

DOI: [10.32702/2307-2105-2021.10.94](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2021.10.94)

УДК 657



*Т. В. Косташ,
к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку, аналізу і аудиту,
Чернівецький національний університет імені Ю. Федьковича
ORCID ID: 0000-0001-9027-7043*

*М. Р. Смола,
студентка кафедри обліку, аналізу і аудиту,
Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича
ORCID ID: 0000-0002-1425-3098*

РОЛЬ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В ПРИЙНЯТТІ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ

*T. Kostash
PhD in Economics, Associate Professor of the Department of Accounting, Analysis and Audit,
Yuriy Fed'kovych Chernivtsi National University*

*M. Smola
Student of the Department of Accounting, Analysis and Audit,
Yuriy Fed'kovych Chernivtsi National University*

THE ROLE OF MANAGEMENT ACCOUNTING IN MANAGEMENT DECISIONS

Стаття присвячена дослідженню трактування сутності управлінського обліку та визначенню його важливості в прийнятті управлінських рішень для подальшого ефективного функціонування бізнесу, а також ролі в системі управління підприємством. Проведено огляд наукових та нормативно-правових підходів до тлумачення поняття управлінського обліку через призму функцій управлінського обліку. Наголошено, що управлінський облік є складовою системи управління підприємством, яка виходить за межі бухгалтерського обліку, і призначений для забезпечення персоналу інформацією для ефективного бізнес-планування, обліку, оцінки, аналізу, контролю та, відповідно, прийняття управлінських рішень. Розглядаючи трактування поняття «управлінський облік» через призму низки його функцій визначено його важливість у забезпеченні ефективного функціонування суб'єкта господарювання. Розкрито роль управлінського обліку на кожному з етапів прийняття управлінських рішень, визначено вимоги до інформації, необхідної для управлінського обліку.

The article is devoted to the study of the interpretation of the essence of management accounting and determining its importance in making management decisions for the further effective functioning of the business, as well as the role in the enterprise management system. A review of scientific and regulatory approaches to the interpretation of the concept of management accounting through the prism of the functions of management accounting and highlights the differences in the interpretation of the category. The tasks of management accounting, which are implemented through the functions that are divided into two groups - planning, analysis, coordination, motivation, communication, control, accounting, are studied. Approaches to defining the essence of management accounting, which are divided into four types, are considered. The functions which are

called to provide the organization of information streams, and the functions which define the maintenance of information streams are defined. It is emphasized that management accounting is a component of the enterprise management system, which goes beyond accounting, and is designed to provide staff with information for effective business planning, accounting, evaluation, analysis, control and, accordingly, management decisions. Considering the interpretation of the concept of "management accounting" through the prism of a number of its functions, its importance in ensuring the effective functioning of the entity is determined. The primary purpose of management as decision-making is considered and the classification of the latter is carried out.

The importance of making a management decision for the normal long-term operation of the business, because it is the final stage of the management cycle. The main stages of management decision-making in the scheme are considered and its role at each of the stages of management decision-making is revealed. The requirements to the information necessary for the administrative account are defined, the importance of observance of these requirements to the information is proved and its role at each stage of a management cycle is investigated.

Ключові слова: *управлінський облік; управлінські рішення; бізнес; система управління підприємством; нормативно-правові підходи.*

Keywords: *management accounting; management decisions; business; enterprise management system; regulatory approaches.*

