

УДК 657:658:629.73

Шворак А.М.*доктор економічних наук,
доцент кафедри обліку і аудиту
Східноєвропейського національного університету
імені Лесі Українки***Гадзевич О.І.***кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку і аудиту
Східноєвропейського національного університету
імені Лесі Українки***Слепченко К.О.***студент
Східноєвропейського національного університету
імені Лесі Українки*

МОДЕЛЬ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК ІНСТРУМЕНТ ПРОЦЕСУ ПРИЙНЯТТЯ РІШЕНЬ НА АВІАЦІЙНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

THE MODEL OF MANAGEMENT ACCOUNTING AS A TOOL OF DECISION MAKING ON AVIATION ENTERPRISES

АНОТАЦІЯ

У статті окреслюються особливості управлінського обліку на авіаційних підприємствах, модель побудови облікового процесу на таких підприємствах, особливості діяльності, що впливають на прийняття управлінських рішень авіаційних підприємств.

Ключові слова: управлінський облік, позамовний метод обліку витрат, прийняття управлінських рішень, діяльність, контролінг, аналіз.

АННОТАЦИЯ

В статье очерчиваются особенности управленческого учета на авиационных предприятиях, модель построения учетного процесса на таких предприятиях, особенности деятельности, влияющие на принятие управленческих решений авиационных предприятий.

Ключевые слова: управленческий учет, позаказный метод учета затрат, принятие управленческих решений, деятельность, контроллинг, анализ.

ANNOTATION

The article outlines the features of management accounting on aviation enterprises, model of accounting process on these enterprises, activity peculiarities of influencing management decisions on the aviation enterprises.

Keywords: management accounting, job order cost accounting system, activity, decision-making, controlling, analysis.

Постановка проблеми. В сучасних умовах управлінський облік є одним з найефективніших способів забезпечення управління підприємством інформацією, яка має відповідати загальноновизнаним вимогам, що постійно видозмінюються та доповнюються. Формування моделі управлінського обліку визначають дві його особливості – орієнтація на користувача інформації та оперативність надання даних. При цьому потреби менеджерів в інформації для прийняття рішень і контролю будуть залежати, по-перше, від функціональної галузі, у якій вони спеціалізуються, по-друге, від їхнього положення в організаційній структурі підприємства. У зв'язку із цим модель управлінського обліку на авіаційному підприємстві може бути

побудована різними способами з урахуванням цієї специфіки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні і практичні аспекти впровадження і ведення управлінського обліку значним чином розглянуті в працях вітчизняних та зарубіжних вчених, зокрема в роботах К. Друрі, А. Апчерча, Б. Нідлза, Д. Колдуелла, Р. Ентоні, Дж. Ріса, П. Фрідмана, Ф.Ф. Бутиця, С.Ф. Голова, А.Г. Загороднього, Б.А. Засадного, Г.Ю. Коблянської, Т.Г. Мельник, Л.В. Нападівської, В.В. Сопка, Л.І. Панасенко, Г.О. Партина, М.С. Пушкаря, В.С. Рудницького, Н.В. Чижевської, М.Г. Чумаченка, В.Г. Швеца.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Проте особливості впровадження і ведення управлінського обліку на підприємствах авіаційної промисловості не були достатньо висвітлені в наукових публікаціях, що й викликало необхідність проведення подальших досліджень.

Мета статті полягає в дослідженні моделі управлінського обліку на авіаційних підприємствах у контексті процесу прийняття рішень на таких підприємствах.

Виклад основного матеріалу дослідження. Для організації управлінського обліку на підприємстві необхідно визначити його концепцію. В економічній літературі виділяють велику кількість концепцій управлінського обліку, і найпоширеніші з них наведено на рис. 1.

