хто отримує, або аудиторії;
- як передається повідомлення, або каналів і засобів комунікації.

Джерело. Арістотель вказував, що для успішного спілкування людина повинна володіти здоровим глуздом, справжнім бажанням та істинними моральними якостями. Протягом тривалого часу більшість досліджень у даній сфері була сконцентрована на елементах правдивості, достовірності інформації. Згодом дослідники дійшли висновку, що ефективність того, хто спілкується, залежить від:

- правдивості (достовірності);
- динамізму;

- соціалізації;
- авторитарних рис;
- надійності;
- особистої привабливості.

Окремі дослідження свідчать про залежність ефективності комунікацій від соціального статусу, віку відправника інформації, зовнішнього вигляду, манери спілкування тощо.

Повідомлення. При виборі шляхів ефективних комунікацій відправник інформації стикається з рядом проблем:

- порядком викладу аргументів: найсильніший аргумент буде останнім (кульмінація) чи першим (антикульмінація)?;
- першочерговістю (у двобічному висуненні аргументів Ви будете першим чи останнім?);
- односторонністю чи двобічністю (Ви будете захищати лише свою власну позицію чи прислухатиметеся до Вашого опонента і будете спростовувати його аргументи?);
- спрощеним чи ускладненим викладом висновків (Ви будете нав'язувати свої висновки співрозмовнику чи дасте можливість йому зробити це самостійно?);
- особистими якостями (який спосіб — логічний чи емоційний — Ви оберете, чи будете вдаватися до залякування аудиторії тощо).

Аудиторія. Ефективність спілкування суттєво залежить від аудиторії. До чинників ефективності належать:

- рівень підготовленості, здатність зрозуміти повідомлення;
- якості особистості (передусім самоповага, догматизм, авторитаризм);
- загальномотиваційні риси (побоювання і ускладнення тощо).

Канали комунікацій. Ефективність будь-якого спілкування залежить від того, як воно здійснюється, через який канал. Канадський вчений Маршал МакЛюен вказував, що «засіб є повідомлення». Найчастіше дослідники зосереджують увагу на мові, яка є вищою формою спілкування. Вербальний (словесний) компонент будь-якого людського повідомлення супроводжують як тон

і сила голосу (паравербальний компонент), так і рухи, жести того, хто надсилає повідомлення, і того, хто його отримує, що є невербальним компонентом повідомлення.

Теорія і практика менеджменту виробила багато методів, які можуть бути використані для поліпшення системи комунікацій в організації. Серед них виділяють дві групи: вдосконалення міжособистісних комунікацій і вдосконалення організаційних комунікацій.

Вдосконалити міжособистісні комунікації можна на основі:

1. Розуміння потреб і настрів підлеглих. Про стан людини та її бажання можна судити по тому, як вона ходить, дивиться або жестикулює. Менеджер повинен розпізнавати ці сигнали та відповідно їх інтерпретувати. Дозволяючи підлеглому вільно висловитися, менеджер забезпечує себе направленим знизу вгору потоком більш точної інформації.
2. Вдосконалення персональних стосунків. Е.Шейн, спеціаліст з психології праці, акцентує увагу на дев'яти позиціях, необхідних для створення цих взаємин: необхідність самоаналізу (самооцінка на основі інформації зворотного зв'язку); здатність розпізнавати та аналізувати цінності інших людей; розвиток у собі культурної та етичної толерантності; активність у вирішенні проблем; гнучкість; вміння вести переговори та долати перешкоди; тактовність у стосунках з людьми; вміння відновлювати стосунки; толерантність.
3. Використання зрозумілої мови та повторів. Незрозуміла термінологія, складні слова можуть вражати підлеглих, залишатися мало зрозумілими. Навпаки, використання зрозумілих слів та елементів повтору підвищує ефективність комунікацій (повідомлення повинно пристосовуватися до рівня аудиторії).
4. Правильний вибір засобів комунікацій. Кожний засіб комунікацій має свої переваги, але він буває ефективним лише за відповідних обставин (наприклад, особисті листи використовуються для вираження вдячності, пам'ятні записки — для розновсюдження інформації серед великої кількості працівників).

5. Забезпечення довіри у підлеглих. Кожен ефективно працюючий менеджер завойовує довіру у підлеглих і прагне її утримувати. Одним з критеріїв ефективності управління є рівень довіри підлеглих до свого керівництва.
6. Розвиток вміння слухати. У попередніх питаннях підкреслювалося, скільки часу менеджер витрачає на комунікації, в тому числі і на отримання усної інформації від підлеглих, рівних за рангом та від керівників.
7. Забезпечення активності слухача. Відповідності до теоретичних посилахь, виділяються такі групи слухачів: керуючі, оцінюючі, вивчаючі, згадкуючі, активні. Остання група слухачів створює можливість висвітлити суть проблеми на основі зворотного зв'язку та підтримки з боку отримувача інформації.

Вдосконалення організаційних комунікацій можливе шляхом реалізації таких кроків:

1. Об'єктивна оцінка трудомісткості кожної управлінської функції. Постійна увага до виявлення реальної трудомісткості управлінських функцій, вилучення зайвих видів робіт, усунення дублювання у роботі споріднених підрозділів створює умови для оптимального розподілу праці та спеціалізації управлінської діяльності.
2. Вдосконалення інформаційних потоків і діловодства. Ефективно працюючі менеджери розуміють, що рівень обґрунтованості, оперативності управлінських рішень залежить від досконалості документообігу, раціональної організації справочинства.
3. Перегляд організаційної структури управління організацією. Одна з вимог до організаційної структури управління — забезпечити реалізацію стратегічних планів організації. Саме під цим кутом зору слід розглядати процес вдосконалення організаційної структури. Чим простіше та чіткіше побудована структура управління, тим легше персоналу брати участь у реалізації мети фірми.
4. Застосування сучасних інформаційних технологій. Використання персональних комп'ютерів, телестайнів, електронної пошти, інших сучасних інформаційних засобів суттєво впливає на процес формування ефективної комунікаційної мережі.

Ефективна діяльність будь-якої організації вимагає поширення інформації про її функціонування та досягнення.

Менеджери, які прагнуть ефективно здійснювати цей комунікаційний процес, повинні відповідно спланувати його, тобто розробити план комунікацій. Для цього необхідно взяти до уваги наступні ситуаційні фактори, що впливають на подальші дії:

- цілі комунікацій;
- аудиторія;
- управлінська ситуація;
- відправник повідомлення.

Вказані фактори визначають подальший вибір засобів комунікацій і змісту самого повідомлення.

1. Цілі комунікацій. Найважливішим є перший крок, коли визначаються цілі комунікацій, які необхідні для:

- інформування чи збору інформації;
- впливу на ставлення аудиторії до організації;
- впливу на поведінку аудиторії.

Інформування лише в окремих випадках є єдиною метою. Передбачається, що певним чином воно повинно впливати на зміну поведінки адресата. Наукові дослідження показали, що зміна ставлення часто є необхідною умовою зміни поведінки, тому здійснення впливу на ставлення аудиторії часто є метою комунікації.

2. Аудиторія. Аналіз аудиторії включає дослідження її структури та визначення профілю (профілів) аудиторії. Аналіз аудиторії вимагає визначення:

- первинної аудиторії (людей, які приймають рішення або діють, спираючись на факти, що містяться у повідомленні);
- вторинної аудиторії (людей, на яких впливають ці рішення чи дії);
- безпосередньої аудиторії (людей, які безпосередньо скеровують передачу повідомлення).

При виробленні плану (карти, схеми) аудиторії вона відповідно структурується. Крім загальних, стандартних характеристик (вік, стать, освіта, фах) входять ще й такі:

- 1) на додаток до визначення статусу вказується фактична (в тому числі і неформальна) організаційна роль аудиторії (у випадках, коли те, що вона робить, є важливішим від її статусу);
- 2) відомості про те, яким комунікаційним засобам надається перевага (наприклад, одні люди віддають перевагу коротким доповідям, інші — великим, для одних зручніше вживання багатьох технічних термінів, інші ж цього не люблять);
- 3) як аудиторія обізнана з цією проблемою;
- 4) зацікавленість аудиторії до цієї проблеми (іноді зацікавленість швидко згасає, і для її підтримки повідомлення повинно нести в собі інформацію, яка привернула б увагу аудиторії);
- 5) чого аудиторія потребує від цього повідомлення (ширшої інформації, пояснень, критичного розгляду інших варіантів тощо);
- 6) який вплив повідомлення матиме на аудиторію.

3. Аналіз управлінської ситуації. Наведемо ряд чинників, які повинні бути у центрі уваги:

- стиль лідерства (наприклад, в установі, де діє авторитарний стиль керівництва і централізовано приймаються рішення, директор є первинною аудиторією незалежно від того, кому адресоване повідомлення і який його зміст, стиль, тон тощо);
- політична атмосфера (наприклад, у високо політизованій ситуації досить важливими є нюанси у словах і тоні);
- організаційний клімат (наприклад, повідомлення, що надсилається у секретний відділ, потребуватиме більше часу для того, щоб потрапити до адресата, і повинно бути викладене так, щоб задовольнити якомога більшу кількість тих осіб, які будуть його переглядати);
- організаційний стан (наприклад, упродовж критичної ситуації здатність організації отримувати та інтерпретувати повідомлення швидко зменшується, тому ми повинні мати підготовлений критичний план комунікацій, який передбачав би процедуру комунікацій і в умовах критичної ситуації);

- організаційна культура (наприклад, ступінь офіційності, формалізації організації передбачає відповідний стиль спілкування, який відрізнятиметься, скажімо, в міністерстві оборони та в міністерстві культури).

4. Відправник повідомлення. Останній ситуаційний фактор передбачає ідентифікацію особи (організації), від імені кого надсилається повідомлення. Вона повинна проаналізувати свої характеристики для визначення певного, підсвідомо сприйнятного засобу комунікацій, домагаючись власних переваг.

Бюрократи, наприклад, часто віддають перевагу відносно безпечному методу подання письмової доповіді своєму керівнику, який, можливо, хотів би мати усну доповідь і співбесіду для з'ясування окремих позицій. Самоаналіз власної правдивості та її сприйняття аудиторією, а також рівень діагностування проблеми суттєво сприяють відправнику інформації. Численні дослідження показали, що той, до кого аудиторія ставиться з найбільшою довірою, здатен продукувати значно більший ефект щодо зміни громадської думки, аніж той, кого аудиторія сприймає з меншим ступенем довіри.

Перелічені ситуаційні чинники впливають на два інших, а саме — на вибір засобу передачі повідомлення та на створення повідомлення.

Вибір засобу передачі повідомлення. Немає правильного чи неправильного шляху для надсилання повідомлення, оскільки він залежить від мети спілкування, аудиторії, того, хто надсилає повідомлення, і від ситуації, проте наукові дослідження та практичний досвід дозволяють акцентувати увагу на таких факторах:

А. Фактор аудиторії:

- усне спілкування, що передбачає зворотний зв'язок і є засобом, якому надається перевага на нижчих щаблях спілкування в організації;
- досить заклопотаний міністр чи інший керівник часто віддає перевагу усному спілкуванню;

- молоді люди, особливо, коли вони звикли до перегляду відеопрограм, віддають перевагу коротким зоровим повідомленням.

Б. Фактор змісту:

- письмова фінансова, технічна інформація сприймається ефективніше;
- письмові комунікації, з іншого боку, можуть бути більш ризикованими, коли залучаються політичні, правові, адміністративні та інші чинники;
- письмові повідомлення виглядають більш «офіційно», отже, стає важче змінити їх зміст чи відректися від них тощо.

Практика свідчить, що немає жодного способу, щоб довідатися, який засіб комунікацій спрацює найкраще стосовно певної аудиторії чи для досягнення конкретної мети, але використання одразу кількох засобів дозволяє підвищувати ефективність комунікацій.

Створення повідомлення. Ключовими елементами, які беруться до уваги при створенні повідомлення, є форма подачі, зміст, розмір, стиль, побудова, тон та рівень деталізації:

- деякі слова викликають певну реакцію аудиторії і можуть провокувати непередбачувану реакцію;
- зміст повідомлення зумовлюється метою спілкування і знаннями про аудиторію та її потребами (необхідно переконатися, що той, хто надсилатиме повідомлення, має досить часу для збору необхідної інформації);
- необхідно прослідкувати за тим, щоб зміст та розмір повідомлення задовольняв аудиторію;
- якщо зміст повідомлення є важким для сприйняття, то стиль викладу повинен бути якомога простішим;
- залежно від ситуації (аудиторії) необхідно вибирати індуктивний чи дедуктивний метод (якщо заклопотаний начальник не любить читати більше двох-трьох сторінок, побудуйте свою доповідь так, щоб суть доповіді і рекомендації були на початку);
- необхідно стежити за тим, щоб забезпечити повідомленням тон, відповідний до конкретної аудиторії;

- фактор часу є досить важливою характеристикою, яку слід брати до уваги (хоча фактор часу не входить безпосередньо до повідомлення, але саме час може бути ключовим елементом успіху, коли повідомлення надсилається чи отримується).

Для досягнення мети комунікації, як вказувалося вище, передусім необхідно завоювати увагу аудиторії. Якщо Ви заволоділи увагою адресата, можна зосередитися на з'ясуванні рівня розуміння і мотивації аудиторії до сприйняття Ваших аргументів:

- завоювання уваги залежить від багатьох чинників: голос, зовнішній вигляд, стиль, а також те, як Ви представили себе, як розпочали дискусію, що нового сказали у доповіді;
- розуміння аудиторією суті повідомлення залежить від структури, яскравості, експресивності повідомлення, наскільки воно співзвучне з прийнятою в цій аудиторії мовою, як будуються підсумовуючі речення тощо;
- сприйняття того, про що йдеться, активізується, коли:
 - a) спростовується існуюча точка зору;
 - b) аудиторія винагороджується за те, що вона обирає нову точку зору;
 - c) викриваються нерациональні аспекти існуючої точки зору.

Викладена інформація про планування процесу комунікацій може бути застосована до будь-якої ситуації, незалежно від того, чи обговорюється бюджет, чи пропонується нова програма, чи готується промова перед широкою аудиторією тощо.

Застосування технічних засобів дає можливість підвищити продуктивність праці управлінського персоналу, скоротити час обробки інформації, підвищити ефективність, оперативність та обґрунтованість управлінських рішень, культуру управлінської праці. Технічні засоби дають змогу вирішувати нові складні завдання, які практично неможливо виконати без застосування обчислювальної техніки.

Технічні засоби управління поділяють на три групи: прості пристрої та знаряддя праці, організаційна техніка, обчислювальні машини.

До простих пристроїв і знарядь праці належать канцелярське приладдя, засоби обчислення, а також різні прості пристрої та прилади, що застосовуються для полегшення управлінської праці.

Засоби оргтехніки охоплюють великий перелік пристроїв: засоби складання документів, їх копіювання та розмноження, засоби обробки документів та їх зберігання, пошуку і транспортування, засоби і системи передавання та відтворення даних (засоби управлінського зв'язку), обладнання для службових приміщень.

Обчислювальні машини класифікують за способом дії, призначенням тощо.

Важливим етапом автоматизації управлінської праці є створення автоматизованих робочих місць (АРМ) керівника підприємства та різних категорій спеціалістів. АРМ керівника чи спеціаліста — це робоче місце, обладнане засобами, що забезпечують виконання людиною функцій, які автоматизуються, інших завдань і робіт у взаємодії з ЕОМ. Оснащення такого АРМ охоплює технічні та програмні засоби, інформаційну базу, інструктивно-методичні матеріали, які дають можливість автоматизовано обробляти інформацію на ЕОМ.

Поряд з виконанням організаційно-методичних і контрольно-аналітичних функцій, які вимагають професійних знань, спеціаліст на АРМ самостійно вводить в ЕОМ за допомогою клавіатури первинні облікові та інші дані, виправляє помилки в документах, які зберігаються в пам'яті ЕОМ, дає завдання на виконання певних програм, щоб одержати вихідну інформацію. На АРМ спеціаліст повинен вводити в ЕОМ лише таку первинну інформацію, яку не може доручити вводити іншим працівникам, що не мають професійних знань з комерційної діяльності, планування, бухгалтерського обліку, і в обсягах, що виключають перетворення спеціалістів на тех-

пічних працівників. Масові, однотипні, прості облікові операції, які дають змогу застосовувати певний програмний контроль, може виконувати на АРМ оператор.

Важливою умовою розробки ефективних АРМ є створення інформаційної бази, яка поєднує в собі якості централізованих баз, пов'язує інтереси і потреби різних функціональних служб (підсистем) і проблемно-орієнтованих підбаз, для зручності вирішення на відповідних АРМ облікових, планових, комерційних та інших завдань. При цьому повинно забезпечуватись одноразове введення в ЕОМ первинної інформації.

Проблема ефективних комунікацій — одна з ключових у діяльності менеджерів. Комунікації — це обмін інформацією, на основі якої керівник отримує дані, необхідні для прийняття рішень, і доводить прийняті рішення до працівників організації.

Елементи комунікаційного процесу: відправник, повідомлення, канал, отримувач, зворотний зв'язок.

Ефективна комунікація (тобто така, що приводить до бажаного типу поведінки адресата) охоплює чотири стадії: забезпечення уваги адресата, забезпечення розуміння суті повідомлення, визнання, виконання адресатом повідомлених вимог.

У процесі виконання своїх функцій менеджер використовує два типи комунікацій: формальні (передбачені організаційною структурою організації) та неформальні (розповсюдження неофіційних даних). Формальні комунікації, в свою чергу, розподіляються на вертикальні, горизонтальні та діагональні).

Комунікації розподіляються на письмові та усні. Менеджер повинен знати переваги та недоліки кожної форми комунікацій, вміти знаходити оптимальні шляхи забезпечення ефективних комунікацій та уникати проблем, пов'язаних з недосконалістю комунікаційного процесу.

Побудова ефективної комунікаційної мережі передбачає формування оптимальних інформаційних потоків. Інформація — основа процесу управління, а документ —

це засіб закріплення різними способами на спеціальному матеріалі інформації про факти, події, явища об'єктивної дійсності та розумової діяльності.

Діловодством називається діяльність, пов'язана із створенням документів та організацією роботи з ними в процесі управління. Документообігом називають рух документів між ланками управління з моменту їх отримання або створення до виконання або відсилання. Документообіг складається із сукупності різноспрямованих документальних потоків.

Деформація комунікаційного процесу, викликана різними причинами, може призводити до неадекватних дій адресата. До комунікаційних бар'єрів належать: конкуренція між повідомленнями; сприйняття повідомлення адресатом; мова, логіка, абстракції; статус особи, що передає повідомлення; опір персоналу майбутнім організаційним змінам.

Ефективність будь-яких комунікацій залежить від ряду чинників: джерела інформації; суті повідомлення; аудиторії (адресата); каналів і засобів передачі інформації.

Теорія та практика менеджменту виробила багато методів, які можуть бути використані для поліпшення системи комунікацій в організації. Так, вдосконалення міжособистісних комунікацій можливе на основі: розуміння потреб та настроїв підлеглих; вдосконалення персональних стосунків; використання зрозумілої мови та повторів; правильного вибору засобів комунікацій; забезпечення довіри у підлеглих; розвитку вміння слухати; забезпечення активності слухача.

Вдосконалення організаційних комунікацій можливе шляхом реалізації таких кроків: об'єктивної оцінки трудомісткості кожної управлінської функції; вдосконалення інформаційних потоків та діловодства; перегляду організаційної структури управління; застосування сучасних інформаційних технологій.

Ефективна діяльність будь-якої організації вимагає поширення інформації про її функціонування та досягнення. Здійснення такого комунікаційного процесу передбачає вироблення спеціального плану комунікацій з врахуванням наступних чинників: мета комунікації; аудиторія; управлінська ситуація; відправник повідомлення.

Застосування технічних засобів дає можливість суттєво підвищити продуктивність праці управлінського персоналу, скоротити час обробки інформації, підвищити ефективність та обґрунтованість управлінських рішень, культуру управлінської праці.

Ситуація в ринковій економіці змінюється досить швидко, а тому й реакції виконавців повинні ґрунтуватися на іншій парадигмі — інтелектуальній діяльності, яка передбачає варіативність актів поведінки залежно від зміни умов функціонування об'єктів.

Інтелектуальність поведінки суб'єктів залежить від здібності диференціювати предмети, явища і процеси, їх структури в тій чи іншій ситуації та реагувати на їх відношення між собою у просторі й часі. Така поведінка вимагає певного стану психіки людини — цікавості, нестандартного мислення, використання наукових методів пізнання. Інтелектуальність особи завжди пов'язують з активністю, здатністю реагувати на вплив біосоціального середовища, а її дії підпорядковані певній меті, при цьому мету визначають мотиви особистості.

Мотиви виражають потреби — динамічно-активні стани особи, які показують залежність від конкретних умов існування, а вони породжують діяльність на зняття цієї залежності.¹

Потреба вказує на нестачу в будь-чому і вони прив'язані до певних речей чи явищ об'єктивного світу, а мотиви — обґрунтування рішення щодо задоволення чи незадоволення потреби в середовищі існування суб'єкта.

¹ Психологія: Підручник / За ред. чл.-кор. АПН. України Ю.Л. Трофімова. — С.386.

Потреби і мотиви провокують певні дії особистості, яка організовує та планує діяльність і поведінку таким чином, щоб задовольнити потребу.

В основі діяльності людини лежать потреби, що психологічно виявляються як мотиви, досягнення яких відбувається через усвідомлення інтересів, прагнень, переконань та установок.

Інтерес проявляється в інтелектуальній вибірковості об'єктів, речей та явищ з боку окремих індивідуумів.

Прагнення проявляється в умовах організованої діяльності як досягнення поставленої мети.

Переконання означають усвідомлену потребу діяти у відповідності до своєї внутрішньої позиції, принципів і поглядів.

Установка — схильність людини реагувати тим чи іншим чином на задоволення потреби.

Потреби поділяються на фізіологічні та психологічні, первинні і вторинні. Первинні потреби мають фізіологічну основу, вони природні, вроджені та генетичні, без яких людина не може існувати (їжа, вода, повітря, сон, рухливість та ін.). Вторинні потреби мають психічне походження і мають індивідуальний характер, притаманний лише даній людині (моральні якості, контактування, повага, прагнення та можливості їх досягнення, пам'ять, уява та ін.).

Потреби неможливо безпосередньо спостерігати чи вимірювати. Про їх існування можна тільки здогадуватися чи скласти уяву на основі поведінки конкретної людини. Потреби є мотивами до дій. Коли потреба усвідомлюється людиною, вона викликає стан цілеспрямованої поведінки, що орієнтована на досягнення конкретного результату.

Вдало описував природу потреби (щоправда лише первинної) Зігмунд Фрейд у праці «Основні категорії психоаналізу»: «Її сутністю є все спадкове, вроджене, конституційоване будовою тіла, передусім фізіологічні

потяги, що саме в поведінці тіла знаходять свій щонайперший прояв».

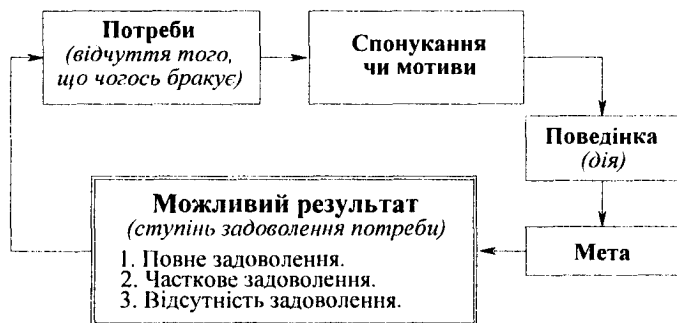


Рис. 1.3. Модель мотивації поведінки через потреби

Модель функціонує так: визначаються людські потреби та стимули, що викликають внутрішню напругу, на ці потреби впливають також зовнішні обставини, сприятливі можливості і встановлена мета. Витрачаються зусилля для задоволення потреби, які призводять до певних рівнів показників. Показники залежать від здібностей, і за їх досягнення передбачаються винагороди, що якоюсь мірою задовольняють початкові потреби і стимули. Модель — замкнуте коло, бо в міру задоволення одних потреб, виникають інші, що вимагають витрат нових зусиль.¹

Мотивація пов'язана з деякими іншими чинниками ситуації чи середовища, у якому знаходиться людина. Цей зв'язок можна описати формулою:

$$П = \Phi(M, ZiO),$$

де **П** — показники діяльності;

М — мотивація;

О — оточення

Φ — функція;

З — здібність.

¹ Elenain Gaber A. Instructions Manual for Human Behavior at Work, 8-th Edition, New-York: McGraw-Hill Book Company, 1989, p. 59.

Показники діяльності означають, що робітник повинен мати бажання виконувати роботу (мотивація), вміти її виконувати (здібність) і мати для цього відповідні матеріали та обладнання (оточення). Отже, мотивація є одним з елементів, що забезпечують високий рівень показників діяльності (результативності).

Спонування — це усвідомлене відчуття нестачі, потреби у чомусь, яке має визначений напрям чи шлях до вирішення. Воно є виявом потреби через поведінку і сконцентроване на досягненні мети. Під метою, в даному значенні, розуміють все, що сприймається як засіб задоволення потреби. При досягненні такої мети можливі три варіанти задоволення потреби: потреба людини буде задоволена повністю, частково або не задоволена взагалі. Ступінь задоволення, отриманий при досягненні поставленої мети, впливатиме на поведінку людини в аналогічних чи подібних обставинах у майбутньому. Зрештою, людина прагне повторити ту поведінку, яка спричинила задоволення потреби і асоціюється з досягненням результату, і навпаки. Цей факт відомий як закон результату.

Під час аналізу процесу мотивації для спонування людей до ефективних дій застосовують винагороди.

Винагороди — це все те, що людина вважає цінним для себе, чого вона прагне досягти і чим би хотіла володіти. Поняття цінності дуже різноманітні та специфічні залежно від людини, окремої особистості, її потреб, запитів, сприйняття, характеру тощо. Тому й оцінка винагород та їх відносної цінності різна.

Керівництво організації має у своєму арсеналі два головних типи заохочувань (винагород): внутрішні та зовнішні.

Внутрішні винагороди дає сам процес виконання роботи: відчуття досягнення результату, успіху, самоповаги, зміст і значущість виконаної роботи, компетенція, кваліфікованість та ін. Дружба та спілкування, підтримка в колективі — це теж складові внутрішньої винаго-

роди. Найпростіший спосіб забезпечення внутрішніх заохочень — створення сприятливих умов роботи і конкретне формулювання завдань.

Зовнішні винагороди — це все те, що пропонує працівникові організація за виконання службових обов'язків. Сюди належить заробітна плата, додаткові пільги, премії та різні виплати, просування по службі, символи службового статусу та престижу тощо.

Гроші — це найвпливовіший аргумент та інструмент, що найчастіше використовується адміністрацією для здійснення впливу та винагородження працівників. Заробітна плата, що визначається як грошовий еквівалент вартості спожитої живої праці, задовольняє безпосередньо чи опосередковано більшість людських потреб — фізіологічних, впевненості у майбутньому та потреб у визнанні.

За визначенням Е. Лоулера, «заробітна плата будь-якого працівника розподілена на три компоненти. Перша сплачується за виконання посадових обов'язків, друга визначається вислугою років, строком зайнятості на підприємстві та факторами вартості життя, а третя залежить від досягнутих результатів у минулому. Тобто заробітна плата пов'язана з результатами праці у поточному періоді».¹

Оплата та продуктивність праці повинні бути взаємозв'язані. Повна компенсація за витрачені зусилля, враховуючи заробітну плату, повинна відображати реальний внесок працівника у кінцеві результати діяльності організації.

Для встановлення пропорцій використання внутрішніх і зовнішніх винагород у процесі мотивації адміністрація повинна визначити і чітко уявляти потреби своїх працівників. У цьому і полягає основна мета змістових теорій мотивації.

¹ Edward E. Lawer Pay and Organizational Effectiveness: A Psychological View. New-York: McGrae-Hill, 1971, p. 167.

Змістові теорії намагаються визначити потреби, що спонукають людей до дії. Вони аналізують людські потреби та допомагають керівникам зрозуміти, які винагород за працю люди цінуватимуть, а які ні. Це робиться при визначенні обсягу та змісту роботи виконавців.

Серед багатьох існуючих змістових теорій мотивації, визначимо чотири основних, які вже стали класичними: Маслоу, Алдерфера, МакКлелланда та Герцберга.

Одним із перших біхевіористів, вченим, з робіт якого керівники дізналися про складність людських потреб та їх вплив на мотивацію до праці, був Абрахам Маслоу. У 40-х роках ХХ-го століття він створив теорію «ієрархії потреб». Це була одна з перших спроб класифікації людських потреб за ступенем їх впливу на поведінку. Згідно з теорією потреби рангуються на 5 рівнів:

1. Фізіологічні потреби вимагають задоволення для існування людей. Вони передбачають потреби у їжі, воді, сні, наявності притулку, де можливий повноцінний відпочинок і відновлення кондицій, статевий потяг, словом все, що сприяє підтриманню життєдіяльності людини на належному рівні.
2. Потреби в безпеці та захисті передбачають такі компоненти: наявність робочого місця, яке забезпечувало б відповідний рівень оплати праці та давало б перспективи на пенсію, гарантію медичного обслуговування, страхування життя та майна від нещасних випадків, стихійного лиха та ін. Ці потреби іноді називають потребами завтрашнього дня. Вони додають впевненості у майбутньому і захищають від фізичних та психологічних небезпек.
3. Соціальні потреби або потреби в належності — це термін, який характеризує відчуття належності до когось чи до чогось (окремій людині, сім'ї, колективу, організації), відчуття, що тебе сприймають оточуючі, соціальна взаємодія та підтримка. Людина ототожнює себе з одиодумцями чи колегами по роботі, відчуває себе частиною певного колективу, групи чи організації, поділяє спільні цілі та інтереси. Дружба, інформаційний обмін, взаємо-

допомога та взаємовиручка, мікроклімат в колективі, солідарність, лояльність — це складові соціальних потреб.

4. До потреб у повазі належать самоповага, визнання власних досягнень, почуття власної гідності, незалежність, компетентність, повага оточуючих, набутий досвід, імідж, соціальний статус, увага, пошана.
5. Потреба самореалізації — це можливість застосувати у повсякденному житті власний творчий потенціал. Людина досить рідко повністю використовує всі грані власного таланту, доводить до завершення свої потенційні можливості, задуми та мрії. Адже для цього необхідні певні повишавання та право використовувати обмежені організаційні ресурси і працю підлеглих. Людина обирає професію за своїми схильностями, здібностями, уподобаннями. З часом вона робить кар'єру, вдосконалює майстерність, набуває практичних навичок і досвіду. У вигляді хобі реалізує потребу у інших видах діяльності. Потреби у самореалізації залежать від амбіційності, честолюбства, рівня розвитку у тій чи іншій галузі, кола інтересів, обдарованості, ретельності та наполегливості у досягненні мети тощо.



Рис. 1.4. Ієрархія потреб за А.Маслоу

Згідно з теорією Маслоу п'ять основних типів потреб становлять ієрархічну структуру, яка визначає поведінку людини як домінуючий фактор. Потреби вищих рів-

нів не мотивують людину взагалі або мотивують частково до того часу, поки незадоволені потреби нижчих рівнів. Наприклад, людина, що нагально відчуває голод чи спрагу, не буде мотивуватися можливістю задовольнити потреби психологічного характеру. У цей час її не хвилюють інші потреби.

Задоволена потреба втрачає свій мотивуючий вплив на поведінку конкретної людини. Потреби виникають і вимагають свого задоволення у порядку класифікації, тобто потреби нижчих рівнів вимагають вирішення і формують лінію поведінки людини раніше, ніж на мотивацію почнуть діяти потреби вищих рівнів. Отже, задоволення потреб мусить відбуватися за висхідною, відповідно до ієрархії. До того ж, на думку Маслоу, якщо нижчий рівень потреб не задоволено, то людина має спуститися (у межах піраміди потреб), повернутись назад і задовольнити його. Наприклад, робота задовольняє потребу товариськості й поваги. Але з втратою роботи у людей знову з'являється залежність від основних потреб, таких як їжа, і потреб безпеки, на зразок наявності помешкання і одягу.

У кожний конкретний момент людина прагне до задоволення тієї потреби, яка є для неї найбільш важливою зараз і вважається чи усвідомлюється більше за інші.

З розвитком людини як особистості її потенціал постійно розширюється, тому потреба в самореалізації ніколи не буде повністю задоволена. Через це процес мотивації поведінки через потреби нескінченний.

Доцільно порівняти ієрархію потреб з організаційною політикою:

- потреби самореалізації — робота, що вимагає максимальних зусиль;
- потреби поваги — ранг посади працівника, функції що ним виконуються;
- соціальні потреби — взаємини у робочій групі, в трудовому колективі;
- потреби безпеки — пенсійна та соціальна програма;

– фізіологічні потреби — основна заробітна плата.¹

Керівники повинні розрізняти мотиваційні стимули, оскільки кожна ситуація має свої мотиваційні сили.

Теорія Маслоу не завжди підтверджувалася під час досліджень. Потреби людини змінюються відповідно до стадії, на якій перебуває кар'єра особи, розміру організації і навіть географічного місцезнаходження. Немає переконливих підстав вважати, що задоволення потреби на одному рівні зменшуватиме її значення, збільшуючи вагу наступної вищої потреби.

Основний недолік теорії Маслоу полягає у тому, що у ній невраховані індивідуальні особливості людини.

Теорія ієрархії потреб не знайшла одностайної підтримки, тому були запропоновані деякі модифікації до неї. Найвідоміше вдосконалення запропонував Клейтон Алдерфер — так звану «теорію ЖВЗ», яка складається з трьох рівнів потреб, де Ж означає життєві потреби, тобто фізіологічні потреби і потреби безпеки, В — потреби взаємин, що пов'язані з міжособистісними стосунками, і З — передбачає необхідність зростання для потреб поваги і самореалізації. Теорія ЖВЗ не поділяє постулат, що зростання рівнів потреб відбувається за вертикаллю знизу вгору, а заснована на можливості задоволення кожної окремої потреби незалежно від інших.²

Дослідження підтверджують дієвість теорії ЖВЗ на практиці: «Дана теорія більше (порівняно з Маслоу) відповідає індивідуальним відмінностям між людьми. Такі змінні величини як виховання, вплив сім'ї, суспільне походження та культурне оточення можуть змінювати значення чи рушійну силу певного кола потреб. Факти, які свідчать про те, що представники різних культур по-іншому класифікують категорії потреб, — наприклад, японці та іспанці ставлять соціальні потреби

¹ Moorhead Gregory and Griffin Ricky W. *Organizational Behavior: Second Edition*, Boston: Houghton-Mifflin Company, 1989, p. 110.

² Райт Глен. *Державне управління* / Пер. з англ. — К.: Основи, 1994. — С.179.

вище від своїх фізіологічних запитів, — підтверджують теорію ЖВЗ».¹

Ще один видатний теоретик у галузі мотиваційних змістових досліджень — Девід МакКлелланд. Він віддавав належне працям Маслоу, не заперечував його висновків, але вважав теорію ієрархії потреб неповною і не зовсім досконалою. МакКлелланд запропонував власну теорію — «трьох потреб», де наголошує на потребах вищих рівнів, бо на його думку, потреби нижчих рівнів відіграють дедалі менше значення (під час еволюції людства та суспільства задовольнити їх поступово ставало все простіше і сучасна людина може легко їх задовольнити повністю або хоча б частково).

Саму мотивацію МакКлелланд визначив як: «Усі ті умови, що визначають внутрішнє переконання людини (воно складається із спонукань, бажань та ін.). Цей внутрішній стан керує поведінкою людини і визначає її дії».²

Критикуючи теорію Маслоу, МакКлелланд розширив її, запропонувавши нові фактори мотивації, а саме потреби влади, досягнення та належності.

У межах ієрархічної структури Маслоу, потреби у владі та досягненні займають проміжне місце між четвертим та п'ятим рівнями (в повазі та самореалізації), а потреби в належності мають багато спільного з соціальними потребами.

Потреба влади визначається як бажання, послідовне намагання впливати на інших людей з якоюсь метою, контролювати їх, визначати їх поведінку чи брати на себе відповідальність. Люди з чітко усвідомленою потребою влади — енергійні, ініціативні, послідовні, віддані справі, відверті та честолюбні. Іноді трапляється й крайній вияв — егоїзм, деспотизм і тиранія.

¹ Robbins Stephen P. *Organizational Behavior: Concepts, Controversies, and Applications*. Fourth Edition, New Jersey: Prentice-Hall, 1989. p. 155-156.

² Мескон М.Х., Альберт М., Хедоури Ф. *Основы менеджмента* / Пер. с англ. — М.: Дело, 1999. — С. 371.

Потреба досягнення (успіху) задовольняється в процесі виконання, доведення роботи до якомога успішнішого завершення. Це бажання робити що-небудь краще чи ефективніше, вирішувати проблеми чи справлятися зі складними завданнями. Просте проголошення успіху лише підтверджує цей статус, але не дає повноцінного морального задоволення. Люди з розвинутою потребою успіху обирають ситуації, де є можливість виявити чи краще зарекомендувати себе, беруть на себе відповідальність за ухвалення рішень і прагнуть відповідного заохочення за досягнуті позитивні результати.

Потреба в належності (причетності, приєднанні) реалізовується під час соціальної взаємодії та спілкуванні. Йдеться про налагодження і підтримування дружніх стосунків з іншими особами. Про таких людей кажуть, що вони «душа компанії». Вони зацікавлені в наявності кола співрозмовників, потребують уваги, проблеми групи чи колективу сприймають як свої власні, підтримують дружні стосунки та сприятливий мікроклімат і діють як неформальні лідери.

МакКлелланд виявив, що поєднання сильної потреби влади та нерозвинутого відчуття належності в характері однієї особи, дозволяє людині бути ефективним керівником на вищих організаційних рівнях.

Фредерік Герцберг та група його послідовників у другій половині 50-х років XX-го ст. розробили ще одну модель мотивації, заснованої на потребах. Вона дістала назву «двофакторної теорії». Модель побудована на результатах соціологічного опитування широкого загалу інженерно-технічного персоналу. Пропонувалося дати відповідь на питання: «Коли (в яких ситуаціях) після виконання службових обов'язків ви відчували себе особливо добре та навпаки?»

За результатами відповідей Герцберг побудував двофакторну теорію, у якій виділив дві категорії: гігієнічні чинники та мотиватори (табл. 1.1).

Таблиця 1.1.

Герцбергова теорія мотивації

Гігієнічні чинники	Мотиватори
Політика організації та її втілення адміністрацією	Успіх
Умови праці	Кар'єра (просування по службі)
Заробітна плата	Визнання та схвалення результатів роботи
Контроль і ставлення зі сторони керівництва	Безпосередня робота
Мікроклімат в колективі (міжособистісні стосунки з керівництвом, співробітниками та підлеглими)	Ступінь делегування повноважень і відповідальності (якогома вища)
Суспільне становище, безпека	Можливості творчого та професійного зростання

Гігієнічні чинники пов'язані з оточуючим середовищем, у якому здійснюється праця (виконується робота), мотиватори — з характером та змістом роботи. При відсутності чи недостатній мірі присутності гігієнічних чинників у працівника виникає та формується відчуття невдоволення роботою. Але навіть їх достатня кількість не може мотивувати людину до чогось. Відсутність чи неадекватність мотивацій не пов'язане напряду з незадоволенням роботою, проте їх наявність викликає задоволення і підштовхує виконавців на підвищення ефективності діяльності.

А ось як особи, що брали участь в опитуванні, оцінили ті характеристики роботи, що можуть привести до максимальної віддачі чи підвищити реноме (привабливість) праці.

1. Фактори підвищення продуктивності:

- великі шанси на просування по службі;
- добрий заріботок;
- оплата праці, що безпосередньо пов'язана з досягнутими результатами; визнання та схвалення добре виконаної роботи;

- складна, важка та цікава робота, що дозволяє розвинути свої здібності; робота, що дозволяє самостійно приймати рішення та вимагає творчого підходу;
- високий ступінь відповідальності.

2. Фактори, що роблять роботу більш привабливою:

- робота без значних напружень і стресів;
- зручний розпорядок;
- відсутність на робочому місці шуму та будь-яких виявів забруднення оточуючого середовища;
- робота з людьми, яким симпатизуєш;
- неформальні, неофіційні стосунки з безпосереднім керівництвом;
- достатня поінформованість про дійсний стан справ у фірмі (про те, що насправді відбувається);
- гнучкий темп роботи та робочий час;
- значні додаткові пільги;
- справедливий розподіл обсягу робіт.

Для ефективного практичного використання теорії Герцберга адміністрації організації необхідно скласти перелік гігієнічних чинників та мотиваторів, а також надати можливість працівникам самим визначати і вказувати на те, що їм до вподоби, а надалі постійно зважати на це.

Недолік теорії полягає в тому, що виконавці інстинктивно, на рівні підсвідомого пов'язують сприятливі ситуації з роллю своєї особистості та об'єкта, який вони контролюють, а несприятливі — з факторами, що об'єктивно не залежать від опитуваних. Тобто люди прагнуть списати негаразди на «об'єктивні причини», а позитивні результати вважають власним здобутком.

Змістові теорії мотивації базуються на потребах та пов'язаних з ними чинниках, що визначають поведінку людей.

У процесуальних теоріях аналізується те, як людина розподіляє зусилля для досягнення різних цілей і як вона обирає конкретний вид поведінки. Процесуальні теорії не заперечують існування потреб, але вважають,

що поведінка людини визначається не тільки ними. Згідно з процесуальними теоріями, поведінка людини є функцією її сприйняття та сподівання, що пов'язано з конкретною ситуацією.

Процесуальні теорії мають за мету з'ясувати, як люди діють, аби задовольнити свої потреби. Скажімо, дві особи прагнуть досягти успіху. Одна з них вважає, що важко працюючи, віддаючи роботі додатковий час, вона досягне визнання за відмінні успіхи. Друга відчуває, що налагодження добрих взаємин з керівництвом, встановлення контактів з усіма ланками організації дасть ідентичні наслідки. Одна особа обрала шлях до успіху через показники діяльності, інша — через особисті зв'язки. Так спільна мета передбачає кілька способів її досягнення.

Процесуальні теорії описують, як люди здійснюють вибір між альтернативами поведінки і як кожна особа визначає для себе найкращий спосіб задоволення потреби. За допомогою процесуальних теорій мотивації керівництво визначає, як необхідно впливати на поведінку людини для ретельного виконання нею службових обов'язків.

Існує три основні процесуальні теорії мотивації: теорія очікування, теорія справедливості та об'єднана модель мотивації.

Теорія очікування (сподівання), заснована на дослідженнях Віктора Врума, стверджує, що наявність активної потреби не є єдиною необхідною умовою мотивації людини для досягнення певного результату. Людина повинна також сподіватися на те, що обраний нею тип поведінки дійсно приведе до задоволення потреби чи до набуття бажаного.

Очікування розглядається, як оцінка даною особистістю ймовірності здійснення певної події. При аналізі мотивації до праці теорія очікування зосереджується на трьох залежностях: витрати праці — результати; результати — винагороди; валентність (сила переваги,

яку надає людина тому чи іншому результату, тобто стимули чи ступінь задоволення винагородою).

Очікування відносно витрат праці — результатів ($ВП - Р$) — це співвідношення між витраченими зусиллями та отриманими результатами. Наприклад, виконавець робіт сподівається, що за вироблену продукцію високої якості з мінімальними витратами матеріалів, керівництво підвищить його професійний розряд. Якщо прямої залежності між витраченими зусиллями та досягнутими результатами немає, то згідно з теорією очікування, мотивація слабшає. Відсутність взаємозв'язку може відбутися через неправильну самооцінку працівника, погану підготовку чи недостатні повноваження для виконання поставленого завдання.

Сподівання відносно результатів — винагород ($Р - В$) — це очікування певних винагород чи заохочень у відповідь на досягнутий рівень результатів. Розвиваючи наведений приклад, зазначимо, що робітник, підвищивши розряд, отримуватиме вищу заробітну плату чи стане майстром. Аналогічно, якщо людина впевнена у тому, що досягнуті результати будуть помічені й відзначені, але при реально допустимих витратах зусиль ці результати не будуть досягнуті, то мотивація і в цьому випадку буде слабкою.

Третій чинник, що визначає мотивацію в теорії очікування — це валентність або цінність винагороди чи заохочення. Валентність — це передбачуваний ступінь відносного задоволення чи незадоволення, що виникає внаслідок отримання певної винагороди. Оскільки у різних людей потреби та бажання відносно винагород істотно відрізняються, конкретна винагорода, що пропонується у відповідь на досягнуті результати, може і не мати для них ніякої цінності. Якщо валентність низька, то цінність отриманої винагороди для виконавця не досить велика і мотивація трудової діяльності слабка.

Якщо значення будь-якого з цих трьох критично важливих для визначення мотивації чинників буде ма-

лим, то і мотивація буде слабкою і результати праці низькими. Співвідношення цих факторів визначається формулою: (рис. 1.5)

$$\frac{\text{Сподівання того, що витрачені зусилля викличуть бажані результати}}{B3-P} \times \frac{\text{Сподівання того, що результати спричинять очікувані винагороди}}{P-B} \times \frac{\text{Сподівана цінність винагороди}}{\text{Валентність}} = \text{Мотивація}$$

**Рис. 1.5. Модель мотивації за Врумом
(теорія очікування)**

Оскільки потреби людей відрізняються, то конкретну винагороду вони оцінюють по-різному. Відповідно, керівництво організації повинно зіставити винагороду, що пропонується, з потребами співробітників та привести їх у відповідність.

Теорія справедливості пропонує інше пояснення того, як люди розподіляють та спрямовують свої зусилля для досягнення поставленої мети. Згідно з нею, люди суб'єктивно визначають відношення отриманої винагороди до витрачених зусиль і зіставляють його з винагородою інших людей, які виконували аналогічну роботу. Якщо порівняння показує дисбаланс та несправедливість, виникає психологічна напруга. У підсумку складається ситуація, при якій необхідно стимулювати конкретного співробітника, зняти напругу і для відновлення справедливості ліквідувати дисбаланс.

Баланс та відчуття справедливості відновлюється за рахунок зміни рівня зусиль, що витрачаються, або зміни рівня отриманої винагороди. Отже, співробітники, які вважають, що недоотримують порівняно з іншими, починають працювати менш інтенсивно, або намагаються підвищити рівень винагород. Співробітники, що вважають себе більш стимульованими, ніж решта їх співробітників, намагаються підтримувати інтенсивність праці на досягнутому рівні чи навіть підвищувати його.

Основний висновок теорії полягає у тому, що люди намагатимуться зменшити інтенсивність праці, поки не отримають справедливої винагороди. Однак, сприйняття та оцінка справедливості носить суб'єктивний, відносний характер.

Лайман Портер і Едвард Лоулер розробили комплексну процесуальну теорію мотивації, що передбачала поєднання елементів теорій очікування та справедливості. Модель побудована на основі взаємодії п'яти змінних: витрачених зусиль, сприйняття, отриманих результатів, винагород і відносної міри задоволення.

Послідовно розглянемо принцип дії механізму мотивації. Цифри подані за рис. 1.6.

Згідно з моделлю Портера-Лоулера результати, що досягнуті співробітником, залежать від витрачених зусиль (3), здібностей і характерних особливостей виконавця (4) та усвідомлення ним своєї ролі в процесі праці (5). Рівень витрачених зусиль пов'язаний із цінністю винагороди (1) і того, чи справді існує об'єктивна залежність між витратами зусиль і можливими винагородами (2). Досягнення відповідного рівня результативності (6) викличе внутрішні (7а) та зовнішні винагороди (7б).

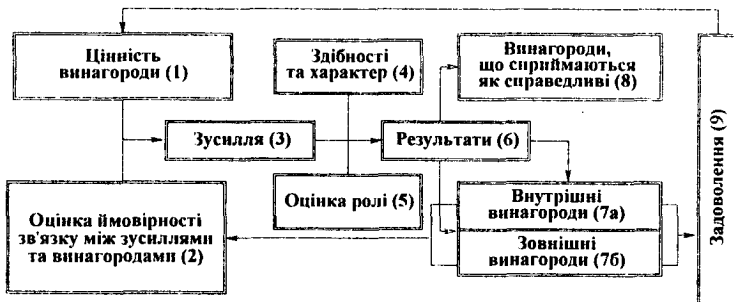


Рис. 1.6. Модель Портера-Лоулера

Пунктирними лініями на малюнку зображено існування опосередкованої (непрямої) залежності між результативністю та зовнішніми винагородами, а також

суб'єктивний характер власної оцінки співробітником міри справедливості тієї чи іншої винагороди.

Задоволення (9) — це результат внутрішніх та зовнішніх винагород з врахуванням їх справедливості (8). Задоволення є еталоном виміру того, наскільки цінна винагорода насправді (1). Ця оцінка впливатиме у майбутньому на сприйняття людиною схожих ситуацій.

Загальний висновок теорії полягає в тому, що результативна праця приведе до задоволення потреби, а не навпаки, як вважали прихильники школи людських стосунків.

Мотивація — це процес спонукання, стимулювання себе чи інших (окремої людини чи груп людей) до цілеспрямованої поведінки або до виконання певних дій, спрямованих на досягнення власної мети або цілей організації.

Потреби — це відчуття того, що чогось чи когось бракує, фізіологічне чи психологічне усвідомлення браку (нестачі) будь-чого. Потреби бувають первинні — вроджені, природні, на основі фізіології людини, та вторинні — психологічного характеру, залежні від психології та індивідуальних особливостей людини.

Винагороди — це все те, що людина вважає цінним для себе. Винагороди поділяються на внутрішні — пов'язані з процесом виконання роботи, та зовнішні — все те, що пропонується організацією за виконання певної роботи чи посадових обов'язків.

За допомогою грошей, що сплачуються організацією за використану працю, людина повністю чи частково задовольняє свої потреби.

Теорії мотивації засновані на результатах психологічних досліджень і поділяються на дві категорії: змістові і процесуальні.

Змістові теорії мотивації пов'язані з ідентифікацією внутрішніх спонукань (потреб), що змушують людину діяти так, а не інакше, визначають структуру потреб

людини і виявляють серед них ті, що мають пріоритетне значення.

Сутність теорій мотивації наведено в табл.1.2.

Таблиця 1.2.

Теорії мотивації

Теорія Маслоу
Потреби поділяються на первинні та вторинні і утворюють п'ятирівневу ієрархічну структуру, в якій вони розподілені згідно з пріоритетом. Поведінку людини в конкретний момент часу визначає найнижча незадоволена потреба ієрархічної структури. Після задоволення потреби її мотивуючий вплив на поведінку припиняється.
Теорія Алдерфера
Людина відчуває три загальні категорії потреб — життєві (фізіологічні та безпеки), взаємин (міжособистісні стосунки), поваги та самореалізації. Для останньої категорії необхідне неухильне зростання. Кожна потреба може задовольнятися окремо, незалежно від інших.
Теорія МакКлелланда
Три потреби вищих рівнів, що мотивують людину — це потреби влади, досягнення та належності. У наш час потреби вищого порядку (соціальні) відіграють вирішальну роль, оскільки потреби нижчих рівнів, як правило, повністю чи частково задоволені.
Теорія Герцберга
Потреби поділяються на гігієнічні чинники та мотивації. Наявність гігієнічних чинників не дає розвинути відчуття незадоволення роботою.

Мотивації, що приблизно відповідають потребам вищих рівнів у Маслоу і МакКлелланда, активно впливають на поведінку людини.

Для ефективної мотивації підлеглих керівник повинен сам чітко усвідомити зміст роботи і вміти виконати її на належному рівні.

Більш сучасні процесуальні мотиваційні теорії ґрунтуються на поведінці людини і враховують її сприйняття та набутий досвід. Сама мотивація розглядається з точки зору того, що змушує людину спрямовувати зусилля на досягнення бажаних результатів.

Теорія очікування В.Врума передбачає залежність загальної мотивації до праці від добутку трьох компонентів:

- 1) витрати праці — результати;
- 2) результати — винагороди;
- 3) валентність.

Модель Портера-Лоулера враховує та поєднує такі поняття як зусилля, здібності, результати, винагороди, задоволення та сприйняття в межах єдиної взаємозалежної системи.

1.3. Потреби менеджерів у необхідній інформації

Виконання функціональних обов'язків менеджерів неможливе без інформаційних ресурсів, оскільки контроль, який вони здійснюють, полягає у порівнянні прогнозів (планових) економічних показників з фактично одержаними.

Можна сказати, що інформація — це субстрат, необхідний і обов'язковий для того, щоб оцінити ситуацію, виробити можливі альтернативи управлінських рішень та відібрати найдоцільнішу з них для практичного використання.

Контроль виражає властивість людини спостерігати зміни середовища і адаптуватися до них. Обмеженість людини тримати в пам'яті багато фактів, а тим більше тривалий термін, змушують створювати спеціальні системи фіксування фактів, їх групування, оцінки, обробки за певними алгоритмами і використання у разі потреби

для контролю за змінами у відстежуваних об'єктах. Відхилення фактичного стану об'єкта від запропонованого вимагають певних дій від менеджерів. Відхилення означають стимул, що викликає реакцію виконавця на ситуацію, в якій вони виникли.

Існують певні закони функціонування і розвитку підприємства, серед яких важливу роль відіграє закон інформованості у відповідності до якого «чим більшою інформацією володіє організація про внутрішнє і зовнішнє середовище, тим вона має більшу ймовірність постійного функціонування (самозбереження)».¹

Закон інформованості націлює підприємство на зростання інформаційного потенціалу (лат. *potentia* — потужність, можливість), який виражає ступінь використання існуючих або можливих інформаційних ресурсів.

Потенціал вимірює наявні інформаційні ресурси будь-якого суб'єкта, їх структуру, зміст, обсяг, а також вміння їх раціонально і повно використовувати для досягнення мети.

Для менеджерів повинен постійно надходити продукт інформаційної системи — матеріалізований результат обробки даних, призначений для задоволення інформаційних потреб користувачів. Такий продукт надається у вигляді документів, реєстрів, бюлетенів, баз даних, послуг з інформаційного обслуговування та інших форм його прояву. Інформацію фіксують у вигляді знаків чи символів, які мають матеріальну, чуттєво сприйнятну форму і в процесі пізнання виступають у якості вказівки, позначення або представника відповідного предмета, події, дії чи суб'єктивного утворення.

Знаки і символи вивчає окрема наука — семіотика, в якій розрізняють вчення про відношення знаків один до одного (синтаксис) і відношення використовуваних знаків до знакових систем (прагматика).

¹ Василенко В.О. Антикризове управління підприємством: Навч. посіб. — К.: ЦУЛ. 2003. — С.155.

Інформаційна система повинна, по мірі можливості, дати цілісну картину господарських процесів (лат. *processus* — проходження, просування) — розвитку певного явища, послідовної заміни стадій, етапів, ступенів, якісно нових форм виконання робіт, в той час, коли для існуючих інформаційних технологій характерні негативні риси — обмеженість, фрагментарність, мозаїчність відображення господарських процесів як сукупності послідовно виконуваних операцій, способів і засобів протікання процесів постачання, виробництва, збуту та інвестування.

Інформаційні системи розтинають суцільність буття, що призводить до механічного сприйняття дійсності, вбиваючи життєвість і правдивість знань про діяльність підприємства.

Для подолання вказаних недоліків потрібно застосувати реінжиніринг — фундаментальне переосмислення і раціональне перепроєктування бізнес-процесів для досягнення суттєвих покращень у таких показниках організаційної ефективності як витрати, якість, рівень обслуговування, оперативність.

Особливим засобом для здійснення інновацій в організації може стати тренінг креативності, який проводять з персоналом.

Під креативністю розуміють здібності до конструктивного та нестандартного мислення і поведінки, усвідомлення і розвитку свого досвіду.¹

Креативність пов'язують з інноваційним способом розвитку підприємства, коли для прийняття управлінських рішень використовують додаткову інформацію про традиційні об'єкти (ресурси, процеси, капітал, логістика, маркетингові дослідження та ін.).

¹ Психологія менеджмента / Под ред. проф. Никифорова — 2-е изд. — Харьков: Изд-во Гуманитарный центр, 2002. — С. 144.

Розширення інформаційних ресурсів організують як в існуючій підсистемі фінансового обліку, так і в нових підсистемах управлінського обліку і контролінгу.

У системі обліку формується різноманітна інформація для управління, однак вона, у більшості випадків, не використовується через те, що вкоренилася практика, коли бухгалтерія обробляє інформацію і подає її в основному зовнішнім споживачам, а самим апаратом управління використовується епізодично.

Орієнтація системи обліку на зовнішніх споживачів пояснюється відсутністю запитів власної системи управління на інформацію, тому актуальним завданням є перебудова всієї системи обліку в такому напрямку, щоб можна було отримати потрібну інформацію для апарату управління, та розвивати новий напрям науки — управлінський облік, який слід виділити із загальної системи бухгалтерського обліку.

Аналіз сукупності об'єктів обліку дозволяє виявити ступінь використання системою управління існуючої інформації, а також визначити структуру і обсяг тих даних, які не входять у систему обліку в даний момент, але необхідні для управління. Визначення структури і обсягу даних для управління є новою для України проблемою. Відомо, що інформація виникає або генерується в силу необхідності у ній з боку зацікавленого споживача. Суб'єкту (споживачу) необхідна інформація для реалізації можливостей його існування в певному оточенні функцій і форм поведінки. При цьому, на першому місці повинен бути зміст інформації, а на другому — форма.

Необхідність в інформації для споживача є питанням існування як матеріального, так і інтелектуального, тобто має характер об'єктивних вимог. По мірі того, як змінюються умови господарської діяльності, з'являється необхідність у новій інформації, але суб'єкт може не усвідомлювати потреби в ній або ж навпаки — розширити інформаційні потреби в більшому обсязі, ніж це

вимагається об'єктивною реальністю. При цьому можна виділити три випадки у забезпеченні інформацією.

$S > O$ — коли потреби в інформації суб'єкта (S) більше необхідної інформації про об'єкт (O), то частина інформації є зайвою і не використовується (інформаційний шум).

$S = O$ — коли інформаційні потреби співпадають з необхідною інформацією, що є ідеальним з точки зору функціонування інформаційної системи.

$S < O$ — коли інформаційні потреби суб'єкта менші від необхідної інформації об'єкта, що означає відсутність у керівника об'єктивного відношення до вирішення поставлених завдань.

Отже, забезпеченість інформацією є важливим елементом системи обліку і треба прагнути до того, щоб зміни в господарському механізмі були враховані при формуванні інформації про об'єкти управління.

В значній мірі недоліки управління виробництвом обумовлені невідповідністю інформаційних потреб існуючій можливості отримання інформації, коли багато процесів, що відбуваються в економіці, не контролюються керівниками. Можна стверджувати, що існує певний рівень інформованості, який повинен забезпечити бухгалтерський облік.

Економічну вигоду від забезпечення суспільно необхідного рівня інформованості неможливо відобразити у вигляді співвідношення витрат на інформацію та вартістю додатково отриманого продукту, але відсутність інформації приводить до значних економічних втрат. Існує закономірність, яка полягає в тому, що чим нижчий рівень інформованості, тим більші втрати і менша ефективність господарської діяльності.

Ефективність інформаційної служби підвищується, коли збільшується кількість споживачів кінцевого продукту інформаційної системи.

Важливим моментом розвитку системи обліку є вияснення його мети і завдання. Економічна література в галузі обліку, як правило, не дає достатнього та повного висвітлення питань теорії обліку та його удосконалення. Таке положення пояснюється частково тим, що протягом історично тривалого періоду облік розуміли односторонньо, як засіб спостереження і контролю господарської діяльності. В загальних рисах це не викликає заперечень, але вимагає конкретизації.

Особливо важливо вказати на те, що облік є ні чим іншим, як частиною загальної інформаційної системи, яка перетворює первинні дані, зафіксовані в документах, в продукт для управління. Таким продуктом є оброблена інформація, яка має всі властивості товару. З цієї точки зору облік є засобом виробництва товару особливого роду — інформації, яка має вартість, собівартість, ціну та інші категорії товарного виробництва.

Розвиток системи обліку повинен визначатись тим, яка інформація, кому та в які строки повинна подаватись. Даний підхід дозволяє проектувати систему таким чином, щоб при мінімальних витратах отримати найбільший обсяг потрібної інформації і задовольнити потреби максимальної кількості споживачів.

Теоретичні дослідження і практика, в основному, були направлені на аналіз внутрішньої структури системи обліку, його предмету та методів і не виходили за ці межі. Кінцевою метою обліку вважалось складання балансу і звітності, а його методологія розвивалась так, щоб на основі первинної документації отримати зведені дані для складання зовнішньої звітності. Всі існуючі методи обробки інформації, в тому числі і автоматизований, підпорядковані цій кінцевій меті. Обмеженість традиційного підходу до побудови системи обліку обумовила появу позитивних тенденцій переосмислювання мети обліку. Так, В.Ф. Палій і Я.В. Соколов відмічають: «Мета бухгалтерського обліку — управління господарськими процесами; його зміст — інформація про факти госпо-

дарської діяльності і його робоча функція — спостереження, вимірювання, класифікація, узагальнення і передача інформації. Мета лежить поза бухгалтерським обліком, вона дається йому».¹

А.Н. Кашаєв визначає облік як частину регулярної організаційної діяльності по переробці інформації і прийняттю рішень, які відрізняються однорідністю мети, дій і об'єктів прикладання цих дій.²

В.Б. Івашкевич підкреслює: «Задоволення інформаційних потреб — головне призначення обліку взагалі, в тому числі й бухгалтерського».³

Близькі до цих визначень мети обліку і визначення інших авторів, але слід відзначити, що ці прогресивні пропозиції щодо розвитку обліку не знайшли розуміння з боку практиків. До цього вважається, що облік призначений обслуговувати систему управління, тому він не орієнтується на задоволення запитів практики, а моделюється за традиційним принципом, орієнтуючись на складання зовнішньої фінансової звітності. Якщо у минулому така орієнтація була виправданою в умовах жорсткої централізації планування і управління, то в нових умовах вона є гальмом для удосконалення системи обліку.

Проблема проектування системи обліку, що задовольняє потреби управління, може бути успішно вирішена в тому випадку, коли вона всебічно досліджуватиметься як спеціалістами з обліку, так і спеціалістами з управління. Необхідно визнати, що спеціалісти з управління поверхово вивчили функцію обліку, контролю і аналізу, надаючи перевагу у своїх дослідженнях функціям планування, організації та координації. Але про яке управ-

¹ Палий В.Ф., Соколов Я.В. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета. — М.: Финансы и статистика, 1991. — С.23-24.

² Кашаев А.Н. Проблемы учета и анализа экономической эффективности в производственных объединениях. — М.: Финансы и статистика, 1986. — № 22.

³ Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский учет в условиях совершенствования хозяйственного механизма. — М.: Финансы и статистика, 1982. — С.31.

ління може йти мова, якщо воно відірване від матеріальної субстанції — інформації?

Дослідження, що проводяться спеціалістами з обліку, хоча і є важливими та необхідними для вдосконалення інформаційної системи взагалі, але відзначаються одностороннім підходом, розкривають функції управління з позиції формування інформації в межах існуючої системи обліку, а не з позиції споживачів та модернізованої системи збору і оброблення інформації.

У дослідженні автор виходить з тієї основної ідеї, що система управління є ведучою, а система обліку — забезпечуючою ланкою, а тому основним завданням обліку є упорядкування вхідної та вихідної інформації у відповідності до потреб управління. При цьому внутрішня структура системи обліку змінюється в напрямку своєчасного забезпечення і отримання в повному обсязі вихідної інформації для управління. Чим різноманітніша така інформація, тим більше рівнів управління вона забезпечує і тим складніша внутрішня структура системи обліку.

Важливою проблемою є створення на підприємстві та удосконалення раціонального потоку інформації, який би задовольняв таким принципам:

- виявлення інформаційних потреб з боку системи управління та повне їх задоволення;
- відповідність способів задоволення потреб індивідуальним запитам споживачів;
- відображення в системі інформації реальних процесів виробництва, обігу, розподілу і споживання, використання всіх видів ресурсів;
- усунення дублювання в первинній документації;
- швидкість обробки і подання інформації для управління.

Особливе значення має принцип виявлення потреб в інформації. В літературі проблема практичного виявлення таких потреб висвітлена недостатньо. В тих небагатьох джерелах, де це питання розглядається, методологія дослідження складна і не точна.

Автор пропонує ряд підходів до вивчення потреб в інформаційному забезпеченні.¹ Перший підхід полягає в тому, що на підприємстві створюється спеціальна комісія з проблеми визначення потреб в інформації, яка методом опитування (анкетування) управлінців отримує відповіді на питання про їх функціональні обов'язки. Довідки подаються у письмовому вигляді, в них вказується 4-5 видів основних обов'язків кожного з опитуваних та 4-5 конкретних видів інформації, необхідних для виконання кожної функції. Недоліком такої методології є суб'єктивізм в оцінці обов'язків управлінців, а також труднощі з відповідями на питання, що виникають у недосвідчених осіб.