Постановка проблеми. У ринкових умовах господарювання суб'єкти господарювання намагаються вирішити проблему досягнення конкурентоспроможності та ефективності функціонування на вітчизняному та міжнародному ринках. Проте у сучасному світі, переповненому інформаційними потоками, знайти потрібну інформацію і спрямувати її у потрібне русло – завдання не з легких. Недостатній обсяг чи взагалі відсутність якісної внутрішньої облікової інформації негативно впливає на господарську діяльність, оскільки управлінський персонал, не володіючи в повному обсязі інформацією і не маючи до неї швидкого доступу, не спроможний оперативно вирішувати проблемні питання, які виникають на підприємстві. Умови ефективного функціонування бізнесу на ринку зумовлюють необхідність формування інформаційної внутрішньої системи управління підприємством, яка, ґрунтуючись на даних управлінського обліку, сприятиме підвищенню результативності прийняття управлінських рішень у процесі функціонування суб'єкта господарювання. Саме управлінський облік має слугувати наданням оперативної, достовірної та повної інформації, необхідної для прийняття таких управлінських рішень, що оптимізують подальше функціонування бізнесу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню важливості управлінського обліку в прийнятті управлінських рішень, тлумаченню його поняття та визначення його ролі у системі управління підприємством присвячено чимало праць вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів: М. Чумаченка, М. Пушкаря, Л. Нападівської, К. Друрі, Р. Ентоні, З. Гуцайлока, А. Зудилої, О. Волкової, Ч. Гаррісона, С. Голова, В. Єфіменка та ін. У дослідженнях вчених управлінський облік розглядається через висвітлення його завдань, вимог до нього, варіантів організації, через тлумачення значення та суті у системі управління підприємством тощо.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є визначення ролі управлінського обліку в прийнятті ефективних управлінських рішень та його місця у системі управління підприємством через призму дослідження поняття управлінського обліку та функцій, які він виконує на підприємстві.

Викладення основного матеріалу дослідження. З розвитком технологій у промисловості та змін в організаціях виробничих систем, виникають складні та серйозні зміни в управлінні. Для допомоги керівництву у визначенні цілей, точній ідентифікації проблем, пошуку оптимального рішення призначена інформаційна система управлінського обліку, мета якої – забезпечити достовірною та своєчасною інформацією керівників усіх рівнів управління. Відповідно, обов'язки керівника полягають у плануванні, організації, нагляді та контролі, а також у прийнятті управлінських рішень.

Важливо розглянути управлінський облік через трактування самої дефініції у розрізі його функцій. У науковій літературі можна відстежити багатогранність тлумачень поняття управлінського обліку.

Так, М. Чумаченко трактував управлінський облік не як результат «штучного поділу», а цілеспрямований розвиток усього бухгалтерського обліку, який має перетворитися в надійного постачальника інформації для потреб управління, тобто через призму інформаційної функції [1].

С. Голова та В. Єфіменко розглядають поняття «управлінський облік» як процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю всередині організації та для забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів, тобто зі сторони планування, оцінки та контролю [2].

Т. Карпова визначає управлінський облік як інтегровану систему обліку витрат і доходів, нормування, планування, контролю та аналізу, що систематизує інформацію для оперативних управлінських рішень і координації проблем майбутнього розвитку підприємства, тобто враховує його прогностичну функцію [3, с. 29].

О. Волкова розглядає управлінський облік через комунікативну функцію, а саме як систему інформаційного обміну в організації, призначену для ухвалення управлінських рішень, направлених на досягнення цілей всієї організації [4].

У загальному розумінні управлінський облік, як стверджують науковці з Румунії С. Брічіу та С. Капушняну, є невід'ємною частиною управління, який займається визначенням, поданням та інтерпретацією інформації, яка використовується для стратегії, прийняття рішень, ресурсів оптимізації, планування захисту активів та контролем діяльності підприємства [5].

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», управлінський облік – це система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішнього користування у процесі управління підприємством [6].

В економічній літературі підходи до визначення сутності управлінського обліку поділяють на чотири типи:

- 1) як інформаційна система, основна мета якої – комунікації;
- 2) як система обліку витрат і система калькулювання, головна мета якої – збір і надання інформації про витрати;
- 3) як підсистема бухгалтерського обліку, що забезпечує необхідною інформацією управлінський персонал;
- 4) як механізм взаємодії різних підсистем системи управління і методів управління.

Як зазначають З.-М. В. Задорожний та Я. Ф. Аверкин: «управлінський облік потрактовують через призму систематизації й аналізу даних, вважаючи його системою підготовки і економічної інтерпретації інформації для формування стратегічних рішень. Управлінський облік – це інтегрована система збору, обробки та передачі інформації внутрішнім користувачам щодо доходів і витрат підприємств з метою забезпечення ефективного управління собівартістю та отримання позитивного фінансового результату» [7, с. 117].

