

СЕКЦІЯ 6 БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657:334.723

Мошковська О.А.*кандидат економічних наук, доцент,
докторант кафедри бухгалтерського обліку
Київського національного торговельно-економічного університету*

ІНФОРМАЦІЯ В СИСТЕМІ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ПІДПРИЄМСТВ

В статті розглянуто сутність, місце і роль інформації в системі управлінського обліку відповідно зарубіжної і вітчизняної облікової практики. Інформаційні потоки, які циркулюють в системі управління, розподіляються на вхідні і вихідні. Інформація в системі управлінського обліку виробничих підприємств містить елементи нормування, планування, прогнозування.

Ключові слова: управлінський облік, інформація, система, управління, забезпечення, виробництво, підприємство.

Мошковская Е.А. ИНФОРМАЦИЯ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

В статье рассмотрены сущность, место и роль информации в системе управленческого учета в соответствии с зарубежной и отечественной учетной практикой. Информационные потоки, циркулирующие в системе управления, классифицируются на входящие и выходящие. Информация в системе управленческого учета производственных предприятий имеет элементы нормирования, планирования, прогнозирования.

Ключевые слова: управленческий учет, информация, система, управление, обеспечение, производство, предприятие.

Moshkovska O.A. INFORMATION SYSTEM MANAGEMENT ACCOUNTING MANUFACTURING COMPANY

In the article essence, place and role of information in the system of management accounting according on foreign and native accounting practice is considered. Information flows which are circulating in the system of management accounting divide on incoming and outgoing. Information in the system of management accounting includes elements of setting, planning, forecasting.

Keywords: management accounting, information, system, management, maintenance, production, enterprise.

Постановка проблеми. Мінливі умови господарювання, які мають прояв в постійних змінах нормативно-правової бази, а також політично-економічних векторів розвитку суспільства, зумовлюють необхідність отримання достовірної і доцільної інформації з метою прийняття менеджерами різних рівнів своєчасних управлінських рішень, на основі яких створюються можливості для підприємства закріпитися в певному сегменті ринку, а також освоїти нові ринки збуту, підвищити рівень продуктивності праці, рентабельності та власної конкурентоспроможності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Концепція, принципи і функції, а також місце і роль управлінського обліку в системі управління підприємством детально розглянуті в наукових працях, монографіях і дисертаційних дослідженнях, навчальних посібниках і практичних рекомендаціях як зарубіжних, так і вітчизняних вчених: Х. Андерсона, П.Й. Атамаса, І.М. Богатої, Ф.Ф. Бутинця, М.А. Вахрушиної, С.Ф. Голова, Т.П. Карпової, О.М. Кізілова, Д. Колдуелла, В.С. Лєня, Л.В. Нападовської, Б. Нідлза, М.С. Пушкаря, Дж. Фостера, Ч.Т. Хорнгрена.

Сутність інформації, її значення в обліково-управлінському процесі підприємства досліджувались І.А. Авровою, А. Апчерчем, Е.А. Аткинсоном, Р.Д. Банкером, М.М. Беньком, К.Ю. Вороновою, С.В. Івахненковим, Р.С. Капланом, Т.А. Корнеєвою, О.М. Кузьміною, Д.Ю. Ляшко, Н.Ю. Мартинюк, В.О. Осмятченком, І.Б. Садовською, І.І. Сардачук, В.П. Суйцем, Г.В. Уліною, С.М. Янгом.

Проте детально сутність інформації в системі управління виробничим підприємством, а також її ролі і місця в системі управлінського обліку детально не розглядалися, що і викликало необхідність подальших досліджень.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Визначення місця і ролі інформації в системі управлінського обліку виробничих підприємств.

Виклад основного матеріалу дослідження. Здійснення процесу управління суб'єктом господарювання вимагає отримання правдивої і систематизованої інформації щодо затрат, доходів, фінансових результатів, зобов'язань підприємства та його активів. Вищезазначена інформація буде використана менеджерами різного рівня для прийняття тактичних і стратегічних управлінських рішень.

Інформація, в широкому розумінні вищезазначеного терміну, являє собою сукупність знань щодо навколишнього світу, процесів, які мають місце в ньому тощо, які сприймають живі організми, інформаційні системи в процесі життєдіяльності і роботи [1, с. 262].

В економічному середовищі інформація має специфічні ознаки – це дані, значення економічних показників, які є об'єктами зберігання, обробки, передачі та використовуються в процесі аналізу і прийнятті економічних рішень в управлінні [2, с. 170].

