

УДК 657.63:338

В.М. Андрусак, доц., канд. екон. наук

Черкаський національний університет ім. Б. Хмельницького

Інформаційна система управлінського обліку витрат

В статті розглянуто сутність управлінського обліку витрат як інформаційної системи бухгалтерського обліку. На підставі викладених думок узагальнено трактування поняття “інформаційна система обліку”.

управлінський облік, інформаційна система, облік витрат, інформація, система, управління

Поділ бухгалтерського обліку на фінансовий і управлінський є загально визнаним. Фінансовий облік направлений на формування узагальнюючих показників і зовнішньої бухгалтерської звітності. Діюче законодавство конкретизує положення, які визначають його ціль і порядок побудови. В той же час в економічній науці відсутня єдина концепція управлінського обліку, оскільки його організація на кожному підприємстві унікальна і багато в чому визначається особливостями виробництва та управління. Проте незважаючи на значні досягнення в теорії та практиці управління витратами, існують розбіжності щодо розкриття сутності інформаційної системи управлінського обліку витрат. Тому актуальним є вирішення даної проблеми.

Питанням управлінського обліку присвячено велику кількість наукових і практичних публікацій вчених: П.Й. Атамаса, Ф.Ф. Бутинця, М.А. Вахрушиної, С.Ф. Голова, В.М. Добровського, В.Б. Івашкевича, М.Х. Корецьких, О.В. Лишиленка, Л.В. Нападівської, М.С. Пушкаря, В.В. Сопка та ін. Проте, недостатньо вивченими залишаються основи сутності інформаційної системи управлінського обліку витрат. Виникає необхідність глибокого вивчення сутті інформаційної системи управлінського обліку.

Завдання досліджень полягає в необхідності глибокого аналізу та узагальнення наукових розробок стосовно сутності інформаційної системи управлінського обліку витрат.

Більшість із вчених схиляються до думки про те, що управлінський облік є впорядкованою системою управління. Ч.Т. Хорнгрен і Дж. Фостер визначають управлінський облік як ідентифікацію, вимірювання, збір, систематизацію, аналіз, розкладання, інтерпретацію і передачу інформації, яка необхідна для управління якими-небудь об'єктами [1].

В. Палій розглядає управлінський облік як систему та спосіб управління. Вважаємо, що повністю прирівнювати систему управління до системи управлінського обліку необґрунтовано, оскільки основною ціллю управлінського обліку є підготовка інформації для прийняття рішень, а не сам процес прийняття рішень [2, с. 100].

Ряд науковців [3, 4, 5] визначають сутність управлінського обліку як інтегрованої системи обліку витрат і доходів, нормування, планування, контролю і аналізу, яка систематизує інформацію для оперативних управлінських рішень і координації проблем майбутнього розвитку. Є.А. Мізіковський, характеризуючи

управлінський облік як систему, робить акцент на двох важливих моментах, які не завжди прослідковуються у вище розглянутих визначеннях: управлінський облік, по-перше, дозволяє обґрунтувати поточні і перспективні управлінські рішення, а по-друге, являє собою сукупність систематичного і проблемного обліку [6].

Із врахуванням викладених точок зору, систему управлінського обліку можна розглядати як процес особливої систематизації виробничо-фінансової інформації за допомогою її ідентифікації, збору, обробки і інтерпретації з ціллю належного забезпечення користувачів інформацією в ході прийняття обґрунтованих управлінських рішень і їх виконання. Функції управлінського обліку набагато ширші: практично він представляє собою інтегровану систему нормування, планування, обліку і аналізу, кінцева мета якої – обґрунтування і підготовка управлінських рішень. Процес прийняття управлінських рішень тактичного і управлінського характеру базується на інформації про витрати і фінансові результати діяльності підприємства. Ця інформація у відповідності із практикою інформаційного управління діяльністю підприємства формується в системі управлінського обліку.

Для більш повного розуміння терміну “інформаційна система” доцільно детально розглянути, що мається на увазі під інформацією і яким чином вона утворює систему. Американський вчений Клод Шеннон, який заклав основи теорії інформації розглядає інформацію як зняту невизначеність наших знань про окремі об’єкти [7].