Другий підхід полягає в тому, що управлінці повинні описати процес ухвалення рішень, а проектувальник інформаційної системи — сформулювати на основі такого опису обов'язки управлінця та обсяг необхідної інформації для нього. Недоліком такого підходу є складність опису процесу прийняття рішень менеджерами внаслідок різного сприйняття, кругозору, кваліфікації, компетенції, рівня освіти, досвіду роботи та інших обставин.

Вказані два види можуть використовуватись на малих та середніх підприємствах.

Третій підхід передбачає комплексність дослідження, що складається з окремих етапів:

- визначення переліку всіх функцій управління на підприємстві;
- визначення відділів, служб чи структурних підрозділів, які здійснюють відповідні функції;
- розробка органіграми управління та процесу її реалізації;
- дослідження функцій за рівнем управління та адресами користувачів інформації;
- розробка матриць управління.

¹ Пушкарь М.С. Бухгалтерский учет в производственных объединениях. — Львов: Світ, 1990. — С.90-94.

Потреби в інформації досліджуються в спеціальних таблицях-матрицях (табл. 1.3).

Таблиця 1.3.

Матриця визначення інформаційних потреб для управління

(процес виробництва — функція використання основних засобів)*

Функції управління	Відділи та служби управління					
	Техноло-гічний	Конструк-торський	Відділ праці	Вироб-ничий	Бухгал-терія	Інші
1. Загальне керівництво	+	—	—	+	—	+
2. Управління конструкторською підготовкою	+	+	+	+	—	+
3. Управління технологічною підготовкою	+	—	+	+	—	+
4. Ремонтне обслуговування та наладка	+	—	+	+	—	+
5. Енергетичне обслуговування	+	—	+	+	—	+
6. Матеріально-технічне постачання	+	+	—	+	—	+
7. Оперативне управління	+	—	+	+	+	+

* Знаком + позначені ті відділи та служби управління, які в деякій мірі несуть відповідальність за ефективність використання основних засобів.

У табл. 1.3 наводиться фрагмент даних, які необхідні для кожної управлінської ланки по використанню основних засобів. Наприклад, функція загального керівництва в технологічному відділі полягає у відповідальності його працівників за відповідність застосовуваного обладнання характеру технології, тому для керівника цього відділу необхідна інформація про ефективність устаткування, про нові технологічні розробки та техніку у даній галузі, інформація про вік устаткування, ступінь його зношеності, морального старіння, термін служби та інші дані.

Для виробничого відділу важливою є інформація про вибуття з експлуатації та введення в дію нових вироб-

ничих потужностей, можливість збільшення продуктивності устаткування, завантаження у часі, планові і фактичні дані про ремонти, фондовіддачу, рівень використання засобів тощо. Аналогічні матриці складаються по використанню предметів праці, трудових та фінансових ресурсів, по процесах постачання, виробництва, збуту.

Виконавши весь обсяг робіт по складанню матриць, приступають до узагальнення матеріалу, для чого по кожному відділу і службі управління складається спеціальна таблиця. В ній в підметі вказується перелік конкретних функцій, що характерні для даного відділу, а в присудку — завдання та необхідна інформація по кожній функції управління з розбивкою за процесами і ресурсами.

Теоретичне значення методології дослідження необхідної інформації на основі матриць полягає в системному підході до проблеми управління та виділення основних об'єктів, за якими здійснюється систематичне спостереження.

Практичне значення полягає в розробці конкретної методики дослідження необхідного обсягу інформації для управління. На основі матриць можна удосконалювати існуючу організаційну структуру управлінського апарату, виявити дублюючі ланки в системі управління, більш чітко визначити права та обов'язки управлінських працівників. Запити менеджерів на інформацію, яка використовується для аналізу відповідних явищ і процесів господарської діяльності та ухвалення рішень, обумовила поділ системи обліку на фінансовий та управлінський.

Управлінський облік, як частина загальної системи бухгалтерського обліку, починає формуватись в Україні в зв'язку з переходом до ринкових відносин, які вимагають принципово іншого підходу до побудови інформаційної системи фірми, ніж планова економіка, відстежуючи не тільки внутрішні, але й зовнішні процеси і явища господарської діяльності.

До недавнього часу в Україні розвивався фінансовий облік, а з управлінського використовувались лише окремі фрагменти — облік витрат на виробництво за центрами витрат, калькулювання собівартості продукції, техніко-економічне планування, економічний аналіз роботи окремих структурних підрозділів підприємства. Відмінність між фінансовим та управлінським обліком полягає в тому, який контингент споживачів вони обслуговують. Якщо фінансовий облік дає інформацію для зовнішніх споживачів (акціонерів, вищестоящих організацій, інвесторів, кредиторів), то управлінський — для внутрішніх споживачів (різних служб апарату управління даного підприємства).

Управлінський облік в Україні знаходиться, поки що, на початковій стадії формування і тому важливим завданням є усвідомлення його предмету та методу. Він не регламентується так жорстко нормативними документами, як це прийнято у фінансовому обліку, але його методологія і організація повинні базуватись на міцній науковій платформі. Як правило, управлінський облік доцільно організувати на великих і середніх підприємствах, які мають складну структуру, складний технологічний процес, значну номенклатуру виробів, споживають велику кількість матеріалів та напівфабрикатів.

Для організації такого обліку необхідно визначити перелік показників та споживачів інформації, а на першому етапі його формування слід вивчити запити окремих працівників апарату управління в тих даних, без яких неможливе виконання їх функціональних обов'язків.

Управлінський облік обмежується, в основному, деталізацією витрат на виробництво, створенням системи формування собівартості на основі норм витрачання ресурсів, аналізом витрат при прийнятті рішень, калькулюванням собівартості продукції. Хоча він і базується на даних фінансового обліку, проте групування витрат і різні розрахунки, пов'язані з визначенням собівартості продукції, становлять його суть.

Метою управлінського обліку є мінімізація витрат на виробництво продукції для збільшення норми прибутку.

Для досягнення вказаної мети слід організувати контроль за формуванням собівартості. Прямі витрати на виробництво (матеріальні ресурси, заробітна плата) контролюються центрами витрат і відповідальними особами (лінійний персонал), а непрямі витрати (витрати по утриманню і експлуатації машин і устаткування, витрати на управління) — штабним персоналом.

Управлінський облік, як система інформаційного забезпечення апарату управління, повинен давати дані як для оперативного керівництва формуванням собівартості, так і для прогнозування, використовуючи для цього моделі залежності між витратами, ціною, прибутком та обсягом продажу. Така модель дозволяє визначити при якому обсязі виробництва отримуються збитки, а при якому — прибуток. Користуючись графіками залежності, можна визначити бажаний обсяг виробництва, продажу і прибутку.

Таким чином, управлінський облік ми розглядаємо як ефективний метод контролю витрат на виробництво і отримання прибутку підприємством на основі постійного спостереження за формуванням собівартості продукції.

Розділ 2.

Диференціація видів обліку, рівнів прийняття рішень в інформаційному суспільстві

2.1. Класифікація видів обліку та їх характеристика

Серед науковців практично немає дослідників, що вивчали такі важливі питання, як види обліку та роль кожного з них у системі управління. Замість наукового пошуку науковці традиційно пропонують тривіальний підхід щодо видів обліку, який відомий ще з часів становлення соціалізму в нашій країні. Так, постановою Ради народних комісарів СРСР «Про організацію обліково-статистичних робіт» від 9 травня 1931 р. було офіційно закріплено положення про єдиний соціалістичний облік на основі об'єднання трьох видів — бухгалтерського, статистичного та оперативного.¹

Можна поздоровити наших учених, що є достойними представниками соціалістичних ідей, яким уже виповнилося 75 років! Нехай і надалі повторяють чужі думки сталінського періоду, якщо своїх немає!

Незважаючи на заклинання, що облік поділяється на три види, з цим не можна погодитися. Статистичний облік є не видом обліку, а статистичним методом

¹ Маздоров В.А. История развития бухгалтерского учета в СССР (1917-1972гг.) – М.: Финансы, 1972. – С.108-109.

дослідження явищ і процесів. Якщо форми звітності передбачають, наприклад, визначення середньомісячної чисельності персоналу, то це означає не окремий вид обліку, а лише алгоритм розрахунку на основі даних про фактичну чисельність працюючих за календарні дні місяця, який запропоновано Держкомстатом України. Те ж саме стосується алгоритмів розрахунку середніх величин, індексів, економіко-статистичних величин. До речі, статистикам і в голову не приходить курс «Статистики» назвати «Статистичним обліком».

Що стосується оперативного обліку, то незважаючи на героїчні зусилля окремих учених надати йому статусу окремої науки (І.І. Каракоз, П.І. Савічев, В.І. Стражев, С.І. Шкарабан та їх послідовники), він далі декларацій про його необхідність не пішов. Ні організаційно, ні методологічно цей вид не розвинувся в окрему науку навіть тоді, коли була зроблена підміна поняття «технічний облік» поняттям «оперативний».

Технічний облік, без сумніву, є важливим елементом контролю раціонального і ефективного використання дефіцитних ресурсів. Як зазначив Г. Емерсон: «Мета обліку полягає в тому, щоб дати нам такі відомості, яких ми через зовнішні відчуття не отримуємо... Люди вже давно зрозуміли необхідність обліку, але ще не зовсім розуміють, що і як потрібно обліковувати. Знайомлячись зі справами великого виробничого підприємства, ми не знаємо, чому більше дивуватися: повній відсутності надійних, швидких і точних даних чи пеймовірній масі всіляких облікових документів і таблиць, складених ціною напруженої праці та величезних витрат, але таких, що не відрізняються ні надійністю, ні швидкістю, ні повнотою... Конторський персонал може працювати дуже ретельно, але при цьому приносити справі надто мало користі. У цьому випадку робота його буде з вищої точки зору непродуктивною».¹

¹ Емерсон Г. Дванадцять принципів продуктивності. – М.: Бизнес-информ, 1997. – С.94, 96.

Думка Г. Емерсона зрозуміла, вона пов'язана з ідеєю про створення управлінського обліку, який і формувався у розвинутих країнах Америки і Європи. В СРСР намагалися розвивати так званий оперативний облік, пов'язуючи його сутність зі швидкістю отримання даних. При цьому не зрозуміло які ж дані швидко потрібно отримувати. Як зазначали творці оперативного обліку, цей вид спрямований на детальне і чітке відображення різних сторін діяльності підприємства — технічну (конструювання, технологія), виробничо-організаційну, постачальницьку, збутову, фінансову та управлінську.¹

Оперативність в обліку, як зазначає І.І. Каракоз, «полягає в його властивості безпосередньо в ході виробництва швидко, повсякденно відображати всі господарські процеси і явища у стадіях кругообороту коштів».²

Такий безмежний підхід до обліку виявився неспроможним ні в практичному, ні в теоретичному відношенні. «Оперативникам» не вдалося розробити наукову теорію, навіть на емпіричному рівні не окреслено проблематику, мету, завдання, принципи, методи і форми його організації, а окремі твердження позбавлені будь-яких аргументів і доведень. Оскільки не було розроблено теорії цього виду обліку, то й на практиці він не отримав визнання.

Для спостереження за об'єктами оперативного обліку рекомендувалися такі способи:

- документація, покажчики технічних засобів реєстрації, спостереження, усна інформація, інвентаризація;
- оцінка об'єктів і калькуляція;
- система групування об'єктів;
- внутрішньозаводська звітність.³

Теорія оперативного обліку в подальшому не розвивалася і в цьому напрямку наукових досліджень резуль-

¹ Каракоз І.І., Савичев П.І. Вопросы теории и практики оперативного учета. — М.: Финансы, 1972. — С.4-10.

² Там само. — С.10.

³ Там само. — С. 3-19.

тати досить незначні, що пояснюється відсутністю методик по забезпеченню збору інформації за кожен день, відсутністю електронно-обчислювальних машин і, головне, ігноруванням проблеми вивчення запитів користувачів на відповідну інформацію для прийняття рішень.

Поки вітчизняні теоретики займались проблемою оперативності обліку, що само собою є важливим, але недостатнім фактором ефективного контролю, в розвинутих країнах Америки і Європи пішли іншим шляхом — розробили теорію та практику управлінського обліку. Принциповим моментом в цих підходах є орієнтація досліджень. Щоб вирішити питання стосовно цінності кожного з підходів, слід врахувати, що етапи в розвитку бухгалтерії відрізняються один від другого не тим, як бухгалтери організовують обліковий процес, а тим, який продукт і для кого вони створюють.

Життєздатною системою обліку є та, яка задовольняє конкретні реальні потреби споживачів.

Майбутнє в побудові системи обліку і звітності вбачається у створенні моделі, адекватній новим реаліям економічного і соціального розвитку України, визначенні хто буде основним споживачем інформації, яка формується в обліку та які інтереси у різних агентів по відношенню до даної інформації.

З цих позицій оперативний облік не є розвинутою системою і не може бути складовою нової інформаційної системи підприємства. Цей вид обліку не дав тих результатів, яких від нього очікували і не витримав конкуренції з управлінським обліком, який, в значній мірі, вирішує завдання по забезпеченню інформації для системи операційного менеджменту. Управлінський облік дає дані для першого рівня менеджменту — операційного.

На другому рівні система управління використовує дані фінансового обліку для прийняття рішень, пов'язаних, в основному, з тактичними завданнями щодо використання ресурсів, ефективності господарських процесів, структури активів і пасивів, виявлення фінансових результатів та фінансового стану підприємства.

Фінансовий облік має свої специфічні риси, а його дані не можуть бути отримані в системі управлінського обліку. Разом з тим, дані фінансового обліку можна розглядати, як стратегічну інформацію для операційного менеджменту (нижчого рівня управління).

Вищий рівень управління вимагає для виконання своїх функцій різноманітної інформації оперативного, тактичного і стратегічного призначення, при цьому оперативну і тактичну інформацію вища адміністрація отримує від менеджерів нижчого і середнього рівня, а стратегічну — від спеціальної служби контролінга.

Необхідність створення на підприємстві нової галузі обліку — контролінга, диктується вимогами епохи, коли з метою виживання в конкурентному середовищі фірми вимушені застосовувати стратегічне планування й управління.

Кінець 90-х років і початок третього тисячоліття — час динамічних змін в умовах конкуренції. Поява нових пострадянських країн, їх прагнення увійти в європейський простір означає посилення конкуренції на основі підприємницької стратегії господарювання — прискорення нововведень, пошуку кваліфікованих кадрів. Виживати будуть лише такі підприємства, які шукають нових можливостей пристосуватися до змін середовища і не тільки пристосовуються, а й управляють змінами.

В підприємницькому суспільстві важливо постійно поповнювати знання, адже відомо, що за 5-10 років знання наполовину старіють. Це стосується і професій управління та бухгалтера. Уже зараз економісти повинні вирішувати складніші проблеми, ніж ще кілька років тому.

В цих умовах перекваліфіковувати працівників управлінського профілю ніхто не збирається, вони стають особисто відповідальними за навчання, за спрямування своєї діяльності. Уявлення, які складалися віками, різко змінюються: традиції, звички, навички перестають допомагати. Навпаки, вони є перепонами на

шляху адаптації до нових умов, на шляху до самовдосконалення.¹

Дуже важливим для підприємництва є формування стратегії діяльності з погляду майбутнього. Новий погляд на підприємництво пов'язується з систематичним відкиданням всього, що зносилося, застаріло і є гальмом. Приблизно кожних 3 роки необхідно проводити атестацію продуктів, процесів, технологій і робочих місць, ринку і каналів розподілу. При визначенні курсу розвитку фірми потрібно розробляти шляхи економії ресурсів, використання каналів розподілу товарів. Слід визнати, що існуючі продукти, послуги, процеси, технології, ринки та канали розподілу, мають певну тривалість життя, тому треба використовувати стратегічні концепції розвитку бізнесу. Підприємства повинні складати рентгенограми бізнесу або таблиці, в яких наводяться такі дані:

- перелік продукції (робіт, послуг), які випускає фірма;
- список ринків обслуговування;
- перелік використовуваних каналів розподілу;
- визначення життєвого циклу товарів.

На основі наведених даних та аналізу виробничо-господарської діяльності компанія може відповісти на ряд питань: скільки продукції ще доцільно випускати, скільки можна протриматися на ринку, коли товар почне старіти фізично і морально? Володіючи такою інформацією, виявляють розрив між тим, що можна очікувати реально і тим, що необхідно зробити для досягнення намічених цілей з обсягу продажу, прибутковості та ринкової позиції. Аналіз діяльності підприємства слід здійснювати не епізодично, а систематично, для чого відбирають показники, що характеризують окремі сторони діяльності і динаміка яких вказує на позитивну чи негативну тенденцію. Наука, яка спроможна забезпечити показники роботи фірми для страте-

¹ Друкер П. Рынок: как выйти в лидеры. Практика и принципы. – М.: ВСІ, 1992. – С.348.

гічного планування і прийняття управлінських рішень, починає формуватися у наші дні під назвою контролінг.

Отже, облік, як система отримання інформації для менеджменту має ієрархічну структуру подібну до системи управління, що можна показати на рис. 2.1.

До 2000 року, поки не була впроваджена у практику нова парадигма, система обліку надавала послуги вищому ешелону управління відносно того, що відбувалося у минулому, з надією на корисність і можливість передбачення майбутнього на основі такої інформації, але заглянути в майбутнє на базі таких даних можна лише екстраполюючи минуле, що не завжди дає добрі результати.

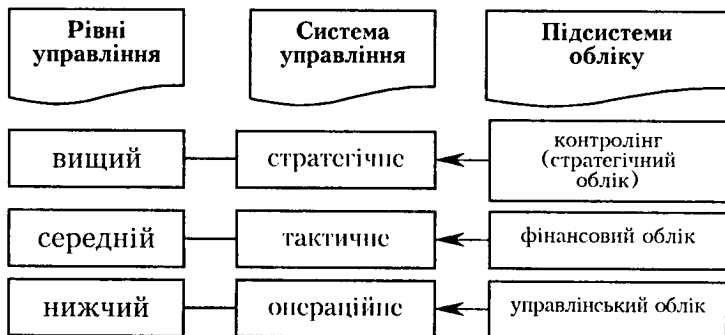


Рис.2.1. Взаємозв'язок системи управління з системою обліку

Для стратегічного управління необхідна принципово нова інформаційна база — показники про зміни у внутрішньому і зовнішньому середовищі підприємства. Таку базу може забезпечити контролінг.

Внутрішнє управління вимагає адекватної інформації для кожного з рівнів менеджменту, а тому перспективною є не інтегрована система обліку минулого, коли прагнули об'єднати бухгалтерський облік, статистику та оперативно-технічний облік, а диференційована за ознакою задоволення потреб управлінського персоналу нижчого, середнього та вищого рівня.

Відповідно вже зараз треба розвивати не єдиний бухгалтерський, а управлінський та фінансовий облік і контролінг, тобто окремі підсистеми загальної системи обліку, які формують інформаційні ресурси адресної спрямованості. Зусилля науковців та практиків повинні бути спрямовані на розроблення більш ефективної системи обліку, яка дозволить забезпечити різноманітну інформацію для кожного з рівнів управлінської системи з метою прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Несприйняття поділу системи обліку на складові є закономірним наслідком її повної автаркії (ізоляції) від інших наук. До цього часу представники професії бухгалтерів живуть у своєму замкнутому середовищі, інтересами обробки даних за стандартними алгоритмами не цікавячись тим, для кого потрібна та чи інша інформація, яка користь від її отримання і використання. Вони зробили все, щоб позбавити систему обліку мети та високих ідеалів. Таку ситуацію треба визнати як кризову, оскільки облік не впливає на мікроекономіку підприємства через інформаційні ресурси, а дає лише ретроспективні дані про минуле. Свою деструктивну роль щодо удосконалення системи обліку відіграв так званий «податковий облік», який спонукає бухгалтерів займатись дріб'язковими питаннями розрахунків з податків замість пошуку шляхів підвищення ефективності роботи підприємств. Створення податкової служби нанесло величезної шкоди розвитку економіки України через:

- залучення надмірної чисельності працездатного населення (за нашими розрахунками близько 200 тис. податківців та обслуговуючого персоналу, які не приносять користі для економіки, але шкода від цієї паразитичної системи за роки її існування склала близько 40 млрд. грн., враховуючи лише заробітну плату, відрахування на соціальні заходи та матеріальні поточні витрати);

- штучне стримування ділової активності бізнесу внаслідок надмірного витрачання робочого часу персоналу на пояснення справ під час різних перевірок податковими службами (за нашими даними втрати робочого часу становлять до 10%);
- психологічний тиск на бізнес, породження страху та невпевненості щодо захисту від насилля з боку «псів царевих», «опричників», які діяли і до цього часу діють поза законом, створюючи свавілля в угоду владним структурам (примушування робити відрахування на виборчі кампанії, сумнівні фонди тощо);
- поганий менеджмент податкової служби («махровий» бюрократизм, певні розробити зрозумілі для «малого» українця інструкції з взаємовідносин бізнесу і податкової системи, тлумачення законів на користь держави, маніпулювання і зловживання службовим положенням та інші негативні риси) підірвав рівень довіри до держави і справедливості, що породило «тіньовий» бізнес;
- нераціональне використання бюджету робочого часу бухгалтерів на непотрібний «податковий» облік, що вимагає до 25% зусиль персоналу на його ведення, але інформаційність і користь від якого близька до нуля.

Якщо не буде замінено податок на додану вартість іншим податком, то й надалі ефективність української економіки залишиться низькою, незважаючи на самі найкращі уряди.

Податок на додану вартість вперше у якості досвіду був запроваджений в залежній від Франції африканській державі Кот-ді-Вуар, а з 1968р. був уведений в дію у Франції. Пізніше ЄС прийняв Директиву про уніфікацію правових норм стягнення податку на додану вартість у країнах-членах ЄС (1977р.). Запропоновано всім країнам ЄС запровадити такий податок до 1982 р.

Аналіз досвіду застосування податку на додану вартість (ПДВ) показав такі недоліки:

- ні одна країна з розвинутою ринковою економікою не починала вводити ПДВ у період економічного спаду, а Україна це зробила;

- стягнення ПДВ вимагає значної кількості інспекцій та персоналу, оскільки податок стосується майже всієї кількості підприємств різних галузей;
- такий податок заміняє інші податки, які легше збирати, наприклад, податок з обсягу реалізації;
- ставки ПДВ при їх впровадженні у більшості країн були на рівні 8-12%, а в Україні почали зі ставки 22%, що негативно позначилося на розвитку бізнесу і спонукало ріст цін та низьку конкурентоздатність наших товарів на світовому ринку;
- багато країн диференціюють ставки залежно від групи товарів або звільняють від ПДВ, а в Україні існує єдина ставка, що робить несефективним виробництво продукції (наприклад, у неробочих підприємствах харчової промисловості).

Аналіз недоліків ПДВ урядом США і Японії показав, що введення його є недоцільним, оскільки він дорогий у керуванні і регресивний за своєю природою, вимагає великої кількості персоналу, комп'ютерної техніки, значних накладних витрат на утримання податкових служб.

Аналіз також свідчить про те, що 60-70% доходів від ПДВ припадає на 10-15% підприємств-платників, що описується правилом Парето «20-80», коли 20% платників дають 80% доходу від ПДВ. Витрати на стягнення ПДВ до бюджету в розвинутих країнах становлять 2% одержуваних від нього доходів¹, а в Україні, за нашими розрахунками, 6%.

Отже, постає питання про те, чи має право на існування «податковий облік»? З наведеного вище ми заперечуємо його необхідність тому, що у системі фінансового обліку є всі необхідні дані для визначення суми податків на основі реального прибутку, відображеного у балансі. Ліквідація податку на додану вартість стане благом для економіки України хоча би з міркувань економії коштів, пов'язаних з утриманням паразитичної системи.

¹ Ткаченко Н.М. та ін. Податкові системи країн світу та України. Облік і звітність: Навч.-метод. посіб. / Під загальною ред. Н.М.Ткаченко. – К.: Алеута, 2004. – С.127-132.

Потреба виділення окремих видів обліку повинна розв'язуватися на певних концептуальних засадах і не може бути суб'єктивним міркуванням того чи іншого автора. Існують певні передумови розуміння процесу пізнання явищ і процесів; причинно-наслідкові зв'язки, достатні підстави для висновків, протиріччя між старими і новими уявленнями щодо розвитку науки та інші критерії пошуку істини.

Основним протиріччям у період переходу до ринкових засад є протиріччя між старою та новою системами обліку. Стара система ще не вийшла із вжитку, а нова знаходиться в стадії становлення.

Консерватизм старої системи всім відомий, але для його подолання потрібна нова ідеологія кадрів щодо раціональної системи обліку. Для управлінської системи необхідна інформація як про внутрішнє положення фірми, так і про його зовнішнє оточення, а фінансовий облік здатний забезпечити лише дані для складання фінансової звітності.

Основне протиріччя системи обліку на сучасному етапі полягає в необхідності формування інформації для менеджерського корпусу, задоволення запитів системи управління в релевантній інформації та неможливості її забезпечення при існуючій методології. Це протиріччя буде посилюватися до того часу, поки в законодавчому порядку, до якого так звичні бухгалтери, не буде прийняте рішення про поділ єдиної системи обліку на окремі складові фінансовий та управлінський облік і контролінг. Законодавчий акт необхідний хоча б як стимул, який спонукає керівників і бухгалтерів до активних дій по створенню цих підсистем обліку, які обслуговують різні категорії адміністративно-управлінського персоналу. Декларовані законом про бухгалтерський облік і звітність побажання щодо поділу обліку на фінансовий і управлінський мало що змінили на практиці.

Очевидно, тільки реформування економіки змінить відношення до обліку. Аналізуючи розвиток економіки

України на перспективу до 2015 року, можна виділити такі основні етапи її становлення:¹

- стабілізація (орієнтовно 1999-2000 рр.);
- оживлення (2001-2010 рр.);
- зростання (2011-2015 рр.).

Відповідно до цього система обліку буде вдосконалюватися теж поетапно. На першому етапі був прийнятий новий план рахунків, Закон про бухгалтерський облік, рекомендовано поділити облік на фінансовий та управлінський, посилити роль калькуляції у ціноутворенні, розроблено національні стандарти обліку.

Другий етап пов'язаний з удосконаленням системи обліку в напрямку найбільш повного задоволення системи управління в інформації, що необхідна для прийняття рішень. У цей період зростає роль управлінського обліку, як нового напряму обробки і використання інформації в управлінні.

Третій етап пов'язується з посиленням ролі інформаційних ресурсів у забезпеченні економічного зростання підприємств, загостренням конкурентної боротьби, що вимагає розвитку контролінгу, як системи планування, обліку, аналізу та управління процесом досягнення стратегічних (довгострокових) цілей підприємства.

Перспектива розвитку системи обліку пов'язується з переосмисленням ролі бухгалтера в управлінській діяльності. Відходить у минуле уявлення про бухгалтера, як про реєстратора облікової інформації, а на заміну цьому стереотипу приходять поняття про нього, як про виробника необхідної інформації для забезпечення потреб управлінського апарату. Не історіографія господарської діяльності, а ефективність різних варіантів вирішення господарських завдань є основою роботи бухгалтера, тому центр досліджень зміщується з чисто

¹ За основу виділення етапів автором взято макроекономічні показники розвитку України за період 1991-2000 рр., тенденції до інтеграції в Європейський Союз, економічний потенціал України та декларації уряду і президента щодо створення економічно розвинутої країни в перспективі.

методологічних проблем обліку до проблем розробки ефективних інформаційних систем підприємства, які функціонують паралельно та обслуговують різні рівні управління.

Людство зараз знаходиться на ранніх стадіях великого технологічного зрушення. Якщо традиційний розвиток технології нараховує близько трьох століть (з 1680 р., коли французький фізик Папен Дені винайшов паровий котел з запобіжним клапаном, до 1946 р., коли була вперше випробувана атомна бомба), то після війни модель технології набула форми біологічного процесу на відміну від механічного, при якому процеси управляються не енергією, у її фізичному розумінні, а відбуваються на базі аналізу інформації. Такі глобальні зміни не можуть не викликати зміни парадигми обліку на основі досягнень науки, техніки, прогресу економіки.

Високі технології, включаючи всі форми комп'ютерних та телекомунікаційних систем, робототехніки, біогенетики та біоінженерії, мають величезне якісне значення для розвитку суспільства.¹ Україна не повинна стояти осторонь глобальних тенденцій в технології виробництва, в тому числі і технологій оброблення інформації.

Технологічні зрушення вимагають нового підходу як до організації виробництва, так і до проектування управлінських структур та інформаційного процесу, що в свою чергу, вимагає удосконалення моделей обліку.

Подальші пошуки раціональних систем обліку повинні базуватись на наукових прогнозах розвитку суспільства. Один із таких прогнозів базується на моделі передбачення розвитку науки і майбутніх технологій під назвою SINIC [від перших англійських слів — seed (зерно), innovanion (інновація), need (потреба), inpetus (росток), cycle (цикл)].

¹ Друкер П. Рынок: как выйти в лидеры. Практика и принципы. — М.: Бук Чембер Интернешнл, 1992. — С.10-11.

У відповідності з цією моделлю в історії людства відбулись такі найголовніші інноваційні зрушення, які виводили суспільство на якісно новий етап розвитку:

- 100000 років до нашої ери (первісне суспільство);
- 12000 років до нашої ери (колективне суспільство);
- 700 років до нашої ери (аграрне суспільство);
- 1302 рік (ремісницьке суспільство);
- 1765 рік (перша промислова революція — промислове суспільство);
- 1876 (друга промислова революція — суспільство механізації);
- 1945 р. (революція, пов'язана з автоматикою — суспільство автоматизації).

Етапи розвитку людства до 1945 р. мають для нашого дослідження чисто академічний інтерес, які наводяться з метою розуміння логіки виділення етапів розвитку суспільства та обумовлюють подальші етапи, що показано на схемі і дає уяву про характер розвитку суспільства, технології і науки в ретроспективі з 1945 р. до наших днів, та в перспективі до 2033 року (рис. 2.2.).

Ця схема ілюструє розвиток суспільства у Японії, а з деяким запізненням ці етапи розвитку суспільства проявляється також в Україні. Наступний етап розвитку суспільства у відповідності до SINIC носить назву «суспільство оптимізації», яке в Японії буде формуватися протягом 2005-2025 року і для якого характерним будуть розробки точних методів визначення і задоволення потреб і бажань кожної людини та суспільства в цілому. Особливу цінність будуть мати мистецтва, ремесла і сервіс. Техніка оптимізації забезпечить нормативність усього суспільства, а наука призведе до гармонії людей і природи. З часом прийде розуміння феномена духовного життя, яке все в більшій мірі буде контролюватися на основі так званої психонетики, що в свою чергу дозволить перейти до наступної епохи розвитку суспільства.

Якщо в суспільстві кібернетики облік зберігає риси попереднього періоду, але поділяється на фінансовий та управлінський і відповідно програмує збір та обробку

інформації, то в суспільстві оптимізації виникає необхідність синтезувати розрізнені підсистеми планування, обліку, аналізу і управління в єдину систему. Така система почала формуватися у 80-ті роки у ФРН під назвою контролінг і свого розквіту набуває в тих країнах, які наблизяться за рівнем економічного розвитку до суспільства оптимізації (орієнтовно за межами 2010 року).

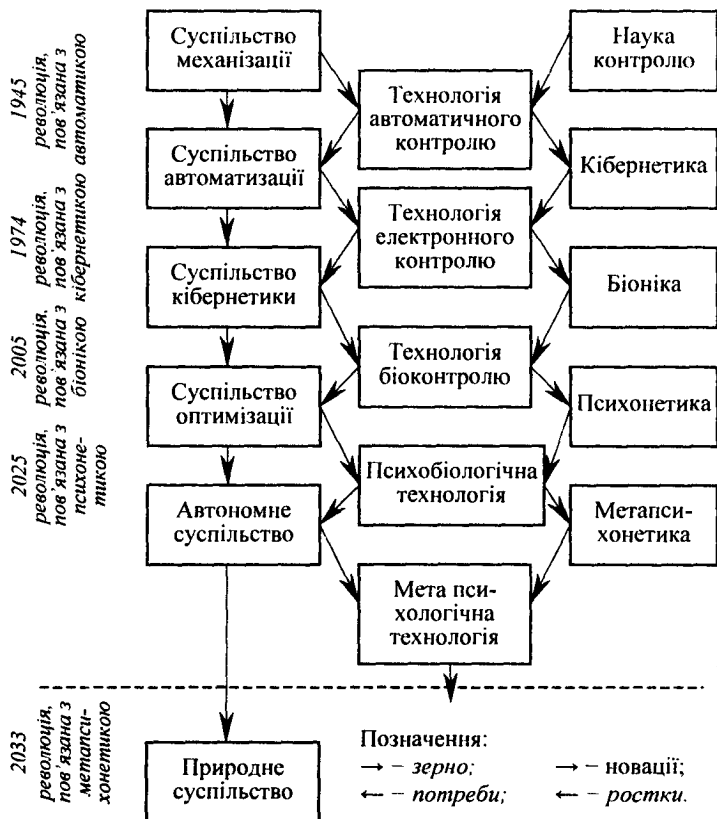


Рис. 2.2. Стадії розвитку суспільства, складені за системою SINIC¹

¹ Кадзума Татейси. Вечный дух предпринимательства. — К.: Укринтур. 1992. — С.175-179.

Завданням спеціалістів з обліку є розробка теоретичних основ нової системи обліку — контролінга. Зрозуміло, що в різних країнах створюються неоднакові передумови переходу до суспільства оптимізації, але лише ті країни і представники бізнесу, які вступають сміливо на новий шлях розвитку, зрозуміли мегатенденцію, можуть розраховувати на бурхливий успіх в майбутньому. Ті фірми, які залишаються в стороні від мегатенденції, а її працівники будуть мислити категоріями старого промислового суспільства, закономірно перейдуть в розряд структурно відсталих і загинуть в конкурентній боротьбі.

Історія свідчить про те, що система обліку виникла у ремісницькому суспільстві (1302-1765 рр.), а тому на першому етапі свого формування носила відбиток тих суспільних відносин, які характеризують феодальний устрій.

Облік у цей період історії розуміли як засіб відображення господарської діяльності підприємства. Таке класичне визначення збереглося до 30-тих років XX ст. практично у всіх країнах світу. У промисловому суспільстві (1765-1876 рр.) та суспільстві механізації (1876-1945 рр.) починає формуватися наука про управління, що вимагає адекватної моделі обліку, який стали пов'язувати з процесами ідентифікації, вимірювання і комунікації економічної інформації. Облік дозволяє користувачам приймати управлінські рішення на основі отриманої інформації.

Отже, система обліку вирішує два основних завдання:

- відображення господарської діяльності (історіографія) — фіксується у фінансовій підсистемі;
- отримання інформації про діяльність осіб, які приймають участь в господарському процесі та прийняття рішень — фіксується в управлінській підсистемі.

Поділ обліку на фінансовий та управлінський викликаний ускладненням системи управління підприємством у суспільстві автоматизації (1945-1974рр.).

У середині 70-х років група вчених із Станфордського університету (США) критично розглянули як класичне, так і управлінське розуміння обліку та вказали на їх обмеженість, внаслідок того, що від бухгалтера вимагалась точність визначення даних за єдиною методикою, на основі уніфікації прийомів, методів і процедур бухгалтерського обліку, затвердження єдиних інструкцій і плану рахунків. Уніфікація методики обліку носить суб'єктивний характер, виходить з переконання бухгалтерів у абсолютній достовірності даних, які вони формують у своїй роботі. На думку цих вчених, облік формує не абсолютні, а відносно достовірні дані, а бухгалтер працює в умовах невизначеності. У відповідності до цього робота бухгалтера повинна орієнтуватись на задоволення потреб користувача.¹

Головне завдання обліку — забезпечити користувача даними, які б дозволяли йому зорієнтуватися в даній ситуації і обрати доцільну лінію поведінки.

Ідеї станфордської групи означали перенос центру уваги в системі обліку з документів на інтереси та поведінку користувачів, а це формує новий напрям отримання і використання інформації — контролінг або інтегровану систему обліку. Таке розуміння обліку пов'язується з суспільством кібернетики (1974-2005 рр.), а тому не випадково контролінг, в явному чи прихованому вигляді, почав формуватися в країнах з розвинутою економікою, що першими вступили в кібернетичну епоху — США, Великобританія, Франція, Німеччина, Італія, Японія та ін.

До 20-30-тих років ХХ ст. майже у всіх країнах облік розуміли як засіб відображення господарської діяльності підприємства, але по мірі розвитку суспільства приходило розуміння того, що функції його набагато складніші, що обумовлено розвитком економічних систем. При цьому ускладнення завдань обліку можна показати графічно (рис. 2.3.).

¹ Яругова Л. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран. — М.: Финансы и статистика, 1991. — С. 31.

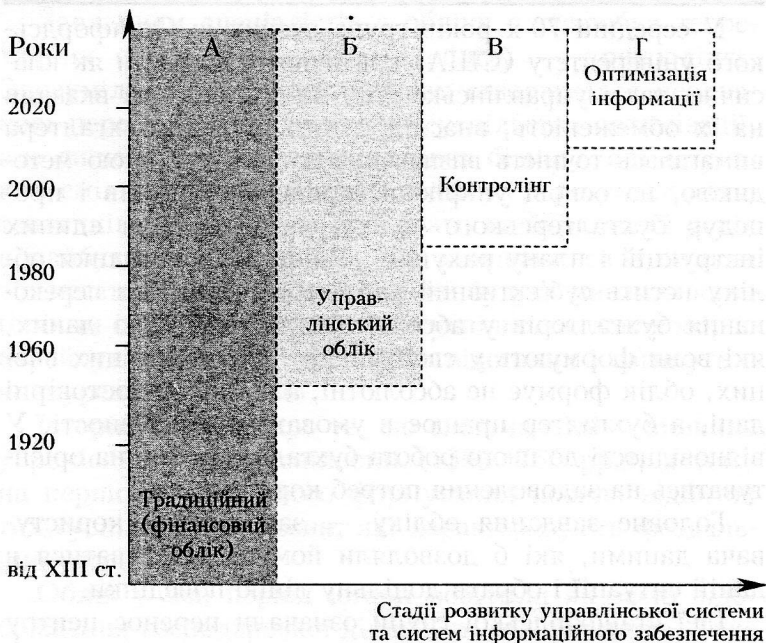


Рис. 2.3. Світовий розвиток системи обліку

На ранніх стадіях розвитку суспільства не існувало спеціальної науки управління, тому деякі його функції виконував облік. Метою обліку було «ведення своїх справ у певному порядку і як належить, щоб можна було без затримки отримати всякі повідомлення як відносно боргів, так і вимог».¹ Отже, оперативне виявлення боргів і вимог є, по суті, елементом управління. Але основною, класичною метою обліку починаючи від середньовіччя до 20-х років XX ст. вважалося відображення господарської діяльності підприємства («ведення своїх справ у певному порядку і як належить» — за висловом Л. Пачолі — патріарха обліку). Облік розуміли як історію господарської діяльності. На графіку цей період позначений сектором А.

¹ Пачолі Лука. Трактат о счетах и записях. — М.: Финансы и статистика, 1992. — С. 18.

Друга стадія розвитку обліку почалась у 20-х роках ХХ-го століття і триває до цього часу (сектор Б на рис. 2.3.) і пов'язана з процесом становлення менеджменту, що вимагає формування управлінського обліку, коли метою обліку є відображення не того, що відбулося, а відбір фактів господарської діяльності таким чином, щоб можна було на їх основі прогнозувати розвиток подій і приймати управлінські рішення. На цій стадії увага з процедурного характеру обліку переключалася на агрегування даних з метою їх використання в системі менеджменту. Це закономірне явище ускладнення системи обліку обумовлено появою нової науки — менеджменту, що спричинило розширення меж обліку, забезпечуючи не лише обробку фінансової інформації, а й інтерпретацію її для управління.

Третя стадія розвитку обліку (з 1980-тих до нашого часу — сектор В на рис. 2.3) характеризується тим, що метою обліку вважається забезпечення вищої адміністрації даними, які дозволяють орієнтуватися в ситуації і вибрати адекватну їй лінію поведінки та забезпечити тривале й успішне існування фірми.¹ У цей період усвідомлюється корисність інформаційних ресурсів для розвитку підприємства і формування та використання інформації для різних груп користувачів.

Четверта стадія почнеться при переході до суспільства оптимізації (2005-2025 рр. у відповідності до стадій розвитку суспільства за системою SINIC (див. рис. 2.3)).

Інформація обліку може бути корисною для прийняття рішень як в економічній, так і в технічній, технологічній, політичній, соціальній та інших сферах. Сутність обліку полягає не у вивченні та розкритті методик обліку, а в отриманні інформації для рішень, які забезпечують досягнення поставленої мети. Саме такі завдання поставлені перед контролінгом, а тому закономірним є розгляд його предмету, як складової обліку.

¹ Яругова Л. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран. — М.: Финансы и статистика, 1991. — С. 32.

Контролінг є вищою стадією розвитку обліку, орієнтованого на стратегічне управління.

Огляд процесу розвитку системи обліку свідчить про його еволюційне удосконалення на кожному наступному етапі розвитку суспільства. Що стосується розвитку обліку в Україні, то слід зауважити, що він залишається на першій стадії розвитку – класичній, яка уособлює фінансову бухгалтерію і лише у першій половині 90-тих років починає розвиватися новий напрям – управлінський облік.

Ідеї контролінгу ще не знайшли розуміння ні серед бухгалтерів, ні серед управлінців. За експертними оцінками, які проведені автором серед викладачів навчальних закладів та головних бухгалтерів підприємств, ці ідеї не будуть реалізовані до того часу, поки не почнеться стадія зростання економіки. В економічно розвинених країнах виникає якісно новий підхід до мети обліку, який ґрунтується на тому, що інтереси осіб, зайнятих господарською діяльністю, різні і вимагають різної за змістом інформації. У перспективі облік буде розглядатися як система (комплекс моделей), що сприяють ефективному функціонуванню господарства і забезпечують оцінку осіб, дії яких впливають на його функціонування. Мета такого обліку полягає у контролі ресурсів підприємства в інтересах власника, агентів і кореспондентів.¹

Рис. 2.3 засвідчує, що на кожній наступній стадії розвитку системи обліку в управлінській системі використовують все більший обсяг інформації. На ранніх стадіях розвитку суспільства фінансовий облік (це і є власне класичне розуміння обліку) формує 100% інформації, але у системі управління використовувалося лише 5-10% загального обсягу, у післявоєнний період – 10-20%, а в кінці XX ст. – 40-50%. Зрозуміло, що наведені дані не претендують на високу точність, але

¹ Яругова Л. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран. – М.: Финансы и статистика, 1991. – С.33.

показують чітку тенденцію до збільшення використання інформаційних ресурсів системою управління. Об'єктивність таких даних і висновку про розширення меж використання інформації можна аргументувати фактами. На першій стадії обліку в управлінні використовується лише фінансова звітність (баланс, формування та розподіл прибутку, активи і пасиви, деяка аналітична інформація), на другій — до цієї інформації додаються звіти про витрати на виробництві, калькулювання собівартості, розрахунки ефективності використання ресурсів та ін., а на третій — інформація управлінського обліку доповнюється інформацією про ефективність господарських процесів, технологій, матеріально-відповідальних осіб, грошових потоків, фінансового стану підприємства, ринків продажу, збутової діяльності та ін.

Третя стадія розвитку обліку посилює свою сервісну функцію по забезпеченню необхідною інформацією системи управління і цей напрям перетворюється у самостійну систему контролінга, яка має свій предмет, метод, об'єкти дослідження, завдання.

Маючи гіркий досвід минулого, коли вітчизняна наука через ідеологічні забобони і недалекоглядність керівників від науки ігнорувала світову думку (кібернетика, біоніка, генна інженерія та інші), не можна знову відкидати нові ідеї тільки з міркувань придатності чи непридатності їх для нашої недосконалої практики. Якраз ідея створення системи контролінга на підприємствах може сприяти використанню самого цінного із ресурсів — інформаційного з метою різкого поліпшення якості менеджменту, а на цій основі підвищити роль адміністративно-управлінського персоналу у підвищенні ефективності виробництва. Традиційний фінансовий облік не може справитися з цим завданням, тому система контролінга має перспективи розвитку.

Здавалося б, що прогнозування є зайвим елементом роботи бухгалтера, але ми так не вважаємо. Справа в тенденції сучасного бізнесу та його інформаційному забезпеченні. Так, футуролог М. Центрон вказує на те,

що до 2000 р. у сфері послуг США близько половини працюючих будуть займатися інформаційним обслуговуванням, близько 80% управлінців будуть представниками сфери виробництва знань, а командно-контрольна модель управління стане реліктом минулого.¹ Необхідно вже сьогодні бачити ту модель обліку, яка буде функціонувати в 2020 р. та відповідно готувати кадри завтрашнього дня, а не проповідувати те, що віджило сьогодні чи відіме завтра. Разом з тим, важливо використати в готовому вигляді чи адаптувати до умов України системи обліку, які розроблені на основі міжнародних норм і стандартів.

2.2. Креативний облік і вимоги до нього

Роль системи обліку на сучасному етапі розвитку світової і національних економік до кінця не з'ясована. Причина цього полягає в тому, що бухгалтери не виходять за межі своїх вузьких інтересів, пов'язаних із рутинними способами обробки даних. Характер їх роботи наклав відбиток на сприйняття світу, як заздалегідь визначених прийомів виконання робіт, незмінних та постійно відтворюваних циклів обробки даних на основі певних алгоритмів, позбавлених всяких інновацій. Як ремісники виготовляють гончарні вироби, так і бухгалтери видають інформацію у фінансовій звітності, яка десятки, а то й сотні років залишається без змін. При цьому роль науки в удосконаленні системи обліку не помітна. Це не означає, що в науках про облік немає цінних рекомендацій для практики, а свідчить про те, що практика не реагує на них, оскільки монографії, підручники і посібники, практичні рекомендації виходять, в кращому випадку, тиражами у 3-5 тисяч примірників на 1 млн. облікових працівників. За таких умов

¹ Грачев М.В. и др. Капиталистическое управление. Уроки 80-х. – М.: Экономика. 1991. – С. 123.

практика обліку відстає від життя на добрих 50 років, вона законсервувала свою відсталість, незважаючи на ті можливості, що дає персональний комп'ютер для них. У кращому випадку комп'ютер замінив рахівницю і дозволяє скласти документ чи реєстр обліку автоматично, які раніше виконувалися ручним способом. А як може бути інакше, коли обліковці не знають можливостей системи обліку, не знають законів кібернетики, інформатики, системотехніки, психології, менеджменту та інших наук, що отримали розвиток у післявоєнний період і сприяють ефективній діяльності людини. З іншого боку, причиною жалюгідного стану з формуванням інформаційних ресурсів на підприємстві можна вважати байдужість менеджерів до проблеми розвитку інформаційних систем. В той же час, менеджери здійснюють контроль діяльності у загальному циклі управління. Постає питання яким чином вони приймають рішення і чим керуються при відсутності інформації та високому рівні невизначеності? Видно, що використовують сурогатні системи інформації, отриманої поза системою обліку (слухи, досвід, інтуїція, метод проб і помилок тощо), які не гарантують від помилок при прийнятті рішень.

Отже, проблема ефективності системи обліку лежить у переосмисленні його ролі як обліковим персоналом, так і корпусом менеджерів. Мета обліку полягає не в технології обробки даних і отримання показників для стандартної звітності, а в інформаційному моделюванні тих явищ і процесів, що відбуваються при функціонуванні підприємства та встановлення тенденцій і закономірностей його розвитку.

Модель обліку в Україні до 2000 року базувалася на вченні К. Маркса про кругообіг капіталу, яке акцентувало увагу лише на процесі виробництва, в якому створюється додаткова вартість. Але поза увагою залишилися такі процеси, як управління запасами, логістичні операції, витрати на наукові розробки, природоохоронну діяльність, якість продукції, збутові та маркетингові

витрати, управлінські витрати тощо. Модель К.Маркса основана на синтезі кругообороту капіталу, що виражається формулою:

$$\Gamma \rightarrow T \rightarrow B \dots Tr \rightarrow Gr, \quad (2.1)$$

де Γ – гроші;

T – товар;

B – процес виробництва (сполучення основних засобів, матеріальних ресурсів та живої праці);

Tr – товар, збільшений на суму додаткової вартості;

Gr – гроші, включаючи додаткову вартість.

Такий підхід має право на існування тоді, коли величина капіталу була порівняно незначною. У сучасних умовах надзвичайно ускладнилися процеси господарювання, що вимагає аналітичного підходу до аналізу функціонування підприємства. Зокрема, процес виробництва вимагає диференційованого підходу при дослідженні процесу формування витрат, доходів та фінансового результату.

Ось чому відома нам модель обліку не відповідає вимогам часу і вимагає її перегляду або суттєвого доповнення. Якщо залишити модель такою, як вона є, то в якості компромісного кроку потрібно доповнити її підсистемою креативного обліку, який організують на запит користувачів.

Креативний облік — це творчий облік, який вимагає від облікових працівників організації фактів і правил їх групування виходячи з інтересів менеджменту з метою отримання знань про нові об'єкти спостереження.

Правила обліку об'єктів визначають потрібну послідовність причин і наслідків для отримання інформації, а факти визначають залежно від обраного об'єкту.

Креативний облік може бути доповненням до фінансового чи управлінського обліку. У підсистемі фінансового обліку можна виділити окремий об'єкт стосовно якого обов'язково виділяють синтетичний рахунок чи субрахунок у межах якого розробляють статті витрат, методику їх відображення у первинних документах та

правила групування, агрегування, порядку записів у реєстри та інші процедури.

У підсистемі управлінського обліку правила обліку та обробка фактів не формалізовані, а тому будь-які самі фантастичні проекти з приводу отримання інформації можуть реалізуватися без перешкод, аби запит був зрозумілим для виконавців, а факти можна отримати без надмірних зусиль.

Фінансовий облік існує завдяки запиту держави на нього, що, в свою чергу, відображає інтереси суспільства щодо інформації, без якої неможливо уявити систему управління економікою на макрорівні. Модель фінансового обліку сконструйована таким чином, щоб усі юридичні особи здійснювали його однаково на основі стандартів. Більш того, розробляється модель обліку для більшості країн світу на основі міжнародних стандартів, що створює умови для взаєморозуміння бізнесу, оскільки правила оцінки активів, доходів, витрат, фінансового результату уніфікують, що робить їх зрозумілими для підприємців, в якій би країні вони не жили. На основі такої інформації, підтвердженої аудитором, мінімізується ризик неефективних рішень щодо інвестування капіталу в економіку інших країн.

Управлінський облік індивідуалізується залежно від ситуації на підприємстві. Його призначенням є допомога менеджменту досягти конкурентних переваг на ринку, а тому він дає конфіденційну інформацію, що не підлягає розголошенню. Хоча в ньому формується стандартна інформація (вирішує конкретні економічні завдання), але вона призначена виключно для внутрішніх потреб менеджменту.

Креативний облік також призначений для внутрішніх потреб менеджменту, проте його організація передбачає усвідомлення менеджментом дискомфорту від невизначеності ситуації та значного ризику прийняття неефективних рішень.

Креативний облік відрізняється від фінансового й управлінського, що ілюструє рис. 2.4.

Критерії оцінок	Фінансовий облік	Креативний облік	Управлінський облік
Мета	Інформація для складання фінансової звітності	Інформація щодо витрат та їх ефективності з окремих сфер діяльності	Мінімізація витрат на виробництво і збільшення прибутку
Обов'язковість ведення	Обов'язковий за законом	На запит менеджерів	Факультативно
Ступінь узагальнення	Синтетичний	Синтетично-аналітичний	Аналітичний
Точність	Точний	Точний	Приблизний
Регламентация	Регламентований	Не регламентований	Не регламентований
Методи	Стандартизовані	Творчі	Стандартизовані
Користувачі	Зовнішні	Внутрішні	Внутрішні

Рис. 2.4. Характеристика видів обліку

Креативний облік, з точки зору бухгалтера, є поглибленням моделі фінансового обліку, в якому відкривають окремі об'єкти (природоохоронні витрати, витрати на маркетингові дослідження та ін.), у розрізі яких у системному порядку збирають витрати на основі документації, складають записи методом подвійного запису та відображають дані у регістрах обліку.

З точки зору менеджера креативний облік — одне з джерел інформації, що має великий ступінь довіри, оскільки ґрунтується на даних системного обліку.

Креативний облік дозволяє знайти шляхи подальшого зниження витрат за рахунок раціоналізації процесів, операцій, методів організації праці.

Для бізнесу креативний облік дає можливість знайти рішення, спрямовані на забезпечення конкурентних переваг за рахунок діагностування сильних і слабких сторін своєї діяльності, поглибленого вивчення тих об'єктів, що не розглядаються у фінансовому та управлінському обліку.

Для суспільства цей вид обліку цінний тим, що розширяє арсенал методів генерування інформаційних

ресурсів про об'єкти, існування яких визнавалося, але аналіз не здійснювався ні в межах підприємства, ні галузі чи держави в цілому.

Для організації креативного обліку необхідні певні умови:

- усвідомлення системою менеджменту ролі інформації як ресурсу, без якого неможливо вирішити актуальні для бізнесу завдання;
- постановка проблеми та окреслення її межі для того, щоб можна було визначити коло об'єктів обліку, методу збору даних та обсяг вихідної інформації;
- розробка мікросистеми обліку з входом, мікропроцесором і виходом із системи;
- визначення кола показників, які цікавлять замовника мікросистеми;
- способи подачі інформації, формат, строки, інтерпретація даних тощо.

Отже, креативність обліку є похідним від запитів менеджерів. Сподівання на добровільність бухгалтера взяти на себе додаткову роботу щодо організації такого обліку було б марною справою, адже система обліку сама собі не визначає мети, а це робить система управління. Облік може надати інформацію на запит менеджера, в чому й проявляється його сервісна функція, але ініціатива щодо необхідності додаткової інформації повинна виходити від системи управління. Система менеджменту ставить мету і завдання для обліку, а бухгалтери зобов'язані організувати збір і обробку даних у відповідності до поставлених завдань.

2.3. Прийняття рішень як реакція менеджерів на інформацію

Ухвалення рішень — це основа діяльності організації. Від якості розробки, прийняття та впровадження управлінських рішень залежить ефективність використання людських, матеріальних, фінансових, енергетичних та інформаційних ресурсів конкретної організації.

За результатами рішень відбуваються процеси порівняння, аналізу та оцінки.

Ухвалення та виконання управлінських рішень — пайголовніший оціночий критерій керівних здібностей. Адже від оцінки рішень та процесу їх ухвалення, форм впровадження, виконання залежать продуктивність праці, раціональне використання спожитих ресурсів, мотивація персоналу, структура інформаційної системи та багато інших аспектів керівництва.

Ухвалення управлінського рішення — це вибір однієї з кількох можливих альтернатив.¹ Тобто, це модель, у якій фігурує певне число варіантів та можливість обрати кращий з них. Відсутність вибору ускладнює процес ухвалення рішення. Ця ситуація передбачає, що рішення вже ухвалив хтось інший або втрутилися непідвладні сили.

Результатом обраного рішення повинна бути якась дія. Можна дійти висновку, що «прийняття рішень означає процес, завдяки якому обирається лінія поведінки, як вирішення певної проблеми».² Тут ключовими словами є процес, лінія поведінки, вибір, вирішення і проблема. Звідси, дві умови ухвалення рішення — визначення проблеми і вибір рішення.

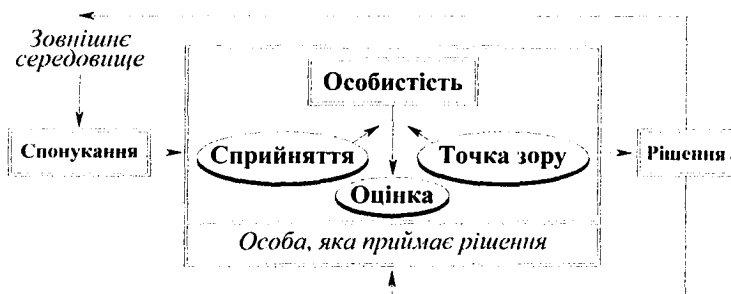


Рис. 2.5 Схема ухвалення управлінського рішення

¹ Moorhead Gregory, Griffin Ricky W. Organizational Behavior: Second Edition, Boston: Houghton-Mifflin Company, 1989, p. 527.

² Stoner James A. Management, Second Edition, New Jersey: Prentice-Hall, Inc., 1982, p. 159.

Ухвалення рішень потребує витрат ресурсів. Це – виконавча фаза ухвалення рішення. Процес ухвалення рішень передбачає якусь визначену ціль чи мету діяльності – розв’язання проблеми, створення нового рівня виконання чи запобігання певній ситуації (рис. 2.6).

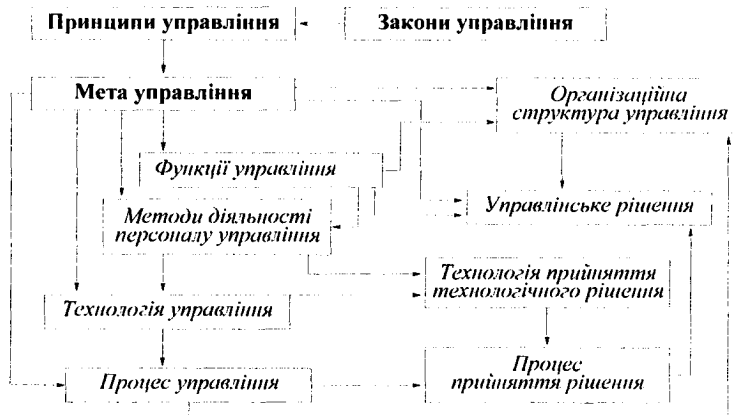


Рис. 2.6. Послідовність етапів прийняття рішень в організації

¹ Gordon George J. *Public Administration in America*. Third Edition, New York: St. Martin's Press, Inc., p. 242.

Управлінські рішення можна класифікувати насамперед за такою ознакою: одне й те саме рішення ухвалюється за схожих обставин або ж різка зміна останніх змушує ухвалювати нове рішення. Тобто на цій основі розрізняють *програмовані* та *непрограмовані* рішення.

Мургед і Гріффін розробили зведену таблицю, що характеризує загальні переваги та недоліки програмованих і непрограмованих рішень (табл. 2.1).

Таблиця 2.1.

**Порівняльний аналіз програмованих
і непрограмованих рішень**

Характеристики	Програмовані рішення	Непрограмовані рішення
Тип рішення	Добре структуроване	Погано структуроване
Частота застосування	Часто повторюване і шаблонне	Нове і незвичне
Цілі	Чіткі, конкретні	Невизначені
Інформація	Легкодоступна та достовірна	Отримати складно, невідомі джерела
Наслідки	Незначні	Важливі
Організаційний рівень	Низькі рівні	Високі та середні рівні
Час для розв'язання	Короткий	Відносно довгий
Основа для розв'язання	Правила вирішення, набір процедур	Оцінка і творчість

Програмовані рішення базуються на звичці, заведеному порядку або процедурній політиці і ухвалюються за типових обставин. Програмовані рішення найкраще впроваджуються у бюрократичних організаціях, зважаючи на раціональність та ефективність їхньої діяльності (рис. 2.7).

Програмовані рішення — це результат послідовних кроків (заходів чи дій), що сприяють вирішенню проблеми. Як правило, у цих випадках число альтернатив обмежене і вибір повинен бути зроблений в межах напрямів, що визначені динамікою розвитку організації.

Коли виникають проблеми або ситуації, для яких програмоване рішення непридатне або невідоме, то керівники або особи, від яких залежить ухвалення рішення повинні звернутися до непрограмованого. Характе-

ристики непрограмованих рішень передбачають слабку структуру, що зумовлена браком інформації, незатверджену процедуру та відсутність цілей або завдань.

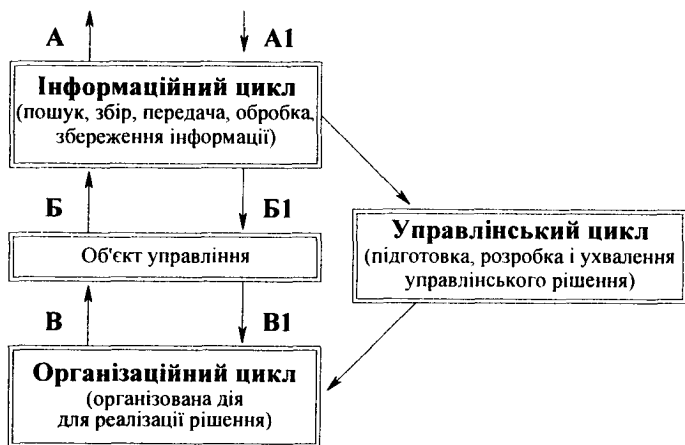


Рис. 2.7. Процедура ухвалення програмованого рішення

Непрограмовані рішення приймаються у ситуаціях, які внутрішньо не структуровані, відносно нові або ж зустрічаються вперше. Такі ситуації залежать від невизначених обставин, від неконтрольованих сил, від впливу непередбачених чинників (рис. 2.8).



Типи проблем, характеристики рішень та рівні управління

Рис. 2.8. Програмовані та непрограмовані управлінські рішення

Інколи, у складних ситуаціях, практикують компроміси — нейтральне чи тимчасове вирішення проблеми, що умовно задовольняє на даному етапі всі сторони, які беруть участь у конфлікті.

Всі управлінські рішення мають на меті сприяти досягненню організаційних цілей і знайти найкращий вихід з конкретної ситуації. Рішення вважається організаційним, коли його приймає керівник або особа, яка відповідальна за його розробку та ухвалення, з метою виконання посадових обов'язків. При здійсненні будь-якої з управлінських функцій менеджер найчастіше має справу з вирішенням схожих проблем, що є типовими для всіх організацій і мають розбіжності лише у характері конкретної організації. Це спричиняє наявність типових ситуацій і потребує розробки стандартних, типових, шаблонних рішень в межах кожної управлінської функції.

Наведемо кілька загальних прикладів:

Функція планування

Глобальне питання — чого ми прагнемо досягти своєю діяльністю і чи реалістичні ці плани?

Конкретизація:

- яке наше суперзавдання зважаючи на ресурси, що є у нашому розпорядженні, загальну кон'юнктуру бізнесу та умови господарювання?
- яка природа нашого бізнесу (вид діяльності, правовий статус та ін.)?
- які наші стратегічні та оперативні цілі, орієнтири, плани та завдання?
- від кого ми залежні у своїй діяльності (визначення сил зовнішніх по відношенню до підприємства, що нам неспідвладні)?
- яка загальна динаміка розвитку галузі і які тенденції формуються та діють у даний час чи з'являться незабаром?
- які наші сильні та слабкі сторони, який інструментарій ми маємо у розпорядженні, як краще використати конкурентні переваги?

Функція організації діяльності

Глобальне питання — як створити та налагодити функціонування такої організаційної структури, котра б максимально сприяла нашій меті?

Конкретизація:

- яким чином необхідно структурувати роботу організації?
- як раціонально розподілити роботу підлеглих та сфери відповідальності?
- скільки рівнів управління та функціональних областей необхідно запровадити і в якій мірі поділити кожен з них повноваженнями?
- як скоординувати діяльність цих блоків, щоб вони підтримували один одного і не входили між собою у протиріччя?
- ухвалення яких управлінських рішень на кожному рівні управління слід доручати підлеглим?
- чи слід нам робити зміни в організаційній структурі, пристосовуючись до змін у зовнішньому середовищі і на які саме зміни слід реагувати?

Функція мотивації

Глобальне питання — в якій мірі слід задовольняти потреби підлеглих, щоб вони ефективно та результативно виконували свої обов'язки і прагнули досягти загальноорганізаційних цілей?

Конкретизація:

- чого потребують підлегли?
- яка структура їх потреб (визначення питомої ваги кожної з них)?
- в якій мірі ці потреби задовольняються організацією?
- що сприяє задоволенню підлеглих та підвищенню продуктивності їх праці?
- що може запропонувати керівництво організації для задоволення потреб підлеглих і в якому обсязі?

Функція контролю

Глобальне питання — об'єктивно оцінити та проаналізувати результати діяльності.

Конкретизація:

- як та за якими показниками необхідно вимірювати результати праці?
- як часто це слід робити?
- на скільки ми просунулись уперед по шляху досягнення запланованих показників?
- як це порівнюється з тим, що було передбачено?
- якщо це просування запізніло повільніше, то чому?
- що нам заважає (знайти причини, а не наслідки проблеми)?
- які корективи необхідно застосувати?
- хто винен у тому, що досягнуті показники значно менші від запланованих, або хто (чи що) найбільше сприяє успішній роботі?

