

Безверхня Ю.В.  
к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування,  
Таврійський державний агротехнологічний університет,  
yuliia.bezverkhnia@tsatu.edu.ua

## УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК: АНАЛІТИЧНИЙ АСПЕКТ

*Анотація.* У статті проаналізовано різноманітні аспекти сучасного управлінського обліку на підприємствах, розглянуті невизначені питання змісту управлінського аналізу та його міста в управлінському обліку, висвітлена методика здійснення управлінського аналізу, проведено порівняння управлінського та фінансово-господарського аналізу, визначено місце аналізу в управлінському обліку

*Ключові слова:* облік, аналіз, управлінський, фінансовий, управлінські рішення

**JEL Classification:** M49

Bezverkhnia Yu.V.  
PhD in Economics, Associate Professor,  
Tavria state agrotechnological university,  
yuliia.bezverkhnia@tsatu.edu.ua

## MANAGEMENT ACCOUNTING: ANALYTICAL ASPECT

*Abstract.* The article analyzes various aspects of modern management accounting at the enterprises are considered indeterminate content management analysis and its city in management accounting, illuminated technique of the administrative analysis, the comparison of management and financial-economic analysis, the place of analysis in management accounting.

The aim of the article is the consideration of uncertain content management analysis and its city in management accounting compared to financial and economic analysis of the enterprise.

Management accounting is a system of accounting, planning, control and analysis of information about costs and results of operations, the necessary management personnel to operate the business. In recent years there is a need for a thorough management review to ensure the needs of managers of middle and higher chain.

According to the results of the discussed arguments, we can conclude that managerial analysis is an analysis of the enterprise activity which is carried out with the aim of making optimal management decisions. It is based on the methodology of economic analysis, but, in our opinion, many of the studied indicators closer to managerial accounting and is one of its most important components. Thus, the analysis is one of the most important procedures of modern management accounting.

**Key words:** accounting, analysis, management, financial and management decisions

**Постановка проблеми.** За сучасних умов ринкової економіки значно ускладнюється процес управління вітчизняними підприємствами, яким надається господарська та фінансова самостійність. Такого чина самостійність полягає у виборі організаційної форми підприємства, видів діяльності, партнерів у бізнесі, визначенні ринку кон'юнктури та збуту продукції.

Фінансова самостійність підприємства складається з його повного самофінансування, вироблення фінансової стратегії, політики ціноутворення. Отже, ускладнюються завдання, що постають перед системою бухгалтерського обліку. Неминучим явищем стала поява управлінського обліку як самостійної галузі 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. Питання про зміст управлінського аналізу, його місце у системі аналізу підприємства залишається дотепер мало дослідженим, що обумовило актуальність дослідження.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питанням забезпечення керівництва підприємства даними управлінського обліку й аналізу займалися багато вітчизняних та іноземних провідних науковців, таких як П.Й. Атамас, Ф.Ф. Бутинець, В.Б. Моссаковський, М.Ф. Огічук, В.Я. Плаксієнко, Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер, Г.В.Шадріна тощо. Однак деякі питання, пов'язані із застосуванням управлінського аналізу для прийняття управлінських рішень потребують більш поглибленого дослідження.

**Формулювання цілей статті.** Метою статті є розгляд невизначених питань змісту управлінського аналізу та його міста в управлінському обліку у порівнянні з фінансово-господарським аналізом підприємства.

**Виклад основного матеріалу.** Управлінський облік являє собою систему обліку, планування, контролю й аналізу інформації про витрати та результати господарської діяльності, необхідної управлінському персоналу для керування діяльністю підприємства.

Саме просте визначення управлінського обліку – надавання фінансової та не фінансової інформації для прийняття рішень менеджерами [1].

Традиційний управлінський облік за визначенням К. Друрі – це система, яка була розроблена, щоб визначати ціну продукції та надавати допомогу керівництву у прийнятті управлінських рішень [2].

Дослідження професора К. Ітнера визначили управлінський облік як розробку, впровадження й ефективність наслідків виміру, управління витратами та системами управління ризиками на підприємстві [3].