Якщо підсумувати погляди вчених щодо поняття «управлінський облік», можна зробити висновок, що управлінський облік – це система, що охоплює не лише фінансовий та виробничий облік, але й аналіз, контролінг та внутрішній аудит, де контролінг треба розуміти як керівну концепцію ефективного управління підприємством та забезпечення її тривалого існування, а

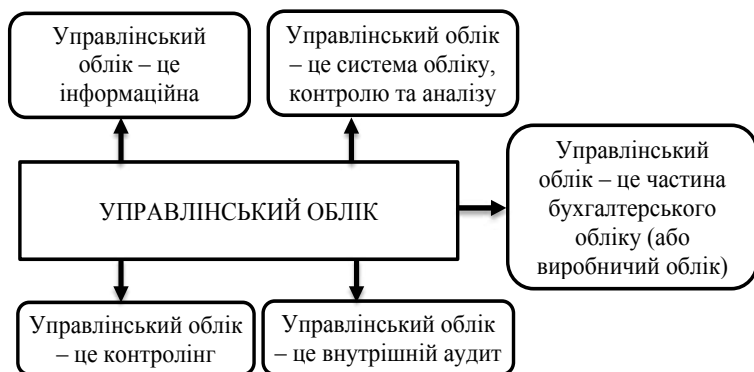


Рис. 1. Напрями дослідження концепцій управлінського обліку [1, с. 243]

внутрішній аудит – як підсистему контролю та інструмент генерування ефективних управлінських рішень.

На авіаційних підприємствах управлінський облік для потреб управління ведеться по-різному, але загальні принципи його організації такі: задоволення інформаційних потреб керівництва під час прийняття рішень; використання принципу вигід та витрат по відношенню до побудованої моделі; багаторазовості використання різної за часовим аспектом інформації; конфіденційність інформації, розподіл її за ступенем допуску [2, с. 63].

Інформаційні вимоги формуються як під впливом керівництва авіаційного підприємства, так і під широким колом зовнішніх факторів, кількість яких має тенденцію до зростання. Остання світова економічна криза показала, що кожне підприємство є досить вразливим, якщо інформація, яка використовується під час прийняття рішень, не відображає реальної ситуації, що складається на окремих ринках. Отже, кожне підприємство намагається трансформувати відповідні вже діючі моделі управлінського обліку, обрати такі інструменти інформаційного забезпечення, які б задовольняли управлінські інформаційні вимоги, постійну трансформацію та пристосування окремої моделі до різного кола факторів впливу як зовнішнього, так і внутрішнього характеру [3, с. 28].

Управлінський облік є конкурентним, неконсервативним, на відміну від фінансового, обліком, який дає змогу використовувати для забезпечення інформаційних вимог різні методи, які за власною суттю є як взаємозамінними, так і взаємодоповнюючими. Відповідно, кожне підприємство фактично має власну індивідуальну модель управлінського обліку, яка є певною мірою «ноу-хау», внутрішньою перевагою, яка також є комерційною таємницею.

Носіями функцій управлінського обліку є його учасники. Учасників управлінського обліку на авіаційному підприємстві залежно від ступеня їх

участі в процесі умовно можна поділити на прямих і непрямих (рис. 2).

Планово-економічний відділ здійснює розрахунок планових і фактичних витрат по виробництву загалом і в розрізі видів діяльності та видів продукції у вартісних і натуральних показниках, за техніко-економічними показниками (калькуляція на виріб, виробнича програма, кошторис витрат на виробництво), також складає бюджет підприємства і контролює його виконання [4, с. 57].

Відділ праці та заробітної плати веде облік робочого часу, штатного розкладу, відомостей про працівників, планування чисельності за професіями і розрядами, управляє фондом оплати праці, контролює виконання трудових нормативів.

Головна бухгалтерія проводить бухгалтерський облік. Це управління веде податковий облік, облік матеріальних цінностей, МБП, основних засобів, оснащення, витрат на виробництво тощо. Фінансове бюро контролює надходження і витрату грошових коштів, ведення договорів. Основним документом є звіт про рух фінансових коштів [5, с. 271].

