



Отримано: 24 лютого 2019 р.

Прорецензовано: 28 лютого 2019 р.

Прийнято до друку: 05 березня 2019 р.

e-mail: i.levitska9@gmail.com

DOI: 10.25264/2311-5149-2019-12(40)-188-192

Осадча О. О., Левицька І. О. Управлінський аналіз як аналітична функція управлінського обліку. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка»* : науковий журнал. Острог : Вид-во НаУОА, березень 2019. № 12(40). С. 188–192.

УДК: 657.1+658.15

JEL-класифікація: M41, M10, G10

Осадча Ольга Олександрівна,

доктор економічних наук, доцент кафедри обліку і аудиту

Національного університету водного господарства та природокористування

Левицька Ірина Олександрівна,

кандидат економічних наук, начальник відділу тарифної політики ПрАТ «Рівнеобленерго»

УПРАВЛІНСЬКИЙ АНАЛІЗ ЯК АНАЛІТИЧНА ФУНКЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

У статті розглянуто сутність управлінського аналізу, його характерні ознаки та відмінності від економічного і фінансового аналізу. Проаналізовано підходи до трактування змісту управлінського аналізу вітчизняних та іноземних економістів. Розкрито його взаємозв'язок з управлінським обліком і обґрунтовано вагомність проведення для керівництва підприємства. Окреслено основну мету, об'єкти та суб'єкти дослідження управлінського аналізу, виокремлено функції, характерні риси й методи здійснення.

Ключові слова: управлінський облік, аналіз, управлінські рішення.

Осадчая Ольга Алексеевна,

доктор экономических наук, доцент кафедры учета и аудита

Национального университета водного хозяйства и природопользования

Левицкая Ирина Алексеевна,

кандидат экономических наук, начальник отдела тарифной политики ЗАО «Ривнеоблэнерго»

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ АНАЛИЗ КАК АНАЛИТИЧЕСКАЯ ФУНКЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

В статье рассмотрена сущность управленческого анализа, его характерные признаки и отличия от экономического и финансового анализа. Осуществлен анализ подходов к трактовке содержания управленческого анализа ряда отечественных и иностранных экономистов. Раскрыто его взаимосвязь с управленческим учетом и обоснованно значимость проведения для руководства предприятия. Определены основные цели, объекты и субъекты исследования управленческого анализа, выделены функции, характерные черты и методы осуществления.

Ключевые слова: управленческий учет, анализ, управленческие решения.

Olha Osadcha,

*Doctor of Science in Economics, Associate Professor of Accounting and Audit Department,
National University of Water and Environmental Engineering*

Iryna Levytska,

Ph.D in Economics, Head of Tariff Policy Department PJSC «Rivneoblenergo»

MANAGERIAL ANALYSIS AS ANALYTICAL FUNCTION OF MANAGERIAL ACCOUNTING

The article deals with the essence of management analysis, its origin and the difference of economic and financial analysis. It gives a comparison of different economist's views to the interpretation of management analysis. The view of Lakhtionova L.Ya. is taken. It determines financial analysis as external and internal analysis of the operational results and financial condition of the enterprise, financial relations, aggregate of financial resources and their flows in a single production and trade process, and management analysis – internal economic analysis (analysis material, labour resources, analysis of fixed assets, analysis of costs and benefits and cost of production). Management analysis is an economic analysis, adapted to the specific goals and objectives of the entity and includes management problems.

Its relationship with the management accounting and the importance of its conducting for the management of the enterprise is revealed. The main objective, objects and subjects of the administrative analysis research are highlighted, functions, characteristic features and methods of its realization are formulated.

The purpose of management analysis is to provide chief officers, managers with data for making decisions: improve the company's efficient performance, optimize resources, improve quality indicators, evaluate the achieving of the strategic



goals of the enterprise etc.. The objects under analysis are labour, material resources, their use and level of enterprise security, their quality, operating expenses, company's income from basic and other operating activities, actual liquidity and solvency indicators in comparison with established plans etc.

The information that is prepared during managerial analysis is characterized by the mobility (velocity), the possibility of its graphical representation for indicators comparison, individuality within each enterprise and decentralization of calculations by management levels.

Key words: managerial accounting, analysis, management, decisions.

Постановка проблеми. Бухгалтерський облік фіксує, документує і звітує про результати поточної господарської діяльності підприємства. На вимогу керівництва суб'єктів господарювання виник управлінський облік, інформаційним джерелом якого є бухгалтерський облік, а метою – надати інформацію не для зовнішніх користувачів, а надати оперативні відомості керівництву для ухвалення рішень і побудови стратегії діяльності.

