

ЕКОНОМІЧНІ НАУКИ

DOI: <https://doi.org/10.32839/2304-5809/2019-10-74-134>

УДК 657

Августова О.О., Знамеровська А.О.

Київський національний торговельно-економічний університет

МІСЦЕ УПРАВЛІНСЬКОГО АНАЛІЗУ В ОБЛІКОВОМУ ПРОСТОРИ

Анотація. Наразі управлінський аналіз стає умовою цивілізованих відносин у бізнесі, основою надійної та всебічної обґрунтованості прийнятих рішень на всіх рівнях і у всіх суб'єктах господарювання. Управлінський аналіз використовує весь комплекс економічної інформації, носить оперативний характер і повністю підлеглий волі керівництва організації. У статті досліджено проблемні питання та обґрунтовано необхідність застосування управлінського аналізу на підприємстві. Здійснено аналіз принципів, видів та основних завдань управлінського аналізу, визначено його місце в обліковому просторі суб'єкта господарювання. Досліджено які методи та процедури управлінського аналізу допомагають вирішенню багатьох стратегічних завдань суб'єкта господарювання та допомагають у прийнятті об'єктивних та дієвих рішень.

Ключові слова: облік, аналіз, управлінський облік, управлінський аналіз, управлінські рішення.

Avhustova Olena, Znamerovska Anastasiia

Kyiv National University Trade and Economic

THE PLACE OF MANAGEMENT ANALYSIS IN THE ACCOUNTING SPACE

Summary. The management analysis is a condition of the civilized relations in business, a basis of reliable and all-round validity of the made decisions at all levels and in all subjects of managing now. The management analysis uses all complex of economic information, has operational character and is completely subordinated to will of the management of the organization. The article examines the problematic issues and substantiates the need for the development, implementation, application of management analysis in the enterprise. The analysis of principles, types and main tasks of the management analysis is carried out, its place in your space of the subject of managing is defined. It is determined that the purpose of management analysis is to provide information to owners and other stakeholders to make management decisions, select development options, determine strategic priorities for the development of the business entity. In this case, the objects of management analysis are organizational management structures, functions and management mechanism, management technology, management system of the economic entity. Only with this interpretation of management analysis can it be considered as an independent type of economic analysis. It is determined that the management analysis should ensure the orientation of the management process to achieve the goals facing the business entity. It is the link between accounting and management. The methods and procedures of management analysis help to solve many of the planned and strategic objectives of the business entity and help in making objective and effective decisions. It is proved that the allocation of levels of management decision – making in the enterprise is an important methodological step that allows you to structure the tasks of analysis, clearly defining the range of tasks to be solved at each level of management.

Keywords: accounting, analysis, management accounting, management analysis, management decisions.

Постановка проблеми. Сучасна система управління – це складний і багатограний процес. А за умов ринкової економіки цей процес значно ускладнюється, оскільки підприємство має повну господарську та фінансову самостійність. Для більшості вітчизняних підприємств характерне прийняття управлінських рішень як реакції на поточні проблеми. Однак, для підготовки і прийняття ефективних та стратегічних управлінських рішень необхідно своєчасно отримувати вичерпну інформацію про внутрішні та зовнішні умови діяльності об'єкта управління. Від варіативності комплексу цих умов практично завжди залежить і зміст конкретних управлінських рішень.

Саме тому, важливим завданням діяльності підприємства є перехід до управління фінансово-господарською діяльністю на основі аналізу економічного стану з урахуванням постановки стратегічних цілей діяльності підприємства, адекватних ринковим умовам, і пошуку шляхів їх досягнення за допомогою вирішення тактичних завдань.

