

УДК 657.65.012.32

Скрипник М.І.*доктор економічних наук, професор,
завідувач кафедри обліку і аудиту
Київського національного університету технологій та дизайну***Матюха М.М.***кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку і аудиту
Київського національного університету технологій та дизайну***ВИЗНАЧЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В СИСТЕМІ ІНФОРМАЦІЙНОГО ПОТЕНЦІАЛУ**

Дослідження присвячено визначенню ролі управлінського обліку та звітності під час формування інформаційного ресурсу підприємства. Розкрито вимоги до управлінського обліку, що пред'являються на різних рівнях формування інформаційного потенціалу підприємства. Проаналізовано відмінності індивідуальних компонентів інформаційних завдань управлінського обліку на сучасному етапі розвитку підприємств.

Ключові слова: управлінський облік, інформація, інформаційний ресурс, інформаційний потенціал, джерела інформації.

Скрипник М.И., Матюха Н.Н. ОПРЕДЕЛЕНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В СИСТЕМЕ ИНФОРМАЦИОННОГО ПОТЕНЦИАЛА

Исследование посвящено определению роли управленческого учета и отчетности при формировании информационного ресурса предприятия. Раскрыты требования к управленческому учету, предъявляемые на различных уровнях формирования информационного потенциала предприятия. Проанализированы различия индивидуальных компонентов информационных задач управленческого учета на современном этапе развития предприятий.

Ключевые слова: управленческий учет, информация, информационный ресурс, информационный потенциал, источники информации.

Skrypnyk M.I., Matyukha M.M. DEFINITION OF MANAGEMENT ACCOUNTING INFORMATION IN POTENTIAL

The research is devoted to the role of management accounting and reporting in the formation of an information resource company. Reveals the requirements for management accounting which presented different levels of information forming potential of the company. The differences of individual components of information management accounting tasks in the current development of enterprises.

Keywords: management accounting, information resource, information potential sources of information.

Постановка проблеми. Еволюція розвитку інформаційного забезпечення прийняття рішень офіційно визначила два види бухгалтерського обліку – фінансовий і управлінський. Такий поділ викликаний необхідністю забезпечення системи управління підприємством адекватною системою економічної інформації. Вважається, що фінансовий облік має пріоритетні позиції в організаційній системі забезпечення прийняття рішень на підприємстві. Традиційно прийнято вважати фінансовий облік ієрархічною вершиною інформаційного забезпечення підприємства. Саме для даного виду обліку на вітчизняному рівні визначають нормативні акти, регламентують його ведення для всіх підприємств. У переважній більшості поняття бухгалтерського обліку асимілюють із поняттям фінансового обліку. Відповідно, методологічні засади бухгалтерського обліку розглядаються переважно за фінансовим обліком, призначення якого – формувати фінансову звітність. Вивчаючи управлінський облік, особливу увагу слід звернути на технологічні напрями її формування та представлення користувачам. Автоматизований обробіток інформації стає вагомим технологічним критерієм, що впливає на параметри оцінок, даних користувачами, що робить управлінський облік пріоритетним елементом інформаційного забезпечення зацікавлених користувачів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання теорії і методології використання інформації управлінською ланкою в процесі прийняття рішень висвітлено у працях відомих українських дослідників П.Й. Атамаса [1], М.Т. Білухи [2], Ф.Ф. Бутинця [3], С.Ф. Голова [4], С.В. Івахненкова [5], Л.В. Нападівської [6], М.С. Пушкаря [7], М.Г. Чумаченка [8], а також зарубіжних учених: М.А. Вахрушиної [9],

К. Друрі [10], В.Б. Івашкевича [11], В.Є. Нідлза [12], В.Ф. Палія [13] та ін.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на вагомий проведений дослідження щодо інформаційного забезпечення керівництва, залишається недостатньо розкритою проблема підготовки і подання даних управлінського обліку та звітності в новій постматеріальній економіці. В економічній літературі тривалий час управлінський облік та звітність розглядали як спосіб представлення інформації управлінському персоналу, що звужувало можливості використання даних, оцінки окремих показників як у поточному, так і перспективному відношенні.

