

УДК 631.162:657.44

О. М. Костенко,

к. е. н., асистент кафедри статистики та економічного аналізу,

Національний університет біоресурсів і природокористування України

## УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК — ІНФОРМАЦІЙНА СИСТЕМА ПРИЙНЯТТЯ РІШЕНЬ

---

*У статті досліджено теоретико-методичні положення управлінського обліку як інформаційної системи прийняття рішень в менеджменті.*

*Investigates theoretical and methodical foundations of management accounting as an information system decision-making in management.*

---

*Ключові слова: управлінський облік, інформаційна система, рішення.*

*Key words: management accounting, information system, decision.*

Інституційні процеси в Україні та обумовлена ними трансформація бухгалтерського обліку визначили нові вимоги до облікової системи підприємств, зокрема змісту отримуваної від неї інформації, що надається заінтересованим користувачам. Однак в реформуванні обліку головний акцент було зроблено на його фінансовий аспект. Відтак, на периферії уваги залишилися нагальні питання управлінського обліку, необхідного для швидкого реагування на зміни зовнішнього та внутрішнього середовища під час прийняття управлінських рішень.

Проблемами розвитку управлінського обліку займаються такі вітчизняні і зарубіжні науковці, як М.Т. Білуха, І.О. Бланк, Ф.Ф. Бутинець, К. Друрі, В.М. Жук, Є.В. Калюга, Г.Г. Кірейцев, М.Д. Корінько, Н.М. Малюга, П.П. Німчинов, Дж. Рісс, П.Т. Саблук, Г.В. Савицька, В.К. Савчук, В.В. Сопко, А.К. Сук, Р.А. Фатхутдінов, Дж. Фос-

тер, Ч. Хорнгрен, М.Г. Чумаченко та інші вчені. У роботах цих економістів переважно розглядаються питання сутності поняття управлінський облік та його самостійності. Однак залишаються надто актуальними та мало дослідженими наукові положення щодо призначення управлінського обліку, у тому числі як ефективного інструментарію сервісного забезпечення інформацією керівників різних рівнів.

### **МЕТА ДОСЛІДЖЕННЯ**

Дослідити теоретико-методичні положення управлінського обліку як інформаційної системи прийняття рішень в менеджменті.

### **ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ (РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕНЬ)**

Під управлінським (або внутрішнім) обліком розуміють процес ідентифікації, збирання, реєст-

рації, узагальнення, аналізу і передачі внутрішнім користувачам інформації, необхідної для управління підприємством.

Управлінський облік є системою інформаційного забезпечення процесів планування і контролю на всіх рівнях управління, починаючи від стратегії і закінчуючи оперативними бюджетами.

Звідси можна зробити висновок, що управлінський облік — це процес виявлення, вимірювання, накопичення, підготовки, інтерпретації, аналізу та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю всередині підприємства та для забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів.

Управлінський облік має свої предмет, суб'єкти, об'єкти і методологію.

Предмет управлінського обліку — все те, що пов'язане з отриманням необхідної інформації про підприємство, тобто сукупність процедур з виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про господарську діяльність користувачам для прийняття рішень.

Суб'єкт управлінського обліку — це суб'єкт господарювання в особі менеджменту різних рівнів.

Під об'єктом управлінського обліку розуміють господарські засоби, джерела їх утворення та процеси, що відбуваються з тими і іншими.

Варто зазначити, що предмет і об'єкти обмежуються рамками відповідного суб'єкта, оскільки управлінський облік продукує інформацію про об'єкти для системи управління підприємством.

Дослідження управлінського обліку як процесу послідовного отримання і використання інформації на підприємстві для потреб користувачів визначає його зміст і предмет, а вивчення питань здійснення способів і прийомів управлінського обліку розкриває його методологічну основу.

Сукупність згаданих способів і прийомів, за допомогою яких відображаються об'єкти управлінського обліку в інформаційній системі підприємства, називається методами управлінського обліку. Елементами методу є документація, інвентаризація, оцінка, групування, узагальнення, рахунки, нормування, планування, контроль, аналіз тощо. Зазначені елементи діють не ізольовано один від одного, а в системі організації внутрішніх господарських зв'язків, спрямованих на вирішення завдань управління.

Методологія управлінського обліку включає теоретичні положення та загальнонаукові і спеціальні, притаманні лише цій науці методи, що застосовуються для здійснення процедур обліку і розкриваються в окремих методиках.

