

УПРАВЛІНСЬКІ РІШЕННЯ: АНАЛІЗ РЕЛЕВАНТНОСТІ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

MANAGEMENT DECISIONS: RELEVANCE ANALYSIS OF ACCOUNTING INFORMATION

У статті розглянуто залежність ефективного управління суб'єкта господарювання від обліково-аналітичної системи, яка відслідковує, аналізує, контролює господарську діяльність підприємства, з метою прийняття ефективних управлінських рішень. Досліджено базові критерії облікової інформації, етапи її перетворення та класифікаційні ознаки. Розглянуто основні вимоги до облікової інформації та розкрито сутність витрат, які характерні для прийняття управлінських рішень у відповідності до принципу «різні витрати для різних цілей». На підставі досліджень праць науковців щодо релевантного підходу у процесі прийняття управлінських рішень узагальнено ключові правила релевантності та розглянуто шість послідовних кроків процесу прийняття управлінського рішення. Досліджено сутність та інструментарій аналізу релевантної інформації в типових господарських операціях, зокрема прийняття рішень щодо: спеціального замовлення; структури виробництва (асортименту продукції); управління в умовах обмежених ресурсів; ліквідація чи скорочення збиткової діяльності підприємства, тощо.

Ключові слова: інформація, витрати, релевантні витрати, нерелевантні витрати, альтернативні витрати, аналіз, прийняття управлінських рішень, виробництво, придбання, реалізація.

УДК 657.1:004

DOI: <https://doi.org/10.32843/bses.74-34>

Яловега Л.В.

к.е.н., доцент,
доцент кафедри бухгалтерського обліку
та економічного контролю
Полтавський державний аграрний
університет

Лега О.В.

к.е.н., доцент,
доцент кафедри бухгалтерського обліку
та економічного контролю
Полтавський державний аграрний
університет

Прийдак Т.Б.

к.е.н., доцент,
доцент кафедри бухгалтерського обліку
та економічного контролю
Полтавський державний аграрний
університет

Yaloveha Liudmyla

Poltava State Agrarian University

Leha Olha

Poltava State Agrarian University

Priyda Tetiana

Poltava State Agrarian University

The article deals with the dependence of effective management of the subject of business on the accounting and analytical system that monitors, analyzes, controls the business activities of the company to make effective management decisions. The basic criteria of accounting information, stages of its transformation and classification features were examined. The basic requirements for accounting information, including: relevance, reliability, completeness, relevance and absence of systematic errors. The regulation of accounting information depending on the level of its application is investigated and four stages of its obtaining are considered. The process of making management decisions based on the principle of "different costs for different purposes" has been studied. The essence of definitions "relevant costs", "irrelevant costs", "actual costs", "alternative costs", "fixed costs" and "variable costs" has been revealed. Based on a study of scholars' work on the relevance approach in management decision-making, two rules of relevance are summarised. The first is that the information presented to management must guarantee that the right management decision is made. The second ensures that the information is presented in an easy-to-understand format that does not contain redundant information. At the same time the essence of the concepts of "relevant information" and "irrelevant information" has been revealed. It has been established that relevant information is useful and appropriate for making management decisions while irrelevant information is past costs and part of future costs which will remain unchanged under different alternatives. Six sequential steps of the management decision making process were researched, which include: understanding the problem; defining criteria; identifying alternatives; developing a decision model; collecting data; and making a decision. It has been established that specialists in management accounting perform the functions of accountants-analysts (internal consultants) that provide internal users with the relevant information. The essence and toolkit of the analysis of the relevant information in the typical economic operations, in particular decision-making on: special order; structure of production (product range); manufacture of semi-finished products of own production or purchase them from outside; management in conditions of limited resources; expansion or reduction of enterprise activity has been researched.

Key words: information, costs, relevant costs, irrelevant costs, opportunity costs, analysis, management decision-making, production, purchasing, sales.

Постановка проблеми. Ефективність роботи суб'єкта господарювання, здебільшого, залежить від управлінської діяльності, що забезпечує його економічну самостійність та конкурентоспроможність. Наразі зниження обсягу державного регулювання у поєднанні з посиленою конкуренцією з боку іноземних контрагентів, призводить до зміни умов функціонування підприємств, зокрема, і в частині скорочення життєвого циклу продукції, що зумовлено впровадженням новітніх технологій та вдоволенням різноманітних споживчих запитів.