Мета статті полягає у визначенні оціночно-моніторингових принципів ведення управлінського обліку та звітності й її окремих показників.

Виклад основного матеріалу дослідження. У теоретичному плані управлінському обліку неабґрунтовано відводиться другорядне місце, переважно його пов'язують з обліком витрат і калькулюванням собівартості продукції. Причиною такого положення, по-перше, є офіційно визнаний державою статус фінансового обліку, фактично для якого він служить і відповідно регламентується. З іншого боку, оскільки фінансовий облік регламентується, він піддається алгоритмізації, що спонукає відводити першочергову базову роль саме фінансовому обліку в програмних інформаційних продуктах з автоматизації обліку.

Але, як свідчить світовий досвід, атрибутом розвиненої ринкової економіки з розвиненою конкуренцією у сфері інформаційного забезпечення є саме управлінський облік. Саме започаткування системи управлінського обліку дало поштовх до розширеного розвитку оперативного інформаційного забезпечення

прийняття ефективних управлінських рішень та формування стратегічного розвитку діяльності підприємств. Без налагодженого управлінського обліку діяльність підприємства стає некерованою або керуваною економічно не грамотно, саме тому даний вид обліку тією чи іншою мірою ведеться фактично на всіх підприємствах – великих, середніх і малих, різного напрямку економічної діяльності. Відповідно до об'єктів, які він обліковує, та до його предмета, це є облік виробничий – на підприємствах із виробництва продукції і послуг, і комерційний – на підприємствах товарного обігу. Логічним тут буде зазначити, що первинний облік і первинна звітність (звіт касира, матеріально відповідальної особи) будуть інформаційною основою бази даних управлінського обліку залежно від належності підприємства до сфери виробництва чи торгівлі, а також залежно від галузей чи підгалузей кожної сфери виробничий та комерційний облік як два види первинного обліку, що об'єднує управлінський, є основою формування управлінської звітності.

Необхідно зауважити, що назву обліку «управлінський» визначили свого часу за кордоном не стільки тому, що інформація, отримувана за даними цього обліку, використовувалася для управління, а більшою мірою тому, що цей облік вели безпосередньо на місцях для управління виробничими чи торговими процесами, тобто для управлінців. Безперечно є те, що управлінський облік ведеться без застосування принципу подвійного запису і, відповідно, без використання рахунків бухгалтерського обліку.

Але управлінський облік не обмежується інформацією, яка фіксується в первинних документах і звітах матеріально відповідальних осіб і узагальнюється в підсумкових регістрах до їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку. Він базується на узагальненні даних бухгалтерського обліку та іншої не облікової систематизованій та узагальненій інформації. Відповідно, згрупувавши дані різноманітних джерел інформації, такий облік у своїй основі є підсумковим, який представляє інформацію у згрупованому вигляді, а відповідно до предмета, який він охоплює, як уже зазначалося, це є облік виробничий, чи комерційний. Відповідно, управлінський облік містить виробничу, комерційну та іншу інформацію, необхідну користувачам, що узагальнюється в системі управлінської звітності. До управлінської звітності можна віднести звітність, яка формується на основі даних такого обліку аналогічно звітності, яку отримують на основі даних бухгалтерського обліку: фінансову і статистичну. Відповідно, управлінський облік характеризується як інструмент (ресурс), необхідний управлінцям для прийняття рішень, що формує систему необхідної інформації у звітних аналітичних формах.