Суттєве значення в діяльності конкретного суб'єкту господарювання, а також в процесі управління ним відіграють інформаційні системи (information system) – організаційно упорядкована сукупність документів (масив документів) та інформаційних технологій, в т. ч. з використанням засобів обчислюваної техніки і зв'язку, яка відповідає потребам інформаційного забезпечення процесу управління діяльності організації [3, с. 192].

В наукових дослідженнях вчених далекого зарубіжжя [4–7] значна увага приділяється поняттю «інформація управлінського обліку».

Колектив науковців під керівництвом Е.А. Аткинсона, професора Школи бухгалтерського обліку Університету Ватерлоо (Канада) [4, с. 27], зазначають, що інформація управлінського обліку (management accounting information) являє собою фінансові та операційні дані щодо видів діяльності і процесів, які здійснюються в організації; функціонування її структурних підрозділів; готової продукції і послуг, які надаються цією організацією; клієнтів організації (розрахункові затрати на виробництво продукції, вид діяльності або підрозділ за відповідний період часу).

Автори підручника «Управлінський облік» Нейбіл С. Еліас (професор з бухгалтерського обліку Асперської школи бізнесу Університету Манітоби, Канада), Девід В. Сенков (доцент з обліку Факультету управління Університету Реджайні, Канада), Дон П. Хансен (професор з бухгалтерського обліку в Університеті штату Оклахома, США) та Маріанна М. Моувен (асоційований професор бухгалтерського обліку в Університеті штату Оклахома, США) [5, с. 3] інформацію управлінського обліку визначають як систему: це інформаційна система, яка використовує вхідні ресурси (інформацію) та відповідні процеси з метою одержання результатів, які відповідають точно визначеним цілям управління.

Науковці зазначають, що процеси являють собою серцевину інформаційної системи управлінського обліку, які використовуються для перетворення вхідної інформації на результати, що задовольняють завданням системи. Процеси описуються такими діями, як збір, вимірювання, зберігання, аналіз, складання звітності та управління інформацією. Результати містять в собі спеціальні звіти, інформацію щодо собівартості продуктів, витрат на споживачів (клієнтів), бюджети, звіти про виконання, навіть особисте спілкування. На рис. 1 наведена операційна модель інформаційної системи управлінського обліку.

Лектор Каледонського університету (м. Глазго, Велика Британія) А. Апчерч [6, с. 26] зазначає, що в науковій літературі використовуються два терміни: «дані» та «інформація», які близькі за змістом, проте мають між собою суттєві розбіжності: дані – це «сирі» факти та числа, які тільки після відповідної обробки стають інформацією. Науковець також використовує термін «управлінська інформаційна система» (Management Information System – MIS), надаючи їй визначення як набору взаємопов'язаних підсистем, які фільтрують і обробляють дані з великої кількості внутрішніх і зовнішніх джерел з тією метою, щоб отримати необхідну для використання інформацію, пов'язану з діяльністю організації.

Провідні американські науковці, представники



Рис. 1. Операційна модель інформаційної системи управлінського обліку

престижних шкіл менеджерів США – Гарвардського та Мічиганського університетів Роберт Н. Ентоні та Джеймс С. Ріс [7, с. 270] підкреслюють, що з метою управління для управлінського апарату необхідна інформація більш деталізована, ніж та, яка міститься в бухгалтерських документах. Оперативна інформація забезпечує вихідні дані для управлінського обліку, проте менеджерам необхідна підсумкова інформація, яка була отримана з первинних облікових документів.

Значна увага сутності інформації в системі управлінського обліку, її класифікації, вимогам щодо неї приділена в наукових дослідженнях вчених близького зарубіжжя [8–11].

Д.е.н., професор, академік МДУ ім. М.В. Ломоносова (РФ) В.П. Суйц зазначає [8, с. 12], що інформація управлінського обліку передбачена для управління підприємством, тобто безпосередньо для внутрішнього використання. Відповідно, формати звітності, одиниці виміру, періодичність складання обираються, виходячи з вимог менеджменту, і т. ч. можуть бути будь-якими.

Д.е.н., професор Казанського (Приволзького) федерального університету (РФ) В.Б. Івашкевич [9, с. 46–47] зазначає, що інформація, яка використовується в системі внутрішнього (управлінського) обліку, повинна відповідати наступним вимогам, які значним чином відрізняються від фінансового обліку, і бути:

- оперативною, тобто формуватися за принципом «чим швидше, тим краще»;
- цільовою, тобто спрямованою на вирішення конкретних завдань управління;
- адресною, тобто мати орієнтацію на конкретного споживача – менеджера та вирішувати його завдання;
- достатньою;
- економічною в процесі отримання і використання;
- гнучкою, тобто пристосованою до можливих змін в бізнесі.