Ч.Т. Хонгрэн і Дж. Фостер визначають управлінський облік як ідентифікацію, вимір, збирання, систематизацію, аналіз, розкладення, інтерпретацію та передавання інформації, що необхідна для управління будь-якими об'єктами [4].



Рис. 1. Схематичне зображення процесів управлінського обліку, авторська розробка

У кінці ХХ сторіччя, деякі вчені почали критикувати управлінський облік за неадекватне задовольняння потреб старших керівників у розробці стратегії та підтримки конкурентних переваг [5].

Отже виникла необхідність проведення поглибленого управлінського аналізу для забезпечення потреб менеджерів середнього та вищого ланцюга.

У свою чергу, управлінський аналіз – це комплексний аналіз внутрішніх ресурсів і зовнішніх можливостей підприємства, спрямований на оцінку поточного стану бізнесу, його сильних і слабких сторін, виявлення стратегічних проблем. Його ціль – надання інформації власникам і іншим зацікавленим особам для прийняття управлінських рішень, вибору варіантів розвитку, визначення стратегічних пріоритетів [6].

Управлінський аналіз показує: що заважає домогтися ефективного розміщення цінностей; чи немає вакууму або дублювання функцій у системі керування; чи немає конфлікту прав; чи існують механізми координації й чи не є вони великоваговими; чи ефективно використовуються виконавча вертикаль і горизонтальні зв'язки; чи збалансовані повноваження й відповідальність; чи існує поділ влади, немає чи зайвої концентрації її в одній особі на шкоду іншим або, навпаки, її розпилення; чи адекватна система керування обраному сегменту ринку, організаційній структурі та персоналу.

Управління витратами підприємства припускає системний підхід, тобто цілі підприємства можуть бути досягнуті тільки в результаті усвідомленої реалізації взаємозалежності основних функціональних місій підприємства [7, с.80].

Методи управлінського аналізу підрозділяються на соціологічні й аналітичні [6].

До соціологічних методів відносяться:

- метод опитування – орієнтований на одержання інформації від безпосередніх учасників дослідження. Він має кілька видів: анкетування; опитування; інтерв'ювання.

- метод спостереження – орієнтований на досить тривалий збір інформації, здійснюваний одночасно з розвитком досліджуваних проблем. Види спостереження: польове та лабораторне, систематичне та несистематичне, включене та не включене, структуроване та неструктуроване.

- метод експерименту – орієнтований на перевірку життєздатності досліджуваної проблеми. Види експериментів: польові, лабораторні, лінійні, паралельні тощо.

- метод аналізу документів – орієнтований на використання всієї повноти інформації, що може утримуватися у документі. Види: якісний (традиційний) і формалізований (контентний) аналіз.

Так, аналітичні методи містять у собі [8]:

- метод порівняння – порівняння порівнянних показників для визначення відхилень від планових показників, установлення їхньої причини та виявлення резервів.

- балансовий метод – зіставлення взаємозалежних показників з метою з'ясування та виміру їхнього взаємного впливу, а також підрахунку резервів підвищення ефективності виробництва. При застосуванні балансового методу аналізу зв'язок між окремими показниками виражається у формі рівності підсумків, отриманих у результаті різних зіставлень.

- індексний метод – розкладання абсолютних і відносних відхилень узагальнюючого показника, застосовується при вивченні складних явищ, окремі елементи яких невимірні. Як відносні показники індекси необхідні для оцінки виконання планових завдань, для визначення динаміки явищ і процесів.

- статистичний метод – відбиття цифрових показників, що характеризують протікання різних процесів, станів об'єктів із установленної для цілей дослідження періодичністю.

- метод елімінування – виділення дії одного фактора на узагальнюючі показники організаційної діяльності.

- метод ланцюгових підстановок – одержання корегованих значень узагальнюючого показника шляхом порівняння значень двох вартих рядом показників у ланцюзі підстановок.

- графічний метод – засіб ілюстрації процесів, вирахування ряду показників, оформлення результатів аналізу. При правильній побудові графічні

засоби мають наочність, виразність, доступність, сприяють аналізу явищ, їхньому узагальненню та вивченню.