Поряд із бухгалтерським обліком розвивався економічний аналіз, який здійснювали за даними бухгалтерського обліку. Проте після появи управлінського обліку і зростання уваги керівництва до його особливостей й важливості ведення на підприємстві окремі економісти почали виділяти управлінський аналіз.

Такий підхід до виділення управлінського аналізу окремо від економічного не вирізняють усі вчені, тому питання досить дискусійне на цьому етапі розвитку наукової думки. Це пояснюємо недостатністю розвитку методології, обліково-аналітичного забезпечення для здійснення управлінського аналізу як самостійної одиниці і потребує, на нашу думку, глибшого дослідження.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питанням управлінського обліку присвячено значну кількість праць вітчизняних та іноземних науковців, серед яких Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, Н. М. Малюга, Л. В. Нападовська, Л. К. Сук, І. Д. Фаріон, Ч. Т. Хонгрэн, Дж. Фостер. Окремі аспекти управлінського аналізу, особливості його проведення досліджено в працях: М. С. Білика, З. В. Гуцайлюка, М. А. Вахрушиної, М. М. Зозуляка, Н. Л. Жука, Т. Г. Камінської, Л. А. Лахтіонові, В. А. Свічкаря, В. Т. Чая, Г. В. Шандріна, С. В. Філіппової.

Мета і завдання дослідження. Мета статті – розкрити управлінський аналіз окремо від економічного та фінансового аналізу, установити його важливість для діяльності підприємства, окреслити мету, функції, характерні риси й методи проведення.

Виклад основного матеріалу. Зв'язок бухгалтерського обліку з політикою управління підприємством відображений уже в назвах праць американських економістів Ч.Т. Хонгрена і Дж.Фостера «Бухгалтерський облік: управлінський аспект». З часом українські економісти почали розглядати бухгалтерський облік із погляду управлінського аспекту.

Основна функція управлінського обліку – забезпечити керівництво інформацією, допомогти йому ухвалити рішення на досягнення стратегічних цілей підприємства. Управлінський облік сьогодні розглядають як частину стратегічного управління, яка забезпечує інформаційну основу управління матеріальними та людськими ресурсами, маркетингу, надає результати аналізу господарської діяльності підприємства щодо досягнення його поточних і довгострокових цілей, здійснює стратегічний аналіз (прогнозування майбутніх подій та операцій).

Виконання таких стратегічних завдань вимагає ефективно побудованих, ґрунтовних, деталізованих аналітичних розрахунків, які забезпечує управлінський аналіз.

В основі системи управлінського обліку лежить виробничий облік і калькулювання, за ними – управлінський контроль, бюджетування, внутрішня (сегментарна звітність). Однак нарівні з обліковою, плановою і контрольною функціями управлінському обліку притаманна аналітична функція. Не можна не помітити, що в економічній теорії сьогодні з'явилися різні модифікації аналізу – фінансовий, економічний, стратегічний і т.п. Більшість авторів вважає, що аналіз є однією з функцій управління, яка забезпечує оцінку господарських фактів і процесів та готує проекти рішень для менеджерів відповідного рівня [3].

Отже, окремі науковці почали виділяти управлінський аналіз як різновид економічного аналізу господарської діяльності підприємства. С. В. Філіпова трактує управлінський аналіз як складник діяльності будь-якого підприємства, який охоплює управлінські проблеми, являє собою економічний аналіз, адаптований до цілей і завдань конкретного суб'єкта господарювання [7].

Одночасно багато науковців піддають сумніву виокремлення самостійного поняття «управлінський аналіз», сприймаючи існування лише одного – економічного (фінансового) аналізу, результати якого використовує управлінський персонал. Це відображено й у погляді на бухгалтерський та управлінський облік. Адже Л. К. Сук вважає, що окремі системи обліку в економічній літературі розглядають із позицій задоволення потреб різних користувачів. Звідси «податковий облік», «екологічний облік» та ін. На його

думку, такий підхід неефективний, оскільки інформаційне забезпечення для управління створює бухгалтерський облік як єдина інтегрована система [6, с. 574].

Однак ми розділяємо думку, за якої управлінський аналіз не протиставлений фінансовому аналізу як загальному напрямку аналізу фінансових показників, а відмінний саме від фінансового аналізу *для зовнішніх користувачів*, і який проводять лише на підставі показників загальнодоступної фінансової звітності.