Управлінський аналіз необхідний на всіх стадіях підготовки і прийняття рішення, особливо на етапах формування мети, розробки рішення, відбору кращого варіанта, при обговоренні результатів реалізації рішення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Питання розвитку системи управлінського обліку та аналізу на підприємстві, забезпечення керівництва підприємства даними управлінського обліку й аналізу, висвітлено в працях вітчизняних науковців, таких як С.Ф. Голов [1], Л.В. Нападовська [2], М.Г. Чумаченко [3], Ф.Ф. Бутинець [4], О.В. Карпенко [5], Т.П. Карпова, В.Е. Керімова, В.С. Лень [6], В.П. Савчук, О.В. Лишиленко [7], М.С. Пушкар [8], В.В. Сопко [9], О.Д. Шеремет, Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер та інші.

Однак деякі питання, пов'язані із впровадження та використання управлінського аналізу для оцінки фінансово-господарського стану підприємства та прийняття обґрунтованих управлінських рішень потребують подальшого дослідження.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Питання щодо сутності

управлінського аналізу як способу коригування та прийняття управлінського рішення, та місце управлінського аналізу у системі облікового середовища підприємства залишається дотепер мало дослідженим, що обумовило актуальність дослідження.

Постановка завдання. Головною метою цієї роботи є розгляд невизначених питань сутності управлінського аналізу. Вивчення взаємозв'язку між управлінським обліком і управлінським аналізом, визначення місця останнього в обліково-аналітичному просторі та в забезпеченні прийняття рішень.

Виклад основного матеріалу. Неминучим стає визнання управлінського обліку як самостійної системи бухгалтерської діяльності. До складу управлінського обліку крім облікової, планової та контрольної функції входить ще й аналітична. Її реалізація покладена на управлінський аналіз, що є одним з видів економічного аналізу.

Наразі управлінський аналіз стає умовою цивілізованих відносин у бізнесі, основою надійної та всебічної обґрунтованості прийнятих рішень на всіх рівнях і у всіх суб'єктах господарювання. Керівник підприємства не може розраховувати тільки на свою інтуїцію, оскільки управлінські рішення мають бути засновані на точних розрахунках та глибокому всебічному аналізі.

Ціль управлінського аналізу полягає в наданні інформації власникам і іншим зацікавленим особам для прийняття управлінських рішень, вибору варіантів розвитку, визначення стратегічних пріоритетів.

Об'єктами управлінського аналізу виступають організаційні структури управління, функції і механізм управління, технології управління, система управління господарюючого суб'єкта. Тільки при такій інтерпретації управлінського аналізу він може розглядатися як самостійний вид економічного аналізу.

Окремі науковці [1–9] стверджують, що управлінський аналіз це проміжний етап управління підприємством, об'єктом якого є минула і майбутня діяльність сегментів бізнесу, інформаційною базою – дані, зібрані в системі управлінського обліку, призначені для аналітичної підтримки управлінських рішень. Тому, за їх твердженням [1–9], на даний час формуються дві позиції економістів щодо взаємозв'язку управлінського обліку та управлінського аналізу:

- управлінський аналіз – частина системи управлінського обліку (одна з функцій управлінського обліку);
- управлінський аналіз не є елементом управлінського обліку і, отже, утворює свою систему [10, с. 284].

Як відомо, обліково-аналітичний простір підприємства замикається бухгалтерським обліком як всеохоплюючою системою. Виділяють підсистеми бухгалтерського обліку, якими є різні види обліку (фінансовий, податковий, управлінський). Управлінський аналіз, будучи частиною

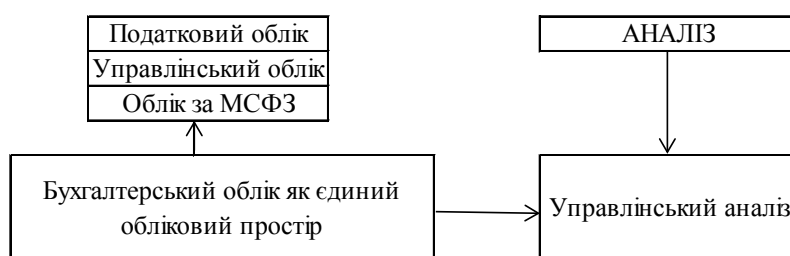


Рис. 1. Місце управлінського аналізу в обліковому просторі

Джерело: [2]

системи, підпорядковує собі управлінський облік як свою підсистему, яка є інформаційною базою. На рис. 1 зображено обліковий простір з усіма його елементами.

