

### **Тема 9. Бухгалтерський облік для прийняття екологічних рішень.**

Екологічний облік: суть, необхідність та розвиток. Екологічний облік як інформаційний інструмент управління сільськогосподарською діяльністю підприємства. Екологічні аспекти бухгалтерського обліку в агропромисловому виробництві.

### **Тема 10. Бухгалтерський облік для прийняття соціальних рішень.**

Узгодження соціально-економічних інтересів груп заінтересованих осіб на основі синтезу бухгалтерського обліку та теорії ігор.

### **Тема 11. Бухгалтерський облік в управлінні ризиками підприємства**

Місце бухгалтерського обліку в управлінні підприємницькими ризиками. Роль бухгалтерського обліку в системі ризик-орієнтованого управління Інформаційне забезпечення ризиками підприємницької діяльності: обліковий аспект.

### **Тема 12. Якість облікової інформації та бухгалтерського обліку**

Роль облікової інформації в управлінні. Сукупність характеристик якості облікової інформації для управління підприємством. Оцінка якості облікової інформації. Якість облікової інформації: методичний підхід до оцінювання. Якість бухгалтерського обліку як складова ефективної діяльності підприємств.

## **МЕТОДИЧНІ МАТЕРІАЛИ ДО ВИВЧЕННЯ ДИСЦИПЛІНИ**

### **Тема 1. Сутність і місце облікової інформації в управлінні підприємством**

- 1.1. Суть і роль облікової інформації в управлінні підприємством
- 1.2. Роль облікової інформації в управлінні
- 1.3 Тести для самоконтролю

#### **1.1. Суть і роль облікової інформації в управлінні підприємством**

Управлінські рішення, які приймаються в умовах економічної глобалізації, повинні забезпечувати конкурентоспроможність господарюючих суб'єктів. Тому, підготовка та реалізація ефективних управлінських рішень повинна базуватися на плануванні, контролі та аналізі з метою виявлення поточних та стратегічних проблем розвитку підприємства. У зв'язку з цим, удосконалення системи управління потребує не лише удосконалення його основних функцій, але й покращення інформаційного забезпечення.

Одним із найпоширеніших підвидів документованої інформації, який надає не лише кількісну, але й вартісну характеристику масових явищ і процесів, що відбуваються в економічній сфері життя суспільства є економічна інформація. Важливою складовою економічної інформації

підприємства є облікова інформація. Чинне законодавство трактує термін «облікова інформація» з урахуванням розуміння терміна «інформація», який реалізується через поняття «статистична інформація».

Поняття «облікової інформації» серед науковців є найбільш поширеним і розглядається у багатьох працях. Дослідженням його суті з використанням мікроекономічних концепцій займалися такі вітчизняні вчені: Ф. Ф. Бутинець, Б. І. Валуєв, С. Ф. Голов, В. В. Сопко, Я. В. Соколов, В. Г. Швець та інші відомі науковці. Необхідно зауважити, що на сучасному етапі та з урахуванням іноземного досвіду актуальним під час вивчення поняття «облікової інформації» є, передусім, макроекономічний рівень розвитку підприємства.

На сучасному етапі серед науковців сформовано широкий спектр точок зору на сутність, форми, способи опрацювання та роль облікової інформації.

Так, Н. М. Лисенко зазначає, що «облікова інформація є продуктом інформаційної системи та системи управління, які постійно пристосовуються до потреб економіки».

В.Г. Швець досліджує такі поняття як «інформаційна система бухгалтерського обліку», «локальна інформаційна система бухгалтерського обліку», «обліково-аналітичне інформаційне забезпечення».

Я.В. Соколов, зокрема, вважає обліково-аналітичну інформацію фундаментом при прийнятті управлінських рішень та трактує її як нові знання про об'єкт управління, що дозволяють формувати управлінські рішення, як міру ліквідації невизначеності в управлінській системі та впорядковане відображення дійсності. О. Н. Шуть розглядає управлінську (облікову) інформацію як засіб зниження невизначеності і ризиків, що сприяє реалізації певної мети управління підприємством.