Управлінський аналіз – це гармонійне поєднання економічного та фінансового аналізу, комплекс аналітики фінансових показників і показників ефективності виробничої діяльності, який є аналітично-інформаційною базою для ухвалення управлінських рішень.

Погоджуємося з думкою Л. Я. Лахтіонової, яка визначає фінансовий аналіз як зовнішній і внутрішній аналіз результатів діяльності та фінансового стану підприємства, фінансових відносин, сукупності фінансових ресурсів та їх потоків у єдиному виробничо-торгівельному процесі, а управлінський аналіз – внутрішньогосподарський виробничий аналіз (аналіз матеріальних, трудових ресурсів, аналіз основних засобів, аналіз витрат та вигід і собівартості продукції) [4, с. 10].

Отже, у широкому розумінні, управлінський аналіз – це всі аналітичні операції, пов'язані з вивченням показників, які виходять за межі затверджених форм фінансової звітності.

Головне джерело інформації для управлінського аналізу – облікова, економічна, технічна та інша інформація, доступ до якої мають лише працівники підприємства, тобто дані, які для зовнішніх користувачів конфіденційні. На рис. 1 графічно зображено обліково-аналітичну систему підприємства, на якій виокремлено управлінський аналіз.



Рис. 1. Піраміда побудови обліку й аналізу на підприємстві

Мета управлінського аналізу – забезпечити керівників і менеджерів даними для ухвалення управлінських рішень: підвищення ефективної діяльності підприємства, оптимізація ресурсів, підвищення показників якості, оцінка досягнення стратегічних цілей підприємства тощо (співзвучна з метою управлінського обліку).

Об'єкти дослідження в управлінському аналізі – трудові та матеріальні ресурси, їх використання та рівень забезпеченості підприємства, якість, обсяг продукції (робіт, послуг), операційні та інші операційні витрати, доходи підприємства від основної та іншої операційної діяльності, доходи й витрати від фінансової (інвестиційної) діяльності, фактичні показники ліквідності та платоспроможності порівняно з установленими плановими тощо.

За умови існування на підприємстві центрів відповідальності об'єктом управлінського аналізу також є діяльність окремих центрів на основі планових документів, розроблених ключових показників діяльності (KPI – key performance index) для кожного центру, оперативної облікової інформації.

Суб'єкти управлінського аналізу – це насамперед керівний склад підприємства, а по-друге – менеджери всіх рівнів управління (керівники служб, відділів, підрозділів). В окремих випадках його результати можуть оприлюднювати для акціонерів на загальних річних зборах в узагальненій формі з метою представлення результатів діяльності підприємства за звітний рік.

Характерними рисами масиву даних управлінського аналізу є:

– мобільність (оперативність) підготовки – тобто показники аналізують не за результатами звітного періоду (місяць, квартал, рік), а за результатами оперативних поденних даних, тижневих даних діяльності, декадних місяця тощо. Головне – швидкість отримання керівництвом інформації щодо будь-яких змін виробничих і фінансових показників;



– візуалізація даних – управлінський аналіз подають керівництву у форматі аналітичних таблиць, графіків з динамікою їх змін за період порівняння (тиждень, місяць) або порівняння фактичних показників із плановими;

– індивідуальність показників підприємства – галузь, у якій провадить діяльність підприємство, організаційно-правова форма, потреби керівництва та інші чинники визначають формування тих чи тих показників управлінського аналізу;

– децентралізація здійснення управлінського аналізу за рівнями управління – тобто якщо структура підприємства передбачає створення центрів відповідальності та центрів витрат, то ефективно проводити управлінський аналіз за принципом узгодженості та результативності досягнення встановлених загальних цілей по підприємству.

Дослідники визначають *основні функції управлінського аналізу*:

– діагностична, яка полягає в установленні причини змін, які виникають у процесі господарської діяльності та вимірювання впливу чинників на ці зміни;

– пошукова – виявляють невикористані резерви та можливості подальшого розвитку (зокрема фінансового) підприємства [1];

– аналітична функція – визначають стан підприємства на підставі аналізу відхилень фактичних показників від планових, середньостатистичних даних за галуззю з метою встановлення причин і розроблення контрольних заходів із нейтралізації негативної динаміки.

Найбільш розширену класифікацію методів управлінського аналізу наводить В. Т. Чая, поділяючи їх на соціологічні й аналітичні.

До *соціологічних методів управлінського аналізу* належать:

– 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 не-систематичне, 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 міститися в документі. Види: якісний (традиційний) і формалізований (контентний) аналіз.

