

УДК 657.1:004

КУЗЬ Василь Іванович

кандидат економічних наук

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЯК ІНФОРМАЦІЙНА СКЛАДОВА ПРОЦЕСУ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ

У статті розглянуто важливість системи бухгалтерського обліку як інформаційної складової процесу прийняття управлінських рішень, а також особливості формування облікової інформації в розрізі етапів облікового процесу. Охарактеризовано дії управлінського персоналу щодо усунення побічних ефектів при використанні облікової інформації в цілях управління.

Ключові слова: облікова інформація, обліковий процес, процес прийняття управлінських рішень, релевантність облікової інформації, управлінське рішення.

Постановка проблеми та її зв'язок з важливими науковими і практичними завданнями. Бухгалтерський облік – процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень [1]. Дане визначення характеризує сутність та цільові орієнтири бухгалтерського обліку з точки зору процедурного підходу. В цілях побудови системи управління бухгалтерський облік слід розглядати як процес ідентифікації релевантної фінансової та нефінансової інформації, її вимірювання та передачу користувачам, що дозволяє їм продукувати обґрунтовані судження і приймати управлінські рішення, раціональні у своїй побудові.

Система бухгалтерського обліку функціонує з метою надання користувачам (суб'єктам запиту) необхідної інформації для прийняття управлінських рішень. Дане твердження при дослідженні значення бухгалтерського обліку в управлінні підприємством вимагає розуміння процесу прийняття управлінських рішень та ідентифікації користувачів облікової інформації, їх інформаційних запитів. Також, в рамках практичної реалізації значення бухгалтерського обліку в процесі прийняття управлінських рішень, необхідними заходами виступають дії облікових працівників щодо чіткої ідентифікації інформаційних запитів управлінського персоналу, і як результат, формування масивів облікової інформації відносно етапів облікового процесу на підприємстві.

В умовах ускладнення господарських процесів та можливості вибору обліковими працівниками різних способів визнання та методів оцінки об'єктів обліку ідентифікуються проблеми появи побічних ефектів при використанні облікової інформації в цілях управління, що свідчить про зниження релевантності облікових даних при прийнятті управлінських рішень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Розв'язання проблеми

усунення іррелевантності облікової інформації, головним чином, зосереджено в дослідженнях і публікаціях таких провідних вітчизняних і зарубіжних науковців, як Ф.Ф. Бутинець, М.Ф. Ван Бреда, К. Друрі, С.А. Кузнецова, М.Л. Пятов, Я.В. Соколов, В.В. Сопко, Дж. Фостер, Е.С. Хендриксен, Ч.Т. Хорнгрен та ін.

Незважаючи на велику кількість наукових праць і досягнень у дослідженні проблем функціонування системи бухгалтерського обліку як джерела інформації для прийняття управлінських рішень, є частина питань, які залишаються постійним об'єктом дискусій, і в цілому наукову розробленість цієї проблеми ще не можна визначити вичерпною.

Мета статті. На основі процедурного підходу до аналізу етапів процесу прийняття управлінських рішень ідентифікувати в ньому інформаційно-облікову складову. З метою підвищення релевантності облікової інформації здійснити аналіз формування облікових даних в розрізі етапів облікового процесу. В цілях нівелювання впливу облікової політики на інформаційне забезпечення системи управління дослідити дії управлінського персоналу щодо усунення побічних ефектів при використанні облікової інформації у процесі прийняття управлінських рішень.

Виклад основного матеріалу дослідження із обґрунтуванням одержаних результатів. Прийняття управлінського рішення – це постійна та відповідальна робота для управлінців всіх ланок системи управління суб'єкта господарювання. Необхідність прийняття рішень притаманна всім аспектам та часовим лагам фінансово-господарської діяльності підприємства.

Управлінське рішення – це вибір однієї з можливих альтернатив впливу на керовану систему, тобто це модель, в якій із певного числа варіантів вибирається кращий [4, с. 8]. Під управлінським рішенням, також, слід розуміти акт, спрямований на вирішення проблемної ситуації [7, с. 55].

Таким чином, управлінське рішення має бути спрямоване на забезпечення здійснення регулюючого впливу на керовану систему, яка реалізує вирішення управлінських завдань щодо досягнення цілей фінансово-господарської діяльності підприємства.

Процес прийняття управлінського рішення – це комплекс дій управлінського персоналу, кількість та зміст яких визначається складністю вирішення управлінського завдання, потребою в оперативності прийняття та важливістю прийнятого управлінського рішення на показники фінансово-господарської діяльності підприємства.