Оскільки управлінський аналіз складається з ряду підсистем (внутрішні: ретроспективний, оперативний, перспективний аналізи), він покликаний перетворити економічну і неекономічну інформацію в придатну для прийняття рішення.

Логічна обробка, вивчення, узагальнення фактів, їх систематизація, висновки, пропозиції, пошук резервів – все це завдання управлінського аналізу, який покликаний забезпечити обґрунтованість управлінського рішення та підвищити його ефективність. Основні завдання управлінського аналізу зображено на рис. 2.

Управлінський аналіз використовує весь комплекс економічної інформації, носить оперативний характер і повністю підлеглий волі керівництва організації.

Тільки такий аналіз дозволяє реально оцінити стан справ в організації, досліджувати структуру собівартості не тільки всієї випущеної й реалізованої продукції, але й окремих її видів, склад комерційних й управлінських витрат, особливо ретельно вивчити характер відповідальності посадових осіб за виконання бізнес-плану [11, с. 22].

В основі управлінського аналізу діяльності підприємства лежать наступні загальнометодологічні принципи:

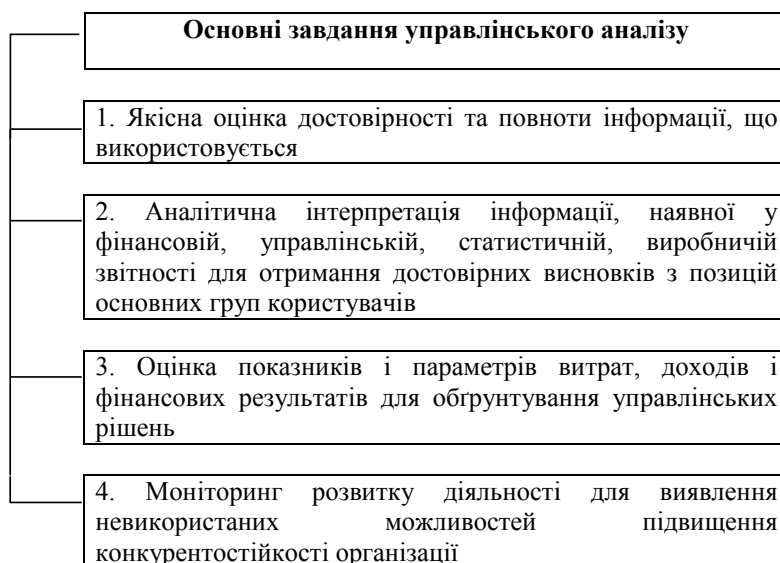


Рис. 2. Завдання управлінського аналізу

Джерело: систематизовано автором на основі [12, с. 8]

– системний підхід, відповідно до якого підприємство розглядається як складна система, що діє в середовищі відкритих систем і складається у свою чергу з ряду підсистем;

– принцип комплексного аналізу всіх складових підсистем, елементів підприємства;

– динамічний принцип і принцип порівняльного аналізу: аналіз всіх показників в динаміці, а також порівняно з аналогічними показниками конкуруючих фірм;

– принцип урахування специфіки підприємства (галузевої та регіональної) [12, с. 9].

Відповідно до виділених принципів управлінський аналіз здійснюється по рівнях ухвалення управлінських рішень і розробки стратегії. Наразі виділено три рівні ухвалення управлінських рішень і відповідно три рівні аналізу: корпоративний, конкурентний (діловий, або бізнес-рівень) і функціональний. Складність проведення аналізу полягає в тому, що управлінські рішення цих рівнів тісно взаємопов'язані і в той же час мають ієрархічну структуру.

Слід зазначити, що в будь-якій економічній системі все тісно взаємопов'язано і складно виділити блоки, що не перетинаються, для аналізу. В даному випадку виділення рівнів ухвалення управлінських рішень є важливим методичним кроком, що дозволяє структурувати завдання аналізу, чітко визначивши коло завдань, що підлягають вирішенню на кожному рівні управління.