Н.В. Макарова визначає інформацію як свідчення про об’єкти і явища оточуючого середовища, їх параметри, властивості і стан, які зменшують наявний про них ступінь невизначеності, неповноти знань [8]. Інформація – це свідчення про осіб, предметах, фактах, подіях, явищах і процесах, які виражені в якій-небудь об’єктивній формі, що забезпечує можливість їх зберігання і поширення. Інформація є характеристикою не повідомлення, а співвідношення між повідомленням і його споживачем. Відповідно під інформацією можна розуміти процес обміну сукупністю даних із їх одержувачем. Таке тлумачення дозволяє відрізнити інформацію від даних.

Що стосується терміну “система”, то під нею слід розуміти будь-який об’єкт, який одночасно розглядається і як єдине ціле, і як об’єднана в інтересах досягнення поставлених цілей сукупність різнорідних елементів. Додавання до визначення “система” слова “інформаційна” вказує ціль її створення і функціонування. Інформаційні системи призначені забезпечувати збір, зберігання, обробку, пошук, видачу інформації, яка необхідна в процесі прийняття рішень задач із будь-якої області. Таким чином інформаційна система – це взаємозв’язана сукупність засобів, методів і персоналу, які використовуються для зберігання, обробки і видачі інформації в інтересах досягнення поставлених цілей.

Інформація, яка формується в результаті збору і обробки облікових даних, засоби і методи її обробки, а також її користувачі утворюють інформаційну систему бухгалтерського обліку. Отримані відомості доцільно розглядати в двох напрямках. Перший пов’язаний із задоволенням потреби, яка викликана існуванням бухгалтерського обліку як обов’язкової функції управління. Виходячи із цього закономірно визначити облік як систему спостереження, виміру, реєстрації, обробки і передачі апарату управління інформації про господарську діяльність. Другий напрямок пов’язаний із необхідністю обслуговування інформацією інших функцій управління: контроль, планування, регулювання і т.д. При цьому облік користується послугами різних його функцій, в чому також

знаходить вираз його зв'язку із ними. Як функція управління виробництвом облік керується принципами управління, що не протирічить розумінню його як ланки управління, а навпаки, ще раз підкреслює взаємодію із іншими функціями і в першу чергу з функцією контролю.

Бухгалтерська інформація сама по собі не може служити базою для прийняття обґрунтованих управлінських рішень без попередньої контрольної-аналітичної обробки. Тому важливим моментом стає інтеграція обліку і контролю в єдину інформаційну систему. Стосовно до господарської діяльності підприємств доцільність такого об'єднання, на наш погляд, визначається наступним:

- необхідністю представлення інформації у вигляді, найбільш придатному для прийняття обґрунтованих управлінських рішень;
- підвищенням оперативності прийняття даних рішень;
- необхідністю здійснення одного із основних принципів сучасного управління – управління за відхиленнями, у зв'язку з тим щоб його суб'єкт мав можливість реагувати не тільки на явні, але і на скриті відхилення від заданих параметрів;
- прагненням автоматизувати прийняття стандартних управлінських рішень для оперативного регулювання виробничо-фінансової діяльності;
- необхідністю точно і об'єктивно визначати результати внутрігосподарського розрахунку, щоб на підсумкові показники роботи окремих центрів відповідальності відносились тільки ті відхилення, які залежать від якості їх роботи за звітний період.

Таким чином при виконанні інформаційної функції бухгалтерським обліком і її інтеграції з контролем виробляється обліково-контрольна інформація, яка представляє собою продукт праці бухгалтерів.

Інформаційний процес в управлінському обліку включає декілька етапів: підготовчий, обробки і передачі. На підготовчому етапі виконується збір вихідних і формування первинних облікових даних. В процесі обробки вихідні дані групуються, накопичуються і узагальнюються. На етапі передачі дані використовуються різними службами. Відповідно інформаційний процес – це приведення в дію інформаційного забезпечення.

Інформаційне забезпечення можна визначити як представлення інформаційних ресурсів в розпорядження якого-небудь об'єкта чи суб'єкта. Воно включає не тільки продукт праці – інформацію, але і діяльність. На його основі виділяється забезпечуюча функція обліку, яка передбачає конкретний вид і форму повідомлення, терміни і періодичність поставки інформації, ступінь деталізації, узагальнення і аналітичність інформації яка поставляється для кожного споживача. Відповідно її можна розглядати як інтегровану систему комунікаційного процесу. Проте слід відмітити, що облік виходить далеко за рамки останнього, тому комунікація є лише одним із його елементів. Для прийняття рішень залучається не вся сукупність наявних даних, які характеризують різні факти, що зв'язані із функціонуванням керованого об'єкта.