Відомий спеціаліст в теорії і практиці управлінського обліку д.е.н., професор Т.П. Карпова (РФ) [10, с. 39] підкреслює, що бухгалтерська інформація сприймається як безпосередній елемент економічного інформаційного простору підприємства. Проте управління висуває до бухгалтерської інформації вимоги щодо необхідності підвищення її якісного рівня, вдосконалення структурного складу, оперативності та своєчасності подання. Залежно від потреб управління бухгалтерську інформацію доцільно розподіляти на:

- тактичну бухгалтерську інформацію, яка концентрує увагу на активах підприємства, капіталі та зобов'язаннях, відтворює факти господарської діяльності щодо руху ресурсів, їх перетворення в продукцію, її реалізацію за звітний період;
- стратегічну інформацію, яка вимагає від обліку такого способу відтворення, в результаті якого зобов'язання, потенційні можливості, затрати і доходи розглядаються в аспекті руху до визначеної стратегічної мети.

Вперше Т.П. Карпова виокремила вимоги щодо бухгалтерської інформації відносно виробництва [10, с. 42]. Науковець зазначає, що у своєму складі вона містить елементи нормування, планування, прогнозування, формує можливості розширення

інформативної та регулюючої функції обліку, забезпечує необхідний зв'язок між виробничими, технологічними та економічними службами підприємства, які здійснюють прогноз, планування, контроль та диспетчеризацію. Управлінський облік ставить за мету формування достовірної інформації щодо доходності виробництва окремих виробів, оптимального співвідношення асортименту продукції, яка надає можливість отримати найбільший прибуток з урахуванням інших рівнозначних обставин.

Провідний фахівець в системі управлінського обліку д.е.н., професор М.А. Вахрушина (РФ) [11, с. 27] зазначає, що інформаційне забезпечення управлінського обліку являє собою збір, обробку і передачу фінансової та нефінансової інформації, яка використовується менеджерами для планування і контролю за процесом діяльності підпорядкованих їм підрозділів, виміру і оцінки отриманих результатів.

Різнопланова інформація необхідна для прийняття відповідних управлінських рішень. Відомий вітчизняний фахівець в системі управлінського обліку д.е.н., професор Л.В. Нападівська [12, с. 39] підкреслює, що процес прийняття управлінських рішень та інформаційне забезпечення системи управління тісно пов'язані між собою. Вищезазначений процес стосується всіх рівнів управління – від керівника структурного підрозділу, фінансиста, керівника підприємства до інвестора та власника суб'єкта господарювання.

Для прийняття управлінських рішень використовується інформація, більша частина якої стосується підприємницької діяльності, яка подана в грошовому вимірнику та стосується:

- затрат (вартість використаних ресурсів у процесі діяльності);
- виручки (дохід, одержаний в результаті діяльності);
- активів (ресурси, які знаходяться на балансі підприємства та можуть бути використані ним в процесі діяльності);
- зобов'язань підприємства перед іншими особами;
- власного капіталу.

У системі управлінського обліку створюється інформація про відхилення фактичних даних від планових, у результаті чого виявляються причини відхилень та слабкі місця. Л.В. Нападівська [12, с. 37] слушно наголошує, що інформація управлінського обліку – це важливий мотивуючий засіб досягнення бажаних результатів діяльності персоналом підприємства. Своєчасне виявлення та надання інформації персоналу у процесі діяльності стимулює коригування досягнутих показників (продуктивності праці), створюючи надійну базу для підвищення ефективності контролю та регулювання.

Д.е.н., професор Ф.Ф. Бутинець [13, с. 26–27] наголошує на тому, що в процесі діяльності на підприємстві виникає потреба в великому обсязі оперативної інформації. Проте значний обсяг первинної інформації не дозволяє менеджерам повністю її осмислити, проаналізувати і використати в своїй повсякденній роботі. Менеджери для виконання своїх обов'язків повинні використовувати короткі огляди та іншу групу інформації, тобто вони використовують як деталізовану, так і підсумкову інформацію. Таким чином, облікова інформація, підготовлена для керівників різного рівня управління, має назву управлінська облікова інформація.