Управлінський аналіз використовує різноманітні методи, що обумовлено широким спектром вирішуваних ним завдань. Так, при проведенні ретроспективного аналізу виконують порівняння фактичних результатів з бюджетними (запланованими) і виявляють причини встановлених відхилень. Процедури короткострокового перспективного аналізу, спрямованого на ухвалення тактичних управлінських рішень, включають дослідження прогнозних співвідношень прибутку, витрат і об'ємів продажів, доходи і витрати майбутніх періодів.

Особливе значення при цьому має інформація, отримана в системі «директ-костінг». Вона дозволяє планувати маржинальний дохід за окремими видами продукції, замовленнях, напрямках діяльності, а також по підприємству в цілому і оцінювати його потенційну здатність до покриття постійних витрат [12, с. 9].

Вирішення багатьох стратегічних завдань управлінського аналізу спирається на використання економіко-математичного моделювання, побудову імітаційних моделей і систем, що дозволяє прогнозувати фінансові результати в умовах невизначеності та ризику. Розвиток інформаційних технологій дозволяє використовувати для

управлінського аналізу імітаційне моделювання для вирішення слабо структурованих завдань. Так, імітаційне моделювання надає можливість експериментувати з виробничо-фінансовими процесами (що існують або допускаються) за умов неможливості або недоцільності виконання цього на реальному об'єкті [12, с. 10].

Імітаційне моделювання значною мірою спирається на теорію інформаційних систем, математику, теорію ймовірності, статистику. В процесі побудови імітаційної моделі разом з цим можуть використовуватися регресійний і кореляційний види аналізу.

Управлінський аналіз проводиться на основі конфіденційної внутрішньої інформації і дозволяє оперативно оцінити досягнуті результати, визначити ефективність діяльності окремих структурних підрозділів, вчасно використовувати отриману інформацію в управлінських цілях.

Управлінський аналіз має забезпечувати орієнтацію управлінського процесу на досягнення цілей, що стоять перед підприємством. Значення управлінського аналізу дуже велике для підприємства. Саме він є сполучною ланкою між обліком і менеджментом, частково включаючи і їх функції:

– сервісну (надання необхідної інформації для управління);

– функцію прийняття рішень (керуюча функція);

– внутрішній контроль на підприємстві [10, с. 287].

Всі ці функції орієнтовані на досягнення мети, кінцевого результату діяльності підприємства. Інформація повинна містити задані (планові, нормативні) і фактичні показники, в тому числі відомості про відхилення, виявлені в процесі обліку. Керуюча функція реалізується з використанням даних аналізу відхилень, величини покриття і загальних результатів діяльності підприємства. Ця інформація необхідна для прийняття тактичних (оперативних) і стратегічних рішень. Функція внутрішнього контролю зводиться до контролю економічної роботи як організації в цілому, так і її структурних підрозділів.

Висновки і пропозиції. Таким чином, управлінський аналіз необхідно розглядати як проміжний етап управління підприємством. Об'єктом аналізу є попередня, поточна та перспективна діяльність сегментів бізнесу, інформаційною базою – дані, зібрані в системі управлінського обліку, а також планово-нормативна база. Управлінський аналіз – це аналіз діяльності підприємства, який здійснюється з метою прийняття оптимальних управлінських рішень. Він будується на методології економічного аналізу, але, на нашу думку, за багатьма дослідженими показниками є ближчим до управлінського обліку та є однією з його найважливіших складових.