Тому можна відмітити, що система інформаційного забезпечення – це сукупність споживачів і творців інформаційних потоків, які містять необхідну інформацію, що враховує об'єктивні потреби споживачів, а також спеціалізованих інформаційних підрозділів, які забезпечують зв'язок між споживачами інформації, її зберігання, пошук, відбір і надання споживачам. Таким чином інформаційне забезпечення представляє собою процес задоволення інформаційних запитів, який складається з неперервної підготовки і видачі обліково-контрольної інформації споживачам у відповідності з їх запитами.

Інформаційне забезпечення здійснюється за допомогою наступних етапів. На першому етапі приступають до групування витрат і аналітичних розрахунків, які

проводяться в залежності від ступеня їх залежності від зміни об'ємів виробництва і продаж, до розрахунків, що базуються на величині маржинальних витрат і доходів, до визначення варіантів рішення на підставі даних систем обліку повних і змінних витрат.

Для прийняття управлінських рішень на малих підприємствах можуть використовуватися дані бухгалтерського фінансового обліку при умові забезпечення їх деталізації на основі розробленого структурованого робочого плану рахунків і оперативності обліку, яка передбачає відображення господарських операцій в день їх здійснення. Крім того можуть бути використані методики, які передбачають трансформацію даних бухгалтерського фінансового обліку і представлення їх в контексті, що необхідний для прийняття управлінського рішення. У великих організаціях використання структурованого робочого плану рахунків, забезпечення оперативності обліку в багатьох випадках не дозволяє сформувати релевантну інформацію. Це пов'язано з тим, що бухгалтерська служба фіксує факти господарської діяльності на підставі первинних документів, які можуть поступати із значним відставанням, що знижує релевантність інформації яка формується. В той же час затрати на трансформацію даних бухгалтерського фінансового обліку можуть бути суттєві у зв'язку із великою кількістю самих різних коригувань.

На другому етапі визначаються інформаційні потреби менеджерів для цілей прийняття рішень. Саме ці потреби повинні бути поставлені в основу проєктованої системи управлінського обліку і контролю витрат. В ході аналізу інформаційних потреб менеджерів на підприємствах промисловості виявлені потреби в формуванні оперативної інформації на рівні дирекції і керівників окремих центрів відповідальності.

На третьому етапі виконується розробка управлінського плану рахунків, який складається із врахуванням виділених центрів відповідальності, а також форм управлінської звітності. Групування рахунків відповідає структурі управлінських звітів. В процесі диференціації витрат розглядаються перш за все ті види витрат, які мають найбільше вартісне значення, і витрати які важливі із точки зору підтримання конкурентних переваг. Крім того, приймається до уваги можливість віднесення витрат на ті або інші об'єкти обліку (види продукції, підрозділи, центри відповідальності).

В системі управлінського обліку і контролю витрат при потребі розробляється додаткова аналітика, яка характеризує специфіку інформаційних потреб осіб, що приймають управлінські рішення. Аналітика в плані рахунків управлінського обліку дозволяє структурувати інформацію таким чином, щоб на її основі можна було сформувати управлінську звітність, яка є основою для проведення аналізу і послідуочого прийняття рішень.

На заключному етапі виконується розробка регламенту функціонування системи управлінського обліку і контролю витрат, яка вимагає виконання наступних дій: розробка і затвердження графіка документообороту в системі управлінського обліку; перегляд і внесення змін в положення про планово-економічний відділ і посадові інструкції; розробка і затвердження облікової політики для цілей управлінського обліку. Ціллю бухгалтерського управлінського обліку є забезпечення інформацією менеджерів, які відповідальні за досягнення конкретних виробничих цілей.

До бухгалтерської управлінської інформації, яка створена і підготовлена для менеджерів пред'являються інші вимоги, ніж для інформації, яка призначена для зовнішніх користувачів. В управлінському обліку можливе використання як не кількісної інформації (чутки, результати соціологічних опитувань), так і кількісної, яка в свою чергу ділиться на облікову і необлікову. Принцип документального обґрунтування облікової інформації в управлінському обліку може ігноруватись, у зв'язку із чим використовуються як фактичні, так і прогнозні оцінки.

