

ПРОЦЕС ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ В УПРАВЛІННІ

Розглянуто особливості процесу прийняття управлінського рішення, дана характеристика релевантної інформації, визначено етапи формування облікової інформації для управління на рівні підприємства

Постановка проблеми. Характерною рисою сучасного етапу розвитку економіки України є глибокі зміни в усіх її сферах, що впливають на систему управління. Управлінську систему підприємства необхідно розглядати як динамічний процес, бо її форми, методи і функції перебувають під впливом багатьох факторів, як зовнішнього так і внутрішнього характеру, що впливають безпосередньо на ефективність діяльності підприємства. А ефективність діяльності підприємства, в свою чергу, залежить від ефективності процесу управління ним. Діяльність будь-якого підприємства здійснюється з метою отримання певних результатів, які досягають за допомогою управління, що, в свою чергу, являє собою сукупність цілеспрямованих дій з досягнення бажаних результатів. Ефективне управління потребує надійного інформаційного забезпечення, яким в сучасних умовах й виступає управлінський облік. В системі управлінського обліку формується релевантна інформація та пов'язується в одне ціле процес управління і облікова система, за допомогою взаємодії яких досягається максимальна ефективність планування, обліку, аналізу, контролю та прийняття управлінських рішень. Критичний аналіз наукових підходів до інформаційного забезпечення управлінського процесу в умовах становлення ринкових відносин обумовив необхідність уточнення ступеню релевантності інформації та складових управлінського процесу.

Стан вивчення проблеми. Ефективно управляти підприємством та його підрозділами в сучасних умовах неможливо без сутності та змісту управління, або як його ще називають зарубіжні вчені – менеджменту. Хоча поняття “управління” та “менеджмент” близькі за значенням, однак термін “управління”, набагато ширший, тому що він застосовується до різноманітних видів людської діяльності, до сфер та органів управління. Отже, управління – це сукупність цілеспрямованих дій з досягнення бажаних результатів. Воно здійснюється на кожному етапі господарської діяльності і складається з постійно повторюваних елементів [12, с. 12].

В цілому, управління є дуже широким поняттям, що охоплює багато галузей життя, та ґрунтується на системі законів загальнонаукового пізнання та законів економіки. Важливе місце в управлінні належить загальним закономірностям, відкритим кібернетикою: законами зворотного зв'язку, закону єдності управління та інформації тощо. Управління спирається також на закони, що вивчаються іншими науками, які пов'язані з управлінням. Для того щоб найбільш повно використовувати дії законів, необхідно, з одного боку, вміти, виділити дії кожного закону, а з іншого боку – з'ясувати механізм впливу всіх пізнаних законів, що беруть участь в даному конкретному управлінському процесі або явищі. Це також набір дій, їх сукупність, з керівництва людьми і виробництвом з метою досягнення запланованих результатів підприємства. Ці дії, точніше кажучи, види впливів на об'єкт управління, і являють собою функції управління, науково обґрунтована характеристика яких необхідна для ефективної організації управління будь-якої організації, підприємства, установи будь-якої форми власності. У більшості вітчизняних і закордонних джерел кількість таких функцій різна. Звичайно їх називають у кількості від чотирьох до десяти. Основними серед них є: аналіз, планування, організація, керівництво, координація, регулювання, мотивація, облік та контроль [3, с. 15-17]. Необхідно відзначити, що всі розглянуті функції управління найтіснішим чином взаємозалежні і є обов'язковим компонентом системи управління на будь-якому підприємстві. Виключення зі

складу управління хоча б однієї функції робить підприємство вразливим з боку постійно виникаючих загроз і небезпек. Облік є основним джерелом інформаційного забезпечення для здійснення різних функцій управління та виступає у якості основи єдиної системи обліку й статистики, оскільки використовує дані оперативного і статистичного обліку, контролює їх достовірність і одночасно дає велику кількість бухгалтерської інформації для оперативного управління.

Належне виконання завдань бухгалтерського обліку ілюструє частка облікових відомостей в інформаційній сукупності, що використовується у прийнятті управлінських рішень. За умови поглиблення управлінської спрямованості бухгалтерського обліку ця частка збільшується, а дані облікової системи виступають базою прийняття управлінських рішень.