Управлінський облік як складова інформаційної системи господарюючого суб'єкта, нині, потребує іншого підходу до його організації. Прийняття

управлінських рішень є однією з основних функцій управлінського персоналу, який зазвичай, зіштовхуються з проблематикою щодо: встановлення оптимальної структури виробництва (асортименту продукції); закупівлі комплектуючих деталей чи виготовлення їх самостійним шляхом; кількості та асортименту продукції, що реалізується; ціноутворення; каналів реалізації; можливостей стосовно спеціального замовлення, тощо.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемами дослідження поняття релевантності інформації в управлінському обліку та з'ясування сутності витрат для прийняття управлінських рішень присвячені наукові праці Ф. Бутинця, К. Друрі, М. Пятова, В. Сопко та інших. Досліджен-

ням аналізу релевантної облікової інформації для прийняття управлінських рішень займалися П. Атамас, Ф. Голов, О. Карпенко, В. Плаксієнко. Однак наявність суперечливих питань та дискусій щодо інструментарію аналізу релевантності інформації для прийняття управлінських рішень, свідчать про високу актуальність й практичну значимість теми дослідження.

Постановка завдання. Метою статті є теоретичне обґрунтування сутності понять «релевантна інформація» й «управлінські рішення» та дослідження інструментарію аналізу релевантності облікової інформації.

Виклад основного матеріалу дослідження. Прийняття управлінських рішень – це ґрунтовна частина менеджменту, де фахівці з управлінського обліку виконують функції бухгалтерів-аналітиків (внутрішніх консультантів), які забезпечують внутрішніх користувачів релевантною інформацією. Фахівці з управлінського обліку є компетентними у сутності рішень, які приймаються керівниками центрів відповідальності, оскільки дотичні до виробничих підрозділів, відділів закупівель та збуту, а відтак є відповідальними за збір, обробку та аналіз облікової інформації.

Наразі ефективність управління суб'єктом господарювання залежить від дієвої обліково-аналітичної системи, яка за допомогою релевантної інформації відслідковує, аналізує, контролює господарську діяльність підприємства, з метою прийняття ефективних управлінських рішень. Для прискорення процесу збору й обробки оперативної інформації застосовують сучасні інформаційні системи у сфері бухгалтерського обліку, що насамперед, забезпечують підвищення ефективності прийняття правильних управлінських рішень.

Облікова інформація як різновид економічної інформації, характеризується базовими критеріями: точністю, оперативністю, достовірністю та проходить такі етапи перетворення: формування на основі первинних документів; групування у регі-

страх бухгалтерського обліку; обробка та аналіз даних; узагальнення у звітності.

Облікову інформацію на підприємстві класифікують за ознаками:

- інформація, що необхідна для ефективного управління підприємством (*аналіз витрат виробництва; маржинальний метод; метод аналізу витрати-обсяг-прибуток; аналіз релевантності інформації, бюджетування, тощо*);
- інформація, що відображає поточний фінансовий стан підприємства (*аналіз структури активів (майна) та пасивів (джерел їх утворення); розмір залучених до обороту матеріальних та фінансових ресурсів; результати господарської діяльності за звітний період, тощо*).

Основні вимоги до облікової інформації узагальнено на рис. 1.

Відповідно до Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», бухгалтерський облік являє собою процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень [5].

Регулювання облікової інформації в залежності від рівня її застосування здійснюється на трьох рівнях: державний рівень (Закони України, Постанови Кабінету Міністрів України); галузевий рівень (Положення, Методичні рекомендації галузевих міністерств); господарський рівень (Статут підприємства, Положення про організацію обліку, Наказ про облікову політику підприємства та внутрішні документи підприємства). Інформаційну базу для отримання облікової інформації наведено на рис. 2.

Із метою прийняття управлінських рішень витрати класифікуються за принципом «різні витрати для різних цілей», рис. 3.

Базовим принципом динаміки витрат є зміна витрат, що впливає на процес прийняття управлінських рішень відносно зміни ділової активності суб'єкта господарювання.