Управлінські рішення можна систематизувати за ознаками:¹

1. За сферою охоплення чи масштабом можливих наслідків:
 - загальні (прямо чи опосередковано стосуються усієї організації);
 - часткові (торкаються лише деяких структурних підрозділів, певних відділів та служб, локальних проблем).
2. За тривалістю дії:
 - перспективні, стратегічні (їх наслідки виявляються згодом, у майбутньому);
 - поточні, оперативні (спроможні активно та негайно вплинути на розвиток ситуації).
3. За рівнем прийняття (залежно від рівня управління — вищого, середнього чи технічного).
4. За характером розв'язуваних завдань (програмовані, непрограмовані та компроміси).
5. За способом прийняття:
 - одноособові;
 - колегіальні (розробляє та пропонує група фахівців, а ухвалює відповідальний менеджер чи кілька адміністраторів);

¹ Андрушків Б.М., Кузьмін О.Є. Основи менеджменту. — Львів: Світ, 1995. — С. 142-143.

- колективні (приймаються загальними зборами на основі більшості голосів).
6. За способом обґрунтування:
- інтуїтивні, засновані на відчутті того, що вибір правильний. Це відчуття підказує набутий досвід, аналіз ситуації, врахування сил та суб'єктів впливу, передбачення майбутніх змін);
 - засновані на суб'єктивних судженнях (сприймається на віру як аксіома, думка чи висновок експерта, фахівця, спеціаліста). Ці рішення типові для ситуацій, у яких менеджер не володіє достатньою компетенцією для самостійного аналізу, а тому звертається за допомогою до професіонала;
 - раціональне вирішення проблеми, що передбачає таку послідовність дій:

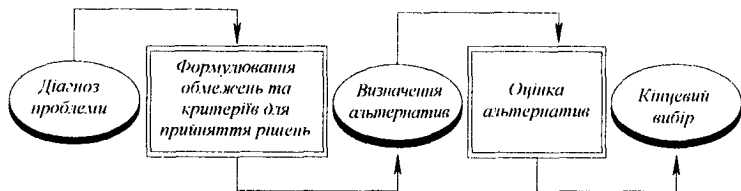


Рис. 2.9. Етапи раціонального вирішення проблеми

Яке ж рішення ефективніше в конкретній ситуації — групове чи індивідуальне? Кожне з них має певні переваги та недоліки, тому однозначної думки немає.

Прийнято вважати, що групове ухвалення рішень виправдовує себе у ситуаціях, які виникають при розв'язанні складних, істотних проблем, так званих ситуаціях з багатьма невідомими. При вирішенні простих, несуттєвих, шаблонних проблем процедурного характеру застосовують, як правило, індивідуальні рішення.

Переваги й вади групового ухвалення рішень, по відношенню до індивідуального, можна підсумувати у вигляді зведеної таблиці.¹

¹ Stoner James A. Management, Second Edition, New Jersey: Prentice-Hall, Inc., 1982, p. 535.

При використанні групового ухвалення рішень слід зважати на кількісний склад групи, її структуру, статус окремих її учасників, владні стосунки між ними та фізичне середовище, у якому працює група.¹

Чим різноманітніша за складом група, тим більше ідей та пропозицій буде розглянуто, але менше шансів дійти згоди. Індивідуальності та конфлікти, владне чи авторитетне втручання, примусове обмеження полеміки та робоче середовище активно впливають на ситуацію і на процес ухвалення рішення.

Таблиця 2.2.

Переваги та вади групового ухвалення рішень

Переваги	Вади
Більший обсяг знань та інформації, що береться до уваги	Час, що витрачається на розробку та ухвалення рішення
Зростає кількість запропонованих альтернатив	Тиск, примус з метою нав'язати власне рішення однією із сторін
Краще сприйняття, розповсюдження та забезпечення виконання управлінського рішення	Можливе передчасне ухвалення (до розгляду всіх пропозицій) та нечітко визначена відповідальність

Методика групового ухвалення рішень.

Існує три відомих методи групового ухвалення рішень, що обмежують проблеми групового мислення:

1. Колективне обговорення проблем за умов вільного висування проектів рішення.

Цей метод передбачає послабити структурованість групи. Обговорення починається з стислого пояснення ситуації, ознайомлення учасників з проблемою. Після цього кожен член групи (що виявив бажання виступити) по черзі і без зауважень з боку решти викладає власну думку. Кожна ідея реєструється, а критика чи дискусія не виникає до того часу, поки не будуть вислухані всі варіанти вирішення проблеми чи погляди.

¹ Moorhead Gregory and Griffin Ricky W. Organizational Behavior, Second Edition, Boston: Houghton-Mifflin Company. 1989, p. 549.

Основна умова — висувати ідеї може будь-хто з учасників.

2. Номінальний груповий спосіб.

Цей метод засновано на таких принципах:

- з'ясовується суть проблеми і кожен член групи у письмовій формі висловлює свої ідеї з цього приводу;
- кожен з учасників обговорення пропонує лише одну ідею і дискусія не розпочинається до тих пір, поки всі присутні не сформулюють власну думку стосовно даного питання;
- групове обговорення покликане підсумувати, виразити та оцінити висунуті ідеї;
- кожен член групи знайомиться з усіма висунутими ідеями і на основі більшості голосів ухвалюється остаточне рішення у вигляді ідеї, що визнана найдосконалішою.

Номінальний груповий спосіб зводить до мінімуму проблеми міжособистісного спілкування, залежності, що зумовлена службовим становищем, розподілом повноважень, стосунками в колективі. Такий метод сприяє швидшому досягненню згоди без зайвих зволікань, які зумовлені обговоренням.

3. Метод «дельфі» (дельфійський спосіб).

Цей метод застосовується у випадку, коли члени групи фізично не можуть бути присутніми в одному місці. Він значно триваліший за попередні і складається з таких стадій:

- кожен з учасників пропонує можливе вирішення проблеми анонімно, незалежно від інших, у формі відповіді на поставлені запитання;
- результати опитування зводяться у таблицю, зміст якої доводиться до опитуваних;
- учасники обговорення висловлюють згоду з обраним рішенням, а у випадку розмаїття думок пропонують нові ідеї чи шукають шляхи до компромісу;
- ці стадії повторюються до того часу, поки анонімна група не прийде до загального рішення.

Дельфійський метод надто громіздкий та повільний для використання у більшості ситуацій.¹

Бурхливий розвиток обчислювальної та комп'ютерної техніки, інформаційних технологій та створення штучного інтелекту дозволяє використовувати у теорії прийняття управлінських рішень основні принципи і досягнення економіко-математичного моделювання. Модель — це оптимальне, спрощене та раціональне відображення у вигляді схеми, формули чи дослідного взірця основних параметрів та характеристик об'єкта, що виступає у якості предмета дослідження.

Розрізняють такі класи (типи) моделей:²

- фізичні;
- аналогові;
- математичні.

Серед способів моделювання домінують такі:

1. Теорія ігор, що моделює вплив прийнятого рішення на складові навколишнього середовища (конкурентів, партнерів, споживачів тощо).
2. Теорія черг, яка проєктує пайкранцу систему товаро-просування, визначає оптимальне число каналів розподілу і структуру збутової мережі (так звана модель оптимального обслуговування).
3. Управління запасами (заготівельна логістика) визначає час розміщення замовлень, їх кількість, обсяг товарних залишків на складах та ін.
4. Лінійне програмування забезпечує оптимальний спосіб розподілу ресурсів при наявності різних варіантів наявності потреб у них.
5. Імітаційне моделювання — прогноз розвитку ситуації.
6. Економічний аналіз — метод оцінки витрат, структури собівартості, економічних вигод, побудова графіків залежності трьох змінних: рівня продаж, собівартості одиниці продукції та обсягу отриманого прибутку.
7. Платіжна матриця — статистичний метод, що дає змогу обрати найбільш оптимальний варіант з кількох пропорованих.

¹ Райт Глен. Державне управління / Пер. з англ. — К.: Основи, 1994. — С. 141, 142.

² Андрушків Б.М., Кузьмін О.Є. Основи менеджменту. — Львів: Світ, 1995. — С. 154-156.

8. Дерево рішень являє собою схематичне відображення послідовних рішень керівника з відображенням фінансових результатів, імовірності отримання їх позитивного значення, можливості порівняння альтернатив.
9. Екстраполяція — це прогнозування набутого досвіду, існуючих тенденцій, динаміки та побічних впливів з метою передбачення майбутнього.

Методи прогнозування поділяються на кількісні та якісні:

Кількісні методи:

- аналіз минулих досягнень. ґрунтується на переконанні, що минулі ситуації нерідко повторюються;
- причинно-наслідкове (казуальне) моделювання для ситуацій з багатьма змінними величинами. В статистиці цей спосіб отримав назву кореляції.

Якісні методи:

- думка журі — поєднання та усереднення думок експертів;
- наслідки опитування осіб, які професійно займаються збутом — передбачення попиту торговими агентами;
- передбачення запитів споживачів за результатами опитування клієнтів;
- метод експертних оцінок.

При вивченні теми «Керівництво та лідерство» ми розглянемо також модель прийняття рішень Врума-Єттона.

При прийнятті управлінських рішень завжди важливо враховувати фактор ризику. Поняття «ризик», у даному випадку, використовується як рівень визначеності, з якою можна прогнозувати результат. Рішення приймаються у різних обставинах по відношенню до ризику. Ці умови традиційно класифікуються як умови визначеності, ризику та невизначеності ситуації, виходячи з наступного поділу інформації:

- повна інформація;
- неповна інформація чи така, що швидко змінюється;
- повна невизначеність.

Визначеність означає, що кожне рішення однозначно призводить до єдиного можливого результату. Невизначеність (більш реалістичне передбачення) має на увазі можливість здійснення кількох варіантів з різною імовірністю.

Для зручності розглянемо кожну з трьох ситуацій на основі конкретних даних. Припустимо, що:

А. Рішення приймаються в умовах визначеності, коли керівник точно знає результат кожного з альтернативних варіантів вибору.

Наприклад, розміщуючи тимчасово вільні кошти на депозитному рахунку банку на певний період часу, керівник очікують їх повернення з обумовленим наперед відсотком приросту. Умови повернення, час та загальна кількість коштів передбачається майже з 100% імовірності (хоча не можна виключати дії різного роду форс-мажорних обставин — банкрутство банку, зміна суспільного устрою, стихійні лиха тощо).

Так само, можна розрахувати наперед собівартість майбутньої продукції, якщо відомі всі складові, від яких залежить її формування (вартість оренди промислових будівель та споруд, виробничих потужностей, енергоносіїв, сировинних, трудових, інформаційних та інших ресурсів, які знадобляться для цього).

Б. Рішення приймаються в умовах ризику, коли керівник повинен бути готовим свідомо йти на ризик, оскільки поряд з ризиком понести витрати (втрати) існує імовірність отримання доходів. Управлінська практика свідчить, що рішення, здатні забезпечити отримання високих результатів, є найбільш ризиковими. Досягнення великих успіхів у бізнесі без ризику є утопією. У всі часи процвітання фірми залежало від готовності та вміння керівника йти на ризик. Керівник, який уникає ризикових рішень, вважається небезпечним для організації, оскільки спонукає її до застою.

В умовах командно-адміністративної системи ризик підприємств (якщо він був) брала на себе держава. В даний час ситуація змінилася, підприємства мають

можливість вибору партнерів та поведінки на ринку, тобто працюють на основі аналізу та оцінки різних альтернатив. В свою чергу, існування альтернатив розвитку та можливостей вибору породжує ризик. Менеджмент у цій ситуації розглядається як наука і мистецтво, оскільки передбачає поєднання знань, досвіду та інтуїції.

За джерелами виникнення ризик поділяють на:

- господарський;
- пов'язаний з особистістю людини;
- обумовлений природними чинниками.

Причинами виникнення ризику можуть бути:

- невизначеність майбутнього;
- непередбаченість поведінки партнера;
- нестача інформації.

До рішень, які приймаються в умовах ризику, відносяться такі, результати яких не є визначеними, але імовірність кожного результату відома. Імовірність визначається як ступінь можливості здійснення даної події і вимірюється від 0 до 1, або у відсотках. Сума ймовірностей всіх альтернатив складає одиницю (100%). В умовах визначеності існує лише одна альтернатива.

Імовірності поділяються на дві категорії: об'єктивні та суб'єктивні.

Об'єктивна імовірність заснована на інформації за певний минулий період. Однак у багатьох випадках менеджер не має інформації про попередній період і повинен розраховувати лише на свою особисту оцінку ситуації, тобто у цьому випадку використовується показник суб'єктивної імовірності. Таким чином, здатність давати імовірнісну оцінку ситуації заснована на наявності неповної, але достовірної інформації, а також на досвіді, інтуїції, розумових здібностях керівника. В такій ситуації доречно говорити про менеджмент як про науку та мистецтво. Цілком зрозуміло, що навіть при наявності імовірнісних оцінок можливих альтернатив менеджер ризикує. Необхідність прийняття рішень в умовах ризику приводить до необхідності розрахунку математичного сподівання.

В. Рішення приймаються в умовах невизначеності, коли неможливо оцінити імовірність потенційних результатів, оскільки необхідні чинники є складними і новими, і про них неможливо отримати достатньо релевантну інформацію. Стикаючись з невизначеністю, керівник може використовувати різні можливості:

- спробувати отримати додаткову релевантну інформацію і на її основі ще раз проаналізувати проблему;
- діяти у відповідності з минулим досвідом, інтуїцією і зробити припущення про імовірність подій.

В умовах невизначеності ситуації корисно розраховувати:

- очікуване значення;
- середнє квадратичне відхилення;
- коефіцієнт варіації.

Про що ж говорить середнє значення?

Очікуване значення показника — середня зважена, де в якості ваги використовуються імовірності відбуття подій, а в якості величин, що усереднюються — значення показника при кожному з можливих варіантів. Це можна зобразити формулою:

$$\bar{A} = A_i \times P_i, \quad (2.2)$$

де $\bar{A}$ — очікуване значення;

A_i — значення при i -тому варіанті;

P_i — імовірність настання i -того варіанту.

Що являє собою **середнє квадратичне відхилення**?

Воно розраховується як квадратний корінь із середньозваженого квадрату відхилень від очікуваного значення, тобто:

$$\sigma = \sqrt{\sum (A_x - \bar{A})^2 \times P_x}. \quad (2.3)$$

Середнє квадратичне відхилення — це абсолютна міра ризику. Чим вище середнє квадратичне відхилення, тим вищий ризик.

Що розуміють під коефіцієнтом варіації?

Коефіцієнт варіації (CV) є мірою відносної дисперсії (відносний ступінь ризику).

$$CV = \sigma \times \frac{\sigma}{\bar{A}} \quad (2.4)$$

Приклад. Для інвестиційних проектів А і В існує такий розподіл імовірності приливу готівки (касового потоку) у кожному з наступних 4-х років:

	прилив готівки (\$)			
імовірність	0,2	0,3	0,4	0,1
проект А	500	200	300	400
проект В	100	150	250	850

Очікуване значення касового потоку:

Проект $\bar{A}$

$$\bar{A} = \$500 \times 0,2 + \$200 \times 0,3 + \$300 \times 0,4 + \$400 \times 0,1 = \$320.$$

Проект $\bar{B}$

$$\bar{B} = \$100 \times 0,2 + \$150 \times 0,3 + \$250 \times 0,4 + \$850 \times 0,1 = \$250$$

Середнє квадратичне відхилення:

$$\text{Проект } \bar{A} \quad \Sigma = \$107,7 \quad \text{Проект } \bar{B} \quad \Sigma = \$208,57.$$

Коефіцієнт варіації:

$$\text{Проект } \bar{A} \quad CV = \frac{107,7}{320} = 0,34.$$

$$\text{Проект } \bar{B} \quad CV = \frac{208,57}{250} = 0,84.$$

Висновок: Проект В більш ризикований, ніж проект А, оскільки його середнє квадратичне відхилення має вище значення. Рівень ризику теж вищий, внаслідок того, що вище значення коефіцієнту варіації.

В економічній літературі дуже поширений термін «теорія прийняття рішень». Що ж мається на увазі? Теорією прийняття рішень називається системний підхід до їх ухвалення, зокрема, в умовах невизначеності. Якщо для вибору кращого з варіантів використовуються статистичні методи, тоді є змога застосовувати платіжні матриці, або матриці вибору рішення. Це таблиця, у

якій по вертикалі вказуються можливі рішення, а по горизонталі — стан середовища, що не підлягає нашому контролю. На перетині рядків та стовпців записані результати нашого рішення при даному стані середовища, тобто «платежі». Вони можуть бути виражені в термінах витрат, прибутків, доходу, касового потоку (приливу готівки).

Яка ж роль очікуваних значень в теорії прийняття рішень?

Розрахувавши очікуване значення для кожного можливого варіанту, отримаємо змогу вибору найкращого.

Уявімо, що ми можемо отримати точну інформацію про те, що відбудеться. Очікуване значення при точній інформації буде загальним знаменником обраних дій. Звідси, очікуване значення повної інформації дорівнює різниці між очікуваним значенням при повній інформації і очікуваним значенням при існуючій інформації.

Приклад. Добовий попит на полуниці зображається таким розподілом ймовірностей:

попит	0	1	2	3
імовірність	0,2	0,3	0,4	0,5

Собівартість однієї одиниці \$3, продажна ціна — \$5 (тобто прибуток за одиницю — \$2).

Підприємство, що займається реалізацією, може тримати добовий запас в 0, 1, 2, чи 3 одиниці. Уявімо, що сьогоднішній запас не може бути проданим наступного дня. Платіжна матриця виглядає таким чином:

СТАН СЕРЕДОВИЩА					
Запас	Попит (імовірність)				Очікуване значення (A)
	0 (0,2)	1 (0,3)	2 (0,4)	3 (0,5)	
0	0	0	0	0	0
1	-1	2	2	2	1,4
2	-2	1 ^a	4	4	1,9
3	-3	0	3	6	1,5

^a Прибуток (попит i , запас j) = (продано шт.) $\times$ (прибуток на 1 шт.) — (не розпродано шт.) $\times$ (збитки на 1 шт.).

^b Очікувана цінність — сума усіх платежів в даному рядку, помножених на імовірності даного стану попиту.

Володіючи повною інформацією, можна зробити такий аналіз:

СТАН СЕРЕДОВИЩА					
Запас	Попит (імовірність)				Очікувана цінність (А)
	0 (0,2)	1 (0,3)	2 (0,3)	3 (0,2)	
0	0				0
1		2			0,6
2			4		1,2
3				6	1,2
					\$ 3,0

Висновок: Найкращий вибір у цій ситуації — тримати запас 2 з найбільшим очікуваним значенням \$1,90. Це краще, що можна зробити при тій інформації, яка є в наявності. При повній інформації є можливість заробити \$3. Значить, очікувана цінність повної інформації = $\$3 - \$1,90 = \$1,10$. Це і є максимальна ціна, яку має сенс заплатити за неї.¹

Отже, процес ухвалення рішень завжди ґрунтується на інформаційних ресурсах і чим більший обсяг інформації тим точніші і обґрунтованіші рішення менеджерів. Звідси можна зробити такі висновки:

1. Ухвалення та виконання управлінських рішень — найголовніший оціночний критерій керівних здібностей. Прийняття рішень — це процес, завдяки якому обирається лінія поведінки як вирішення певної проблеми.

Ухвалення управлінського рішення — це вибір однієї з кількох можливих альтернатив. Це модель, у якій фігурує певне число варіантів та можливість обрати кращий з них. Відсутність вибору ускладнює процес ухвалення рішення.

Програмовані рішення базуються на звичці, заведеному порядку або процедурній політиці і ухвалюються за типових обставин. Це результат послідовних кроків (заходів чи дій), що сприяють вирішенню проблеми.

¹ Финансовый анализ деятельности фирмы. — М.: «Ист-сервис», 1994. — С. 226-229.

Коли виникають проблеми або ситуації, для яких програмоване рішення непридатне або невідоме, то керівники або особи, від яких залежить ухвалення рішення, повинні звернутися до непрограмованого.

Компроміс — нейтральне чи тимчасове вирішення проблеми, що умовно задовольняє на даному етапі всі сторони, які приймають участь у конфлікті.

2. Всі управлінські рішення мають на меті сприяти досягненню організаційних цілей і знайти найкращий вихід з конкретної ситуації. Рішення вважається організаційним, коли його приймає керівник або особа, яка відповідає за його розробку та ухвалення, з метою виконання посадових обов'язків. Це спричиняє наявність типових ситуацій і потребує розробки стандартних, типових, шаблонних рішень в межах кожної управлінської функції.

3. Рішення можуть ухвалюватись як однією людиною, так і групою осіб. Існує три відомих методи групового ухвалення рішень: 1) колективне обговорення проблем за умов вільного висування проєктів рішення; 2) номінальний груповий спосіб; 3) метод «дельфі».

Рішення також приймаються на основі моделювання та програмування майбутнього розвитку ситуації.

4. При прийнятті управлінських рішень враховується фактор ризику — рівня визначеності, з яким прогнозується результат. Рішення приймаються у різних обставинах по відношенню до ризику. Ці умови традиційно класифікуються як умови визначеності, ризику та невизначеності ситуації, виходячи з наступного поділу інформації:

- повна інформація;
- неповна інформація чи така, що швидко змінюється;
- повна невизначеність.

Розділ 3.

Формування інформації про нові об'єкти обліку для системи менеджменту

3.1. Школи менеджменту та процес генерування інформації в «новій економіці»

Практика менеджменту в українському бізнесі ґрунтується на філософії Ф. Тейлора і Г. Форда, які розвивали **школу наукового управління** (1885-1920 рр.).

Ф. Тейлор (1856-1915 рр.) зосередив увагу на ефективності виконання завдань підприємства, а не людини. Рационалізація трудових процесів призводила до появи великої кількості функціональних менеджерів, поглиблення спеціалізації на основі операційного поділу праці (вивчення часу на операції; розробка стандартних норм і правил; навчання робітників; оплата за результатами; контроль за роботою робітників з боку менеджерів; підтримання дружніх відносин у колективі). Заслугою Ф.Тейлора є розробка основ планування і нормування праці, стандартизації робочих операцій і формування персоналу.

Г. Форд (1863-1947 рр.) сформулював принципи управління, що використовують на практиці (ієрархічна організація управління; масове виробництво з мінімальними витратами; стандартизація деталей; конвейеризація з глибоким поділом праці; удосконалення управління виробництвом).

Ідеї класичного менеджменту розвинув А. Файоль (1841-1925 рр.), який зосередив увагу на принципах ефективності системи управління та виділення у процесі управління шести функцій чи видів діяльності (технічна (виробництво); комерційна (постачання, збут і обмін); фінансова (пошук і раціональне використання капіталу); бухгалтерська (діяльність з обліку, аналізу і статистики); захисна (захист людей і власності); адміністративна або управлінська, яка включає п'ять функцій управління (планування, організація, розпорядження, координація і контроль).

Питання ефективності виробництва на основі наукових принципів досліджував Г. Емерсон (1853-1931 рр.). Він обґрунтував дванадцять принципів продуктивності праці (постановка мети; здоровий глузд; компетентна консультація; дисципліна; справедливість по відношенню до персоналу; швидкий, надійний, повний, точний і постійний облік; диспетчеризація; норми і розклади; нормалізація умов; нормування операцій; винагорода за продуктивність).

Для з'ясування причин, що вимагають розширення інформації необхідно, перш за все, проаналізувати розвиток менеджменту, оскільки облік обслуговує його. Сама по собі система обліку немає цінності, проте свою цінність отримує лише тоді, коли надає інформацію для менеджменту. Система обліку удосконалювалася разом з розвитком виробництва та менеджменту. Отже, дослідження в обліку позбавляються будь-якої цінності, якщо вони не мають зв'язку з блоком контролю загального циклу управління.

І, нарешті, завершував класичну школу менеджменту М. Вебер (1864-1920 рр.) — батько «ідеальної бюрократії» у відповідності до якої ідеальна модель управлінської системи включає: чіткий поділ праці та появу висококваліфікованих «вузьких» спеціалістів; ієрархічність рівнів управління; наявність формалізованих правил, процедур і стандартів робіт, обов'язків виконавців;

виключення особистих стосунків при виконанні робіт; панування духу формальної обов'язковості; набір на роботу у відповідності до кваліфікаційних вимог; кар'єрний ріст на основі компетентності та досягнутого досвіду.

Риси класичного менеджменту, який оформився у 20-х роках ХХ ст., панують в Україні до цього часу, хоча вони прийшли в протиріччя з вимогами сучасної організації діяльності та управління нею.

Теорія класичного менеджменту не може бути успішною в нових умовах глобалізації економіки, швидких змін у середовищі, формуванні інформаційного суспільства. Як не дивно, але такі напрями у менеджменті як **школа людських відносин і біхевіоризму**, які за рубежом почали розвиватися з кінця 20-х років (Е. Мейо, Р. Оуен, Г. Мюнстерберг, А. Маслоу, Ф. Герцберг, Д. Мак-Грегор), зовсім не розвивалися в Україні, хоча психологічний фактор в управлінні, як виявляється, справляє досить великий вплив на розвиток економіки.

Український менеджмент не враховував і досі не враховує досягнень інших шкіл управління, що формувалися протягом ХХ століття.

Не враховані, зокрема, досягнення емпіричної школи (40-50 рр.), яку створили П. Друкер, Д. Ральф, Ч. Альфред. Так П. Друкер зазначав, що управління — це особливий вид діяльності, який перетворює неорганізований натовп в ефективну цілеспрямовану групу з допомогою системи заінтересованості працівників у ефективній роботі. Він зазначав, що потрібно синтезувати досягнення класичного менеджменту з досягненнями школи людських відносин. Для цього ним розроблена модель «управління за цілями», а головним завданням проголошено «створення споживача».

Не використано в українському бізнесі досягнення **кількісної школи** (60-ті рр.), представниками якої (Р. Акофф, С. Бір, Д. Ехман, Ч. Хітч, А. Ентховен) менеджмент розглядається як логічний процес формалізації функцій управління на основі інформації. Так

Р. Акофф досліджував операції, інтерактивне планування, планування цілей і засобів.

С. Бір досліджував проблему кібернетизації управління, моделював життєздатні системи підприємства на основі нейрофізіологічного підходу до функціонування людського організму.

Автори кількісної школи поглибили розуміння складності процесів управління та запропонували для практики арсенал економіко-математичних і кібернетичних моделей рішення задач.

До цього часу український практичний менеджмент не знає плідотворних ідей **школи соціальних систем** (70-ті рр.), яка значну увагу приділяє змінам у середовищі та пропонує методи адаптації до них (І. Ансофф, Г. Саймон, Ч. Барнард, Р. Сайерт, Дж. Марч). І. Ансофф відзначав роль турбулентності зовнішнього середовища (змінюваності) і необхідність її врахування у стратегічному плануванні. Г. Саймон висунув адміністративну модель людини і займався проблемами біхевіоризму — управлінською поведінкою і процесом прийняття рішень в адміністративній організації. Завдяки своїм здібностям спільно використовувати досягнення таких різних наук, як психологія, обчислювальна техніка, економіка і політологія він домогся видатних наукових результатів, за які в 1978 р. став лауреатом Нобелівської премії з економіки.

Р. Сайерт і Дж. Марч розробили біхевіоральну теорію фірм, яка поглиблює розуміння процесу прийняття рішень. Ч. Барнард створив теорію поведінки управлінського персоналу в умовах кооперації. Функції менеджменту визначаються з урахуванням вимог внутрішнього і зовнішнього середовища і включають три складові: визначення мети; створення системи комунікацій і системи для передачі інформації як у вертикальному напрямі, так і між всіма індивідами та підрозділами; розробку набору стимулів для утримання і залучення персоналу для досягнення загальної мети.

Подальшого розвитку отримала теорія управління у зв'язку з формуванням **ситуаційної школи** менеджменту, в основі якої лежить ідея про пристосування бізнесу до швидких змін у ринковому середовищі в умовах невизначеності.

Так, фінські вчені (Сантілайнен та ін.) розробили теорію управління за результатами, американські вчені Т. Пітерс, Р. Уотермен, Р. Паскаль, Е. Атос працювали над розробкою теорії управління адаптацією (пристосуванням) до зовнішнього середовища.

Так, на основі дослідження діяльності американських і японських компаній, була запропонована концепція «7-S», яка включає сім елементів: стратегія, структура, системи, персонал, стиль, кваліфікація і цінності. Зміна будь-якого з елементів обов'язково викликає зміни в інших шести, що означає гармонізацію системи управління, але внаслідок невизначеності оточуючого середовища і різноманітності ситуацій та управлінських рішень, в принципі, не може бути єдиного підходу до формування загальної моделі управління. Автор концепції «7-S» Т. Пітерс критеріями ефективності управління вважає якість і орієнтацію на споживача, які досягаються через модернізацію і спрощення організації. Він критикує культ «гігантизму», тейлоризм, вузьку спеціалізацію праці, жорсткий контроль, низькозатратне виробництво. За його словами: «Кількісний, аналітичний компонент визначається внутрішньою, консервативною необхідністю. Пріоритетність скорочення витрат означає, що підвищення доходу відходить на задній план.»

Пітерс виправдовує «перевитрати» коштів на розробку виробів, контроль якості та обслуговування клієнтів. Навіть якщо ці вкладення не принесуть доходу в класичному розумінні, стимулювання інновацій і концентрація уваги на споживачах стануть потужними маркетинговими інструментами, які допоможуть компанії до-

сягти досконалості.¹ Книги Т.Питерса акцентують увагу на тому, що завдяки ідеї управлінської «революції» керівники просунулися значно вперед у розумінні основ досконалості організацій. Тираж його книг перевищив 4 млн. примірників, що свідчить про зацікавленість менеджерів проблемами управління ситуаційної школи, проте в Україні вони не знайшли прихильників.

І, нарешті, останньою за часом виникнення, з'явилася **теорія організаційної культури** (90-ті рр.). Сутність цієї теорії менеджменту полягає у визначенні того факту, що культура персоналу підприємства відіграє надзвичайно важливу роль, інтегруючи особливості фірми — системні, поведінкові, організаційні, соціальні, освітні.

Для вирішення питань організаційної культури на підприємстві необхідно: мати лідера, який може передбачити майбутнє; поширити його бачення серед членів організації; установити високі стандарти та шляхи їх досягнення; оприлюднити позитивні результати, які досягнуті групою, підрозділом, підприємством і окремими особами; винагороджувати за успіхи і карати за невиконання членів колективу.²

Екскурс в історію розвитку теорії менеджменту необхідний для спеціалістів інформаційних систем тому, що система обліку входить як за своїм змістом, так і за формальними ознаками в групу економічних наук за напрямом «Економіка підприємства та управління виробництвом». Для практиків, зрозуміло, цей факт не має особливого значення, оскільки в Україні ідеологія управління базується на ідеях бюрократичної школи з елементами класичного менеджменту. Щодо бюрократичного стилю управління М. Вебер, який його розробив, зазначав: «Мені стає жахливо від однієї думки, що коли-небудь світ спустошиться наповнившись дріб'яз-

¹ Класики менеджмента / Под ред. М. Уорнера / Пер. з англ. под ред. Ю.Н. Каптудавського. — Спб.: Питер, 2001. — 1168 с., С. 634.

² Туленков Н.В. Введение в теорию и практику менеджмента: Нав. посібн. — К.: МАУП, 1988. — 136 с., С. 101.

ком, маленькими людьми, що чіпляються за маленькі роботи... Такого ентузіазму бюрократам буде достатньо, щоби довести будь-кого до відчаю».¹

Ці пророчі слова збулися в такій державі, як Україна! Мабуть такого бюрократизму, як в нашій державі, не було і не буде в жодній країні світу! Треба зазначити, що спеціалісти з обліку на практиці виконують свої вузькі функції без врахування потреб менеджерів підприємства в інформації, а це знижує ефективність роботи не лише облікового апарату, а й управлінців. Обліковці не усвідомили до кінця факту глобальних змін у суспільстві, пов'язаних з трансформуванням планової економіки в економіку ринкового типу. Поки що у їх свідомості міцно тримаються стереотипи поведінки, позбавленої ініціативи і творчості, в той час, коли ринкові ситуації вимагають швидкого реагування на них і пошуку нетрадиційних, інноваційних методів нейтралізації негативного впливу на мікросередовище підприємства. У зв'язку з цим актуалізується проблема отримання інформаційних ресурсів та їх використання у роботі менеджерів, що дає значний економічний ефект без додаткового залучення капіталу. Використання інформаційних ресурсів сприяє розвитку «економіки знань», тобто економіка підприємства повинна базуватися на знаннях (інформації про внутрішнє і зовнішнє середовище), яке впливає на поведінку організації, зокрема на впровадження інноваційного підходу до розвитку стратегії й тактики виробництва і збуту продукції.

Про роль інформації яскраво виразився професор Ікудзіро Нонака, який опублікував статті «Просування до менеджменту «середина-верх-низ»: прискорення створення інформації» (1988 р.) і «Компанія, що створює знання» (1999 р.) та книгу «Управління створенням знань в організації» (1991р.).

¹ Кредисов А.И. История учений менеджмента. – К.: ВИРА-Р, 2000. – С. 155.

У 1995-1997рр. І. Нонака був директором Інституту досліджень бізнесу при університеті Хітосубасі (Японія). У 1995р. ним опублікована найбільш відома книга «Компанія, що створює знання», яка оголошена в 1996 р. Асоціацією американських видавництв «кращою книгою року» з проблем бізнесу і менеджменту. Ми можемо додати, що ці ідеї мають відношення також до обліку і до створення інформаційних систем на наукових засадах. Адаптації до зовнішнього середовища не можна досягти без такого ключового фактора успіху, як акумуляція інформації та перенесення знань, а також інформаційної орієнтації знань, які сприяють оновленню виробничої та збутової діяльності.¹

Ідея про просування до менеджменту «середина-верх-низ» тісно пов'язана з процесом створення інформації для окремих груп менеджерів — вищого, середнього та нижчого рівня. Інформація для вищого ешелону менеджерів повинна мати дедуктивний характер (узагальнений), для нижчого рівня індуктивний (деталізований). Для середнього рівня потрібна «компромісна», інформація, коли менеджери використовують одночасно узагальнену та деталізовану інформацію (рис. 3.1).



**Рис. 3.1. Інформація для менеджменту
«середина — верх — низ»**

¹ Класики менеджмента / Под ред. М. Уорнера / Пер. з англ. под ред. Ю.П. Каптуревского. — Спб.: Питер, 2001. — С. 573.

Можна зробити висновок про те, що з середини 90-х років починає розвиватися нова школа менеджменту, яку пропоную назвати школою створення знань і компетенцій пва, що в свою чергу обумовлено глобальною інформацією суспільства. На основі комп'ютеризації школа знань і компетенцій набуває незворотного характеру і в найближчі 20 років докорінно змінить природу фірм і виробничого процесу.

І. Нонака підкреслює, що інноваційні процеси в японських компаніях відповідають моделі створення, а не обробки інформації. Потрібно прагнути до інформаційної достатності, в якості умови, при якій надлишкова чи додаткова інформація необхідна кожному індивіду, відділу чи організації для виконання покладених на них функцій.

Інформаційна достатність безпосередньо впливає на показники її використання та формування знань в компанії.¹ Великі компанії генерують інформацію для кожного з рівнів менеджменту окремо, середні — в залежності від масштабу: якщо вони наближаються до великих, то інформацію забезпечують для кожного з трьох рівнів управління, а при наближенні до малих — інформацію створюють за «компромісним» варіантом, коли збирають дані в такому розрізі, в якому вимагає та чи інша ситуація.

Історичний огляд розвитку теорії менеджменту, свідчить про постійний процес врахування об'єктивних і суб'єктивних факторів впливу на моделювання способів управління, адекватних конкретно-історичним етапам функціонування економіки. В той же час, модель українського менеджменту не відповідає умовам ринкової економіки, хоча існують тенденції, які об'єктивно спонукають змінити парадигму управління.

Якщо говорити про систему обліку та її вплив на удосконалення якості роботи менеджменту, то потрібно

¹ Класики менеджмента / Под ред. М. Уорнера / Пер. з англ. под ред. Ю.Н. Каптуревского. — СПб.: Питер, 2001. — С. 575.

врахувати в ній ті зміни, що диктує реальність по відношенню до системи управління. Основними причинами необхідності змін у системі обліку є досягнення науково-технічного прогресу та соціальні перетворення у суспільстві.

Будь-яка практична діяльність ґрунтується на теорії, навіть у випадках, коли практики і не підозрюють про це, а тому теоретичні дослідження мають цінність для удосконалення існуючої практики. Таке твердження особливо актуальне для інтелектуальних систем функціонування суспільства, до яких, зокрема, належить система обліку. Спроби пристосувати систему обліку, яка діяла протягом 1917-1991рр. в СРСР, для нових умов економічного розвитку України виявилась невдалою і лише породила нові проблеми. Такий стан не важко було передбачити, адже перехід суспільства від однієї форми до іншої вимагає не ремонту, а кардинальних змін в усіх суспільних інститутах, в тому числі в системі обліку. Крім цього треба врахувати об'єктивні закони розвитку світової економіки, адже поки уряд був заклопотаний поточним реформуванням економіки України, в світі відбувались кардинальні зміни щодо тактики і стратегії подальшого економічного зростання.

Такі країни як США, Японія, ФРН та інші найбільш розвинуті країни світу вирішували в останні 15-20 років проблему формування суспільних систем на принципах соціального інтелекту — розробляли відповідні структури, механізми стимулювання праці й творчості, зниження соціальної ентропії у відповідності з інформатизацією суспільства.

Формуванню «нової економіки» сприяють фактори науково-технічного прогресу, в тому числі й розуміння необхідності створення системи обліку на наукових засадах.

Першим фактором формування нової парадигми обліку стає усвідомлення того, що економічне зростання

в сучасному світі базується на інформаційних ресурсах, використання яких дає значний економічний ефект за рахунок економії факторів виробництва на основі впровадження нових технологій.

Наростання кризових явищ в економіці України, яке розпочалось ще у середині 80-х років, було викликане, поряд з іншими причинами, неспроможністю економічної системи здійснити інформаційно-технічну революцію, яка обумовила перехід індустріальних країн до інформаційного суспільства. Цьому процесу заважали не лише деформації соціалізму, але й інерція соціально-економічного мислення, яке ґрунтувалось на вузько-економічному детермінізмі, ігноруванні духовних, соціокультурних цінностей, інформаційних факторів розвитку. В суспільстві, яке не вступило в епоху інформатики високоінтелектуальні машини, системи та виробничі комплекси, що управляються творчими системами, виявились не життєздатними.

Не заперечуючи важливості матеріальних потреб та інтересів для розвитку виробництва, які мають фундаментальний характер і впливають на всі сфери життя, розвинуті країни акцентують увагу на посиленні ролі інформаційних ресурсів у виробничому процесі. Аналіз розвитку економіки розвинутих країн показує, що матеріальні, трудові та фінансові ресурси все більше визначають зростання багатства не прямо, а опосередковано, через творчі процеси (інформаційні).

Ось чому економічна теорія повинна підняти економічну практику і її регулювання до рівня, який диктують вимоги нової інформаційної цивілізації. Ключовою проблемою нової економічної теорії повинна виступати проблема формування організованого інформаційного ринку, як частини інтелектуального ринку».¹

¹ Каныгин Ю.М., Калитич Г.И. Основы теоретической информатики. – К.: Наукова думка, 1990. – С. 208.

Україна зараз знаходиться в стадії переходу до ринку, з однієї сторони, та в стадії переходу від індустріальної до інформаційної (кібернетичної) стадії розвитку — з іншої. При цьому основна увага зосереджується на економічних перетвореннях (що є економічним детермінізмом), і недостатня увага — на філософському, методологічному аспекті інформатизації суспільства. Саме світоглядна позиція на основі інформаційного підходу до подальшого розвитку економіки є визначальною серед факторів суспільного розвитку, а тому актуальним є формування інформаційного суспільства.

Традиційний вузькоекономічний детермінізм, як філософія розвитку, повинен поступатися інформаційно-інтелектуальному детермінізму. Для прикладу можна навести Японію, яка має дефіцит матеріальних факторів виробництва, але за інших скромних ресурсів (в тому числі і трудових) посідає друге місце в світі за рівнем розвитку, тому що виходить з нової парадигми суспільного виробництва, динаміка якого ґрунтується на використанні інформаційних ресурсів.

Облік, як частина інформаційної системи підприємства, повинен розвиватися, виходячи з необхідності зменшення ентропії (неупорядкованості) знань, теоретичною основою його удосконалення повинні стати фундаментальні науки, зокрема інформатика.

На трансформацію системи обліку суттєвий вплив справляє інформатика, яку можна назвати соціальною генетикою. Інформатика пов'язується з інформаційними технологіями вищого рівня, які базуються на штучному інтелекті ЕОМ.

Інформатика не просто пов'язана з інформаційними процесами, які є складовою розвитку суспільства, а з машинними інформаційними процесами, які виникли лише в наш час (70-80-ті рр. ХХ ст.). З інформатикою асоціюється перехід від автоматизації допоміжних рутинних операцій розумової праці до використання машин безпосередньо в творчому процесі та оперативному

управлінні. Основою інформатики є автоматизовані інформаційні системи різного класу та призначення (АІС). Такі системи реалізують інформаційні динамічні технології, що охоплюють в соціальних системах повний цикл — від зародження нових знань до їх трансформації в інформаційні ресурси з подальшим перетворенням у матеріальні фактори прогресу.¹

Основним поняттям інформатики є «інформаційні ресурси», якими слід вважати всі знання, що підходять під визначення «інформація», а також інформація, що характеризується як знання. Інформаційний ресурс — це семантична інформація у вигляді понятійного знання. Інформатика відображає не стільки індивідуальні, скільки суспільні (колективні) знання. Індивідуальні знання трансформуються в суспільний інтелект за допомогою інформаційних зв'язків між людьми. Соціальний інтелект взагалі не можна розглядати поза інформаційно-комунікативним процесом. Для розуміння інформаційного ресурсу важливе значення має форма існування та подачі знання. Під знаннями розуміють відображення різних сторін дійсності у вигляді ідей, понять, уявлень про предмети та явища.

Знання можуть передаватися іншим людям, матеріалізуватися та існувати в різних формах:

- «живі» знання (кваліфікація працюючих);
- уречесвлені знання (в продукції, роботах, послугах);
- інформація (повідомлення).

Знання у вигляді повідомлень, які мають цінність для отримувача, є інформаційним ресурсом.

Слід відзначити, що не всі повідомлення є інформаційним ресурсом до того часу, поки вони не будуть оцінені користувачем. Це означає, що зафіксованна, але не оцінена інформація не є інформаційним ресурсом. Завдання науковців полягає в тому, щоб перетворити

¹ Каныгин Ю.М., Калитич Г.И. Основы теоретической информатики. — К.: Наукова думка, 1990. — С. 7-9.

розсіяну інформацію, що зафіксовання в друкованій продукції, в інформаційні ресурси.

Сам по собі інформаційний продукт не може привести в дію певну систему. Лише матеріальні сили — різні види ресурсів підприємства, можуть привести систему в рух, проте інформаційний ресурс, як фермент, переводить ці ресурси з латентного в активний стан та спрямовує їх у задане русло.

Отже, інформаційний ресурс забезпечує приріст вільної енергії в цілеспрямованих системах соціальної природи за рахунок зниження ентропії.¹ Поняття ентропії характеризує відхилення систем від певного оптимального стану. Ентропія показує міру впорядкованості організаційних систем, міру релевантності (відповідності) їх стану цільовим установкам.

Відносно системи обліку ентропія означає, що навіть при ідеальному зовнішньому (формальному) порядку методології та організації облікового процесу, який розробляє Міністерство фінансів, система може функціонувати неефективно, а бухгалтери при їх завантаженості, займатися малопродуктивною роботою, витрачати зайвий час без будь-якої користі. Справа не лише у формальному порядку, який також необхідний, але й у відповідності внутрішнього стану системи обліку поставленій меті. На підставі цих теоретичних положень можна сформулювати закономірність про те, що чим вищий інформаційний рівень підприємства, як виробничої системи, тим нижчий рівень ентропії, тим економічніше витрачає воно ресурси — сировину, матеріали, енергію, робочу силу, гроші, час тощо.

Пониження рівня ентропії означає залучення інформаційних ресурсів у сферу управління, що економічно є доцільнішим, ніж залучення у виробничий процес додаткових факторів виробництва.

¹ Каныгин Ю.М., Калитич Г.И. Основы теоретической информатики. — К.: Наукова думка, 1990. — С. 26.

Ентропія поділяється на внутрішню (вхідна) і зовнішню (додана), при цьому вихідна ентропія пов'язана з недовикористанням інформаційних ресурсів, а додана — з їх недостатком. Усунення вихідної ентропії можливе за рахунок вивчення досвіду та використання нових методик обліку, а усунення доданої ентропії — за рахунок творчих проривів в науковому плані, нових ідей, використання досягнень інших наук тощо.

Інформаційні ресурси, на відміну від матеріальних, енергетичних, трудових та фінансових, характеризуються деякою специфікою, яку слід враховувати при проектуванні інформаційних систем:

- невичерпаність — з часом не зникають, а приростають;
- багаторазовість використання тієї ж інформації;
- цінність мають лише при використанні інформації у поєднанні з факторами виробництва;
- ціниться нижче вартості внаслідок того, що часу на відтворення вимагає менше, ніж на здобуття знань;
- висока наукоємкість;
- легко зберігається та передається.

Інформаційні ресурси залучаються в господарський оборот за допомогою розробки моделей, алгоритмів, програм, проектів процесів та явищ, які відбуваються у виробничій системі і можуть бути формалізовані.

Важливим завданням інформатики є інтелектуалізація суспільства та його підсистем. Метою цього процесу є розширення творчого елементу в роботі працівників, а також соціальних систем — підприємств, управлінського апарату, працівників бухгалтерії тощо. Основна увага зосереджується на змістовій стороні функціонування систем та їх віддачі, а це означає, що процедури, регламенти, документи, управлінські структури повинні бути переглянуті і оптимізовані за критерієм «розумності» та показниками витрачання часу.

Внутрішній стан систем визначається методом соціальної діагностики (методом експертних оцінок) за допомогою виявлення відхилень від еталонного стану

за критерієм недовикористання інформаційного ресурсу. Мета діагностики — виявлення внутрішніх хвороб організаційної системи, а не зовнішніх недоліків роботи (слабка дисципліна, недовантаженість працівників тощо). Діагностика передбачає соціологічні заміри рівня ентропії конкретної системи.

Формами зростання ентропії управлінської системи є:

- зростання інформаційного шуму (документопотоків, процедур і регламентів управління, зайві структури, дублювання функцій);
- зайвий ріст числа управліців і витрат на їх утримання;
- ріст бюрократизму, послаблення виконавської дисципліни;
- викривлення стану справ за ієрархічними рівнями управління;
- порушення субординації між рівнями управління;
- перелевантність інформації;
- нечіткість контурів управлінських структур;
- некомпетентність працівників;
- зменшення творчої частини роботи та зростання рутинної;
- організаційне та моральне старіння управлінського апарату.

Для зниження рівня ентропії управління потрібно розробляти і впроваджувати антиентропійні заходи: інформатизація системи управління спрямовані на підвищення інтелектуального рівня, використання творчого потенціалу.

Облік виконує роль інформатора управлінської системи щодо забезпечення повноти та достовірності даних про всі суттєві сторони господарської діяльності об'єкта управління. Якість обліку та ступінь забезпеченості інформацією системи управління залежить від рівня ентропії системи управління, яка відіграє активну роль, а облік підпорядковується їй як організаційно, так і в методологічному відношенні.

Інформація дозволяє зняти невизначеність об'єкта управління, показує відмінність одного об'єкта від ін-

шого. З необмеженої кількості індивідуальних характеристик об'єкта відбираються лише ті з них, що мають найважливіше значення стосовно вивчення певного явища чи процесу. Інформація — це не просто нові знання, а зміна знань в напрямку розширення уяви спостерігача відносно мети і шляхів її досягнення. Таке трактування терміну «інформація» вимагає постійної оцінки отриманих даних та доповнення новими даними у міру необхідності.

Отже, облік розвивається з врахуванням вимог інформатики, а його методологічна база розширюється за рахунок введення в науковий оборот понять «інформаційні ресурси», «ентропія», «інтелектуалізація праці» та інших, що дозволяє значно поглибити проблематику та уточнити принципи організації і методології, досліджень.

Другим фактором, що обумовив невідповідність системи обліку сучасним вимогам, є слабкий рівень кібернетизації. Для розуміння ролі кібернетики та осмислення процесу кібернетизації системи обліку необхідно вивчити проблематику кібернетики та можливість використання її досягнень на сучасному етапі та на перспективу. Кібернетика відноситься до категорії молодих наук (виникла в 1948р.), але в її арсеналі є цінні здобутки.

Кібернетика є наукою про управління і зв'язки в живих організмах, машинах і в суспільстві. В основі кібернетики лежить ідея аналогії, структурної подібності (ізоморфізму) в регулятивних процесах, які відбуваються в системах різної природи — біологічних, технічних, соціальних. Кібернетика обґрунтовує принципи зворотного зв'язку, як універсального методу, що лежить в основі управління та регулятивних процесів у природі та суспільстві.

Зворотні зв'язки кібернетика поділяє на позитивні (посилюють командний вплив на об'єкт управління) і негативні (коригуючі команди, що надходять з блоку управління). Регулятивний процес здійснюється при на-

явності позитивних і негативних зворотніх зв'язків, але рівень функціонування будь-якої системи, її життєздатність і ефективність визначається саме негативними зворотніми зв'язками, в яких командні імпульси надходять з урахуванням конкретних ситуацій, що виникають в об'єкті управління.

Кібернетика вивчає складні системи, надаючи принципового значення самому поняттю «складності». Об'єктом вивчення в кібернетиці є цілеспрямовані системи, які прагнуть до доцільної поведінки, до досягнення найбільш бажаного стану. Саме до таких складних систем можна віднести облік, який має чітко виражену мету — вироблення інформаційних ресурсів для системи управління. Мета обліку визначається зовнішнім середовищем, вона є осмисленим актом. Наявність мети системи обліку є виправданим і зручним позначенням, що визначає особливість цієї кібернетичної системи.

Для нас значний інтерес являє дослідження функцій системи бухгалтерського обліку, як кібернетичної системи взагалі. Функція системи проявляється через її поведінку, тобто при дослідженні необхідно визначити що робить ця система.

Як будь-яка система, облік виділяється з навколишнього середовища підприємства на основі певної процедури, що передбачає виділення об'єкту спостереження (господарська діяльність та формування інформаційних ресурсів про неї); спостерігача (бухгалтерія) та мети спостереження (інформація для управління, зниження рівня ентропії).

Спостерігач виділяє систему з навколишнього середовища в результаті чого утворюється два елементи:

- система обліку;
- зовнішнє середовище.

Система зв'язана з зовнішнім середовищем двояким чином: зовнішнє середовище діє на систему через входи,

а система діє на зовнішнє середовище через виходи¹ (рис. 3.2):



Рис. 3.2. Виділення системи із зовнішнього середовища

На вході в систему бухгалтерського обліку ($x_1, x_2, \dots, x_m$) показується речово-енергетичні, трудові та фінансові ресурси, які надходять від постачальників, покупців, а на виході готова продукція, роботи та послуги ($y_1, y_2, \dots, y_n$).

На вході в систему і виході з неї може бути досить велика номенклатура ресурсів та продукції, тому спостерігач (бухгалтерія) приймає до уваги тільки ті елементи, які мають суттєве значення для поставленої мети перед даною системою спостереження. Несуттєві елементи ігноруються або враховуються як інформаційний шум. Система характеризується також різними параметрами внутрішньої організації та стану, одні з яких є суттєвими (враховуються), а інші несуттєвими (не враховуються). Якщо стан входів, виходів і параметрів системи зафіксовані в деякий момент часу t , то ми можемо записати три вектори, які характеризують систему:

$$\begin{aligned} \text{вектор станів входів } X_t &= (x_1, x_2, \dots, x_m) t; \\ \text{вектор станів виходів } Y_t &= (y_1, y_2, \dots, y_n) t; \\ \text{вектор внутрішніх станів } S_t &= (S_1, S_2, \dots, S_k) t. \end{aligned} \quad (3.1)$$

Функція системи (поведінка) характеризується вектором Y_t станів виходів. Якщо припустити, що в момент t стани виходів визначаються станами входів системи і її внутрішніми станами, то функцію можна записати формулою:

¹ Терехов Л.Л. Кибернетика для экономистов. – М.: Финансы и статистика, 1983. – С.13.

$$Y_t = f(X_t, S_t). \quad (3.2)$$

Ця функція може бути дискретною або безперервною, детермінованою або статистичною. Знання такої залежності дає достатньо інформації для того, щоб магі уяву про систему. Якщо така система цілеспрямована, то серед виходів із системи можна обрати такий варіант, що в найбільшій мірі задовольняє систему управління або застосувати методи активного впливу на входи і внутрішній стан системи для досягнення необхідного результату на виході.

Система обліку є досить складною внаслідок ієрархічності внутрішньої будови та розвинутих взаємозв'язків між елементами. Така складність приводить до необхідності використання такого поняття як «чорний ящик».

Облік є «чорним ящиком» для системи управління через те, що її працівники не обізнані або мало обізнані з обліковим процесом та формуванням інформаційних ресурсів. Це робить систему обліку закритою для спостерігача з системи управління. Завданням сучасного етапу розвитку економіки є підвищення кваліфікації управлінського апарату та оволодіння знаннями з обліку. Досвід розвинутих країн свідчить про те, що обліку в бізнесі надається особлива увага, а його дані використовують цілком свідомо для прийняття управлінських рішень і розвивають спеціальний напрям — управлінський облік.

Подальший аналіз системи пов'язаний з структурним методом. Структурний аналіз ґрунтується на тому, що система поділяється на підсистеми, в залежності від мети дослідження. Зокрема господарська діяльність підприємства, яка фіксується в обліку, може бути структурована за рівнями управління (підприємство, цех, дільниця, бригада, робоче місце), за процесами (інвестування, постачання, виробництво, збут), за елементами витрат (матеріали, заробітна плата, відрахування на соціальне страхування, амортизація, інші витрати) тощо.

Якщо на початку дослідження облік для некомпетентної людини є «чорним ящиком» то структурний аналіз системи дозволяє виділити окремі підсистеми та елементи, з яких складається система, що робить її відкритою для спостерігача.

Визначаючи структуру системи як комплекс елементів, кібернетика основну увагу зосереджує на вивченні зв'язків між елементами. Наявність зв'язків між двома елементами означає, що вихід в одному з них є входом в інший, а це приводить до змін у всіх елементах, які зв'язані між собою.

В обліку відображена певна кількість об'єктів спостереження (рахунки як елементи системи), які зв'язуються між собою за допомогою кореспонденції рахунків (метод подвійного запису). При n елементах максимальне число зв'язків визначається формулою:

$$A = n(n - 1), \quad (3.3)$$

де A – число зв'язків;

n – кількість рахунків.

Облік є впорядкованою системою, в якій окремі підсистеми і елементи знаходяться в ієрархічній залежності.

Структура і функції системи обліку повинні вивчатись як на стадії аналізу, так і на стадії синтезу, мета аналізу системи — повне пізнання закономірностей функціонування при існуючій структурі, а синтезу — проектування такої системи, в якій найкраще буде реалізована функція. Стадія синтезу є активною системоутворюючою діяльністю.

Кібернетичний підхід до вивчення дійсності відрізняється від традиційного. Якщо традиційний метод ґрунтується на ізольованому вивченні окремих частин і властивостей цілого, то кібернетичний — на дослідженні зв'язків, відношень між підсистемами в системі, та елементами в підсистемах. І, нарешті, кібернетичний метод розглядає систему в цілому, виділяючи такі властивості, функції, мету, які не притаманні ні одній з підсистем,

що в традиційному методі ніяк не враховувалось. Ось тому в подальшому в дисертації досліджується система контролінгу, як нового напрямку розвитку обліку виходячи з кібернетичного методу. Контролінг має нові властивості, що притаманні йому, як загальній системі, на відміну від її складових (управління, планування, аналіз, контроль).

Кібернетика використовує в якості універсального методу дослідження моделювання. Модель обов'язково повинна мати спільні риси з об'єктом дослідження. Спостерігач у системі обліку відстежує не сам об'єкт спостереження, а ту абстрактну модель, яку він ставить між собою та об'єктом. Модель відображає основні суттєві сторони явищ чи процесів, які відбуваються в об'єкті спостереження. Моделі поділяються на види:

- інтуїтивні (виражені на папері);
- фізичні (макети, муляжі);
- знакові (вираженні мовою, алгоритмами, графічно, математично);
- функціональні (описують залежності між входом і виходом системи);
- структурні (описують оргструктури систем).

Моделювання дає можливість експериментувати над об'єктом дослідження (змінювати параметри, вхідні дані, умови і обмеження) з метою виявлення до яких результатів приведе зміна окремих підсистем та елементів системи, в загальній системі.

Кібернетичний підхід, застосований при дослідженні бухгалтерського обліку, дає можливість розглянути проблеми під іншим кутом зору, ніж це робилось на основі традиційних підходів. Зокрема використання моделювання, проектування систем, вивчення функціонування систем, структуризації та ієрархії систем дає можливість удосконалити систему інформації на наукових засадах.

Третім фактором впливу на удосконалення системи обліку є теорія комунікацій та обмін інформацією між персоналом підприємства.

Комунікаційні зв'язки відображають активне формування взаємовідносин між елементами системи з приводу отримання, форми подачі та методів передачі інформації.

Дослідження комунікативних зв'язків мають актуальне значення для розуміння процесу обміну інформацією між підсистемою отримання та обробки даних, з одного боку, та поданням своєчасної та релевантної інформації в систему управління, з іншого. Зв'язки між підсистемами однієї системи, та між елементами всередині системи чи окремими підсистемами, називають каналами передачі інформації.

Якщо облік вважати за одну із систем спостереження реєстрації, групування, агрегування, аналізу та передачі інформації про факти господарської діяльності апарату управління, то поряд з чисто обліковими процедурами збору і обробки інформації виникає зовсім нова процедура — доведення інформації до споживача.

В сучасній теорії обліку відсутні будь-які згадування про комунікаційні зв'язки бухгалтерії з службами системи управління, хоча вивчення таких зв'язків є необхідним для ефективного використання інформаційних ресурсів, отриманих в системі обліку та залучених в систему управління.

Інформація передається від системи обліку в систему управління з допомогою логічних інформаційних зв'язків по наперед визначених каналах. Переосмислення теорії обліку пов'язується із загальною тенденцією, яка полягає у розумінні суті науки, як історіографії господарства, а не як засобу управління господарськими процесами.

Роль бухгалтера полягає в тому, щоб допомагати адміністрації здійснювати політику раціонального господарювання, готувати рішення щодо оптимального використання потенціалу підприємства і отримання прибутку.

Будь-які системи, в яких основна роль належить людині, успішно розвиваються за умови чіткого визначення мети та використання законів теорії управління. Це стосується також системи обліку.

Теорія управління є фундаментальною наукою, закони якої мають універсальне значення для розуміння будови і функціонування систем. Одним з принципів управління вважається те, що управлінці є частиною системи, а функції управління розподіляються по всьому контуру архітектури системи. Управління неможливо відділити від системи, а його існування залежить від поведінки самої системи.

Четвертий фактор, що вимагає суттєвого перегляду теоретичних основ розвитку системи обліку в нашій країні пов'язують з необхідністю використання досягнень теорії управління.

Сучасна практика господарювання підтверджує висновки теорії про те, що настав час переорієнтації традиційних на принципово нові задачі виходячи з того, що «головне завдання суспільства і, особливо, економіки вбачається в отриманні чогось іншого, відмінного від попереднього, а не в поліпшенні вже існуючого».¹ Така переорієнтація обліку є не простим побажанням, а вимушеним кроком. Відомо, що розвинуті суспільства (США, Японія, ФРН та інші) знаходяться на ранніх стадіях великого технологічного зрушення, викликаного розробкою та впровадженням у виробництво високих технологій включаючи всі форми комп'ютерних та комунікаційних систем, робототехніки, біоінженерії. Використання високих технологій, без сумніву, є силою спроможною вивести суспільство на якісно новий етап розвитку в найближчі 10-15 років. Разом з цим посиляться роль управління в складних системах на основі інформаційних ресурсів.

Щоб не залишитись на узбіччі науково-технічного прогресу і забезпечити економічний розвиток України, необхідно нарощувати зусилля в подоланні нашого відставання від розвинутих країн, в тому числі і в інфор-

¹ Бир С. Мозг фирмы. – М.: Радио и связь, 1993.

маційному просторі, зокрема в розробці належної системи бухгалтерського обліку.

Облікову систему необхідно розглядати як складову системи управління на основі теорії управлінського процесу. Якщо економічний стан та місце у світі окремих країн в недалекому майбутньому будуть визначати новаторські технології, то технологічну революцію неможливо буде здійснити, залишаючись в рамках традиційних технологій з їх жорсткою автоматизацією та рутинним управлінням на основі паперових носіїв інформації, традиційними конторами. Розвиток інформдинамічних процесів та систем вимагає створення і розвитку інформатики, переходу до нового, багатомірного розуміння інформаційних процесів, соціальної ролі інформаційного ресурсу.

Інформдинамічні системи означають процес переходу знання у безпосередню силу виробничого процесу. Вони забезпечують цілеспрямований і ефективний обмін енергією у вигляді інформаційної і фізичної роботи. Інтегральна функція таких систем полягає в акумуляції всього потенціалу знань та перетворення їх в інформаційний ресурс.¹

Отже, найважливішою проблемою сучасної теорії управління є розробка такої інформаційної моделі, яка б забезпечила життєздатність підприємства в умовах постійної зміни і ускладнення середовища, в якому воно функціонує. Для забезпечення життєздатності підприємства необхідно знайти спосіб вимірювання його власної внутрішньої рівноваги.²

Система, яка може впоратись з випадковим і непередбаченим втручанням в неї, забезпечуючи внутрішню рівновагу, називається надстабільною. Підприємства відносяться якраз до таких систем.

¹ Каныгин Ю.М., Калитич Г.И. Основы теоретической информатики. – К.: Наукова думка, 1990. – С. 69.

² Бир С. Мозг фирмы. – М.: Радио и связь, 1993. – С. 34.

На систему впливають стимули, що знаходяться внутрі або поза системою для знаходження і розпізнавання яких в контурі управління повинен бути пристрій реєстрації стимулів. В якості такого пристрою в економічних системах служить бухгалтерська служба та інші економічні та технічні служби, які сприймають та оцінюють стимули, знаходять методи сповіщення про них в термінах, зрозумілих для працівників системи управління. Пристрій реєстрації стимулів (даних, фактів) називається перетворювачем.

Бухгалтерська служба виступає в значенні перетворювача стимулів на інформаційні ресурси, які служать вихідною інформацією для аналізу ситуацій і прийняття рішень.

На рис. 3.3 показано принцип дії перетворювача та його ролі в системі управління.¹

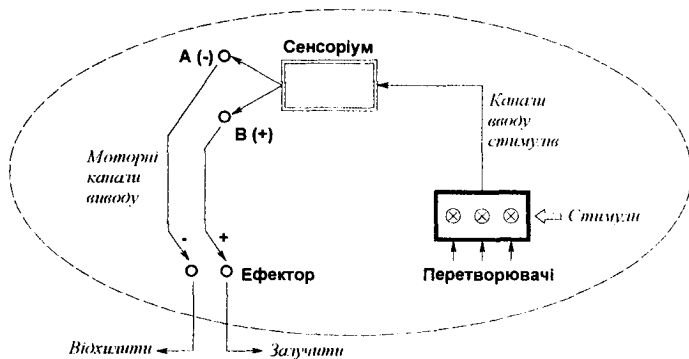


Рис. 3.3 Управляюча система та її елементи

На рис. 3.3 сенсоріум означає пристрій (в економічних системах служба) обов'язком якої є реєстрація наявності стимулів та їх класифікація. Ця служба може підсилювати (+) або зменшувати (-) дію стимулів в залежності від того допомагають вони діяльності систе-

¹ Бир С. Мозг фирмы. – М.: Радио и связь, 1993. – С. 35.

ми чи перешкоджають. Від сенсоріуму подаються команди на відповідні точки (центри) управління (А, В), які приймають рішення залежно від характеру стимулів. Щоб обрати положення вмикача (А чи В) сенсоріум порівнює очікуваний результат ефекту свого вибору за критерієм стабільності системи.

Канал, по якому надходять стимули в систему називається сенсорним каналом входу (вхідні дані), а канал, що замикає ланцюг управління — моторним каналом виводу (вихідні дані).

Реально ця система набагато складніша, ніж показано на схемі, бо на вході і виході з неї існує безліч каналів, а сенсоріум має складну структуру і функції.

Роль обліку в цій системі зводиться до того, щоб максимально врахувати стимули та класифікувати їх, тобто виконувати функцію перетворювача.