К.е.н., професор І.Б. Садовська зазначає, що всі інформаційні потоки, які циркулюють в системі управління, можна розподілити на два різновиди: вхідні і вихідні. Кожний з вищезазначених різновидів мають свою структуру і вимоги щодо їх формування [14, с. 332]. Вхідні інформаційні потоки в системі управлінського обліку, маючи складну структуру, розподіляються на два різновиди – внутрішні (підприємства) та зовнішні (економічні, соціальні, політичні). До складу внутрішніх інформаційних потоків відносять облікову інформацію (первинні бухгалтерські документи, фінансову звітність, інші форми звітності, встановлені чинним законодавством, дані оперативного обліку, податкові розрахунки), необлікову інформацію (технічні проблеми, кадрове забезпечення, простої працівників, плинність робочої сили), нормативно-технічну довідкову інформацію (норми виробітку, норми часу, нормативне використання матеріально-технічних ресурсів, норми природного убутку, методику розрахунків, технологічні карти, технічні паспорти механізмів). Вихідні інформаційні потоки системи управлінського обліку формуються у вигляді стандартизованих періодичних управлінських звітів про виконання бюджетів (для контролю за виконанням прийнятих раніше рішень), аналітичних управлінських звітів з обґрунтуванням відхилень і альтернативними пропозиціями (для прийняття відповідних управлінських рішень на перспективу), сигнальними управлінськими звітами (для попередження і превентивності ризикових ситуацій на підприємстві в цілому та в межах його окремих структурних підрозділів).

Висновки з даного дослідження. Інформація управлінського обліку є необхідним підґрунтям для прийняття своєчасних і виважених управлінських рішень.

Інформація, яку продукує управлінський облік, являє собою систему, яка використовує вхідні ресурси (інформацію) та відповідні процеси з метою одержання результатів, що відповідають точно визначеним цілям управління.

До інформації, яка надається управлінським обліком, висуваються специфічні вимоги, які суттєво відрізняються від вимог, що ставляться перед фінансовим обліком, ведення якого здійснюється відповідно діючої вітчизняної нормативно-правової бази.

Інформаційні потоки в системі управлінського обліку розподіляються на вхідні і вихідні, кожний з яких має власну структуру і вимоги щодо формування і використання в процесі управління суб'єктом господарювання.

Інформація, яка надається управлінським обліком щодо виробництва, містить елементи нормування, планування, прогнозування, формує можливість розширення інформативної та регулюючої функції обліку.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Словарь иностранных слов / под ред. [И.В. Лехина, С.М. Локшиной, Ф.Н. Петрова (гл. ред.), Л.С. Шаумяна]; 6-е изд., перераб. и доп. – М. : изд-во «Советская Энциклопедия», 1964. – 784 с.
2. Райзберг Б.А. Современный экономический словарь / [Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева]; 6-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2008. – 512 с.
3. Румянцева Е.Е. Новая экономическая энциклопедия / Е.Е. Румянцева; 3-е изд. – М. : ИНФРА-М, 2008. – 826 с.
4. Аткинсон Э. Управленческий учет / [Э. Аткинсон, Р. Банкер, Р. Каплан, М. Янг]; пер. с англ.; 3-е изд. – М. : Издательский дом «Вильямс», 2007. – 880 с.

5. Хенсен Д.Р., М. Меріен, М. Моувен, Еліас Н.С. та ін. Управлінський облік / [Дон. Р. Хенсен, Меріен М. Моувен, Небіл С. Еліас та ін.]; пер. з англ. 5-го канад. вид. О. Григоришина, О. Рахубовського, Н. Краснік та ін.; наук. ред. пер. Н.П. Краснік. – К.: Міленіум, 2002. – 974 с.
6. Апчёрч А. Управленческий учет: принципы и практика / А. Апчёрч; пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова и И.А. Смирновой. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
7. Энтони Р. Учет: ситуации и примеры / Р. Энтони, Дж. Рис; пер. с англ. с предисл. А.М. Петрачкова; 2-е изд. стереотип. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 560 с.
8. Суйц В.П. Управленческий учет: [учебник] / В.П. Суйц. – М.: Высшее образование, 2007. – 371 с.
9. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет / В.Б. Ивашкевич. – М.: Юристъ, 2003. – 618 с.
10. Карпова Т.П. Бухгалтерский управленческий учет производ-ства: концепция совершенствования: дис. ... д.э.н.: спец. 08.00.12 / Т.П. Карпова; Всерос. заочный фин.-экон. Ин-т. – М., 2004. – 350 с.
11. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: [учеб. пособ. для студ. вузов, обучающихся по экон. спец.] / М.А. Вахрушина; 6-е изд., испр. – М.: Омега-Л, 2007. – 570 с.
12. Нападowska Л.В. Управлінський облік: [підруч. для вузів] / Л.В. Нападowska; 2-ге вид., доопрац. та допов. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2011. – 641 с.
13. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік: [навч. посіб. для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит»] / [Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Чижевська, Н.В. Герасимчук]. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 448 с.
14. Садовська І.Б. Інформаційні потоки в системі управлінського обліку / І.Б. Садовська // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». – 2009. – № 6(24). – С. 328–335.