З точки зору Н. Данілочкіної «управлінський облік – це підсистема управління на підприємстві, яка призначена для збору і агрегування облікових даних, спрямована на вирішення конкретної управлінської задачі. Це може бути, наприклад, обробка фінансової інформації про бізнес-процеси, що протікають на підприємстві, перетворення її до вигляду, зручного для оперативного прийняття управлінських рішень, і надання підготовленої таким чином інформації менеджерам підприємства» [8].

Як видно з вищевикладеного, категорія «управлінський облік» розуміється в більш широкому сенсі як інформаційна підсистема системи управління підприємством (фірмою), здатна об'єднати в собі різні методи управління і підпорядкувати їх досягненню єдиної мети.

Управлінський облік є складовою системи управління підприємством, яка виходить за межі бухгалтерського обліку, і призначений для забезпечення персоналу інформацією для ефективного бізнес-планування, обліку, оцінки, аналізу, контролю та, відповідно, прийняття управлінських рішень. Він посідає вагоме місце в системі управління підприємством, є засобом прямого і зворотного зв'язку між різними управлінськими рівнями господарюючого суб'єкта, а також внутрішнім і зовнішнім середовищем його існування, виступає свого роду інструментом реалізації функцій управління.

Розрізняють функції, які покликані забезпечити організацію інформаційних потоків, і функції, які визначають зміст інформаційних потоків. До першої групи функцій відносять надання інформації, аналіз і планування, до другої – координацію, мотивацію і контроль. При класифікації функцій управління використовується принцип, що враховує зміст процесу управління, з якого випливають такі функції управління: організація, мотивація, планування, регулювання, контроль, облік, які пов'язуються в єдиний процес управління за допомогою комунікації та прийняття рішень.

Функція надання інформації, або функція інформаційного забезпечення, є технологічною функцією управління. За допомогою даної функції управлінський облік виконує завдання представлення інформації для здійснення функцій прийняття рішень.

За допомогою функції планування як методу розробки цілей і завдань підприємства управлінський облік вирішує такі завдання, як: визначення базових показників, що визначають цільову картину організації, створення схеми взаємодії структурних підрозділів підприємства в процесі визначення планових показників, вибір стратегії, тактики функціонування фірми в процесі господарської діяльності тощо.

За допомогою функції аналізу формується системне бачення досліджуваних об'єктів управління.

Сутність функції координації, або організації, зводиться до організації та впровадження заходів, що стосуються розподілу функцій підрозділів підприємства, з метою досягнення поставлених цілей.

Мотивація як функція управління пов'язана з процесом спонукання себе та інших людей до діяльності через формування мотивів поведінки для досягнення цілей підприємства та особистих цілей.

Під функцією контролю розуміється процес, за допомогою якого керівник визначає стан об'єкта з метою прийняття рішення щодо коригування. В результаті керівник визначає свої дії в залежності від їх терміновості і актуальності, розробляє заходи, що вимагають реалізації, потім заходи, які слід реалізувати в наступному звітному періоді.

Функція обліку полягає у реєстрації первинної інформації про господарські явища і процеси.

На думку С. Ф. Голова «функція управлінського обліку охоплює зокрема такі ключові сфери практичної діяльності: управління витратами; зовнішня звітність; фінансова стратегія; внутрішній контроль;

оцінювання інвестицій; управлінський та бюджетний контроль; рішення щодо цін, знижок та продуктів; управління проектами; дотримання законодавства; управління ресурсами; управління ризиками; стратегічне податкове управління; управління фінансами; внутрішній аудит»[9, с.20].

Розглядаючи трактування поняття «управлінський облік» через призму низки його функцій, можна визначити його важливість у забезпеченні ефективного функціонування суб'єкта господарювання.

Сучасні умови господарювання вимагають прийняття рішень на усіх рівнях управління підприємством – від керівників структурних підрозділів до власника підприємства. Прийняття рішення – це завершальний етап управління, який полягає у визначенні конкретного шляху вибору з кількох альтернативних варіантів. Такий вибір ґрунтується на результатах аналізу функціонування того, чи іншого підрозділу або підприємства в цілому, проведеного на основі певних показників, прийнятних для конкретних умов господарювання.