Така кібернетична модель процесу управління дає можливість однозначно визначити місце обліку в системі управління на дійсно науковій основі, зрозуміти завдання та проблеми обліку на високому рівні, в системі вищого порядку (управління). *Однією з складних проблем обліку є розпізнавання окремих вхідних і вихідних стимулів та каналів.* Часто їх неможливо кваліфікувати, а розпізнати можна лише пучки каналів. На привичній мові бухгалтера це означає, що навіть отриманні стимули (сигнали, документи, дані, факти) за наперед заданою програмою часто неможливо перетворити в поняття, зрозумілі для сенсоріуму, а також не ясно по якому каналу (якій конкретно службі управління) подавати дані. Це призводить до втрат цінної інформації для управління, та становить загрозу для стабільності системи внаслідок несвоєчасного реагування на стимули.

Другою проблемою, у зв'язку з цим, є байдужість облікової системи до тих стимулів, які виникають у новому середовищі (перехід підприємств до ринку, конкуренція, науково-технічний прогрес, зміна покупців, постачальників тощо). Такий стан пояснюється

неадекватною реакцією управління обліку міністерства фінансів, відповідального за методологію обліку в країні, на кардинальні зміни у функціонуванні підприємств у новому середовищі, а самі підприємства не мають права міняти методологію фінансового обліку.

Третьою проблемою є фіксація стимулів і особливо їх класифікація за різними ознаками (класифікація документів, обробка їх в комп'ютерному середовищі, час подання сенсоріуму, слабкі та сильні стимули, миттєва реакція сенсоріуму чи з запізненням та інше).

Четвертою проблемою є вивчення входу в систему, починаючи з визначення набору рецепторів, які сприймають та фіксують інформацію про окремі аспекти стану зовнішнього світу в ефективно діючі канали і кінчаючи сенсоріумом, де інформація збирається і оцінюється. Тут важливо забезпечити можливість однозначного розуміння деталей стимулів як рецептором, так і сенсоріумом з метою забезпечення ефективної роботи системи. У випадку, коли сенсоріум має більшу можливість розрізняти деталі стимулів, ніж рецептор, то вона може бути втраченою через неспроможність рецептора генерувати повну інформацію. Якщо ж рецептор буде мати більшу можливість розрізняти деталі стимулів, то така властивість може бути втрачена при передачі сенсоріуму, який здатний розрізняти деталі, з меншими можливостями.

Слід врахувати потужність каналу передачі та можливість своєчасно довести всю інформацію від рецептора до сенсоріуму. Те ж саме можна сказати про канали виводу.

Що стосується сенсоріуму, то він складається з двох частин. З боку входу необхідна пропускна спроможність, яка дорівнює числу рецепторів на сенсорній платі, а на стороні виходу така ж пропускна спроможність на моторній платі з її ефекторами дії. В системі управління треба враховувати кібернетичний принцип «різноманітності», який застосовується в управлінні і форму-

люється таким чином — різноманітність на вході для системи в цілому повинна відповідати різноманітності на виході, а це означає неправомірність вимог керівництва підприємства створити просту і дешеву систему управління.

Теоретично складність системи управління повинна бути адекватною складності об'єкта управління, але практично важко забезпечити різноманітність через обмеженість засобів для цього. Для забезпечення мінімального рівня різноманітності використовують принцип організації та комп'ютеризації систем. Організаційні схеми управління полягають у відображенні окремих частин підприємства та взаємозв'язків підприємства з метою показати як розподіляється відповідальність. Такі схеми іноді доповнюються описом функцій виконуваних персоналом, щоб показати як працює система в цілому.

Проти такого підходу є ряд заперечень щодо їх ефективності:

- розробка схем є досить довільним процесом;
- в схемах немає відповіді на питання про оптимальний спосіб перетворення від входу до виходу;
- схеми розраховані на ручний спосіб обробки інформації, а не з допомогою комп'ютерів, тому потрібні замість архаїчних систем інші способи мови;
- не схеми, а модель управління в кібернетичному аспекті відповідають сучасному рівню розвитку підприємництва.

Управління підприємством слід розуміти як дещо більше, ніж просто взаємодія працівників апарату управління, воно повинно ґрунтуватись на знанні інформатики, структури інформаційних ресурсів і потоків, методів обробки інформації, її стискання, теорії управління та інших аспектів роботи з інформацією. У відповідності до цього облік у якості фільтра інформаційних ресурсів повинен бути організований на тих же принципах, що і система управління. Між системою управління та підсистемою обліку, який виступає частиною

системи управління, повинна бути повна узгодженість щодо формування інформаційних ресурсів та принципів обробки інформації.

Слід враховувати дуже важливий принцип, що конкретні схеми і моделі підприємства, які використовуються для демонстрації функціонування підприємства є статичними (рис. 3.4), а завдання полягає в тому, щоб показати загальну динаміку.¹

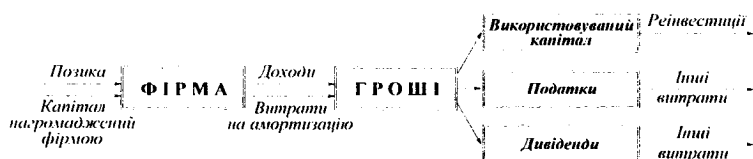


Рис. 3.4. Капітал та його використання

Якщо розглядати фірму як адаптивну систему, то можна запропонувати кращий варіант рішення задачі щодо використання капіталу (рис. 3.5).

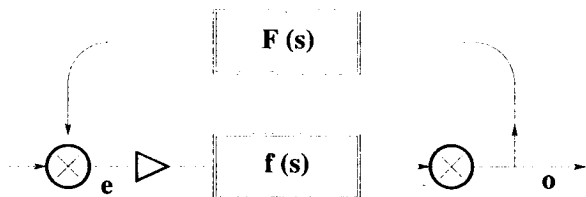


Рис. 3.5. Нова версія подання рисунку 3.4.

На рис. 3.5 індексом e позначено вхідні дані, o — вихідні перемінні дані, $f(s)$ — функціональна залежність між вхідними і вихідними даними, $F(s)$ — показує функцію зворотного зв'язку.

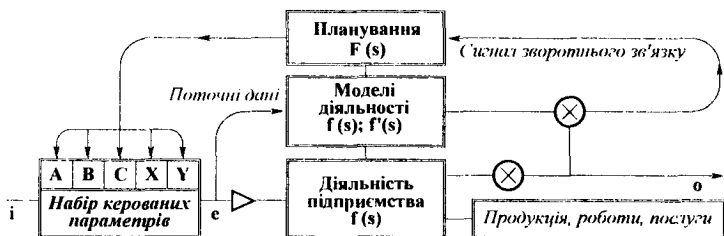
У випадках, коли вихідні дані розходяться з очікуваними даними (отриманно відхилення від бажаного стану), виміряні та оцінені відхилення у видозміненому стані подаються знову в систему з метою регулювання

¹ Бир С. Мозг фирмы. — М.: Радио и связь, 1993. — С. 194.

вхідної величини, щоб при існуючій залежності в функції перетворення була сформована вихідна величина.¹

В загальному вигляді процес управління можна показати за допомогою рис. 3.6.

На рис. 3.6 показано: **A, B, C, X, Y** — матеріальні, енергетичні, трудові, грошові, фінансові, інформаційні ресурси та процеси (постачання, збут, виробництво, інвестування):



- — використання ресурсів в господарській діяльності та отримання готової продукції, що описується функцією $f(s)$;
- e** — поточні данні про ресурси та процеси та їх обробка і перетворення в інформаційні ресурси (моделі $f(s); f'(s)$);
- ⊗ — перетворювачі вхідних даних у вихідні;
- F(s)** — сигнали зворотного зв'язку, аналіз, прийняття рішень.

Рис. 3.6. Кібернетична модель функціонування підприємства

Користувачі кібернетичних систем отримують засіб слідкувати за досягненням мети корпорації. На практиці застосовуються традиційні схеми управління, на яких відсутні, розмиті, не чітко виражені взаємозв'язки між елементами системи, що знижує їх цінність. Перевага кібернетичної моделі системи полягає в тому що вона дозволяє відслідковувати динаміку підприємства, а не описувати те, що було в минулому, навіть якщо це минуле було хвилину назад. Модель орієнтована на

¹ Бир С. Мозг фирмы. — М.: Радио и связь, 1993. — С. 194.

бачення майбутнього, а більшість систем, і бухгалтерський облік в тому числі, показує минуле і мало впливає на прийняття рішень.

Роль обліку, як видно на рис. 3.6 полягає в отриманні вихідних даних щодо процесів і ресурсів та обробки інформації про перетворення факторів виробництва в готовий продукт, ефективність використання ресурсів і подачі сигналів зворотного зв'язку в систему планування та управління для прийняття рішень. Зрозуміло, що ефективність обліку залежить від того, наскільки повно він відображає інформацію про ресурси, процеси, ефективність окремих сторін господарської діяльності. Частину інформаційних ресурсів бухгалтерія повинна подавати в реальному масштабі часу для операційного менеджменту, а частину — на запит системи стратегічного управління.

На жаль в існуючій системі обліку збирається недостатньо даних для стратегічного менеджменту і вважається некоректним ставити такі завдання перед традиційним обліком. Тоді виникає питання: хто повинен забезпечити інформацію для стратегічного менеджменту?

Автор на основі досліджень кібернетичної моделі функціонування підприємства прийшов до висновку про необхідність розвитку нової науки — контролінгу. Завданням такої науки є розробка принципів відбору відстежуваних параметрів роботи підприємства, планування, облік і аналіз показників ефективності використання виробничого потенціалу, ресурсів, господарських процесів, формування собівартості та фінансового результату, визначення фінансового стану та інших важливих сторін діяльності.

Мета контролінгу — забезпечення успішного довготривалого існування бізнесу, збереження внутрішньої рівноваги і стабільності виробничої системи в постійно змінюваному внутрішньому і зовнішньому середовищі. Виникнення та розвиток контролінгу пов'язується з стратегічним менеджментом, який в найближчий час стане

реальністю в практичній діяльності українських підприємств.

П'ятим фактором, що зумовлює розвиток та поглиблення системи бухгалтерського обліку, є необхідність вдосконалення внутріфінансового управління, яке стає центральною проблемою реорганізації господарського механізму старого типу і заміни його новим.

Традиційна економічна теорія, акцентує увагу на питаннях отримання максимальної корисності з наявних ресурсів та досягнення внутрішньої рівноваги підприємства (оптимізації), в той час як сучасна теорія виходить з принципу динамічної нерівноваги внутрішнього стану підприємства, вектор внутріфінансового управління при цьому у все більшій мірі стає направленим від комерційно-виробничої до підприємницької діяльності.

Зрозуміло, що традиційна та сучасна теорія передбачає використання одних і тих же ресурсів: капіталу, матеріальних ресурсів, праці, інформації, управління і часу. Але, якщо традиційний підхід до господарської діяльності ґрунтується на оптимальному сполученні ресурсів, то підприємницький підхід не може обмежуватися лише цим, а вимагає врахування змін середовища. Хоча підприємці самі не генерують зміни, проте вони їх відшуковують, реагують на них і використовують для досягнення успіху.

Для внутріфінансового управління важливу роль відіграє фінансовий фактор. Неправильна фінансова політика та фінансова орієнтація може становити загрозу існуванню підприємства. Закономірність полягає в тому, що чим успішніше функціонує нове підприємство, тим більшу загрозу для нього становить невміння вести фінансові справи, а тому фінансовий стан повинен бути в центрі уваги. Часто підприємство починає відчувати труднощі після здавалося б повного фінансового благополуччя в попередній період. Причина цього криється у відсутності грошей, що означає неспроможність генерувати капітал, втрату контролю над операціями функ-

ціонування, відсутність надійної інформації про витрати, товарні запаси, розрахунки з дебіторами, кредиторами. Якщо настає фінансова криза, то потрібні величезні зусилля для ліквідації її наслідків.

Для підприємств важливе значення має прибуток, але треба концентрувати увагу не на ньому, а на відстеженні руху грошового потоку, пошуку джерел фінансування, а також регулюванні діяльності. Без цих компонентів, вся статистика про зростання прибутків є фікцією, що вийде назовні через 12-18 місяців у вигляді фінансових ускладнень.¹

Для успішної діяльності підприємства необхідно регулярно проводити аналіз руху готівки, прогнозувати касовий потік, контролювати і регулювати грошові операції. Якщо є надійний прогноз, то контроль руху грошей здійснити неважко, але слово «надійний» означає передбачення найгірших варіантів, а не райдужних надій, при цьому прогноз потреби в грошах та напрями їх використання розробляються на 12 місяців наперед.

Слід пам'ятати правило, у відповідності з яким існуючі регулятори виробництва старіють по мірі інтенсивного росту підприємства. Збільшення обсягу ділових операцій на 40-50% є критичною величиною оновлення структури капіталу.² Якщо важелі контролю за діяльністю підприємства втрачені, то дуже важко ними опанувати знову, а це вимагає розробки надійної системи контролю та періодичного перегляду його принципів по мірі росту підприємства.

Розробка системи контролю починається з аналізу найважливіших показників роботи підприємства — якість продукції, наявність матеріальних ресурсів, собівартість продукції, використання техніки, робочої сили, виробничого потенціалу тощо. Саме в розробці системи контролю та регулюванні показників діяльності

¹ Друкер П. Рынок: как выйти в лидеры. Практика и принципы. — М.: ВСІ, 1992. — С.254.

² Там само. — С.259.

бухгалтерський облік та контролінг відіграють головну роль. Управлінський персонал, отримуючи фактичні дані про об'єкт спостереження, постійно тримає руку на пульсі найважливіших ділянок роботи і приймає рішення. Якщо система контролю забезпечує інформацію про стан поведінки об'єкту спостереження, то ніяких неприємних випадковостей не відбувається.

Разом з тим, система контролю за діяльністю підприємства може функціонувати в необхідних межах із заданою ефективністю лише при певній структурі управлінського апарату. Відсутність адекватної системи управління на підприємстві може підірвати навіть процвітаючу та високоприбуткову фірму. На створення управлінського колективу необхідно не менше 3-х років.

Якщо об'єктивні економічні показники роботи нового підприємства свідчать про можливість подвоїти виробництво в найближчі 2-3 роки, то необхідно створити управлінську ланку негайно, що є профілактикою, гарантією безпеки проти можливих неприємностей.

Проектування систем менеджменту починається з аналізу особливостей виробничо-господарської діяльності підприємства. Аналіз дає можливість виявити конкретні служби, від яких залежить виживання підприємства, проте для кожного з підприємств вони є специфічними. Лише декілька ділянок роботи є важливими для будь-якого підприємства — управління кадрами, управління витратами, управління грошима, а решта параметрів виробничо-господарської діяльності визначається конкретними умовами та поглядами, завданнями і цінностями на які орієнтується управлінська команда.

В науковому плані слід розрізняти два рівня управління, один з яких відповідальний за маніпуляцію діловими даними (інформацією), а інший — за виявлення закономірностей, які впливають на подібні дані.

Другий рівень пов'язується з управлінням більш високого порядку, де природа речей та їх структурні відношення нас цікавлять більше, ніж поточні справи,

які завжди детерміновані. Вищим завданням управління є розроблення курсу подальшого розвитку підприємства.

Якщо перший рівень управління обслуговує фінансовий і управлінський облік, забезпечуючи інформацією для операційного менеджменту і прийняття поточних рішень, то другий рівень призначений обслуговувати контролінг, забезпечуючи інформацію для стратегічного менеджменту з метою прокладання курсу фірми на тривалу перспективу.

Функціонування підприємства на основі даних обліку і контролінгу можна показати на рис. 3.7.

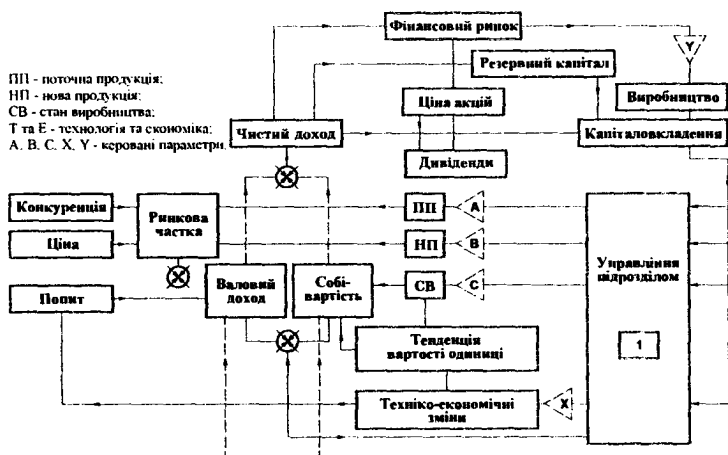


Рис. 3.7. Управління на основі контролінгу

Напрямок руху підприємства з його концентрацією уваги швидше на тому, до чого ми прагнемо, ніж на тому, звідки ми вийшли, або дальновидність, є функцією вищого керівництва, а базою — дані контролінгу.

Управління на вищому рівні — це розробка планів та заходів, направлених на забезпечення існування системи (фірми). Життєздатність є критерієм індивідуальності і організаційної структури системи. Індивідуальність визначається людьми, а організаційна структура —

виділенням оперативно самостійних підрозділів підприємства.

Керівники вищих рівнів управління зустрічаються з проблемами різноманітності. Коли створюються моделі на принципі різноманітності завжди можна розібратися в тому, чого прагне керівник і класифікувати вимогу, яка зменшує або збільшує різноманітність системи. Процес управління завжди направлений на забезпечення достатньої різноманітності для стабілізації підприємства і його виживання. Різноманітність забезпечується розробленням нових методів управління, які знижують чи підвищують її рівень (або одночасно те та інше).

3.2. Формування інформації про нетрадиційні об'єкти обліку

Автор вважає за необхідне пояснити своє відношення до існуючої системи обліку та переконати читача в її обмеженості, а також в необхідності суттєвих інновацій.

По-перше, система обліку надзвичайно консервативна. Якщо порівняти зміст підручників і посібників, виданих на початку ХХ ст. і в наш час, то суттєвих відмінностей у їх змісті майже немає. Як і раніше проблематика обліку стандартна і включає в себе такі розділи:

- I. Облік ресурсів (гроші, матеріальні ресурси, основні засоби, оплата праці).
- II. Облік процесів (постачання, виробництво, збут, інвестиції);
- III. Облік капіталу.
- IV. Облік зобов'язань (дебіторської і кредиторської заборгованості).
- V. Звітність (баланс та інші форми).

Консерватизм обліку полягає в його повній байдужості до інновацій, які, все ж таки, відбуваються у системі менеджменту, принаймні на окремих передових підприємствах. Цей недолік спонукає менеджерів добувати

інформацію, яка необхідна для їх роботи, самостійно, а не з допомогою спеціально створених інформаційних систем, що в свою чергу, призводить до непродуктивної праці управлінців та помилкових рішень.

По-друге, бідність інформаційних ресурсів, до того ж стандартизованих в обмеженій кількості обов'язкових звітних форм. Науковці, особливо молоді, люблять підкреслювати, що система обліку дає не менше 70% всієї інформації для управління. Але не зрозуміло звідки взялася ця цифра. Навіть якщо це так, то викликає подив надзвичайно малий обсяг інформаційних ресурсів, яким оперують управлінці, отримуючи їх від облікової системи. Так, баланс містить 31 статтю в активі, та 28 статей в пасиві, дані балансу показують лише залишки на початок та кінець звітного періоду. Звіт про фінансові результати містить 32 статті, звіт про рух грошових коштів — 44 статті, звіт про власний капітал — 30 статей; примітки — трохи більше 100 статей. Оце й вся інформація фінансового обліку! Якщо додати до цього інформацію, що міститься в окремих статтях у системі рахунків, то і це збільшить обсяг інформації не набагато (в обліку нараховується 78 балансових і 8 забалансових рахунків та 215 субрахунків до них). Зрозуміло, що інформаційні ресурси за рахунок аналітичного обліку дещо розширюються, але, на жаль, у більшості випадків їх не доводять до менеджерів. Отже, яким чином визначено, по відношенню до якої вихідної бази розраховано, що система обліку дає 70% всієї інформації? На це питання ніхто не дасть відповіді.

По-третє, відсутність зв'язків системи обліку з системою управління, яку облік обслуговує. Про відсутність зв'язків свідчить те, що на практиці ведуть лише фінансовий облік, який зобов'язані організувати підприємства у відповідності до закону про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні, а управлінський облік у розвинутому його варіанті не впроваджується. В значній мірі це також свідчить про незнання обліковцями

запитів менеджерів, а менеджери не інтересуються можливостями обліку.

По-четверте, система обліку низькоінтелектуальна незважаючи на те, що її обслуговують працівники розумової праці. Примітивізм системи проявляється у рутинних способах обробки інформації, а розширення інформаційних ресурсів на запити користувачів залишається поза увагою обліковців, хоча в центрі уваги повинні бути методи створення інформації, а не методи її обробки.

По-п'яте, архаїчність системи обліку, яка навіть в умовах комп'ютерного способу обробки даних, ґрунтується на теоретичних засадах минулих епох (середньовіччя, ранній капіталізм). Організація і методологія обліку повинна розвиватися разом з підприємством на основі досягнень кібернетики, інформатики, системотехніки, економіко-математичних методів обробки даних та інших наук.

По-шосте, недостатня підготовка кадрів облікового профілю, які, в принципі, знають як обробити дані (технологію), але не знають, що треба обліковувати і для чого (або кого) потрібна та інформація, яку можна отримати у фінансовому чи управлінському обліку та контролінгу. Складається враження, що бухгалтери не належать до економістів, а займають серед них місце «касти недоторканих», вся енергія яких спрямована на технічну роботу з числами, а не інтерпретацією економічних показників. Проте відомо, що в таких країнах, як США, Японія, Англія, Німеччина, Франція та інших бухгалтери входять до складу менеджерського корпусу і справляють помітний вплив на економіку підприємств.

Можна назвати й інші недоліки — відсутність сучасної теорії обліку, нерозуміння проблеми інформатизації суспільства, обмеженість досліджень чисто методологічними чи методичними аспектами внутрішньої будови ізольованих від зовнішнього оточення системи обліку, відірваність обліку від проблем практики та інші, які

дають підстав для скептицизму щодо наукового рівня сучасної моделі обліку.

Вирішення окреслених проблем обліку вимагають нових концептуальних підходів до створення інформаційних систем підприємства. При цьому провідну роль у розробці таких основ відіграє людський фактор – наявність критичної маси дослідників з творчими здібностями та інноваційним типом мислення, для яких характерні:

- внутрішня мотивація, відвертість, вільне бажання діяти орієнтуючись на моральне задоволення від творчого процесу;
- глибокий інтерес до удосконалення існуючої системи обліку та знання теорії пізнання;
- впевненість щодо корисності та цінності нових досягнень у конструюванні нової системи обліку.

Творча діяльність передбачає такі психологічні аспекти дослідника (рис. 3.8):

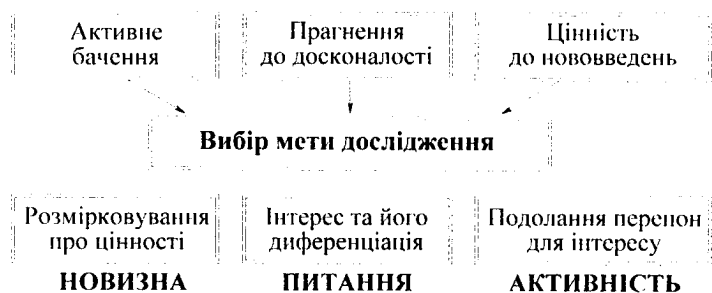


Рис. 3.8. Умови вибору мети дослідження¹

Для творчої поведінки характерні такі ознаки, як фантазія, уява, розуміння причинно-наслідкових зв'язків, новизна і оригінальність, здатність дивуватися, віра в те, що пове краще існуючого. Досить продуктивним методом розвитку творчих здібностей є використання

¹ Яковенко В.Б. Введение в инновационные технологии. – К.: Изд. Европейского ун-та, 1999. – С.15.

методів інших наук, що передбачає інтерес до різних наук і хоча би елементарне знайомство з їх методами. Це не лише природна властивість людини, а й спосіб набуття ерудиції. Творча поведінка передбачає використання евристичних прийомів у дослідженні:

- застосувати щось відоме в інших цілях;
- адаптувати, пристосовувати, модифікувати, переробити щось відоме у нових ситуаціях;
- зменшити чи збільшити число елементів;
- замінити одне на інше;
- комбінувати елементи, способи, прийоми;
- шукати аналогії чи відмінності в чомусь;
- перетворити структуру, форму, в просторі, часі;
- диференціювати, агрегувати, вимірювати;
- знаходити резерви, нові елементи, альтернативи;
- інші прийоми.

Залучення в арсенал дослідника різних методів і прийомів наукового пізнання дозволяє реалізувати інноваційний тип мислення та одержати нові результати для удосконалення теорії та практики функціонування будь-яких систем, у тому числі й обліку.

Креативність системи обліку є одним з прикладів реалізації інноваційного типу мислення, спрямованого на генерування нових нетрадиційних інформаційних ресурсів для менеджменту.

3.2.1. Інформаційна підсистема маркетингової діяльності

Термін «маркетинг» відомий з початку ХХ ст. і означав діяльність у сфері обігу товарів, тобто у сфері торгівлі, але в якості науки сформувався лише у середині ХХ ст. Однозначно дати визначення маркетингу досить важко, оскільки, він відображає різні аспекти діяльності розуміючи її як:

- філософію бізнесу в ринковому середовищі;
- систему управління збутовою діяльністю;

- науку, що вивчає закономірності ринкового попиту і пропозиції;
- методологію розробки стратегії підприємства;
- систему, що пов'язує в єдине ціле функції з розробки, виробництва і збуту продукції, робіт чи послуг;
- систему, що обслуговує споживача.

Кожне з наведених визначень правильне і в той же час обмежене баченням цього явища тим чи іншим автором.

Необхідність маркетингових досліджень викликана тим, що проблеми виробництва вирішені (є техніка, технологія, фактори виробництва, включаючи кваліфікований персонал), але у кожного виробника виникають труднощі у збуті продукції, особливо в умовах загострення конкуренції на ринку. Потрібно постійно оцінювати ринкову ситуацію, можливості та загрозу у збуті й виробництві продукції, враховувати запити споживачів, оновляти асортимент продукції, знижувати витрати, підвищувати якість тощо.

Маркетинг вимагає від менеджерів вищого рівня стратегічного мислення і бачення форм і способів утримання чи розширення частки ринку, що передбачає розробку прогнозу розвитку на тривалу перспективу (3-5 років). Стратегічне бачення розвитку фірми являє собою не «гадання на кавовій гущі», а знання процесу прогнозування, мети, місії фірми, факторів зміни внутрішнього і зовнішнього середовища та інших аспектів стратегічного планування.

Маркетинг розглядають як систему, що синтезує всі сторони діяльності підприємства з розробки, виробництва і збуту продукції, раціонального використання ресурсів, удосконалення всіх функцій управління на основі вивчення попиту споживачів з метою закріплення позиції на ринку й отримання максимально можливого обсягу прибутку.

Маркетинг може також впливати на споживача, коли обсяг збуту можна збільшити через рекламу, упаковку,

сервісне обслуговування, врахування методів психології поведінки окремих груп покупців.

Особливу роль у маркетинговій діяльності підприємств відіграє вивчення методів отримання конкурентних переваг. У широкому розумінні слова для суспільства конкуренція серед виробників продукції є благом, а не злом. Вона сприяє підтриманню пропорцій між попитом на продукцію і пропозицією, які, в свою чергу, визначають і регулюють ціни на ринку.

Маркетингові дослідження носять стратегічний характер, тому їх спрямовують на розробку моделі передбачення можливих змін попиту і коригування обсягу виробництва. Маркетолог повинен бути «лоцманом», який прокладає шлях розвитку підприємства серед багаточисельних «рифів» середовища, постійно відслідковуючи загрози сісти на мілину, чи отримати пошкодження корпусу судна і вміло міняючи курс у звивистому фарватері.

Маркетинг дозволяє регулювати виробництво і збут продукції в довгостроковій перспективі, адаптуватися до змін на ринку, коригувати свої дії у відповідності до впливу динаміки середовища, уточняти асортимент на основі досліджень життєвого циклу товарів, сприяти освоєнню нових видів продукції.

Реалізація можливостей маркетингу не може бути втіленою у практику, якщо в організаційній структурі підприємства не виділено спеціалізованої служби і закріплення її функцій у Положенні про службу маркетинга. Такий нормативний документ може мати розділи:

1. Загальні положення;
2. Основні завдання відділу;
3. Структура відділу;
4. Основні функції виконавців;
5. Основні документи зі збору даних, методики їх обробки, інформаційні зв'язки відділу маркетинга з іншими службами;

6. Джерела та обсяг фінансування на маркетингові дослідження;
7. Відповідальність та права відділу маркетингу.

Управління маркетингом в загальному вигляді показано на рис. 3.9.

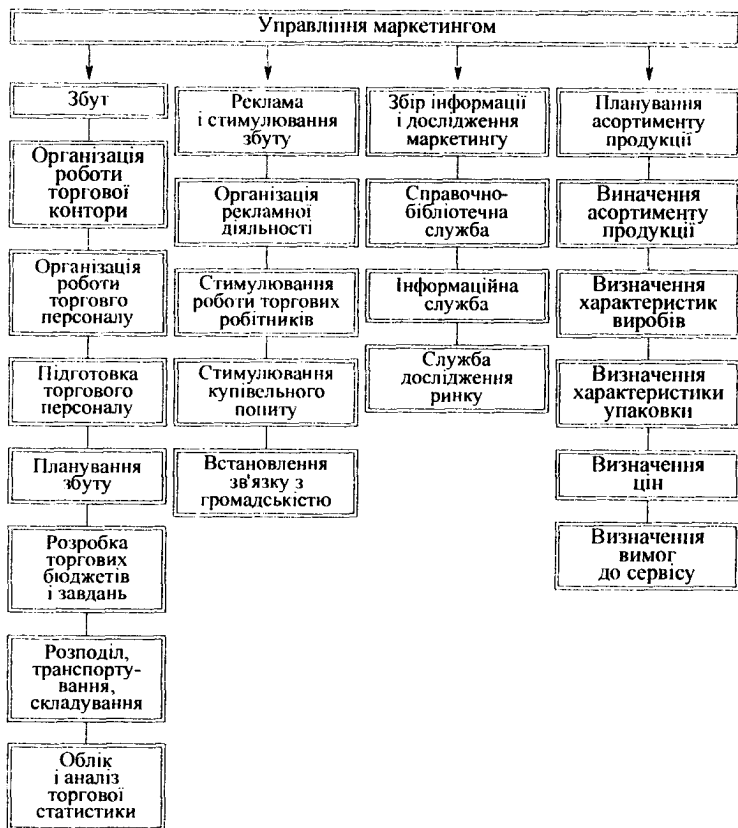


Рис. 3.9. Організаційна структура відділу маркетинга

Як видно з рис. 3.9, маркетингові дослідження включають два напрями: збут продукції і дослідження ринку. Якщо основне завдання збуту полягає у розробці форм і методів доставки продукції до споживача, то завдан-

ня досліджень ринку передбачає розробку методів впливу на споживача з метою розширення обсягу збуту.

На практиці не розрізняють ці дві основні функції маркетингу, що й обумовлює проблеми зі збутом. Якщо збут — це методи і способи доставки товару до споживача, то маркетинг — стимулювання попиту.

Для обліковців основний інтерес має той розділ положення про службу маркетинга, в якому йдеться про документацію та інформаційні зв'язки відділу маркетинга. Щоб визначити форму і зміст документів з маркетингової діяльності, потрібно знати структуру показників, які відображають у планах, програмах, аналітичних оглядах та інших матеріалах, що стосуються маркетингової діяльності.

Маркетингові дослідження, як видно з рис. 3.9, неможливі без створення інформаційної бази, тому не тільки методологічні питання варто вирішувати службі маркетингу, а й організувати одержання повної, точної і своєчасної інформації про всі елементи цієї системи.

У початковий період становлення служби маркетингу найбільш важливою задачею є створення інформаційної бази. Для цього з перших кроків треба вирішити у практичному аспекті задачі.

- створення форм документів, у яких відбивають дані маркетингу і формування на їхній основі банку даних служби маркетингу;
- розробка переліку доступних джерел інформації на основі яких заповнюють документи;
- визначення кола зв'язків з різними інформаційними центрами, компетентними фахівцями-експертами.

У міру нагромадження досвіду уточнюють й удосконалюють форми документів, розширюють перлік джерел щодо пошуку необхідної інформації.

Інформаційну базу служби утворюють 4 блоки, які дозволяють зробити аналіз і оцінити ринки збуту, дати характеристику товарів, конкурентів і впливу навколишнього середовища.

Перший блок інформації — стан і динаміка ринку. Найбільш істотні питання цього блоку — характеристика ринку, сегментів, обсягу продажу (класифікація ринку товарів, географічних регіонів, споживачів; класифікація сегментів ринку і характеристика кожного з них за споживачами; правові і політичні особливості ринку і сегментів; періоди становлення і розвитку кожного сегмента; оцінка місткості ринку кожного сегменту, динаміка продажу за сегментами), інноваційна і цінова політика (базові моделі товару, період оновлення товарів, фірми-лідери; зміна цін у розрізі товарів за кожним сегментом; цінова політика основних фірм-конкурентів); збутова і рекламна діяльність (частки сегментів, контрольовані великими фірмами-виготовлювачами продукції; основні характеристики збутових мереж, традиційних для ринку і сегментів; особливості рекламної діяльності на ринку й у сегментах; вплив на ринок і сегменти з боку інших товарних ринків), інформація про ринок (дослідження ринків і сегментів; джерела інформації; консультаційні фірми і незалежні експерти ринків і сегментів), інші дані (поява на ринку нових конкурентів; динаміка частки сегмента, відвойованого у конкурентів; поява нових видів товару і т.п.).

Другий блок інформації — дані про конкурентів. Ця інформація узагальнюється за такими показниками як загальні дані про фірму, виробничо-економічні характеристики фірми, комерційні позиції та фінансове становище.

Загальні дані про фірму містять найменування, адресу штаб-квартири, основні філії, дочірні підприємства, торговельні марки, правовий статус, капітал, короткі характеристики власників, думка про фірму як ділового партнера, небезпека поглинання фірми іншою фірмою.

Виробничо-економічні характеристики розкривають профіль, номенклатуру продукції, чисельність працюючих, виробничі потужності основних виробничих парт-

нерів, основну сировинну базу, технології, витрати на дослідження і розробки, якість продукції й інші.

Комерційні позиції визначають ринки збуту і сегменти, на які вийшла фірма; обсяги продажу основних видах продукції і частки ринку, контрольовані фірмою; динаміка ринкової активності; цінова політика; стратегія збуту; сервісне обслуговування; особливості реклами; характер угод і умови платежів.

Фінансове становище фірми визначають такі дані як активи фірми та її акціонерний капітал; джерела позикових засобів та їхня величина; ліквідність; заборгованість; рентабельність; дивіденди; інвестований прибуток; участь фірми як спонсора й інші дані.

Третій блок — дані про товар. У цьому блоці збирають дані про найменування товарів і основні торговельні марки, за якими вони збуваються; патентний і правовий захист; ринки і сегменти, де збувається товар; базисна науково-технічна ідея товару; з яких матеріалів виготовлений товар; застосовувана технологія; упаковка; динаміка цін; ключові фактори ринкового успіху або невдач; реклама та ін.

Четвертий блок — інформація про навколишнє середовище, у якому знаходиться фірма.

Зовнішнє середовище формує законодавча і виконавча влада в країні і регіоні (законодавчі акти та їхні зміни, нормативні документи виконавчої влади та їхнє оновлення, акти місцевої влади та ін.); споживачі фірми; асоціації споживачів, видання споживачів і контакти з ними, соціологічні обстеження; опитування споживачів про продукцію та її якість тощо.

Зазначені інформаційні блоки, звичайно, дають тільки загальну уяву про обсяг даних, необхідних для аналізу маркетингу і прийняття рішень. У кожній фірмі перелік даних може істотно відрізнятися від запропонованих, однак виділення 4 блоків інформації доцільно в кожній службі маркетингу.

Варто підкреслити, що для формування інформаційної бази найважливіше значення має налагодження контактів зі спеціалізованими організаціями, що здійснюють науково-технічні дослідження. Хоча представлена ними інформація носить некомерційний характер, проте вона може виявитися корисною для аналізу галузі і ринку.

Маркетингові дослідження згодом втрачають актуальність і для фірми вони не мають цінності, у той час, як огляди ринків і сегментів товарів, динаміка цін, характеристика конкурентів та інші дані можуть становити інтерес для інших фірм, тому таку інформацію можна продавати.

Оскільки маркетинг визначається як філософія бізнесу, його основи повинні знати усі без винятку працівники управління, лінійний персонал і робітники.

Інформація, отримана службою маркетингу, повинна направлятися зацікавленим службам і відділам управління для ознайомлення і використання в плануванні виробництва і збуту продукції.

Заплановані роботи з маркетингової діяльності повинні бути реалізовані, хоча цього досягають лише за умови повного фінансування заходів та контролю за їх використанням з боку менеджерів. Контроль являє собою процес порівняння планових і фактичних показників, що характеризують об'єкти спостереження.

У системі обліку формують фактичні показники маркетингової діяльності в такому розрізі, який передбачено планом. При цьому облік розуміють як універсальний механізм, що генерує інформацію про будь-які об'єкти, речі, явища і процеси.

Необхідно отримати інформацію про збут і маркетингові дослідження, а не ту, яку традиційно пропонує фінансовий облік, групуючи дані про деякі витрати на рахунку 93 «Витрати на збут», зокрема:

- вартість пакувальних матеріалів для затарювання продукції на складах готової продукції;
- вартість ремонту тари;

- оплата праці продавців, комісійні торговим агентам; оплата управлінському апарату служби збуту;
- витрати на рекламу та дослідження ринку;
- комплекс витрат, пов'язаних з передпродажною підготовкою товарів;
- оплата відряджень працівників збутової діяльності;
- вартість утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів збутової діяльності;
- витрати на транспортування, транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції;
- витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
- інші витрати збутової діяльності.

Як видно з наведених даних, маркетингові витрати представлені лише однією статтею «реклама і дослідження ринку», тому фінансовий облік не дає розгорнутої інформації для служби маркетингу. Для цієї служби потрібна інформація про зовнішнє середовище, в якому функціонує підприємство:

- дослідження поведінки споживачів (класифікація споживачів, врахування психологічних і фізіологічних факторів, мотивація покупок, географічні особливості споживачів);
- дослідження ринку (класифікація ринків збуту, сегментація, вибір перспективних сегментів, пошук незайнятих ніш на ринку та ін.);
- вивчення конкурентів (кількість конкурентів, їх потенційні можливості на ринку, стратегія і тактика конкурентів у збуті та маркетингу; цінова політика та ін.);
- вивчення галузевих тенденцій у збутовій діяльності;
- оцінка загальноекономічних тенденцій (податкова і кредитна політика, протекціонізм, політика в оплаті праці, демографічні фактори, інноваційні зрушення та ін.);
- поява та оцінка перспектив появи нових товарів і послуг;
- аналіз та оцінка стану маркетингової діяльності на підприємстві.

Вивчення ринку повинно дати інформацію про сильні та слабкі сторони діяльності підприємства і конкурентів, показати в якому напрямку слід розвиватись, щоб випередити конкурентів. Це може бути масштаб виробництва, якість продукції, використання нових технологій, зниження накладних витрат тощо.

Після аналітико-оціночних досліджень переходять до наступної стадії — розробки стратегії управління:

1. Виробництво продукції (вибір асортименту на основі графіків залежності обсягу реалізації кожного виду товару і прибутковості, визначення рівня якості товарів, повизна тощо).
2. Ціноутворення (політика цін, надання знижок з цін).
3. Рекламування товарів (визначення строків, видів і форм реклами).
4. Стимулювання збуту (способи впливу на споживача з метою збільшення продажу товарів).
5. Ринкова стратегія (вибір ринків збуту та їх розширення).

Розробка стратегії відіграє основну роль, без вирішення якої не може успішно функціонувати підприємство, але для цього необхідно передбачити фінансування. На стадії розробки стратегії необхідно враховувати дослідження зовнішнього середовища. Недостатнє вивчення і неправильна оцінка зовнішнього середовища може привести до неадекватно прийнятих рішень щодо розробки стратегії й тактики підприємства, що впливає на фінансовий стан підприємства.

При плануванні, а також в системі бухгалтерського обліку необхідно відображати витрати на виробництво і визначати прибуток за допомогою графіків залежності отриманого прибутку від кількості проданих товарів. Вибирається з багатьох можливих варіантів той, що забезпечує мінімум витрат при максимальній величині прибутку. План прибутку повинен бути скоригований на величину впливу цін з урахуванням якості та новизни товарів, знижок, наданих покупцям з метою розширення ринку збуту.

При плануванні і обліку особливу увагу треба звернути на складання кошторису з маркетингу та комерційної діяльності. Рахунок 93 «Витрати на збут» доцільно перейменувати на «Витрати на маркетинг і комерційну діяльність» з виділенням на ньому двох субрахунків — витрати на маркетинг і комерційні витрати.

На субрахунку «комерційні витрати» необхідно збирати ті витрати, які пов'язані зі збутом продукції. Для аналізу витрат і пошуку резервів їх зниження доцільно розробити номенклатуру витрат. Орієнтовно вона буде такою:¹

1. Комерційні витрати.

- 1.1. Заробітна плата адміністративського персоналу відділу збуту.
- 1.2. Відрахування на соцстрах.
- 1.3. Утримання приміщень, споруд, інвентаря.
- 1.4. Поштові, канцелярські, телефонні, телеграфні витрати.
- 1.5. Витрати на ремонт приміщень, споруд, інвентаря.
- 1.6. Витрати на утримання складів, майданчиків, платформ.
- 1.7. Витрати на ваптажно-розваптажувальні роботи.
- 1.8. Витрати на тару і упаковку.
- 1.9. Транспортні витрати з відвантаження продукції.
- 1.10. Інші витрати.

На другому субрахунку «Витрати на маркетинг» збираються витрати за такою номенклатурою статей:

2. Витрати на маркетинг.

- 2.1. Заробітна плата апарату відділу маркетингу.
- 2.2. Відрахування на соціальне страхування.
- 2.3. Поштові, канцелярські, телефонні витрати.
- 2.4. Утримання приміщень, споруд, інвентаря.
- 2.5. Ремонт приміщень, споруд, інвентаря.
- 2.6. Витрати на рекламу.
- 2.7. Витрати, пов'язані з вивченням ринку та попиту.
- 2.8. Послуги сторонніх організацій.

¹ Пушкар М.С. Управлінський облік. — Тернопіль: Поліграфіст Лтд, 1995. — С. 119-123.

2.9. Витрати на науково-дослідні роботи.

2.10. Інші витрати.

Витрати на цих субрахунках відображають у спеціальній відомості за наведеною номенклатурою статей, окремо по кожному з них: «комерційні витрати» щомісячно збирають, а потім розподіляють між відвантаженою та реалізованою продукцією і залишком продукції на складі пропорційно обраній базі (за вагою, обсягом, виробничою собівартістю тощо). Узагальнення витрат автор рекомендує здійснювати у такій формі (табл. 3.1):

Таблиця 3.1.

Відомість обліку «Комерційні витрати»

Статті витрат	Кредит рахунків						Інші рахунки	Разом
	20-22	13	66	65	23	68		
1. Заробітна плата	—	—	4509	—	—	—	—	4509
2. Відрахування на соцстрах	—	—	—	1417	—	—	—	1417
...	...	...	...	...	...	...	...	...
Разом	9620	725	4509	1417	843	2315	1650	21079

Витрати на маркетинг повинні розподілятися між окремими видами продукції пропорційно їх виробничій собівартості. У випадку, коли підприємство розробляє нові види продукції, частину витрат потрібно відносити на витрати майбутніх періодів за спеціальним розрахунком, виходячи з кількості затраченого часу на розробку нових видів продукції у загальному бюджеті часу на маркетингові дослідження.

Важлива роль маркетингу полягає в дослідженні життєвого циклу товару і розробці нових видів продукції і послуг. В умовах конкуренції розробка нових товарів і послуг повинна бути організована як безперервний процес, тому відділ маркетингу повинен акцентувати увагу на цьому аспекті діяльності підприємства.

При розробці нового товару обов'язково слід скласти прогнозну калькуляцію і всебічно її аналізувати з метою визначення ціни продажу та рівня рентабельності. На рівень і співвідношення цін на окремі види продукції, особливо на конкуруючі товари, впливає можливий обсяг продажу, який визначається попитом споживачів. Як правило, ціна на нові товари визначається на основі витрат на виробництво на даний момент і прибутку. Але на конкретному ринку ціна може бути встановлена на основі максимально можливого рівня, який відкриває доступ на цей ринок. При цьому калькуляція показує рівень витрат, який порівнюють з ціною і визначається результат — прибуток чи збитки. Якщо ціна не покриває витрати, то слід визначити стратегію і тактику маркетингових досліджень, орієнтованих на зниження витрат, збільшення обсягу продажу на основі стимулювання збуту (реклама, сервісне обслуговування, канали товаропросування тощо).

Витрати на маркетинг доцільно узагальнювати в окремі відомості (табл. 3.2).

Таблиця 3.2.

«Витрати на маркетинг»

Статті витрат	Кредит рахунків						Інші рахунки	Разом
	20-22	13	66	65	23	68		
1. Дослідження ринку	42	12	350	130	60	10	86	690
2. Реклама	30	—	200	70	45	—	870	1215
3. Вивчення споживачів	6	—	130	40	—	—	300	476
...	...	...	...	...	...	...	...	...
Разом	91	29	1100	420	190	14	1850	3694

Відділ маркетингу повинен займати одне з провідних місць в системі управління, що обумовлено необхідністю постійно стежити за змінами зовнішнього середо-

вища і тенденцій на ринку. Виробничий процес повинен змінюватись з урахуванням рекомендацій відділу маркетингу щодо зміни асортименту, обсягу виробництва і продажу продукції, розробки нових видів продукції, встановлення продажних цін тощо. Всякого роду зміни у процесі виробництва повинні дати відповідь на питання, як вони вплинули на витрати виробництва і прибутки. Відповідь на це питання можна одержати на підставі складених калькуляцій собівартості продукції. Періодичність складання калькуляцій визначається потребами апарату управління.

Одним з важливих завдань маркетингу є визначення ефективності тих чи інших рішень, що стосуються зміни у процесах постачання, виробництва та збуту. Для цього потрібно мати інформацію про витрати (це зробити не важко, перегрупувавши первинні документи), а також про результати.

Важливим для управління собівартістю продукції є методологія обліку витрат і калькулювання за центрами витрат та сферами відповідальності. Такий контроль за формуванням собівартості продукції є найбільш актуальною і складною проблемою управлінського обліку. В літературі, присвяченій методології і організації обліку, питання формування собівартості продукції висвітлені недостатньо, хоча окремі пропозиції щодо його удосконалення розглядались окремими авторами в монографіях, підручниках і посібниках.¹ Як правило, в учбовій літературі витрати на виробництво рекомендують узагальнювати на рівні підприємства в журнали 5, а на рівні цехів — у відомостях 12. Контроль за формуванням собівартості продукції на інших рівнях не розглядався, а тому на практиці застосовувались різні мето-

¹ Ураков Д.У. Учет затрат по сферам деятельности — М.: Финансы и статистика, 1991. — 176с.

Стуков С.А. Система производственного учета и контроля. — М.: Финансы и статистика, 1988. — 223с.

Пушкарь М. С. Бухгалтерский учет в системе управления. — М.: Финансы и статистика, 1991. — 176с.

дики узагальнення витрат в розрізі дільниць, бригад, змін, робочих місць.

Роботу з удосконалення обліку витрат на виробництво доцільно починати з класифікації сфер діяльності підприємства. Наявні ресурси підприємства обліковують в розрізі сфер діяльності, під якими розуміють функціональні стадії кругообороту господарських засобів у процесі розширеного відтворення, які здійснюються у межах підприємств або об'єднань.

Ресурси підприємства споживають у процесі господарської діяльності в основних, допоміжних та обслуговуючих виробництвах, в мікрогалузях підприємства (експериментальне виробництво, товари народного споживання) і в галузях непромислового виробництва (будівництво, капітальні вкладення), тому центри витрат потрібно виділяти саме в такому розрізі.

Використовуючи калькуляції собівартості продукції у своїй роботі, працівники відділу маркетингу роблять розрахунки впливу стратегічних і тактичних рішень маркетингового характеру на зниження витрат виробництва та збільшення норми прибутку.

Облік і планування маркетингових досліджень дають первинний матеріал для аналізу, розробки альтернатив і прийняття управлінських рішень на об'єктивних закономірностях тих чи інших явищ і процесів. Одним з методів аналізу є діаграма К. Омае (рис. 3.10).¹

Рисунок 3.10 показує, що рентабельність продукції залежить від обсягу реалізації в певному сегменті ринку, який, в свою чергу, обумовлений обсягом та ціною реалізації і собівартістю реалізованої продукції. Діаграма К. Омае показує за рахунок яких факторів можна досягти збільшення маси прибутку, вона органічно доповнює піраміду Дюпона деталізуючи напрями діяльності менеджерів щодо нарощування прибутку та зниження собівартості продукції.

¹ Міщенко А.П. Стратегічне управління: Навч. посібник. – К.: ЦУЛ, 2004. – С. 143

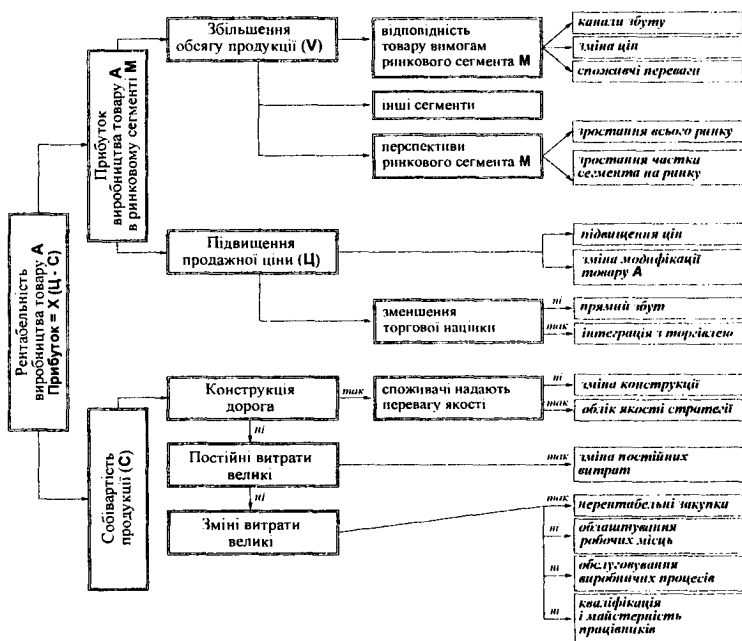


Рис. 3.10. Діаграма К.Омас

На закінчення цього пункту слід додати, що креативність обліку є принципом, у відповідності до якого кожний грамотний фахівець повинен спроектувати модель інформаційної підсистеми, адекватної можливостям і потребам конкретного підприємства. Немає і не повинно бути єдиної моделі обліку, подібно до того, як це практикується у фінансовому обліку, коли його дані справедливо називають «носмертною інформацією». «Омертвіння» живої дійсності — це властивість, що притаманна лише формальній системі, а менеджмент має справу з «вічнозеленим деревом» буття і тому для нього потрібна актуальна інформація в реальному масштабі часу, яку дає креативний облік.

3.2.2. Облік витрат на природоохоронну діяльність

Природу та людське суспільство потрібно розглядати як єдиний комплекс, в якому ці два компоненти знаходяться в постійній взаємодії. Людина, як біологічний вид, справляє на природу незначний вплив (не більше ніж інші тварини), оскільки загальна біомаса складає 500 млн. т. (якщо взяти середню масу однієї людини 70 кг. та 6,5 млрд. населення Земної кулі) або трохи більше трьох тон в середньому на один квадратний кілометр площі суші. Проте величезний вплив на природу людство здійснює у результаті своєї праці, коли створює будинки, шляхи сполучення, заводи, фабрики, машини, транспортні засоби. Спостерігається стала тенденція все меншого рівня залежності людини від природи і посилення залежності природи від людей.

Усі об'єкти, умови і процеси природи, які використовує чи може використовувати людство у виробничих процесах, називають природними ресурсами (виробничі, земельні, лісові, мінеральні, енергетичні, водні, біологічні тощо).

За характером відновлюваності ресурсів їх поділяють на вичерпні та невичерпні. Вичерпні ресурси також поділяють на невідтворювані (нафта, вугілля та інші корисні копалини) та відтворювані (грунти, флора і фауна).

Невичерпні ресурси, як вважають, практично безмежні, хоча на їх якість може впливати суспільство (водні, кліматичні, космічні, геотермальні).

Залежно від наявності природних ресурсів повинна здійснюватися технічна і технологічна політика держави, що передбачає облік (кількісний і якісний), а також постійне відслідковування змін обсягу наявних ресурсів.

У середині XX ст. внаслідок надзвичайно бурхливого розвитку техніки, біосфера Землі значно зменшилася під впливом радіоактивних опадів, ядохімікатів, відхо-

дів промисловості, які загрожують здоров'ю людей, економіці та функціонуванню біосфери через що й виникла проблема **охорони навколишнього середовища**.

Сутність охорони природи полягає в тому, що на різних рівнях управління економікою (включаючи окремі підприємства) розробляють заходи щодо раціонального використання, охорони й відновлення природних ресурсів, заходи на захист навколишнього середовища від забруднення та порушення рівноваги, створення оптимальних умов існування людського суспільства.

Концепція охорони природи передбачає розробку моделі раціональної взаємодії природи і суспільства, а охорона навколишнього середовища — раціональне природокористування.

Основні проблема охорони природи — попередження забруднення, яким називають небажані зміни фізичних і хімічних властивостей повітря, ґрунту та води, що викликають зараз або викличуть у майбутньому небажаний вплив на життя людини, флори і фауни чи виробничі процеси в галузях економіки.

Для попередження забруднень потрібно знати джерела їх походження. Основним джерелом забруднення оточуючого середовища вважають відходи промисловості (добувної, паливно-енергетичної, хімічної та інших), а також викиди в атмосферу (транспорт, енергетика, хімія). Значним забруднювачем є обробна промисловість, яка використовує тверде паливо, газ, мазут. Так спалювання палива дає щорічний викид в атмосферу продуктів неповного згоряння більше 1 млрд. т. обсяг забруднених стічних вод у промисловості та побуті досягає 16% річного стоку.

Основними забруднювачами є міста і промислові центри. У містах з чисельністю населення понад 1 млн. жителів за добу скидають 500 тис. т. забруднених вод, 15-20 тис. т. твердих відходів і побутового сміття, близько 1 тис. т. твердих частинок і газів, що надходять в атмосферу.

Середнє місто світу має концентрацію пилу в 150 раз вище, ніж над океаном і в 15 разів вище порівняно з сільською місцевістю.

Загазованість атмосфери супроводжується збільшенням опадів, туманних днів, зменшенням сонячної радіації та ультрафіолетового опромінення.¹

Проблема охорони природи стосується як окремих підприємств, так і регіонів особливо тих, де концентрується енергетична, металургійна, коксохімічна, залізрудна, цементна промисловість, виробництво мінеральних добрив та продукції хімічної промисловості, нафтопереробної та багато інших галузей (Придніпров'я, Донбас, великі міста).

Природоохоронні витрати пов'язані з різними компонентами географічної оболонки Землі — атмосферою, гідросферою, біосферою і літосферою, тому при плануванні та обліку заходів на оздоровлення оточуючого середовища доцільно групувати їх за названими напрямками. У середині кожного з напрямів витрати потрібно конкретизувати в розрізі кожного із заходів (наприклад, утилізація твердих відходів на спеціальному полігоні, спорудження пиловловлювальної установки, експлуатація стічних вод, спорудження цеху з переробки відходів).

Витрати поділяються на **одноразові**, пов'язані з новим будівництвом, розширенням, реконструкцією діючих об'єктів та придбанням технічних засобів для охорони природи і **поточні**, пов'язані з експлуатацією діючих об'єктів.

Для обліку одноразових витрат призначений рахунок 15 «Капітальні інвестиції», на якому збирають витрати в розрізі окремих напрямів природоохоронної діяльності та конкретних об'єктів.

Витрати експлуатаційної діяльності (поточні) відносять на собівартість продукції, при цьому спочатку їх обліковують на окрему субрахунок «витрати на приро-

¹ Охрана природы / А.В.Михеев, К.В. Пашкинг, Н.Н. Родзевич, М.П. Соловьёва. — М.: Просвещение, 1983. — С. 20.

доохоронну діяльність» за окремими об'єктами і статтями калькуляції, а потім включають у собівартість окремих видів продукції.

Певний інтерес щодо витрат на охорону природи становить їх поділ за цільовим призначенням:¹

- забезпечення випуску екологічно чистої продукції (підвищення рівня безпечності продукції для споживачів, усунення негативного впливу на природу, спрощення утилізації, мінімізація відходів, безвідходні технології);
- забезпечення безпечних умов виробництва (безпечні умови праці, раціоналізація використання всіх видів ресурсів та зменшення відходів, попередження (профілактика) виробничих аварій (зливи, вибухи, пожежі, неавтоматичні викиди шкідливих речовин тощо);
- охорона навколишнього середовища (видалення і нейтралізація твердих відходів; охорона від забруднення води та водоймищ; очистка повітря та охорона повітряного басейну; зниження рівня шуму; охорона від забруднення, рекультивація та раціональне використання земельних ділянок і лісових масивів).

Витрати можна групувати також за іншими ознаками: секторами діяльності (промисловість, сільське господарство, транспорт та ін.), видами виробництв (основні, допоміжні, обслуговуючі), видами продукції, галузями промисловості, регіонами та ін.

Капітальні інвестиції на природоохоронну діяльність здійснюють на основі проектно-кошторисної документації (споруди з очистки виробничих стоків; фільтри, вентилятори з очистки повітря; контрольно-вимірювальна апаратура з контролю концентрації шкідливих речовин» та ін.).

Облік здійснюють на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» субрахунок 151 «Капітальне будівництво» з виділенням на ньому субрахунку другого порядку – 1512 «Капітальне будівництво споруд природоохоронного призначення».

¹ Палий В.Ф., Палий В.В. Финансовый учет. Учебн. пособие. – 2-е изд., перераб. доп. – М.: ИДФБК-Пресс, 2001. – С. 636.

На витрати, пов'язані з будівництвом, складають проводки:

Д – 1512

К – 13 (амортизація основних засобів, використовуваних у капітальному будівництві);

К – 20 (списання запасів на будівництво об'єкта);

К – 22 (списання МШП);

К – 23 (послуги основного чи допоміжного виробництва при будівництві об'єкта);

К – 31 (перераховано кошти підрядчику для фінансування будівництва);

К – 37 (отримано попередньо оплачене устаткування);

К – 63 (оплата послуг постачальників);

К – 65 (нарахування з страхування);

К – 66 (нарахування заробітної плати).

Можуть кредитуватися також інші рахунки (50, 60, 64, 68). На рахунок 15 витрати нарощуються поступово протягом терміну будівництва, після чого складають акт приймання-передачі об'єкту основних засобів, які є основою для проводки:

Д – 10 (на відповідний субрахунок основних засобів з виділенням субрахунків другого порядку «Основні засоби природоохоронного призначення»);

К – 1512 «Капітальне будівництво» субрахунок – «природоохоронного призначення»).

Синтетичний та аналітичний облік капітального будівництва ведуть у загальному порядку, відомому з курсу «Фінансовий облік». Особливістю є те, що в аналітичному обліку потрібно виділяти в окремий розділ із зазначенням у ньому груп об'єктів, що будуються і груп основних засобів природоохоронного призначення. В обліку з'являється новий об'єкт для спостереження за ним і отримання інформації стосовно стану і руху його вартості на рахунках і субрахунках.

До капітальних інвестицій відносять також витрати на проведення науково-дослідних робіт і конструкторських розробок у галузі охорони природи, дослідження

екологічного стану території, визначення рівня забруднення території та подібні роботи.

Поточні витрати на природоохоронні заходи, пов'язані з рекультивацією земель, сплатою рентних платежів за видобуток корисних копалин, забором води підприємствами для технологічних потреб у межах ліміту, ремонтними роботами, витратами на експлуатацію об'єктів.

Витрати на утримання й експлуатацію об'єктів складаються з витрачання матеріальних, трудових, енергетичних, фінансових ресурсів, що споживаються на очисних спорудах, пило-, золо- і шлаковловлювачах, фільтрах, на роботах з використанням знезаражуючих установок, захоронення відходів. Також сюди відносять витрати, що пов'язані з оплатою послуг різних сторонніх організацій за приймання, зберігання та знищення відходів, очищення стічних вод тощо.

Виділення природоохоронних витрат в підсистемах фінансового й управлінського обліку дає можливість отримувати інформацію про динаміку таких витрат на підприємстві, в галузі, в економіці країни загалом. За допомогою такої інформації можна здійснювати державну політику щодо раціонального використання природних ресурсів та попередження згубного впливу діяльності підприємств-забруднювачів на екологічний стан довкілля. Така інформація дозволяє порівнювати темпи оздоровлення навколишнього середовища з базовим рівнем забруднення, визначати обсяги фінансування, строки приведення забруднених територій до нормативних (допустимих) значень чистоти природних компонентів — повітря, води, ґрунтів та ін — для безпечного існування біологічних видів флори, фауни і людини. Хоча проблема охорони природи усвідомлена людством понад 50 років тому, однак до цього часу зроблено дуже мало для її вирішення. Це відбувається, в основному, через відсутність інформації про тенденції у цій сфері — нехтування, обліком, аналізом і контролем щодо витрат на охорону природи. Окремі фрагментарні дані про

обсяги викидів, що наводяться підприємствами-забруднювачами, не можуть замінити собою систематичну, точну й правдиву інформацію, яку формує система обліку.

Поточні витрати на природоохоронну діяльність доцільно відображати на рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності». Відповідно до діючого Плану рахунків, витрати іншої операційної діяльності обліковують на субрахунку 949. Зокрема, на ньому відображають витрати житлово-комунальних і обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку, санаторіїв та інших закладів оздоровчого і культурного призначення. Отже, за змістом витрат, природоохоронна діяльність відноситься до операційної діяльності підприємства, для обліку якої виділяють окремий субрахунок другого порядку — 9491 «Інші витрати операційної діяльності» субрахунок 1 «Витрати на природоохоронні заходи».

Для синтетичного обліку відкривається відомість, в якій узагальнюють дані за видами природоохоронних заходів (табл. 3.3):

Таблиця 3.3.

Відомість обліку витрат на природоохоронну діяльність (субрахунок 9491) за березень 200_ р., грн.

Д-9491 в розрізі видів природоохоронної діяльності	з кредита рахунків					
	20	13	63	66	інші	Разом
1	2	3	4	5	6	7
1. Витрати на випуск екологічно чистої продукції:						
а) підвищення рівня безпеки продукції;	—	—	—	—	87114	87114
б) усунення негативного впливу на природу;	7632	—	21438	5918	12304	47292
в) спрощення утилізації відходів;	1315	629	—	2796	—	4740

Продовження таблиці 3.3.

1	2	3	4	5	6	7
г) мінімізація відходів;	—	—	16415	—	9533	25948
д) безвідходні технології.	—	—	—	—	—	—
Разом:	8947	629	37853	8714	108951	165094
2. Витрати на створення безпечних умов виробництва:						
а) безпечні умови праці;	7661	1513	15246	9807	—	34227
б) раціоналізація споживання усіх видів ресурсів;	—	—	56390	—	2104	58494
в) зменшення відходів;	—	—	—	—	8277	8277
г) попередження виробничих аварій.	—	—	18402	—	1509	19911
Разом:	7661	1513	90038	9807	11890	120909
3. Охорона навколишнього середовища:						
а) видалення і нейтралізація твердих відходів;	2538	1047	—	8631	—	12216
б) охорона від забруднення води й водоймищ;	4309	800	—	3773	6500	15382
в) очистка повітря і повітряного басейну;	6802	—	—	7035	—	13837
г) охорона від забруднення, рекультивація та раціональне використання земельних ділянок;	—	—	—	—	5836	5836
д) охорона лісових масивів.	—	—	—	—	—	—
Разом:	13649	1847	—	19439	12336	47271
Загальні витрати:	30257	3989	127891	37961	133177	333274

На основі даних табл. 3.3 можна визначати структуру витрат, порівнювати їх з плановими показниками і знаходити відхилення. Таку відомість можна скласти

за певний звітний період (квартал, півроку, рік чи кілька років). Вона дає можливість визначати динаміку витрат (табл. 3.4):

Таблиця 3.4.

Витрати на інвестиції та поточні витрати на безпеку та охорону природи за I квартал 200_ р., тис. грн.