Список літератури:

1. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія. Київ : ЦНЛ, 2007. 522 с.
2. Нападівська Л.В. Управлінський облік : підручник. Київ : КНТЕУ, 2010. 648 с.
3. Чумаченко М.Г. Управлінський облік потребує підтримки. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2003. № 5. С. 3–7.
4. Бутинець Ф.Ф., Чижевська Л.В., Герасимчук Н.В. Бухгалтерський управлінський облік : навч. посібник. Житомир : ЖІТІ, 2000. 448 с.
5. Карпенко О.В., Карпенко Д.В. Управлінський облік : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2012. 296 с.
6. Лень В.С., Ворох М.М. Вплив облікової політики підприємства на собівартість готової продукції. *Бухгалтерський облік, оподаткування, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку* : праці міжнар. наук.-практ. конф. (Чернігів, 11 грудня 2015 р.). Чернігів : ЧНТУ, 2015. С. 75–77.

7. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік : підручник. Київ : Центр навчальної літератури, 2005. 632 с.
8. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні : дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук. Тернопіль : ТАНГ, 2000. 422 с.
9. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2006. 526 с.
10. Скрипник Н.В. Управлінський аналіз як функція обліково-аналітичної системи. *Інноваційна економіка*. 2013. № 6. С. 283–288.
11. Мала Н.Т. Управлінські рішення: класифікація та процес прийняття. *Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку*. 2007. № 605. С. 20–24.
12. Гайдаєнко О.М. Стратегічний аналіз : навчальний посібник. Одеса : Атлант. 2010. 324 с.

References:

1. Holov, S.F. (2007). *Bukhhalterskyi oblik v Ukraini: analiz stanu ta perspektyvy rozvytku* [Accounting in Ukraine: analysis of the state and prospects of development]. Kyiv : Center of educational literature, p. 522.
2. Napadovska, L.V. (2010). *Upravlinskyi oblik* [Management accounting]. Kyiv : Kyiv National University Trade and Economic, p. 648.
3. Chumachenko, M.H. (2003). *Upravlinskyi oblik potrebuie pidtrymky* [Management accounting needs support]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, vol. 5, pp. 3–7.
4. Butynets, F.F., Chyzhevska, L.V., & Herasymchuk, N.V. (2000). *Bukhhalterskyi upravlinskyi oblik* [Accounting management accounting]. Zhitomir : ZSTU, p. 448.
5. Karpenko, O.V., & Karpenko, D.V. (2012). *Upravlinskyi oblik* [Management accounting]. Kyiv : Center of educational literature, p. 296.
6. Len, V.S., & Vorokh, M.M. (2015). *Vplyv oblikovoi polityky pidpriemstva na sobivartist hotovoi produktsii* [The impact of accounting policies on the cost of finished products]. *Proceedings of the Accounting, taxation, analysis and audit: current state, problems and prospects of development (Ukraine, Chernihiv, December 11, 2015)*. Chernihiv : Chernihiv National University of Technology, pp. 75–77.
7. Lyshylenko, O.V. (2005) *Bukhhalterskyi oblik* [Accounting]. Kyiv : Center of educational literature, p. 632.
8. Pushkar, M.S. (2000). *Tendentsii ta zakonomirnosti rozvytku bukhhalterskoho obliku v Ukraini* [Trends and regularities of accounting development in Ukraine] (PhD Thesis). Ternopil : Ternopil Academy of National Economy, p. 422.
9. Sopko, V.V. (2006). *Bukhhalterskyi oblik v upravlinni pidpriemstvom* [Accounting in enterprise management]. Kyiv : Kyiv National University Trade and Economic, p. 526.
10. Skrypnyk, N.V., & Rylieiev, S.V. (2013). *Upravlinskyi analiz yak funktsiia oblikovo-analitychnoi systemy* [Management analysis as a function of accounting and analytical system]. *Innovatsiina ekonomika*, vol. 6, pp. 283–288.
11. Mala, N.T. (2007). *Upravlinski rishennia: klasyfikatsiia ta protses pryiniattia* [Managerial decisions: classification and decision-making process]. *Menedzhment ta pidpriemnytstvo v Ukraini: etapy stanovlennia i problemy rozvytku*, vol. 605, pp. 20–24.
12. Haidaienko, O.M. (2010). *Stratehichnyi analiz* [Strategic analysis]. Odessa : Atlant, p. 324.