Нині інформаційні функції управлінського обліку значно розширилися, на його основі розвиваються інші напрями інформаційного забезпечення управлінців та бізнес-процесів, такі як контролінг та стратегічний управлінський облік. Розвиток управлінського обліку призводить до зміни організації інформаційної системи підприємства. Наслідком такого розвитку є рівні коригування інформаційних комунікацій підприємства і можливої зміни інформаційного простору управлінців, залежно від економічного стану підприємства. Для виконання функцій менеджера необхідна інформація, а її отримання пов'язане з отриманням нових даних, які можуть вплинути на прийняття рішення, організацію всієї системи комунікацій підприємства. Формування інформаційних ресурсів для різних рівнів

управління може супроводжуватися централізацією (на етапі росту економіки) або децентралізацією (на етапі зрілості) повноважень.

Вимоги до управлінського обліку, що пред'являються на різних рівнях формування інформаційного потенціалу, а також тип і характер даних, що підтримують цей процес, можуть бути різні. Так, на першому рівні, під час постановки цілей, провідну роль відіграють дані зовнішнього характеру: тенденції розвитку економіки в цілому і конкретних ринків, стан конкурентного середовища і динаміка платоспроможного попиту та ін. Інформація внутрішнього характеру (дані про стан виробничого і кадрового потенціалу, продукції, що випускається та ін.) особливо важлива під час вироблення критеріїв оцінки ступеня досягнення цілей структурними підрозділами або конкретними працівниками.

Другий рівень забезпечує розподіл функцій і повноважень у системі управління, від чого залежить добір даних управлінського обліку. Кожний рівень системи управління отримує не тільки певні повноваження і відповідальність, але й сукупність інформаційних потоків і ролей в інформаційному ресурсі підприємства. Таким чином, інформаційне навантаження на певний рівень управління повинно бути адекватним його повноваженням, відповідно, управлінський облік має формувати інформаційно оптимальні потоки даних.

Третій рівень інформаційного ресурсу управлінського обліку формально визначає та закріплює певні ролі управлінців, що має частково формалізувати інформаційний ресурс підприємства. Цей етап полягає у створенні системи внутрішнього та зовнішнього документообігу, який повинен підтримувати систему розроблення і прийняття управлінських рішень.

На четвертому рівні відбувається насичення інформаційної системи оновленими показниками, що характеризують діяльність підприємства в цілому й окремих його підрозділів. Вихідна інформація, яка формується при цьому, необхідна для оцінки досягнутих результатів діяльності, виявлень порушень для їх усунення. Наприклад, підприємство, яке функціонує в конкурентному середовищі, має особливу увагу приділяти інформації про асортимент продукції, що випускається, та елементів, що впливають на дані показники: час введення нових виробів (продукції) в масове виробництво, частка реалізації нових видів продукції в загальному обсязі збуту продукції. Саме на такі показники слід звернути увагу управлінцям підприємства під час характеристики оцінки гнучкості і пристосованості до ринкового середовища.

На п'ятому рівні проходить доповнення створеного інформаційного ресурсу управлінського обліку новими показниками – ефективності і результативності (окупності науково-практичних досліджень і розробок, рентабельності виробництва і продажів нових виробів, ефективності рекламних витрат, витрат на просування продукції тощо).

У спеціальних процедурах формування інформаційного потенціалу на базі управлінського обліку мають бути забезпечені шляхи підтримання конкурентоспроможності та формування показників про запровадження технології, нових засобів виробництва й обслуговування виробничих операцій, доцільність комунікаційної системи і кадровий потенціал підприємства, його структурних підрозділів.

Визначення джерел інформації управлінського обліку є важливим і необхідним елементом планування інформаційного ресурсу. Добір інформації має проводитися з точки зору сприйняття інформації та

економічного потенціалу підприємства, який характеризується організаційними компонентами: безпечністю, оптимальними обсягами і достовірністю. Відповідно, на етапі планування доцільно скласти перелік необхідної інформації для формування оптимальної кількості показників необхідних управлінському персоналу, структуру інформаційної бази в рамках всього підприємства, для його повноцінного функціонування з урахуванням економічної доцільності ресурсу (рис. 1).