Показники	місяці			Разом	Структура, %
	I	II	III		
Інвестиції					
Безпечність продукції	95,7	140,1	–	235,8	36,1
Безпечність виробництва	–	248,6	–	248,6	38,0
Охорона природи	10,3	50,8	108,3	169,4	25,9
Разом інвестиції	106,0	439,5	108,3	653,8	100,0
Поточні витрати					
Безпечність продукції	105,4	98,3	165,1	368,8	40,5
Безпечність виробництва	147,9	120,8	120,9	389,6	42,7
Охорона природи	60,8	44,9	47,3	153,0	16,8
Разом поточних витрат	314,1	264,0	333,3	911,4	100,0

З табл. 3.4 видно, що на підприємстві найбільшу питому вагу в інвестиціях (38%) та в поточних витратах (42,7%) становлять витрати на безпечність виробництва, на другому місці знаходяться витрати на безпечність продукції (відповідно 36,1% та 40,5%). Така політика цього конкретного підприємства, можливо, є правильною, оскільки від безпечності продукції та виробництва і залежить, в кінцевому результаті, оздоровлення навколишнього середовища. В той же час, належна увага зосереджена на проблемах охорони природи про що свідчать значні витрати на інвестиції (25,9%).

Поглиблений аналіз можна зробити, якщо загальні витрати деталізують в аналітичному обліку за окремими об'єктами будівництва і експлуатації в розрізі статей (табл. 3.5).

Таблиця 3.5.

Експлуатаційні витрати станції аерації стічних вод за березень 200_ р.,

(Охорона від забруднення води і водоймищ)

(грн.)

Статі витрат	з кредита рахунків					
	20	13	63	66	інші	Разом
Матеріали і реагенти	1864					1864
Заробітна плата				3773		3773
Відрахування на соціальні заходи					1316	1316
Технічне обслуговування та поточний ремонт техніки	817				2400	3217
Енергетичні витрати	1628					1628
Амортизація		800				800
Рентні платежі (за воду)						—
Послуги сторонніх організацій					2784	2784
Витрати, пов'язані із зупинкою виробництва						—
Інші витрати						—
Разом	4309	800	—	3773	6500	15382

Таблиця 3.5 показує розгорнуту інформацію про витрати, пов'язані з експлуатацією конкретного об'єкта (станції аерації) з виділенням окремих статей та кореспондуючих рахунків.

Порівняння фактичних даних із запланованими показує відхилення від кошторису за статтями і за обсягом витрат, які розшифровують в аналізі за факторами.

Дані фінансового обліку відображають у звітній формі про структуру витрат на природоохоронну діяльність (табл. 3.6).¹

Звіт про структуру витрат на природоохоронну діяльність характеризує роботу підприємства, яке відноситься до надзвичайно великих забруднювачів (коксохімічний завод), оскільки його технологія є недосконалою. В атмосферу, ґрунти і води попадає багато неконтрольованих викидів. Аналіз показує, що у звітно-

¹ Палий В.Ф., Палий В.В. Фінансовий учет. Учебн.пособие. – М.: «ФБК-пресс», 2001. – С. 649.

му році введені в дію будинки і споруди природоохоронного призначення вартістю 3076,2 тис. грн., придбано машин, приладів та устаткування на 896,7 тис. грн. Крім цього були здійснені інвестиції в діючі основні засоби на 644,6 тис. грн. і в безпеку продукції — 897,3 тис. грн. У відповідності до вимог законодавства було освоєно 1913,2 тис. грн. інвестицій із загального обсягу 5514,8 тис. грн. Отже, підприємство за своєю ініціативою використало на інвестиції у 2,9 рази більше коштів, ніж передбачено законодавством. Позитивним також є й те, що загальний обсяг поточних витрат на природоохоронну діяльність становить 2841,2 тис. грн. або 7,0 % від обсягу реалізованої продукції. Зрозуміло, що такі витрати зменшують прибуток, але вони виправдані оздоровленням навколишнього середовища. Так, якщо врахувати зменшення числа людиноднів захворювань персоналу (наприклад на 2 дні внаслідок оздоровлення середовища), то від цього підприємство отримало додатковий дохід.

Таблиця 3.6.

**Звіт про структуру витрат
на природоохоронну діяльність за 2006 р.**

Організація
Обсяг реалізації продукції

Собівартість продукції

Число зайнятих

Загальний обсяг капітальних інвестицій

Коксохімічний завод

40520 тис. грн.

25685 тис. грн.

2150 осіб

49780 тис. грн.

(тис. грн.)

Показники	Витрати за видами заходів				Р а з о м
	Вида-лення відходів	Очистка води	Очистка повітря	Змен-шення шуму	
1	2	3	4	5	6
1. Витрати на створення основних засобів природоохоронного призначення					
1.1. Будинки і споруди	850,0	1517,4	549,8	159,0	3076,2
1.2. Меліорація і рекультивація земель	—	—	—	—	—

Продовження таблиці 3.6.

1	2	3	4	5	6
1.3. Придбання машин, приладів і устаткування	296,5	312,9	287,3	—	896,7
2. Капітальні інвестиції в діючі основні засоби природоохоронного призначення	410,0	—	234,6	—	644,6
3. Капітальні інвестиції, пов'язані із безпекою продукції	327,1	249,9	320,3	—	897,3
4. З них (п. 1 + 2 + 3) капітальні інвестиції у відповідності до вимог державних органів	568,0	731,4	613,8	—	1913,2
5. Загальний обсяг поточних витрат на природоохоронну діяльність	1280,0	1019,6	498,4	43,2	2841,2

Для визначення суми економії від оздоровлення навколишнього середовища зробимо розрахунок прибутку підприємства:

Виручка від реалізації 40520,0 тис. грн.
 Податок на додану вартість..... 6753,3 тис. грн.
 Собівартість продукції..... 25685,0 тис. грн.
 Адміністративні витрати 2598,0 тис. грн.
 Комерційні витрати 687,0 тис. грн.
 Інші операційні витрати..... 539,8 тис. грн.

Прибуток..... 4226,9 тис. грн.

Отримано прибутку на 1 працівника:

$$4226,9 : 2150 = 1966 \text{ грн.}$$

Отримано прибутку за 1 робочий день:

$$1966 : 250 = 7,864 \text{ грн.}$$

Отримано додаткового прибутку за рахунок зменшення середнього числа днів захворювання (2 дні):

$$2 \text{ дні} \times 7,864 \times 2150 = 33,8 \text{ тис. грн.}$$

Крім цього отримано зменшення виплат на соціальне страхування (наприклад, у середньому за один день виплата становить 60 грн.).

$$2 \text{ дні} \times 60 \times 2150 = 258 \text{ тис. грн.}$$

Разом економія досягає:

$$33,8 + 258 = 291,8 \text{ тис. грн.}$$

Слід зазначити, що такі розрахунки не зовсім правильні, оскільки оздоровлення стосується не лише працівників даного підприємства, а й всіх жителів міста, району чи цілого регіону. Захворюваність зменшується у всіх жителів району, тому якщо взяти число міських жителів і району, наприклад 100 тисяч, то наведені цифри потрібно збільшити в десятки разів. Крім цього треба враховувати прибавку урожаю сільськогосподарських культур через оздоровлення ґрунтів, повітря і вод. Отже, капітальні вкладення і поточні витрати повністю компенсуються через отримання мультиплікаційного ефекту в оздоровленні середовища, в якому функціонує підприємство.

3.2.3. Облік витрат на науково-дослідні розробки та інноваційну діяльність

Відомо, що науково-технічний прогрес визначає темпи розвитку економіки будь-якої країни, проте Україна значно поступається країнам Європейського Союзу, США, Японії, про що свідчить таблиця 3.7.

Таблиця 3.7.

Показники високотехнологічного розвитку за 1998 р.

Показники	Європейський Союз	США	Японія	Україна	Україна в % до ЄС
1	2	3	4	5	6
1. Витрати на науку і дослідження у ВВП, % (1997р.)	2,16	2,63	2,80	1,13	52,3
2. Обсяг високотехнологічного експорту на душу населення (дол. США)	827	632	752	12	1,5

Продовження таблиці 3.7.

1	2	3	4	5	6
3. Частка в загальному експорті високотехнологічних галузей (%)	18	33	26	6	33,3
4. Обсяги роялті на душу населення (надходження в дол. США)	61,7	136,3	58,6	0,06	0,1
5. Кількість персональних комп'ютерів на 1 тис. населення, шт. (2001р.)	більше 350	625	349	14	6,0

Джерело: дані Світового банку Міжнародного телекомунікаційного союзу та Держкомстату України.¹

Без коментарів видно жалюгідне становище України на фоні передових розвинутих країн та регіонів світу. За 1998-2005 роки положення ще погіршилося.

За рівнем ВВП на душу населення та загального обсягу експорту по відношенню до країн-членів ЄС Україна ледве виходить на рівень 5%, а за обсягом прямих іноземних інвестицій — 3%.²

Важливість розвитку інноваційного потенціалу в країнах з раціональною ринковою економікою підтверджується тим, що питома вага нових знань, що втілюються в товарах, технологіях, освіті й організації виробництва досягає 70-85%.

В Україні питома вага асигнувань на розвиток НДДКР знизилася з 3% до 0,3% ВВП. Відомо, що при фінансуванні розвитку науки у розмірі до 1% повністю позбавляє державу можливості розвиватися.³

Недостатність джерел фінансування та низький рівень попиту на інновації призводить до скорочення кількості наукових розробок. Так у 2002р. число розробок становило 41,5 тис., що у 2 рази менше порівняно з

¹ Україна і світове господарство: взаємодія на межі тисячоліть / А.С.Філіпенко, В.С.Будкін, А.С.Гальчинський та ін. — К.: Либідь, 2002. — С.77.

² Україна і світове господарство: взаємодія на межі тисячоліть / А.С.Філіпенко, В.С.Будкін, А.С.Гальчинський та ін. — К.: Либідь, 2002. — С.78-79.

³ Антонюк Л.Л. Міжнародна конкурентоспроможність країн: теорія та механізм реалізації: Монографія. — К.: КНЕУ, 2004. — С.168-169.

1991р, кількість спеціалістів знизилася на 64%, у тому числі вищої кваліфікації — на 32%. Із 41,5 тис. наукових розробок лише 3,1 тис. пов'язано зі створенням нових видів техніки, 4,2 тис. нових технологій та 0,9 тис. нових матеріалів, що разом складає 8,2 тис. або 20%,¹ тобто 80% розробок не є новими.

Спостерігається стійка тенденція з 1990 року, яка свідчить про зниження питомої ваги інноваційно активних підприємств з 23% їх загальної кількості до 14,6% в 2002р., що становить близько 1,5 тис. з 10,3 тис. обстежених підприємств.²

Загальні асигнування на розвиток науки за 2002р. з усіх джерел фінансування (держбюджет 28,9%, власні кошти наукових установ — 5,6% та кошти замовників — вітчизняних — 35,7%, іноземних — 26,2%, інших — 3,6%) становили близько 0,7млрд.грн. З цієї суми кошти використано на такі цілі: дослідження і розробки — 8,9%; придбання прав на патенти, ліцензії на використання об'єктів промислової власності — 3,7%; придбання безпатентних ліцензій, ноу-хау, технологій тощо — 1,3%; придбання засобів виробництва — 61,8%; технологічна підготовка виробництва — 10,8%; маркетинг, реклама — 10,1%; інші заходи — 3,4%.³

Більшість промислових підприємств освоювали виробництво зразків нових машин, устаткування, приладів, апаратури у перший рік створення 60%, у другий рік 25%, третій та четвертий — 15%. Середній строк від розробок до впровадження нових зразків становить 2,6 роки.

Питома вага продукції, виробництва якої освоюється вперше в Україні постійно знижується і становить 4%, а принципово нової трохи більше 3%.

Найвищий рівень нової продукції у Чернівецькій області — 22,2%, АР Крим 16%, Харківській області

¹ Антонюк Л.Л. Міжнародна конкурентоспроможність країн: теорія та механізм реалізації: Монографія. — К.: КНЕУ, 2004. — С.173.

² Там само. — С.233.

³ Там само. — С.176.

9,2%. В Закарпатській області взагалі відсутня нова продукція, в Одеській області 1%, у Києві 1,4%, у Дніпропетровській області 2,1%.¹

Загальний обсяг прикладних досліджень та розробок у галузі технічних робіт становить лише 1,5 млрд. грн. на рік, на всю сукупність підприємств і організацій України; при цьому на наукові дослідження виділяють з цієї суми близько 8%, в той час як у країнах ЄС — 65%, Японії понад 70%, США 75%.²

На одного наукового працівника обсяг фінансування в Україні за 2001р. становив 2,7 тис. доларів на рік, в той час, як у Росії — 8 тис., Японії — 142 тис., США — 185 тис.³

Наведені дані показують катастрофічний стан з науковою діяльністю в Україні та майже повну відсутність інноваційної моделі розвитку економіки, хоча саме певний рівень інноваційного потенціалу визначає науково-технічний розвиток країни. Рівень інноваційного потенціалу розглядають як функцію витрат ресурсів:

$$Y = F(P_1, P_2, \dots P_n), \quad (3.2)$$

де Y — рівень інноваційного потенціалу;

F — функція;

P_1 , — витрати ресурсів підприємства, галузі, країни.

$P_2, \dots P_n$

Формула 3.2 показує, що чим раціональніше використовують ресурси, тим більшим є інноваційний потенціал. Іншими словами інновації завжди пов'язані з економією ресурсів.

Зважаючи на надзвичайно низький рівень інноваційного розвитку не ясно, яким чином Україна може погасити борги у розмірі 12,7 млрд. доларів. На 2002р., з них гарантовані урядом — 10,2 млрд. дол. (що відповідно становить 31% та 25% ВВП).

¹ Антонюк Л.Л. Міжнародна конкурентоспроможність країн: теорія та механізм реалізації: Монографія. — К.: КНЕУ, 2004. — С.211-213.

² Шовкун І. Інституційна модель наукової системи України в інформаційній економіці // Економіка України. — 2004. — №12. — С.71.

³ Регіональна економіка, 2003. — №4. — С.257.

Положення України в галузі науки та інноваційного розвитку обумовлено безглуздою економічною політикою (є сумніви чи сформована така політика навіть сьогодні) усіх президентів та їх урядів без виключення.

За якими моделями, формами, методами менеджменту управляють економікою урядові структури, коли за роки незалежності України (15 років) не розроблено стратегії розвитку держави? Можна зробити висновок про надзвичайно низьку підготовку управлінців державного рівня, які не знають принципів наукового менеджменту, не чули нічого про розвиток систем, розробку стратегії і тактики поведінки систем, не вміють мислити масштабно, взаємодіяти в команді, використовувати інформаційні ресурси тощо.

Про низький рівень підготовки керівників підприємств і говорити не приходиться. Так, заміри знань керівників підприємств міста Тернополя і області у грудні 2003р. свідчить про те, що 82% з них є фахово некомпетентними. Що можна очікувати від них, якого відношення до науки та інновацій, коли вони неграмотні! Ми говоримо про користь від використання інформаційних ресурсів і пропонуємо моделі управлінського обліку, контролінгу, креативного обліку, а хто з таких керівників від нижчого рівня управління до найвищого може оцінити їх значення, тим більше впровадити у практику?

Проте будемо оптимістами і сподіватися, що знайдуться грамотні керівники та їх підлеглі, які оцінять роль наукових досліджень та інновацій для прориву в своїй економічній політиці та завоювання ринку.

Для отримання інформації, пов'язаної з науковими розробками на підприємствах, потрібно розробити модель обліку, зразок якої запропонував свого часу Бородкін О.С.¹

¹ Бородкин Н.С. Учет новой техники в общении. – К.: Техніка, 1981. – С.14-15.



Рис.3.11. Модель обліку науково-дослідних робіт та інноваційної діяльності

На рис. 3.11 видно, що модель обліку залежить від управлінської системи, в якій обов'язково враховується вплив зовнішнього середовища (тенденції в науці та техніці в світі, країні, галузі, вивчення ринку техніки і технологій, наявність фінансових ресурсів) та освітній рівень команди менеджерів. Управлінська система дає замовлення на інформаційні ресурси, в тому числі й бухгалтерії щодо групування витрат в розрізі напрямів інноваційної політики. Окремим блоком цієї моделі виділено методи визначення економічної ефективності реалізованих проектів. Витрати групують також за джерелами фінансування.

Групування за напрямками інновацій дозволяє зіставляти кошторисні витрати з фактичними, виявляти відхилення та розраховувати економічну ефективність. За кожним з напрямів витрати групують за статтями залежно від конкретних умов роботи:

- розробка робочих креслень;
- виготовлення дослідного взірця;
- дослідження зразків у роботі;
- підготовка виробництва;
- розробка нової технології;
- освоєння у виробництві;
- інші витрати.

Робота з наукової та інноваційної діяльності підприємства починається з розробки «Плану наукового, технічного, інноваційного та соціального розвитку», в якому наводяться розділи стратегічного плану (на 3-5 років) та річного плану з розбивкою по кварталах і місяцях із зазначенням напрямів інновацій та конкретних проектів, а всередині них — за статтями витрат (складання кошторисів), визначення строків виконання і обсягу фінансування (загальний обсяг та на плановий період).

Планування доцільно починати з пропозицій окремих цехів, відділів та служб підприємства та науково-дослідних установ з наступним коригуванням його на вищому рівні управління виходячи із наявних джерел та суми фінансування за формою (табл. 3.8).

Таблиця 3.8.

План НДДКР та інноваційного розвитку

Заходи	Виріб	Цех	Строки впровадження	Витрати (тис. грн.)	Джерело фінансування	Відповідальні
1. Автоматизація упаковки продукції	А	2	II кв.	28	Власні кошти	Нач. цеху 2 Гаврилук Н.С.
2. Освоєння приладу вимірювання шуму	—	7	IV кв.	289	—/—	Нач. цеху 7 Малий Ф.Р. Головний інженер Маргинюк В.П.

План використовують для контролю витрачених коштів на кожний проект окремо.

Що стосується методики обліку витрат, то дані можна узагальнити в картках аналітичного обліку за такого формою (табл.3.9).

Таблиця 3.9.

Картка обліку витрат
на інноваційну діяльність за березень 200_р.

Код			Напрямы, об'єкт	Списуються витрати з кредита рахунка					
напряму	плану	об'єкта		20	66	13	Інші	Разом за місяць	Витрати з початку впровадження
2	5	3	Нові технології Технологія виготовлення деревобробного верстату ДВН-01-30	18956	7493	831	10400	37680	80748
7	20	1	Удосконалення управління Розробка моделі стратегічного управління	846	10720	150	15000	26718	42441

В картках акумулюють витрати кожного місяця, а також наростаючим підсумком з початку року до закінчення і впровадження проекту в експлуатацію.

На основі карток складається відомість, в якій показують такі дані (табл. 3.10)

Таблиця 3.10.

**Відомість витрат на інвестиційну діяльність
за напрямками і витратами за березень 200_р.**

№ п/п	Напрями	3 кредита рахунків				Разом за місяць	Витрати з початку впровадження	Структура витрат (%)
		20	66	13	Інші			
1.	Науково-дослідні роботи	7149	20483	1703	18408	47743	104730	13,6
2.	Нові технології	18956	7493	831	10400	37080	80748	10,5
3.	Нова техніка	—	—	—	128900	128900	250629	32,5
4.	Освоєння нових видів продукції	—	—	—	—	—	—	—
5.	Модернізація	—	—	—	—	—	—	—
6.	Удосконалення умов праці	—	—	—	146000	146000	230000	29,8
7.	Удосконалення управління	846	10720	150	15000	26716	42441	5,5
8.	Винахідництво і раціоналізація	—	9250	—	14300	23550	62940	8,1
9.	Інші роботи	—	—	—	—	—	—	—
	Разом	26351	47946	2684	333008	409989	771488	100

Наведені дані про витрати на наукову та інноваційну діяльність за місяць і з початку впровадження зіставляють з кошторисами, визначають відхилення та причини їх виникнення. Як показує таблиця, за I квартал освоєно 771,5 тис. грн., з яких майже третина фінансування спрямована на закупки нової техніки, що не зовсім раціонально, оскільки на ринку реалізують відому техніку, вона є новою лише для нашого підприємства. Позитивним є використання коштів на поліпшення умов праці (29,8%), освоєння нової технології (10,5%) на науково-дослідні роботи (13,6%).

Без обліку витрат на розвиток науки й інновацій підприємство позбавляється можливості знайти вихід із скрутного фінансового становища. Витрати на науку втілюються в певні концепції, форми і методи управління,

створення умов для підвищення продуктивності праці, певні зразки техніки нового покоління тощо. Розрахунки ефективності наукових досліджень підтверджують, що 1 гривня витрат дає приріст прибутку на 5-7 гривень.

Для зацікавленості підприємств у витрачанні коштів на науку та інноваційну діяльність доцільно звільняти від оподаткування ту частину прибутку, яка використується на вказані цілі у межах до третини її обсягу.

3.2.4. Облік логістичних витрат

Виникнення логістики, як науки, пов'язують з управлінням рухом матеріальних ресурсів до підприємства, через нього та з нього. Логістика пов'язана з управлінням запасами — транспортуванням, складуванням, розподілом готової продукції між споживачами та з інформаційними потоками по всьому контуру доставки ресурсів і збуту продукції.

Стимулом до розробки логістики були:

- ріст обсягів перевезень і тарифів на транспорт;
- необхідність зниження витрат поза системою виробництва;
- ускладнення зі збутом продукції, орієнтація на споживача та швидка зміна асортименту продукції, перехід від масового виробництва до дрібносерійного;
- оптимізація запасів за критеріями мінімально необхідних страхових запасів та зменшення нормативних обсягів зберігання і в той же час безперерйного забезпечення виробництва;
- розвинута мережа роздрібного продажу та задоволення запитів клієнтів на основі маркетингових досліджень;
- створення швидкодіючих інформаційних систем, які дають можливість швидко реагувати на збої у системі логістики;
- усвідомлення того, що прибуток формується не лише у виробництві продукції, про що писав К.Маркс, а й в інших сферах кругообороту капіталу — постачанні та збуті.

- зміщення центру уваги у зниженні витрат з внутрішнього середовища на зовнішнє в умовах адаптації до швидких змін на ринку;
- розвиток стратегічного менеджменту, який шукає шляхи зниження витрат не тільки на основі аналізу поточної діяльності в окремих фрагментарних її частинах, а, в першу чергу, на основі синтезу сильних і слабких сторін роботи підприємства, можливостей і загроз його існування у перспективі.

Логістика вимагає синтетичного підходу до проблем забезпечення функціонування підприємства. Якщо процес виробництва налагоджений добре, то це ще не свідчить про відсутність проблем у підприємства, оскільки збурювання в зовнішньому середовищі зразу проявлять себе у постачанні чи збуті, а в результаті — в процесі виробництва. Підприємство є живим організмом, воно нормально функціонує тоді, коли усі його частини здорові, а тому треба одночасно турбуватися про стан всього організму, звертати увагу на загальний стан здоров'я — наявність постачальників, безперебійне постачання матеріалів, доставка матеріалів у робочу зону, організація та координація виробничих процесів, операцій, дій персоналу, ритмічність випуску продукції, безперебійний збут та отримання коштів.

Логістика зв'язує господарські процеси в єдине ціле, але має свою власну мету — якісно виконувати свої функції при мінімальних витратах на їх обслуговування. Для досягнення економії витрат потрібно виділити функції логістики:

- обслуговування клієнтів — споживачів продукції;
- використовувати результати маркетингової діяльності у підвищенні ефективності відділу збуту;
- управління запасами (складські операції, закупки, обсяги, строки, види транспорту, схема транспортної доставки);
- швидке реагування на запити споживачів та задоволення їх замовлень;
- своєчасність випуску документів та подання їх в банк;
- упаковка продукції для попередження втрат і зручності для споживача;

- внутрізаводське переміщення вантажів (матеріальних цінностей, готової продукції, відходів, експлуатаційні витрати на транспорт тощо);
- доставка комплектуючих виробів;
- аналіз рекламаций щодо якості продукції та обслуговування клієнтів;
- видалення, утилізація та збут відходів;
- управління складським господарством;
- підготовка матеріалів до використання у виробничому процесі;
- збір і обробка даних, подання інформації про логістичні витрати;
- інші види робіт логістичного характеру.

Як видно з наведеного переліку функції логістики не перетинаються з функціями інших підрозділів управління, вони лише систематизовані та виокремлені в окрему підсистему управління. Проте видно, що ці функції стосуються специфічних видів робіт, пов'язаних з постачанням, виробництвом і збутом і призначені для збору даних і отримання інформації про такі об'єкти:

- вартість транспортування вхідних вантажів;
- вартість зберігання запасів;
- вибрати оптимальні за часом строки закупки;
- знайти постачальника (за якістю матеріалів, ціною, можливістю доставки за найнижчою вартістю, надання знижок з вартості товару та ін.);
- організація вхідного контролю запасів;
- підготовка матеріалів до виробничого споживання.

Цей неповний перелік об'єктів спостереження стосується лише процесу постачання.

У виробничому процесі є свої об'єкти:

- витрати на внутрішнє переміщення вантажів;
- раціоналізація норм витрачання та зниження рівня відходів;
- можливість заміни матеріалів;
- зміна методів обробки матеріалів;
- впровадження системи постачання «канбан» — точно в строк;

- переналагодження устаткування;
- зміна асортименту з урахуванням порад маркетингової служби;
- інші заходи.

Кількість об'єктів у виробничому процесі можна розширити за рахунок виділення більш детальних напрямів обліку. Наприклад, витрати на внутрішнє переміщення вантажів, у разі потреби (якщо надто великі обсяги), диференціюють за класами вантажів чи їх групами, а також видами транспорту (автокари, електрокари, вантажний автотранспорт, залізничний транспорт, трактори, навантажувачі та ін.).

У процесі збуту виділяють логістичні витрати, які подібні до витрат процесу постачання.

Треба визначити, що спроби вирішити економічні проблеми на основі традиційних систем і методів планування, економічного аналізу, контролю та обліку, які функціонують незалежно один від одного, не дають позитивних результатів. Тільки інтеграція цих наук в єдиній системі управлінського обліку може підняти рівень обґрунтування та оперативності рішень. Для цього потрібно створити дві автономні підсистеми узагальнення інформації з логістичних операцій у фінансовому та управлінському обліку з відображенням їх специфіки в окремих розділах облікової політики з висвітленням схеми документообороту з питань логістичної інформації, оскільки такі витрати у собівартості продукції промислових підприємств займають 20-30%.

Управління логістичними операціями базується на документальній основі пов'язаній з функціонуванням логістичних систем. Інформаційні потоки циркулюють усередині логістичної системи або між логістичною системою і зовнішнім середовищем. Логістична інформація виникає і циркулює з приводу функціонування об'єктів економічної (виробничо-збутової) діяльності, у виробництві, розподілі та споживанні продукції і послуг.

Інформація логістичної системи необхідна для різних користувачів і цілей, тому основними об'єктами обліку витрат можуть бути деталізовані витрати за напрямками:

- пошук споживача, вивчення його запитів, одержання замовлення;
- витрати на розміщення замовлень (управління замовленнями);
- управління закупівлями;
- управління запасами на складі;
- організація транспортування;
- організація складської діяльності;
- управління складським технологічним процесом;
- управління виробничими технологічними процесами;
- управління запасами на виробництві;
- управління замовленнями;
- організація внутрішньовиробничого господарства;
- організація роботи внутрішньовиробничого технологічного транспорту;
- планування капіталів розподілу;
- підтримка стандартів якості товарів і логістичного ціноутворення;
- управління інформаційними потоками;
- управління процесом узагальнення логістичних витрат і реорганізації структури підприємства.

В інформаційних системах логістики (незалежно від ступеня їхньої комп'ютеризації і наближення до безпаперової технології) слід документувати ті дані, які є входом у підсистемі управлінського обліку для отримання інформації та передачі її особам або органам, що здійснюють управління і моніторинг логістики.

До документів, що містять таку інформацію відносяться:

- картки, в яких вказані мережеві та інші моделі виробничо-збутової діяльності;
- оперативно-календарні плани;
- відомості матеріально-технічного постачання;
- звіти про хід виробничо-збутової діяльності за той чи інший період;

- інформація, необхідна для проведення оперативних нарад;
- картки, що містять завдання на виконання оперативних рішень;
- результати контролю реалізації оперативних рішень;
- виробничі графіки за різні періоди;
- графіки забезпечення сировиною, матеріалами, комплектуючими, спеціальною технікою, кадрами, транспортом та ін., складені за різні періоди;
- графіки внутрішніх перевезень за різні періоди;
- графіки зовнішніх перевезень за різні періоди;
- бюджети складських витрат;
- бюджети павантажувально-розвантажувальних робіт;
- бюджет витрат на зовнішнє і внутрішнє заводське перевезення вантажів;
- інші документи і реєстри обліку.

Для забезпечення достовірності, повноти і точності використовуваної інформації, її актуальності, оперативності і доступності необхідні такі умови:

- уточнення системи й упорядкування її відповідно до вимог організації логістичного управління;
- здійснення комп'ютеризації інформаційної системи і організації;
- створення автоматизованих робочих місць (АРМ), що забезпечують взаємодію персоналу з інформаційною системою;
- удосконалення системи контролю за проходженням і виконанням логістичної документації;
- розроблення і впровадження методичних документів з організації роботи спеціалістів, які обробляють інформацію за принципом її призначення і використання.

Враховуючи те, що всі вхідні дані та вихідні інформаційні потоки базуються, в значній мірі, на інформації сформованій у підсистемі фінансового обліку, відзначимо, що регламентацію логістичних операцій доцільно відображати в обліковій політиці підприємства. В ній вказують вимоги до процесу збору, нагромадження, передачі та використання інформації з визначенням форм

акумулювання корисної логістичної інформації для задоволення потреб управління на рівні підприємства та його окремих структурних підрозділів. В обліковій політиці регламентують процеси збору фактів господарської діяльності, визначення форм звітних документів та підготовки корисної інформації для менеджерів. Разом із звітними документами передбачається розробка планових даних для суміжних служб і виробничого персоналу, які необхідні для оцінки плану або для його коригування.

Проблема обліку логістичних операцій полягає не в розробці якихось універсальних методик збору корисної для управління інформації та її нагромадження, а в раціональному виділенні її з існуючих інформаційних потоків. При цьому виникає ситуація, пов'язана з розробкою нових методик і схем руху інформації всередині підприємства. Налагодження збору і формування логістичної інформації повинно відповідати принципам мінімальних витрат, відповідно до розроблених принципів і завдань. Ефективно побудована логістична система підприємства повинна працювати в автономному режимі як окрема підсистема управлінського обліку.

Доцільно розробити не лише форми звітної документації, а й окремих планових документів, на базі яких можна застосувати економіко-математичне моделювання і аналіз та зробити методику визначення очікуваного ефекту від контролю логістичних витрат.

Нагромадження даних щодо логістичних витрат може бути організовано у відомостях, які відкривають на кожний напрям логістики:

1. Постачання у розрізі таких видів робіт:

- пошук постачальника і отримання замовлень;
- управління закупівлями;
- управління запасами на складі;
- транспортування вантажів;
- інші види робіт.

2. Управління виробничими технологічними операціями:

- управління запасами на виробництві;
- внутрішньозаводське транспортування;
- внутрішньозаводське зберігання матеріалів;
- інші види робіт.

3. Збутова діяльність:

- планування каналів розподілу;
- підготовка продукції до збуту;
- складські витрати;
- транспортування готової продукції;
- інші види робіт.

Знову ж таки, рівень деталізації видів робіт залежить від масштабів виробництва, потреб менеджменту в інформації про логістичні витрати та здатності облікового персоналу організувати збір і обробку даних.

Відомість витрат може мати будь-яку форму, не в ній справа. Головне — відобразити в підметі такої форми напрями логістичних витрат і види робіт, а всередині видів робіт — статті калькуляції, а в присудку — кореспондуючі рахунки, з яких списують фактори виробництва, пов'язані з виконанням логістичних операцій (табл. 3.11).

*Таблиця 3.11.***Відомість обліку логістичних витрат за березень 200_р.**

(грн.)

Показники	З кредита рахунків							Разом
	20	22	66	65	13	37	Інші	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1. Постачання								
Пошук постачальників	–	–	1580	503	–	3200	2774	8057
Управління закупівлями	–	–	2010	698	–	–	–	2708
Транспортування вантажів	1400	510	4500	2047	376	8610	5929	23372
Разом	1400	510	8090	3248	376	11810	8703	34137

Продовження таблиці 3.11.

1	2	3	4	5	6	7	8	9
2. Виробництво								
Внутрішньо-господарський транспорт								
в т.ч. утримання автокранів	6348	253	9627	3520	1512	1633	2631	25524
утримання тракторів і т.ін.	9311	648	5600	19810	404	—	548	36321
Разом	15659	901	15227	23330	1916	1633	3179	61845
3. Збут								
Витрати на утримання складів	4254	320	12720	4026	501	1927	5624	29372
Транспортування продукції	—	—	—	—	—	—	44035	44035
Разом	4254	320	12720	71026	501	1927	49659	73407

Наведені у таблиці 3.11 дані не розшифровані за статтями витрат всередині напрямів логістики та видів робіт, але це не важко зробити обліковому працівнику самому, якщо в цьому є потреба.

Не треба також вважати, що у відомості потрібно прагнути до відображення витрат з точністю до копійки, як це прийнято у фінансовому обліку. Тут важлива не формальна точність, а принцип узагальнення витрат, які служать для наступних техніко-економічних розрахунків та прийняття рішень.

Наприклад, на пошук постачальників витрачено 8057 грн. (ознайомлення з прайс листами, дослідження динаміки цін за останній рік, відрядження на підприємства та підготовка договорів, послуги консультантів та ін.), а укладено договорів на 358 тис. грн. за узгодженою ціною. Різниця між ціною продукції, закупленої у попереднього постачальника і укладеного договору з іншим постачальником на порівняний обсяг становить 42 тис. грн.

Отже, витрати на пошук постачальника окупилися у 5,2 рази.

$$\frac{42000}{8057} = 5,2.$$

Якщо транспортні витрати становили 23372 грн., а було перевезено 40000 т/км вантажів на загальну суму 854 тис. грн., то на основі цих даних можна розрахувати витрати на 1 т/км вантажів та транспортні витрати у % до закуплених матеріалів.

Витрати на 1 т/км перевезених вантажів:

$$\frac{23372}{40000} = 0,58 \text{ грн.}$$

Відсоток транспортно-заготівельних витрат:

$$\frac{23372 \times 100}{854000} = 2,74\%.$$

Самі по собі такі дані мало що дають, але при порівнянні з плановими показниками виявляють відхилення та аналізують фактори, що вплинули на них.

Показники	План	Факт	Відхилення	
			Сума	%
Собівартість перевезень, 1т	0,49	0,58	+0,09	18,4
% транспортно-заготівельних витрат	2,8	2,74	-0,06	2,1

На собівартість перевезень могли вплинути вибір вантажопідйомності транспорту, зміна цін на паливно-мастильні матеріали, нераціональна схема завозу та інші фактори. Щоб виявити вплив факторів, потрібно обов'язково планувати всі елементи логістики і за таким же принципом збирати фактичні витрати.

Логістика помагає розкрити резерви здешевлення продукції та підняти загальну культуру економічної роботи на підприємстві.

3.2.5. Облік трансакційних витрат

Підприємство являє собою мікроекономічну систему, яка функціонує на основі законів. Входом в цю систему вважають фактори виробництва, що надходять із зовніш-

нього середовища, а всередині знаходиться процесор — виробництво, призначення якого полягає в трансформуванні факторів виробництва у готовий продукт (роботи чи послуги) з метою його реалізації, а виходом — доведення такого продукту до споживача. У системі важливими є всі елементи системи, а також входи і виходи, що забезпечують зв'язок підприємства із зовнішнім світом.

Підприємство працює на основі законів, що виражають зв'язок цілей управління з відповідними засобами і методами їхнього досягнення.

Для життєдіяльності підприємства використовують систему законів, до яких належать:¹

- закон синергії у відповідності до якого існує певний набір елементів системи, при якому її потенціал (можливості) завжди буде або істотно більшим простої суми потенціалів елементів, що входять в нього (людей, машин, матеріалів, капіталу) або істотно меншим;
- закон розвитку — кожна система прагне досягти найбільшого сумарного потенціалу при проходженні всіх етапів життєвого циклу. Цей закон спирається на такі принципи, як інерція, еластичність та безперервність діяльності;
- закон інформованості та упорядкованості, який вимагає виділення елементів виробничого процесу з метою синхронізації виконуваних дій виконавців, отримання даних про параметри функціонування системи (повідомлення, зведення, результати діяльності) для здійснення процесу управління. Чим більшою інформацією володіє апарат управління про внутрішній стан та зовнішнє середовище, тим він має більшу імовірність стійкого функціонування (самозбереження);
- закон єдності аналізу і синтезу змін середовища, який дозволяє системі налаштуватися на найбільш опадливий режим функціонування в результаті постійної зміни своєї структури та функцій у відповідь на негативні чи позитивні тенденції оточення.

¹ Василенко В.О. Антикризове управління підприємством: Навч. посіб. — К.: ЦУЛ, 2003 — 504с.

Сукупність законів регулює підприємницьку діяльність, а суб'єктивне врахування чи неврахування їх прояву на практиці обумовлює рівень ефективності роботи.

Модель мікросистеми (діюче підприємство) та її ефективність залежить від розуміння, що у суспільстві діють закони, незалежні від волі суб'єкта. Закони виражають зв'язок між сутностями, а зв'язки є об'єктивними, необхідними, загальними, внутрішніми, суттєвими, вимірювальними.

Сутність виражає сенс існування об'єктів, перш за все, визнання факту їх реального існування (об'єктивність) та відображення у свідомості. Сутність знаходиться не поза об'єктом, а в ньому і через нього, як їх загальна властивість, як закон.¹

Одним з критеріїв пізнання сутності є можливість передбачення майбутніх подій на основі точно визначених законів їх змін. Сутність вважається пізнаною, якщо відомі причини виникнення і джерела розвитку даного об'єкта, якщо у теорії чи практиці створена його достовірна модель.

Функціонування підприємства та його розвиток потрібно розглядати у системі діалектики, яка є досягненням суперечностей у їх єдності. Діалектика є теорією розвитку всього сущого, усіх об'єктів матеріального світу без винятків, включаючи свідомість.

Розвиток виражає закономірну якісну зміну матеріальних та ідеальних об'єктів, яка має незворотний і спрямований характер. Розвиток — це рух, зміна, породження нового, необхідного, здатного до саморуху. Рух — це така зміна, що внутрішньо пов'язує єдність буття і небуття, тотожності й відмінності, того, що знищує, з тим, що з'являється.²

¹ Философский словарь. Под ред. М.М.Розенталя. Изд. 3-е. — М.: Политиздат. 1972. — С.402.

² Філософія. Навч. посіб. / Л.В.Губерський, І.Ф.Надольний, В.П.Андрищенко та ін., за ред. І.Ф.Надольного. — 3-тє вид., стер. — К.: Вікар, 2002. — С.213.

Зв'язок є основним поняттям теорії розвитку, він виражає взаємообумовленість речей і явищ. Зв'язки у суспільстві можуть бути і об'єктивними і суб'єктивними, внутрішніми і зовнішніми, суттєвими і несуттєвими, простими і складними, необхідними і випадковими, причинами і наслідками, сталими і несталими, постійними і тимчасовими, прямими і опосередкованими, повторюваними і неповторюваними, закономірними і випадковими та ін.¹

У діалектичному процесі розвитку об'єкта (підприємства) немає нічого сталого, застиглого, все знаходиться в русі та постійних змінах, а тому теорія й практика його функціонування розглядається як постійне уточнення критеріїв, функцій, способів та методів існування в змінюваному середовищі.

Пошук кращих критеріїв вибору функціонування підприємства пов'язують з певним рівнем чи оцінкою його витрат. Існують закономірності щодо поведінки витрат залежно від організаційних форм, розмірів і типів підприємств. Витрати залежать все в більшій мірі від пошуку й обробки інформації про ціни, технології, укладання контрактів, юридичний супровід, засоби комунікації та зв'язки з зовнішнім оточенням, контролем за виконанням тощо.

Такі витрати, як правило, скриті від сторонніх осіб, не завжди звертають на них увагу керівники підприємств, бо їх не виділяють із загальної суми накладних витрат, проте «учасники економічного процесу вимушені рахуватися з ними, оскільки розміри подібних витрат нерідко можуть перевищити економічний ефект від них і заблокувати можливість здійснення взаємозв'язків у цілому».² Витрати, які необхідні для проведення підприємством робіт з налагодження зв'язків при укладанні контрактів,

¹ Філософія. Навч. посіб. / Л.В.Губерський, І.Ф.Надольний, В.П.Андрищенко та ін., за ред. І.Ф.Надольного. – 3-тє вид., стер. – К.: Вікар, 2002. – С.214.

² Камаев В.Д. и колл. Авт. Экономическая теория: Учебник. – М.: Гуманит. Изд. Центр ВЛАДОС. 1998. – С.61.

виробництва і збуту продукції та організації роботи самого підприємства називають трансакційними.

Р. Коуз зазначає, що «спостерігається тенденція повністю залишати поза увагою керівний чинник усієї виробничої організації — співвідношення між цінами і витратами... Тим, що відбувається в проміжку між купівлею факторів виробництва і продажем створених ними благ, зазвичай великою мірою нехтують».¹

Отже, в сучасних умовах науковців і практиків повинно цікавити які витрати пов'язані з пошуком поставальників і споживачів (інформаційні, маркетингові, укладання договорів, юридичний супровід угод), а також витрати на створення інформаційної системи підприємства, управлінські витрати (пошта, телефон, електронний зв'язок тощо).

Облік трансакційних витрат необхідний для того, щоб визначити ефективність їх в умовах альтернативних рішень: здійснювати такі витрати самому підприємству чи скористатися послугами зовнішніх спеціалізованих фірм.

Наприклад, підприємство з обсягом реалізації 5 млн. грн./ рік утримує у штаті персоналу 2-х юристів з окладом відповідно 900 і 700 грн./ місяць, які протягом року оформили в господарський суд 7 позовних справ на загальну суму 420 тис. грн., з них виграли справу в 4 випадках на суми 270 тис. грн.

В якості альтернативи можна було укласти угоду з юридичною фірмою на обслуговування підприємства на 0,5 ставки з окладом 800 грн./місяць.

Ефективність роботи юристів підприємства можна розрахувати таким чином:

Заробітна плата юристів за рік:

$$(900 + 700) \times 12 = 19,2 \text{ тис.грн.}$$

Нарахування на зарплату:

$$19,2 \text{ тис. грн.} \times 38\% = 7,3 \text{ тис.грн.}$$

¹ Природа фірми: Походження, еволюція і розвиток / За ред. О.Е.Вільямсона, С.Дж.Вінтера; Пер. з англ. А.В.Куликова, Наук. ред. пер. В.П.Кузьменко. – К.: А.С.К., 2002. – С.309-310.

Накладні витрати: 8,0 тис.грн.

Разом: 34,5 тис.грн.

Відношення витрат на утримання юристів до обсягу реалізації:

$$\frac{34,5 \times 100}{5000} = 0,69\% .$$

Відношення загальної суми 7 позовних справ до обсягу реалізації:

$$\frac{420 \times 100}{5000} = 8,04\% .$$

Відношення загальної суми 4 виграшних у суді справ до обсягу реалізації:

$$\frac{270 \times 100}{5000} = 5,4\% .$$

Коефіцієнт виграшних справ:

1) За кількістю $\frac{4}{7} = 0,57;$

2) За сумою $\frac{270}{420} = 0,64.$

З наведених даних видно, що сума виграних 4 справ у суді перекиває суму витрат на утримання юристів в 7 разів (270 : 34,5).

Разом з тим через відмову судом не компенсовані витрати становлять 150 тис.грн. (420-270). Коефіцієнт виграних справ становить лише 0,57. Отже, тримати у штаті 2-х юристів недоцільно. До того ж у попередні 2 роки була подібна ситуація.

Якщо вибрати другий варіант, то відносна економія може бути в сумі (34,5 – 18,55) = 15,95 тис. грн., тобто підприємство могло отримати додаткового прибутку майже 16 тис.грн. Враховуючи те, що у спеціалізованій юридичній фірмі працюють більш досвідчені юристи, коефіцієнт виграшних справ міг бути вищим, оскільки за даними юридичної фірми за останніх 2 роки він становив 0,8, що означає потенційну можливість виграти в суді 6 справ на суму понад 330 тис. грн. (420 × 0,8), що дало би додатковий прибуток понад 60 тис. грн.

Таким чином, розрахунок трансакційних витрат (юридичних) свідчить про доцільність ліквідації власної юридичної служби, що дає економію в сумі 76 тис. грн. (16 + 60) або 1,52% до обсягу реалізації. В свою чергу ця економія є резервом збільшення прибутку.

Для розрахунку ефективності альтернативних варіантів окремих служб потрібно організувати збір фактичних витрат у підсистемі фінансового чи управлінського обліку.

При цьому не обов'язково такий облік повинен бути систематичним, він може мати епізодичний характер і організуватися вибірково за певний період — місяць, квартал. Постійний облік, зрозуміло, дає більший обсяг інформації для аналізу та дослідження поведінки трансакційних витрат, але вибірковий метод обходиться дешевше.

Облік може бути організований у спеціальній відомості за видами трансакційних витрат, статей та кореспондуючих рахунків за формою (табл. 3.12).

Таблиця 3.12.

Облік трансакційних витрат за березень 200_р.

Види і статті витрат	З кредита рахунків							Разом
	20	22	13	66	37	68	Інші	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1. Консультації з удосконалення управління								
а) гонорар консультантів				17930			6911	24841
б) матеріальні витрати	4628							4628
в) послуги сторонніх організацій						24729		24729
...	...			...		...	...	...
Разом	6487			20410		24729	8314	59940
2. Юридична служба								
а) матеріали	436					637		1073
б) заробітна плата				1600				1600

Продовження таблиці 3.12.

в) соціальні заходи							608	608
г) утримання приміщень	1240	83	250	590			190	2163
д) відрядження					1528			1528
...	...			...		...	...	...
Разом	1186	108	315	2190	1528	1471	798	8396
3. Витрати на службу інформації (бухгалтерів)								
а) матеріали	2814	918						3732
б) заробітна плата				12415				12415
в) соціальні заходи							4659	4659
г) утримання основних засобів	1992	398	744	3400			1718	8252
...	...			...		...	...	...
Разом	6331	1819	744	15815	1436	1427	5894	33466

Інформацію про трансакційні витрати можна узагальнювати окремо за їх видами в одній відомості в розрізі статей, які визначає працівник інформаційної служби самостійно. При цьому суми збирають за методом повних витрат (розгорнутою номенклатурою статей), що вимагає розподілу деяких витрат між окремими службами пропорційно до заробітної плати чи іншої економічно обґрунтованої бази.

Основне при цьому процесі не абсолютна точність (чого в принципі, ніколи і нікому не вдається досягти), а розрахунки ефективності витрат. Деталізація трансакційних витрат залежить від масштабу підприємства. Якщо для малих підприємств така інформація може обходитися дорого, а тому її отримують окремі, грамотні в економічному відношенні керівники, то для середніх, а тим більш великих підприємств вона стає життєво необхідною.

В обліку виділяють десятки центрів трансакційних витрат, що дозволяє вирішити дилему: самому займатися такими видами робіт чи передати їх спеціалізованим

фірмам. У результаті розрахунків ефективності трансакційних витрат можна знизити собівартість продукції, робіт чи послуг та підвищити продуктивність праці.

Налагодження обліку трансакційних витрат важко через те, що більшість з економістів не обізнані з цими об'єктами та їх класифікацією, тому таку роботу можуть організувати консалтингові чи аудиторські фірми. До речі, оплата послуг названих фірм також є трансакційними витратами, пов'язаними з удосконаленням системи управління підприємством (див. табл. 3.12).

Виділення в обліку трансакційних витрат та їх аналіз необхідні тому, що вони дисперсно розсіяні між різними підрозділами і службами підприємства, а їх сума залишається невідомою для апарату управління, хоча в собівартості продукції вони можуть досягти у високотехнологічних галузях до 20% і більше. Отже, в самій системі управління є значні резерви зниження собівартості продукції та росту прибутку. Було би недалекоглядно з боку менеджерів вищого рівня нехтувати таким резервом, який до того ж не вимагає великих фінансових інвестицій. Ринкові умови спонукають впроваджувати будь-які інноваційні заходи щодо удосконалення діяльності підприємства, а облік трансакційних витрат і є одним із них.

3.2.6. Облік витрат на якість продукції

Кінець 80-х років XX ст. ознаменувався посиленою увагою до проблем якості продукції. Досвід США, Японії та інших розвинутих країн свідчить, що визначальною умовою для довгострокового завоювання ринків збуту, не говорячи про доходи від продажу, є більш висока якість продукції, що відповідає високим запитам споживачів, а не низькі ціни.

Прагнення керівників підприємств до збільшення прибутків може увінчатися успіхом лише за умови налагодження процесу поліпшення діяльності на основі

нових підходів до стандартів роботи. Процес поліпшення має бути центральним пунктом програми розвитку підприємства. На досвіді роботи фірм США доведено, що між якістю й ефективністю виробництва існує пряма залежність — вони доповнюють один одного.¹ Підвищення якості продукції дозволяє підвищити ефективність, знизити собівартість продукції та збільшити частку ринку. Сама по собі якість не може змінитися без активної ролі системи управління, тому керівники змушені бути гнучкими і реагувати на споживачів, які ставлять високі вимоги до якості продукції.

Зрозуміло, що якість вимагає додаткових витрат, але якість принесе прибуток, який перекриває авансовані кошти у підвищення рівня якості.

Повчальним є досвід Японії, де всі фірми висувають надзвичайно високі вимоги як до персоналу, так і до своєї продукції. Саме японці показали всьому світу як потрібно ставитися до споживача, намагаючись дати йому вироби найвищої якості при все більш низьких цінах. Вироби, які не відповідали стандартам, були дорожчими від якісних, а споживачі не брали їх навіть за зниженими цінами.

Фірми, які випускали якісну продукцію отримували вигоду за рахунок:

- зниження виробничих витрат;
- зростання доходів і прибутків;
- розширення частки ринку за рахунок збільшення кількості покупців.

Високоякісна продукція дає приблизно на 40% більше прибутку на інвестований капітал, ніж продукція низької якості.² Відомо, що японські товари користуються великим попитом в усьому світі.

¹ Харрінгтон Дж. Управление качеством в американских корпорациях: Сокр. пер. с англ. / Авт. Вступ. Ст. и науч. ред. Л.А.Конарева. — М.: Экономика, 1990. — С.22.

² Там само. — С.28.

В основі досягнень японської економіки лежать такі принципи:

- технічно прогресивні довготермінові цілі на основі конкуренції та адміністративної централізації;
- повага до персоналу та його стимулювання;
- вивчення запитів споживача на основі тісного контакту з ними;
- прибуток збільшується за рахунок ліквідації витрат на непотрібні запаси і робочу силу.

Японські традиції вимагають від управлінців певних якостей, які сформулював С.Хонда, один з видатних підприємців таким чином: «Той, хто є керівником організації повинен в першу чергу зробити своє управління всебічно обґрунтованим. Це означає, що він повинен прекрасно розуміти цілі діяльності своєї організації, обґрунтовувати її політику і розробляти плани з досягнення поставлених завдань таким чином, щоб його підлеглі працювали з усвідомленням власної гідності і отримували від роботи задоволення».¹

Досить цікавим є визначення якості на фірмі «Тойота»: «забезпечення якості — це якість продукції, що гарантує споживачу задоволення, надійність і економію витрат».²

На «Тойоті» в управлінні якістю приймають участь усі сфери діяльності, виконавчі підрозділи та функції управління (рис. 3.12).³

На «Тойоті» основними функціями (цільовими) називають забезпечення якості й управління витратами, а інші функції виконують допоміжну роль.

Функціональні наради щодо забезпечення якості й управління витратами, як правило, проводять раз на місяць, а наради з інших питань — раз на два місяці.

¹ Как работают японские предприятия: Сокр. пер. с англ. / Под ред. Я. Мондена и др., Науч. ред. и авт. предисл. Д.Н. Бобрышев. — М.: Экономика, 1990. — С.37.

² Монден Я. «Тойота»: методы эффективного управления: Сокр. пер. с англ. / Науч. ред. А.Р. Бенедиктов, В.В. Мотылев. — М.: Экономика, 1989. — С.202.

³ Там само. — С.209.

Сфера діяльності	Виконавчі підрозділи	Функції					
		Якість	Витрати	Інженерне забез.	Виробн.	Комерційна сфера	Кадри
Планування продукції	Відділ планування продукції Відділ інженерного планування	+	+	0	-	+	0
Конструювання продукції	Лабораторія Відділ проектування	+	0	+	0	0	0
Підготовка виробництва	Виробничий відділ Відділ планування	+	+	0	+	-	0
Постачання	Відділ постачання Відділ управління постачанням	+	+	-	-	-	0
Виробництво	Завод «Мотомати» Завод «Хонса»	+	0	-	0	0	0
Збут	Відділ продаж Експертний відділ	+	0	0	+	+	0

Функціональне управління

Примітка:

«+» означає дії, що мають вирішальне значення;

«-» дії з відносно малим впливом;

«0» дії, що мають певне значення, але в подальшому можуть бути нейтралізовані.

Рис. 3.12. Схема функціонального управління якістю

Після прийняття концепції контролю якості розробляють з обов'язковою публікацією основи загальної комерційної політики фірми (рис. 3.13):¹



Рис. 3.13. Шість елементів комерційної політики

Фундаментальна політика визначає стратегічну установку щодо принципів ділової етики або основного напрямку діяльності.

Наприклад фірма на найближчі 5 років буде розвиватися, збираючи всі сили всередині та поза компанією, що виражає філософію керівництва фірми.

Довгострокові цілі конкретизують розвиток фірми на 5 років за напрямками — рівень виробництва, показники якості, частка ринку, рівень прибутку на інвестований капітал та інші показники.

¹ Монден Я. «Тоґта»: методи ефективного управління: Сокр. пер. с англ. / Науч. ред. А.Р.Бенедиктов, В.В. Мотылев. — М.: Экономика, 1989. — С.214.

Довгострокова політика деталізує цілі, наприклад, щоб управляти фірмою на науковій основі, потрібно визначити для кожного підрозділу сфери діяльності, цілі та плани, які ясно сформульовані та пояснені.

Девіз року виражає центральне завдання поточного року, наприклад, економити дефіцитні матеріали, підвищити продуктивність праці тощо. Мета девізу — викликати у персоналу відповідну реакцію та усвідомлення важливості цього завдання на даний момент.

Короткострокове планування пов'язане з визначенням цілей і планів на рік у конкретних показниках і цифрах:

- для компанії (прибуток та його норма, якість продукції, дивіденди, частка ринку);
- виробництво (скорочення числа робітників порівняно з минулим роком);
- якість (зниження рівня рекламаций та нарікань на продукцію з боку споживачів);
- витрати (інвестиції у виробництво, сума зниження витрат, рівень прибутку);
- техніка безпеки, охорони здоров'я та середовища (кількість переробних днів у зв'язку зі святами тощо).

Отже, стратегія і тактика підвищення рівня якості продукції та максимального рівня задоволення запитів споживачів стали лейтмотивом планування японських, а у 90-ті роки й американських фірм. Усвідомлення важливості врахування споживача стало аксіомою.¹

Споживач — це найважливіша фігура в бізнесі.

Не споживач залежить від нас, а ми залежимо від нього.

Споживач не заважає нашій роботі, він є метою нашої роботи.

Споживачі роблять нам послугу, купляючи наші товари.

Споживачі — не гола статистика, а живі люди з почуттями і емоціями.

Споживачі заслуговують великої поваги і уважного ставлення з нашого боку.

¹ Харрінгтон Дж. Управление качеством в американских корпорациях: Сокр. пер. с англ. / Авт. Вступ. Ст. и науч. ред. Л.А.Конарева. — М.: Экономика, 1990. — С.31.

Споживачі — це джерело життєвої сили будь-якої підприємницької діяльності. Без них нам прийшлося би закрити наші підприємства.

Завжди треба пам'ятати про це!

Процес удосконалення роботи на всіх ділянках підприємства повинен стати законом і тривати в постійному режимі.

Якщо підприємство перестає удосконалюватися, воно почне скочуватися назад. Українські бізнесмени у більшості задоволені досягнутими результатами роботи, а це симптом того, що вони перестають удосконалюватися. Завжди треба підтримувати конструктивний рівень незадоволеності існуючим положенням і відшукувати можливості досягти кращого. Для цього мало роз'яснень і призивів, які не підкріплені реальними справами. Процес поліпшення роботи повинен стати частиною управлінської системи, способом мислення та поведінки.

Процес поліпшення роботи відноситься до змін та безперервного удосконалення, як до необхідного способу життя, що забезпечує адаптацію підприємства до змін середовища та його тривале існування.

Такий стиль управлінської діяльності повинен стати основою для будь-якої організації, наприклад, як для компанії IBM з 405 тис. працівників з річним валовим доходом у 50,1 млрд. дол. (1985 р.), так і фірми «Льюїс машинінг», де працює 5 осіб з доходом в 1 млн. дол.¹

Процес підвищення якості продукції займає центральне місце серед інших процесів поліпшення роботи, оскільки він пов'язаний з великими витратами, що пов'язані з напрямками:

- забезпечення досягнутого рівня якості продукції;
- витрати на підвищення рівня якості продукції.

¹ Харрінгтон Дж. Управление качеством в американских корпорациях: Сокр. пер. с англ. / Авт. Вступ. Ст. и науч. ред. Л.А.Конарева. — М.: Экономика, 1990. — С.37.

В обліку доцільно виділяти витрати окремо за цими напрямками.

Витрати, що пов'язані з досягнутим рівнем якості продукції, збирають протягом місяця за статтями:

- вартість матеріальних цінностей з визначення якості продукції, знос МШП, вартість матеріалів і продукції, що підлягає лабораторним дослідом та ін.;
- заробітна плата працівників відділу технічного контролю, лабораторії якості, випробовування зразків продукції та доводки машин і устаткування;
- витрати на соціальні заходи;
- утримання ВТК, лабораторії, відділу випробовувань і доводки;
- охорона праці і техніка безпеки;
- витрати на відрадженьня;
- оплата послуг сторонніх організацій;
- інші витрати.

Відображення в первинній документації та отримання звітів від матеріально-відповідальних осіб про витрати на підтримання якості продукції здійснюють за методичним керівництвом головного менеджера з інформації (гол. бухгалтера). Рекомендована форма узагальнення витрат по підприємству в цілому має вигляд (табл. 3.13).

Таблиця 3.13.

**Відомість витрат на підтримання якості продукції
за березень 200_рік**

(грн.)

Статті витрат	З кредита рахунків							Разом
	20	22	23	66	65	13	Інші	
Матеріали	2147	1049	213	3284	—	203	836	4448
Заробітна плата	—	—	—	3284	—	—	—	3284
Відрахування на соцзаходи	—	—	—	—	1340	—	—	1340
Утримання ВТК	5408	520	317	7495	2955	612	5306	22613
...	...	...	...	...	...	...	...	...
Разом	9338	2144	530	13117	4660	815	8107	38411

Інформація про витрати на підтримання якості можна поглибити за рахунок виділення їх у розрізі структурних підрозділів, а також у розрізі окремих видів продукції. Це вимагає додаткових зусиль, але в умовах автоматизації збору й обробки даних це не становить проблеми.

Друга частина пов'язана з додатковими витратами на підвищення рівня якості. Їх збирають за такою ж методикою, як і витрати на забезпечення якості, але в окремій відомості (табл. 3.14).

Таблиця 3.14.

**Відомість витрат на підвищення якості продукції
за березень 200_р.**

(грн.) виріб А

Статті витрат	З кредита рахунків					Разом
	20, 22	66	65	13	Інші витрати	
Матеріали	15800	—	—	—	27300	43100
Заробітна плата	—	8132	—	—	—	8132
Відрахування на страхування	—	—	2985	—	—	2985
Загально виробничі витрати, в т.ч. у розрізі статей	3240	1580	541	128	2219	7708
...	...	...	...	...	...	...
Разом	19040	9712	3526	128	29519	61925

Як видно з табл. 3.14 витрати на підвищення якості продукції А становлять за місяць 61925 грн. На основі цих даних можна проаналізувати ефективність таких витрат.

Наприклад, виріб А реалізовано в I кварталі обсягом 10300 шт. за ціною 10 грн./шт. Після додаткових витрат на підвищення якості ціна в II кв. була встановлена на рівні 18 грн./шт., реалізовано — 14000 шт.

Собівартість реалізованих виробів А в I кв. становила 58310 грн., а в II кв. — 127630 грн.

Розрахунок ефективності наведено в табл. 3.15.

Таблиця 3.15.

Розрахунок ефективності витрат на підвищення якості виробу А

(грн.)

Показники	I кв.	II кв.	Відхилення	
			Абсолютні	Відносні (%)
Доход (реалізація × ціна)	103000	252000	+149000	144,7
ПДВ	17167	42000	+24833	144,7
Собівартість	58310	127630	+69320	118,9
Валовий прибуток	27523	82370	+54847	199,3
Реалізовано (шт.)	10000	14000	+4000	40,0
Собівартість 1 шт.	5,83	9,12	3,29	56,4
Прибуток на 1 шт.	2,75	5,88	3,13	113,8
Ціна 1 шт.	10	18	8,0	80,0

З наведених у табл. 3.15 видно, що витрати на підвищення якості, що були здійснені в сумі 61925 грн. у березні призвели до зростання собівартості реалізованої продукції з 58,3 тис. грн. до 127,6 тис. грн. або на 118,9%, проте внаслідок поліпшення якості зросла ціна виробу А на 80% (з 10 до 18 грн./шт.). Отже у ціні виробу компенсовано додаткові витрати через зростання отриманого прибутку майже у 2 рази (199,3%), що збільшило рентабельність виробу на 113,8%, незважаючи на збільшення його собівартості на 56,4%. В цілому можна зробити висновок про досить значну економічну ефективність понесених витрат на підвищення якості продукції, а в перспективі прибуток ще зросте, оскільки ціна залишиться такою ж, а витрати на якість уже компенсовані повністю. За рахунок цього можна знизити ціну, що розширить ринок збуту і дасть додатковий прибуток за рахунок збільшення обсягу продажу.

Треба зауважити, що підвищення рівня якості продукції відбувається разом з удосконаленням конструкції виробу і технологією його виготовлення, тому поряд з додатковими витратами на поліпшення якості, відбувається зниження собівартості. Зокрема, у нашому

прикладі відбулося зниження на 15915 грн. ($14000 \times 5,83 + 61925 - 127630$).

Наведений приклад красномовно свідчить про надзвичайно високу ефективність витрат на підвищення якості продукції, тому менеджери повинні бути зацікавлені в цьому процесі, а облікові працівники — в забезпеченні інформації про якість.

3.2.7. Облік витрат за сегментами

Підприємства збувають виготовлений продукт (роботи чи послуги) на ринку, який характеризується непередбаченими змінами. Мова йде про неоднорідність та динамічність усіх елементів ринку (пропозиції, попит, ціна, інфляція, географія споживачів, їх уподобання, еластичність попиту, розміщення оптової та роздрібно-ї мережі, доходи і витрати окремих груп населення, сезонність, мода та ін.).

Обсяг збуту може коливатися в досить значних межах, що відбивається на фінансовому результаті. Отже, менеджери підприємства повинні знати за рахунок яких факторів відбуваються коливання прибутку, що визначає успішну роботу, та вжити превентивних заходів з нейтралізації негативного впливу на діяльність роботи колективу.

Виникає необхідність знати як формується собівартість продукції та прибутку при її реалізації, що й обумовлює сегментацію витрат на виробництво та збут.

Сегментація виробництва і збуту продукції пов'язана з пошуком резервів збільшення прибутку за рахунок внутрішніх та зовнішніх факторів впливу.

На диверсифікованих підприємствах виділяють у якості сегментів окремі виробництва. Витрати узагальнюють за видами діяльності (виробництво окремих видів продукції, виробництво за технологіями, основне і допоміжне виробництво, виробництво продукції (робіт

чи послуг) за галузями економіки — промисловість, сільське господарство, будівництво, транспорт, а у їх складі окремі підгалузі). Такий метод обліку пов'язаний з тим, що різниця у витратах на виробництво може бути за рахунок:

- цін на матеріали, сировину, комплектуючі вироби, енергію та інші ресурси придбані у постачальників;
- технологічних процесів;
- складу та віку устаткування;
- норм витрачання ресурсів;
- інфляційних процесів;
- інших причин.