Виходячи із вищезазначеного, можна констатувати, що у наукових колах поняття «облікова інформація» трактується, як правило, з урахуванням загального розуміння терміна «інформація».

В умовах сьогодення, суть облікової інформації проявляється саме під час управління, яке спрямоване на вироблення, прийняття і практичну реалізацію управлінських рішень, що необхідні для зміни стану фінансової та господарської діяльності. За допомогою управління підрозділи підприємства виконують покладені на них функції. Конкретний набір цих функцій, які реалізуються під час здійснення господарських процесів, залежить від потреби системи управління та організаційної структури підприємства.

З урахуванням викладеного варто зробити висновок, що до облікової інформації, яка має значення для управління, належать не будь-які відомості, а лише ті, які є важливими для аналізу, регулювання та оцінювання господарської діяльності підприємства.

Відмінною особливістю облікової інформації є її письмова (електронна) форма, яка відображається у первинних документах. Так, згідно Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку (далі Положення № 88), первинні документи - це документи, створені у письмовій або електронній формі, що фіксують та підтверджують

господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення.

Розуміння облікової інформації, яке сформувалося в сучасних умовах, містить масив важливої інформації для управління та виступає якісною характеристикою тих відомостей, які відображають стан і перспективи розвитку суб'єкта господарювання. Поряд з цим, важливою особливістю, яка принципово відрізняє облікову інформацію від не облікової є обов'язковість її створення та представлення. Так, згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» всі юридичні особи, створені відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність.

Отримання облікової інформації відбувається за допомогою системи бухгалтерського обліку, у зв'язку з чим її роль полягає в забезпеченні системи управління відомостями про фактичні показники діяльності підприємства загалом та підрозділів, зокрема; стан розрахунків з контрагентами та інших змін, які відбулися у виробничо-господарській сфері підприємства. Облікова інформація знаходиться у постійному русі, динамічно розвивається та адаптується до нових бухгалтерських та податкових норм шляхом створення нових взаємозв'язків, підсистем, формує нові локальні та загальні цілі, а також засоби їх досягнення.

Загальновідомо, що облікова інформація після її виникнення (створення), накопичується та узагальнюється у середовищі бухгалтерського обліку за певними правилами, доведеними окремим галузям, міністерствам, відомствам чи формам господарювання. Саме з цієї позиції облікова інформація відображає специфічний аспект бачення подій господарської діяльності, створюючи достовірну, юридично обґрунтовану базу для управлінської діяльності.

Отже, в сучасних умовах посилюється увага до використання облікової інформації, яка в повній мірі виступає фактором раціонального господарювання. Зазначена інформація фіксується, реєструється, накопичується та узагальнюється в середовищі бухгалтерського обліку та використовується в управлінській діяльності підприємства. Саме тому роль облікової інформації як основи інформаційного забезпечення управління зростає та є особливо важливою для ефективного розвитку економіки господарюючих суб'єктів.

## **1.2. Роль облікової інформації в управлінні**

**Інформація** — невід'ємна частина системи управління. Уся економічна інформація на підприємстві поділяється на п'ять груп:

- 1) описова (облікова);
- 2) імовірнісна (прогнозна);

3) дискретна (отримується в результаті діалогів людина — людина або людина — машина);

4) випадкова (дані, які попередньо вважалися непотрібними або які знадобилися, але в поточному обліку їх не було);

5) пропагандистська (отримується для досягнення певної мети).

Облікова інформація як складова економічної є одним із видів даних, що характеризують виробничо-господарську діяльність підприємства. Облікова інформація відрізняється великим обсягом і різноманітністю, складністю логічної та відносною простотою арифметичної обробки. Їй властивий масовий характер обчислень, які виконують за типовими алгоритмами з певною періодичністю. Облікова інформація має складну ієрархічну структуру, на нижньому щаблі якої містяться інформаційні одиниці — реквізити, що не піддаються подальшому логічному поділу.

Ядром економічної інформації підприємства є облікова інформація. Це пов'язано з тим, що вона повніша, точніша й оперативніша, всебічніша і достовірніша за будь-яку іншу. Вона моделює як зв'язки підприємства з навколишнім середовищем, так і його внутрішню структуру, дає можливість розподіляти права виконавців та їхню відповідальність за економічну ефективність.