- функціонально-вартісний аналіз – вибір найбільш оптимальних варіантів, що визначають рішення у сформованих або планованих умовах.

Дані управлінського аналізу відіграють вирішальну роль у розробці найважливіших питань конкурентної політики організації: удосконалювання технології й організації виробництва, створення механізму досягнення максимального прибутку. Тому результати управлінського аналізу розголосу не підлягають, вони використовуються керівництвом організації для прийняття управлінських рішень як оперативного, так і перспективного характеру.

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 [9].

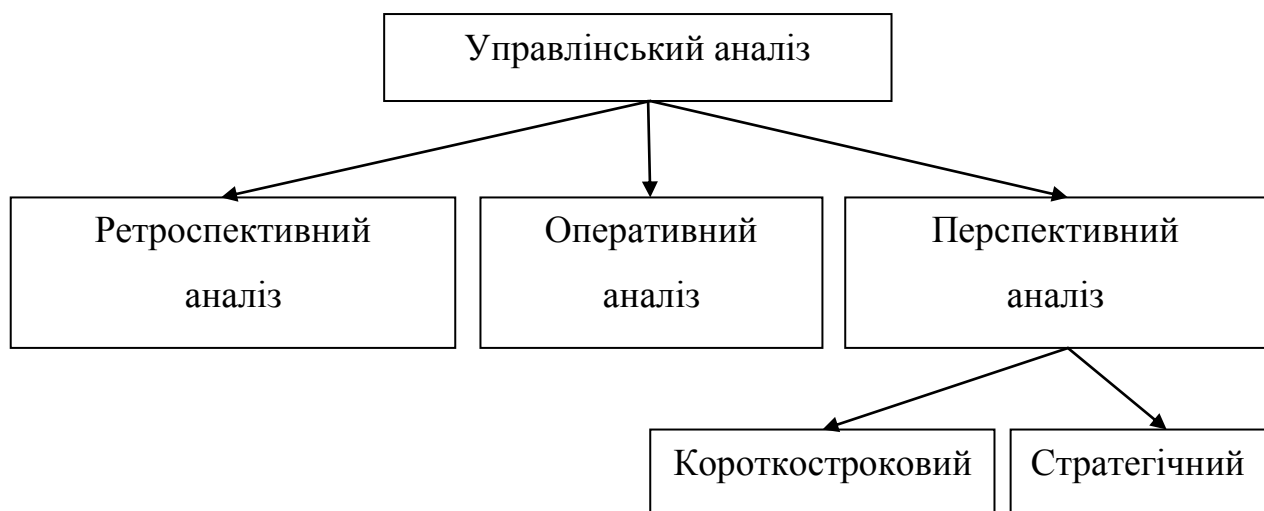


Рис. 2. Структура управлінського аналізу, авторська розробка

Відповідно до рис. 2, ми поділяємо управлінський аналіз на три основних типа: ретроспективний, оперативний та перспективний аналіз.

Ретроспективний аналіз – це визначення ефективності виробничо-господарської діяльності шляхом співставлення витрат з результатами різних об'єктів обліку у різноманітних часових інтервалах.

Оперативний аналіз – оперативна оцінка короткострокових змін у стані об'єктів з тим, щоб показати на скільки фактичний стан є відмінним від бажаного. Встановлення можливостей доведення фактичного стану об'єкту до бажаного.

Перспективний аналіз – підготовка інформації, яка буде корисною для прийняття управлінських рішень у майбутньому.

На нашу думку, перспективний аналіз раціонально поділяти на короткостроковий та стратегічний.

Короткостроковий перспективний аналіз має на меті дослідження перспектив об'єкту дослідження у найближчому часі.

Стратегічний перспективний аналіз призначено для дослідження перспектив на великий проміжок часу, планування на 5-10 років тощо.

Як бачимо, усі вище наведені методи застосовуються при проведенні економічного аналізу. І більшість вчених сходиться на тому, що управлінський аналіз є складовою економічного аналізу на ряду з фінансово-господарським.