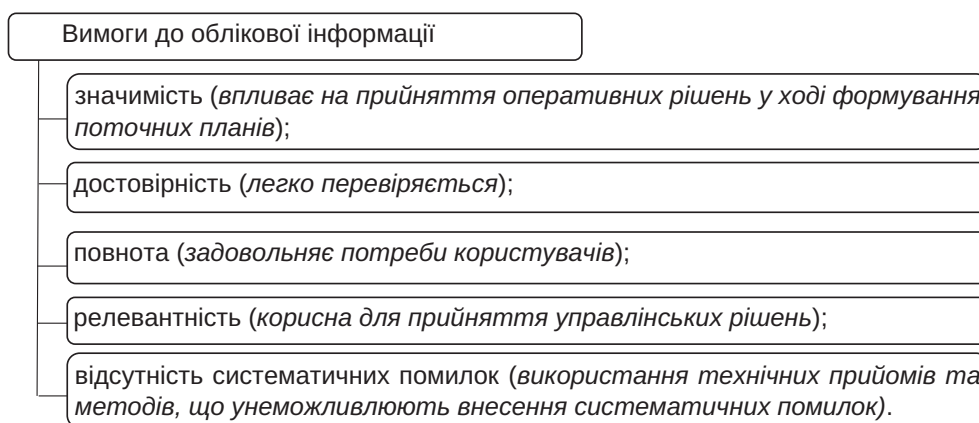


Рис. 1. Вимоги до облікової інформації



Рис. 2. Інформаційна база для отримання облікової інформації

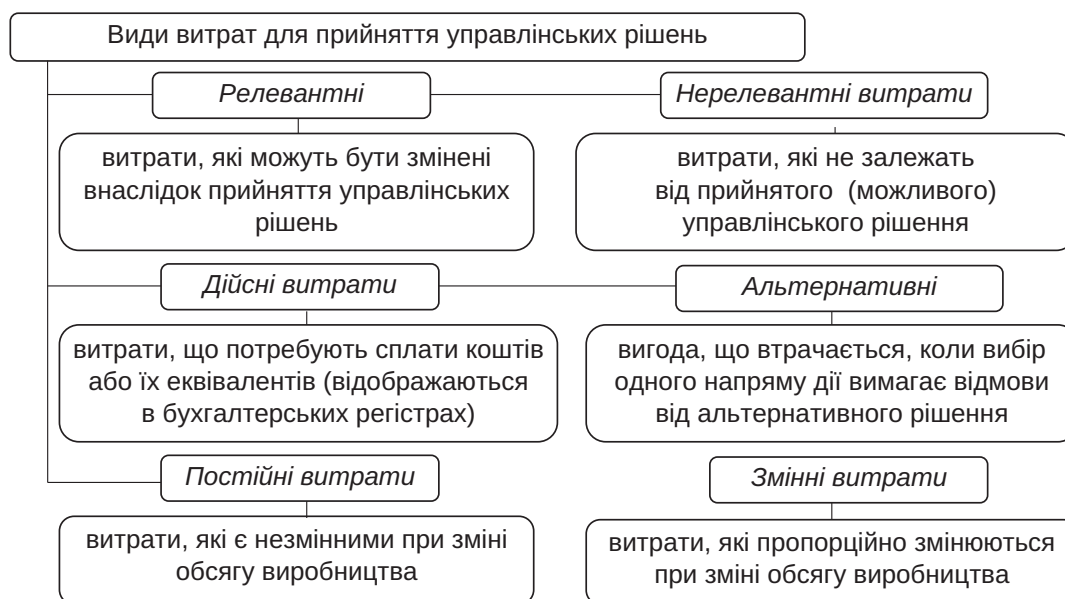


Рис. 3. Класифікація витрат із метою прийняття управлінських рішень

Від прояву ділової активності суб'єкта господарювання залежить рівень витрат щодо: обсягу виробництва; кількості розміщених замовлень; терміну функціонування виробничого обладнання; використання ресурсів тощо. У ході прийняття управлінських рішень, зазвичай, розраховуються альтернативні витрати, що є очікуваними вигодами, від яких відмовляються, віддаючи перевагу

одній альтернативі над іншою. Це не фактичні витрати, а прогнозні, на відміну від дійсних витрат, які визначаються за бухгалтерськими документами. З огляду на процес прийняття управлінських рішень важливою є лише відмінність між альтернативами, оскільки однакові статті витрат не впливають на прийняття управлінського рішення. Їх, як правило, не відображають у звіті, з метою

його спрощення для ефективного управління суб'єктом господарювання.

Особливого значення в управлінському обліку набуває релевантна інформація, оскільки є корисною для прийняття управлінських рішень. На підставі проведених досліджень щодо релевантного підходу у процесі прийняття управлінських рішень нами узагальнено два ключових правила релевантності. Перше – полягає в тому, що подана інформація для керівництва повинна гарантувати ухвалення правильного управлінського рішення. Друге – забезпечує представлення інформації у зручному для сприйняття форматі та не містить зайвої інформації, що заощаджує час для прийняття управлінського рішення.

Нерелевантна інформація – це несуттєві, надлишкові дані про витрати та доходи підприємства, використання яких може призвести до таких наслідків:

- прийняття помилкового рішення в результаті викривлення інформації щодо проблемної ситуації;

- зниження оперативності та підвищення трудомісткості процесу управління, викликане отриманням зайвої інформації, що збільшує час для прийняття ефективного управлінського рішення [4].

Відтак релевантні витрати (доходи) – це очікувані в майбутньому витрати (доходи), що відрізняються відповідно до альтернативних варіантів [1]. Нерелевантні витрати – це витрати минулих періодів та частина витрат майбутніх періодів, які є незмінними за умови різних альтернатив [6]. До них належать: минулі (незворотні) витрати; майбутні витрати – як результат раніше ухвалених рішень та витрати немонетарного характеру. Отже, дані минулих періодів щодо витрат є нерелевантною інформацією, проте важливою для дослідження поведінки витрат, а також планування величини витрат в майбутньому.

Процес прийняття рішень – це вибір із декількох альтернатив, що передбачає шість послідовних етапів, рис. 4.

I етап – «З'ясування проблеми». Виявлення причин виникнення проблемної ситуації, що призвела до зміни поведінки покупця: поява альтернативної продукції на ринку; посилення конкуренції; невдоволення якістю виробленої продукції, тощо.

II етап – «Визначення критеріїв». З'ясування пріоритетних критеріїв (кількісних чи якісних), оскільки вони, зазвичай, суперечать один одному. Зокрема, підвищення якості продукції суперечить рішенню щодо мінімізації витрат на її виробництво.

III етап – «Ідентифікація альтернатив». Вибір однієї альтернативи з-поміж кількох, які ідентифікуються керівниками центрів відповідальності.

IV етап – «Розроблення моделі рішення». Формування моделі прийняття рішення, що ґрунтується на елементах попередніх етапів та передбачає розуміння проблеми, алгоритму та інструментарію щодо її вирішення.

V етап – «Збір даних». Збір та обробка даних, які безпосередньо стосуються проблемної ситуації, а також шляхів та альтернатив щодо її вирішення.

Узагальнюючи вищевикладене, зауважимо, що фахівець з управлінського обліку охоплює сферу вповноважень за всіма п'ятьма етапами, проте особливу відповідальність він несе саме за п'ятий етап, оскільки процес прийняття рішень потребує збору корисної інформації, що характеризується щонайменше трьома критеріями: точністю, релевантністю та своєчасністю. Разом із тим, йому необхідно навчитися виокремлювати релевантні витрати від нерелевантних, щоб заощадити час керівнику для прийняття ефективного управлінського рішення.

Дослідження наукових джерел стосовно аналізу релевантної інформації в типових господарських операціях свідчить про необхідність прийняття управлінських рішень задля вирі-

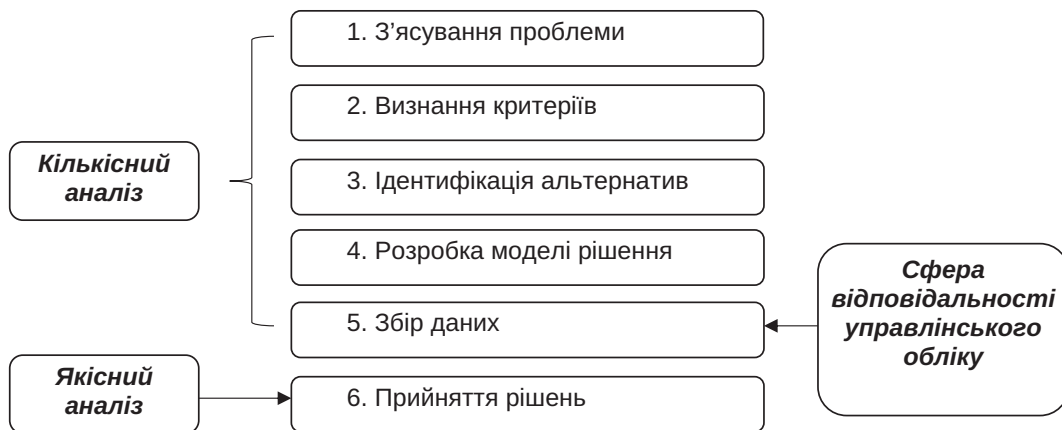


Рис. 4. Процес прийняття управлінських рішень

Джерело: [2]

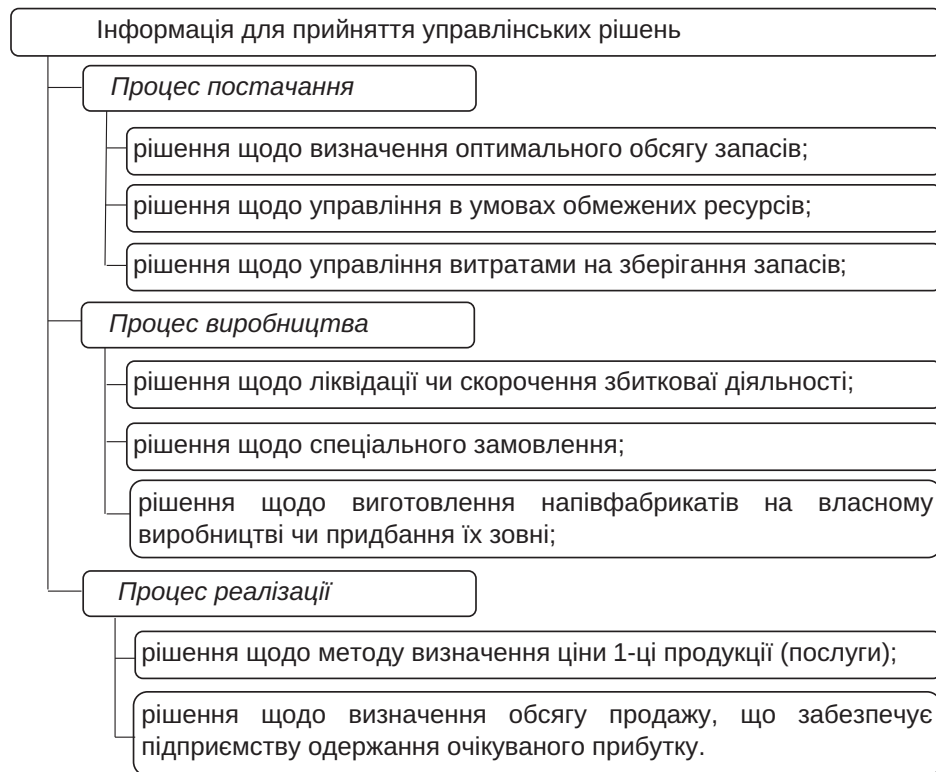


Рис. 5. Класифікація оперативних управлінських рішень за господарськими процесами

шення проблемних ситуацій у розрізі процесів господарської діяльності (постачання, виробництва, реалізації), основні з яких наведено на рис. 5.

Аналіз проблемних ситуацій, які найчастіше зустрічаються у господарській діяльності підприємств вимагають оперативного прийняття управлінських рішень. Відтак у кожному конкретному випадку необхідно проаналізувати відповідні релевантні витрати та застосувати методичний інструментарій управлінського обліку, що уможливить прийняття обґрунтованого управлінського рішення.

У табл. 1 узагальнено дослідження науковців щодо аналізу релевантності інформації у ході прийняття управлінських рішень.

Результати аналізу релевантної інформації та обґрунтування альтернативних рішень щодо проблемної ситуації акумулюється у внутрішніх управлінських звітах, які подають керівники центрів відповідальності вищому керівництву. Зміст, форма, періодичність складання й подання управлінської звітності встановлюється індивідуально на кожному підприємстві.

Управлінська звітність сприяє організації самоконтролю керівників структурних підрозділів та забезпечує здійснення: оцінки фактичного виконання запланованих показників діяльності; оцінки ефективності роботи окремих центрів відповідальності; підготовки інформаційних масивів, необхід-

них для прийняття управлінських рішень; налагодження комунікативних зв'язків між структурними підрозділами суб'єкта господарювання.

Висновки з проведеного дослідження.

Результат проведеного дослідження зводиться до наступного:

1. Обліково-аналітична система, що відображає факти господарських операцій підприємства й узагальнює показники його економічної діяльності є інформаційною базою у процесі прийняття управлінських рішень.

2. Прийняття ефективних управлінських рішень, залежить від вміння фахівця з управлінського обліку розмежовувати релевантну й нерелевантну інформацію, а також правильно застосувати релевантні дані в процесі аналізу існуючих альтернатив.

3. Управлінське рішення, ухвалене на основі релевантної інформації має безпосередній вплив на об'єкт управління, адже аналіз проблемної ситуації, визначає алгоритм та інструментарій конкретної програми дій.

4. Процес управління суб'єктом господарювання забезпечує керівництво важливою інформацією для: визначення стратегії й бюджетування; оптимізації використання ресурсів, навіть за умов їх обмеження; оцінки ефективності діяльності за центрами відповідальності; зниження рівня суб'єктивності у процесі прийняття управлінських рішень.

Аналіз релевантності інформації у ході прийняття управлінських рішень

Види управлінських рішень	
Сутність управлінських рішень	Інструментарій прийняття управлінських рішень
I. Рішення щодо додаткового замовлення за ціною нижчою за собівартість	
Обумовлене разовим замовленням на реалізацію продукції за ціною нижче звичайної або нижче собівартості, за умови, вільних виробничих потужностей	Аналіз прийняття такого рішення передбачає використання: - маржинального підходу (розрахунок змінних витрат на 1-цю продукції, маржинального доходу та коефіцієнта маржинального доходу); - диференціального аналізу релевантних витрат і доходів (розрахунок різниці між доходами й витратами за різними альтернативами). Прийняття даної пропозиції доцільне у разі, коли додатковий дохід перевищує додаткові витрати на виконання такого замовлення, за умови відсутності загрози деформації ринку.
II. Рішення щодо структури виробництва (асортименту) продукції	
Обумовлене пошуком оптимальної структури виробництва, що забезпечить максимальний прибуток підприємства, яке займається виробництвом декількох видів продукції	Аналіз прийняття такого рішення передбачає здійснення розрахунку: - маржинального доходу у розрізі асортименту продукції (уможливило визначити частку виручки, яка йде на покриття постійних витрат і забезпечує отримання прибутку); - маржинального доходу на 1-цю продукції (уможливило оцінити вплив даної продукції на загальний фінансовий результат; внесок кожного виду продукції у грошовий потік, що забезпечує покриття постійних витрат підприємства); Прийняття даної пропозиції доцільне у разі відсутності обмежень на внутрішні ресурси. Водночас аналіз у розрізі асортименту продукції уможливило виявити збиткову продукцію, від якої варто відмовитися та продукцію на якій варто зосередити увагу у ході пошуку нових ринків збуту.
III. Рішення щодо виготовлення комплектуючих у власному виробництві чи придбання їх зовні	
Обумовлене пошуком більш вигідних умов діяльності підприємства та визначення величини можливої економії витрат	Аналіз прийняття такого рішення передбачає: - для альтернативи «виробляти»: розрахунок релевантних витрат на 1-цю продукції: а) прямих матеріальних витрат; б) прямої заробітної плати; в) накладних витрат без нерелевантних витрат (амортизації, оренди тощо); - для альтернативи «купувати» – ціна, яку пропонує продавець. Прийняття даної пропозиції стосовно виробництва комплектуючих доцільне у разі, якщо витрати на їх виробництво нижчі за витрати на їх придбання.
IV. Рішення щодо заміни обладнання	
Обумовлене пошуком заміни обладнання, яке вимагає фінансових вкладень з можливим ризиком щодо досягнення стратегічних цілей підприємства	Аналіз прийняття такого рішення передбачає вибір однієї з двох альтернатив: - експлуатація старого обладнання з періодичними витратами на ремонт; - придбання нового обладнання за грошові кошти. Прийняття даної пропозиції стосовно заміни старого обладнання на нове передбачає аналіз лише релевантних витрат. Релевантними є статті витрат, що формують первісну вартість придбаного обладнання. Нерелевантними – балансова вартість старого обладнання. До релевантних доходів відносять: доходи від реалізації старого обладнання; приріст виробництва продукції із використанням нового обладнання; зниження витрат на оплату праці працівників, які обслуговують обладнання. Порівняння витрат та доходів за двома альтернативами уможливило прийняти правильне управлінське рішення.
V. Рішення щодо управління в умовах обмежених ресурсів	
Обумовлене пошуком оптимальної виробничої програми, що уможливить отримання максимального прибутку, за умови обмежених ресурсів	Аналіз прийняття такого рішення залежить від кількості обмежень: - одного обмеження (розрахунок показника маржинального доходу на 1-цю обмежувальний чинник); - двох обмежень (розрахунок здійснюють шляхом побудови та розв'язання системи лінійних рівнянь із двома невідомими або графічним методом); - кілька обмежень (розрахунок здійснюють за допомогою лінійного програмування, тобто математичного методу, що використовують для оптимізації виробничої діяльності шляхом розв'язання серії лінійних рівнянь з наявних обмежень). Прийняття даної пропозиції доцільне у разі недостатнього забезпечення матеріальними ресурсами, виробничими потужностями, попитом на продукцію, наявністю оборотних коштів тощо. Діючи в умовах обмежень, одного чи декількох, обираються ті види діяльності, які є вигідними за наявного дефіциту ресурсів, та забезпечують їх повне й ефективне використання.
VI. Рішення щодо ліквідації чи скорочення збиткової діяльності	
Обумовлене вибором підприємства у доцільності ліквідації чи скорочення обсягу його збиткової діяльності	Аналіз прийняття рішення ґрунтується на: калькулюванні змінних витрат; визначенні маржинального доходу; порівнянні витрат маржинального доходу з можливим скороченням постійних витрат; урахування зміни маржинального доходу від альтернативного використання звільнених потужностей. Прийняття пропозиції щодо закриття збиткового підрозділу доцільне за умови, коли втрата маржинального доходу буде меншою за економію постійних витрат.

Джерело: [1; 2; 4]

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Атамас П. Й. Управлінський облік: навчальний посібник. Київ : Центр навчальної літератури, 2006. 440 с.
2. Верланов Ю. Ю., Бурлан С. А., Верланов О. Ю. Управлінський облік: сучасна теорія і практика: навчальний посібник. Миколаїв : Вид-во ЧДУ ім. Петра Могили, 2015. 340 с.
3. Куць В. І. Бухгалтерський облік як інформаційна складова процесу прийняття управлінських рішень. *Бізнес-економіка, фінанси, облік і аудит*. 2014. № 3 (43). С. 100–107.
4. Плаксієнко В. Я., Яловега Л. В., Лега О. В., Прийдак Т. Б., Мокієнко Т. В., Канцедал Н. А. Управлінський облік: навчальний посібник [для студ. вищих навч. закл.] / за ред. В. Я. Плаксієнка. Полтава : ПП «Астроя», 2018. 250 с.
5. Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень Закон України № 2164-VIII від 05 жовтня 2017 р. Верховна Рада України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua> (дата звернення: 25.04.2022).
6. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: навчальний посібник. Київ : КНЕУ, 2006. 526 с.

REFERENCES:

1. Atamas, P. Y. (2006) *Upravlinskyi oblik: navchalnyi posibnyk* [Management Accounting: a textbook]. Kyiv: Tsentr navchalnoi literatury. (in Ukrainian)
2. Verlanov Yu. Yu., Burlan S. A. & Verlanov O. Yu. (2015) *Upravlinskyi oblik: suchasna teoriia i praktyka: navchalnyi posibnyk* [Management accounting: modern theory and practice: a textbook]. Mykolaiv: Vyd-vo ChDU im. Petra Mohyly. (in Ukrainian)
3. Kuts V. I. (2014) *Bukhhalterskyi oblik yak informatyivna skladova protsesu pryiniattia upravlinskykh rishen* [Accounting as an information component of the management decision-making process]. *Biznes-ekonomika, finansy, oblik i audyt*. 3 (43), 100–107. (in Ukrainian)
4. Plaksiyenko, V. Ya. Yaloveha, L. V. Leha, O. V. Pryjidak, T. B. Mokiienko, T. V. and Kantsedal, N. A. (2018) *Upravlins'kyj oblik* [Management accounting], PP «Astraia». Poltava. (in Ukrainian)
5. Pro vnesennia zmin do Zakonu Ukrainy «Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini» shchodo udoskonalennia deiakykh polozhen Zakon Ukrainy № 2164-VIII vid 05 zhovtnia 2017 r. Verkhovna Rada Ukrainy. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua>.
6. Sopko V. V. (2006). *Bukhhalterskyi oblik v upravlinni pidpriemstvom: navchalnyi posibnyk* [Accounting in enterprise management: a textbook]. Kyiv: KNEU. (in Ukrainian)