Управління продажу опрацьовує договори на виготовлення серійних літаків, укладає договори на доробку машин, що знаходяться в експлуатації, під типову конструкцію тощо.

Відділ внутрішнього аудиту проводить аналіз функціонування підрозділів підприємства із виявлення резервів зниження витрат на виробництво і розробляє заходи щодо усунення виявлених порушень [6, с. 85].

Оперативний облік на підприємстві ведеться планово-диспетчерським відділом, основними завданнями якого є забезпечення ритмічної роботи всіх ланок виробництва, координація рівномірного виконання виробничої програми цехами і службами у встановлені строки за обсягом і номенклатурою основних виробів і договорних поставок всіх напрямів, організація формування добових графіків за номенклатурою,

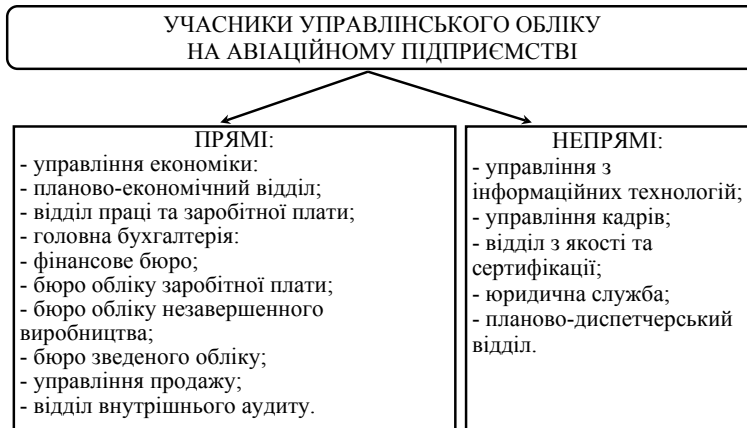


Рис. 2. Учасники управлінського обліку на авіаційному підприємстві [2, с. 45]

забезпечення ними цехів у встановлені строки, опрацювання конструкторської документації, організація обробки договорів на поставку засобів наземного обслуговування, запасних частин, груп комплектів та іншої продукції, контроль за виконанням цехами добових графіків, завдань виробництва, робочих графіків і графіків командної номенклатури, контроль за забезпеченням цехів енергоносіями, матеріалами і покупними комплектуючими виробами у встановлені строки [7, с. 119].

Виробничий план є основою для кадрової політики. Кадрова політика проводиться управлінням кадрів і визначає план підвищення кваліфікації робочих та інженерно-технічних працівників.

Відділ організації управління виробництвом веде реєстр форм документів, бланків встановленого зразка, що використовуються в системі якості з функції технічного контролю.

Облік якості здійснюється під керівництвом директора з якості і сертифікації. Ведеться облік і аналіз браку, відступів від технічної документації, дефектів продукції [6, с. 63].

Технічну підготовку виробництва забезпечують служба головного технолога, служба директора по технічному забезпеченню виробництва, де ведеться облік такої інформації, як номенклатура виробів, матеріалів, покупних комплектуючих виробів; склад виробів; подетальні норми витрат матеріалів; технологічні маршрути; післяопераційні трудові норми.

Уявимо процес управлінського обліку як послідовність зв'язаних процедур, що має декілька входів і виходів і призначена для отримання заданого кінцевого результату (результатів). Слід звертати увагу на той факт, що вхід для процесу «управлінський облік» є обов'язково

виходом відповідного процесу, і навпаки, вихід процесу «управлінський облік» є входом іншого процесу.

Розроблену графічну схему процесу управлінського обліку зображено на рис. 3.

Наочне представлення забезпечує бачення слабих місць у роботі і підтримки ухвалення управлінських рішень зі вдосконалення процесів [9].