Система управлінського обліку підприємства повинна відповідати наступним принципам:

- 1) безперервність діяльності підприємства;
- 2) використання єдиних одиниць виміру;
- 3) оцінювання результатів діяльності підприємства

на основі оцінки діяльності його підрозділів;

4) використання первинної інформації та формування на її основі показників внутрішньої звітності як основи комунікаційних зв'язків між рівнями управління;

5) застосування бюджетного (кошторисного) методу управління витратами, фінансовими ресурсами та діяльністю в цілому;

6) повнота, оперативність й аналітичність даних, що гарантують вичерпність інформації про об'єкти обліку;

7) періодичність, що відбиває виробничий і комерційний цикли підприємства [1; 5; 9; 10; 11].

Сукупність перерахованих принципів забезпечує дієвість системи управлінського обліку та частково уніфікує загальний обліковий процес.

Система управлінського обліку призначена для вирішення перш за все внутрішніх задач управління господарюючим суб'єктом, для чого необхідна детальна інформація, що враховує технологію й організацію саме цього підприємства. Тому інформація управлінського обліку формується і надається з врахуванням потреб менеджменту конкретного організаційного формування. Кінцевою метою управлінського обліку є допомога керівництву в досягненні стратегічної мети підприємства.

Управлінський облік призначений для розв'язання таких завдань:

— відображення результатів роботи підприємства в цілому та окремих його структурних підрозділів, у тому числі за різними напрямками (видами діяльності, групами товарів або іншими елементами);

— забезпечення менеджменту деталізованою інформацією про доходи підприємства, а також здійснення контролю за витратами шляхом їх обліку за видами та центрами відповідальності;

— планування діяльності підприємства та подальший моніторинг виконання бюджетів різних рівнів;

— ведення оперативного обліку розрахунків у розрізі окремих видів продукції, постачальників та покупців.

Основними факторами, що сприяють зростанню ролі управлінського обліку, є:

1) посилення конкуренції;

2) розвиток виробничих процесів, а також нових методів управління;

3) використання комп'ютерної техніки для управління та автоматизація облікових робіт.

Але незважаючи на це, сьогодні питання про місце і роль управлінського обліку в системі управління підприємством є предметом полеміки вітчизняних і зарубіжних бухгалтерів та вчених. Їх погляди з цього приводу можна класифікувати за наступними позиціями:

— управлінський облік як такий не існує, є лише виробничий облік, що включає планування та облік виробничих витрат, калькулювання та аналіз собівартості продукції (товарів, робіт, послуг);

— управлінський облік є самостійним видом обліку і навчальною дисципліною;

— управлінського обліку як такого не існує, оскільки всю інформацію для управління підприємством надають оперативно-технічний, статистичний та бухгалтерський облік;

— управлінський облік виступає підсистемою бухгалтерського обліку [1; 2; 4; 6; 9; 10; 11].

Останній підхід, на наш погляд, найобґрунтованіший.

Управлінський облік — це інструмент управління діяльністю підприємства, що сприяє інтеграції функцій управління та стадій їх реалізації.

Управлінський облік суттєво відрізняється від традиційного бухгалтерського обліку, орієнтованого на складання фінансової звітності. На відміну від фінансового обліку, що ведеться з дотриманням визначених офіційних регламентів (інструкцій, стандартів тощо), встановлених державними органами або професійними організаціями, управлінський облік не обмежений у виборі методів і правил. Його форми і методи розробляються самим підприємством з врахуванням різних параметрів, приймаються до уваги при підготовці варіантів управлінських рішень не тільки регламентні кількісні, але і якісні показники.

Підготовка управлінським обліком звітних даних (управлінська звітність) по багатьох аспектах відрізняється від інформації, що міститься у фінансовій звітності, а саме:

— управлінська звітність докладніша, наприклад, містить інформацію по окремих видах продукції, центрах відповідальності і так далі, яка зазвичай не розголошується стороннім підприємствам;

— управлінська звітність масштабніша, оскільки включає, наприклад, як майбутні, так і минулі витрати, доходи і прибуток. Вона також характеризує потенційний ефект від ще не ухвалених рішень, таких як можливості інвестицій, впровадження нової продукції або збільшення реалізації. Це веде до додаткової класифікації витрат;

— структура і зміст управлінської звітності більшою мірою залежать від спеціальних вимог до управлінських рішень і комунікацій конкретного підприємства, ніж від інструкцій фінансової звітності. Таким чином, визначення понять собівартості, ціни і прибутків залежать від досліджуваного питання і можуть радикально відрізнятися від визначень, що використовуються у фінансовому обліку [2; 4; 9].