Одним із показників функціонування системи управління є здатність управлінського персоналу приймати обґрунтовані управлінські рішення. Успішність результатів від реалізації управлінських рішень багато в чому залежить від поетапних дій управлінського персоналу в процесі їх прийняття. Незважаючи на вид управлінського рішення управлінці всіх ланок повинні дотримуватися комплексу дій спрямованих на чітке визначення цілей рішення, вивчення досліджуваного питання (проблеми) та підходів до його вирішення, ефективну реалізацію управлінського рішення.

Менеджмент як наука про управління та як практична діяльність характеризується різноманітністю підходів до визначення послідовності управлінських дій в ході прийняття управлінських рішень.

Саак А.Е. зазначає, що в класичному розумінні розробка і прийняття управлінського рішення передбачає наступні етапи [7, с. 55]:

1) формулювання завдань та цілей; 2) вивчення проблеми; 3) вибір і обґрунтування критеріїв ефективності та можливих наслідків від прийнятих управлінських рішень; 4) розробка можливих варіантів вирішення управлінських завдань; 5) вибір та кінцеве формування управлінського рішення; 6) прийняття рішення; 7) доведення управлінського рішення до виконавців; 8) контроль за виконанням управлінського рішення.

Складові елементи процесу розробки і прийняття рішення відображають практичне застосування функцій управління до окремого об'єкта управління або ж їх сукупності.

Соколов Я.В. та М.Л. Пятов наводять загальну схему прийняття рішення, яка містить наступні елементи [8, с. 216-217]: 1) ціль – підвищення ефективності господарських процесів. Бухгалтерські дані покликані виявити проблеми управління ними, тому не випадково облік передбачає систему рахунків, за якою кожний рахунок є вікном через яке спостерігає адміністрація; баланс виступає загальним цільовим документом, який оцінює ефективність управління; 2) засоби – ресурси, які дозволяють вирішити проблему, тобто перейти від наявної ситуації до бажаної; 3) ймовірність при наявних засобах вирішити проблему (в даному випадку мова йде про суб'єктивну ймовірність, що вимірює ступінь впевненості управлінця у правильності власного рішення); 4) час, необхідний для вирішення проблеми: чим більший даний час, тим більша можливість допущення помилки в управлінському рішенні; 5) прийняття рішення, що включає з'ясування ситуації, обробку даних, аналіз управлінських альтернатив, вибір оптимального варіанту і його реалізація; 6) контроль виконання – важливий елемент успішного управління; 7) оцінка практично реалізованого рішення і виявлення нових можливостей, пов'язаних з виникненням нової господарської ситуації.

Друрі К. виділяє сім етапів прийняття управлінського рішення, які поділяються на дві групи (етапи процесу планування: 1-5 етап, етапи процесу управління: 5-7 етап) [5, с. 15]: 1) визначення цілей; 2) пошук альтернативних варіантів дій; 3) збір даних, пов'язаних з альтернативними діями; 4) вибір із множини альтернативних дій; 5) реалізація прийнятих рішень; 6) порівняння фактичних і запланованих результатів; 7) корегування виявлених відхилень від плану.

Традиційна схема розробки і реалізації управлінських рішень [4, с. 23] наведена на рис. 1.

Таким чином, зважаючи на різноманітність управлінських рішень за своїм змістом, дії управлінського персоналу на окремих етапах процесу прийняття управлінських рішень є різними. В окремих випадках можливе упущення управлінських дій на певних етапах, для прикладу, якщо необхідно прийняти традиційне чи формалізоване управлінське рішення. Проте, в будь-якому випадку управлінський персонал при прийнятті управлінських рішень опрацьовує певний масив інформації, що вимагає при прийнятті управлінських рішень формувати інформаційне забезпечення даного процесу.