Прийняття рішення можна розглядати як результат психічного процесу, що призводить до вибору способу дій серед кількох альтернатив. Кожний процес прийняття рішень передбачає остаточний вибір. Можна відзначити, що кожне рішення передбачає певний ступінь ризику. Тому важливим є вибір рішення з найбільшою ймовірністю успіху і яке відповідає цілі.

Оскільки прийняття рішення є завершальним етапом управління, важливо розглянути послідовність прийняття управлінського рішення. В економічній літературі виділяють такі основні етапи у прийнятті управлінського рішення (рис.1):



Рис. 1. Етапи прийняття управлінських рішень

Джерело: розроблено авторами з використанням [2; 3; 4]

На першому етапі ідентифікують саму проблему та шукають передумови її виникнення. Після з'ясування проблеми, на другому етапі, визначають критерії для прийняття рішень та мету, наприклад, максимізувати прибуток, збільшити частку ринку, збільшити соціальну відповідальність бізнесу тощо. Третій етап полягає у виявленні альтернативних шляхів вирішення ситуацій, розгляду їх через переваги та недоліки та є надзвичайно важливим, оскільки значно впливає на розвиток подальших дій. На четвертому етапі розробляється модель управлінського рішення з врахуванням лише факторів, що мають відношення до проблеми, без врахування нерелевантної інформації. Надалі відбувається збір відповідної інформації, і фактор об'єктивності відіграє важливу роль у цьому процесі. Це можуть бути первинні або вторинні дані, але вони повинні бути своєчасними і достовірними. Коли всі формальності завершені, а інформація детально опрацьована, можна робити вибір на користь одного зі шляхів вирішення проблеми.

На кожному етапі прийняття управлінського рішення роль управлінського обліку досить важлива, оскільки його суть і полягає у виявленні, вимірюванні, накопиченні, аналізі та підготовці інформації, на основі якої потім приймаються ті, чи інші управлінські рішення.

З точки зору управлінського обліку первинною метою менеджменту є прийняття рішень, які можуть бути класифіковані як виробничі, маркетингові та фінансові. Відповідно, кожний елемент в управлінській звітності є результатом рішення або низки рішень. Для кожного рішення існує інструмент управлінського обліку, однак інструменти управлінського обліку можна використовувати тільки в тому випадку, якщо бухгалтер з управління вірно використовує інформацію, яку вимагає конкретний інструмент.

До інформації, яка застосовується у системі управлінського обліку є низка певних вимог. Як зазначають В.М.Рожелюк та П.Н.Денчук «...в сучасних умовах з'явилися ряд нових вимог, які ставляться менеджерами до системи обліку відносно характеру й обсягу інформації, яка потрібна їм для управління. Зокрема до управлінської інформації висуваються сьогодні такі вимоги:

- своєчасність (інформація повинна випереджати будь-які управлінські рішення, а тому порядок і частота її надання повинні відповідати характеру й періоду виконання завдань, які вирішуються менеджером);

- диференційованість (що стосується повноти й одночасно вимоги про те, що інформація має відповідати запиту менеджера й бути конкретною);
- доступність форми та змісту (зважаючи на різноманітність рівнів компетенції менеджерів, інформація повинна бути викладена в доступній та зрозумілій формі);
- компактність (форми подання звітності та інформації повинні бути простими, але одночасно мають дозволяти контролювати не тільки підсумкові показники, а й їх складові);
- варіативність (інформація має забезпечувати можливість вибору оптимального альтернативного варіанту управлінського рішення)»[10, с. 335].

Основні вимоги до інформації у системі управлінського обліку наведено на рис. 2.