Мета дослідження. Визначення особливостей процесу прийняття управлінських рішень, сутності релевантної інформації та уточнення етапів формування облікової інформації для цілей управління на рівні підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значний внесок у розвиток управлінського обліку у зарубіжних країнах внесли Аксененко А.Ф., Зудилін А.П., Івашкевич В.Б., Ніколаєва С.Н., Сатубалдін С.С., Соколов Я.В., Стуков С.А., Палій В.Ф., Ткач В.І. та інші. Проблемам управлінської орієнтації обліку присвячені роботи українських вчених: Бородкіна О.С., Бутинця Ф.Ф., Валуєва Б.І., Герасимовича А.М., Голова С.Ф., Гуцайлюка З.В., Кужельного М.В., Кузьмінського А.М., Кірейцева Г.Г., Лишиленко Б.М., Мниха Є.В., Пушкар М.С., Рудницького В.С., Нападівської Л., Сопка В.В., Чумаченка М.Г., Шевчука В.О., Шкарабана С.І. і багатьох інших.

Зарубіжні вчені, наприклад, Л. Кіллоуф, В. Лейнінгер, С. Райборн приводять у своїх працях тлумачення поняття управлінський облік, прийняте Американською асоціацією бухгалтерів (American Accounting Association). При цьому управлінський облік вони характеризують як процес ідентифікації інформації, обчислення і оцінки показників та надання даних користувачам інформації для розробки, обґрунтування й прийняття рішень.

Що ж стосується українських вчених, то до найбільш дискусійних проблем відноситься поняття, зміст управлінського обліку та сфера його діяльності. Відсутня єдина точка зору на самостійність управлінського обліку, обмеження його рамок бухгалтерського обліку чи розширення його впливу до меж менеджменту. При цьому якість і оперативність прийнятих рішень залежить від корисності й якості інформації та своєчасного її отримання. Отже, сутність управлінського обліку, можна визначити як виробництво інформації для здійснення ефективного управління. Тому слід погодитись із думками сучасних дослідників, які зводять сутність управлінського обліку до проблеми формування облікової інформації у обсязі, необхідному користувачам для прийняття своєчасних, обґрунтованих управлінських рішень на різних рівнях фінансово-господарської діяльності.

Викладення основного матеріалу дослідження. Кінцевим продуктом управлінської діяльності, її основою є рішення керівника, тобто вибір ним найкращого варіанту дій із багатьох можливих. Реалізація цілей будь-якого організаційного формування забезпечується шляхом прийняття й виконання численних рішень, від якості яких значною мірою залежить ефективність використання ресурсів та отримання фінансових результатів.

Рішення є відповідною реакцією на внутрішні й зовнішні впливи, вони спрямовані на розв'язання проблем і максимальне наближення до заданих цілей. Рішення є процесом, який реалізується суб'єктом управління і визначає дії, спрямовані на вирішення поставленого завдання в запланованій чи фактичній ситуації. У широкому розумінні рішення розглядається як акт реалізації влади з вибором способу дій у конкретній ситуації. Рішенням визначається, хто і що має здійснити, в які строки, з якими затратами праці та коштів, в якому порядку, при якому розподілі обов'язків й відповідальності, за якої організації контролю, яких результатів слід очікувати.

Управлінське рішення – це сукупний результат творчого процесу суб'єкта та об'єкта управління для вирішення конкретної ситуації, що виникла у зв'язку з функціонуванням системи. Управлінські рішення є соціальним актом, що організовує і спрямовує в певне русло діяльність трудового колективу та виконує роль засобу, який сприяє досягненню мети, поставленої перед підприємством [7, с. 10-11].

Значну частину робочого часу менеджер витрачає на прийняття різних управлінських рішень. Ці рішення можуть стосуватися як довгострокових перспектив розвитку підприємства, так і поточних проблем, що виникають у процесі господарської діяльності. Довгострокові або стратегічні рішення пов'язані з майбутніми можливостями, які прогнозуються, і які потребують конкретних кроків сьогодні або найближчим часом. Об'єктом таких рішень зазвичай є інвестиції для збільшення виробничих потужностей, розробка нових виробів або опанування нових ринків тощо.

Поряд зі стратегічними рішеннями менеджери приймають рішення, пов'язані з використанням ресурсів у процесі поточної діяльності. Такі рішення називають короткостроковими або операційними. Вони стосуються головним чином нижчого та середнього рівнів управління. Об'єктом короткотермінових рішень можуть бути ціна і обсяг реалізації продукції, прийняття спеціальних замовлень, скорочення або розширення виробництва певних виробів тощо [1, с. 213].