УДК 330.14:657:657.41

Назаренко І.М.

*кандидат економічних наук,
доцент кафедри економічного контролю та аудиту
Сумського національного аграрного університету*

РОЗВИТОК КАТЕГОРІЇ «КАПІТАЛ»: ІСТОРИЧНИЙ ДИСКУРС З ПОЗИЦІЇ ОБЛІКОВОГО АСПЕКТУ

В статті досліджено науково-практичні аспекти розвитку та інтерпретації категорії «капітал» з позиції облікового аспекту. За результатами проведено дослідження, та узагальнено генезис поглядів на трактування досліджуваної дефініції представників облікової думки. Сформовано авторську позицію стосовно кожного виокремленого підходу розуміння капіталу як категорії бухгалтерського обліку.

Ключові слова: активи, бухгалтерський облік, власність, капітал, пасив.

Назаренко И.Н. РАЗВИТИЕ КАТЕГОРИИ «КАПИТАЛ»: ИСТОРИЧЕСКИЙ ДИСКУРС С ПОЗИЦИИ УЧЕТНОГО АСПЕКТА

В статье исследованы научно-практические аспекты развития и интерпретации категории «капитал» с позиции учетного аспекта. По результатам исследования обобщен генезис взглядов на трактовку исследуемой дефиниции представителей учетной мысли. Сформирована авторская позиция относительно каждого выделенного подхода понимания капитала как категории бухгалтерского учета.

Ключевые слова: активы, бухгалтерский учет, собственность, капитал, пассив.

Nazarenko I.N. DEVELOPMENT OF THE CATEGORY «CAPITAL»: HISTORICAL DISCOURSE ACCORDING TO POSITION OF ACCOUNTING ASPECT

The article deals with scientific and practical aspects of development and interpretation of the category «capital» according to position of accounting aspect. According to results, it is researched and summarized the genesis of views on interpretation of the investigated definition of representatives accounting thought. Authorial position is formed according to each separated approach of understanding the capital as a category of accounting.

Keywords: assets, accounting, property, capital, liability.

Постановка проблеми. Капітал – домінуюча категорія економічної та управлінської науки. В наукових здобутках вітчизняних та зарубіжних вчених існує значна кількість праць, присвячених розкриттю сутності даної дефініції. Аналіз економічних надбань дає можливість беззаперечно стверджувати, що на сьогодні відсутній єдиний концептуальний підхід до інтерпретації категорії, помітною є розбіжність наукових поглядів відносно розуміння сутності капіталу. Звичайно, дане явище є правомірним, адже існування значної кількості підходів (економічний, бухгалтерський, управлінський, юридичний) вносять певні новації в наукові засади інтерпретації.

Не викликає сумніву, що капітал являється показником, який широкомасштабно характеризує можливість та результати діяльності суб'єкта господарювання, що відображаються у фінансовій звіт-

ності – інформаційному джерелі прийняття ефективних управлінських рішень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Фундаментальні основи розвитку наукових поглядів на питання облікового розуміння сутності капіталу закладені в працях засновників бухгалтерського обліку, зокрема, Н. Анастасіо, О. Бауера, П. Герстнера, Д. Манцоні, Л. Пачолі та ін. Інтерпретацію капіталу з позиції бухгалтерського обліку у своїх працях розкривають вітчизняні вчені, а саме: Ф.Ф. Бутинець, Й.Я. Даньків, Г.П. Дондик, С.Ф. Голов, М.Р. Лучко, Т.Г. Камінська, М.Я. Остап'юк, В.Ф. Палий, Н.І. Петренко, В.В. Сопко та ін. Вагомий внесок у розвиток теорії обліку капіталу здійснили такі зарубіжні вчені: Х. Андерсон, О. Забарова, Д. Колдуел, Б. Нідлз, І. Новіков, О. Рудановський, Я. Соколов та ін.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Визначення капіталу з позиції бухгалтер-