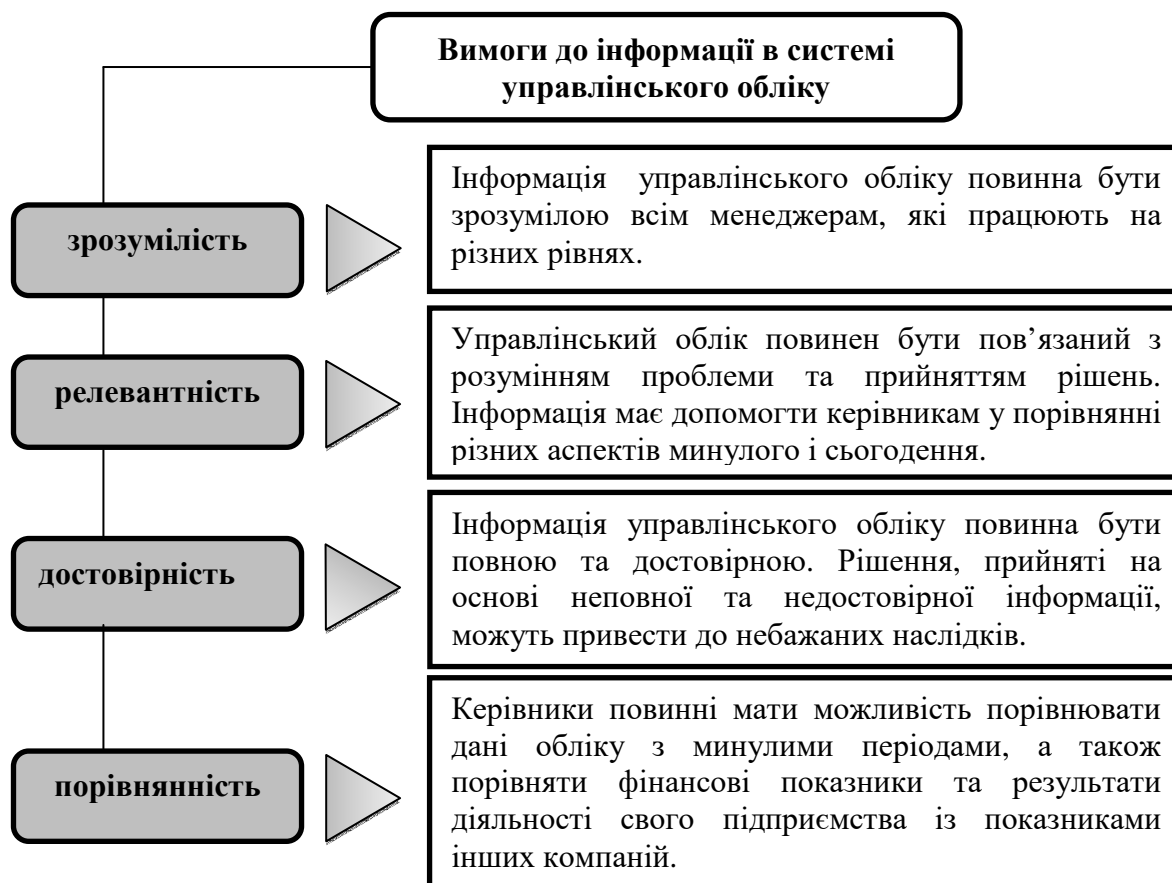


Рис. 2. Вимоги до інформації у системі управлінського обліку

Джерело: розроблено авторами з використанням [2; 3; 4; 7]

Саме інформація забезпечує всі стадії управлінського циклу: аналіз, контроль, планування, прогнозування, тому від її якості залежить ефективність управлінських рішень, а від них, своєю чергою, ефективність функціонування суб'єкта господарювання в майбутньому.

Висновки. З розвитком технологій та промисловими змінами у виробничих системах, підприємства та організації стикаються зі складними та глибокими змінами. Дуже важливо, щоб управлінська інформаційна система була створена для реальної допомоги керівництву з метою встановлення цілей, виявлення проблем, пошуку можливих шляхів їх вирішення, їх оцінки, вибору оптимального рішення. Саме управлінський облік можна розглядати як інформаційну базу підтримки прийняття управлінських рішень. Умовою використання даних обліку є належна його організація з врахуванням поставленої мети та завдань управління, специфіки діяльності конкретного підприємства.

Перспективами подальшого дослідження є розкриття аспектів формування антикризової підсистеми управлінського обліку в сучасних кризових економічних та соціальних умовах функціонування суб'єктів господарювання.

Список літератури.

1. Чумаченко М. Г. Управлінський облік потребує підтримки. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2003. № 5. С. 3-7.
2. Голов С. Ф., Єфіменко В. І. Фінансовий та управлінський облік. Київ, 1996. 554 с.
3. Карпова Т. П. Управленческий учёт: учеб. для вузов. Москва, 2004. 351 с. URL: https://biznesbooks.com/components/com_jshopping/files/demo_products/karpova-t-p-upravlencheskij-uchet.pdf
4. Волкова О. Н. Управленческий учёт: учебник. Москва, 2005. 472 с.