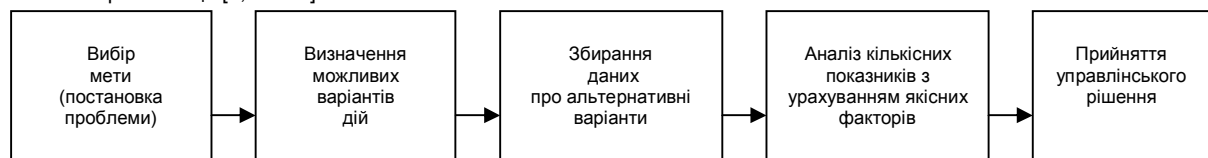


Рис. Процес підготовки і прийняття рішення

Існують різні погляди на те, що є метою діяльності підприємства або організації. Для підприємств, що займаються комерційною діяльністю, такою метою може бути максимізація прибутку або майбутніх грошових надходжень, завоювання лідерства на ринку тощо. Метою некомерційних організацій здебільшого є забезпечення власними послугами споживачів у межах наявних ресурсів. Тому вибір конкретної мети залежить від сфери й умов діяльності компанії. На шляху до обраної мети компанія може зіткнутися з різними проблемами, що потребують розв'язання. У зв'язку з цим завданням менеджера є правильний вибір мети діяльності й чітке усвідомлення наявних проблем.

Другий етап підготовки рішення полягає у виявленні дій, які можна застосовувати для досягнення поставленої мети або розв'язання певної проблеми. Це передбачає дослідження всіх можливих варіантів дій, які можуть бути обрані, але на практиці, звісно, розглядають лише кілька основних альтернатив.

Наприклад, для збільшення прибутку і зміцнення власних позицій на ринку компанія може розглядати такі альтернативи:

- розробляти новий виріб для існуючих ринків;
- розробляти новий виріб для нових ринків;
- шукати нових ринків для існуючих виробів.

Щоб зробити правильний вибір потрібна вся інформація про варіанти дії [1, с. 213].

Здебільшого прийняття рішення передбачає вибір з кількох можливих варіантів того варіанта, який найкращим чином уможливіє досягнення необхідних результатів. На думку С. Паркінсон, М. Рутомджі "рішення, як правило, є наслідком вибору з кількох альтернатив. Якщо вибір очевидний, рішення можна прийняти на нижчому рівні управління" [8, с. 17].

Однак, як тільки питання набуває важливості, вибір між альтернативними напрямками має першочергове значення. У такій ситуації Домбровський В.М. радить керівникові перш ніж прийняти рішення ознайомитися з якомога більшою кількістю думок [2, с. 185]. Рішення має базуватися на думках, а не на фактах, оскільки останні часто дуже складно встановлювати; вони нерідко заводять у глухий кут, їх завжди можна підтасувати.

Приймаючи рішення, важливо виявити приховану причину, що криється за кожним окремих випадком. Зрештою на поверхню випливають деякі постійні фактори, після чого може з'явитися стратегічне рішення, яке нейтралізує такі випадковості.

Умови, в яких необхідно приймати рішення, ряд вчених трактують таким чином:

- а) вибір рішень в умовах визначеності, тобто, коли результат кожної дії відомий;
- б) вибір рішень в умовах ризику, коли кожна дія приводить до визначеного результату, причому кожен результат має відому правдоподібну появу і ці імовірності приймаючому рішення відомі;
- в) вибір рішення в умовах невизначеності, коли кожна дія має багато виходів, правдоподібності яких невідомі [3, с. 10].

Отже, прийняття рішення — цілеспрямований вибір з кількох альтернативних варіантів такої дії, що забезпечує досягнення обраної мети або розв'язання певної проблеми [1, с. 212].

Процес підготовки і прийняття рішення містить кілька етапів (рис.).

Завданням бухгалтера є забезпечення менеджера такою інформацією. Облікова інформація, що використовується для прийняття управлінських рішень, мусить бути релевантною, своєчасною і достовірною. Релевантність означає, що дані обліку мають задовольняти конкретні інформаційні потреби користувачів. У системі бухгалтерського обліку накопичується багато інформації, але це не означає, що вся ця інформація буде корисною для управління. Релевантною є тільки та інформація, що може вплинути на рішення менеджера. При цьому інформація має бути оперативно передана менеджером, оскільки з часом вона втрачає свою цінність. Нарешті, дані обліку не мають містити помилок або упереджених оцінок.