Аналітичні методи управлінського аналізу:

– 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. Під час застосування балансового методу аналізу зв'язок між окремими показниками виражають у формі рівності підсумків, отриманих у результаті різних зіставлень;

– індексний (історичний) метод – розкладання абсолютних і відносних відхилень узагальнювального показника, застосовують під час вивчення складних явищ, окремі елементи яких невимірні. Як відносні показники індекси потрібні, щоб оцінити виконання планових завдань, визначити динаміку явищ і процесів;

– статистичний метод – відбиття цифрових показників, що характеризують перебіг різних процесів, станів об'єктів із установленою для цілей дослідження періодичністю;

– метод елімінування – виділення дії одного чинника на узагальнювальні показники організаційної діяльності;

– метод ланцюгових підстановок – одержання корегованих значень узагальнювального показника шляхом порівняння значень двох змінних взаємовпливових показників у ланцюзі підстановок;

– графічний метод – засіб ілюстрації процесів, вирахування ряду показників, оформлення результатів аналізу. У разі правильної побудови для графічних засобів характерна наочність, виразність і доступність, вони полегшують аналіз явищ, їхнє узагальнення та вивченню;

– функційно-вартісний аналіз – вибір найбільш оптимальних варіантів, що визначають рішення у сформованих або планованих умовах [8, с. 49].

Як підсумок вищевикладеного – результати управлінського аналізу мають конфіденційний характер, не підлягають розголошенню, формуються за внутрішніми розробленими формами, використовують абсолютно всю інформацію, яка в доступі внутрішніх користувачів, керівництво використовує їх для



оперативного реагування на зміни в діяльності підприємства, порівняння запланованих результатів із фактичними та для перспективного планування на майбутнє.

Висновки. Можемо узагальнити, що управлінський аналіз – це поєднання економічного та фінансового аналізу, комплекс аналітики фінансових показників і показників ефективності виробничої діяльності, аналітично-інформаційна база для ухвалення управлінських рішень. Він не протиставлений фінансовому аналізу як загальному напрямку аналізу фінансових показників, а відмінний від нього, насамперед, за користувачами – перший призначений лише для зовнішніх користувачів і його проводять на підставі показників загальнодоступної фінансової звітності, а управлінський аналіз – для керівного складу підприємства, він використовує оперативну обліково-аналітичну інформацію, прогнозовані/бюджетні дані, внутрішню управлінську звітність тощо.

Для інформації, яку готують під час управлінського аналізу, характерна мобільність (швидкість) підготовки, можливість її візуалізації (графічне представлення) для порівняння показників, індивідуальність у межах кожного окремого підприємства та децентралізація здійснення розрахунків за рівнями управління (за умови створення центрів відповідальності та центрів витрат).

Лише злагоджена робота одночасно управлінського обліку й управлінського аналізу формує інформаційну базу для ухвалення стратегічних управлінських рішень.

Література:

1. Жук Н. Л. Особливості та взаємозв'язок управлінського і фінансового аналізу. *Облік і фінанси АПК*. 2008. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/osoblivosti-ta-vzaemozv-yazok-upravlinskogo-i-finansovogo-analizu.html>.
2. Зозуляк М. М. Взаємозв'язок управлінського обліку та аналізу в контексті стратегічного управління підприємством. *Економічний аналіз*. 2015. №19 (2). С. 201–206.
3. Камінська Т. Г. Управлінський облік, аналіз і контроль в системі менеджменту на підприємстві. *Облік і фінанси АПК*. 2009. № 3. С. 78–83. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/upravlinskiy-oblik-analiz-i-kontrol-v-sistemi-menedzhmentu-na-pidpriemstvi.html>.
4. Лахтіонова Л. А. Фінансовий аналіз сільськогосподарських підприємств : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2004. 365 с.
5. Свічкарь В. А. Управлінський економічний аналіз. Донецьк : НАН України, Інститут економіки промисловості, 1999. 82 с.
6. Сук Л. К., Сук П. Л. Організація бухгалтерського обліку : підручник. Київ : Каравела, 2009. 624 с.
7. Филиппова С. В. Управленческий анализ: теория и практика. Київ : АВРИО. 2004. 336 с.
8. Чая В. Т. Управленческий анализ : учеб. пособие. Москва : Издательство «Рид Групп», 2011. 448 с.
9. Шайбакова Э. Р. Теория и методология управленческого учета и анализа деятельности центров ответственности в условиях сбалансированной системы показателей : автореф. дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.12. Орел, 2018. 48 с.