5. Briciu S. and Căpușneanu S. Aspecte ale normalizării contabilității manageriale din România la nivel microeconomic, *Economie teoretică și aplicată*, 2011. Volumul XVIII. № 3(556). pp. 95-106. URL: <http://www.store.ectap.ro/articole/573.pdf>
6. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липн. 1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
7. Задорожний З.-М. В., Аверкин Я. Ф. Управлінський облік: особливості та принципи. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*, 2019. №1. С. 114-120. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/34474>
8. Данілочкіна Н. Контролінг і Управлінський облік. Яку стратегію вибрати: 1С:Підприємство, BAS або ін. платформу? URL: <https://tqm.com.ua/ua/likbez/ua-articles/kontroling-i-upravlinskii-oblik-iaku-strategiehiiu-vibrati#1c-dlya-upr-ucheta>
9. Голов С. Ф. Генезис управлінського обліку. *Бухгалтерський облік і аудит*, 2017. №7-8. С.2-24. URL : https://mrkt.mim.kyiv.ua/ftp/t_articles/G_BOA_7-8_2017.pdf
10. Рожелюк В. М., Денчук П. Н. Історичні передумови генезису управлінського обліку та його есенція в Україні. *БІЗНЕСІНФОРМ*, 2016. №11. С. 331-339. URL: http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/15123/1/business-inform-2016-11_0-pages-331_339.pdf

References.

1. Chumachenko, M. H. (2003), "Management accounting needs support", *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, vol. 5, pp. 3-7.
2. Holov, S. F. and Yefimenko, V. I. (1996), *Finansovyi ta upravlinskyi oblik* [Financial and management accounting], Kyiv, Ukraine, P. 554.
3. Karpova, T. P. (2004), *Upravlencheskij uchjot: ucheb. dlja vuzov* [Management accounting: textbook for universities], Moscow, Russia, P. 351, available at: https://biznesbooks.com/components/com_jshopping/files/demo_products/karpova-t-p-upravlencheskij-uchet.pdf (Accessed 15 Oct 2021).
4. Volkova, O. N. (2005), *Upravlencheskij uchjot: uchebnik* [Management accounting: textbook], Moscow, Russia, P.472.
5. Briciu S. and Căpușneanu S. Aspecte ale normalizării contabilității manageriale din România la nivel microeconomic, *Economie teoretică și aplicată*, 2011. Volumul XVIII. # 3(556). pp. 95-106. available at: <http://www.store.ectap.ro/articole/573.pdf> (Accessed 15 Oct 2021).
6. The Verkhovna Rada of Ukraine (1999), The Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (Accessed 15 Oct 2021).
7. Zadorozhnyi, Z.-M. V. and Averkyn, Ya. F. (2019), "Management accounting: features and principles", *Finansovo-kredytna diialnist: problemy teorii ta praktyky*, vol. 1, pp. 114-120, available at: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/34474> (Accessed 15 Oct 2021).
8. Danilochkina, N. "Controlling and Management Accounting. Which strategy to choose: 1С: Enterprise, BAS or other. platform?", [Online], available at: <https://tqm.com.ua/ua/likbez/ua-articles/kontroling-i-upravlinskii-oblik-iaku-strategiehiiu-vibrati#1c-dlya-upr-ucheta> (Accessed 15 Oct 2021).
9. Holov, S. F. (2017), "Genesis of management accounting", *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, vol. 7-8, pp. 2-24, available at: https://mrkt.mim.kyiv.ua/ftp/t_articles/G_BOA_7-8_2017.pdf (Accessed 15 Oct 2021).
10. Rozheliuk, V. M. and Denchuk, P. N. (2016), "Historical preconditions of the genesis of management accounting and its essence in Ukraine", *Biznesinform*, vol. 11, pp. 331-339, available at: http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/15123/1/business-inform-2016-11_0-pages-331_339.pdf (Accessed 15 Oct 2021).

Стаття надійшла до редакції 20.10.2021 р.