Відомо, що одним з напрямків у методології дослідження економічних явищ є системний підхід. Він ґрунтується на вивченні об'єкта як складних систем, що складаються з безлічі елементів із численними внутрішніми та зовнішніми зв'язками. Системний підхід в економічному аналізі дозволяє ґрунтовно вивчати об'єкти, мати повну уяву про них, досліджувати внутрішні причинно-наслідкові зв'язки між частинами досліджуваного об'єкта.

Особливістю системного підходу є взаємодія, взаємозалежність, взаємозв'язок усіх елементів або складових системи, цілісність, співпідпорядкованість, виділення провідної ланки.

Основна мета фінансово-господарського аналізу – оцінка фінансового стану та виявлення можливості підвищення ефективності функціонування господарюючого суб'єкта за допомогою раціональної фінансової політики, визначення його фінансової конкурентоздатності, використання фінансових ресурсів і капіталу, виконання зобов'язань тощо.

У традиційному розумінні фінансово-господарський аналіз являє собою метод оцінки та прогнозування фінансового стану підприємства на основі його бухгалтерської звітності (баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал, примітки до фінансової звітності тощо) [10].

Більш наочно розходження між характеристиками управлінського та фінансово-господарського аналізу представлені у табл. 1.

*Таблиця 1*

**Порівняння управлінського та фінансово-господарського аналізу,  
авторська розробка**

<i>Параметри</i>	<i>Управлінський аналіз</i>	<i>Фінансово-господарський аналіз</i>
Мета аналізу	Вивчення механізму досягнення максимального прибутку й підвищення ефективності господарювання, розробка найважливіших питань конкурентної політики підприємства й програм його розвитку на перспективу, обґрунтування управлінських рішень по досягненню конкретних виробничих цілей.	Оцінка складу й структури майна підприємства, інтенсивності використання капіталу, платоспроможності й фінансовій стійкості, прогнозування доходів і потоків коштів, виявлення дивідендної політики здійснюваної керівництвом підприємства
Суб'єкти аналізу (виконавці)	Різні організаційні структури усередині господарського керування й окремі особи, відповідальні за проведення аналізу, бухгалтерія, відділи, менеджери	Особи й організації, що перебувають за межами цього підприємства



<i>Параметри</i>	<i>Управлінський аналіз</i>	<i>Фінансово-господарський аналіз</i>
Вид аналізу	Внутрішній, оперативний, поточний, комплексний	Зовнішній, ретроспективний, тематичний
Періодичність аналізу	У міру необхідності та для внутрішніх регламентацій	Відповідно до дат складання звітності (квартал, рік)
Використання систем обліку	Використаються дані бухгалтерського, оперативного й статистичного обліку, а також будь-яка інша інформація, придатна для досягнення поставленої мети	Строго систематизований аналіз на базі бухгалтерської звітності
Доступність результатів інформації	Представляє комерційну таємницю, використовується для внутрішнього управління	Відкрита для всіх споживачів, формується на базі публічної звітності
Інформаційна база аналізу	Дані первинного бухгалтерського й оперативного обліку, вибіркового обстежень, нормативно-довідкова інформація, параметричні дані, акти інвентаризацій, аналітичні розрахунки	Бухгалтерська звітність (Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів, Рух про власний капітал, примітки)
Форми узагальнення	Звіт про проведений аналіз, розробка програм по реалізації обґрунтованих управлінських рішень	Табличний матеріал з вихідними й розрахунково-аналітичними даними, порівнюваними з нормативними коефіцієнтами

Отже, при детальному розгляді можна відмітити, що у управлінського та фінансово-господарського аналізу дуже багато відмінностей. Отже, не зважаючи на те, що в управлінському аналізі використовуються методи економічного аналізу (властиві також статистиці, як науці), вважаємо його за більшістю показників все ж ближчим до управлінського обліку.

Управлінський аналіз також можна розглядати як проміжний етап управління підприємством, тому що об'єктом аналізу є його минула та майбутня діяльність, а інформаційною базою – дані, зібрані у системі

управлінського обліку. Маючи цю інформацію, можна оцінювати міру використання ресурсів, прогнозувати поведінку витрат за різних обсягах виробництва.