Отже, управлінський облік готує звітність, що базується на інформації. Це інформація переважно економічного характеру про господарську діяльність підприємств (продаж, обмін, розподіл і споживання товарів та послуг), а також інші інформаційні дані.

Термін "інформація" від лат. *informatio* — означає "пояснення", "викладення", "повідом-

лення". Він набув вжитку ще наприкінці XIX сторіччя, але спочатку використовувався лише щодо засобів зв'язку. З розвитком науки і техніки інформацію почали розглядати залежно від конкретного змісту з виділенням її різновидів, які стосуються різних галузей людської діяльності.

Нині під інформацією розуміють сукупність корисних відомостей, які виступають об'єктом процесів збирання, реєстрації, зберігання, передавання й перетворення.

Інформація — це один із ресурсів, який може накопичуватися, реалізуватися, поновлюватися, він придатний для колективного використання та (на відміну від інших ресурсів) у процесі споживання не втрачає своїх якостей.

Інформація — головний елемент будь-якої з функцій управління. Володіння повною, достовірною, актуальною та оперативною інформацією забезпечує підприємству отримання ринкових переваг, знижує фінансовий та інші види ризику, виступає основою прийняття ефективних управлінських рішень.

Деталізуючи поняття "інформація", слід зазначити, що це уречевлене знання, яке відчужене від творця або джерела (генератора), записане у певному форматі, на певній мові у вигляді знаків на матеріальному носії, і є доступним для відтворення без участі автора та переданим в канали суспільної комунікації. Це знання сконцентроване в статтях, книгах, патентних описах, усних повідомленнях (шляхом безпосереднього доступу, по телефону, радіо, телебаченню), в облікових та інших документах (звіти, плани, інструкції, настанови, директиви), проектній документації, моделях, алгоритмах, програмах тощо.

Отже, інформація — це певні відомості, надані в документах і інформаційних масивах на машинних і інших носіях. Інформація відповідає на питання "що?" і характеризується поняттями предметів і засобів праці. Як предмет праці інформація є об'єктом таких дій: збір, реєстрація, обробка, збереження, передача. Як засіб праці управлінська інформація впливає на об'єкт управління.

Для вирішення питання спільного використання інформації належної якості різними групами користувачів необхідний управлінський облік як сервісна функція менеджменту, дані якого, в свою чергу, входять в інформаційну систему підприємства.

Критичною перевіркою якості інформації звітності управлінського обліку є її відповідність розроблювальним специфічним рішенням суб'єкта діяльності.

Інформація, що надається управлінським обліком, спрямована на задоволення потреб як стратегічного, так і поточного управління, оптимізацію використання ресурсів, забезпечення об'єктивної оцінки діяльності підрозділів і окремих менеджерів.

Управлінський облік є необхідною складовою процесу управління підприємством та надає інформацію, важливу для:

- 1) визначення стратегії та планування майбутньої діяльності;
- 2) контролювання поточної діяльності;
- 3) оптимізації використання ресурсів;
- 4) оцінки ефективності діяльності;
- 5) зниження рівня суб'єктивності в процесі прийняття рішень.

Отже, управлінський облік — складова частина інформаційної системи підприємства. Ефективність управління залежить від якості інформації про діяльність структурних підрозділів, служб, відділів суб'єкта господарювання. Цю інформацію управлінський облік формує для менеджменту різних рівнів усередині підприємства з метою прийняття управлінських рішень.

Слід відзначити наступні особливості управлінського обліку:

- 1) облік витрат та обчислення собівартості продукції;
- 2) аналітичність інформації;
- 3) орієнтація інформації на користувача;
- 4) оперативність надання інформації [2; 4; 6; 9; 10; 11].

Становлення управлінського обліку відбувалося на базі калькуляційного обліку, тому основний його зміст складають облік витрат у різних класифікаційних аспектах. Це відображено у визначенні його поняття: формує інформацію для використання в управлінській діяльності.