Інформація, яка формується в управлінському обліку та контролі витрат носить конфіденційний характер і вимагає захисту. Оскільки корисність інформаційної системи управлінського обліку і контролю витрат підвищується в результаті використання передових інформаційних технологій в процесі її функціонування на підприємствах промисловості повинні використовуватися комп'ютерні програми.

Інформація, яка виділяється за тією чи іншою ознакою в управлінні витратами виконує певні обов'язки, які сприяють найбільш повному досягненню цілей, що стоять перед ними. Збої в їх реалізації, які обумовлені недоліками в формуванні даних, що належать до якого-небудь класу інформації неминуче ведуть до появи проблем в управлінні витратами. Для ліквідації можливості виникнення такого роду явищ необхідне створення оптимальних умов для отримання найбільш якісної інформації за всіма перерахованими вище напрямками її класифікації, що передбачає уважне вивчення обставин формування відповідних даних і визначення порядку їх використання в управлінні.

Економічна інформація показує економічні відносини які мають місце в житті. На рівні промислового підприємства вона характеризує процеси які протікають на ньому: постачання, виробництва продукції і її продаж. Використовуючи цей тип інформації керівники підприємства проводять оцінку економічної ситуації і виконують регулювання його виробничо-господарської діяльності. Саме економічна інформація дає можливість встановити ступінь досягнення цілі створення підприємства і на цій основі визначити доцільність продовження на ньому відповідного виробництва. В управлінні витратами даний тип інформації займає найбільшу питому вагу. Тому її збору, обробці і послідуєчій передачі конкретному споживачу в досліджуваній обліково-економічній системі приділяється особливо пильна увага.

Економічна інформація за ознакою приналежності до функцій управління і контролю витрат може бути представлена більш деталізовано. Тому її слід поділяти на окремі види економічної інформації: нормативну, планову, облікову, контрольно-аналітичну і командно-розпорядчу.

Нормативну інформацію виражають різного роду норми і нормативи. З їх допомогою визначають оптимальний стан окремих сторін діяльності підприємства. Між нормами і нормативами існують деякі відмінності. Нормативи встановлюють параметри оптимального протікання процесів постачання, виготовлення продукції і її продаж. Їх розробляють у формі лімітів споживання матеріалів і електроенергії, нормативів запасу матеріальних цінностей, нормування завдань виробництва виробів і т.д. Норми пов'язані виключно із витратою ресурсів. Вони складаються на кожну технологічну операцію, виріб і деталі та вузли які входять в нього, а також напівфабрикати власного виробництва, які є основою для виготовлення кінцевого продукту. За допомогою норм здійснюється регулювання процесу споживання ресурсів у відповідності із діючою технологією виробництва, розробляються планові показники за витратами, ведеться облік і контроль витрат.

Планова інформація в натурально-вартісному виразі визначає діяльність підприємства в плановому періоді. З її допомогою встановлюється найбільш оптимальне, на думку менеджерів, співвідношення між об'ємом продаж, витратами і споживанням у відповідній величині факторів виробництва. Після затвердження планових показників цей вид інформації приймає форму управлінських рішень, які обов'язкові для усіх працівників підприємства. Планова інформація, яка визначає споживання ресурсів, базується на даних управлінського обліку і контролю витрат.

Обліково-контрольна інформація виражає реальні події і факти, які мають місце в економіці підприємства і за його межами. Вона виробляє їх контрольно-

аналітичну інтерпретацію. Її формують не тільки в управлінському обліку, але і інших видів обліку. Переважну частину інформації яка використовується в управлінні отримують за допомогою бухгалтерського управлінського обліку, що характеризується великою повнотою охоплення діяльності підприємства, аналітичністю представлених даних і їх цільовою направленістю на максимізацію отримуваного прибутку.

Поділ інформації в залежності від економічної ролі в управлінні на оперативну, тактичну і стратегічну обумовлений періодичністю її формування. Дана класифікаційна ознака має відношення до всіх видів інформації яка використовується в управлінні витратами. Період часу який охоплює та чи інша інформація виражає уже реалізовані або тільки ще прийняті рішення. По мірі росту тривалості планового періоду складність отримання інформації яка використовується для їх виробництва зростає. Підвищення складності інформації в залежності від періоду її формування визначає склад її користувачів. Чим складніша інформація тим в більшій мірі вона є об'єктом оцінки провідних керівників підприємства.