Наведена схема має забезпечити орієнтовну тематичну структуру та класифікацію інформації на вхідну, внутрішню та вихідну як можливий варіант реалізації підходу до формування інформаційного ресурсу підприємства залежно від індивідуальних компонентів завдань управлінського обліку. Також представлений варіант буде визначатися характером і масштабом діяльності підприємства з урахуванням конкретної структури підприємства і функціональними обов'язками співробітників, урахуванням технологічної оснащеності. Процедура складання «інформаційного коштика» повинна проводитися з урахуванням споживачів тієї чи іншої інформації всередині підприємства. Таким чином, ставиться завдання визначити, яка інформація потрібна, з яких джерел вона надходить, кому і для яких цілей усередині підприємства вона призначається.

Одне джерело інформації (наприклад, джерело нормативної інформації) може забезпечувати кілька користувачів (підрозділів) усередині підприємства, так само як і потреби одного користувача можуть не обмежуватися єдиним джерелом інформації.

Так, наприклад, служба маркетингу має потребу в отриманні цінової інформації, нормативної, інформації про стан справ у науковій сфері в частині нових розробок, патентів та ін. Природно, що постачальниками такої інформації будуть різні джерела. Облік джерел інформації та їх користувачів усередині підприємства дає змогу найбільш ефективним чином спланувати і організувати власне процес інформаційного забезпечення. Саме управлінський облік завдяки своїм властивостям має стати основою інформаційного забезпечення (елементом інформаційної логістики) потреб різних користувачів в інформації з того чи іншого джерела і прив'язкою цих потреб до даного джерела, що дасть змогу централізувати процес формування інформаційного ресурсу підприємства, що, своєю чергою, може дати скорочення витрат на пошук, збір та обробку інформації.

Централізація забезпечення надходження зовнішньої інформації представляється тим більш актуальною, що саме дані потоки становлять більшу частину споживаної інформації та інтегруються з внутрішньою інформацією, що генерується самим підприємством (бухгалтерський облік і звітність, розроблення нової продукції, облік персоналу та ін.). Подібна централізація більш-менш успішно вирішується засобами сучасних автоматизованих систем обліку. У ході формування інформаційного ресурсу підприємства, основою якого є управлінський облік, має бути вирішено низку організаційних, технічних і технологічних проблем. Переважну більшість такого роду проблем має бути вирішено за