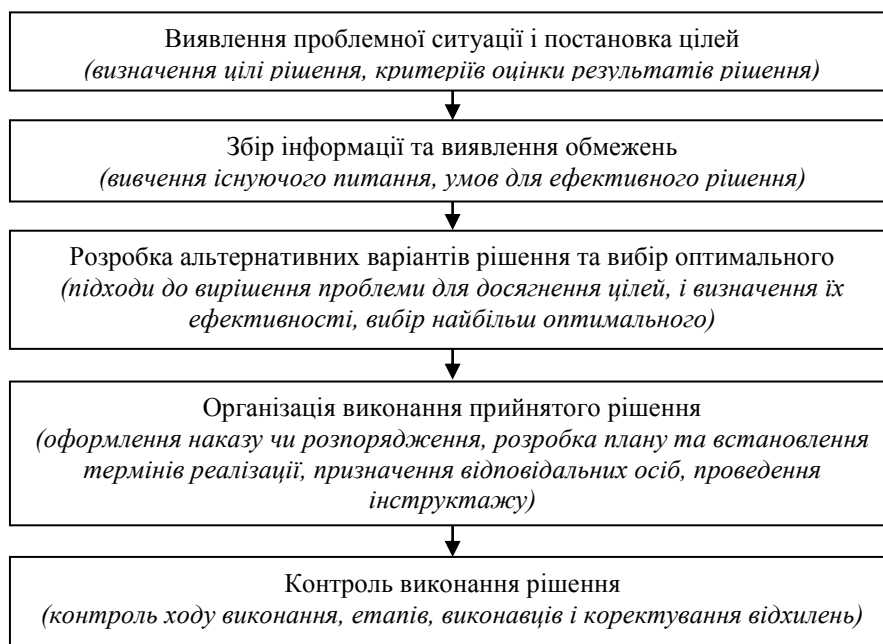


Рис. 1. Традиційна схема розробки і реалізації управлінських рішень

Інформаційне забезпечення процесу прийняття управлінських рішень – це базовий елемент на всіх етапах процесу прийняття управлінських рішень, що виражається в ідентифікації та наданні різноманітних кількісних та якісних показників інформації про внутрішнє та зовнішнє середовище функціонування підприємства відповідно до потреб суб’єкта управління.

В основі інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень стоїть облікова інформація. Під обліковою інформацією слід розуміти дані про господарські операції та об’єкти, що отримуються на всіх стадіях облікового процесу в ході їх ідентифікації та обробки.

Структура облікової інформації в управлінні суб’єктом господарювання наведена на рис. 2.

На етапі облікового процесу – факти господарського життя, формується масив обліково-економічної інформації, яка не оброблена обліковими методами. Даного роду економічна інформація має пряме відношення до фінансово-господарської діяльності підприємства, проте вона характеризується можливістю потенційної ідентифікації в якості облікової інформації або ж віднесенням її до облікової через певний проміжок часу.

В цілях управління суб’єктом господарювання в цілому чи окремими об’єктами його господарської діяльності інформація на рівні фактів господарського життя є важливою виходячи з того вони є основою у здійсненні господарських операцій.

Факти господарського життя, які призвели до змін в структурі господарських засобів або ж джерел їх утворення є господарськими операціями. Здійснення господарських операцій має документальне підтвердження. В даному випадку первинний документ виступає носієм первинної облікової інформації.

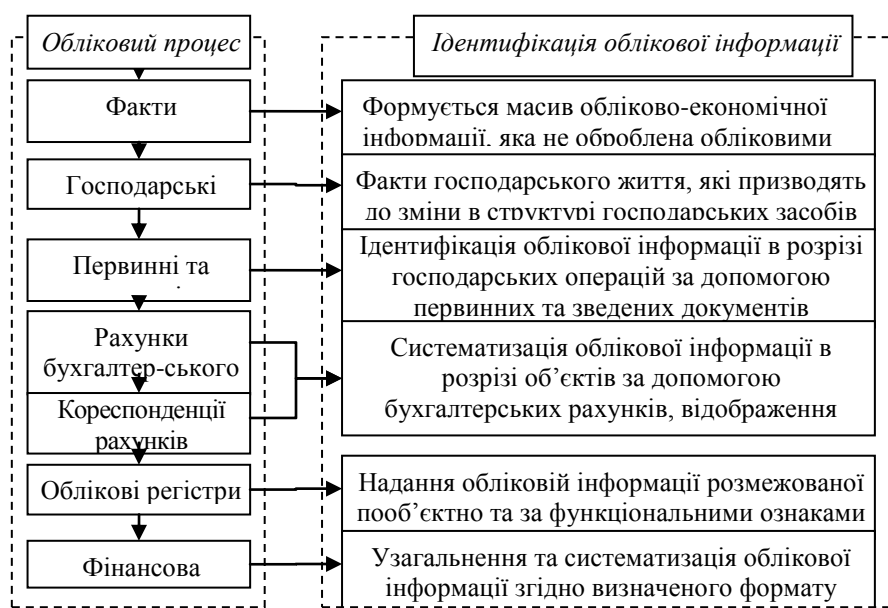


Рис. 2. Облікова інформація в управлінні суб'єктом господарювання

Для управлінського персоналу облікова інформація з первинних документів є цінною в цілях здійснення контролю. Проте, дана інформація характеризує одиничні об'єкти, явища та процеси в господарській діяльності і не відображає всієї сукупності однотипних господарських операцій відносно певного об'єкта чи процесу в рамках визначеного проміжку часу.