В межах управлінського обліку застосовується досить широкий інструментарій, який складається з елементів, які можуть мати одне цілкове призначення та поєднуватися між собою в одну систему. Модель може включати також виключно інструменти управлінського обліку, які знайшли своє місце в підтримці таких рішень: стратегічне позиціонування; бюджетування; бенчмаркінг; калькуляція за системою «кайзен»; система «точно в строк»; тотальне управління якістю; аналіз вартісного ланцюжка; калькулювання витрат на основі життєвого циклу продукту; цільова калькуляція собівартості; збалансована система показників; функціонально-вартісний аналіз тощо. Водночас можливе використання психологічних методів, які допомагають встановити та побудувати логіку прийняття рішення у окремого працівника підприємства [9].

Основою моделі організації управлінського обліку на авіаційних підприємствах є розроблений нами процес організації управлінського обліку, що передбачає поетапне здійснення основних заходів, які схематично можна зобразити на рис. 4.

Дослідження показали, що облік виробничих витрат на авіаційних підприємствах традиційно орієнтований на групування витрат за видами готової літакопродукції. При цьому ви-



Рис. 3. Схема процесу управлінського обліку на авіаційному підприємстві [9]

трати обліковуються за цехами основного і допоміжного виробництв без виділення дільниць, технологічних переділів і робочих місць. Така організація обліку витрат орієнтована на позаомовний метод з одночасним використанням елементів нормативного обліку витрат.

Калькулювання за замовленнями – це система обчислення собівартості продукції на основі обліку витрат для кожного індивідуального виробу або окремої партії виробів, об'єднаних одним замовленням [6, с. 81].

Оскільки авіаційні підприємства орієнтовані не на масове серійне виробництво, а на виробництво окремого літака, літакокомплекта, двигуна або їх ремонту, позаомовний метод обліку витрат і калькулювання собівартості є найбільш обґрунтованим.

Саме з виду діяльності підприємств та, відповідно, способу калькулювання витрат можемо сформулювати певні особливості, що впливають на прийняття управлінських рішень авіаційних підприємств (рис. 5).

Розглянемо ці фактори впливу детально:

1) головний вид економічної діяльності за КВЕД – 35.30.0 «Виробництво літальних апаратів, включаючи космічні»;

2) статус державних підприємств – обов'язкове погодження ряду рішень з органом управління майном, зокрема списання, відчуження основних засобів, первинна вартість яких становить 6 000,00 грн. та більше, коефіцієнт зносу менший, ніж 100%, дооцінки основних засобів, величини витрат на проведення представницьких, рекламних та благодійницьких заходів, збільшення виручки від реалізації та чистого прибутку планового року відносно попереднього звітного періоду і розподілу чистого прибутку шляхом обов'язкової сплати 75% до державного бюджету, отримання кредиту для вчасного виконання договірних зобов'язань [2, с. 86];

3) складний поетапний підхід до виконання зобов'язань щодо ремонтних робіт, а саме отримання замовлення на проведення ремонту, огляд об'єкта ремонту з метою визначення рівня несправності, складання переліків ремонтних робіт та відомостей матеріалів, запасних частин і палива, нормування праці та визначення вартості матеріальних цінностей, визначення вартості ремонту, погодження ціни із замовником, укладання контр-