**Висновки.** За підсумками розглянутих аргументів, можемо зробити висновок, що 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. Таким чином, аналіз є однією з найважливіших процедур сучасного управлінського обліку.

#### Список літератури

1. Burns, Quinn, Warren & Oliveira, Management Accounting, McGraw-Hill, London, 2013
2. Drury, C. Cost and management accounting : an introduction / C. Drury. – 6th ed. – London : Thomson, 2006. – XXVI, 596 p.
3. Ittner, C. and D. Larcker 'Extending the boundaries: nonfinancial performance measures' in Chapman, C.S., A.G. Hopwood and M.D. Shields (eds) Handbook of management accounting research, volume 3. (Oxford: Elsevier, 2009) pp.1235–52
4. Хогрен, Ч. Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: пер. с англ. / Ч. Т. Хогрен, Дж. Фостер; под ред. Я. В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 416 с.
5. Bromwich, M. and Bhimani, A. (1989), "Management Accounting: Evolution not Revolution", Management Accounting, 67(9):pp.5-6
6. Вахрушина М.А. Управленческий анализ: Учеб. Пособие / М.А. Вахрушина. - 2-е изд. - М.: Омега-Л, 2005. - 432с.
7. Великий, Ю. М. Управління витратами підприємства: монографія / Ю. М. Великий, В. В. Прохорова, Н. В. Сабліна. – Х.: ВД «ІНЖЕК», 2009. – 192 с.
8. Шадріна Г.В. Управленческий анализ / Г.В. Шадріна. – М.: Издательство «Альфа-Пресс», 2008. – 320 с.
9. Мала Н.Т. Управлінські рішення: класифікація та процес прийняття / Н.Т. Мала // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. Л. : Вид-во Нац. ун-ту "Львів. політехніка". – 2007. - № 605. – С. 20-24.
10. Чая В. Т. Управленческий анализ / В. Т. Чая, Н. И. Чупахина. – М.: Издательство «Рид Групп», 2011. – 448 с.

#### References

1. Burns, Quinn, Warren & Oliveira (2013) Management Accounting, McGraw-Hill, London
2. Drury, C. (2006) Cost and management accounting: an introduction / C. Drury. – 6th ed. – London : Thomson, – XXVI, 596 p.
3. Ittner, C. and D. Larcker (2009) 'Extending the boundaries: nonfinancial performance measures' in Chapman, C.S., A.G. Hopwood and M.D. Shields (eds) Handbook of management accounting research, volume 3. (Oxford: Elsevier, 2009) pp. 1235–52
4. Hogren, Ch. T. (1995) Record-keeping: administrative aspect: translation from English / Ch. T. Hogren, J. Foster; under the editorship of Ja. V. Sokolova. – М.: Finance and statistics. – 416 p
5. Bromwich, M. and Bhimani, A. (1989), "Management Accounting: Evolution not Revolution", Management Accounting, 67(9): pp.5-6
6. Vakhrushyna M.A.(2005) Upravlencheskyi analiz: Ucheb. Posobyie. - 2-e yzd. - М.: Omega-L. - 432 p.
7. Velykyi, Yu. M., Prokhorova V. V., Sablina N. V. (2009) Upravlinnia vytratamy pidpriemstva: monohrafiia. Kh.: VD «ІNZhEK», 192 p.
8. Shadryna H.V. (2008) Upravlencheskyi analiz. М.: Yzdatelstvo «Alfa-Press», 320 p.
9. Mala N.T. (2007) Upravlinski rishennia: klasyfikatsiia ta protses pryiniattia. Menedzhment ta pidpriemnytstvo v Ukraini: etapy stanovlennia i problemy rozvytku. L. : Vyd-vo Nats. un-tu "Lviv. politekhnika", № 605, pp. 20-24.
10. Chaia V. T.& Chupakhyna N. Y. (2011) Upravlencheskyi analiz. М.: Yzdatelstvo «Ryd Hrupp», 448 p.