Систематизація облікової інформації в розрізі об'єктів чи процесів відбувається за допомогою бухгалтерських рахунків та бухгалтерських проведення. За допомогою даних носіїв облікової інформації здійснюється відображення взаємозв'язків між об'єктами, деталізація облікової інформації про об'єкти в розрізі функціональних ознак.

В цілях управління дана інформація є корисною виходячи з можливості отримання даних про зміни функціонування певного об'єкта активів, пасивів, доходів, витрат та фінансових результатів. Слід відмітити, що інформація з рахунків бухгалтерського обліку перебуває в загальному масиві даних системи бухгалтерського обліку, тобто вона не ідентифікована відносно інформаційних запитів управлінського персоналу. Крім цього, в переважній більшості випадків, дана інформація має тільки вартісне вираження.

Для управління найбільш релевантною є інформація з облікових реєстрів. Облікова інформація в реєстрах систематизується та узагальнюється пооб'єктно та за функціональними ознаками. За потреби, в умовах застосування комп'ютерних технологій, облікові реєстри можуть систематизувати та узагальнювати облікові дані не тільки у вартісному вираженні, але й в натуральному.

Саме дані облікових реєстрів можуть стати основою у побудові різноманітних форм управлінської бухгалтерської звітності, зміст показників яких відповідає інформаційним запитам управлінського персоналу.

Облікова інформація про об'єкти господарських засобів, джерел їх

утворення та про господарські процеси є головним об'єктом облікового процесу. Підсумком здійснення якого є складання звітності суб'єкта господарювання.

Облікова інформація, незважаючи на якому етапі облікового процесу вона формується, при прийнятті управлінських рішень повинна бути релевантною. Релевантна інформація – це інформація, яка необхідна для вирішення управлінського завдання. Відповідно, нерелевантна (іррелевантна) інформація – непотрібна, стороння або ж похідна інформація. Поділ між цими поняттями є досить умовним: наприклад, в ході вирішення управлінського завдання іррелевантна облікова інформація в даний момент, може в подальшому стати релевантною.

Сам термін «релевантність» слід трактувати як відповідність одержуваної інформації до бажаної, крім того, інформація повинна бути корисною при використанні її в інформаційному забезпеченні процесу прийняття управлінських рішень.

Релевантна інформація дозволяє ідентифікувати масив іншої інформації, яка використовується в процесі прийняття управлінських рішень. Це стосується і поняття суттєвості інформації, але суттєвість використовується також в описовому сенсі для визначення того, що взагалі повинно бути або ж необхідне для досягнення певного, ще невизначеного результату. Суттєвість пов'язують також зі значущістю. Незначний масив інформації не забезпечує надійне прогнозування і прийняття обґрунтованих рішень, тобто суттєвість вводить обмеження на інформацію, яка відображається у звітності, в т.ч. управлінській бухгалтерській звітності.

Оскільки релевантна облікова інформація – основа рішення, природним є бажання домагатися її максимальної точності і відповідності управлінській проблемі (запиту).

Використання релевантної інформації полегшує управлінському персоналу аналіз існуючих альтернатив, вибір варіанта з існуючих альтернатив і дозволяє обґрунтувати свої рішення.

В основі будь-якого визначення релевантної інформації лежить твердження, що це інформація, що відноситься до конкретного напрямку управлінської діяльності або ж управлінського рішення. Це твердження може бути уточнено в залежності від того, що є об'єктом управлінської діяльності: цілі, розуміння або рішення.

Для складання звітів для керівництва бухгалтер може включати в них тільки релевантну інформацію, звичайно не забуваючи про весь спектр інформаційних запитів конкретного керівника. Такий релевантний підхід, полегшує оцінку варіантів для суб'єкта, що приймає рішення, скорочує час, необхідний для аналізу і вибору кращого варіанту управлінських дій.

Отже, облікова інформація відіграє важливе значення в процесі прийняття управлінських рішень. Її вагомість підвищується за умови коли облікова інформація в повній мірі задовольняє інформаційні запити управлінського персоналу та не є надлишковою, тобто містить в собі всі характеристики релевантної інформації.