Підприємства повинні ставити перед собою усвідомлені цілі щодо управління витратами. Мало прагнути до того, щоб збільшити прибуток, головне — забезпечити конкурентні переваги за рахунок зниження витрат і на цій основі цін на продукцію. Диференціація витрат за багатьма критеріями та організація обліку за внутрішніми сегментами пов'язується з реінжинірингом — фундаментальним переосмисленням і радикальним перепроєктуванням бізнес-процесів для досягнення суттєвих поліпшень у таких показниках організаційної ефективності, як витрати, якість, рівень обслуговування, оперативність. За своєю сутністю креативний облік є інноваційною діяльністю, яка може бути реалізована при креативному мисленні всього персоналу. Креативне мислення означає здібність персоналу до конструктивного і нестандартного мислення і поведінки, усвідомлення розвитку свого досвіду.¹ Облік не повинен бути нав'язаним силою, оскільки це не дасть користі, він повинен стати органічною складовою системи управління. Для впровадження у практику креативного обліку потрібна висока організаційна культура підприємства, яка виражає філософію і принципи, особливу техноло-

¹ Психологія менеджмента / Под ред. Г.С.Никифорова. — 2-е изд. — Харьков: Изд-во Гуманитарный Центр, 2002. — 356 с.

гію прийняття рішень, формування свого процесу внутрішніх законів, моральних цінностей, процедур, правил, традицій тощо.

Організаційна культура впливає на формування культури підрозділів управлінських команд і окремих індивідів.¹ Організаційна культура включає в себе такі елементи, як філософія бізнесу, домінуючі цінності, регулярні форми поведінки, норми, правила, організаційний клімат, загальна культура.

Разом з організаційною культурою внутрішнього середовища на витрати впливають фактори зовнішнього світу — конкуренція, частина ринку, інфраструктура ринкового середовища та ін.

Для збуту продукції важливе значення мають витрати на маркетинг, продаж, товаропросування та витрати на рекламу; транспортні та складські витрати; витрати з продажу (зарплата, утримання приміщень, устаткування та ін.).

Сегментація збутової діяльності здійснюється за такими критеріями, як географічні зони збуту продукції; асортиментні групи товарів, що реалізують на тому чи іншому ринку; групи споживачів продукції (за доходами, за віком, за статтю тощо); за формами продажу (через мережу посередників, через торгівлю, через власну торгову мережу); за сезонами (зима, весна, літо, осінь) та іншими.

Виділення сегментів робить можливим вирішення таких завдань менеджменту:²

- отримання інформації про конкурентне середовище (загрози і можливості);
- стратегія створення додаткової вартості;
- вивчення факторів (хоча би головних) щодо створення вартості;

¹ Міщенко А.П. Стратегічне управління: Навч. посіб. — К.: ЦУЛ, 2004. — С.287.

² Ветрова И.Ф. Уровни регулирования корпоративной отчетности // Международный бухгалтерский учет. — 2005. — №5. — С.25-31.

- розробка переліку контрольних показників щодо формування собівартості продукції та збуту;
- визначення рівня ризику та управління ним у сфері ціноутворення;
- розробка політики щодо винагороди за досягнення у роботі;
- організація внутрішнього контролю за формуванням собівартості продукції та її реалізації.

Отримання додаткової інформації дозволяє користувачам приймати обґрунтовані економічні рішення, успішно конкурувати на ринку, розробляти стратегію розвитку підприємства тощо.

Особливістю обліку за сегментами є те, що загальна сума витрат по підприємству повинна дорівнювати сумі всіх виділених сегментів діяльності. Наприклад, на підприємстві облік витрат та доходів за сегментами характеризується такими даними (табл. 3.16):

Таблиця 3.16.

Витрати і доходи за сегментами

(тис.грн.)

Сегменти реалізації на ринках	Обсяг реалізації	Питома вага, %	Собівартість товарів	Питома вага, %	Прибуток	Питома вага, %	Рента- бельність, %
Північ	1429650	27,8	981359	27,4	448291	28,7	31,3
Південь	734985	14,3	503770	14,1	231215	14,8	31,5
Схід	597624	11,6	382145	10,6	215479	13,8	36,1
Захід	1028527	20,0	818621	22,8	209906	13,4	20,4
Центр	1356433	26,3	899035	25,1	457398	29,3	33,7
Разом	5147219	100	3584930	100	1562289	100	30,4

Аналіз даних табл. 3.16 свідчить про те, що реалізація продукції у західному сегменті становить 20%, а рівень рентабельності склав 20,4%, у східному — реалізація 11,6%, а рентабельність виявилася найбільшою на ринку — 36,1%.

Це означає, що у перспективі доцільно нарощувати обсяг реалізації у цьому секторі. Низька рентабельність продукції характерна для північного і південного секторів збуту продукції, в той час як на них припадає 42,1% обсягу всієї реалізації та 43,5% прибутку.

Східний і центральний сектор реалізували 37,3% продукції, та отримали 43,1% прибутку.

На основі цих даних можна прийняти рішення:

- знизити обсяг реалізації в західному сегменті ринку;
- нарощувати обсяги реалізації в центральному та, особливо, у східному секторах.

Отже, облік витрат і доходів за сегментами ринку є механізмом пошуку резервів підвищення рівня прибутковості та обґрунтування стратегії розвитку підприємства. Сегментація витрат виробництва дозволяє знайти неефективні ланки, що викликають перевитрати ресурсів, раціоналізувати технологію та організацію виготовлення продукції, розробити заходи з економії споживання матеріально-технічних факторів виробництва.

Варто акцентувати увагу на тому, що сегментування виробництва і ринку не вимагає фінансових ресурсів, оскільки економію отримують лише завдяки використанню інформації та раціоналізації виробництва і збуту.

У технічному відношенні інформація збирається у відомостях, де підмет розшифровує сегменти витрат за певними критеріями, а присудок — кореспондуючі рахунки, з яких списують витрати на відповідні сегменти. Кількість сегментів та деталізація витрат за сегментами визначається працівниками інформаційних систем за погодженням з адміністрацією та менеджерами структурних підрозділів підприємства.

3.2.8. Облік адміністративних витрат

Розвиток економіки завжди супроводжує певна модель управління, яка здійснює нагляд (контроль) за

процесами господарської діяльності. Контроль являє собою порядок встановлення процедур діяльності, а також отримання інформації про їх фактичне дотримання на основі повідомлень, що надходять каналами зворотного зв'язку. Інформація свідчить про те, що всі елементи системи життєдіяльності підприємства функціонують у відповідності до встановлених регламентів. У випадку відхилень від регламентів система управління реагує на них впливаючи на всі елементи господарської системи за допомогою управлінських команд. Управлінська система планує, організовує та координує господарську діяльність на основі порівняння передбачуваних параметрів з їх фактичними значеннями в режимі реального часу, тобто негайно після виконання тих чи інших дій (роботи) виконавців.

У розвинутих країнах світу почали активно критикувати традиційні концепції управління, оскільки у 80-ті роки XX ст. відбулися радикальні зміни в економіці під впливом таких факторів, як:

- конкуренція на світових ринках;
- розширення масштабів виробництва;
- прискорення частоти зміни технологій виробництва;
- масове оновлення матеріально-технічної бази підприємств;
- використання комп'ютерної техніки (поява у 1974р. персональних ЕОМ);
- розвиток наукового менеджменту;
- глобалізація економіки;
- інші (політичні, організаційні, юридичні тощо).

Під впливом цих змін у Конгресі США на спеціальних слуханнях було визнано, що «традиційні методи управління є недостатніми для продуктивності», при цьому критиці піддавалися стереотипи управлінського мислення та застарілі концептуальні підходи до управління.¹ Зрозуміло, що після того, як Україна перейшла

¹ Капиталистическое управление: уроки 80-х / М.В.Грачев и др.; Под ред. А.А.Дынкина. – М.: Экономика, 1991. – С.7.

в 1991р. до ринкового типу економіки, перед нею постало питання ефективного управління. В основу такого управління повинні бути покладені ті ж самі основні принципи і механізми, що панують у світовому економічному співтоваристві.

Управління матеріальним виробництвом ґрунтується на таких засадах (рис. 3.14):

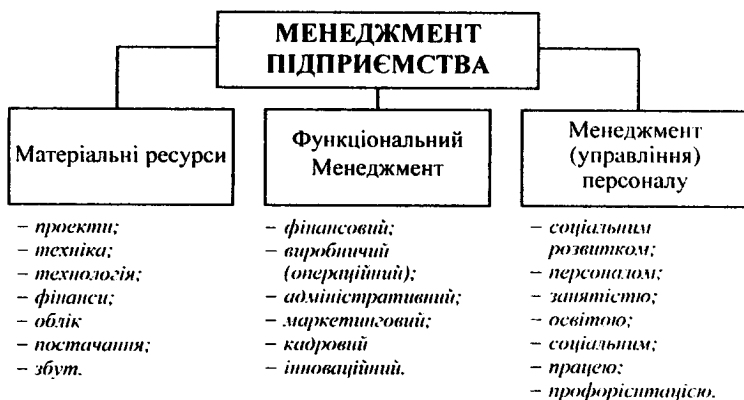


Рис. 3.14. Засади управління матеріальним виробництвом

Як видно на рис. 3.14 менеджмент включає в себе три блоки: управління ресурсами, управління персоналом і функціональний менеджмент, що орієнтований на управління окремими напрямками господарської діяльності підприємства, в яких задіяні матеріальні ресурси і персонал.

Управлінська праця складається з окремих елементів, сукупність яких забезпечує здійснення управлінського процесу (рис. 3.15).¹

Через виявлення мети, предмету і засобів праці реалізується процес управлінського циклу, який періодично повторюється (місяць, квартал, рік).

¹ Туленков Н.В. Введение в теорию и практику менеджмента: Учеб. пособ. – К.: МАУП, 1998. – С.34.



Рис. 3.15. Основні елементи управлінської праці

Для облікових працівників обов'язковою умовою повинно бути знання характеру управлінської праці, оскільки вони повинні дати інформацію для менеджерів, а менеджери використовують її як предмет і засіб праці. Управлінська праця за своєю природою є інформаційною. Менеджери одночасно споживають і виробляють

інформацію, яка приводить в рух фактори виробництва і забезпечує їх раціональне споживання на основі інтелектуальної творчості (рис. 3.16).

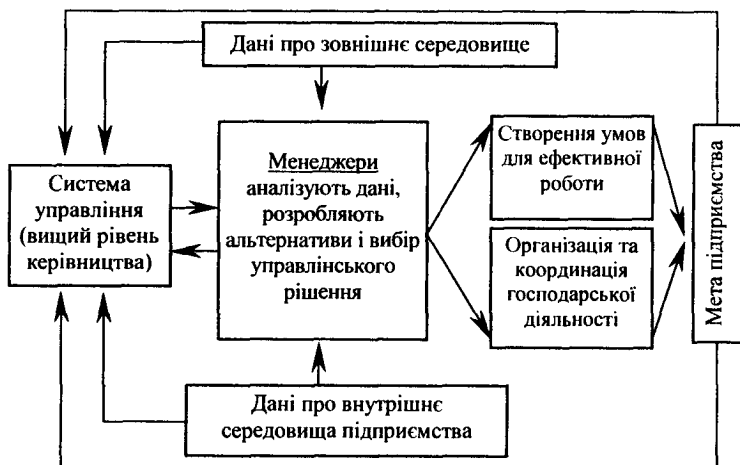


Рис. 3.16. Функції менеджерів та отримання даних для управління

Як показано на рис. 3.16 вищий рівень керівництва контролює роботу менеджерів, отримуючи від них інформацію про негативний чи позитивний вплив на діяльність підприємства з боку зовнішнього і внутрішнього середовища.

У разі необхідності вищий рівень управління може втручатися у процес управління працівників нижчого рівня, але, як правило, менеджери середнього і нижчого рівня самостійно аналізують середовище і регулюють діяльність таким чином, щоб досягти мети підприємства.

Конкретизуючи об'єкти, з якими контактують працівники системи менеджменту, облікові працівники можуть осмислити набір показників, необхідних для роботи менеджерів різних ієрархічних рівнів (рис. 3.17).



Рис. 3.17. Взаємовідносини системи управління з юридичними і фізичними особами

Управління здійснюють на основі загального циклу, що складається з таких послідовно виконуваних функцій — планування, організація, мотивація та контроль. В загальному циклі управління для обліковців особливий інтерес становить контроль. Хоча укорінився в обліку міф про те, що облік — це контроль (як відомо, це відкриття зробив В.І.Ленін!), але насправді це далеко від істини. Контроль здійснюють менеджери, а засобом для цього служить інформація, яку готує інформаційна система обліку. Якщо говорити про контроль обліковця, то його здійснює головний бухгалтер лише в тій частині, що стосується розподілу та виконання робіт окремими обліковцями. Ніяких контрольних дій обліковці не можуть виконати, оскільки вони не задіяні у господарських процесах постачання, виробництва і збуту, а лише узагальнюють дані про ці процеси, що зафіксовані у документах. Отже, богу — богове, а кесарю — кесарево. Не потрібно відбирати чи ділити контрольну функцію між менеджерами і бухгалтерами, оскільки це не принесе користі. Роль обліку досить скромна — бути слугою менеджменту, давати ту інформацію, якої вимагає система управління.

Процес управління вимагає певних витрат, пов'язаних з утриманням адміністративного персоналу підприємства. У фінансовому обліку такі витрати концент-

руються на рахунку 92 «Адміністративні витрати» з виділенням таких статей, як:

- загальні корпоративні витрати (проведення зборів акціонерного товариства, організаційні витрати, представницькі витрати, послуги консалтингових фірм тощо);
- витрати на відрядження та утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;
- витрати на утримання основних засобів (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, водопостачання, водовідведення, охорона);
- винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, консалтингові);
- витрати на зв'язок (поштові, телефонні, телеграфні, телекс, факс та ін.);
- витрати на врегулювання спорів у суді;
- амортизація нематеріальних активів;
- податки, збори та інші обов'язкові платежі (крім податків, що включаються у виробничу собівартість продукції);
- плата за послуги банків;
- інші витрати загальногосподарського призначення.

З наведеної номенклатури статей витрат не зрозуміло за яким критерієм (чи критеріями) вони класифіковані, а тому вона не є економічно обґрунтованою. Інакше і не могло бути, тому що стандарт обліку 16 «Витрати» характерний для епохи соціалізму і відбиває підходи до формування собівартості продукції з позицій суб'єктивізму, коли регламентувалося до найдрібніших деталей, що включати в собівартість продукції і що не включати. Акцент робився не на зміст адміністративних витрат, а на порядок їх включення у собівартість продукції.

Адміністративні витрати у високотехнологічних галузях можуть досягти 30%-40%, що вимагає деталізації обліку за функціями управління, відділами і службами, а не лише узагальнення їх у одній статті «Витрати на відрядження та утримання апарату управління». Скла-

дання бюджетів витрат на утримання відділів і служб управління дозволить визначити доцільність функціонування їх окремо чи у складі інших відділів, ефективність роботи на основі розрахунків економічних показників, забезпечити контроль за дотриманням кошторисів, пошуку економії витрат на управління тощо.

Методика такого обліку досить проста і полягає в розробці відомостей аналітичного обліку витрат на утримання відділів управління. Для цього потрібно узгодити з керівництвом перелік об'єктів обліку, розробити методику складання кошторисів за установленим переліком статей витрат, визначити порядок складання звітів у розрізі центрів витрат та матеріально-відповідальних осіб за подання звітів на обробку в інформаційний центр (бухгалтерію).

Інформація про собівартість функцій управління дасть можливість аналізувати ефективність використання робочого часу (витрати на 1 людинодобу, людинодень), питому вагу витрат в загальних адміністративних витратах, в обсязі реалізації та ін.), кількість обслуговуючого персоналу, співвідношення витрати/заробітна плата та ін.

Динаміка витрат дозволить знайти тенденції щодо співвідношення чисельності управлінців, спеціалістів та керівників, краще планувати чисельність управлінського персоналу, знаходити резерви економії коштів за рахунок раціоналізації робіт.

Важливо відзначити, що в умовах комп'ютеризації інформацію про витрати в розрізі відділів управління отримати надзвичайно легко, проте організувати таку роботу важко. Менеджери привикли контролювати когось, а тому контроль за своєю роботою їм видається неприродним, що породжує опір до такого роду заходів. Опір може подолати керівник, якщо він проведе роз'яснювальну роботу серед команди менеджерів і підкріпити свої дії мотивацією — преміюванням за економією витрат і штрафними санкціями за перевитрати.

3.2.9. Облік в соціальних витрат

Значення соціальних факторів для розвитку економіки країни важко переоцінити. Від кількості та якості виробничого персоналу залежить формування додаткової вартості, зокрема, прибутку, зростання продуктивності праці, обсягу ВВП, рівень конкурентоспроможності та інші показники. Інформація про соціально-трудовий потенціал необхідна для аналізу конкурентоспроможності підприємств на ринку. Сукупність індивідуальних потенціалів підприємств визначає потенціал держави. Для характеристики названого потенціалу наведемо такі дані (табл. 3.17).

Таблиця 3.17.

Соціально-трудові показники України в 1995-2000р.¹

№ п/п	Показники	Роки		
		1990	1995	2000
1.	ВВП, млрд. дол. США за показником конкурентоспроможності (за методикою Всесвітнього Економічного форуму)	341,3	185,4	184,9
2.	Кількість населення (млн. осіб)	51,8	51,7	49,7
3.	Зайнятість населення в усіх сферах економічної діяльності (млн. осіб)	25,4	23,7	28,3
4.	Продуктивність праці (тис. дол., 1р. : 3р.)	13507,9	6505,3	6533,6
5.	Середньомісячна номінальна заробітна плата (тис. дол. За показником платоспроможності)	135	49,8	42,3
6.	ВВП на душу населення (дол. в цінах 1996р.) за показником платоспроможності*	6644	3341	3754

* Для співставлення обсягів ВВП на душу населення у динаміці необхідно скоригувати ряд 4 на теми інфляції долара США до базового року. З урахуванням інфляції показник рядка 4 знизився на 54%.

¹ Антонюк Л.Л. Міжнародна конкурентоспроможність країн: теорія та механізм реалізації. Монографія. – К.: КНЕУ, 2004. – 275 с.

За показником конкурентоспроможності у 2002р. серед 80 країн світу Україна посіла 77 місце, що гірше, ніж у попередньому році на 9 позицій. На цей показник вплинули такі субіндекси:¹

інновацій	38 місце;
інформаційні технології	67 місце;
трансфер технологій	53 місце;
рівень законності	73 місце;
корупція в державному апараті	70 місце;
доступність позик	75 місце;
макроекономічна стабільність	72 місце;
високі державні витрати	44 місце;
технологічний індекс	72 місце.

Надзвичайно низькі показники конкурентноздатності нашої країни є синтезом поганої роботи на мікрорівні — на підприємствах, організаціях та установах. Однією з основних причин цього є втрати інтересу до праці у суспільному виробництві через низьку оплату, а це в свою чергу, обумовлює низьку продуктивність працівників, поступову декваліфікацію робітників. Цей висновок підтверджує зайняте 50 місце за продуктивністю і 52 місце за навчанням робітників на робочих місцях. Спостерігається неповноцінне відтворення робочої сили, низька мотивація до праці, незацікавленість у технологічному оновленні виробництва. Якщо не зміниться положення на краще, то Україна може надовго затриматися на рівні економічного розвитку країн Африки.

Треба відзначити, що серед частини економістів поширена думка, що низька оплата праці дає конкурентні переваги нашій економіці, але чому ж тоді продукція наших підприємств неконкурентноздатна на світовому ринку? Очевидно, що дешевизна оплати праці є недоликом, оскільки вона не стимулює зростання продуктивності праці, а лише консервує нашу економічну відста-

¹ Антонюк Л.Л. Міжнародна конкурентоспроможність країн: теорія та механізм реалізації. Монографія. — К.: КНЕУ, 2004. — С.97.

лість. Низька питома вага оплати праці у собівартості продукції створює ілюзію незначного резерву, що криється у цьому факторі виробництва для подальших пошуків зниження витрат. Внаслідок недооцінки раціонального використання робочого часу та оплати праці з боку бізнесу економіка економіка України втрачає темпи росту.

Низькі витрати на персонал в Україні протирічить загальносвітовій тенденції зростання таких витрат, які включають такі складові:

- заробітну плату і витрати на соціальні потреби;
- витрати на підготовку і пошук працівників;
- охорона праці, техніка безпеки, промсанітарія; витрати на створення робочих місць.

Персонал вносить вагомий внесок у розвиток підприємства. Так, підвищення кваліфікації для 90% підприємств є найбільш вагомим фактором у здобутках, а для 97% — фактором підвищення конкурентноздатності продукції. Незважаючи на це, підприємства зрідка фінансують заходи, спрямовані на розвиток персоналу. Отже, спостерігається розбіжність між словом і ділом у галузі управління кадрами.¹

На персонал треба дивитися не лише як на елемент собівартості продукції, що було характерним для початку періоду індустріалізації, а як складний елемент, що має зв'язки з різними аспектами діяльності підприємства, що можна зобразити на рис. 3.18.²

Зв'язки «організація — завдання» характеризують відносини людей з приводу влади та її розподілу в ієрархічній структурі підприємства, підпорядкування персоналу та його відповідальності.

Зв'язки «завдання — люди» характеризують раціональну організацію праці для досягнення мети підприємства. Зв'язки «організація — люди» показують групи

¹ Ру Д., Сульс. Управління / Пер. з фр. — К.: Основи, 1995. — С.183.

² Там само. — С.187.

людей, які об'єднуються у виробничому процесі з приводу захисту своїх інтересів — робітники виступають проти адміністрації, адміністрація — з технічними працівниками, служби забезпечення — з виробничниками тощо.

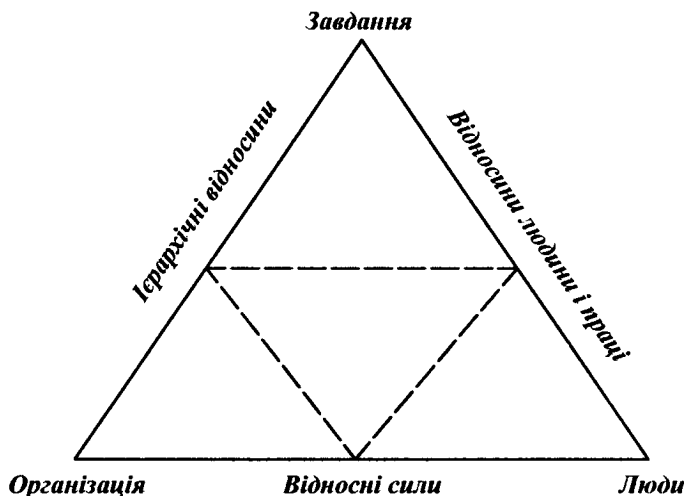


Рис. 3.18. Взаємовідносини персоналу з організацією та її завданнями

Вищий рівень керівництва повинен управляти конфліктами, не допускаючи деструктивних дій, спрямованих на розгортання боротьби всередині підприємства.

Управління персоналом пов'язано з оплатою праці, маючи на увазі, що вона ґрунтується на трьох основних елементах:

- фінансовій рівновазі підприємства, коли витрати на оплату праці залежать від отримуваних доходів та рівня прибутку;
- справедливості розподілу заробітної плати між окремими групами робітників, спеціалістів і керівників, коли треба забезпечити диференціацію між вказаними категоріями персоналу в розумних межах;

- конкурентноздатності оплати праці, яка передбачає можливість залучення найкращих спеціалістів до роботи та їх найкраще стимулювання.

Хоча заробітна плата посідає центральне місце серед соціальних виплат, проте не треба недооцінити й інших складових — витрат на формування знань персоналу (навчання, перепідготовка, підвищення кваліфікації), охорону праці, поліпшення умов праці, соціальний захист тощо.

Концепція щодо місця і значення персоналу на підприємстві повинна бути розроблена в усіх деталях і активно використовуватися у менеджменті. Повчальним у цьому може бути приклад Франції, яка узаконала порядок про те, що кожен працюючий має право на підготовку. Для цього всі підприємства зі штатом понад 10 осіб обов'язково відраховують 1,2% фонду заробітної плати у спеціальний фонд. Підготовка кадрів здійснюється на самому підприємстві або держава фінансує заходи з підготовки кадрів через навчальні заклади. У деяких галузях на підготовку виділяють від 5 до 10% фонду зарплати.¹

Також важливим компонентом соціальних витрат є фінансування заходів на поліпшення умов праці. Неefективність діяльності підприємств більш як на третину залежить від незадовільних умов праці (нещасні випадки на виробництві, неявки на роботу, низька якість продукції, плинність кадрів, низька продуктивність праці, низька кваліфікація персоналу).

Як свідчить досвід Франції, велику користь для розвитку бізнесу дав Закон про соціальний баланс, прийнятий 21 липня 1977р., який зобов'язує підприємства з чисельністю понад 300 осіб подавати звіти до Інспекції з питань праці. Соціальний баланс нараховує 50-100 сторінок, яким передбачені такі обов'язкові статті:

¹ Ру Д., Сульє. Управління / Пер. з фр. — К.: Основи, 1995. — С.224.

- штат, де вказують розподіл персоналу за різними критеріями (стать, вік, стаж, прийнято і звільнено працівників, причини звільнення та ін.);
- оплата праці та допоміжні витрати (фонд оплати за категоріями персоналу, структура оплати, участь у прибутках та ін.);
- забезпечення гігієни і безпеки праці (нещасні випадки на робочих місцях, професійні хвороби, витрати на безпеку праці);
- інші умови праці (тривалість робочого дня, упорядкування графіку виходу на роботу, аналіз та покращення змісту роботи);
- підготовка кадрів (навчання, вдосконалення, підготовка з відривом від виробництва);
- професійні стосунки (склад комітету, кількість зборів, заходи, що сприяють покращенню інформування та спілкування);
- інші умови (соціальний захист персоналу, допомога за час непрацездатності, старості чи смерті).

Кількість різних показників, що відображають у наведених статтях, становить від 80 до 170 залежно від масштабів підприємства. Наведені показники характеризують кадри; робочий час, витрачений на підготовку; розмір погодинної оплати та ін.¹

Було би корисним узаконити соціальний баланс на підприємствах України, за виключенням малих, що дозволило б отримати цінну інформацію відкритого типу для аналізу тенденцій відносин у системі «підприємство — працівник». На жаль, такі відносини поки що не знаходять відображення у фінансовій звітності, а в житті досить часті конфлікти між керівництвом підприємств і найманим персоналом, що породжує страйки, пікети, демонстрації та втрати робочого часу. Аналіз показників соціального балансу дав би можливість контролювати політику щодо використання персоналу та робочого часу на підприємствах і державі в цілому.

¹ Ру Д., Сульє. Управління / Пер. з фр. — К.: Основи, 1995. — С.228.

Облік соціальних витрат можна організувати у відомості, де в підметі показують статті соціального балансу та конкретні види витрат, а присудку — кореспондуючі рахунки.

Аналіз показників соціального балансу спрямовують на виявлення динамічних зрушень та їх ефективності. На жаль, до цього часу методики обліку й аналізу соціальних витрат не розроблені, тому фахівці з обліку мають нагоду спрямувати свої зусилля на творчу діяльність і запропонувати свій інтелектуальний продукт для практики.

Принципова схема обліку соціальних витрат може бути представлена на такому фрагменті (табл. 3.18):

Таблиця 3.18.

Соціальні витрати за березень 200_р.

(грн.)

Статті та субстатті балансу	Кореспондуючі рахунки						Разом
	20	22	66	65	37	Інші	
Оплата праці:							
Робітників			246809				
Спеціалістів			39410				
Керівників			59115				
Разом			345334				
Структура оплати:							
Основна зарплата			287632				
Додаткова зарплата			36119				
Премії та доплати			21583				
Разом			345334				
Витрати на безпеку праці:							
Спеодяг та захист від шкідливих умов роботи	5840	12355			8114	1029	27338
Профілактичне харчування	21937	—			7228	—	29165
Профілактичний медичний огляд	4046	—			6936	—	10982
Разом	31823	12355	—		22278	1029	67485

Ведення відомості соціальних витрат здійснюється на основі зведених даних нарахування заробітної плати. Це швидше статистичне групування, а не облік в тому розумінні, як до нього привикли обліковці. Що стосується витрат на безпеку праці, то облік здійснюють за звичною для бухгалтерів методикою.

Треба мати на увазі, що витрати на охорону праці та техніку безпеки відображають у фінансовому обліку однією статтею у складі загальновиробничих витрат, а для аналізу соціальних витрат потрібна деталізована інформація про окремі напрями використання коштів (техніка безпеки, охорона праці) з виділенням статей. Це означає, що креативний облік доповнює, розширює, поглиблює дані фінансового обліку, які занадто агреговані, що не може задовольнити менеджерів.

Розділ 4.

Операційна система обліку в управлінні виробництвом

Підприємство, як складна економічна система, характеризується наявністю великої кількості підсистем та елементів. Однією з найскладніших вважається підсистема виробництва продукції (робіт, послуг). Відповідно виробничий або операційний менеджмент пов'язує з функціонуванням взаємопов'язаних елементів що відображать технічне обслуговування, організацію, управління виробництвом, матеріальне забезпечення виробництва, ціноутворення, витрати та багато інших.

У процесі операційної діяльності виконавці здійснюють окремі дії у певному порядку і послідовності від запуску матеріальних ресурсів до випуску готової продукції.

Управління діями виконавців стосується процесів проектування, планування, узгодження, контролю усіх засобів, процесів і видів діяльності необхідних для перетворення праці, капіталу, матеріалів, енергії та професійних навичок у товари й послуги для задоволення потреб споживачів.¹

Облік в операційному менеджменті виконує сервісну функцію, яка пов'язана з узагальненням даних про відхилення у формуванні собівартості продукції.

На жаль, операційний облік не знайшов належного застосування, а тому менеджери користуються випадковими джерелами інформації про вартість виконуваних

¹ Пушкар Р. М., Тарнавська Н.П. Менеджмент: теорія та практика. Підручник. – 3-тє вид., перероб. і доп. – Тернопіль: Карт-бланш, 2005. – 486 с.

робіт, що негативно позначається на прийнятті рішень з використання обмежених і все більш дорогих ресурсів. В цій темі пропонується методика і організація оперативного обліку на основі нормативного методу контролю витрат, прийняття рішень на основі використання маржинального доходу та методи досліджень ефективності витрат і результатів.

4.1. Операційний облік з використанням нормативного методу контролю витрат

Загальновизнаним є факт, що «посмертна» інформація фінансового обліку про витрати виробництва не має ніякої цінності для менеджерів, які здійснюють контроль за витрачанням ресурсів безпосередньо на робочих місцях.

Дані фінансового обліку служать лише для отримання стандартного набору економічних показників фінансової звітності, на основі якої проводиться аналіз фінансового стану підприємства та його змін за той чи інший період. Така інформація носить ретроспективний характер (вона відображає те, що було у минулому — за місяць, квартал чи рік). Ретроспективна інформація потрібна вищому керівництву для визначення успішності реалізованої стратегії й тактика своєї діяльності, тенденцій у розвитку підприємства, відхилень та факторів впливу на діяльність (позитивних і негативних сил зовнішнього і внутрішнього середовища).

Але така інформація нічого не дає для операційного менеджмента, який повинен відслідковувати окремі операції та визначити ефективність їх здійснення безпосередньо на робочих місцях. Збір та обробку даних про окремі операції не можна організувати у системі фінансового обліку, оскільки він систематизує документи із великим запізненням, а для менеджерів потрібно негайно мати вибіркові дані у той час, коли здійснені певні виробничі операції.

Якщо мова йде про витрати на виробництво, то менеджери нижчого рівня повинні мати інформацію про відхилення від норм за кожен день. Такий облік можна організувати за допомогою нормативного методу, який вимагає фіксації у документах відхилень від регламентів у споживанні ресурсів.

Організація аналітичного обліку витрат на виробництво в значній мірі залежить від правильного документування спожитих ресурсів підприємства. В документах слід обов'язково передбачати відображення таких реквізитів як місце виникнення, найменування продукції і відповідні статті витрат. При наступній обробці документів ці реквізити використовують для складання відомостей розподілу витрат матеріалів, заробітної плати, амортизаційних відрахувань, розподілу витрат допоміжних виробництв і господарств, розподілу витрат на освоєння виробництв, нарахування зносу малоцінних і швидкозношуваних предметів тощо.

Організація синтетичного та аналітичного обліку витрат на виробництво може бути успішною лише в тому випадку, коли буде розроблено проект організації обліку, в якому чітко вказується за якими ознаками побудований синтетичний і аналітичний облік та чітко описано методику збору інформації про витрати і формування собівартості продукції.

Ефективність контролю за формуванням собівартості товарного випуску та одиниці продукції залежить від того, яким методом виявляються відхилення фактичних витрат на виробництво від їх прогнозного рівня та за який термін вони узагальнюються і подаються управлінському персоналу для прийняття рішень щодо мінімізації негативних відхилень.

При традиційному способі ведення обліку витрат на виробництво фактична собівартість продукції визначається в першій половині наступного за звітним місяця, коли будуть узагальнені дані у відомостях аналітичного обліку витрат на виробництво по окремих видах про-

дукції, враховані дані про незавершене виробництво і визначена сума витрат на товарний випуск. Лише після складання звітної калькуляції на кожний вид продукції стає можливим визначення відхилень від прогнозованих даних, але для оперативного втручання у виробничий процес інформації практично немає.

Слід відзначити, що на підприємствах України переважає традиційна система обліку та контролю фактичних витрат, яка доповнюється окремими елементами оперативного контролю (документування витрачання матеріальних ресурсів за допомогою лімітних карт, карт розкрою матеріалів, складання маршрутних листів обробки деталей тощо).

Зрозуміло, що окремі елементи такого контролю не можуть замінити собою систему, тому ефективність впливу апарату управління на формування собівартості дуже низька.

Наука і практика кращих підприємств давно виробили системи контролю за формуванням собівартості продукції, що базуються на стандартних (нормативних) витратах ресурсів. Однією з таких систем є система нормативного обліку і оперативного контролю витрат виробництва. Поняття «нормативні витрати» ґрунтуються на розрахунку норм витрат на матеріали, оплату праці, встановлення нормативів на організацію та управління виробництвом.

Як технічний контроль здійснюється за допомогою приладів (тиск, температура, швидкість), що дозволяє попередити небезпеку, так і економічний контроль з допомогою системи нормативного обліку витрат попереджує адміністрацію про відхилення від норм, та фінансову небезпеку підприємства.

Дисперсія (відхилення) фактичних витрат від нормативних показує позитивні або негативні тенденції у формуванні собівартості, що впливає на собівартість продукції та на її ціну. Якщо дисперсія негативна (переважають перевитрати), то собівартість продукції підви-

щується. У випадку, коли при підвищенні собівартості продукції ціна не змінюється, підприємство не отримує планову масу прибутку.

Облік нормативних витрат є основою для управління бізнесом. Якщо вироби відповідають стандартам і знаходяться збут, то і в цьому випадку контроль витрат необхідний для попередження зайвих витрат, підвищення ефективності виробництва, скорочення витрат на закупівлю матеріалів.

При встановленні стандартних норм враховується досвід роботи підприємства, а також конкурентів. Стандарні витрати повинні вказувати шлях в майбутнє, а не відображати минуле. Виходячи з цього нормативні витрати — це науково обґрунтовані норми, які отримані при аналізі всіх факторів виробництва та конкуренції на ринку. Нормативна (стандартна) собівартість визначається спеціалістами підприємства, які займаються закупками, виробництвом і збутом продукції. Не можна встановлювати нормативні витрати на матеріали довільно, обґрунтовуючи їх минулим досвідом, хоча на виробництві такий метод досить поширений.

Питання про необхідність системного дослідження собівартості продукції через призму потреб управління було поставлено академіком М.Г.Чумаченком майже 30 років тому.¹ Він довів, що повинна сформуватись нова наукова дисципліна — управління собівартістю продукції.

Предметом управління собівартістю продукції є спожиті ресурси підприємства у процесі кругообороту господарських засобів з точки зору їх мінімізації. При цьому необхідно знижувати спожиті ресурси на одиницю продукції як в речово-натуральному виразі, так і у вартісному.

¹ Экономическая эффективность научно-технического прогресса. — К.: Политехиздат Украины, 1977. — С.194-195.

Мета управління собівартістю продукції — підвищення ефективності виробництва на основі таких принципів:

- нормування всіх видів ресурсів, які використовуються для виробництва продукції;
- контроль за дотриманням норм методом фіксації у спеціальних документах відхилень від норм;
- зміна норм на основі нової техніки і технології, впровадження наукових розробок, удосконалення організації праці тощо;
- удосконалення системи управління;
- розробка системи управління собівартістю;
- стимулювання працівників за зниження ресурсів на одиницю продукції.

Система управління собівартістю включає в себе різні елементи: нормування витрат, облік нормативних та фактичних витрат, аналіз ефективності використання ресурсів, зворотний зв'язок між виробництвом і управлінням на основі оперативної бухгалтерської інформації, нормативне господарство та внесення змін у норми, маркетингові дослідження, використання ЕОМ тощо.

На підприємствах історично склалось так, що працівники апарату управління мають вузьку спеціалізацію і кожен з них по-своєму досягає основної мети — зниження собівартості продукції, але часто їх зусилля не досягають мети внаслідок неузгодженості дій. Створення спеціалізованого підрозділу по управлінню собівартості дозволить розробити цілісну систему, в якій узгоджувались би дії окремих відділів і служб управління, направлених на зниження витрат виробництва, при цьому можна досягти синергетичного ефекту, коли ефективність такого підрозділу перевищує суму ефектів окремих самостійних підрозділів апарату управління.

Центральним місцем в системі управління собівартістю продукції є нормативне господарство, яке являє собою деталізовані норми і нормативи матеріальних, трудових та фінансових ресурсів, починаючи з деталей і закінчуючи виробом у цілому. Нормативне господарство надто динамічне і змінюється під впливом науково-

технічного прогресу, організації праці, удосконалення управління та ін.

До значної економії матеріальних ресурсів та зниження собівартості продукції може привести налагоджена система організації, збору, обліку та реалізації відходів, залучення в господарський оборот вторинних ресурсів. Під відходами розуміють невикористані в процесі виробництва залишки матеріалів, сировини, півфабрикатів, що втратили якість вихідної сировини частково або повністю і не можуть бути використані за прямим призначенням в основному виробництві або без обробки. Слід розробляти норми утворення відходів та періодично їх переглядати по мірі розвитку нової техніки, технології і удосконалення організації виробництва.

На рівень норм і нормативів має вплив наукова організація праці (особливо на трудові норми) та удосконалення управління. Відомо, що затрати на управління (загальноцехові, загальнозаводські витрати) займають чималу питому вагу (від 5 до 30%), тому удосконалення управління суттєво впливає на норматив цих витрат.

На підставі норм і нормативів повинні складатися нормативні карти за деталями, вузлами, агрегатами та виробами у цілому, які, в свою чергу, використовуються для складання нормативних калькуляцій на вироби.

Найбільш раціональним способом управління є управління за відхиленнями. На протязі місяця в сигнальній документації фіксуються відхилення від норм за складовими частинами (витрачання матеріалів і додаткові трудові операції) із зазначенням причин і винуватців відхилень.

Белике значення в удосконаленні нормативного господарства належить функціонально-вартісному аналізу (ФВА) — методу знаходження резервів зниження витрат шляхом дослідження функцій виробу. Досвід використання ФВА свідчить, що надлишкова вартість виробів пояснюється такими причинами як перевищення технічних параметрів і характеристик, що допустили

розробники через перестрахування (надлишковий запас міцності), відсутність інформації про нові матеріали, технології, нехтування конструкторами питань економіки, вартість конструкційних матеріалів, поспішність проектування, інерція мислення.

Досліджувані функції виробу поділяються на зовнішні та внутрішні. Зовнішні функції поділяються на головну і другорядну, внутрішні — на основну і допоміжну. У зовнішній функції знаходять корисну функцію, некорисну та шкідливу. Витрати поділяються на необхідні та зайві. Зайві витрати пов'язані з некорисними та шкідливими функціями.

За кордоном ФВА в основному почав розвиватися ще в 30-50-ті роки (США, Англія, Франція, Канада та ін.). Вже до початку 1970 р. 25% всіх промислових фірм США в тій чи іншій мірі застосовували ФВА. В Японії у 1965 році засновано товариство японських спеціалістів по ФВА. З 1975 р. почалося активне застосування цього методу і до 1983 р. на кожні 500 чоловік працюючих в промисловості припадає один фахівець по ФВА. Практично усі заново проєктовані вироби підлягають ФВА. Завдяки цьому методу в Японії досягнуто безпрецедентного для капіталістичних країн рівня (8%) зниження собівартості продукції. Метод ФВА може бути впроваджений у машино-, приладобудуванні, легкій, хімічній та інших галузях.

На величину норм витрат матеріальних, паливно-енергетичних та трудових ресурсів впливає впровадження безвідходних технологій, матеріало- і працевбеігаюча техніка. Впровадження нової техніки завжди вимагає перегляду матеріальних і трудових норм, хоча на практиці досить часто цього не роблять, внаслідок чого ефект від застосування нової техніки понижується. На схемі показані відділи та служби заводууправління, які повинні брати участь в розробці норм і нормативів: відділ праці і заробітної плати, виробничий, конструкторський, технологічний відділи, служба голов-

ного механіка, енергетика, металурга та ін. Систематизація норм і нормативів покладається на спеціально створений відділ або бюро (рис. 4.1).

Відділ праці і заробітної плати (ВПІЗ) розробляє технічно обґрунтовані норми праці по кожній операції на деталі, вузли, напівфабрикати, вироби, на окремі види робіт та послуг.

При цьому враховується технічний рівень об'єднання або підприємства, а також плани розвитку техніки, технології, наукової організації праці, удосконалення управління.

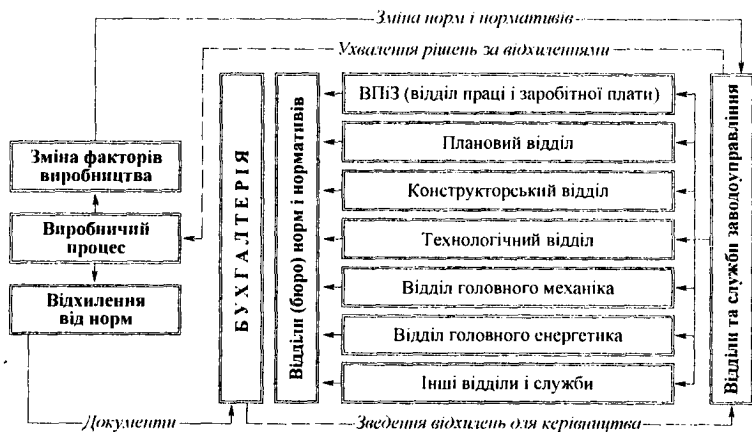


Рис. 4.1. Управління собівартістю продукції

Поділяючи думку окремих економістів про те, що зниженню собівартості продукції сприяють заходи по плануванню соціального розвитку колективів, автор пропонує розробляти нормативи з обслуговування персоналу та його розвитку.¹

Реалізація планів соціального розвитку спрямовується на покращення матеріальних, житлових і культурно-побутових умов, покращення умов праці, охорону здоров'я працюючих, підвищення кваліфікації кадрів, знижен-

¹ Аксєненко А.Ф. Нормативний метод учета в промисленности. – М.: Финансы и статистика, 1983. – С.14.

Ру Д., Сульє Д. Управління /Пер. з фр. – К.: Основи, 1995. – С.228.

ня плинності, що прямо впливає на підвищення продуктивності праці. Розробка нормативів повинна бути одним з основних завдань відділу праці і заробітної плати.

ВПіЗ повинен розробляти норми часу, норми виробітку, відрядні розцінки, тарифні ставки погодинників, норми обслуговування обладнання і робочих місць основними та допоміжними робітниками, ліміти чисельності структурних підрозділів об'єднання і виробничих одиниць, норми чисельності спеціалістів і службовців, керуючих середньою ланкою, норми використання робочого часу, співвідношення категорій працюючих по об'єднанню, виробничих одиницях та їх підрозділах.

Виробничий відділ разом із іншими відділами (конструкторським, технологічним, головного механіка, головного енергетика) визначає стратегію і тактику в нормуванні матеріалів і енергоспоживанні. На основі конструкторської і технологічної документації розробляються норми і нормативи споживання матеріалів, сировини, напівфабрикатів, палива, усіх видів енергії, малоцінних і швидкозношуваних предметів, запасних частин, відходів виробництва, транспортно-заготівельних витрат. Норми витрат матеріальних, паливних та енергетичних ресурсів встановлюються у визначеній послідовності — по деталях, вузлах, агрегатах, виробих. Найважливішим видом робіт по нормуванню є визначення норм по всій номенклатурі виробів, які виготовляються.

На вузли норми розраховуються виходячи із набору різних деталей методом підсумовування. Такий самий методичний прийом використовується для визначення норми витрат матеріалів на агрегати і вироби. Норми і нормативи витрат матеріальних ресурсів включають в себе основні матеріали на вузли, агрегати, вироби по кожному виду матеріалів, допоміжні матеріали на вироби в натуральному або грошовому виразі, запасні частини, паливо, норми кожного виду енергії (електричної, пари, стиснутого повітря, холоду для технологічних цілей в натуральному виразі на одиницю продукції) для

господарських цілей із розрахунку на одиницю випущеної продукції, норми запасу матеріалів на складі, запаси палива, комплектуючих виробів, малоцінних та швидкозношуваних предметів, нормативу транспортно-заготівельних витрат у процентах до оптової вартості матеріалів, коефіцієнти використання матеріалів, процент відходів у виробництва та ін.

Відділ головного механіка бере участь у розробці норм і нормативів використання основних засобів, зокрема таких норм, як виробіток продукції на протязі зміни, місяця на одиницю обладнання (в натуральному і вартісному вираженні), отримання продукції з 1м2 виробничої площі, використання обладнання у часі та потужності, втрати робочого часу, які плануються (поточний і капітальний ремонт), фондомісткість продукції, витрачання інструменту на одиницю продукції.

Фінансовий відділ розробляє нормативи оборотності оборотних засобів, рентабельності, незавершеного виробництва (у днях, шт.), виробничого та ремонтного циклу та ін.

Норми і нормативи, що розробляються усіма відділами, у кінцевому результаті надходять у бюро нормативів, де їх зберігають у картотеках в класифікованому вигляді. На основі масиву норм і нормативів складаються нормативні калькуляції собівартості виробів.

Нормативна калькуляція на практиці є ідеальним методом собівартості продукції, робіт, послуг виходячи із діючих норм і нормативів на даний момент часу. Цілком зрозуміло, що точно врахувати всі елементи такої складної системи, як виробничий процес, що змінюється і постійно перебуває в русі, неможливо, тому реальна собівартість завжди буде відрізнятися від ідеальної (нормативної). Чим точніше пізнається суть виробничого процесу та враховується стан всіх факторів виробництва, тим ближче нормативна собівартість продукції до фактичної її величини. Звідси видно наскільки важливо мати якісні норми і нормативи, що

враховують рівень і перспективи розвитку техніки, технології, організації праці, які приводять до змін діючих норм і нормативів, незалежно від того, чи усвідомлюється це і враховується чи не усвідомлюється і не враховується. Якщо в об'єднанні налагоджений контроль за змінами норм, то вони періодично переглядаються, а їх зміни вносяться в нормативні калькуляції, що дозволяє забезпечити об'єктивність нормативної собівартості. В іншому випадку нормативна собівартість продукції перестає бути надійним орієнтиром у справі управління собівартості продукції. Зрештою, на практиці ці відхилення виявляють себе у вигляді недокументованих відхилень, їх значна величина свідчить про недосконалість нормативного господарства з усіма наслідками, що випливають з цього факту. Аналіз роботи підприємств, що впровадили нормативний метод, свідчить про те, що в багатьох випадках недооцінюється такий елемент, як зміни норм. Зміни норм дають уяву про динаміку витрат окремих видів матеріалів, дозволяють розраховувати економію матеріальних ресурсів, для чого зміни норм слід помножити на обсяг випуску продукції.

Перегляд норм і нормативів здійснюються службами і відділами заводууправління та на підставі повідомлення про зміни норм доводиться до відділу (бюро) норм і нормативів, який вносить корективи в норми і нормативні калькуляції.

При зміні передбачених параметрів виробництва продукції (інше обладнання, відсутність потрібного матеріалу та заміна його іншим, не передбачені технологією трудові операції, зміна транспорту та маршруту перевозок та ін.) виникають різного роду відхилення. Потік інформації про відхилення від норм направляєється із цехів, бригад, змін в бухгалтерію, періодичність надходження такої інформації встановлюється в залежності від конкретних умов діяльності об'єднання (щодня, один раз на три-п'ять днів, щотижня). Необхідно, при цьому, враховувати оперативність рішень, що прийма-

ються, трудоемкість обробки інформації, актуальність контролю за рівнем витрат, підготовку управлінських кадрів та інші обставини.

Інформація про відхилення обробляється працівниками бухгалтерії і у визначені терміни подається у вигляді зведення (із зазначенням кількості і суми відхилень, номера цеху, дільниць та ін., кодів причин та винуватців).

Деталізація даних, що подаються, залежить від рівня управління. Для вищого рівня управління необхідні дані про відхилення у зведеному вигляді — за місцями виникнення та центрами відповідальності із зазначенням узагальнених даних по причинах і винуватцях. Для середнього рівня управління потрібні найбільш детальні дані про відхилення по окремих видах матеріалів і заробітній платі. Для різних відділів та служб підприємства (об'єднання) надається часткова інформація. Так, у ВПіЗ надходять дані про відхилення по зарплаті всіх структурних підрозділів із зазначенням узагальнених даних по причинах і винуватцях, для виробничого відділу — дані про відхилення по всій номенклатурі матеріалів або по їх групах по причинах і винуватцях, в такому ж порядку подаються зведення для інших відділів.

Керівники різних рангів, фахівці відділів і служб зобов'язані втручатися в хід виробничого процесу, оперативно усувати негативні і закріплювати позитивні впливи на формування собівартості продукції, тобто здійснювати принцип зворотнього зв'язку — регулювання.

Запропонована автором методика управління собівартістю продукції узагальнює досвід застосування нормативного методу обліку витрат на виробництво з позиції системи управління. Традиційно вважалося, що контроль за формуванням собівартості продукції є завданням працівників бухгалтерського обліку. Однак це далеко не так. Роль обліку в управлінні собівартістю продукції полягає у тому, що зворотній зв'язок між

управляючою системою та системою, що управляється (в нашому випадку між управлінськими відділами та службами і виробничим процесом) здійснюється через бухгалтерію, яка надає інформацію для прийняття управлінських рішень у вигляді відхилень від заданих параметрів. На практиці управлінська система взаємодіє з системою, якою вона управляє безпосередньо, як правило, минаючи бухгалтерію.

Бухгалтерський апарат може впливати на процес виробництва тоді, коли він виступає ініціатором перегляду норм і нормативів, використовуючи їх в якості основного інструменту контролю за раціональним витрачанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

Використання зазначеної методики управління собівартістю продукції дозволяє вирішити проблему стимулювання за економію матеріальних, паливних та енергетичних ресурсів. На основі існуючої інформаційної бази доцільно застосовувати індивідуальне або групове преміювання. Оскільки при зміні норм відомі ініціатори (відділи, виконавці), то можливо розрахувати економію від змін норм на обсяг продукції, визначити осіб, які підлягають преміюванню і розмір премії. Як правило, за зміну норм преміюються працівники керуючого складу, фахівці та службовці. Економія матеріальних, паливних та енергетичних ресурсів за рахунок відхилень від норм, якщо вона технічно та економічно обґрунтована, може служити підставою для преміювання робітників, які отримали економію. Первинні документи, що складаються по відхиленнях, мають всю необхідну для цього інформацію — причини та ініціаторів відхилення. Отже, усувається і безадресність при преміюванні окремих працівників та їх груп, що має велике моральне і соціальне значення.

Управління собівартістю продукції на основі нормативного методу, або управління по відхиленнях, вимагає високої культури управлінського апарату (мається на увазі економічна грамотність кадрів, усвідомлення зав-

дань, що стоять перед колективом в галузі раціонального використання ресурсів, рівень інформаційного спілкування працівників, раціоналізація документообороту, обробка інформації за допомогою ЕОМ та ін.). На жаль, поки що на багатьох підприємствах не досягли такого рівня культури, і, як наслідок, управління по відхиленнях ще досить не досконале. В більшості випадків відхилення встановлюються розрахунково, лише невелика їх частка документується на операції споживання матеріалів (в заготівельному цеху, при розкрої, штамповці) або при заміні матеріалів. Багато спеціалістів вважають, що нормативний метод є справою планового відділу і бухгалтерії, і не користуються інформацією про відхилення, між тим відхилення з вини технічних служб складають іноді 60-80%. Звідси випливає висновок про необхідність розшифровки відхилень тими службами, які їх допустили, і, у випадку, перевитрат засобів проти норм і кошторису депреміювання винуватців повністю або частково.

Враховуючи, що класичний варіант нормативного методу з тих чи інших причин на окремих підприємствах впровадити важко, викликають інтерес альтернативні варіанти управління собівартістю продукції.

Одним із варіантів може бути щоденний облік витрат на виробництво та випуску готової продукції. Цей варіант управління собівартістю може застосовуватися на підприємствах з коротким циклом виробництва (харчова та легка промисловість, виробництво будівельних матеріалів тощо). Щодня збираються прямі витрати (матеріали, заробітна плата робітників, відрахування на соц. страх). Комплексні витрати (цехові, витрати по обслуговуванню машин і обладнання, загальнозаводські витрати) в собівартість не входять, так як, з визначеною ступінню імовірності, можна вважати їх постійною величиною, що не залежить від випуску продукції. По цьому варіанті собівартість продукції розраховують на кожен день шляхом ділення основних витрат на випуск

продукції, що збільшує обсяг обчислювальних робіт по калькулюванню в десятки разів. Для зниження трудомісткості робіт слід механізувати або автоматизувати обчислювальні операції. Перевага щоденного обліку витрат та визначення собівартості полягає в тому, що дані обробляються оперативно і є можливість практично миттєво реагувати на відхилення від встановлених норм витрат ресурсів.

Другим варіантом управління собівартістю є делегування повноважень центрам витрат і сферам відповідальності. Кожному госпрозрахунковому підрозділу підприємства — цеху, дільниці, зміні, бригаді — доводяться показники собівартості продукції (частіше прямі витрати, а іноді і накладні витрати, які залежать від діяльності госпрозрахункового підрозділу), а у середині — по конкретних відповідальних особах. Матеріальне стимулювання тісно пов'язується із результатом праці. Такий варіант застосовується на всіх підприємствах промисловості і дає можливість розпоряджатися засобами виробництва окремим колективам. При цьому усуваються зрівнювальні тенденції в оплаті праці, однак, тут різко зростає кількість даних і без використання ЕОМ забезпечити оперативність і точність управлінської інформації надзвичайно складно.

Третій варіант управління собівартістю — застосування елементів нормативного методу. В тих галузях, де питома вага матеріальних ресурсів складає вище 80% (харчова, комбікормова, хімічна промисловість) або вища питома вага заробітної плати (нафтова, газова, вугільна, гірничо-промисловість), частіше обмежуються обліком за нормами, відхиленнями від норм та змінами норм по цих статтях тому, що резерв для зниження собівартості продукції закладений саме в них.

В галузях промисловості з високою питомою вагою управлінських витрат (30-40% і вище, що характерно для наукомісткого виробництва) доцільно складати кошториси витрат на управління по службах заводууправ-

ління і призначати відповідальних з числа керівників цих служб.

Вважаємо необхідним впровадити звітність по центрах витрат і сферах відповідальності, без традиційних бюрократичних надмірностей, в яких були б викладені питання:

1. Що зроблено за місяць по зниженню собівартості продукції?
2. Що планується здійснити в наступному місяці для зниження собівартості продукції?

Така звітність не повинна мати обов'язкового характеру, а подається за бажанням керівника. Призначення звітності полягає в тому, що за її допомогою визначається активність працівника в управлінні собівартістю і дані використовуються при атестації працівників управління.

4.2. Прийняття рішень на основі даних управлінського обліку

Важливим для управління собівартістю продукції є методологія обліку витрат і калькулювання за центрами витрат та сферами відповідальності. Такий контроль за формуванням собівартості продукції є найбільш актуальною і складною проблемою управлінського обліку. В літературі, присвяченій методології і організації обліку, питання формування собівартості продукції висвітлені недостатньо, хоча окремі пропозиції щодо його удосконалення розглядалися окремими авторами в багатьох монографіях, підручниках і посібниках.¹

¹ Ураков Д. У. Учет затрат по сферам деятельности. — М.: Финансы и статистика, 1991. — 176с.

Стуков С. А. Система производственного учета и контроля. — М.: Финансы и статистика, 1988. — 223с.

Пушкар М. С. Бухгалтерский учет в системе управления. — М.: Финансы и статистика, 1991. — 176с.

Як правило, рекомендується витрати на виробництво узагальнювати на рівні підприємства в журналах 5 чи 5 «А», а на рівні цехів — у відомостях 12. Контроль за формуванням собівартості продукції на інших рівнях не розглядався, а на практиці застосовувались різні методики узагальнення витрат в розрізі дільниць, бригад, змін, робочих місць.

Роботу по вдосконаленню обліку витрат на виробництво доцільно починати з класифікації сфер діяльності підприємства. Наявні ресурси підприємства обліковують в розрізі сфер діяльності. Під сферою діяльності розуміють функціональні стадії кругообороту господарських засобів у процесі розширеного відтворення, які здійснюються у межах підприємств або об'єднань.

Ресурси підприємства споживають у процесі господарської діяльності в основному виробництві, допоміжних та обслуговуючих виробництвах, в мікрогалузях підприємства (експериментальне виробництво, товари народного споживання), в галузях непромислового виробництва (будівництво, капітальні вкладення тощо), в соціальній сфері (охорона здоров'я, культура, освіта та ін.).

Об'єктами обліку сфер використання ресурсів за видами діяльності виступає постачальницько — заготівельна, виробнича, організаційна та фінансово-збутова діяльність. Відповідно в кожній сфері діяльності виділяються центри витрат, в розрізі яких планують та обліковують витрати виробництва.

В обліку знаходять відображення лише дві стадії кругообігу господарських засобів — виробництво і реалізація. Для обліку виробництва призначено один синтетичний рахунок, який поділяється на субрахунки для кожного виду виробництва з достатнім ступенем аналітичності, що забезпечує калькуляцію собівартості продукції за центрами витрат і сферами відповідальності.

Для процесу постачання не існує методики бухгалтерського обліку, яка давала б можливість виявити ефек-

тивність цього процесу, тому постачальницько-заготівельна діяльність знаходиться поза контролем. Ми вважаємо за необхідне розробити концепцію обліку процесу постачання, яка ґрунтується на таких основних принципах:

- планування поставок за кількістю ресурсів та їх сумою по кожній номенклатурній позиції;
- чітке розмежування в обліку руху матеріальних ресурсів та транспортно-заготівельних витрат;
- планування транспортно-заготівельних витрат і контроль за виконанням конторису цих витрат;
- планування витрат на утримання складського господарства;
- розробка конторису витрат на утримання постачальницько-заготівельного апарату.

Виходячи з концепції обліку процесу постачання слід визначити об'єкти обліку: групи матеріальних ресурсів, транспортно-заготівельні витрати, складське господарство та управлінські витрати, а також відкрити регістри аналітичного обліку з номенклатурою витрат. Співставленням фактичних і планових витрат контролюють ефективність роботи служби постачання.

Рекомендована офіційна методика обліку має суттєві недоліки внаслідок того, що у більшості випадків підприємства обирають варіант обліку, при якому заготовлені матеріальні ресурси (матеріали, паливо, запасні частини, малоцінні і швидкозношувані предмети) показують однією сумою, включаючи транспортно-заготівельні витрати. В калькуляціях сировину і матеріали показують також однією сумою. Якщо, наприклад за планом матеріалів спожито на виробництво на 10000 грн., а фактично 11000 грн., то при умові виконання плану випуску продукції на 100%, можна зробити висновок про перевитрати матеріалів на 1000 грн. Апарат управління розробляє заходи по попередженню таких перевитрат в майбутньому. Насправді картина міняється, якщо виділити окремо вартість матеріалів і транспортно-заготівельних витрат.

Таблиця 4.1.

Аналіз матеріальних витрат

Витрати на виробництво	План	Фактично	Відхилення (+ перевитрати, – економія)
Матеріали	90000	87000	–3000
Транспортно-заготівельні витрати	10000	23000	+13000
Разом	100000	110000	+10000

Як видно з наведених даних (табл. 4.1) матеріалів витрачено на 3000 грн. менше, ніж передбачено планом, а по транспортно-заготівельних витратах допущено перевитрати на 13000 грн. Отже, зусилля апарату управління слід сконцентрувати на розробці реального плану витрат на доставку і зберігання матеріальних ресурсів.

За існуючою методологією в обліку слід виділяти сфери прояву кругообігу господарських засобів за галузями діяльності — промисловість, капітальні вкладення, будівництво, сільське господарство, торгівля тощо. Диверсифікація (проникнення в інші сфери діяльності) вимагає окремого обліку на виробництво і визначення фінансових результатів від кожного виду діяльності. Такий облік дозволяє визначити економічну ефективність кожного виду діяльності і зробити прогноз щодо розширення чи звуження цих сфер діяльності в майбутньому. Практичне значення має виділення окремо в обліку витрат основної діяльності та діяльності міні-галузей матеріального і нематеріального виробництва (підсобне сільське господарство, освіта, культура, торгівля тощо).

З метою детального вивчення факторів, що впливають на формування собівартості продукції, доцільно в калькуляціях групувати витрати на виробництво в двох розрізах — за статтями витрат і за центрами виникнення за окремими стадіями облікового процесу (рис. 4.2):

Стадії облікового процесу і статті витрат ¹	Центри витрат і сфери відповідальності					
	Постачаль- ницькі	Виробництво		Організації	Фінансово- збутові	Непродуктивні
		основне	допоміжне			
1. Постачальницько-заготівельні витрати						
Транспортно-заготівельні	×	×	×	×	×	×
Постачальницько-збутові	×	×	×	×	×	×
2. Витрати виробничої діяльності						
Витрати предметів праці	×	×	×	×	×	×
Відходи виробництва	(-) ×	×	×	—	—	—
Витрати на оплату праці	×	×	×	×	×	×
Амортизація машин і устаткування	xx	×	×	—	xx	—
Витрати на забезпечення нормального функціонування: машин і устаткування транспортних засобів	xx	×	×	— ×	xx	—
3. Цільові витрати:		×	×	— ×	xx	—
Підготовка і освоєння виробництва	×	×	×	×	xx	xx
Підвищення якості	×	×	×	—	—	—
Втрати від браку	×	×	×	—	—	×
Витрати на інформаційно-обчислювальне обслуговування	×	—	—	×	×	×
4. Витрати на забезпе-чення та поліпшення соціально-побутових умов робітників, що включаються у собівартість	×	×	×	×	×	×
5. Фінансово-збутові витрати	—	×	×	×	×	×

Рис. 4.2. Організація обліку і калькулювання за центрами витрат і сферами діяльності

¹ Примітка: — відсутність витрат;

× — наявність витрат;

xx — наявність витрат в окремих випадках.

- постачальницько-заготівельна (транспортні витрати, утримання складського господарства, утримання апарату управління);
- виробнича (за встановленою номенклатурою витрат на виробництво);
- організаційна (управлінські витрати);
- фінансово-збутова (витрати на збут продукції);
- непродуктивні витрати (від браку, списання недостач тощо).

Виділення в калькуляціях витрат в розрізі вказаних груп дозволить апарату управління прийняти рішення щодо удосконалення діяльності на тій ділянці кругообігу господарських засобів, в якій є відхилення від встановлених планів. Отже, аналізуються не лише окремі складові собівартості (статті калькуляції), але й стадії кругообороту господарських засобів.

В широкому розумінні слова, центри витрат являють собою місця відповідальності за окремі стадії кругообороту засобів на підприємстві. Центри витрат виділяються з метою планування та обліку витрат на виробництво, аналізу відхилень фактичної собівартості продукції від планової, виявлення резервів виробництва.

Центри витрат поділяються на дві групи — первинні і акумулюючі. До первинних центрів витрат відносять бригади, дільниці, відділи апарату управління тощо, а до акумулюючих — центри за сферами кругообороту коштів — постачальницько-заготівельна, виробнича, організаційна, фінансово-збутова, непродуктивна діяльність.¹

На рис. 4.2 наведена класифікація акумулюючих центрів витрат і статті витрат на виробництво у матричній формі. Зрозуміло, що така зведена інформація дає уяву про витрати на виробництво по підприємству в цілому і націлює на пошук резервів зниження собівартості продукції на окремих стадіях кругообороту

¹ Ураков Д.У. Учет затрат по сферам деятельности. – М.: Финансы и статистика. 1991. – С.17-18.

засобів. Проте вона досить загальна і не дозволяє провести глибший аналіз. З метою деталізації витрат слід використати інформацію в розрізі первинних центрів — робочих місць, машин, груп машин, бригад, дільниць тощо. У первинних центрах витрат відповідальність за використання окремих видів ресурсів несуть керівники та апарат управління цих підрозділів (майстри, начальники, інженери, тощо).

В розпорядження окремих структурних підрозділів виділяються засоби виробництва, вони мають право використовувати ці засоби для отримання продукції. При цьому контроль за витрачанням здійснюється не лише в оперативному порядку, й при узагальненні даних про формування собівартості продукції в регістрах фінансового обліку.