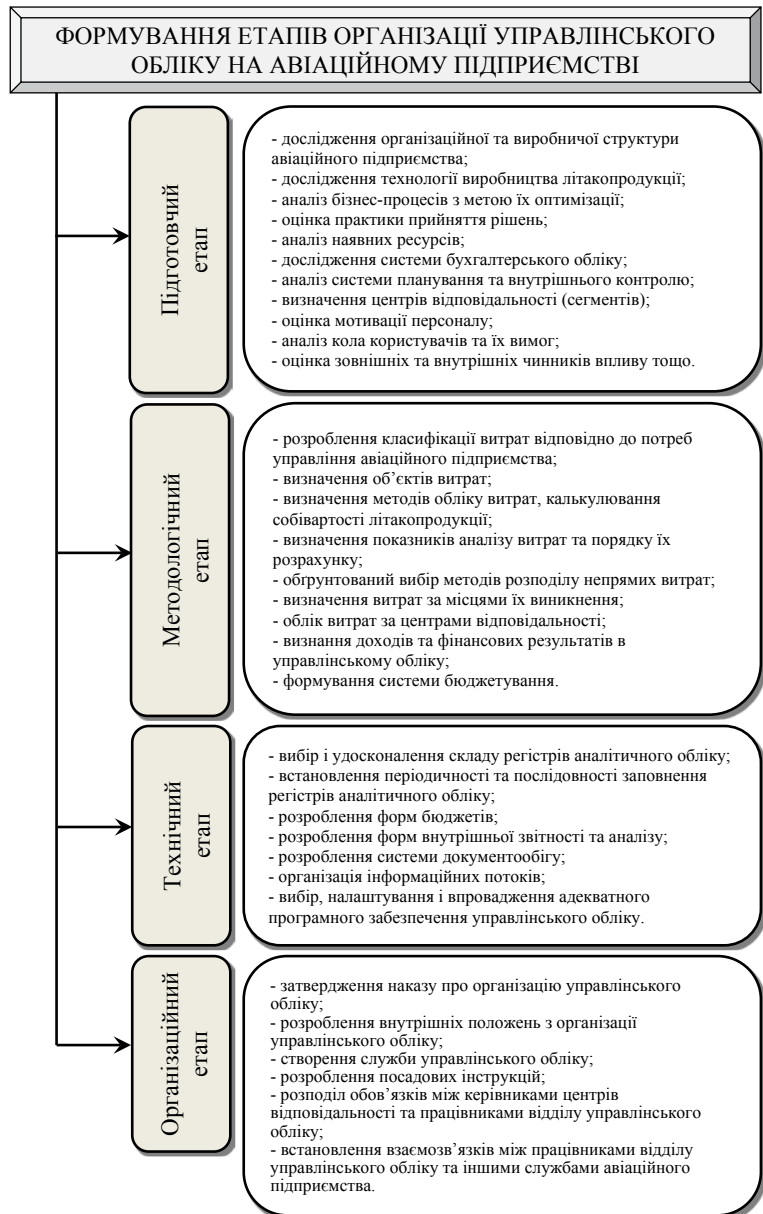


Рис. 4. Модель організації управлінського обліку на авіаційному підприємстві

Джерело: розроблено авторським колективом

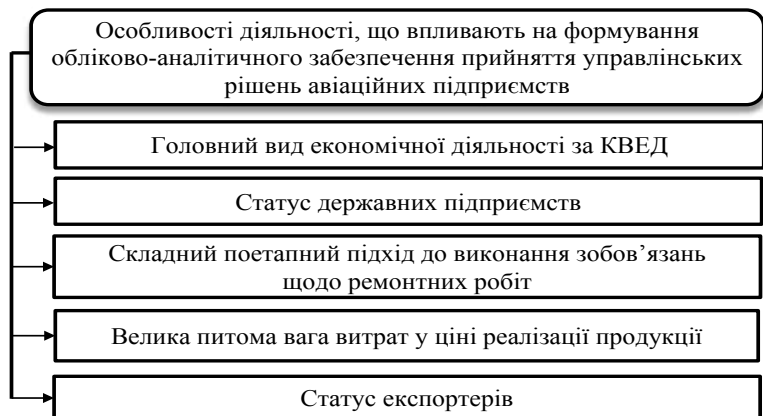


Рис. 5. Особливості діяльності, що впливають на прийняття управлінських рішень авіаційних підприємств