При цьому облікова інформація відповідає таким принципам:

а) багатократність використання;

б) концентрація, тобто обираються тільки суттєві ознаки;

в) штучність — інформацію створюють люди (облікові працівники), вона не виникає природно, тобто сама по собі;

г) цілеспрямованість, тобто інформація відповідає визначеним завданням;

д) аналітичність, тобто здатність надавати не лише зафіксовані в документах дані, а й підсумкові, розрахункові, додаткові.

Для того, щоб облікова інформація була корисною, вона має бути достовірною і значимою.

Достовірність показує, що інформація повністю відображає господарські процеси на підприємстві, легко перевіряється і служить інтересам конкретної особи.

Значимість облікової інформації полягає в тому, що вона має бути корисною для складання планів, ґрунтуватися на зворотному зв'язку і надходити до користувача в потрібний час.

Для того, щоб облікову інформацію однозначно сприймали ті, хто брав участь в її підготовці на підприємстві, і ті, хто використовує її поза межами підприємства, вона має задовольняти такі вимоги:

порівнюваність і постійність — не можна протягом звітного періоду використовувати різні методи бухгалтерського обліку, інакше зникає можливість порівнювати дані;

суттєвість — не потрібно витрачати час на облік незначних факторів. Якщо зусилля щодо обліку дорівнюють за вартістю засобам, які обліковуються, облік необхідно спростити;

консерватизм — оскільки відображення фактів господарської діяльності в бухгалтерському обліку не завжди є однозначним, необхідно вибирати оцінку, яка є менш оптимістичною, тобто слід враховувати можливий брак прибутку і потенційні збитки. Це забезпечить обережність в оцінці активів, майна і у визначенні величини прибутку;

повноту — містити максимум даних, необхідних користувачу. Інформація сама по собі є значною цінністю, незалежно від фактів, які вона фіксує. Ця цінність зумовлена можливостями, котрі вона надає для прийняття рішень, тобто потенційними діями. Кожна така дія стає бухгалтерською категорією. Подібний підхід дозволяє відокремити явище (інформаційний аспект) від факту (економічний аспект) і зосередити увагу бухгалтера на явищі.

З цього випливає, що входом і виходом бухгалтерської системи є не дебет і кредит, тобто не облікові координати, а облікова процедура: вхід — первинні документи (вхідні дані), вихід — звітність (результатна інформація). Щоправда, під результатною інформацією розуміють не стільки звітність традиційного обліку, скільки модель, яка дозволяє приймати багатоваріантні управлінські рішення. При цьому вартість інформації не має перевищувати витрат на її отримання, тому будь-яка втрата інформації має приносити більші збитки, ніж вартість втрачених даних.

### Тести для самоконтролю

1. Що забезпечують управлінські рішення?
  - конкурентоспроможність;
  - кредитоспроможність;
  - платоспроможність.
2. На чому базується підготовка та реалізація ефективних управлінських рішень?
  - плануванні;
  - контролі;
  - аналізі.
3. Суть облікової інформації проявляється під час управління, яке спрямоване на:
  - вироблення;
  - прийняття;
  - практичну реалізацію управлінських рішень.
4. До облікової інформації належать:
  - аналіз;
  - регулювання;
  - оцінювання господарської діяльності.
5. Важлива особливість, яка принципово відрізняє облікову інформацію від необлікової є:
  - обов'язковість її створення;
  - ведення;
  - представлення.

6. Облікова інформація знаходиться у постійному русі, динамічно розвивається та адаптується до нових бухгалтерських та податкових норм шляхом створення:
  - нових взаємозв'язків;
  - підсистем;
  - формує нові локальні та загальні цілі, а також засоби їх досягнення.
7. Облікова інформація повинна бути:
  - корисною;
  - достовірною;
  - значимою.
8. Значимість облікової інформації полягає в тому, що вона має бути:
  - корисною для складання планів;
  - ґрунтуватися на зворотньому зв'язку;
  - надходити до користувача в потрібний час.
9. Входом і виходом бухгалтерської системи є:
  - дебет і кредит;
  - вхід – первинні документи (вхідні дані);
  - вихід – звітність (результатна інформація).