Вибір центрів витрат, як показує досвід США, Німеччини та інших країн, визначається бажанням управлінців мати додаткові точки контролю витрат у структурному підрозділі підприємства, і можливість калькулювати собівартість продукції.

Крім центрів витрат в економічній літературі використовується також термін «центр відповідальності». Одні автори ототожнюють ці поняття, а інші вказують на те, що це різні поняття. Дійсно, центри витрат пов'язують з калькулюванням собівартості продукції, а центри відповідальності з управлінням собівартістю, тому ці поняття виражають різні економічні процеси. При цьому, в одному центрі витрат може бути один центр відповідальності (начальник цеху), кілька центрів, якщо окремі особи цеху призначені відповідальними за раціональне використання ресурсів підприємства (головний механік відповідає за основні засоби, проведення ремонтів, наладку устаткування, головний енергетик — за використання усіх видів енергії, майстри — за використання матеріалів тощо).

Разом з тим, бувають випадки, коли відповідальність покладається на одну посадову особу, а об'єктом контролю виступає кілька центрів витрат. Наприклад, на-

чальник цеху відповідає за формування собівартості по всіх дільницях, які входять у склад цеху.

Центри відповідальності — це групування витрат на виробництво по окремих підрозділах і відповідальних особах, які контролюють собівартість продукції. Центри відповідальності поділяються по відношенню до процесу виробництва на основні і функціональні. До перших відносять центри відповідальності, які забезпечують контроль у центрах витрат, до других — які здійснюють контроль у багатьох центрах витрат.

Виділення центрів витрат не становить особливих труднощів і може бути реалізовано на практиці, що стосується сфер відповідальності, то воно пов'язане з певними труднощами організаційного і методологічного характеру. Наприклад, якщо по цеху є перевитрати матеріалів, то не можна відразу сказати чия в цьому вина, тому що могли бути заміни матеріалів внаслідок відсутності необхідного на складі, що вимагає точних даних про відхилення у використанні матеріалів усіх служб причетних до заготівлі та їх використання у виробництві.

На рис. 4.3 дається класифікація автономних центрів витрат, які об'єднуються у 7 основних груп, починаючи від робочого місця і до об'єднання в цілому.

Кількість центрів витрат залежить від галузевих особливостей, технології виробництва, організації праці, структури управління, рівня техніки тощо. Виділення центрів витрат і збір інформації залежить від прагматичних цілей і визначається потребами апарату управління.

Важливим питанням є організація аналітичного обліку витрат на виробництво в розрізі первинних центрів. Якщо до рівня дільниці витрати доцільно збирати у відомості 12 і калькулювати собівартість продукції за типовою номенклатурою статей, то на нижчих рівнях необхідна інша методика. Можна рекомендувати збирати лише прямі і частину накладних витрат, які залежать від даного центру. Це може бути технологічна собівартість (матеріали, заробітна плата, витрати на утримання

і експлуатацію машин і устаткування, інші витрати), або скорочена собівартість, яка включає в себе лише прямі витрати (матеріальні і трудові).

Група автономних центрів відповідальності	Рівні центрів відповідальності	Назва центрів витрат
VII	1	Об'єднання
	2	Підприємство (філія)
	3	Виробництво (переділи, стадії та ін.)
VI	1	Підприємство
	2	Виробництво (переділи, переходи)
	3	Підрядні підприємства, цехи
V	1	Цехи
	2	Гнучкі автоматизовані системи, лінії, цехи, відділення
	3	Підрядні бригади
IV	1	Дільниці
	2	Відділення, лінії, роботизовані технологічні процеси
	3	Підрядні бригади
III	1	Відділи, комітети, управління
	2	Лабораторія, бюро, групи
	3	Дільниці, відділи, управління
II	1	Підрядні бригади
	2	Комплексні та спеціалізовані бригади
	3	Наскрісні бригади
I	1	Група устаткування, група машин
	2	Роботизовані технологічні модулі, гнучкі модулі
	3	Машини, агрегати, верстати, робочі місця

Рис. 4.3. Групування процесів формування собівартості за центрами витрат на підприємствах машинобудування¹

¹ Ураков Д.У. Учет затрат по сферам деятельности. – М.: Финансы и статистика, 1991. – С.34.

Регістр бухгалтерського обліку для відображення витрат на виробництво в розрізі центрів витрат має такий вигляд (табл. 4.2):

Таблиця 4.2.

Витрати на виробництво за центром витрат

Рахунки Статті витрат	05-12	13	70	69	86	Інші (з різних журналів- ордерів)	Разом
Матеріали, в тому числі:	2600	–	100	37	500	200	3437
а) лісові;	1200	–	–	–	–	–	1200
б) лаки, фарби	800	–	–	–	–	–	800
Заробітна плата	–	–	1500	–	–	–	1500
Відрахування на соц.страх.	–	–	–	540	–	–	540
Витрати на експл. машин	200	100	500	170	600	100	1670
Інші	–	–	–	–	–	–	–
Разом	2800	110	2100	747	1100	300	7147

Ця таблиця узагальнює дані за місяць за центрами витрат і може доповнюватись даними про центри відповідальності і результат їх роботи (економію чи перевитрати). В первинних документах на витрачання ресурсів підприємства обов'язково слід вказувати код центру витрат та центру відповідальності, що дасть можливість обробити інформацію на ЕОМ, отримати таблицю витрат і використати її для визначення собівартості продукції.

Інформація про формування собівартості подається тим службам управління, які заінтересовані в ній та використовують для розробки оперативних заходів та стратегії зниження собівартості. Слід відзначити, що для управління собівартістю використовуються не лише дані в сумовому вираженні, але й трудові — про витрачений час на виготовлення продукції.

Облік за центрами витрат і сферами відповідальності до цього часу не знайшов застосування на підприємствах України, хоча його необхідність диктується тією

обставиною, що в умовах ринкового середовища слід мати детальну інформацію про формування собівартості та шляхи її зниження з метою обмеження витрат на виробництво, що призведе до мінімізації ціни продажу.

Управлінський облік, як окрема підсистема бухгалтерського обліку, відіграє важливу роль у контролі витрат і формуванні прибутку підприємств. Саме прибуток і рентабельність виробництва в умовах ринку є найважливішими показниками, що характеризують господарську діяльність підприємства. Не дивлячись на те, що проблема організації управлінського обліку досить детально висвітлена в роботах зарубіжних авторів,¹ до цього часу в Україні ще не визначено в практичному аспекті його проблематику.

Для системи управління необхідні дані як про формування собівартості кожного виду продукції, і рівень прибутковості, адже на основі менеджери можуть приймати управлінські рішення щодо асортименту випуску продукції. (табл. 4.3).

Таблиця 4.3.

Вибір асортименту продукції

Вироби	Прибуток на одиницю продукції		Матеріали		Зарплата і соц.страх		Накладні витрати		Разом	
	грн.	%	грн.	%	грн.	%	грн.	%	грн.	%
–	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
А	90	100	100	100	20	100	80	100	200	100
Б	30	33,3	200	200	30	150	120	150	350	175
В	82	91,1	50	50	5	25	45	56,25	100	50

¹ При написанні використано зарубіжну літературу, тому в деяких таблицях, використовується \$ в якості одиниці виміру.

Фридман П. Контроль затрат и финансовых результатов при анализе качества продукции. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1994. – С.101.

Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: Пер. с англ. / Под ред. Я.В.Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1995. – С.254.

Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. Я.В.Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1993. – С.395.

Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Пер. с англ. / Под ред. С.А.Табалиной. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1994. – С.400.

Продовження таблиці 4.3.

Вироби	Кількість годин на 1 виріб		Витрати на збут		Ціна одиниці продукції		Обсяг реалізації		Прибуток	
	годин	%	грн.	%	грн.	%	шт.	%	тис. грн.	%
-	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
А	3	100	10	100	300	100	1000	100	90	100
Б	3,3	110	20	200	400	133,3	5000	500	150	166,7
В	2,7	90	8	80	190	63,3	2000	200	164	182,2

В цьому прикладі виріб А взято за еталон, тому по всіх показниках відносне значення приймається за 100%, а по виробих Б і В значення показників розраховується у відношенні до базового, прийнятого по виробу А. Прибуток на одиниці продукції найвищий по виробу А, але виробництво цієї продукції вимагає у 2 рази більше матеріалів та у 4 рази більше витрат на оплату праці. В цілому собівартість одиниці виробу А у 2 рази вища від собівартості виробу В. Отже, нарощування виробництва продукції А недоцільне. Аналіз прибутковості і собівартості продукції Б показує, що у порівнянні з виробом А прибуток у нього в 3 рази менший, а собівартість вища в 1,75 рази, тому нарощувати обсяг цієї продукції також недоцільно.

Найкращі економічні показники має виріб В — високий рівень прибутковості та низьку собівартість.

Проаналізувавши дані, менеджер може прийняти рішення щодо зменшення обсягу реалізації продукції Б та нарощування збуту продукції В.

Наприклад, прийнято рішення обсяг реалізації виробів А залишити без змін, виробу Б зменшити з 5000 шт. до 2000 шт., виробу В збільшити з 2000 до 5000 шт. У цьому випадку маса прибутку по виробу А буде 30000 грн., Б — 60000 грн., В — 410000 грн., а разом 560000 грн. У порівнянні з першим варіантом, який показано у таблиці 4.3, прибуток зріс на 156000 грн. (560000 — 404000), рентабельність зросла з 15,07% до 27,32%.

Зрозуміло, що вибір іншого варіанту асортименту випуску і реалізації продукції дасть інший результат. При виборі асортименту розглядаються не лише варіанти, які забезпечують найбільший прибуток, але й зменшують витрати на виробництво.

Маркетингові дослідження вимагають аналізу прибутків по зонах (секторах) реалізації. З цією метою обсяг реалізації продукції розподіляється між окремими зонами (табл. 4.4).

Таблиця 4.4.

Рентабельність реалізації продукції по зонах

Показники	Обсяг реалізації, (тис. грн.)	Рівень прибутковості (тис. грн.)	Зони (тис. грн. / шт.)		
			Схід	Центр	Захід
Реалізація А	300	90	150 / 500	105 / 350	45 / 150
Б	2000	150	1000 / 2500	800 / 2000	200 / 500
В	380	164	152 / 900	190 / 1000	38 / 100
Разом:	2680	—	1302 / 3900	1095 / 3350	283 / 750
Прибуток, тис. грн.	—	404	185,6	173,5	44,9
Рентабельність, %	—	15,07	14,25	15,84	15,86

Загальний обсяг реалізації розподіляється в розрізі окремих зон (в сумовому виразі у чисельнику, в кількісному — у знаменнику). Знаючи рівень прибутковості на один виріб і кількість реалізованих виробів, наведених у знаменнику по відповідній зоні, знаходимо величину прибутку. Відношення отриманого прибутку до суми реалізації, яка показана у чисельнику по відповідній зоні у рядку «Разом» показує рентабельність.

Якщо в цілому по підприємству рівень рентабельності становить 15,07%, то по окремих зонах спостерігається диференціація цього показника від 14,25% до 15,86%. На підставі наведених даних приймаються рішення щодо стимулювання збуту, планування витрат на рекламу, розширення обсягу продажу окремих товарів в тій чи іншій зоні.

У практичній діяльності важливе значення має організація контролю витрат за функціями (менеджера з питань реалізації цікавить інформація про асортимент продукції і територіальний аспект реалізації, керівника — результат роботи кожного структурного підрозділу, менеджера з постачання — фактичні і планові витрати, пов'язані з придбанням матеріальних ресурсів). У кожному випадку менеджеру потрібний чіткий і детальний звіт, який би характеризував його внесок в отримання прибутку за відповідний період. Організувати збір та класифікацію витрат за функціями не складно, а дані можна використати для оцінки вкладу окремих підрозділів у загальний результат підприємства. Цінну інформацію дають дані про внесок кожного виробу в отримання прибутку (табл. 4.5).

Таблиця 4.5.

Внесок у прибуток окремих видів продукції за 2005р.

Показники	А		Б		В		Разом	
	тис. грн.	% від реал.	тис. грн.	% від реал.	тис. грн.	% від реал.	тис. грн.	% від реал.
1. Реалізація	300	×	2000	×	380	×	2680	×
2. Змінні витрати:								
а) виробничі	120	40,0	1150	57,5	110	28,9	1380	51,5
б) маркетингові	10	3,3	100	5,0	16	5,2	126	4,7
Разом	130	43,3	1250	62,5	126	34,1	1506	56,2
3. Постійні витрати (накладні)	80	26,7	600	30,0	90	22,8	770	28,7
Прибуток	90	30,0	150	7,5	164	43,1	404	15,1

На підставі наведених даних можна зробити висновок, що найвищий вклад у загальну суму прибутку належить виробу В (43,1), а найнижчий — виробу Б (7,5). Потрібно звернути увагу на те, що у загальній сумі реалізації частка виробу Б становить 74,6%, прибутку лише 7,5%, а виробничі і маркетингові витрати понад 80% усіх витрат підприємства, що свідчить про дуже низьку ефективність виробу Б. Недивлячись на віднос-

но велику абсолютну величину прибутку — 150000 грн., або понад 37% загальної маси, цей виріб необхідно зняти з виробництва і нарощувати випуск виробу В. При затратах близько 9% від загальних, виріб В дає понад 40% маси прибутку.

На підставі таких даних менеджери можуть прийняти обґрунтовані рішення щодо зниження витрат на виробництво і збільшення прибутку.

Цінну інформацію для менеджерів дають данні, за якими знаходиться межа збереження прибутку (табл. 4.6).

Наведена таблиця дає можливість розрахувати такі дані:

- межу доходності, яка показує різницю між собівартістю одиниці продукції (рядок 2) та ціною реалізації (рядок 1);
- процент доходності, як відношення межі доходності (рядок 3) до ціни реалізації (рядок 1);
- прибуток за певний період (рядок 7), який знаходиться за спеціальною методикою.

На практиці досить часто в конкурентному середовищі приходится змінювати ціну, собівартість, або ціну і собівартість одночасно в сторону зниження або підвищення, при цьому ставиться мета зберегти заплановану величину прибутку. Отже, в кожному з варіантів зміни ціни і собівартості, величина прибутку (рядок 7) буде однаковою. Зрозуміло, що при зниженні ціни на 5%, кількість продукції, що реалізується, необхідно збільшити для того, щоб компенсувати не одержаний прибуток внаслідок зниження ціни. При підвищенні ціни і зниженні собівартості кількість проданих виробів зменшується. В цих умовах необхідно визначити загальний обсяг реалізації, який забезпечить нам при визначеному проценті доходності, запланований обсяг прибутку. Для цього робиться розрахунок:

$$\frac{\text{значення рядка 7}}{\text{значення рядка 4}} \times 100 .$$

Збереження межі прибутку

[illegible]

Наприклад, визначити обсяг реалізації, якщо планову ціну одиниці продукції знизили на 5%. Результат оформляється таким чином:

$$\frac{90}{26,3} \times 100 = 342,2 \text{ тис.грн.}$$

Визначивши загальний обсяг реалізації, можна легко знайти кількість виробів, які потрібно реалізувати за ціною 285 грн. за одиницю, щоб отримати прибуток 90 тис. грн. Для цього необхідно зробити розрахунок:

$$\frac{\text{значення рядка 6}}{\text{значення рядка 1}} = \frac{342,2 \text{ тис.грн.}}{285 \text{ грн.}} = 1201 \text{ шт.}$$

Для перевірки правильності розрахунку необхідно ціну помножити на кількість (285×1201), що визначить обсяг реалізації (342,2 тис. грн.).

Прибуток в процентах до обсягу реалізації дорівнює 26,3 %.

Знаходимо прибуток від реалізації:

$$\begin{aligned} & \frac{\text{значення рядка 6} \times \text{значення рядка 4}}{100} = \\ & = \frac{342,2 \times 26,3}{100} = 90 \text{ тис.грн.} \end{aligned}$$

Управлінський облік повинен групувати витрати на виробництво так, щоб менеджери на основі отриманих даних могли аналізувати залежність між окремими показниками, робити розрахунки і знаходити такий план збуту продукції, який забезпечує мінімум витрат і максимум прибутку. Управлінська система основну увагу зосереджує на витратах, яких слід уникати, але вони виникають в процесі руху продукту. Відповідний аналіз може привести до рішення про ліквідацію окремих структурних одиниць, ланок реалізації, витрат на рекламу, маркетингові дослідження.

Бухгалтер повинен надати таку інформацію, на підставі якої менеджер зможе виявити прибуткові і неприбуткові сегменти, знайти оптимальний план асортименту і збуту з позиції прибутковості продукції.

Основним призначенням системи обліку витрат на виробництво є забезпечення керівництва інформацією про використання матеріалів і заробітної плати, з метою контролю за формуванням собівартості. У більшості галузей народного господарства на ці дві статті припадає 75-95% усіх витрат на виробництво продукції. Бухгалтер повинен забезпечити звіт для відповідного адміністративного органу підприємства щодо формування собівартості продукції, прибутковості, витрат тощо, а працівники управління повинні, хоча б один раз на місяць, мати дані аналізу виробництва і звіти по відхиленнях. Як показує зарубіжний досвід, єдиного переліку мети і завдань управлінської системи немає, проте деякі з них можна виділити.¹

1. Інформація з урахуванням розширення виробництва.
2. Ефективність функціонування відділів.
3. Прибутковість асортименту продукції.
4. Результати проведеної науково-дослідної роботи.
5. Відходи виробництва і виробництво продукції.
6. Аналіз цін.
7. Інформація про виробництво.
8. Виробничо-географічний аналіз.
9. Звіти відділу збуту по продукції.
10. Графіки порогу рентабельності окремих видів продукції.
11. Витрати матеріалів і зарплати по видах продукції.
12. Відхилення закупівельних цін.
13. Перемінні витрати по кожному виробу.
14. Валовий прибуток по видах продукції.
15. Витрати виробництва.
16. Сезонні коливання та їх вплив на собівартість і ціни.

Службовці, які займають високі пости, повинні орієнтуватись у своїй роботі на бухгалтерські звіти. З метою розуміння інформації, яку дає управлінський облік, службовці повинні підвищувати свою кваліфікацію на заняттях з питань організації системи інформації на підприємстві і розуміння тих термінів, що використовують

¹ Фридман П. Контроль затрат и финансовых результатов при анализе качества продукции. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1994. – С.108.

бухгалтери — прямі, перемінні, нормативні, стандартні витрати, відхилення, калькуляції, собівартість, графіки беззбитковості, накладні витрати, балансовий звіт, звіт про прибутки і збитки, маржинальний доход, валовий, чистий прибуток тощо.

Одним з напрямів аналізу фірми є аналіз конкурентних витрат і цін. Якщо з'явився новий конкурент на ринку або відома фірма знизилла ціну на свій товар, то необхідно реагувати на це відповідним чином, та прийняти рішення щодо закріплення нашої фірми на ринку цього товару.

Менеджерам доцільно розглянути різні варіанти рішень користуючись такою інформацією (табл. 4.7).

Таблиця 4.7.

Аналіз конкурентних витрат і цін

Показники	Наша фірма			Конкурент	
	Етап I	Етап IV	Етап V	Етап II	Етап III
1. Постійні витрати (\$)	10000	10000	10000	8000	8000
2. Ціна реалізації одиниці продукції	1,00	1,00	0,95	1,00	0,95
3. Перемінні (прямі) витрати	0,80	0,75	0,75	0,80	0,80
4. Валовий прибуток (ряд.2 — ряд.3)	0,20	0,25	0,20	0,20	0,15
5. Коефіцієнт прибуток / обсяг (ряд 4 : ряд 2)	20%	25%	21%	20%	16%
6. Реалізація беззбитковості (ряд 1 : ряд 5)	50000	40000	47524	40000	50000
7. Беззбитковість питомого збуту (ряд 1 : ряд 4)	50000	40000	50000	40000	53333

Аналіз проводиться поетапно.

Етап 1. Показує в якому стані знаходиться фірма в даний момент.

Етап 2. Показує в якому стані знаходиться конкуруюча фірма. Точка беззбитковості у конкурента знаходиться на 20% нижче як по одиницях продукції, так і по реалізації.

Етап 3. Показує вплив на точку беззбитковості в конкуренції, якщо конкурент знижує ціну на 5%. Цей етап інформує, що конкуренція йде в напрямку зниження ціни з метою отримання більшої частки ринку. Точка беззбитковості у конкурента така ж як і у нашої фірми — 50000, але конкуренту треба продати більше продукції — 53333 шт.

Етап 4. Показує, що наша фірма знизилла витрати з 0,80 до 0,75 грн. на одиницю, при цьому точка беззбитковості змістилася з 50000 до 40000, а коефіцієнт «прибуток/обсяг» зріс з 20 до 25%, що ставить компанію у вигідне положення щодо зниження ціни, та втримання конкурентної позиції.

Етап 5. Показує результат зниження продажної ціни на 5%.

Співставляючи етап 5 (наша фірма) з етапом 3 (фірма конкурента) можна пересвідчитись, що наша фірма знаходиться у більш вигідних умовах. Обсяг реалізації для беззбитковості у нашої фірми становить 47524, а у конкурента — 50000 грн.

Одним з методів регулювання виробництва і збуту є підготовка звітів для менеджерів про вплив зміни асортименту випуску продукції на прибуток (табл. 4.8).

Таблиця 4.8.

Зміна асортименту продукції і коливання прибутку

Показники	Загальна сума	Виріб А	Виріб В	Виріб С
1	2	3	4	5
І. План за січень				
1. Ціна реалізації одиниці продукції, грн.	—	20	15	10
2. Загальна собівартість, грн.	—	15	12	6
3. Валовий прибуток (ряд 1 — ряд 2), грн.	—	5	3	4
4. Доходність до обсягу реалізації, (%) (ряд 3 : ряд 1) × 100)	29,4	25	20	40
5. Рамки доходності	—	середні	низькі	високі

Продовження таблиці 4.8.

1	2	3	4	5
6. Плановий обсяг продукції, (шт.)	6000	2000	1000	3000
7. Плановий обсяг реалізації, грн.	85000	40000	15000	30000
8. Плановий обсяг прибутку, грн. (ряд 6 × ряд 3)	25000	10000	3000	12000
II. Фактичне виконання за січень				
Реалізовано продукції, (шт)	5800	1700	900	3200
Відхилення від плану реалізації, (шт)	-200	-300	-100	+200
Обсяг реалізації, грн.	79500	34000	13500	32000
Відхилення від плану реалізації, грн.	-5500	-6000	-1500	+2000
Прибуток від реалізації, грн.	24000	8500	2700	12800
Відхилення від плану прибутку, грн.	-1000	-1500	-300	+800
Фактичний прибуток, (%)	28,9			

Такі звіти необхідно подавати регулярно для ознайомлення менеджерів з питань виробництва, реалізації та дизайну. За наслідками аналізу може бути змінено ціну чи собівартість продукції або і те, і друге разом і складено новий план асортименту продукції у зв'язку з переглядом цін та собівартості продукції.

Асортимент продукції розглядається також з точки зору використання виробничих потужностей. На практиці може бути така ситуація, коли різні види продукції мають однакову або близьку доходність, але при цьому на одиницю продукції вимагають різної кількості годин робочого часу. З метою визначення найкращого варіанту використання робочого часу і потужності підприємства розробляється план випуску продукції.

Для цього складається звіт (табл. 4.9) який служить менеджерам з маркетингу, виробництва продукції та управління підприємством в якості основи для прийняття рішень щодо асортименту продукції, які ґрунтуються на робочому часі, необхідному для реалізації продукції.

Співставляючи дані про вартість реалізації та прибутку на 100 виробничих годин можна знайти найкраще співвідношення по наведених 4 виробах. Як видно з табл. 3.16, по виробу С на 1000 грн. реалізації в розрахунку на 100 виробничих годин, можна отримати 400 грн. прибутку, а найменше по виробу В і Д.

Отже, доцільно випускати більше виробів С, але при умові, що їх реалізація на ринку ніякими критеріями не обмежується. Якщо ж виникають труднощі у реалізації, то необхідно проаналізувати вплив зниження ціни на прибуток. Таким чином, аналіз асортименту продукції дає можливість всебічно проаналізувати співвідношення реалізація/прибуток і прийняти обґрунтовані рішення щодо плану випуску та реалізації продукції.

Досить часто перед менеджерами постає питання: виробляти чи купувати продукцію. Це питання досить складне і перш ніж буде робитись розрахунок, необхідно вирішити, які вкладення необхідно зробити у нове устаткування і протягом якого строку воно буде амортизоване.

Таблиця 4.9.

**Аналіз асортименту продукції
та використання потужностей підприємства**

Показники	Виріб А	Виріб В	Виріб С	Виріб Д
1	2	3	4	5
1. Ціна реалізації одиниці, грн.	20	15	10	25
2. Собівартість, грн.	15	12	6	20
3. Валовий прибуток, грн.	5	3	4	5
4. Валовий прибуток (%)	25	20	10	20
5. Виробничий час на виріб, (год.)	2	2	1	4
6. Прибуток за виробничу годину, грн.	2,5	1,5	4	1,25
7. Замовлення (штук)	100	100	100	100
8. Обсяг реалізації, грн. (ряд 1 × ряд 7)	2000	1500	1000	2500
9. Собівартість реалізації, грн. (ряд 2 × ряд 7)	1500	1200	600	2000

Продовження таблиці 4.9.

1	2	3	4	5
10. Прибуток від реалізації при 100 виробничих годинах, грн. (ряд 3 × ряд 7)	500	300	400	500
11. Спожитий виробничий час, (години) (ряд 5 × ряд 7)	200	200	100	400
12. Загальна вартість реалізації при 100 виробничих годинах, грн. (ряд 8 : ряд 11 × 100)	1000	750	1000	625
13. Прибуток на 100 виробничих годин, грн. (ряд 6 × 100)	250	150	400	125
14. Кількість закінчених виробів на 100 виробничих годин, (штук) (ряд 12 : ряд 1)	12,5	10	40	5

Для того, щоб дати відповідь на питання — що слід робити з виробами для комплектації машин (виробляти чи купувати), які випускає фірма, потрібно провести аналіз прямих витрат на виробництво (матеріали і заробітна плата) або повних витрат (до прямих додаються накладні витрати та амортизація). Розрахунок витрат здійснюється по двох варіантах — при власному виробництві та при закупівлі зі сторони. Рішення приймається на підставі найменших витрат (табл. 4.10).

Таблиця 4.10.

Аналіз вартості виробів у відношенні виробництва чи закупки

Витрати	Виріб М		Виріб Р	
	Виробляти	Закупляти	Виробляти	Закупляти
1	2	3	4	5
Нормативні витрати:				
I. Матеріали: (грн.)				
Дерево	0,40	0,45	—	0,70
Тканини	0,20	0,35	1,05	1,25
Сталь	0,15	0,30	0,60	0,40
Мідь	0,10	0,05	0,10	—
Алюміній	—	—	0,20	0,15
Інші матеріали	—	—	0,10	—
Разом	0,85	1,15	2,05	2,50

Продовження таблиці 4.10.

1	2	3	4	5
II. Обробка матеріалів	0,25	0,20	0,40	0,30
III. Зарплата виробничих робітників				
Центр I	0,30	0,20	0,70	0,70
Центр II	0,20	0,50	0,50	0,50
IV. Накладні витрати				
Центр I	0,25	0,20	0,60	0,55
Центр II	0,25	0,20	0,40	0,35
V. Амортизація	0,35	0,30	0,50	0,45
Загальна сума витрат	2,45	2,40	5,15	5,35

Аналіз витрат передбачає деталізацію використовуваних матеріалів, визначення ціни, доступності їх придбання, можливість обробляти матеріали та інші умови. Доцільно всі витрати згрупувати і зробити висновок щодо виробництва чи придбання виробів на основі альтернативних методів: за повними витратами, основними та прямими витратами. Всебічний аналіз проблеми виробляти чи купувати вироби дає можливість врахувати багато факторів і вибрати правильне рішення на основі бухгалтерської інформації.

За варіантом повних витрат по виробу М слід прийняти рішення про закупку, а виробу Р — про власне виробництво тому, що таке рішення забезпечує зниження собівартості виробів (табл. 4.11).

Таблиця 4.11.

**Порівняльний зведений аналіз витрат
при використанні альтернативних методів**

Витрати	Виріб М		Виріб Р	
	Виробляти	Купувати	Виробляти	Купувати
1	2	3	4	5
I. Повні витрати, грн.				
Матеріали	0,85	1,15	2,05	2,50
Обробка матеріалів	0,25	0,20	0,40	0,30
Заробітна плата робітників	0,50	0,35	1,20	1,20
Накладні витрати	0,50	0,40	1,00	0,90
Амортизація	0,35	0,30	0,50	0,45
Разом	2,45	2,40	5,15	5,35

Продовження таблиці 4.11.

1	2	3	4	5
II. Основні витрати, грн.				
Матеріали	0,85	1,15	2,05	2,50
Заробітна плата робітників	0,50	0,35	1,20	1,20
Разом	1,35	1,50	3,25	3,70
III. Прямі витрати, грн.				
Матеріали	0,85	1,15	2,05	2,50
Заробітна плата робітників	0,50	0,35	1,20	1,20
Змінні накладні витрати (50% накладних)	0,25	0,20	0,50	0,45
Амортизація	0,35	0,30	0,50	0,45
Разом	1,95	2,00	4,25	4,60

За варіантом основних витрат доцільно в обох випадках виробляти продукцію на самому підприємстві внаслідок значних переваг у собівартості виготовлення виробів власними силами, а за варіантом прямих витрат також вигідніше виробляти, а не купувати вироби М і Р.

Враховуючи викладене, можна зробити висновок про те, що у 2/3 випадків доцільно виготовляти виріб М власними силами. Щодо виробу Р, то тут висновок однозначний — у всіх альтернативних випадках виготовлення власними силами обходиться дешевше, ніж закупівля по кооперації.

Дані бухгалтерського обліку можуть бути використані для вирішення питання щодо складання оптимальної виробничої програми у випадках, коли є обмежуючі фактори для виробництва продукції (табл. 4.12).

Таблиця 4.12.

Розробка оптимальної виробничої програми

Показники	Виріб А	Виріб В
1. Ціна реалізації одиниці продукції, (грн.)	40	60
2. Змінні витрати (матеріали, зарплата)	30	42
3. Маржа (ряд. 1 – ряд. 2)	10	18
4. Кількість годин на обробку	1	3
5. Маржинальний доход на 1 годину, (грн.)	10	6
6. Замовлення на вироби, (шт.)	9000	6000

Наприклад, потужність компанії обмежується 12000 машиногодин робочого часу і випускається 2 види продукції.

На основі табл. 4.12 необхідно скласти варіант виробничої програми. Розв'язання цієї задачі здійснюється на основі перегляду окремих варіантів випуску продукції.

I варіант. Приймаємо рішення випускати вироби А.

На наших потужностях, які обмежені 12000 годинами часу, можна випустити:

$$\frac{12000 \text{ годин часу}}{1 \text{ година робочого часу на виріб А}} = 12000 \text{ шт.}$$

Маржинальний дохід буде дорівнювати:

$$12000 \times (40 - 30) = 120000 \text{ грн.}$$

II варіант. Випускаємо виріб В:

$$\frac{12000 \text{ годин часу}}{3 \text{ години на виріб В}} = 4000 \text{ шт.}$$

Максимальний дохід буде:

$$4000 \times (60 - 42) = 72000 \text{ грн.}$$

III варіант. Випускаємо 6000 виробів А і 2000 виробів В, при цьому отримаємо маржинальний дохід в 96000 грн.:

$$(6000 \times (40 - 30)) + (2000 \times (60 - 42)) = 96000 \text{ грн.}$$

IV варіант. Випускаємо 9000 виробів А і 1000 виробів В. Маржинальний дохід буде:

$$(9000 \times (40 - 30)) + (1000 \times (60 - 42)) = 108000 \text{ грн.}$$

За допомогою електронно-обчислювальної техніки розв'язання такої задачі займає мало часу і обирається оптимальний варіант. У нашому прикладі оптимальним є варіант IV, який передбачає випуск двох виробів і отримання максимуму маржинального доходу.

Одним з типів задач управлінського обліку є задача чи слід приймати замовлення на вироби. Наприклад, на підприємстві випускається виріб С, замовник пропонує виготовити 500 виробів Д за ціною 17 грн. за штуку. На підприємстві немає вільних потужностей.

Для вирішення цього завдання необхідні дані бухгалтерського обліку, які наводяться в табл. 4.13:

Таблиця 4.13.

Чи слід прийняти замовлення?

Показники	Виріб Д	Виріб С
Ціна за одиницю, (грн.)	17	20
Змінні витрати на одиницю, (грн.)	12	16
Час виробництва одиниці продукції, (хв.)	5	8

1. Необхідно визначити скільки штук виробу С необхідно зняти, щоб виготовити 500 шт. виробів Д.

$$\frac{500 \times 5 \text{ хв.}}{8 \text{ хв.}} = 312 \text{ шт.}$$

2. Визначається зміна у маржинальному доході:

Показники	Виріб Д	Виріб С
Доход від реалізації 500 виробів Д	$500 \times 17 = 8500$	$312 \times 20 = 6240$
Змінні витрати	$500 \times 12 = 6000$	$312 \times 16 = 4952$
Маржинальний доход	+ 2500	+ 1288

Висновок: Не зважаючи на те, що нам запропонована ціна 17 грн. за штуку за виріб Д, а потрібно зняти з виробництва виріб С ціною 20 грн. за штуку, замовлення слід прийняти, тому що маржинальний доход від замовлення перевищує доход від знятих виробів на суму 1212 грн. (2500 — 1288).

Управлінський облік широко використовує процедури розрахунку маржинального доходу, який показує різницю між ціною продукції та змінними витратами на її виробництво. За методологією зарубіжних країн до змінних витрат відносяться матеріали, заробітна плата, та виробничі накладні (крім амортизації). Решта витрат відносяться до накладних, які в свою чергу, поділяються на змінні та постійні накладні витрати. Така класифікація витрат зменшує число калькуляційних статей і робить досить простим процес калькулювання та різні розрахунки для цілей правління.

Використання методології розрахунку маржинального доходу дозволить запровадити управлінський облік на наших підприємствах, спростить визначення фінансового результату, дозволить прояснити сутність економічних процесів на підприємстві. Собівартість продукції повинна формуватися на підставі правил, які зафіксовані у міжнародних стандартах. У відповідності до стандартів бухгалтер підприємства має право самостійно визначати варіант нарахування амортизації, оцінки використаних на виробництво матеріалів, розмір незавершеного виробництва тощо. Фінансовий результат повинен визначатись методом співставлення виручки від продажу продукції, виконаних робіт і послуг, і витрат підприємства за місяць.

Скорочення статей витрат на виробництво в значній мірі спростить процес калькулювання.

Таким чином, наближення методології обліку в Україні до методологій зарубіжних країн дозволить поліпшити якість управління виробництвом, використовувати дані бухгалтерського обліку для прийняття рішень, зменшити трудомісткість облікового процесу.

Розділ 5.

Стратегічний облік (контролінг) і його принципи

Поняття «стратегічного обліку» серед економістів нашої країни практично невідоме до цього часу. Лише в академічних кругах науки воно стало відомим після виходу в світ книги Боба Райана в кінці 90-х років XX століття.¹

Факт появи стратегічного обліку є закономірним, він відбиває реалії післявоєнного періоду, коли у 50-ті роки були сформульовані підходи до довгострокового планування. Країни Європи включилися у відбудову зруйнованих економік з використанням найновіших досягнень науки і техніки за відносно короткий термін. Визначення термінів відбудови вимагало розробки методик довгострокового планування, яке з середини 50-х років отримує назву стратегічного планування. У 60-ті роки удосконалюють методи планування, прогнозування і бюджетування.

Старі структури управління на основі функціонального підходу стали поступатися новим інноваційним структурам, плануванню потенціалу підприємства, аналізу стратегічних проблем, програмно-цільовим методам планування, що дозволило у середині 70-х років розробити методи стратегічного управління.²

¹ Райан Б. Стратегический учет для руководителей / Пер. с англ. под ред. В.А.Микрюкова. – М.: Аудит, ЮНИТИ. – 616с.

² Ансофф И. Стратегическое управление. Сокр. пер. с англ. / Науч. ред. и авт. предисл. Л.И.Евентко. – М.: Экономика, 1989. – С.322.

Теоретичним підґрунтям стратегічного управління стали досягнення кібернетики, яка стала розвиватися з 1948 року, інформатики, теорії систем стратегічного управління та інших, які стали надбанням практики і зробили «тиху революцію» в управлінні.

Якщо до 1970-х років основним постулатом успішної діяльності підприємства вважали стійку рівновагу, то пізніше виявили, що ні одне підприємство не може розвиватися виходячи з цього принципу. Саме порушення рівноваги дозволяє адаптуватися до постійних змін середовища, в якому приходится функціонувати будь-якому підприємству, а рівновагу слід розглядати як окремий випадок на короткому інтервалі часу, який обумовлений імовірним збігом обставин.

Стратегія пов'язується з управлінською реакцією на неочікувані зміни середовища, для чого необхідна інформація для аналізу. Стратегічний облік відрізняється від фінансового характером інформаційних ресурсів. Фінансовий облік, в принципі, базується на відстеженні минулих подій, які зафіксовані у документах, над якими здійснюють певні процедури — класифікують, оцінюють, групують, агрегують в економічні показники, а потім знаходять математичні залежності між показниками з метою виявлення позитивних чи негативних тенденцій у роботі структурних підрозділів і підприємства в цілому. Така інформація носить ретроспективний характер, що вказує на тенденції минулих періодів.

Стратегічний облік використовує похідну вторинну інформацію, отриману на основі даних фінансового й управлінського обліку та опрацьовану економіко-математичними методами з метою виявлення певних закономірностей і взаємозалежностей між економічними показниками, які дають можливість передбачити розвиток подій та явищ у господарській діяльності підприємства. Стратегічний облік формує також свої власні інформаційні ресурси прогнозного характеру. Інформаційні ресурси стратегічного обліку мають зв'язок з

традиційним обліком, але ним не обмежуються. Зокрема, для стратегічного управління необхідні дані не лише про діяльність підприємства (внутрішнє середовище), а й про зовнішнє середовище, яке має надзвичайно важливе значення для передбачення траєкторії розвитку підприємства.

Необхідність розробки стратегічних планів розвитку підприємства диктується вимогами часу, коли формується нова економіка, що ґрунтується на знаннях. Економіка товарів і ринків поступилися економіці, оснований на знаннях та міграції знань.¹

5.1. Стратегічний облік у системі менеджменту

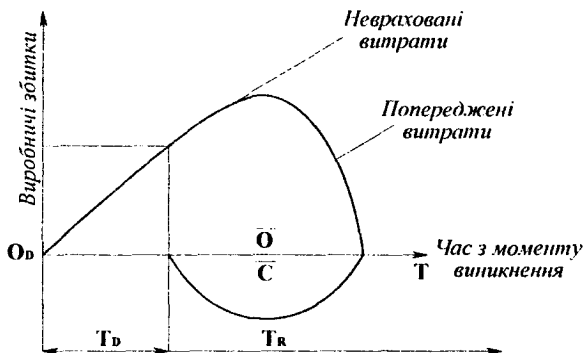
Ділова активність менеджменту пов'язана з факторами невизначеності, яку породжує зовнішнє середовище — кон'юнктура ринку, конкуренція, забезпечення поставок матеріалів, вимоги персоналу, покупці продукції тощо.

Діяльність менеджменту пов'язана з урахуванням змін середовища, своєчасним реагуванням на зміни, пристосуванням до змін та забезпеченням існування підприємства.

Середовище постійно збурюється внаслідок появи нових технологій, правил економічної діяльності, конкурентного поля, що впливає на діяльність підприємства. Якщо не реагувати на збурювання середовища, то майбутнє підприємства можна передбачити безпомилково — повне банкрутство, зникнення зі сцени життя.

Реакція на збурювання середовища і прийняття своєчасних рішень забезпечує тривале існування підприємства, тому необхідно розглянути процес змін та реагування на них (рис. 5.1).

¹ Едвінссон Л. Корпоративная долгота. Навигация в экономике, основанной на знаниях. — М.: ИНФРА-М, 2005. — С.30-60.



C – витрати, пов'язані з попередженням втрат

Рис. 5.1. Активне управління¹

На рис. 5.1 показано, що у випадку не реагування на загрози середовища, невраховані втрати будуть зростати (показано пунктирною лінією). Але ймовірно менеджмент рано чи пізно відреагує на загрози і розробить контрзаходи щодо зменшення втрат після деякого запізнення (T_D). У якості контрзаходів можуть бути різні варіанти рішень — зняти виріб з виробництва та освоїти новий вид продукції, диверсифікувати виробництво, перейти на нові джерела енергії, збільшити частку ринку та ін.

Досить часто реакція відбувається із запізненням, через що втрати значно зростають. Після реагування починають здійснювати контрзаходи, які вимагають додаткових витрат на попередження збитків (T_R).

До моменту ліквідації збитків (T) внаслідок загрози підприємство несе загальні витрати на її попередження, що складаються із втрат основної діяльності ($\bar{O}$), а також з втрат на попередження збитків від основної діяльності ($\bar{C}$).

$$L_T = \bar{O} + \bar{C}, \quad (5.1)$$

¹ Ансофф И. Стратегическое управление. Сокр. пер. с англ. / Науч. ред. и авт. предисл. Л.И. Евенко. — М.: Экономика, 1989. — С.387.

Завдання стратегічної реакції зводиться до мінімізації втрат (L_T) і, по можливості, компенсування їх прибутком від заміщення нерентабельних заходів на рентабельні.

Модифікацією активного управління є реактивне управління, сутність якого полягає в тому, що менеджмент приймає рішення щодо змін діяльності після того, як негативні фактори зовнішнього середовища проявляють себе в повну силу, оскільки менеджмент ігнорує сигнали раннього попередження про загрози, що викликає втрати, які можна було попередити при аналізі розвитку подій раніше.¹

У випадках, коли минулий досвід свідчить, що не можна упоратися з новими ситуаціями старими методами, починають усвідомлювати складність проблеми (T_D), але для прийняття контрзаходів необхідний певний час (T_d), тобто реакція відбувається із запізненням (рис. 5.2).

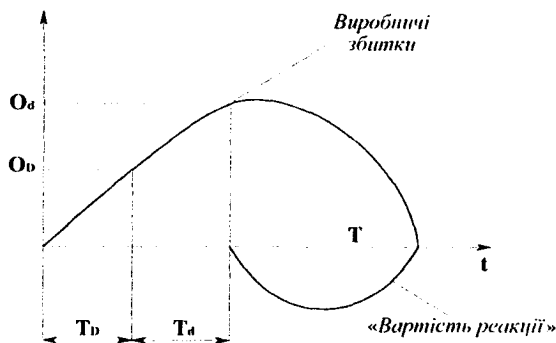


Рис. 5.2. Реактивне управління

Причинами запізнення можуть бути:

- запізнення у системі (час на відстеження, обробку, інтерпретацію даних та передачу їх керівникам, комунікаційні зв'язки та вироблення загальної позиції);

¹ Ансофф И. Стратегическое управление. Сокр. пер. с англ. / Науч. ред. и авт. предисл. Л.И.Евченко. – М.: Экономика, 1989. – С.388

- запізнення через затримку верифікації (менеджери по-різному оцінюють загрози і зволікають з прийняттям рішення до моменту переконання у необхідності змін);
- запізнення через можливості втрати статусу (окремі керівники бояться визнати перед вищестоящими службами наявність проблем у роботі, поки вони не досягнуть загрозливих масштабів і стійкого характеру);
- запізнення через несприйняття незвичного (менеджери привикли довіряти минулому привичному досвіду та нехтувати не привичним вважаючи його неймовірним, випадковим, несуттєвим).

Всі названі причини запізнення початку реакції по відношенню до початку раціональних дій з розробки контрзаходів на загрози, призводять до значних загальних витрат, які тим більші, чим більший термін запізнення (T_d).

Враховуючи недоліки активного і реактивного управління, можна рекомендувати для практики планове управління, що передбачає момент початку раціональної дії (T_p) у межах горизонту прогнозування. Як тільки прогноз діяльності покаже наявність загроз так зразу ж відбувається реакція на них. При цьому враховують також деяке запізнення, пов'язане з тими ж причинами, що й при реактивному управлінні (T_d), але воно знаходиться в контрольованих межах.

Планове управління можна показати на рис. 5.3.

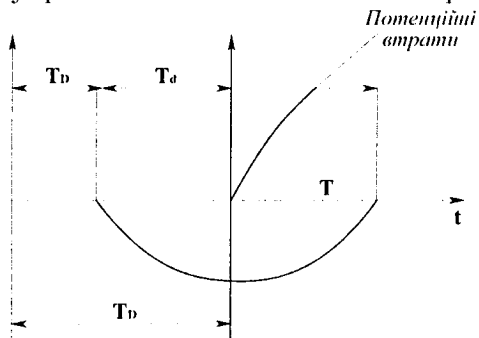


Рис. 5.3. Планове управління¹

¹ Ансофф И. Стратегическое управление. Сокр. пер. с англ. / Науч. ред. и авт. предисл. Л.И.Евченко. – М.: Экономика, 1989. – С.392.

Як видно на рис. 5.3 початок раціональної дії менеджерів починається в межах горизонту прогнозування (T_D).

У цьому випадку формула має вигляд:

$$T_D = T_d + T_R, \quad (3.3)$$

де T_d – проміжок часу, в якому оцінюють загрози;

T_R – час на попередження загроз.

Як правило, прогнози розробляють особи, які не завантажені будь-якою іншою діяльністю, не залежні у своїх діях і прямо підпорядковані керівнику підприємства.

Загальний час стратегічного управління складається з трьох факторів:

$$T = T_D + T_d + T_R, \quad (5.3)$$

де T – загальний час;

T_D – горизонт прогнозування;

T_d – затримка на вивчення ситуації;

T_R – час реакції на загрози.

Співвідношення між цими факторами показує наскільки ефективне стратегічне управління.

Якщо $T_d = 0$, то управління буде ефективним:

$$T_d = T_D - T_R. \quad (5.4)$$

Якщо реакція починається надто рано і загрозу ще не виявлено, але пізно, то витрати будуть високі (включають вартість реакції та збитки від основної діяльності):

$$T_d > T_D - T_R. \quad (5.5)$$

У випадку тривалої затримки T_d буде надмірною, що зводить нанівець переваги прогнозування, а реакція стає активною або реактивною:

$$T_d > T_D. \quad (5.6)$$

Момент початку дії пов'язують з надзвичайними, нестандартними та радикальними заходами у господарській діяльності, фінансовому плануванні, технічному переозброєнні та інших сферах управління.

Заходи можна поділити на дві групи:

- стратегічні (відношення із зовнішнім оточенням, внутрішньою динамікою і в системі цінностей підприємства). Це може бути новий стиль життєдіяльності, нові сфери бізнесу, відмова від надмірної спеціалізації, уніфікації, реорганізація управління, впровадження системи стратегічного планування та ін.
- оперативні (при існуючих відношеннях здійснюють певні кампанії — стимулювання збуту, значне зниження цін, ліквідацію запасів застарілих матеріальних цінностей, заміну устаткування, скорочення персоналу, зниження чи збільшення витрат на наукові дослідження, удосконалення інформаційних ресурсів та ін.).

Для аналізу змін середовища необхідна інформація особливого виду. Традиційний облік не спроможний дати інформацію для оцінки зовнішнього середовища, тому потрібно отримати її на основі різних методів прогнозування і аналізу з тим, щоб можна було передбачити зміни у майбутньому.

Для цього може бути запропонований такий підхід (табл. 5.1).

Таблиця 5.1.

Методи оцінки зовнішнього середовища¹

Показники	Рівні динамізму середовища (бали)		
	1-2	3-4	4-5
1	2	3	4
Прогнозування (об'єкти)			
кон'юнктури			
темтів росту			
демографії			
науково-технічного прогресу			
соціологічної ситуації			
Методи досліджень			
екстраполяція	+		
множинна регресія	+		
вибір кривої тренду	+		

¹ Ансофф И. Стратегическое управление. Сокр. пер. с англ. / Науч. ред. и авт. предисл. Л.И. Евенко. — М.: Экономика, 1989. — С.402.

Продовження таблиці 5.1.

1	2	3	4
сценарії	+	+	+
аналіз конкурентноздатності	+	+	+
метод «Дельфі»			+
асимптотичний аналіз		+	
SWOT — аналіз		+	+
Моделювання:			
«витрати-випуск»	+		
економетронні	+		
кібернетичні	+	+	
стохастичні		+	+
Оцінка наслідків рішень			
аналіз впливу			+
аналіз перехресного впливу			+
дедуктивний аналіз (аналіз нового асортименту)		+	
аналіз балансу сил впливу груп		+	+

Методи прогнозування призначені для обробки вихідних даних та визначення майбутніх тенденцій (трендів).

Методи моделювання дозволяють розробляти моделі дійсності у яких є входи, виходи та функції змінних у межах цих моделей. Підставляючи дані на вході можна одержати виходи, що задовольняють спостерігача, або вирішують що потрібно ще врахувати в цих моделях.

Аналіз дозволяє оцінити дані трендів і подій та їх вплив на результати діяльності підприємства та (виявити фактори, події, явища впливу). Як видно з наведеного аналізу для стратегічного менеджменту потрібна інформація ймовірного характеру, а тому стратегічний облік повинен забезпечити формування вхідного масиву даних та отримання інформації для розробки і контролю оточуючого середовища.

Треба мати на увазі, що до цього часу стратегічне управління розроблено як концепція, що може бути реалізована на практиці в різних варіантах, але інформаційна база, на жаль, не конкретизована.

У зв'язку з цим треба розвивати нову економічну науку, яку називають контролінгом. Можна ставити

знак рівності між поняттями контролінгу та стратегічного обліку.

Контролінг як наукова дисципліна є складним інтегрованим утворенням. Його концепція (лат. «conceptus» — поняття) відображає формулювання, абстрактний образ, загальну думку щодо створення інформаційної системи для стратегічного розвитку підприємства.

Під контролінгом розуміють концепцію ефективного управління економічним об'єктом з метою забезпечення його сталого і тривалого існування в постійно змінюваному середовищі.

Система контролінга ґрунтується на комплексі стратегічних наукових дисциплін — прогнозуванні, плануванні, маркетингу, обліку, статистиці, аналізі та менеджменті. Функції системи контролінга реалізуються через створення спеціальної служби, яка організовує збір, обробку, аналіз даних і забезпечує інформацію для менеджерів вищого рівня управління з метою розробки прогнозу стратегічного розвитку підприємства.

Контролінг пов'язується з пошуком слабких сторін у діяльності підприємства, ліквідацією «вузьких» та «проблемних» ділянок у виробничій та фінансовій сферах, формуванням плану стратегії розвитку.

Якщо традиційні системи контролю діяльності підприємства базуються на відстеженні минулих подій (фінансовий облік) або подій у реальному масштабі часу (управлінський облік), то контролінг орієнтується на майбутні події. Для системи контролінга найважливіше значення мають відхилення від прогнозованих показників на перспективу з горизонтом планування більше 3-х років, а не від поточних планів, як це прийнято на вітчизняних підприємствах. Порівнюють майбутні прогнозовані показники з досягнутим фактичним їх значенням.

Фінансовий облік у системі контролінга посідає значне місце, оскільки його завданням є підготовка звітів про використання ресурсів, протікання господарських

процесів, формування собівартості продукції, ефективність витрат на маркетинг і збут продукції, формування прибутку, ефективність інвестицій тощо. Використовуючи дані фінансового обліку можна виявити тенденції явищ та процесів за певний період і прогнозувати їх подальший розвиток у системі контролінга.

Необхідно акцентувати увагу на тому, що система прогнозування розвитку підприємства передбачає планування економічних показників, а облік організовує збір та обробку даних в такому розрізі, як це передбачено у системі планування. Дані обліку та планів використовуються для аналізу відхилень. Відділ контролінга готує інформацію про відхилення фактичних показників від запланованих з розшифровкою факторів, які вплинули на ці відхилення. Інформація надається у вигляді інформаційних бюлетенів для зацікавлених служб і посадових осіб.

Служба контролінга повинна забезпечити такі види робіт:

- планування (програма розвитку, складання бюджетів у розрізі структурних підрозділів та підприємства в цілому);
- розробку системи звітів про роботу підрозділів;
- аналіз даних про виконання планів;
- формування необхідної для менеджерів інформації (перелік показників);
- розробку альтернативних варіантів вирішення проблемних питань;
- оцінку ефективності нових проєктів.

У системі контролінга обов'язковим елементом є визначення мети підприємства і окремих структурних підрозділів, управління цілями, своєчасне реагування на зміну середовища і відповідно уточнення мети, що дає можливість адаптуватися до змін і забезпечити існування об'єкта.

Система контролінга функціонує на основі певних принципів (лат. «*princīrium*» — початок, основа, те, що лежить в основі певної теорії науки).

До принципів контролінга належать:

- визначення мети (цілей);
- управління цілями;
- досягнення цілей;
- принципи руху і стійкості;
- принципи своєчасності;
- принципи стратегічного мислення;
- принципи документування.

Визначення мети (цілей) необхідно для забезпечення місії, яка є суперзавданням, природою бізнесу, головною причиною існування підприємства. Досягнення стратегічної мети консолідує зусилля колективу на досягнення результату.

Принцип руху і стійкості означає об'єктивний спосіб існування матерії. Рух — це зміна взагалі, будь-яка взаємодія матеріальних об'єктів. Стійкість — це прояв відносного спокою. Рух матерії є категорією абсолютною, стійкість (стабільність) — відносною.

Підприємство, як складна система підпорядковується принципу руху і стійкості. Підприємство виступає як матеріальна система, а її рух описується деяким загальним законом, який характеризує цілісну зміну системи у просторі й часі. При висхідному розвитку відбувається ускладнення зв'язків, структури і форм руху матеріального об'єкта, прогресивні перетворення від нижчого до вищого. При низхідному розвитку, навпаки, відбувається деградація і розпад системи.

Розробка та реалізація обґрунтованих стратегічних рішень необхідні для того, щоб забезпечити висхідний рух підприємства. Не стабільність роботи, а порушення такої стабільності є запорукою життєздатності системи.

Створення умов для розвитку підприємства може забезпечити інноваційна діяльність, яка пов'язується з оновленням місць праці, новими технологіями, прогресивними прийомами і методами роботи, новою технікою, новими методами організації й управління виробництвом.

Контролінг сприяє процесу постійного виявлення і впровадження нового, прогресивного та ефективного в

практику підприємства з урахуванням його специфіки. Необхідно відшукувати шляхи подолання стабільності у роботі, оскільки вона є загрозою для подальшого існування підприємства.

Якщо у керівників різного рангу (особливо вищого) відсутній необхідний тип мислення (стратегічний і творчий), то вони будуть гальмувати інновації щодо суттєво важливих нових підходів до удосконалення роботи підприємства, нехтування системою сигналів щодо прийняття ефективних управлінських рішень.

Принцип стратегічного мислення. Успіх впровадження контролінга на підприємстві залежить від розуміння важливості стратегічного прогнозування і планування господарської діяльності з боку управління, особливо менеджерів вищого рангу.

Реагування на зміни тенденцій забезпечується виконанням таких дій:

- група вищого керівництва здійснює управління системою, маневруючи ресурсами і повноваженнями осіб для досягнення оперативних завдань;
- у разі необхідності (при появі екстрених проблем як всередині підприємства, так і в зовнішньому середовищі) система управління може діяти врозріз із принципами ієрархічної організації. Керівництво делегує права тим підрозділам, які готові до роботи в нових умовах;
- нові обов'язки передбачають планування реакції менеджерів на стратегічні завдання та розробку системи інформаційного забезпечення.

Система управління цілями і стратегічними завданнями — це система управління діями. За тенденціями змін у зовнішньому середовищі і всередині підприємства необхідно організувати безпосереднє спостереження протягом року і забезпечити виявлення раптових, швидкоплинних і потенційно неочікуваних змін. Виявлені зміни ретельно аналізують і розробляють заходи щодо адаптації до зміненого середовища.

Аналіз стратегічних завдань проводиться за такою схемою (рис. 5.4).



Рис. 5.4. Аналіз стратегічних завдань

Принцип своєчасності полягає в реагуванні на зміну середовища на основі слабких сигналів про можливу загрозу існуванню підприємства.

Для попередження ризиків та загроз існуванню підприємства необхідно отримати стратегічну інформацію для превентивних дій. Замість того, щоб чекати повну

інформацію, доцільно визначити, яких заходів треба вжити у плануванні при різних варіантах розвитку подій, що створюють загрози і можливості. Слабкі сигнали надходять із зовнішнього середовища, тому в системі контролінга визначають, яка інформація є важливою, хто приймає рішення, яким чином треба передати інформацію, хто повинен координувати дії менеджерів та ін.

Сигнали щодо майбутніх тенденцій і можливостей, надходячи із зовнішнього середовища, генеруються на основі відстеження й аналізу даних моніторингу. Дані, що надходять на підприємство, проходять через фільтр, у ролі якого виступає процес вивчення зовнішнього середовища, а характеристика цього фільтра визначається методами прогнозування й аналізу, які використовує фірма.

Дані стають інформацією лише тоді, коли вони пройдуть ще через два фільтри — психологічний та внутрішньо фірмової управлінської ієрархії.

В основі психологічного фільтра даних лежить модель успішності дій, що використовують керівні працівники для виявлення тієї інформації, яка, на їх думку, є актуальною. Вони використовують свої моделі успішності дій на основі власного досвіду, методу проб і помилок, успіхів та невдач. Модель успішності дій є важливим компонентом фахового багажу кваліфікованого керівника, але вона ефективна у випадку, коли зміни зовнішнього середовища залишаються на певному проміжку часу відносно незначними. Якщо у зовнішньому середовищі відбуваються дискретні зміни, то модель успішності дій, що базується на досвіді минулого, стає бар'єром для адаптації до нових реалій життя.

Фільтр внутріфірмової управлінської ієрархії полягає в тому, що керівники повинні узагальнювати процеси і явища, бачити проблему в її багатоаспектності, вміти піднятися над складністю завдань з багатьма змінними, що виникають у нових ситуаціях, зосередитись на кількох змінних та залежностях, які визначають успішність реакції на новизну ситуації. Цей фільтр

даних може затримувати і ускладнювати сприйняття нових незвичних сигналів із зовнішнього середовища. Для сприйняття нового потрібно міняти тип мислення у масштабах підприємства через підвищення кваліфікації кадрів та активну політику керівництва щодо впровадження нових прогресивних ідей розвитку менеджменту.

Як видно з рис. 5.4 у центрі стратегічних завдань знаходиться система показників контролінга. За допомогою інструментарію обліку здійснюється збір та обробка фактичних даних в розрізі показників контролінга.

На основі відхилень фактичних даних від стратегічних визначаються тенденції, сильні і слабкі сторони діяльності підприємства, наскільки фактичний стан об'єкта контролю відповідає цілям. Відхилення сигналізують про загрози та нові можливості. Керівництво вивчає тенденції, слабкі і сильні сторони, дає оцінку наслідків роботи і визначає терміновість заходів всередині підприємства, розподіляє завдання та фінансові ресурси на їх здійснення. Одним з найважливіших принципів контролінга вважається розуміння суті та значення стратегічного мислення. Треба підкреслити, що принцип стратегічного мислення реалізується через механізм розробки стратегічних програм. Якщо такі програми відсутні, то не можна говорити про стратегічне мислення управління.

Стратегічне мислення служить фільтром, який попереджує неефективні оперативні рішення і модифікує їх так, щоби вони відповідали стратегічному плану.

Стратегічне мислення вимагає від команди менеджерів організації роботи підприємства в такому режимі, щоб створити конкурентні переваги на ринку товарів.

При розробці стратегії розвитку підприємства враховують динаміку змін ринкового середовища, обумовленого такими факторами:

- зростанням нестабільності ринків;
- коливанням попиту на товари;
- посиленням конкуренції між країнами, а в середині країн між виробниками за споживача товарів;

- скороченням життєвих циклів технологій і товарів;
- прискоренням ростом науково-технічного прогресу;
- обмеженням ресурсів виробництва природного походження;
- необхідністю додаткових витрат на охорону природного середовища;
- іншими (історичного, соціального, економічного, технічного, гуманітарного характеру).

Стратегічне мислення вимагає адекватного вибору системи управління. Керівник підприємства забезпечує зміну організаційної структури управління у відповідності до системи управління (табл. 5.2).¹

Таблиця 5.2.

Умови застосування моделей управління

Модель управління	Характеристики зовнішнього середовища			Підприємницькі здібності
	Темп змін	Тип змін	Інтенсивність змін	
Реакційна	Повільніший ніж реакція	Повторюваний	Нечасті	Традиційно сильні сторони
Спеціальна	Порівняний зі швидкістю реакції	Логічно поступовий	Нечасті	Поступова еволюція здібностей
Довготермінове планування	Швидший ніж реакція	Прогнозований	Нечасті	Нові здібності
Стратегічне планування	Швидший ніж реакція	Новий	Часті	Нові здібності

На основі табл. 5.2 вибирають таку систему, яка в найбільшій мірі задовольнить потреби підприємства на наступні 5-7 років. Проте обов'язково потрібно діагностувати рівень готовності до роботи обраної системи за допомогою SWOT-аналізу² (рис. 5.5).

На рис. 5.5 показано сильні та слабкі сторони, можливості та загрози у роботі підприємства. За допомогою SWOT-аналізу діагностують різні сторони діяльності підприємства та показники роботи.

¹ Ансофф И. Стратегическое управление: Сокр. пер. с англ. / Наук. ред. и авт. предисл. Л.И. Евенко. – М.: Экономика, 1989. – С. 335.

² Герасимчук В.Г. Стратегічне управління підприємством. Графічне моделювання: Навч. посібник. – К: КНЕУ, 2000. – С. 67.

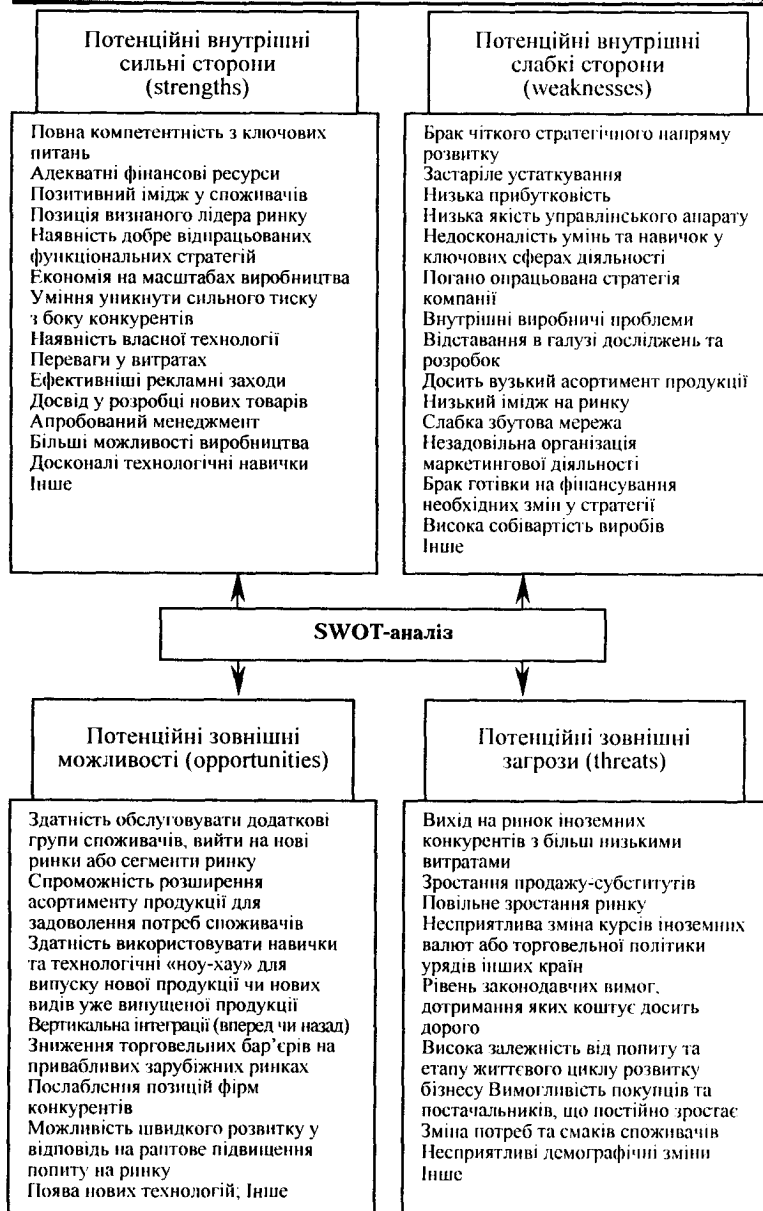


Рис. 5.5. Напрями дослідження стану підприємства за допомогою SWOT-аналізу

SWOT — аналіз здійснюють за такими розділами:¹

- загальна характеристика об'єкта діяльності (сектор економіки, місія, основні функції, масштаб діяльності, історія організації, обсяг діяльності, структура ресурсів, позиція на ринку, сума власності, місце знаходження тощо);
- фактори середовища організації (економічні показники, природні ресурси, людські ресурси, соціально-культурні ресурси, уряд, політика, право, комунікації);
- загальні цілі та стратегії комунікації (методологія, місія та цілі, стратегічний вибір, інвестиції);
- фінанси (управління фінансами, баланс та звіт про прибутки, грошовий потік, власний капітал, ресурси, фінансове планування, аудит);
- маркетинг (управління маркетингом, ринки збуту, споживачі, ціноутворення, аналіз продажу, послуги і сервіс, реклама та ін.);
- розвиток та дослідження (управління розвитком та дослідженнями, персонал, інноваційний потенціал, кооперація, використання результатів галузевих досліджень);
- виробництво (управління виробництвом, організаційна структура виробництва, обсяг виробництва, технологія, земля і будівлі, виробничі потужності, управління, постачання, продуктивність праці, охорона праці і здоров'я, ефективність праці і виробництва);
- управління персоналом (структура персоналу, вербування та селекція, навчання та розвиток, мотивація, комунікації між персоналом);
- система та практика управління (вищі керівництва, організаційна структура, процес прийняття рішень, координація, комунікація, інформаційне забезпечення менеджменту, застосування передових методів технології, інформаційна культура, управлінське консультування);
- результативність (показники ефективності — тенденції розвитку, продуктивність, прибутковість, рентабельність,

¹ Герасимчук В.Г. Стратегічне управління підприємством. Графічне моделювання: Навчальний посібник. – К.: КНЕУ, 2000. – С 68-71.