Стан управління витратами залежить від якості інформації. Це визначається її відповідністю вимогам суб'єкту управління. Вони характеризуються наступними критеріями: повнота, своєчасність, достовірність інформації і т.д. Найбільш прийнятною у правлінні витратами рахується інформація яка відповідає критеріям її якості. Це дозволяє керівникам підприємства досить ефективно виконувати управління витратами. Проте абсолютно повне рішення цієї проблеми в даний час не є можливим, оскільки значна частина інформації яка використовується в управлінні витратами на вітчизняних підприємствах є недостатньо точною. Інформація яка абсолютно безкорисна для менеджменту або відповідає вказаним критеріям в незначному ступені вважається такою яка не відповідає критеріям її якості. Вона повинна бути перетворена або повністю виключена із складу даних які формуються в системі обліку і контролю витрат.

З якістю інформації тісним чином пов'язане питання із ступеню її достатності. При наявності якісної інформації яка відповідає вимогам управління його інформаційне забезпечення буде повністю достатнім. Така інформація містить в собі, як правило, всі необхідні для правильного планування і успішного регулювання виробництва дані. Виключення становлять випадки коли вона має неправильну адресу. Ця ситуація має місце в умовах коли керівникам низових ланок підприємства поступають надмірно узагальнені дані про споживання ресурсів які знаходяться в сфері їх контролю. Для організації управління витратами на вказаному рівні представлення лише такого роду інформації є помилкою. Вона буде явно недостатньою. Тут потрібна більш деталізована інформація. Тому в цій ситуації буде проявлятися дефіцит інформації, яка вимагає удосконалення її адресації або формування нових (додаткових) показників.

Отже, розглянута класифікація інформації служить основою створення гнучкої і дієвої системи управлінського обліку витрат. Для послідуочого вирішення питань її побудови потрібно визначити конкретний механізм функціонування даної системи, встановити правильну адресацію сформованої в ній інформації і порядок її надання користувачам.

Список літератури

1. Хонгрэн Ч.Т. Бухгалтерский учет: Управленческий аспект / Ч.Т. Хонгрэн, Дж. Форстер. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 416 с.

2. Палий В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета) / В.Ф. Палий. – М.: ИНФРА-М, 2009. – 279 с.
3. Голов С.Ф. Управлінський облік: підручник / С.Ф. Голов. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.
4. Атамас П.Й. Управлінський облік: навчальний посібник / П.Й. Атамас. – 2-е вид. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 440 с.
5. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік / Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Давидюк, Н.М. Малюга, Л.В. Чижевська. – Ж.: ПП “Рута”, 2002. – 480 с.
6. Мизиковский Е.А. Управленческий учет: необходимость и действительность // Бухгалтерский учет, 1995. – №8. – С. 42.
7. Шеннон Клод Э. Работы по теории информации и кибернетике / Клод Э. Шеннон. – Издательство иностранной литературы. – 1963. – 832 с.
8. Макарова Н.В. Информатика. Учебник для Вузов / Н.В. Макарова. – М.: Финансы и статистика, 2009. – 768 с.

В. Андрусяк

Информационная система управленческого учета затрат

В статье рассмотрено сущность управленческого учета затрат как информационной системы бухгалтерского учета. На основании изложенных мнений обобщенно трактовку понятия “информационной системы учета”.

V. Andrusyak

Management information system of cost accounting

The article focuses the nature of managerial cost accounting as an information system of accounting. On the basis of the views of generalized interpretation of the concept of “information system of accounting”.

Одержано 28.09.12

УДК 334+338.26+338.242

Н.М. Бондар, доц., канд. екон. наук

Національний транспортний університет, м.Київ

Правові передумови формування організаційно-економічного механізму партнерських взаємодій держави і приватного сектору в Україні

В статті наведена загальна характеристика діючої нормативно-правової бази, що регулює засади партнерських взаємодій держави і приватного сектору в Україні.є
державно-приватне партнерство, організаційно-економічний механізм, правове регулювання

Постановка проблеми та її зв'язок з важливими науковими і практичними завданнями. Розробка організаційно-економічного механізму управління розвитком транспорту на основі партнерських взаємодій держави і приватного бізнесу потребує наявності відповідного правового забезпечення. В Україні вже створені певні правові засади державно-приватного партнерства (ДПП). В той же час недосконалість правового середовища, відсутність довіри до владних структур гальмують активізацію проектів ДПП.

© Н.М.Бондар, 2012