Таким чином, роль бухгалтера в процесі підготовки рішення полягає у своєчасному забезпеченні менеджера достовірною і релевантною інформацією. Різні типи управлінських рішень потребують різних даних. Оскільки значна частина рішень пов'язана з аналізом витрат і доходів, ідеться, насамперед, про релевантні витрати і доходи. Релевантними є витрати і доходи, які можуть бути змінені внаслідок прийняття рішення. Але розв'язання будь-якої проблеми стосується лише майбутніх витрат і доходів. Витрати і доходи, що мали місце в минулому, вже не можуть бути змінені внаслідок прийняття рішення, варіанти якого розглядаються сьогодні. Витрати й доходи, що становлять різницю між альтернативними рішеннями, називають диференціальними витратами та доходами

відповідно. Релевантні витрати і доходи становлять кількісний елемент релевантної інформації. Але в процесі підготовки рішення слід брати до уваги також якісні фактори. Наприклад, розглядаючи витрати на транспортування, не слід обмежуватися тільки порівнянням вартості послуг, треба також враховувати тривалість транспортування та обсяг замовлення.

Отже, завдання бухгалтера – аналітика полягає у зборі і аналізі релевантних показників рішення з урахуванням ще й якісних факторів [1, с. 218].

На думку Н. Цветкової – процес управління включає планування, облік, контроль, аналіз і прийняття управлінських рішень. В сучасних умовах бухгалтерський облік виконує не тільки інформаційну, контрольну, аналітичну функції, а й комунікаційну – передачу інформації менеджерам для прийняття управлінських рішень [9, с. 16].

Інформаційні потреби у формуванні управлінських рішень задовольняються саме за умови забезпечення взаємозв'язку систем управління та підрозділів різних рівнів, де кожний підрозділ має свої інтереси. Реалізація цілей кожного рівня управління можлива за наявності достатньо оперативної та достовірної облікової інформації.

В. Лишилєнко розкриваючи питання місця і ролі облікової інформації в системі прийняття управлінських рішень, підкреслює необхідність окрему увагу приділити

аналізу на підприємствах, які виробляють і реалізують продукцію, оскільки із збільшенням асортименту продукції зростає й кількість варіантів можливих рішень, які можуть приймати менеджери з метою просування продукції на ринок та поліпшення фінансового стану підприємства [6, с. 14].

У зв'язку з цим, виникає необхідність організувати порядок задоволення інформаційних потреб управління в обліковій інформації, що реалізується в декілька етапів: підготовчий, обчислювальний та процес споживання (див. табл. 1).

Вся сукупність інформації містить багато підсистем, які дозволяють забезпечити релевантною інформацією одного менеджера або їх групи, що приймають рішення. Кожна підсистема містить механізм для обробки інформації та зворотного зв'язку. У складі оціночної інформації управлінського обліку організаційної діяльності особлива увага приділяється внутрішній інформації. Вона характеризує різні сторони виробничо-господарської діяльності структурних підрозділів, носить оперативний характер і відображає хід виробництва та реалізації продукції, а також фінансові результати роботи як всього підприємства, так і його структурних підрозділів.

Таблиця 1. Етапи формування облікової інформації для управління на рівні підприємства

Етапи	Завдання	Шляхи вирішення
Перший етап	Формування управлінського рішення облікової задачі або аналіз і опис існуючого рішення. На цьому етапі необхідно визначити: управлінську задачу і її рішення (управлінське); дані, що потрібні для її рішення, систему збору і правила документообороту	Результати, яких планується досягти, і визначення відповідальних за досягнення зазначених результатів, відображення їх у відповідній системі управлінської звітності
Другий етап	Узгодження прийнятих рішень з існуючими управлінськими рішеннями, обліковою політикою й бухгалтерською практикою і діючими на підприємстві обліковими технологіями	Узгодження даних систем обліку, яка наявна інформація може бути використана при формуванні управлінського обліку, і як вимоги управлінського обліку можуть привести до зміни в існуючих облікових даних
Третій етап	Впровадження облікових технологій, максимально адаптованих до потреб управління	Розробка Положення про організацію обліку та складових облікової політики. На цьому етапі здійснюється реалізація прийнятих рішень

Прийняття управлінських рішень, так само як оцінка і контроль, не завжди потребує повної сукупної інформації. В таких випадках необхідна інформація накопичується у функціональних відділах і службах та використовується разом з інформацією, що формується в управлінському обліку. В будь-якому випадку в інформації повинні знайти відображення зв'язки між підрозділами та показниками і процес їх формування [3, с. 20].