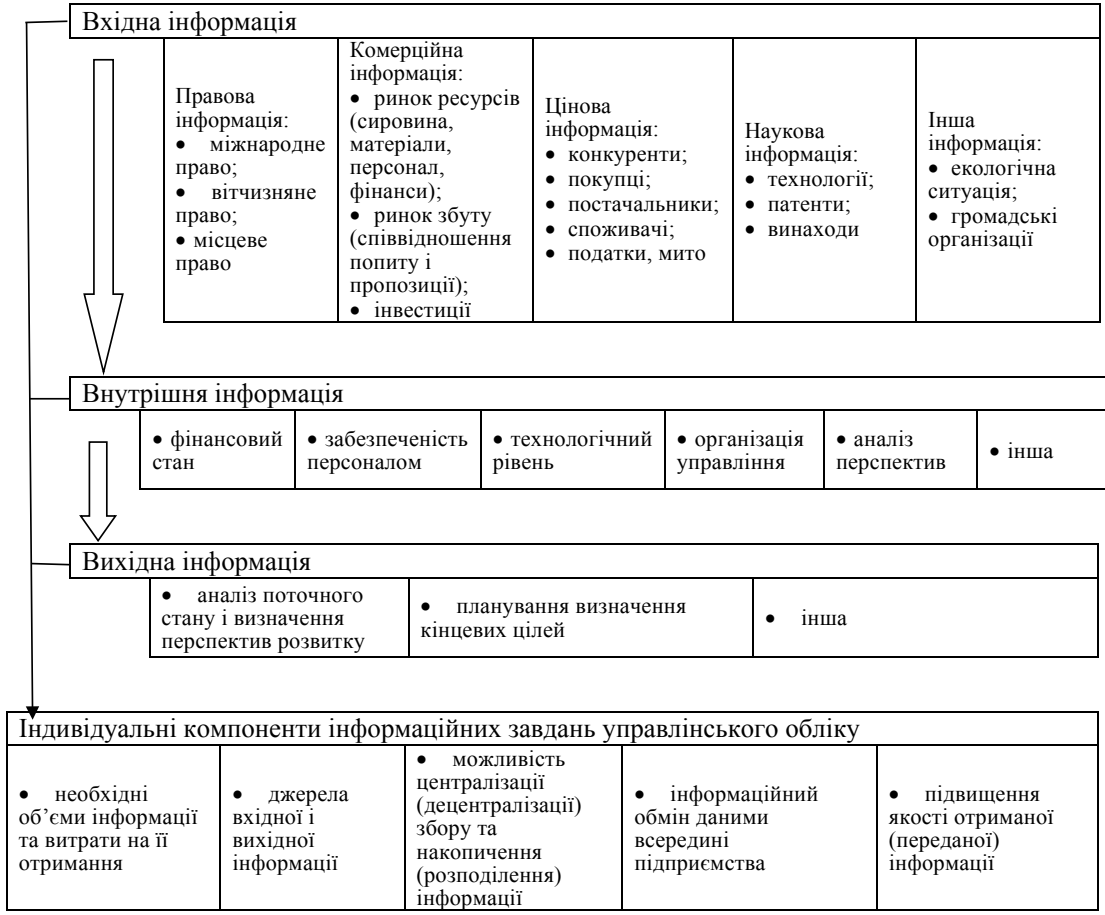


Рис. 1. Інформаційні потоки та компоненти інформаційних завдань управлінського обліку

допомогою використання сучасних автоматизованих систем обліку. Зокрема, це різний формат даних, що надходять із різних джерел (навіть однорідної інформації), що ускладнює її зіставлення і приведення до однакового виду. Інша проблема полягає в різному ступені деталізації інформації, одержуваної з різних джерел, а також асиметричності і недосконалості інформації, що призводить до перешкоджання збору і пошуку необхідної інформації в конкретному випадку, великих витрат праці та часу на її отримання та обробку.

Отримання, подальша обробка та використання інформації – затратні процеси, тому процедура вибору інформаційних джерел повинна виключати переважанню співробітників зайвою інформацією. У зв'язку із цим виникає проблема визначення ступеня довіри до того чи іншого інформаційного джерела. Одне з рішень означених проблем полягає у проведенні оцінки джерел інформації серед самих менеджерів (безпосередніх користувачів інформації). У цьому зв'язку на початковому етапі формування інформаційного ресурсу підприємства має забезпечуватися процедура опитування користувачів щодо добору і представлення інформації. Обробка таких матеріалів має вплинути на систему управлінського обліку підприємства та сформувати рейтинг довіри («якості») використовуваних і потенційних джерел інформації. Так, джерела, які не заслуговують довіри, отримують найменший рейтинг, і навпаки. Таке ранжування може проводитися на основі попереднього досвіду з урахуванням репутації джерела, за рекомендаціями інших фахових підприємств. Необхідною умовою управлінського обліку є моніторинг рейтингу, а також установлення меж, які позначають придатність того чи іншого джерела для використання управлінцями. Формалізація переліку джерел та їх рейтингів може служити для керівництва корпоративним стандартом під час формування інформаційного ресурсу.