Іншим важливим моментом, що відзначається при визначенні сутності управлінського обліку, є аналітичність інформації. У складі управлінського обліку інформація збирається, групується, ідентифікується та вивчається з метою чіткого й достовірного відображення результатів діяльності структурних підрозділів і визначення частки їх участі в одержанні прибутку підприємства. Ефективність його діяльності в обліку представлена як процес порівняння фактичних і нормативних витрат, а також їх співставлення з отриманими результатами.

Орієнтація інформації на користувача — визначеного менеджера підприємства — також є характерною ознакою управлінського обліку. При цьому потреби менеджерів в інформації для прийняття рішень і контролю будуть залежати, по-перше, від функціональної сфери, за якою вони спеціалізуються, по-друге, від їх положення в організаційній структурі управління підприємством.

Тому система управлінського обліку може бути побудована різними способами, що враховують цю специфіку. Наприклад, це може бути комплексна інформаційна система, що забезпечує менеджерів на всіх рівнях управління необхідною інформацією про стан основних функціональних сфер, таких як виробництво, продаж, фінанси тощо. Разом з тим, це може бути і локальна система, що формує дані для обмеженого кола мене-

джерів (наприклад, система показників діяльності служби головного інженера) або в рамках обмеженої функціональної сфери (наприклад, оперативний облік виробництва).

Багато менеджерів вважають, що управлінський облік є підсистемою бухгалтерського обліку й обмежується сферою фінансів. При цьому створюється уявлення про існування загальної методики внутрішнього обліку, подібної до правил бухгалтерського обліку. Однак управлінський облік — це скоріше підхід до організації інформаційної системи підприємства, орієнтованої на користувача, ніж яка-небудь універсальна методика. Система управлінського обліку може не стикатися з бухгалтерією і не оперувати фінансовими показниками. Рішення про конфігурацію системи управлінського обліку повинен приймати керівник підприємства, виходячи з існуючих потреб в інформації для управління.

Друга особливість управлінського обліку — оперативність — зумовлена тим, що інформація для прийняття рішень і контролю буде корисна тільки в тому випадку, коли вона вчасно надійде користувачам. При побудові складних систем управлінського обліку, що охоплюють всі рівні менеджменту, вимога оперативності диктує необхідність автоматизації облікових процедур, оскільки ручна обробка даних не дає можливості забезпечити своєчасність одержання інформації.

Обґрунтуванню сутності управлінського обліку сприяє розгляд сукупності ознак, що характеризують його як цілісну інформаційну систему підприємства:

- 1) безперервність;
- 2) цілеспрямованість;
- 3) повнота забезпечення інформацією;
- 4) вплив на об'єкти управління при зміні умов внутрішнього та зовнішнього середовища;
- 5) практичне відображення дії об'єктивних економічних законів суспільства [2; 4; 6; 9; 10; 11].

Інформація, що використовується управлінським обліком для подальшого її надання менеджменту з метою прийняття рішень щодо виробничо-фінансової діяльності підприємств, виступає у вигляді наступних груп: факти, оцінки, прогнози, узагальнені зв'язки, конфіденційна інформація, чутки тощо.

Ця інформація може бути економічного та не-економічного характеру.

Економічна управлінська інформація поділяється на такі види: облікова та позаоблікова (планова, нормативна, прогнозна, довідкова, інструктивна, організаційно-розпорядча, звітно-аналітична).

До облікових джерел належать:

- 1) бухгалтерський облік і звітність;
- 2) статистичний облік і звітність;
- 3) оперативний облік і звітність;
- 4) вибіркові облікові дані [1; 3; 5; 7; 8; 10; 11].

До позаоблікових джерел належать:

- 1) матеріали внутрівідомчої і позавідомчої ревізій, зовнішнього і внутрішнього аудиту;
- 2) матеріали експертного, у тому числі лабораторного контролю;
- 3) матеріали перевірок податковою службою;
- 4) матеріали постійно діючих виробничих наряд;
- 5) матеріали зборів трудових колективів;
- 6) матеріали засобів масової інформації;
- 7) пояснювальні і доповідні записки, листування з вищестоящою організацією, фінансово-кредитними установами, іншими контрагентами;
- 8) матеріали, одержані в результаті особистих контактів з виконавцями [1; 3; 5; 7; 8; 10; 11].

Крім економічної інформації, для прийняття виважених рішень щодо ефективної діяльності організаційних формувань, в управлінському обліку також враховують інформаційні дані науково-технічного спрямування (наприклад, в сільсько-господарських підприємствах це технологічна, технічна, агробіологічна, зоологічна, геометеорологічна та інші види інформації).