Джерело: розроблено авторським колективом

акту, доставка об'єкта ремонту на підприємство, контрольний огляд об'єкта ремонту, відкриття наряд-замовлення на виконання ремонтних робіт, надання центрам відповідальності планових величин витрат, розбирання двигуна, промивання і дефектування двигуна, ремонт вузлів та агрегатів, контроль якості ремонту вузлів та агрегатів, збирання двигуна, контроль якості ремонту двигуна, випробування двигуна, контроль якості технічних параметрів двигуна, складання акта готовності, передача двигуна на склад готової продукції, визначення фактичної вартості ремонтних робіт згідно з П(С) БО 16 «Витрати», реалізація готової продукції і доставка замовникам, виконання гарантійних зобов'язань перед замовником, визначення рентабельності продукції, аналіз відхилень фактичних витрат від планових [8, с. 15];

4) велика питома вага витрат у ціні реалізації продукції – близько 90%; вказаний відсоток підтверджується такими практичними даними:

– за ДП МО України ЛРЗ «Мотор» питома вага витрат у ціні реалізації ремонтних робіт двигуна типу А становить 91,7%; двигуна типу Б – 89,8%, двигуна типу В – 95,5%;

– по ДП МО України «МіГремонт» питома вага витрат у ціні реалізації ремонтних робіт планера літака типу А становить 92,2%, планера літака типу Б – 91,3%;

– по ДП МО України «ЛДАРЗ» питома вага витрат у ціні реалізації ремонтних робіт планера літака типу В становить 92,9%;

– по ДП України «АВІАКОН» питома вага витрат у ціні реалізації ремонтних робіт військових гелікоптерів становить 85,2%;

– по ДП МО України «САП» питома вага витрат у ціні реалізації ремонтних робіт військових гелікоптерів становить 86,8%;

5) статус експортерів – потреба в постійному розвитку технологічних процесів та впровадженні новітніх технологій з метою витримки конкурентної боротьби на зовнішньому ринку.

Висновки. Модель управлінського обліку на авіаційних підприємствах будується як складна управлінська система, що включає не тільки

виробничий облік, але й підсистеми аналізу та внутрішнього аудиту, формування бюджетного прогнозного планування на основі діагностичних висновків. При цьому найбільша ефективність прийняття управлінських рішень досягається під час децентралізації функцій обліково-аналітичного апарату підприємства за допомогою створення центрів відповідальності, що дають змогу розмежувати повноваження та врахувати усі аспекти діяльності підприємства для забезпечення вчасного прийняття управлінських рішень.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Белоусова І.С. Проблеми вдосконалення управлінського обліку / І.С. Белоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 4. – 265 с.
2. Бородкін О.В. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік: концепція і організація / О.В. Бородкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 2. – 354 с.
3. Василенко В.О. Теорія і практика розробки управлінських рішень / В.О. Василенко. – К.: ЦУЛ, 2002. – 420 с.
4. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: [монографія] / С.Ф. Голов. – К.: Центр навчальної літератури, 2007. – 522 с.
5. Кірейцев Г.Г. Розвиток функцій бухгалтерського обліку / Г.Г. Кірейцев // Розвиток науки про бухгалтерський облік: збірник текстів доповідей на міжнародній науковій конференції. – Житомир, 2000. – 252 с.
6. Мачулка О.В. Совершенствование процесса принятия управленческих решений на авиаремонтных предприятиях / О.В. Мачулка // БизнесИнформ: научный информационный журнал. – 2007. – № 7. – 276 с.
7. Ночовна Ю.О. Управлінський облік: його сутність та перспективи розвитку / Ю.О. Ночовна // Науковий вісник Полтавського національного технічного університету імені Юрія Кондратюка. – 2006. – № 3 (10). – 312 с.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318.
9. Реслер М.В. Системний підхід у поєднанні облікового і аналітичного процесів в управлінні підприємством / М.В. Реслер // Збірник праць Міжнародної онлайн-конференції Мукачівського державного університету [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.ztu.edu.ua.