Аналізуючи функції планування інформаційного ресурсу різних центрів відповідальності, можна визначити, який структурний підрозділ підприємства бере на себе відповідальність за формування доходів і витрат економічного суб'єкта. У цілому може бути розглянуто такі аспекти:

- центр відповідальності за витратами – структурний підрозділ підприємства, що формує витрати (основні і допоміжні цехи, обслуговуючі підрозділи, об'єкти соціальної сфери і т. п., а також підрозділи, що відповідають за постачання підприємства матеріальними цінностями, рух цінних паперів і використання кредитних ресурсів);

- центр відповідальності за доходами – підрозділи підприємства, що відповідають за реалізацію продукції власного виробництва та товарів (у натуральному і грошовому вираженні), виконання робіт та надання послуг, рух цінних паперів, здачу майна в оренду і т. п.;

- центр відповідальності за прибутком – більшість підрозділів підприємства, де можна зіставляти доходи і витрати за певним напрямом діяльності;

- центр відповідальності за інвестиціями – підрозділ підприємства, формує інвестиційний портфель економічного суб'єкта.

Таким чином, складання плану формування інформаційного потенціалу підприємства передбачає участь у плануванні всіх підрозділів підприємства для вироблення єдиної узгодженої програми функціонування економічного суб'єкта на найближчу перспективу в межах делегування завдань і відповідальності за їх виконанням. Такий підхід є результатом спільного пошуку управлінців підприємства для вироблення кращого рішення щодо використання інформаційних ресурсів. Приймаючи рішення про збір (пошук) тієї чи іншої інформації з того чи іншого джерела, менеджери повинні визначити можливі (прямі і непрямі) витрати, доступність інформації, її достатність і якість.

Висновки. Отже, управлінський облік складається з виробничої та комерційної систем інформаційного забезпечення, є основою для формування інформаційного ресурсу підприємства. Формування релевантної інформації у вигляді згрупованої та систематизованої інформаційної системи є основою для планування, координації управлінських рішень сучасного підприємства.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Атамас П.Й. Управлінський облік : [навч. посіб.] / П.Й. Атамас ; 2-е вид. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 440 с.
2. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку : [підручник] / М.Т. Білуха. – К., 2000. – 692 с.
3. Бухгалтерський управлінський облік : [підручник] / Ф.Ф. Бутинець [та ін.]. – Житомир : Рута, 2005. – 480 с.
4. Голов С.Ф. Управлінський облік / С.Ф. Голов. – К. : Лібра, 2003. – 704 с.
5. Івахненко С.В. Комп'ютерний аудит: контрольні методики і технології / С.В. Івахненко. – К. : Знання, 2005. – 286 с.
6. Нападовська Л.В. Управлінський облік : [монографія] / Л.В. Нападовська. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 390 с.
7. Пушкар М.С. Контролінг – інформаційна підсистема стратегічного менеджменту : [монографія] / М.С. Пушкар, Р.М. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2004. – 370 с.
8. Чумаченко М.Г. Розвиток управлінського обліку в Україні / М.Г. Чумаченко // Баланс. – 2000. – № 23. – С. 27–29.
9. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет : [учеб. для студентов вузов, обучающихся по экон. специальностям] / М.А. Вахрушина ; 6-е изд., испр. – М. : Омега-Л, 2007. – 570 с.
10. Друри К. Управленческий и производственный учет : [учебник] / К. Друри. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 1071 с.
11. Івашкевич В.Б. Организация управленческого учета по центрам ответственности и местам формирования затрат / В.Б. Івашкевич // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 5. – С. 15–18.
12. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл. – М. : Финансы и статистика, 1994. – 495 с.
13. Палий В.Ф. Управленческий учет система внутренней информации / В.Ф. Палий // Бухгалтерский учет. – 2003. – № 2. – С. 57–59.
14. МСА 500 «Аудиторські докази» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://proaudit.com.ua/audit/mijnarodni_standarti_auditu/ponyattya-i-vidi-auditorskix-dokaziv.html.
15. ДСТУ ISO 9001:2009 Національний стандарт України система управління якістю. Вимоги. (ISO 9001:2008, IDT) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.gerele.dp.ua/index/info_dstu_iso_9001-2009.html.