Висновки та перспективи подальших досліджень. Таким чином, під обліково-управлінською слід розуміти інформацію, яка дозволяє вести аналіз господарської діяльності і слугувати базою для прийняття управлінських рішень. Для її отримання потрібні первинні аналітичні дані, що формуються на основі різних вихідних даних, які акумулюються з різних джерел. Обліково-управлінська інформація є похідною від первинних даних; між ними лежить виконання аналітичних розрахунків. Проте слід зазначити, що в ролі обліково-управлінської інформації можуть виступати і первинні дані, якщо вони стають предметом аналізу. Для формування управлінської інформації необхідні різні за функціональним змістом початкові дані: бухгалтерські, планові, нормативні, кошторисні та інші, які разом становлять обліково-аналітичне забезпечення. При цьому потреба в тих або інших даних залежить від цілей і напрямків інформаційних потреб управління.

Список використаної літератури:

1. Голов С.Ф. Управлінський облік / С.Ф. Голов: Навч. посібник – К.: Лібра, 2003. – С. 704. 2. Домбровський В.М. Управлінський облік / В.М. Домбровський, Л.В. Гнилицька, Л.С. Коршикова: Навчальний посібник / за ред. В.М. Домбровського. – К.: КНЕУ, 2005. – 278 с. 3. Єршова О.Л. Моделі, методи та засоби інформаційної технології прийняття управлінських рішень в соціально-економічних системах / О.Л. Єршова: Підручник. – К., 2000. – 21 с. 4. Кучеркова С.О. Напрямки покращення фінансової облікової інформації в управлінні діяльністю сільськогосподарських підприємств / С.О. Кучеркова // Облік і фінанси АПК, 2007. – С. 170-171. 5. Ліхтер Т.М. Оцінка інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень // Науковий вісник Національного аграрного університету / Т.М. Ліхтер. – 2008. – Вип. 57. –

С. 203-206. 6. Лишилєнко О.В. Бухгалтерський управлінський облік / О.В. Лишилєнко: Навчальний посібник - центр навчальної літератури – К.: Вища школа, 2006 р., – 523 с. 7. Бутинець Ф.Ф. Моделі і методи прийняття рішень в аналізі та аудиті / Ф.Ф. Бутинець, М.М. Шигун: Навчальний посібник для студентів спец. 7.050106 "Облік і аудит. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – 352 с. 8. Пархоменко В.М. Бухгалтерський облік в Україні / В.М. Пархоменко: Нормативи. Коментарі. ч. 5. – Луганськ: "Промдрук" ДСД "Лугань", 2000. – 336 с. 9. Цветкова Н. Сучасна організація обліку та складання звітності для прийняття управлінських рішень / Н. Цветкова // Бухгалтерський облік і аудит. – № 3 – С. 14-27. 10. Чибісов Ю.В. Місце бухгалтерського обліку в системі бюджетного управління: історичний вимір // Бухгалтерський облік: історичний аспект. Результати дисертаційних досліджень Житомирської наукової школи бухгалтерського обліку і контролю. Монографія / Ю.В. Чибісов, О.В. Олійник. – Житомир: ПП "Рута", 2007. – С. 93-110. 11. Чибісов Ю.В. Бухгалтерський облік як інформаційно-аналітична база бюджетного управління // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Ю.В. Чибісов / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – № 2 (32). – С. 202-207. 12. Чорний Г.М. Управління: концептуальні засади національного менеджменту. Монографія / Г.М. Чорний - К.: ННЦ ІАЕ, 2005. – 102 с. 13. Чумаченко М. Управлінський облік в Україні / М. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит, 2001. – № 2. – С. 45-53.

ЖИТНИЙ Павло Євгенович – доктор економічних наук кафедри банківської справи Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля

АФАНАС'ЄВА І.І. – кандидат економічних наук, доцент Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля