

Кулікова Н.Т.

**СИСТЕМНИЙ ПІДХІД ДО ПОБУДОВИ УПРАВЛІНСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ**

*Управління суб'єктом господарювання неможливе без використання широкого спектру інформації, проте бухгалтерський фінансовий, податковий, статистичний облік, що жорстко регламентується на законодавчому рівні, не можуть забезпечити систему управління такою інформацією, що викликає необхідність у побудові підсистеми окремого управлінського обліку на практиці та її теоретичного обґрунтування на рівні науки. У статті розкрито сутність поняття інформаційного забезпечення, з точки зору наступних аспектів системного підходу: елементного, структурного, функціонального, цільового, ресурсного, інтеграційного, комунікаційного, історичного.*

**Ключові слова:** управлінська звітність, системний підхід, управлінська інформація, інформаційне забезпечення

**ВСТУП**

**Постановка проблеми.** Розвиток виробничих відносин неминуче приводить до збільшення обсягів циркулюючої економічної інформації на мікро- та макrorівнях. Значну частину цього масиву інформації займає інформація, створена в системі бухгалтерського обліку. Така інформація є базою для прийняття рішень, а в її основі лежить масив бухгалтерських записів: бухгалтерські проведення, додаткові дані аналітичного обліку, натуральні показники. Проте, універсальна модель представлення та інтерпретації облікової інформації, що історично склалася, має значні обмеження, насамперед це стосується можливостей отримання підсумкової інформації в різних зрізах.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Проблеми теорії та практики формування управлінської звітності розглядають В.В. Євдокимов [0], В.О. Осмятченко, М.М. Матюха [5, 4], Івахненков С.В. [2]. Питання удосконалення бухгалтерського обліку для цілей управління розглядали Л.В. Чижевська [6] і О.А. Лаговська [3]. Проте відсутні дослідження, де б питання формування управлінської звітності розглядали комплексно, оскільки дослідники сприймають зазначену звітність як прикладний аспект бухгалтерського обліку.

**Невирішені раніше частини проблем.** Завдання, що постають перед управлінською звітністю, вимагають формування особливого індивідуального підходу до групування інформації та представлення її у звітності за кожним проблемним питанням, згідно з яким така звітність створюється. Ця особливість управлінської звітності концептуально відрізняє її від фінансової, статистичної та податкової звітності, що зумовлює необхідність теоретичного обґрунтування її засад.

**Формулювання цілей статті.** Метою статті є розкриття особливостей формування управлінської звітності суб'єкта господарювання на основі системного підходу.

**ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ**

У наш час до управлінського обліку стали пред'являтися нові вимоги: роз'яснювати і відображати інформацію як кількісного, так і якісного змісту. В результаті управлінський облік розділився на традиційний і нетрадиційний. І якщо традиційний має справу тільки з кількісними даними (збут, фінанси, виробництво, постачання), то нетрадиційний використовує в тому числі і якісну інформацію (структури, НДДКР, маркетинг, персонал).

Аналізуючи діяльність багатьох успішних компаній, можна звернути увагу на те, що в кожній з них існують одночасно кілька видів обліку, які відрізняються один від одного цілями, предметною областю, користувачами, методами тощо. До таких видів обліку відносять: податковий, фінансовий, управлінський, кадровий, статистичний, складський, логістичний, маркетинговий облік, облік валютних і міжнародних операцій тощо. Як правило, вони розділені між собою в методичних, документальних, організаційних та інших аспектах, при цьому чим ефективніше ведеться кожен з них, тим ефективніша діяльність організації в цілому.

Необхідність у великій кількості різноманітної інформації для управління є ознакою розвинутого підприємства, адже чим масштабніша діяльність суб'єкта господарювання, тим більше подій, тим складніші ситуації вирішуються та тим більші потоки інформації щодо подій у середовищі. Інтерпретація подій («реконструкція ФГЖ» – за Соколовим) з використанням методологій бухгалтерського обліку має за мету створення інформації. Природу інформації пояснює кібернетика. Інформація управлінської звітності - це відомості, які повинні зняти існуючу у користувача невизначеність щодо стану елементів такої звітності, щоб зменшити ризик негативних, несприятливих для керованої економічної системи результатів. З цією метою розробляються моделі досліджуваних економічних ситуацій і з їх допомогою здійснюється вибір найбільш доцільного рішення. Отримана інформація хоча і умовна, проте дає

© Кулікова Наталя Тарасівна, аспірантка кафедри обліку і аудиту, Житомирський державний технологічний університет, м. Житомир, e-mail: [kulikovanataha@meta.ua](mailto:kulikovanataha@meta.ua)

можливість уникнути грубих помилок, здійснити часткове «зняття» невизначеності. Інформація, будучи засобом управління, виступає як негативний внесок у соціальну ентропію суспільства, оскільки систематизує, організовує, упорядковує взаємодію між індивідом, суспільством, органами влади. В той же час кількість інформації, що необхідна для прийняття рішень, залежить від складності завдання, що постає перед підсистемою управління та суб'єктом господарювання в цілому.

Для формування бухгалтерської управлінської звітності необхідне інформаційне забезпечення, тобто створення інформаційних умов функціонування систем управління, забезпечення її необхідною інформацією, засобами пошуку, накопичення, зберігання, обробки, передачі інформації, організації банків даних. Під інформаційним забезпеченням розуміється сукупність єдиної системи класифікації та кодування інформації, уніфікованих систем документації, схем інформаційних потоків, що циркулюють в організації, баз даних. Під інформаційним забезпеченням системи управління підприємством пропонується розуміти сукупність інформаційних ресурсів (інформаційну базу) і способів їх організації, необхідних і придатних для реалізації аналітичних та управлінських процедур.

У більшості досліджень науковці пропонують звіти, що відображають лише один фрагмент або аспект діяльності суб'єкта господарювання. На практиці бухгалтерські управлінські звіти часто також виявляються вузькими за змістом порівняно з формами бухгалтерської фінансової звітності. Досить поширені на практиці окремі Звіти про продажі, Звіт про матеріально-виробничі запаси, у яких розкривається максимум інформації щодо конкретних елементів, але не наводиться інформація про стан інших елементів, що становлять єдину систему із зазначеним елементом звітності. В результаті використання такої обмеженої рамки одного елемента інформації призводить до некоректних управлінських рішень або викликає необхідність проведення погоджень, отримання додаткової інформації.

Вважаємо необхідним усунути зазначений недолік за допомогою використання системного підходу до формування інформації кожної форми бухгалтерської управлінської звітності та її подання як системи показників. Метою використання системного підходу до формування бухгалтерської управлінської звітності є досягнення того, щоб звітність стала не набором, системою показників, коли окремий показник не дає цілісної картини стану елемента, але за допомогою системи показників відповідної форми бухгалтерської управлінської звітності можна отримати уявлення про стан елемента, його структуру, взаємозв'язки складових частин і зв'язки даного цього елемента з іншими.

Системний підхід - це напрям методології наукового пізнання і соціальної практики, в основі якого лежить розгляд об'єктів як систем. Системний підхід орієнтує дослідження на розкриття цілісності об'єкта, на виявлення різноманітних типів зв'язків у ньому та зведення їх в єдину теоретичну картину. Системний підхід базується на використанні

системного аналізу, він заснований на максимально повному всебічному вивченні об'єкта, його зв'язків з іншими об'єктами, їх взаємного впливу. Основна особливість системного підходу полягає в тому, що він орієнтує дослідження на розкриття цілісності об'єкта, на виявлення різноманітних типів зв'язків у ньому та зведення їх в єдину теоретичну картину.

Системний підхід до формування кожної форми управлінської звітності передбачає:

- постановку мети і завдань інформаційного забезпечення, актуалізацію проблеми недостатності інформації, що міститься в бухгалтерській фінансовій звітності або податкової звітності, для досягнення поставленої мети і вирішення завдань;

- розроблення критеріїв оцінки якості отриманої інформації щодо актуалізованої проблеми;

- формування каналів надходження інформації для створення на її основі управлінської звітності, розроблення нового знання в тому разі, якщо таке знання відсутнє для вирішення актуалізованої проблеми;

- розробку засобів представлення результатів діяльності суб'єкта господарювання як системи показників, що характеризують зовнішнє і внутрішнє середовище організації;

- побудову безлічі моделей, що характеризують певні аспекти функціонування підприємства та дозволяють визначити внутрішні зв'язки між основними елементами досліджуваної системи;

- побудову узагальненої моделі діяльності суб'єкта господарювання за допомогою використання інформації бухгалтерської управлінської звітності;

- дослідження чутливості моделі діяльності до зміни параметрів зовнішнього і внутрішнього середовища;

- оцінку внутрішніх зв'язків між параметрами, що визначають результати діяльності суб'єкта господарювання, а також оцінку ступеня відповідності передбачуваних результатів і фактично досягнутих значень;

- контроль основних параметрів на кожному з перелічених етапів.

Системний підхід до кожної форми управлінської звітності орієнтує на розгляд об'єкта як системи, вимагає розкриття його цілісності, виявлення різноманітних типів зв'язків у ньому та зведення їх в єдину модель. Цей принцип зумовлює те, що кожна форма управлінської звітності є системою показників, кожен показник якої окремо дає лише одностороннє уявлення про досліджувані об'єкти господарської діяльності, в той час як сукупність елементів розкриває всю складність внутрішніх і зовнішніх зв'язків досліджуваного об'єкта. При цьому заперечується існування єдиного показника, який найкращим чином ілюструє результати фінансово - господарської діяльності. Необхідною є дослідження та оцінка всієї системи показників - елементів системи управлінської звітності.

Використання системного підходу при побудові управлінської звітності вимагає, щоб до уваги бралися не лише показники, що характеризують внутрішнє середовище організації, а й інформація, яка визначає

основні параметри зовнішнього середовища. Стан зовнішнього середовища буде характеризуватися в тому числі і нефінансовими показниками, наприклад такими, як: «прохідність» магазину, щільність населення, обсяг торговельних площ, інформація про конкурентів, конкурентних цінах і продуктах, професіоналізм продавців, віддаленість проживання клієнтів, їх вік, розташування організації і т.п. При зіставленні нефінансових показників з фінансовими, наприклад, з прибутком і рентабельністю продаж, витратами організації, користувач створює більш повну картину стану організації, її розвитку.

Розширене трактування системного підходу включає використання його аспектів, в тому числі:

- елементного аспекту, який полягає у виявленні елементів, що складають систему. Основними елементами управлінської звітності повинні бути активи, зобов'язання, капітал, доходи, витрати, трудові ресурси, інвестиції, зовнішнє середовище організації. Сукупність цих елементів дозволяє розкрити інформацію про всі виробничі фактори, результати їх використання, а також про вплив зовнішнього середовища на діяльність організації;

- структурного аспекту, що полягає у з'ясуванні внутрішніх зв'язків і залежностей між елементами системи і дозволяє отримати уявлення про внутрішню організацію системи. Всі наведені вище елементи управлінської звітності взаємозв'язані. Отже, при формуванні змісту форми бухгалтерської управлінської звітності про конкретний елемент необхідно включити в неї інформацію і про інші для оцінки їх взаємного впливу;

- функціонального аспекту, який передбачає виявлення функцій, для виконання яких створені та існують відповідні системи. Оскільки інформація про управлінську звітність надається внутрішнім користувачам, що здійснюють певні управлінські функції, то набір цих функцій і визначатиме обсяг та склад необхідної інформації. Різні управлінські функції вимагають різних аспектів інформації про існуючі елементи звітності, в тому числі про їх структуру, динаміку, стан, зв'язки з іншими елементами;

- цільового аспекту, що означає необхідність наукового обґрунтування цілей і завдань системи, їх взаємної ув'язки між собою. Мета системи показників

управлінської звітності полягає в задоволенні інформаційних потреб менеджерів, при цьому менеджери різних рівнів мають різні інформаційні потреби, котрі повинні бути задоволені інформацією різних форм;

- ресурсного аспекту, що полягає в ретельному виявленні ресурсів, потрібних для функціонування системи. При формуванні інформації управлінської звітності також необхідне витрачання певних ресурсів;

- інтеграційного аспекту, що полягає у визначенні сукупності якісних властивостей системи, що забезпечують її цілісність і особливість. Вважаємо, що не сукупність форм звітності повинна забезпечити систему показників, а кожна форма бухгалтерської управлінської звітності повинна бути представлена як система показників;

- комунікаційного аспекту, що означає необхідність виявлення зовнішніх зв'язків системи – її зв'язків з навколишнім середовищем. Управлінську звітність необхідно формувати з використанням інтегрованої інформаційної бази різних функціональних підсистем підприємства (якщо це можливо і не суперечить внутрішнім регламентам формування інформації управлінської звітності);

- історичного, що дозволяє з'ясувати умови виникнення досліджуваної системи в часі, пройдені нею етапи, сучасний стан, перспективи розвитку. Управлінська звітність як система показників не повинна мати статичний зміст. Вона повинна розвиватися разом з розвитком самої організації. Для забезпечення розвитку змісту бухгалтерської управлінської звітності необхідний аналіз досягнутої якості внутрішньої звітності в попередні періоди.

## ВИСНОВКИ

Використання системного підходу при формуванні інформації кожної форми бухгалтерської управлінської звітності дозволить отримати якісний продукт, який приведе до вироблення на його основі якісних управлінських рішень. Ігнорування системного підходу призведе до формування управлінської звітності як набору форм, не пов'язаних між собою, не об'єднаних загальною логікою побудови, таких, що не дають цілісної картини результатів господарської діяльності організації та її майнового стану.

## ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Євдокимов В.В. Адаптивна модель інтегрованої системи бухгалтерського обліку: [монографія] / В.В. Євдокимов. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 516 с.
2. Івахненко С.В. Теоретичні аспекти моделювання в аналізі та господарському контролі// Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол.: С.І. Шкарабан (голов. ред.) та ін. – Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету “Економічна думка”, 2011. – Вип. 9. – Ч. 1. – С. 10 – 14.
3. Лаговська О.А. Бухгалтерський облік для управління: гносеологічний та епістемологічний конфлікти : монографія / О.А. Лаговська; ред.: Ф. Ф. Бугинець; Житомир. держ. технол. ун-т. - Житомир, 2011. - 344 с.
4. Матюха М.М. Системні засади методології формування управлінської звітності / М.М. Матюха // Культура народів Причорномор'я. – 2012. – № 234. – С. 81-83.
5. Осмятченко В.О., Матюха М.М. Звітність як основа узагальнення вихідних даних в умовах застосування інформаційних технологій/ В.О. Осмятченко, М.М. Матюха // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнар. зб. наук. пр. - 2013 р. - № 1 (25). - С. 208-222.
6. Чижевська Л. В. Бухгалтерський баланс: проблеми теорії і практики / Л.В. Чижевська; ред.: Ф. Ф. Бугинець; Ін-т змісту і методів навчання. - Житомир, 1998. - 407 с.

Одержано 28.04.2014 р.