В основі розробки системи управлінського обліку, що має на меті забезпечити менеджмент інформацією, необхідною для контролю діяльності підприємства, а головне, ухвалення якісних рішень за наслідками її здійснення, повинні бути дані про витрати на виробництво, собівартість, рентабельність, результати реалізації продукції (робіт, послуг):

- 1) як відповідних елементів на різних рівнях (мікрорівень та макрорівень);
- 2) за сферами здійснюваної діяльності (виробнича та невиробнича);
- 3) у розрізі основних типів (економічна, соціальна, екологічна), видів (постачальницько-заготівельна, виробничо-технологічна, маркетингово-збутова) діяльності, а також замкненого циклу функцій зазначеного організаційного формування (управління, фінанси, логістика, виробництво, облік, аудит, маркетинг, аналіз тощо).

Цілеспрямоване застосування такого підходу до визначення змісту та структури інформаційної системи управлінського обліку дозволяє поліпшувати якість прийнятих управлінських рішень і, як наслідок, підвищувати ефективність функціонування підприємств.

### ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Узагальнюючи наведений матеріал, слід відмітити, що управлінський облік — інтегрована система обліку витрат і доходів, а також їх планування, контролю та аналізу, що систематизує інформацію для прийняття оперативних управлінських рішень і координації проблем забезпечення сталого розвитку підприємства.

Потенційні можливості та фактичні обсяги виробництва суб'єкта господарювання визначають систему управлінського обліку, організаційна структура застосування якої характеризується

масштабом необхідної інформації, ступенем взаємозв'язку фінансового й управлінського обліку, величиною витрат на виробництво, повнотою включення витрат у собівартість продукції та іншими чинниками.

Сучасний управлінський облік використовує внутрішню та зовнішню інформацію, фінансові і нефінансові показники, задовільняючи інформаційні вимоги управління щодо виробничої та іншої діяльності. Адже прийняті ним рішення ґрунтуються на плановій, нормативній, технічній, технологічній, аналітичній та інших видах інформації, яка залучається у сферу управлінського обліку з метою підготовки конкретних даних для задоволення потреб менеджерів різних рівнів. За допомогою управлінського обліку здійснюється контроль і аналіз поточних, а також довгострокових цілей. Це дає всі підстави вважати управлінський облік дієвою інформаційною системою забезпечення підвищення ефективності діяльності підприємств.

### Література:

1. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік: навч. посіб. / Бутинець Ф. Ф., Чижевська Л. В., Герасимчук Н. В. — Житомир: ЖІТІ, 2000. — 448 с.
2. Голов С. Ф. Управлінський облік: підручник / Голов С. Ф. — К.: Лібра, 2003. — 704 с.
3. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: учеб. пособ. / Друри К.; [пер. с англ.]; под ред. Н. Д. Эришвили. — [3-е изд.]. — М.: Аудит-ЮНИТИ, 1998. — 783 с.
4. Нападовська Л. В. Управлінський облік: монографія / Нападовська Л. В. — Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2009. — 450 с.
5. Пушкар М. С. Тенденції і закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): монографія / Пушкар М. С. — Тернопіль: Економічна думка, 2000. — 226 с.
6. Управлінський облік: навч. посіб. / [Домбровський В. М., Гнилицька Л. В., Коршикова Л. С.]; за ред. В. М. Домбровського. — К.: КНЕУ, 2005. — 278 с.
7. Хорнгрен Ч. Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер; [пер. с англ.]; под ред. Я. В. Соколова. — М.: Финансы и статистика, 2000. — 416 с.
8. Хоружий Л. И. Проблемы теории, методологии, методики и организации управленческого учета в сельском хозяйстве / Хоружий Л. И. — М.: Финансы и статистика, 2004. — 496 с.
9. Gray I. Cost an Management Accounting / I. Gray. — New York: Picketts D, 1982. — 134 p.
10. Hermanson R. Accounting: A Business Perspective / Hermanson R., Edwards J., Maher M. — New York: IRWIN, 1995. — 926 p.
11. Kaplan R. Advanced Managament Accounting / R. Kaplan, F. Atkinson. — New Jersey: Upper Saddle River, 1998. — 294 p.

Стаття надійшла до редакції 16.11.2012 р.