грошовий потік, ефективність інвестування, створення робочих місць, та ін., конкурентоспроможність, напрямки розвитку, аналіз статистичної звітності, методи підвищення ефективності діяльності підприємства.

Стратегія розвитку підприємства в теоретичному плані передбачає виконання видів робіт показаних на рис. 5.3.¹

Для координації роботи із стратегічного планування доцільно створити відділ розвитку підприємства, який би виконував такі функції, як розробка стратегії, збір інформації, аналіз тенденцій, уточнення траєкторії розвитку. Контролінг служить сервісним центром для відділу розвитку, який забезпечує інформацію щодо фактичного стану показників діяльності підприємства та їх порівняння з прогностичними показниками.

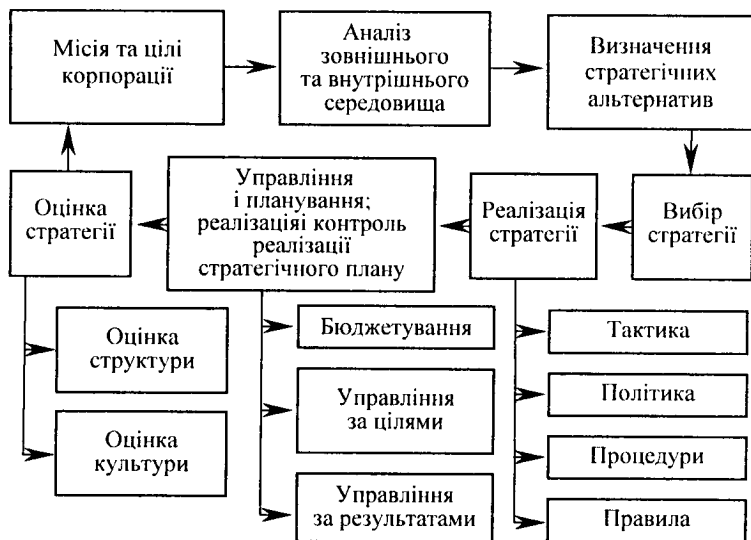


Рис. 5.6. Процес стратегічного планування

¹ Винокуров В.А. Организация стратегического управления на предприятии. – М.: Центр экономики и маркетинга, 1996. – С.75.
 Володькина М.В. Стратегический менеджмент. Учебное пособие. – К.: Знання-Прес, 2002. – С.28.
 Міщенко А.П. Стратегічне управління. Навчальний посібник. – К.: ЦУЛ, 2004. – С.45.

Принцип документального оформлення контролінга передбачає ведення документації з розробки стратегічних планів розвитку підприємства, збору інформації від підзвітних осіб, які відповідають за окремі сторони діяльності.

Письмова форма вимагає від інформатора оформлення звіту певної форми, змісту та методу викладення текстового і цифрового матеріалу.

Документ (огляд, звіт, повідомлення тощо) дозволяє в будь-який момент визначити осіб, які передають чи приймають інформацію, дату та зміст повідомлень.

Метод документування служить не лише для інформування зацікавлених осіб щодо явищ і процесів, які стосуються стратегічних рішень, але й для контролю за дотриманням інших принципів контролінга — руху і стійкості, своєчасності та стратегічного мислення.

Принципи контролінга неможливо засвоїти та творчо розвивати без використання модераційного методу мислення. Традиційні методи (виробничі наради, колективні обговорення поточних справ, письмові опитування, збори та ін.) завжди виявляються неефективними у випадках обмеженого часу і коли для вирішення проблеми потрібні спеціалісти з певним рівнем компетентності. Метод модерації допомагає саме в таких ситуаціях. Він використовується для спільної розробки планів кількома спеціалістами з демонстрацією техніки мислення залучених до вирішення проблем людей.

Використовуються модераційні методи в контролінга, якщо потрібно:

- об'єднати зусилля спеціалістів кількох відділів;
- вирішити дуже складну проблему (наприклад, шляхи зниження виробничих витрат);
- залучити до складання стратегічних планів спеціалістів з різних галузей знань;
- розробити альтернативні рішення проблем;
- за короткий час ліквідувати «вузькі» місця;
- вирішити складну проблему за допомогою простих методів і розрахунків;

- Або у випадках:
- коли поради повинні дати ефективні результати;
- коли спеціалісти мають різні погляди на проблему.

Метод модерації полягає в тому, щоб на основі розробленої драматургії інтелектуальних зусиль досягти позитивного економічного ефекту. Метод модерації включає такі елементи:

- 1) обговорення поставленої мети;
- 2) збір міркувань з першого питання порядку денного;
- 3) оцінка першого питання;
- 4) поділ учасників дискусії на невеликі групи за темами;
- 5) перше обговорення невеликою групою (4-6 осіб);
- 6) дискусія після ознайомлення з результатами роботи цієї групи;
- 7) визначення кола питань для наступного засідання невеликої групи;
- 8) формування інших невеликих груп;
- 9) обговорення в кількох невеликих групах;
- 10) дискусія після ознайомлення з результатами другої групи;
- 11) обговорення проблем в інших групах;
- 12) ознайомлення із загальними результатами перед проведінням загальної дискусії, розробка альтернативних рішень складних проблем.

Інструментарій методу модерації дозволяє узагальнити досвід і творчий потенціал різних спеціалістів для вирішення загальних проблем та досягнення загальних цілей. При цьому важливе значення мають не теоретичні знання, а досвід та особливий стиль спілкування, що виключає виникнення конфліктних ситуацій.

Доцільно кожному учаснику дискусії видавати картки із зазначенням проблеми, питання, а учасники формують пропозиції щодо їх вирішення. Керівник дискусії сортує картки з пропозиціями, а учасники дають оцінку і проводять ранжування за ефективністю запропонованих рішень.

Метод модерації сприяє генеруванню ідей, уточненню розробки стратегії розвитку підприємства, залученню

до спільної роботи спеціалістів з різних сфер знань, матеріалізації творчого потенціалу персоналу, подоланню психологічного бар'єру несприйняття нового, переходу від прямолінійного до структурного типу мислення.¹

За останні десятиріччя відбулись досить суттєві зміни у системі виробництва та управління. Для підприємств технічні проблеми перестали бути першочерговими порівняно з проблемами збуту продукції, фінансовими потоками, найефективнішим їх використанням, людськими ресурсами. Ефективність управління все в більшій мірі залежить від урахування швидких і непередбачуваних змін зовнішнього середовища, кон'юнктури ринку і примх споживачів, з одного боку, та раціонального використання ресурсів підприємства — з іншого.

Сучасний бізнес повинен швидко адаптуватися до змін в оточуючому середовищі: в політиці, економіці, суспільстві, технології, без чого неможливо забезпечити своє майбутнє. Роль управлінського апарату полягає у тому, щоб виявити зміни в зовнішньому та внутрішньому середовищі на основі отриманої економічної інформації і розробити стратегію виживання фірми в умовах жорстокої конкуренції. Поки що, ці завдання не усвідомлюються більшістю виробничого та управлінського персоналу, що пояснюється історією розвитку нашої країни. Кадри управлінців жили у суспільстві з іншими соціальними цінностями та пріоритетами, і за минулі роки незалежності України порівняно мало відбулося змін у їх психології. За таких умов виникає розрив між вимогами виробничої системи, яка різко змінилася в результаті політичних та економічних умов, та підготовкою управлінського апарату. Для усунення цього протиріччя необхідно адаптувати систему управління до змін середовища. Усвідомлення необхідності змін у системах виробництва і управління відбулось у середині 80-х років, коли соціалістична система опинилась

¹ Манн Р., Майер Э. Контроллинг для начинающих. Пер. с нем. Ю.Г. Жукова / Под ред. и с предисл. В.Б. Ивашкевича. — 2-ое изд., пер. и доп. — М.: Финансы и статистика, 1995. — С. 162-172.

у кризовому стані. Серед економістів велись дискусії про шляхи виходу з кризи та підвищення ефективності виробництва. Це не могло не позначитися на дослідженнях з проблем обліку, зокрема обліку ефективності виробництва.

В окремих дослідженнях вказувалось на те, що ефективність господарської діяльності залежить від раціонального використання ресурсів, науково обґрунтованої організації технологічних процесів, але система показників ефективності виробництва, ефективності використання ресурсів і процесів господарської діяльності недостатньо розроблена. Управління процесом інтенсифікації виробництва пов'язувалося зі станом бухгалтерського обліку, системою аналітичного і синтетичного обліку внутрівиробничих ресурсів. Разом з тим вказувалося, що інтенсифікація економіки — це комплекс технологічних та організаційних процесів, вони вимагають управління. Таким чином, інтенсифікація виробництва є об'єктом управління. Для управління ефективністю використовуються дані бухгалтерського обліку.¹

Такі дослідження з'явилися як реакція на запити системи управління та розуміння того, що роль обліку не обмежується збором інформації для складання звітності, а служить засобом управління господарською діяльністю. На жаль, вони носили чисто теоретичний характер, обмежуючись постановкою питання обліку ефективності виробництва взагалі і не були доведені до стадії практичних рекомендацій.

Між тим проблема контролю за ефективністю господарювання набрала актуальності саме тепер, коли в економічній сфері памічаються деякі ознаки стабілізації (принаймні різко знизились темпи інфляції, вилучені зайві кошти у населення, почалося реформування економіки, декларована приватна власність, в більшій мірі

¹ Гуцайлюк З.В. Методологическое проблемы эффективности промышленного производства в условиях перестройки хозяйственного механизма. — К.: УМК ВО, 1990. — С. 3-4, 16.

споживач впливає на виробника, з'являються ознаки конкуренції між виробниками тощо).

В якості системи спостереження за діяльністю підприємства у всій її різноманітності виділяється нова наукова дисципліна — контролінг. Як зазначає професор Івашкевич В.Б., «одним з найновіших напрямків теорії і практики обліку, контролю і аналізу господарської діяльності підприємства за рубежом є контролінг».¹

Контролінг, на відміну від функціональних дисциплін, є синтетичною дисципліною, яка базується на обліку, плануванні, аналізі та теорії управління. Цю науку можна розглядати як одну з концепцій конструктивного управління. Під конструктивним управлінням ми розуміємо спеціально створену систему на базі обліку, планування й аналізу в їх єдності. Роль управління в системі контролінга полягає в координації елементів, які входять в систему контролінга — планування, облік, аналіз, прийняття рішень.

Під терміном «контролінг» в зарубіжній літературі розуміють спеціально сконструйовану на основі інтеграції традиційних методів обліку, аналізу, нормування, планування, контролю та управління систему, яка забезпечує отримання, обробку та узагальнення інформації про діяльність підприємства. Така система разом з вирішенням оперативних завдань орієнтується і на стратегічні. Завдання контролінга значно більші за обсягом від завдань управлінського обліку, який входить у систему контролінга в якості однієї із складових. Іноді робиться посилання на те, що контролінг у Німеччині рівнозначний управлінському обліку в США, Великобританії та інших країнах. В дійсності це не так. Зокрема, на німецьких підприємствах виділяється фінансовий облік (Finanzbuchhaltung), виробничий (Betrieb-

¹ Оперативный контроль экономической деятельности предприятия / Б.Н. Валуев, Л.П. Горлова, Е.Л. Зернов и др. — М.: Финансы и статистика, 1991. — С. 89-126.
Стуков С.А. Система производственного учета и контроля. — М.: Финансы и статистика, 1988. — С. 80-118.
Ивашкевич В.Б. Контроллинг: сущность и назначение // Бухгалтерский учет. — 1991. — №7. — С. 8-12.

sabrechnung) та контролінг (Controlling). Під контролінгом слід розуміти концепцію ефективного управління фірмою і забезпечення її довгострокового існування.¹ Концепція контролінга передбачає розробку філософії поведінки фірми, використання принципу прямого і зворотного зв'язку в біокібернетичному контурі регулювання, розробку енергетичного балансу, балансу оточуючого середовища, створення системи обліку витрат, активізацію нематеріальних факторів (комунікації, мотивація, стимулювання праці).²

Контролінг можна визначити як систему перевірки того, наскільки успішно підприємство просувається до своєї мети. У випадку відхилень від мети приймаються коригуючі дії. Метою контролінга є підтримання ефективного функціонування підприємства. Мета визначається вищим керівництвом і може змінюватися залежно від змін факторів внутрішнього і зовнішнього середовища, в якому функціонує підприємство. Метою може бути висока якість продукції, завоювання частки та розширення ринку продажу, зниження витрат на виробництво, зниження цін, підвищення прибутку, незалежність від кредиторів.

Контролінг організовується на таких принципах:

- планування (визначення чітких стандартів діяльності підприємства);
- облік (визначення фактичного стану об'єктів спостереження);
- аналіз (визначення того, чи відповідає фактичний стан об'єкту встановленим стандартам);
- прийняття рішень (визначення проблем у ситуаціях, які вимагають коригуючих дій).

Функціонування системи контролінга можна показати за допомогою рис. 5.5, де видно, що об'єктом спостереження є господарська діяльність підприємства,

¹ Майер Э. Контроллинг как система мышления и управления. – М.: Финансы и статистика, 1983. – С. 6-9.

² Там само. – С. 77-79.

яка планується. Об'єктом планування виступають ресурси підприємства, процеси господарської діяльності, формування собівартості, отримання прибутку, фінансовий стан, ефективність використання різних видів ресурсів та інше.

Використання об'єктів планується на основі норм, нормативів, стандартів. Облік забезпечує збір інформації за тими об'єктами, що плануються, у розрізі певного набору показників, використовуючи відповідну методологію обробки інформації, форми вхідних і вихідних документів та реєстрів, строки подання та ін.

Аналіз призначений для виявлення відхилень від планових даних, причин та винних осіб. Якщо відхилення значні, то виявляються фактори, що їх спричинили і приймаються коригуючі дії, які спрямовані на приведення об'єкту контролінга до бажаного стану.

Принципова схема функціонування системи контролінга подана на рис. 5.7.



Рис. 5.8. Елементи контролінга та їх взаємодія

У системі контролінгу центральне місце належить підсистемам обліку, які формують базу даних, визначаючи зміст, відбір та оцінку даних, комплекс еконо-

мічних показників, що характеризують кількісний та якісний стан об'єктів, а також фактори, що впливають на їх функціонування. Уточнюється, наскільки повно треба відображати діяльність кожної структурної одиниці підприємства, а також ступінь деталізації фактичних даних, який визначається можливістю збору даних та потребою в них з боку апарату управління та лінійного персоналу.

Для створення бази даних необхідно вирішити ряд проблем:

- визначити творчий колектив з висококваліфікованих спеціалістів з обліку, планування та управління, який здатний визначити всю сукупність даних для контролінга;
- визначити відповідальну особу за формування та розвиток бази даних;
- встановити технічні засоби збору, обробки, зберігання і передачі інформації;
- розробити бланки різних форм, на яких фіксується інформація;
- організувати навчання персоналу щодо розуміння та користування базою даних.

Така інформаційна база є вихідним пунктом планування. Розроблені норми, нормативи, стандарти, базові показники ефективності використання ресурсів служать для прогнозу розвитку підприємства та отримання прибутку або досягнення тієї мети, яку ставить перед собою адміністрація. Слід зауважити важливість узгодження елементу планування і обліку. Планування показників обов'язково проводиться по такому переліку, який може забезпечити збір даних та їх обробку, що не виключає можливості та доцільності доповнення даних фінансового й управлінського обліку оперативними даними та даними статистики.

Контролінг є компонентом управління, він забезпечує інформацію для координації, організації і регулювання об'єктів спостереження.

Функції організації, координації та регулювання близькі за семантичним значенням і означають спрямованість дій суб'єкта управління на визначену мету використання об'єктів. Ця функція посилюється залежно від масштабу підприємства, ринку збуту, асортименту продукції, швидкості змін внутрішнього та зовнішнього середовища. Інформація обліку використовується в системі управління для прийняття рішень. Ефективність управлінських рішень залежить від якості облікової та інших видів інформації. Недостовірна, недостатня інформація призводить до неякісних, помилкових рішень. Роль управління в системі контролінга можна показати на рис. 5.9.

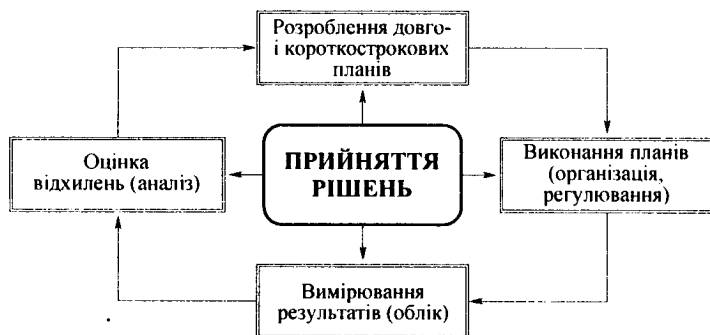


Рис. 5.9. Цикл контролінга і роль менеджменту в ньому

З наведеної схеми видно, що управлінський апарат бере участь у розробці планів, організації і регулюванні діяльності, вимірюванні результатів та оцінці відхилень від запланованих даних у специфічній формі — прийнятті рішень щодо збуту, виробництва, постачання та оцінки показників, які характеризують поліпшення господарської діяльності. Досвід країн, де система контролінга має історію розвитку (СІЛА, Німеччина) свідчить про доцільність її виділення в окрему структурну одиницю.

Контролер є керівником служби контролінга, в підпорядкуванні якого знаходиться бухгалтерія. Контролер є головною особою з питань інформації, здійснює контроль специфічним чином — за допомогою звітності та інтерпретації даних, необхідних для прийняття рішень. Завдяки отриманій інформації та її аналізу, контролер впливає в значній мірі на рішення і відіграє значну роль у просуванні підприємства до стратегічної мети.

Положення контролера, як члена вищого керівництва, робить його робочий час вільним від технічних і деталізованих дій. Він спостерігає за діяльністю інших працівників і служб, керує підготовкою облікових звітів та досліджень і дає поради вищому керівництву із специфічних проблемних ситуацій.

Різниця між власне обліком і контролінгом подана у табл. 5.3.

Таблиця 5.3.

Характеристика властивостей систем обліку і контролінга

Показники системи	Властивості	
	обліку	контролінга
Мета	складання фінансової звітності	встановлюється кожного разу, виходячи із ситуації
Комунікації	стабільні, відкриті	секретні, в системі управління
Організація	жорсткі директиви	адаптація до потреб управління
Орієнтування на інформацію	минулого	майбутнього
Обробка інформації	робота з даними	інформація для споживача
Характер інформації	формалізований	орієнтований
Мова	специфічна	доступна для сприйняття споживачем
Функція	контрольна, інформаційна	сервісна, інформаційна
Системність	визначається у законодавчому порядку	визначається потребами управління

Отже, контролінг є системою, яка створюється для відстеження ситуацій в зовнішньому та внутрішньому середовищі підприємства, а тому вона проектується із врахуванням індивідуальних особливостей підприємства.

Система фінансового обліку має формалізований характер, визначається в законодавчому порядку і відстежує виключно внутрішнє середовище. Ступінь свободи в обліку дуже низький, а в контролінга — високий. Отже, облік є консервативним елементом, а контролінг — прогресивним. Консерватизм обліку полягає в його меті — складання фінансової звітності на підставі встановлених процедур збору і обробки даних. Для забезпечення інформації для контролінга система обліку повинна модифікуватися в такому напрямку, щоб в одному потоці зібраних даних отримати інформацію не лише для складання звітності, а й для задоволення різних потреб управління.

Завдання контролінга для непідготовленого спеціаліста з обліку, а також для переважного числа управлінців незрозуміла, тому необхідно розглянути генезис цього напрямку економічної діяльності.

Принципового значення набуває питання практичного застосування системи контролінга на підприємствах України. Перш за все постає питання, які підприємства готові застосувати його методологію в найближчій перспективі. Вважаємо, що найбільш підготовленими є великі підприємства з чисельністю персоналу понад тисячу осіб. Це пояснюється складністю структури управлінського апарату і виробничого процесу на таких підприємствах, великою кількістю факторів, що впливають на кінцеву мету підприємства, складністю комунікаційних зв'язків, необхідністю відстеження показників ефективності роботи всередині підприємства і за його межами та іншими обставинами. На них вищий фаховий рівень працівників управління, досить сильні комунікаційні зв'язки між окремими службами, розвинена система обліку. На цих підприємствах доцільно створювати спеціалізовані служби контролінга.

Другою групою господарюючих суб'єктів, де є умови для впровадження контролінга, є різного роду об'єднання (концерни, асоціації, консорціуми, групи об'єднаних підприємств, спілки, міжнародні корпорації тощо). Мета окремих підприємств може не співпадати із загальною метою об'єднань, тому контролінг сприяє консолідації сил усіх учасників об'єднання на досягнення спільної мети.

Щодо третьої групи підприємств (з чисельністю працюючих 200-1000 чоловік), то в найближчому часі у них, за винятком деяких, немає перспектив для впровадження контролінга, оскільки відсутні передумови для цього (обчислювальна техніка, низький рівень підготовки бухгалтерів, відсутність методик та ін.).

На дрібних підприємствах повинні використовуватися звичайні форми контролю за використанням ресурсів у системі фінансового й управлінського обліку. Робота з планування, обліку, аналізу і контролю повинна проводитися головним бухгалтером разом з керівником, а це означає підвищення вимог щодо фахової підготовки бухгалтерів та підприємців. Підвищення кваліфікації здійснюється як державними, так і приватними навчальними закладами на договірній основі. Проблема підготовки та перепідготовки кадрів економічного профілю повинна вирішуватися на основі програми стимулювання розвитку малого і середнього бізнесу.

5.2. Моніторинг внутрішнього і зовнішнього середовища підприємства

Моніторинг є системою постійного спостереження за найважливішими техніко-економічними показниками господарської та фінансової діяльності з метою виявлення відхилень фактичних даних від прогнозованих, їх оцінки і визначення тенденцій, пов'язаних з явищами і процесами, які відбуваються в економіці підприємства.

Моніторинг організовується на основі певних принципів, до яких відносяться відбір постів спостереження, відбір економічних показників, постійність спостереження, нормування витрат, класифікація витрат, звітність, аналіз відхилень і прийняття рішень управлінським персоналом (рис. 5.10).

Пости спостереження означають центри, у яких відповідальні працівники зобов'язані здійснювати моніторинг з метою знаходження відхилень у розрізі показників, що характеризують використання потенціалу та результати діяльності.

У якості показників спостереження виділяють такі об'єкти:

- види діяльності (операційна, фінансова, інвестиційна);
- окремі напрямки діяльності всередині видів (за галузями виробництва — промисловість, торгівля, сільське господарство, транспорт та ін.);
- центри витрат (цехи, дільниці, зміни, бригади, робочі місця);
- центри прибутку (окремі відособлені структурні одиниці підприємства, які реалізують продукцію і отримують прибутки);
- центри інвестування (облік витрат і економічної ефективності окремих інвестиційних проєктів);
- сфери відповідальності (відповідальні особи за витрачання окремих видів спожитих ресурсів у центрах витрат. Так, на рівні цехів відповідальними особами за витрачання матеріалів є майстри, за електроенергію, воду, стиснуте повітря, паливо, газ та інші паливо-енергетичні ресурси — енергетик, за витрати на устаткування — механік тощо);
- бюджети накладних витрат (загальновиробничі, адміністративні, збутові, маркетингові та інші витрати);
- зовнішнє середовище (призначається особа, яка збирає та аналізує дані про зовнішні фактори, які впливають на господарську і фінансову сфери підприємства);
- інші об'єкти (природоохоронна діяльність, наукові розробки тощо).



Рис. 5.10. Система показників моніторингу

Відбір економічних показників для характеристики роботи постів спостереження здійснюється на основі вивчення запитів менеджерів щодо необхідної інформації для них, яка би була достатньою та релевантною з точки зору прийняття управлінських рішень.

Набір показників залежить від специфіки галузі економіки, технології виробництва, організаційної структури, масштабів виробництва, економічних зв'язків з постачальниками і покупцями, економічної культури

колективу, реагування на науково-технічний прогрес, наявності чи відсутності стратегічного мислення, розуміння інформаційних ресурсів для управління та інших особливостей, притаманних конкретному підприємству.

Менеджери прагнуть до ефективного прийняття рішень на основі аналізу показників моніторингу, що вимагає вибору альтернатив, які, на їх думку, дають найкращі результати відносно поставленої цілі. Альтернативи рішень залежать від того, наскільки значними є відхилення від планових завдань і які фактори на них справили певний вплив.

Сутність прийняття рішень полягає в тому, що менеджер повинен вибрати з деякого набору альтернатив таку, яка визначає ефективність наступного курсу дій. Ймовірні курси дій (способи, прийоми) ніким не задані, тому їх потрібно відшукувати кожного разу в тій чи іншій ситуації самому менеджеру. Для вирішення проблеми знаходження курсу дій необхідний набір показників, що дозволяють оцінити поведінку об'єкта, розробити альтернативні рішення і прийняти кінцеве. Курс дій менеджерів, визначений на основі інформації, зумовлює певні наслідки, тому правильність прийняття рішень залежить від повноти та якості отриманої інформації.

Рішення приймаються за умов, які поділяються на такі групи:

- умови визначеності;
- умови ризику;
- умови невизначеності.

В умовах визначеності можливий курс дій та передбачення наслідків визначити не важко, в умовах ризику кожному курсу дій відповідає більше, ніж один варіант наслідків, які оцінюються на основі ймовірності, а в умовах невизначеності курсу дій існує декілька варіантів наслідків, оцінити які на основі ймовірності неможливо. Зняти невизначеність можна за допомогою

збору достатнього обсягу даних про об'єкт. Існує закономірність — чим більший обсяг інформації про об'єкт, тим менший рівень невизначеності (ентропії). Так, якщо рішення про збільшення обсягу випуску продукції прийнято без аналізу ринку, то воно приймається в умовах невизначеності (ентропії). Інформація, отримана в результаті аналізу ринку, знімає міру невизначеності, що забезпечує збут продукції (якщо на неї є попит) або рішення про збільшення обсягу продукції відхиляється (якщо немає попиту).

Інформація в управлінні виконує таку ж функцію, як навігаційне устаткування корабля для визначення правильного курсу в океані. Устаткування вказує на місце знаходження корабля, але воно не знімає проблему правильності дій капітана.

Інформаційна система впливає на планування і координацію через механізм прийняття рішень. Вона також визначає комунікаційну мережу, що підсилює або ослаблює організаційну структуру. Потреби в інформації можуть впливати на архітектуру організаційної структури через створення нових ланок у системі менеджменту.

Інформаційні системи повинні адаптуватися до конкретних умов, а звіти як частина інформаційної системи, повинні відповідати критеріям релевантності й адекватності. Релевантність означає властивість інформації впливати на прийняття рішень конкретною особою. Якщо особа позбавлена права приймати рішення, то всяка інформація для неї не буде релевантною. Це означає, що при проектуванні системи контролінга обов'язкова участь в цьому процесі менеджерів різних рівнів для визначення релевантної інформації.

Система моніторингу може успішно функціонувати, якщо при її проектуванні будуть реалізовані такі принципи:

Принцип постійності спостережень вимагає періодичного збору даних за програмою, яка залишається

незмінною протягом тривалого часу. Це не означає, що в систему моніторингу не вносяться певні зміни. Навпаки, зміни в зовнішньому і внутрішньому середовищі повинні враховуватися, що пов'язано з адаптацією моніторингу до середовища і адекватним середовищу функціонуванням системи (рис. 5.11).

Принцип постійності вимагає, щоб система збирала і обробляла дані за певним набором показників протягом тривалого часу. Аналіз показників за порівнянням переліком дає можливість отримати дані в динаміці, що є основою для визначення тенденцій, напрямків, кількісних і якісних зрушень у динамічній системі підприємницької діяльності.

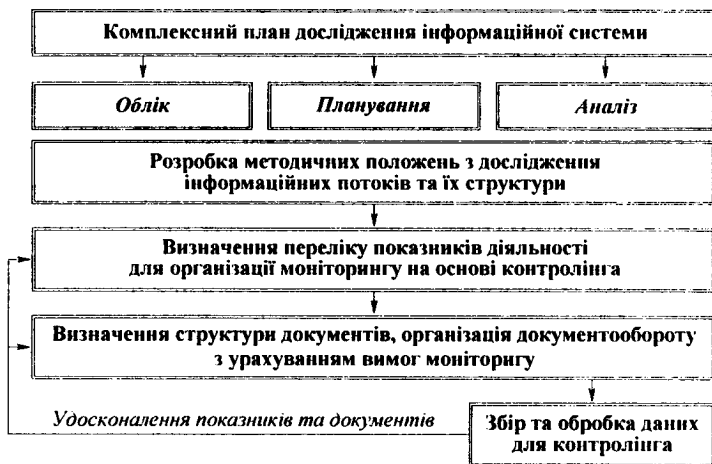


Рис. 5.11. Забезпечення принципу постійності спостережень

Принцип нормування витрат полягає в тому, що на всі види ресурсів розробляються норми витрачання на одиницю продукції. Норми служать мірилом ефективного використання. Перевищення фактичних витрат над норму показує неефективну роботу, а зниження — економію ресурсів.

Норми розробляються як в натуральному вираженні (т., кг., л., м., шт., мЗ та ін.), так і у вартісному (грн., коп.). Норми потрібні для планування витрачання ресурсів, визначення обсягу закупок матеріально-технічних ресурсів, чисельності персоналу, продуктивності праці, необхідних коштів для розрахунків з оплати поставачальникам, персоналу та для інших цілей.

На підставі планових і фактичних даних про витрачання ресурсів визначаються відхилення від норм, які сигналізують про хід господарської діяльності та необхідність реакції на них з боку менеджерів.

Управління на основі відхилень є одним з найпростіших методів, які ґрунтуються на нормуванні витрат і оцінці міри втручання менеджерів у процеси господарської діяльності.

Принцип класифікації витрат відноситься до головних внаслідок того, що на підприємстві термін «витрати» досить багатозначний і без класифікації не можна зрозуміти про які витрати йде мова. Багатозначність названого терміну пояснюється тим, що різні особи досліджують витрати в таких аспектах, які їх цікавлять. При цьому у плануванні групування витрат здійснюється за одними критеріями для обліку, а за іншими для аналізу, менеджменту тощо.

Витрати класифікуються за певними критеріями.

Таблиця 5.4.

Групування витрат на виробництво

Критерій групування витрат	Види витрат			
1	2			
1. За місцем виникнення	– цехи; – дільниці; – бригади;	– відділи; – робочі місця; – виробничі лінії;	– зміни; – служби; – інші підрозділи.	
2. За видами продукції	– виробн; – група однорідних виробів;		– валова продукція; – товарна продукція; – реалізована продукція.	

Продовження таблиці 5.4.

1	2
3. За видами витрат	– за елементами (матеріальні витрати, трудові витрати, соціальне страхування, амортизація та ін.); – за статтями калькуляції (матеріали, паливо, енергія, основна заробітна плата, додаткова заробітна плата, загальновиробничі витрати).
4. За зв'язком витрат з обсягом виробництва	– постійні (не залежать від обсягу виробництва); – змінні (залежать від обсягу виробництва).
5. За способом включення у собівартість	– прямі (безпосередньо можна віднести на конкретний вид продукції); – накладні (відносяться на конкретні вироби методом розподілу).
6. За календарним періодом	– поточні (здійснюються систематично); – одноразові (здійснюються епізодично).
7. За структурою	– одноелементні (економічно однорідні); – комплексні (різномірні витрати у статтях калькуляції).
8. За зв'язком із виробництвом	– виробничі (пов'язані з випуском продукції); – невиробничі (не пов'язані з виробництвом продукції).
9. За зв'язком із планом	– планові (плануються); – непланові (не плануються).
10. За залежністю від менеджерів	– релевантні (залежать безпосередньо від керівника); – нерелевантні (не залежать від керівника).
11. За часом виникнення	– фактичні (визначені на основі даних обліку); – планові (передбачувані на плановий період за розрахунком); – прогнозовані (розраховані на тривалий період).
12. За функціями управління	– виробничі (пов'язані з виготовленням продукції); – адміністративні (управління підприємством); – збутові (управління збутом).
13. За ступенем узагальнення	– загальні (на випуск продукції); – середні (на одиницю продукції).
14. За ступенем нормування	– нормовані (визначаються на основі затверджених норм); – ненормовані (не охоплені нормуванням).

Принцип звітності постів спостереження передбачає обов'язковість складання звітів кожним з постів (цехи, дільниці, відповідальні за витрачання ресурсів, керів-

ники відділів і служб управління тощо) із зазначенням показників, за які відповідає той чи інший пост.

Проблема внутрішньої звітності є найменш дослідженою у системі менеджменту, оскільки на практиці основна увага звертається на підсистему фінансового обліку, який регламентується державою (існує закон, стандарти обліку і звітності, розкривається інформація, що повинна забезпечувати управління), а інші підсистеми обліку (управлінський облік і контролінг) не регламентуються і їм не надається достатньої уваги.

Принцип звітності реалізується через вирішення таких проблем:

- кількість звітів повинна бути не меншою, ніж кількість постів спостереження (в принципі один пост може, при необхідності, складати декілька звітів одночасно);
- форма і зміст звітів залежить від кількості рішень, які приймаються менеджерами відповідних рівнів;
- методологічні принципи складання звітності визначаються службою контролінга, головним бухгалтером та менеджерами різних ієрархічних рівнів;
- терміни подання звітів визначаються службою контролінга;
- оброблені звіти аналізуються, а результати аналізу узагальнюються в табличному і графічному вигляді та у формі математичної залежності з інтерпретацією даних службою контролінга (закономірності, тенденції, фактори впливу та ін.). Результати аналізу публікуються у вигляді оглядів, рефератів, бюлетенів, статистичних довідників тощо;
- інформація про прийняті рішення управлінським персоналом повинна у письмовому вигляді надходити у службу контролінга з метою систематизації реакції менеджерів на ситуації, що виникають у процесі господарської діяльності.

Доцільно розробляти і затверджувати формат та зміст звітів на вищому рівні управління. Форми звітів систематизуються у альбомі, який зберігається у службі контролінга. Періодично треба уточнити зміст звітів

в тій мірі, в якій відбуваються зміни у переліку постів і економічних показників.

Треба зазначити, що в підсистемі контролінга циркулює великий масив даних, який неможливо обробити в ручному режимі, тому доцільно розробляти проєкт моніторингу з використанням засобів автоматизації збору й обробки інформації.

Моніторинг означає організацію безперервного систематичного спостереження за параметрами зовнішнього і внутрішнього середовища об'єкта. Параметри визначаються показниками діяльності підприємства, при цьому аналіз їх фактичних значень порівнюється з плановими, відшукуються відхилення. В економічному аналізі відшукуються причинно-наслідкові зв'язки, дається інтерпретація отриманих даних та приймаються рішення працівниками системи управління на основі оціненої інформації.

Моніторинг — це система сканування середовища за наперед встановленими показниками, а при відхиленнях від заданих значень бажаних показників визначається реакція менеджерів щодо втручання в процеси, які відстежуються.

Моніторинг включає в себе такі елементи:¹

- список цільових критеріїв оцінки роботи підприємства (продаж вугілля, виробництво продукції, собівартість, дохід, прибуток, фондівіддача, матеріаломісткість та ін.);
- принципи кількісної та якісної оцінки внутрішніх сигналів (звіти окремих осіб, основні економічні чи техніко-економічні показники роботи тощо);
- принципи кількісної та якісної оцінки зовнішніх сигналів (методи збору й обробки інформації, джерела інформації, подійність даних, експертиза тенденцій та ін.);
- періодичність спостережень (щоденно, щотижня, щоденно, за місяць, за квартал, за рік, за ряд років);

¹ Килимнюк В.Й. Забезпечення прибутковості та ефективного розвитку паливо-постачальних об'єднань України на основі контролінгу: Монографія. – Вінниця, БІКОМ, 2000. – С. 98-100.

- методики аналізу явищ, процесів, тенденцій;
- методики визначення «контрольних точок» (власними силами чи консалтинговими фірмами);
- принципи та методи антикризового управління на основі даних контролінга та їх аналізу.

Система моніторингу виникла як реакція на ринкове середовище, коли традиційна система обліку неспроможна справитися із завданням забезпечення управління оперативними даними для своєчасного і виваженого прийняття рішень.

Організація моніторингу на основі контролінга може бути успішною за умови виділення у структурі управління спеціаліста, а в великих об'єднаннях спеціалізованої групи чи відділу контролінга. Відділ контролінга може очолити висококваліфікована особа, яка має відповідний фаховий рівень (магістр з економіки, універсальний фахівець, що знає добре одночасно облік, планування, аналіз, основи менеджменту, інформаційні технології обробки інформації та основи наукових досліджень).

У сферу контролінга необхідно включити розділи та конкретизувати показники діяльності, зазначені в табл. 5.5.

Визначення конкретних показників по кожному з розділів системи контролінга, наведених у табл. 5.5, залежить від масштабів підприємства, його структури, готовності апарату управління впровадити в повному обсязі чи частково ступеня автоматизації збору і обробки даних, рівня економічної роботи, загальної культури, іміджу та багатьох інших факторів. Деталізація показників дає можливість поглибити аналіз і забезпечити дієвість управлінських рішень. Після визначення переліку показників контролінга створюється система моніторингу, яка повинна визначати інформацію для служб управління та методики розрахунків конкретних показників, періодичність, користувачів та форму подання.

Орієнтовний перелік розділів контролінга**Внутрішнє середовище**

1. Матеріальні ресурси та ефективність їх використання.
2. Основні засоби: економічні та техніко-економічні показники.
3. Персонал та його утримання: економічні показники.
4. Формування собівартості: в цілому по об'єднанні; по складах; за видами діяльності; за видами продукції.
5. Реалізація та фінансовий результат: в цілому по об'єднанні; по складах; за видами діяльності; за видами продукції.
6. Фінансовий стан об'єднання: показники ліквідності; платоспроможності, ділової активності, прибутковості, рентабельності.
7. Дебіторська і кредиторська заборгованість: показники (співвідношення, питома вага у балансі, 20% кількості дебіторів і кредиторів, у яких найбільша заборгованість та ін.).
8. Капітал об'єднання: структура, динаміка.
9. Технічний стан: показники.
10. Маркетинг: показники.
11. Інвестування: показники.
12. Інша економічна інформація.

Зовнішнє середовище

1. Правове регулювання економікою (які нормативні акти та як вплинули на діяльність об'єднання).
2. Політичні акції та їх вплив на діяльність об'єднання.
3. Демографічна ситуація та її вплив.
4. Конкуренція та її вплив (основні конкуренти, їх досвід, конкурентна політика).
5. Аналіз ринку сировини і матеріалів.
6. Аналіз споживачів.
7. Ринок інших паливопостачальних організацій та місце конкретного об'єднання в ньому.
8. Інші фактори впливу.

Етап створення є дуже відповідальним, оскільки від нього залежить в кінцевому підсумку результативність моніторингу. Через непродуману систему збору або внаслідок допущених помилок виконавців, може бути дискредитована система моніторингу в очах користувачів інформації, призвести до прийняття неправильних управлінських рішень менеджерами.

Описана технологія розробки системи контролінга належить до технології наукових досліджень, для якої характерні такі ознаки:

- формування теми економічного спрямування, суть якої полягає в розробці ефективної моделі інформації для прийняття рішень в кризовій ситуації;
- аналіз інформації про існуючу систему збору і опрацювання даних;
- розробка гіпотези про корисність системи контролінга, побудова моделі, розробка форм та методів відстеження середовища, прогноз розвитку системи;
- визначення практичного значення проведеного експерименту, який підтвердив би припущення про цінність інформації в якості фактора виробництва;
- оцінка перспектив, що дає можливість прогнозувати значний економічний ефект від впровадження розробки у споріднених об'єднаннях.

Методика наукових досліджень є індивідуальною, вона не може бути відтворена на іншому об'єкті з абсолютною точністю, оскільки кожен об'єкт є унікальним. Інноваційна технологія вимагає проведення досліджень можливостей впровадження контролінга на кожному з об'єктів з урахуванням його особливостей. Можна лише запропонувати загальну схему послідовності проведення робіт по впровадженню контролінга.

На практиці важко знайти особу, яка б володіла методикою наукових досліджень, що ускладнює впровадження контролінга, але в ринковій економіці з'явилися консалтингові, аудиторські, консультаційні фірми, у складі яких є такі спеціалісти. Доцільно користуватися послугами спеціалістів, що гарантує відповідну якість робіт, а не ризикувати виконати таку роботу самостійно, що може негативно позначитись на якості, термінах та її функціонуванні системи.

5.3. Аналіз відхилень та процес ухвалення рішень

Логіка аналізу інформації полягає у можливості деталізації даних у розрізі багатьох аспектів за допомогою

прийомів її стискання і розгортання. Зокрема отриманий прибуток показується в балансі у згорнутому вигляді, а розгорнути його можна за термінами — місячний, квартальний, річний період, а при потребі вирахувати за день, тиждень, декаду, за регіонами — у випадку, коли організовано вибірку даних за цим критерієм (економічні райони, області, міста), за видами діяльності (прибуток від операційної, фінансової та інвестиційної діяльності) та в інших аспектах.

Попередньо необхідно створити умови для аналізу даних:

- структурувати дані за певними критеріями;
- подати дані у звітах в обумовлений термін;
- визначити алгоритми обробки даних;
- виявити фактори, які зумовлюють відхилення від планових даних.

Для аналізу використовуються як натуральні, так і вартісні дані контрольованих величин. Відхилення знаходять і використовують за таким ланцюгом дій:

План — організація виконання — облік — контроль — аналіз — регулювання

Методом порівняння планових і фактичних даних, які отримують на основі методів фінансового й управлінського обліку, контролінга і статистики, визначають відхилення. Обов'язковою умовою є спільність виділення об'єктів як у планових розрахунках, так і в обліку, що забезпечує їх порівнянність. Спільними повинні бути одиниці виміру, показники, об'єкти спостереження, методики розробки бюджетів та їх обліку, терміни планування й обліку (місяць, квартал, рік, декілька років).

У процесі господарської і фінансової діяльності підприємств у результаті різних факторів, як правило, виникають відхилення фактичних даних від прогнозованих.

Відхилення можуть класифікуватися за групами:

- абсолютні;
- відносні;
- селективні;
- кумулятивні;
- у часовому розрізі.

Абсолютні відхилення знаходяться методом різниці між величинами (від однієї величини віднімається інша або від планової віднімається фактична). Прийнято у практиці вважати перевиконання плану з більшості показників як позитивний результат, а недовиконання — негативний, хоча є винятки з цього правила. Так, якщо фактичні витрати ресурсів менші від норми, то це позитивний результат, а більші від норми — негативний. Тому треба не механічно підходити до виявлення абсолютних різниць, а досліджувати сутність певного явища чи процесу.

Відносні відхилення розраховують як відношення однієї величини до іншої і виражають у процентах. Відхилення знаходять по відношенню до базових (вихідних) величин показників або до загальних показників. Так, при аналізі структури машин за терміном їх експлуатації розраховують питому вагу вартості окремих вікових груп машин у загальній вартості всіх машин.

Селективні відхилення знаходять методом порівняння контрольованих величин у часовому розрізі (день, декада, місяць, квартал). Порівнюються дані за відповідний час певного періоду з даними такого ж часового терміну за минулий період. Наприклад, порівнюється середня заробітна плата за перший квартал 2002 року з даними за перший квартал 2001 року. Такий показник більш інформативний, ніж порівняння заробітної плати з попереднім кварталом. Селективні відхилення важливі в умовах нестабільної економіки.

Кумулятивні відхилення відіграють важливу роль у системі контролінга, оскільки вони визначаються наростаючим підсумком (кумулятивні суми) з початку базового періоду і порівнюються із стратегічними показниками розвитку підприємства. Кумулятивні відхилення показують рівень досягнення запланованих на тривалий період показників діяльності. Випадкові відхилення на коротких відрізках часу нівелюються кумулятивними відхиленнями, що точніше визначає загальні тенденції розвитку підприємства.

Відхилення у часовому розрізі мають значення у всіх випадках, коли потрібно порівняти планові та фактичні дані, але для контролінга часовий проміжок вимірюється кількома роками. Дані за такий період відсутні в системі фінансового й управлінського обліку. Контролінг повинен формувати свою власну інформаційну підсистему з використанням її для визначення відхилень від прогнозу за допомогою різних методів, особливо кумулятивного.

Для визначення тенденцій у поведінці об'єкта, що розвивається, продуктивним методом є порівняння фактичних значень прогнозованого періоду з фактичними значеннями відповідного минулого періоду (квартал, рік, кілька років). Порівняння таким методом важливе тоді, коли спостерігаються великі негативні відхилення від прогнозованих значень показників.

На основі аналізу результатів відхилень можна скласти більш точний прогноз і очікувати позитивних результатів на кінець стратегічного періоду.

Майбутнє треба розглядати не на основі статистичної екстраполяції, а методом вивчення поточних відхилень і аналізу причин їх виникнення.

У системі контролінга домінуючим є аналіз величини відхилень. Якщо відхилення незначні (1-2%), то для стратегічного розвитку вони не відіграють суттєвої ролі, але якщо вони становлять 5-10%, то необхідно оцінити вплив, який вони можуть справити на досягнення мети.

Доцільно скласти реєстр щодо допустимих відхилень, які не беруться до уваги, відхилень, які враховуються і відхилень, що становлять небезпеку. Такий реєстр дозволить акцентувати увагу вищого керівництва на проблемних зонах у діяльності підприємства та сконцентрувати зусилля і ресурси на цих напрямках. У реєстрі визначають відповідальних виконавців за відхилення тієї чи іншої сфери чи об'єкта діяльності, на яку вони реально можуть впливати, виходячи із своєї компетенції.

Наступним кроком у процесі аналізу є виявлення факторів відхилень.

Причинами відхилень можуть бути як контрольовані, так і неконтрольовані фактори, які викликані змінами у зовнішньому і внутрішньому середовищі.

Відхилення можуть бути внаслідок неконтрольованості окремих явищ і процесів, недостовірності прогнозів розвитку та недосконалості методів стратегічного планування.

Як правило, аналіз причин відхилень орієнтується на події, що відбулися у минулому. Він дає деяку цінну інформацію для тактичного управління, але його недоліком є зосередження на аналізі впливу на відхилення елементарних факторів — ціни, норми, розцінки, чисельності персоналу, відпрацьованого часу, рентабельності, оборотності активів, фіксованих витрат та ін.

У системі контролінга важливим є аналіз відхилень з орієнтацією на перспективу, який ґрунтується на регулярному прогнозі контрольованих показників. При цьому порівнюють планові і прогнозовані показники і визначають ймовірні відхилення на перспективу.

Відстеження тенденцій у внутрішньому і зовнішньому середовищі здійснюється за допомогою індикаторів раннього попередження про загрози і небезпеку. У зовнішньому середовищі відслідковують тенденції світового ринку, зростання чи послаблення ролі держави, інфляційні тенденції, технології, появу нових галузей, технологічні прориви, зміни у структурі покупців, вимоги щодо екології виробництва, конкуренцію, дефіцит ресурсів, відношення до роботи та ін.

Тенденції у внутрішньому середовищі відслідковують за показниками обсяг виробництва, складності процесів, структури, зв'язків, ієрархії, розподілу ролей, централізації, цінностей та норм, стилю керівництва, компетентність керівника і персоналу, капіталомісткість, матеріаломісткість, трудомісткість, диверсифікацію виробництва, рівень техніки і технології, фінансовий стан, собівартість, прибуток тощо.

Зміни та тенденції внутрішнього середовища відслідковуючи для визначення того чи відповідають вони підпорядковується головній меті (ріст, рентабельність, стійкість, гнучкість, адаптація до змін зовнішнього середовища, платоспроможність, конкурентноздатність, схильність до нововведень, частка ринку, задоволення від роботи, облік запитів різних груп персоналу та ін.).

Принциповим питанням організації роботи служби контролінга є забезпечення аналітичної роботи. У системі контролінга принциповим є питання «хто здійснює аналіз?» У свідомості економістів старшого покоління закладено думку, що для цього необхідні вузькі спеціалісти з аналізу, але на сучасному етапі це не тільки не раціонально, а навіть шкідливо, оскільки вузька спеціалізація вимагає створення додаткових відділів управління і відповідного фінансування. Вузька спеціалізація — релікт минулого.

У найбільшій мірі до аналітичної роботи підготовки бухгалтери, які за умови збільшення годин на вивчення аналізу у навчальних закладах III–IV рівнів акредитації і якісного поліпшення змісту цієї дисципліни зможуть проводити як тактичний, так і стратегічний аналіз.

Поки нова теорія аналізу формується, а практика відстає від вимог ринкового середовища, вирішення питання організаційної аналітичної роботи на підприємствах буде здійснюватися методом «проб і помилок». Виходом з цього положення може бути створення служби контролінга, в обов'язки якої входить проектування системи стратегічного планування, обліку, контролю і аналізу як цілісного утворення із штатом працівників, здатних до аналізу синтетичного мислення й перспективного бачення шляхів і методів розвитку підприємства.

ЛІТЕРАТУРА

1. Аксёненко А.Ф. Нормативный метод учета в промышленности — М.: Финансы и статистика, 1983. — 224с.
2. Андрушків Б.М., Кузьмін О.Є. Основи менеджменту. — Львів: Світ, 1995. — 226с.
3. Ансофф И. Стратегическое управление. Сокр. пер. с англ. / Науч. ред. и авт. предисл. Л.И.Евченко. — М.: Экономика, 1989. — 519с.
4. Антонюк Л.Л. Міжнародна конкурентоспроможність країн: теорія та механізм реалізації. Монографія. — К.: КНЕУ, 2004. — 275с.
5. Бир С. Мозг фирмы: Пер. с англ. — М.: Радио и связь, 1993 — 416с.
6. Бородин Н.С. Учет новой техники в объединении. — К.: Техніка, 1981. — 160с.
7. Василенко В.О. Антикризове управління підприємством: Навч. посіб. — К.: ЦУЛ, 2003 — 504с.
8. Ветрова И.Ф. Уровни регулирования корпоративной отчетности // Международный бухгалтерский учет. — 2005. — №5. — С.25-31.
9. Винокуров В.А. Организация стратегического управления на предприятии. — М.: Центр экономики и маркетинга, 1996. — 147с.
10. Володыкина М.В. Стратегический менеджмент. Учебное пособие. — К.: Знання-Прес, 2002. — 149с.
11. Герасимчук В.Г. Стратегічне управління підприємством. Графічне моделювання: Навч. посібник. — К.: КНЕУ, 2000. — 360с.
12. Гейтс Б. Бизнес со скоростью мысли. Изд. 2-е, испр. — М.: Изд. ЭКСМО — Пресс, 2001. — 480с.
13. Гуцайлюк З.В. Методологическое проблемы эффективности промышленного производства в условиях перестройки хозяйственного механизма. — К.: УМК ВО, 1990. — 48с.
14. Д Друкер П. Рынок: как выйти в лидеры. Практика и принципы. — М.: ВСІ, 1992. — 358с.
15. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Пер. с англ. / Под ред. С.А.Табалиной. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1994. — 560с.

16. Иванкевич В.Б. Бухгалтерский учет в условиях совершенствования хозяйственного механизма. — М.: Финансы и статистика, 1982. — 185с.
17. Иванкевич В.Б. Контроллинг: сущность и назначение // Бухгалтерский учет. — 1991. — №7. — С.8-12.
18. Кадзума Татейси. Вечный дух предпринимательства. — К.: Укринтур, 1992. — 204с.
19. Как работают японские предприятия: Сокр. пер. с англ. / Под. ред. Я.Мондена и др., Науч. ред. и авт. предисл. Д.Н.Бобрышев. — М.: Экономика, 1990. — 262с.
20. Камасв В.Д. и колл. авт. Экономическая теория: Учебник. — М.: Гуманит. Изд. Центр ВЛАДОС, 1998. — 640с.
21. Капиталистическое управление: уроки 80-х / М.В.Грачев и др.; Под ред. А.А.Дынкина. — М.: Экономика, 1991. — 127с.
22. Каракоз И.И., Савичев П.И. Вопросы теории и практики оперативного учета — М.: Финансы, 1972. — 208с.
23. Камасв А.Н. Проблемы учета и анализа экономической эффективности в производственных объединениях. — М.: Финансы и статистика, 1986. — 192с.
24. Капыгин Ю.М., Калитич Г.И. Основы теоретической информатики. — К.: Наукова думка, 1990. — 208с.
25. Килимпюк В.Й. Забезпечення прибутковості та ефективного розвитку паливопостачальних об'єднань України на основі контролінгу: Монографія. — Вінниця, БІКОМ, 2000. — 135с.
26. Классики менеджмента / Под ред. М. Уорнера / Пер. з англ. под ред. Ю.Н. Каптудавського. — Спб.: Питер, 2001. — 1168 с.
27. Кредисов А.И. История учений менеджмента. — К.: ВИРА-Р, 2000. — 336с.
28. Маздоров В.А. История развития бухгалтерского учета в СССР (1917-1972гг.) — М.: Финансы, 1972. — 320с.
29. Майер Э. Контроллинг как система мышления и управления. — М.: Финансы и статистика, 1983. — 96с.
30. Машн Р., Майер Э. Контроллинг для начинающих. Пер. с нем. Ю.Г. Жукова / Под ред. и с предисл. В.Б. Иванкевича. — 2-ое изд., пер. и доп. — М.: Финансы и статистика, 1995. — 304с.
31. Мей К. Інформаційне суспільство. Скептичний огляд / Пер. з англ. — К.: «К.І.С.», 2004. — 220с.

32. Мескон М.Х., Альберт М., Хедоури Ф. Основы менеджмента / Пер. с англ. — М.: Дело, 1999. — 800с.
33. Міщенко А.П. Стратегічне управління. Навчальний посібник. — К.: ЦУЛ, 2004. — 336с.
34. Монден Я. «Тоёта»: методы эффективного управления: Сокр. пер. с англ. / Науч. ред. А.Р.Бенедиктов, В.В.Мотылев. — М.: Экономика, 1989. — 288с.
35. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. Я.В.Соколова. — М.: Финансы и статистика, 1993. — 496с.
36. Оперативный контроль экономической деятельности предприятия / Б.Н. Валуев, Л.П.Горлова, Е.Л.Зернов и др. — М.: Финансы и статистика, 1991. — 207с.
37. Охрана природы / А.В.Михеев, К.В.Пашкинг, Н.Н.Родзевич, М.П.Соловьева. — М.: Просвещение, 1983. — 144с.
38. Палий В.Ф., Палий В.В. Финансовый учет. Учебн. пособие. — 2-е изд., перераб. доп. — М.: ИДФБК-Пресс, 2001. — 672с.
39. Палий В.Ф., Соколов Я.В. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета. — М.: Финансы и статистика, 1991. — 224с.
40. Пачоли Лука. Трактат о счетах и записях / Под ред. Я.В.Соколова — М.: Финансы и статистика, 2001. — 368с.
41. Природа фірми: Походження, еволюція і розвиток / За ред. О.Е.Вільямсона, С.Дж.Вінгера; Пер. з англ. А.В.Куликова, Наук. ред. пер. В.П.Кузьменко. — К.: А.С.К., 2002. — 336с.
42. Психология менеджмента / Под ред. Г.С.Никифорова. — 2-е изд. — Харьков: Изд-во Гуманитарный Центр, 2002. — 356с.
43. Психологія: Підручник / За ред. чл.-кор. АПН. України Ю.Л.Трофімова. — 560с.
44. Пушкар М.С. Управлінський облік. — Тернопіль: Поліграфіст Лтд, 1995. — 164с.
45. Пушкар Р. М., Тарнавська Н.П. Менеджмент: теорія та практика. Підручник. — 3-тє вид., перероб. і доп. — Тернопіль: Карт-бланш, 2005. — 486с.
46. Пушкар М.С. Бухгалтерский учет в системе управления. — М.: Финансы и статистика, 1991. — 176с.
47. Пушкар М.С. Бухгалтерский учет в производственных объединениях. — Львов: Світ, 1990. — 188с.

48. Райан Б. Стратегический учет для руководителей / Пер. с англ. под ред. В.А.Микрюкова. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. — 616с.
49. Райт Глен. Державне управління / Пер. з англ. — К.: Основи, 1994. — 191с.
50. Ру Д., Сулье. Управління / Пер. з фр. — К.: Основи, 1995. — 442с.
51. Словник іншомовних слів / Уклад.: С.М. Морозов, Л.М. Шкаранута. — К.: Наук. Думка, 2000. — 680с.
52. Стуков С.А. Система производственного учета и контроля. — М.: Финансы и статистика, 1988. — 223с.
53. Ткаченко Н.М. та ін. Податкові системи країн світу та України. Облік і звітність: Навч.-метод. посіб. / Під загальною ред. Н.М.Ткаченко. — К.: Алеута, 2004. — 554с.
54. Терехов Л. Л. Кибернетика для экономистов. — М.: Финансы и статистика, 1983 — 191с.
55. Туленков Н.В. Введение в теорию и практику менеджмента: Нав.посібн. — К.: МАУП, 1988. — 136с.
56. Україна і світове господарство: взаємодія на межі тисячоліть / А.С.Філіпенко, В.С.Будкін, А.С.Гальчинський та ін. — К.: Либідь, 2002. — 470с.
57. Ураков Д.У. Учет затрат по сферам деятельности — М.: Финансы и ститистика, 1991. — 176с.
58. Философский словарь. Под ред. М.М.Розенталя. Изд. 3-е. — М.: Пилитиздат, 1972. — 496с.
59. Финансовый анализ деятельности фирмы. — М.: "Ист-сервис", 1994. — 240с.
60. Філософія. Навч. посіб. / Л.В.Губерський, І.Ф.Надольний, В.П.Андрющенко та ін., за ред. І.Ф.Надольного. — 3-тє вид., стер. — К.: Вікар, 2002. — 516с.
61. Фридман П. Контроль затрат и финансовых результатов при анализе качества продукции. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1994. — 286с.
62. Харрингтон Дж. Управление качеством в американских корпорациях: Сокр. пер. с англ. / авт. вступ. ст. и науч. ред. Л.А.Конарева. — М.: Экономика, 1990. — 272с.
63. Хоригрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: Пер. с англ. / Под ред. Я.В.Соколова. — М.: Финансы и статистика, 1995. — 135с.
64. Шовкун І. Інституційна модель наукової системи України в інформаційній економіці // Економіка України. — 2004. — №12.

65. Экономическая эффективность научно-технического прогресса. — К.: Политиздат Украины, 1977. — 384с.
66. Эдвинссон Л. Корпоративная долгота. Навигация в экономике, основанной на знаниях. — М.: Инфра-М, 2005. — XX, 248с.
67. Эмерсон Г. Двенадцать принципов производительности. — М.: Бизнес-информ, 1997. — 197с.
68. Яковенко В.Б. Введение в инновационные технологии. — К.: Изд. Европейского ун-та, 1999. — 67с.
69. Яругова А. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран. — М.: Финансы и статистика, 1991. — 240с.
70. Edward E. Lawer Pay and Organizational Effectiveness: A Psycjlogical Vew. New-York: McGrae-Hill, 1971, p. 167.
71. Elenain Gaber A. Instructions Manual for Human Behavior at Work, 8-th Edition, New-York: McGraw-Hill Book Company, 1989, p. 59.
72. Gordon George J. Public Administration in America. Third Edition, New York: St. Martin's Press, Inc., p. 242.
73. Hanry Mintzberg. The Manage's Job: Folklore and Fact. Harvard Business Review, vol. 53, no 4, p. 52.
74. Moorhead Gregory and Griffin Ricky W. Organizational Behavior, Second Edition, Boston: Houghton-Mifflin Company, 1989, p. 549.
75. Moorhead Gregory and Griffin Ricky W. Organizational Behavior: Second Edition, Boston: Houghton-Mifflin Company, 1989, p. 110.
76. Moorhead Gregory, Griffin Ricky W. Organizational Behavior: Second Edition, Boston: Houghton-Mifflin Company, 1989, p. 527.
77. Raymond S. Ross. Speach Kommunikation. Fundamentals and Practict, 4 th ed., 1977, p. 15.
78. Robbins Stephen P. Organizational Behavior: Concepts, Controversies, and Applications, Fourth Edition, New Jersey: Prentice-Hall, 1989. p. 155-156.
79. Stoner James A. Management, Second Edition, New Jersey: Prentice-Hall, Inc., 1982, p. 159.
80. Stoner James A. Management, Second Edition, New Jersey: Prentice-Hall, Inc., 1982, p. 535.

Наукове видання

Михайло Семенович Пушкар

Креативний облік

**(створення інформації
для менеджерів)**

Монографія

Додрукова підготовка — **видавництво «Карт-бланш»**

46011, м. Тернопіль, вул. Дорошенка, 16.

Тел.: (0352) 43-54-98, 24-47-98; факс: 43-55-44.

E-mail: cb@ukr.net. Web: www.carte-bl.narod.ru

Свідоцтво на видавничу діяльність — серія ТР № 4 від 10.01.2001 р.

Керівник видавничого проекту — **Пушкар Роман.**

Комп'ютерна верстка — **Соломончук Вікторія.**

Макетування і дизайн обкладинки — **Шараварник Андрій.**

Підписано до друку **24.II.2006 р.**

Формат **84×108 / 32.** Папір офсетний.

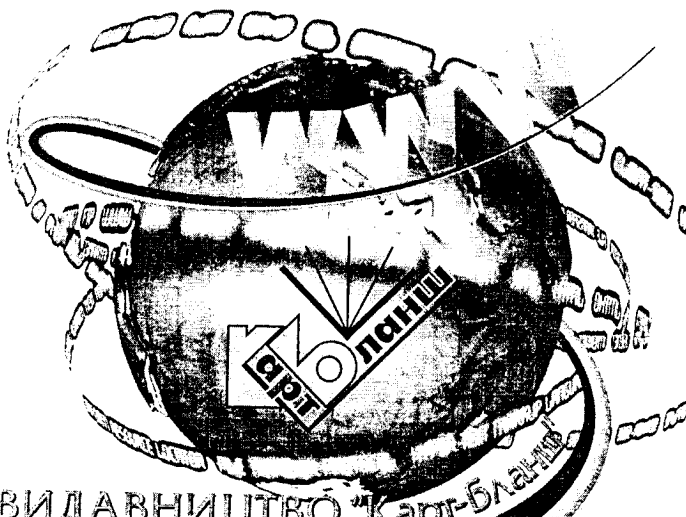
Друк офсетний. Гарнітура **UkrainianKudriashov.**

Умовно-друк. арк. **20,95.** Облік.-вид. арк. **20,87.**

Тираж (наклад) **1000 примірників.** Замовлення № **214.**

ISBN 966-7952-46-0

**Віддруковано з готових діапозитивів
у Львівській обласній книжковій друкарні
79008, м. Львів, вул. Пекарська, 11.
Тел.: (0322) 72-55-26.**



ВИДАВНИЦТВО "Карт-бланш"

Адреса:

Відавайте нашу Інтернет-сторінку

- ✓ книги
- ✓ прайс-листи
- ✓ співпраці
- Спеціалізація: економіка - бізнес - право

Тут ви можете знайти:

- Анотації на всі книги видавництва "Карт-бланш";
- Дізнатися, які книги вийдуть найближчим часом;
- Скачати прайс-листи;
- Ознайомитися з умовами співпраці;
- Замовити книги On-line.