Під час обробки облікових даних, а саме при визнанні та оцінці об'єктів господарських засобів, джерел їх утворення, витрат, доходів та господарських процесів в системі бухгалтерського обліку можуть застосовуватися різні способи та методи. Дана альтернативність при визнанні

та оцінці призводить до ситуації коли ті ж самі об'єкти та процеси в кінцевому їх значенні при узагальненні та систематизації облікової інформації можуть мати різне вартісне вираження.

Даний факт вимагає від управлінського персоналу дотримуватися певних правил при використанні облікової інформації в якості інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень:

1) піддавати сумнівам отриману для прийняття рішення облікову інформацію на достовірність, виходячи з постулату: «значення даних обліку може мати різне вартісне вираження в залежності від обраних до застосування способів визнання та методів оцінки»;

2) враховувати парадокси облікової інформації в ході використання її в якості інформаційного забезпечення при прийнятті управлінських рішень;

3) формувати похідний інформаційний масив на основі даних системи бухгалтерського обліку врахувавши або ж нівелювавши вплив методології обліку на інформаційне забезпечення процесу прийняття управлінських рішень.

До парадоксів облікової інформації та бухгалтерської звітності слід віднести [8; 10]: 1) прибуток є, а грошових коштів немає; 2) грошові кошти є, а прибутку немає; 3) прибуток зріс, а грошових коштів більше не стало; 4) вартість майна змінилася (збільшилася), а прибутку немає; 5) прибуток змінився, а вартість майна ні; 6) отримано реальний збиток, а у фінансовій звітності відображено прибуток; 7) одна і та ж сума може розглядатися або як дохід, або як витрати; 8) обліковий залишок не дорівнює фактичному; 9) сума господарських засобів підприємства не дорівнює їх сукупній вартості.

Виникнення парадоксів бухгалтерської інформації пов'язане з об'єктивними причинами, їх необхідно розуміти та приймати до уваги при прийнятті управлінських рішень.

В більшості випадків парадокси облікової інформації виникають через відмінності у трактуванні ряду важливих для управління категорій з економічної та облікової точок зору. Зокрема, такими категоріями є доходи та витрати, через що підсумкова категорія господарської діяльності – прибуток або ж збиток можуть не характеризувати позитивний чи негативний результат роботи підприємства.

Висновки та перспективи подальших наукових досліджень. Система бухгалтерського обліку є головним джерелом постачання інформаційних ресурсів для системи управління. Облікова інформація є різнобічною за метою створення, взаємозв'язками, послідовністю формування, рівнем відкритості, місцем виникнення тощо. При визначенні виду облікової інформації, надання їй певних характерних рис обліковим працівникам слід ретельно вивчати зміст інформаційних запитів користувачів облікових даних. Таким чином, облікові дані для системи управління повинні ідентифікуватися в якості інформаційного ресурсу на всіх рівнях облікового процесу, що забезпечить підвищення релевантності облікової інформації та максимальне задоволення інформаційних запитів користувачів.

Окремим перспективним напрямом дослідження вагомості та значення системи бухгалтерського обліку як інформаційної складової процесу прийняття управлінських рішень є усунення побічних ефектів при використанні облікової інформації в цілях управління.

Список використаних джерел та літератури:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16 липня 1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України № 73 від 7 лютого 2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=367055&cat_id=293533.
3. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. / 3-є вид., доп. і перероб. / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ПП «Рута», 2003. – 444 с. – С. 16-17.
4. Гевко І.Б. Методи прийняття управлінських рішень: Підручник / І.Б. Гевко. – К.: Кондор, 2009. – 187 с. – С. 8.
5. Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений: Учебник / Пер. с англ. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 655 с. – С. 15.
6. Кузнецова С.А. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: [навчальний посібник] / С.А. Кузнецова. – Мелітополь: ТОВ «Видавничий будинок ММД», 2008. – 230 с.
7. Саак А.Э. Теория управления: Учебное пособие / А.Э. Саак, В.Н. Тюшняков. – Таганрог: Изд-во ТРГУ. – 2003. – 128 с. – С. 55
8. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет для руководителя : учеб.-практ. пособие. – 3-е изд., перераб. и доп. / Я.В. Соколов, М.Л. Пятов. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. – 232 с.
9. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : Навч. посіб. / В.В. Сопко. – К.: КНЕУ, 2006. – 526 с.
10. Хендриксен Е.С. Теория бухгалтерского учета / Е.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда: Перевод с англ. / Под ред. Проф. Я. В. Соколова – М: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.
11. Хорнгрен Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер: Пер. с англ./ Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 416 с.