## **Тема 2. Бухгалтерський облік в інформаційній системі управління підприємством.**

- 2.1. Управлінський облік як підсистема інформаційного обміну в структурі управління підприємством
- 2.2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного забезпечення для управління підприємством
- 2.3. Облік як основа інформаційного забезпечення управління
- 2.4 Тести для самоконтролю

### **2.1. Управлінський облік як підсистема інформаційного обміну в структурі управління підприємством**

На сучасному підприємстві управління є досить поширюємо видом діяльності. Система управління впливає на управлінський об'єкт у вигляді загальних функцій, взаємозв'язок і взаємодія яких утворює замкнутий цикл.

Процес управління реалізується у вигляді деякої послідовності рішень, ефективність яких можна перевірити тільки на основі отримання інформації про проміжні і кінцеві результати, достовірно та своєчасно відображають стан і поведінку керованих параметрів. Таку інформацію представляє система бухгалтерського обліку, яка виявляє і систематизує дані про господарську діяльність підприємства. Частина системи бухгалтерського обліку, яка забезпечує потреби управління в інформації, називається управлінським обліком. Управлінський облік є інформаційною основою прийняття управлінських рішень всередині підприємства як оперативного і поточного, так і перспективного характеру.

Визначивши управлінський облік як підсистему бухгалтерського обліку, що бере участь в інформаційному обміні, призначену для прийняття управлінських рішень, можна сказати, що мова йде, перш за все, про інформацію фінансового характеру. Отже, систему управлінського обліку можна вважати частиною загальної системи управління фінансами підприємства. Управлінський облік повинен бути організований змістовно як сукупність методів і процедур управління інформацією, і організаційно - як окрема частина фінансової служби підприємства.

Функції системи управління фінансами можна розділити на два напрями:

- комплекс грошово-фінансових дій;
- комплекс обліково-контрольних дій.

В даний час застосовують два варіанти зв'язку між управлінською та фінансовою бухгалтерією:

- інтегрована система обліку;
- автономна система обліку.

Таким чином, управлінський облік допомагає здійсненню ефективного інформаційного обміну, перш за все шляхом побудови системи внутрішнього контролю.

## **2.2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного забезпечення для управління підприємством**

Для забезпечення отримання різнобічної інформації, необхідної для здійснення управління підприємством, використовують три взаємопов'язані види обліку:

- бухгалтерський;
- оперативно-технічний;
- статистичний;

Бухгалтерський облік, як важлива складова інформаційної системи підприємства, формує значну частину загального обсягу економічної інформації, яка у ньому створюється і забезпечує життєдіяльність таких функцій як планування, контроль, економічний аналіз, фінанси. Він відображає господарську діяльність підприємств, організацій, установ та охоплює всі засоби господарства, джерела їх формування, господарські процеси і результати діяльності.

Бухгалтерський облік - це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про господарську діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

Згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства для прийняття управлінських рішень.

Діяльність будь-якого підприємства базується на постійному підвищенні рівня використання матеріальних і грошових ресурсів, а також трудового потенціалу підприємства. Виходячи із вимог керівництва щодо реалізації поставлених завдань, виділяють функції бухгалтерського обліку - контрольну та інформаційну.

Контрольна функція полягає у необхідності здійснення методами бухгалтерського обліку контролю за збереженням та ефективним використанням ресурсів, виконанням планових завдань, дотриманням чинного законодавства й умов угод і контрактів.

Інформаційна функція бухгалтерського обліку полягає у забезпеченні керівництва як структурних підрозділів, так і підприємства в цілому інформацією, необхідною для здійснення контролю, планування і прийняття оперативних управлінських рішень.

Управління діяльністю підприємства складається з таких етапів:

- розробка доцільних дій, впроваджених у відповідних програмах;
- контроль за виконанням цих програм за допомогою інформаційного забезпечення, сформованого у системі обліку;
- розробка системи подальших дій, спрямованих на ліквідацію негативних відхилень від запланованих господарських процесів.

Всі елементи управління господарською діяльністю підприємства пов'язані з оптимізацією рішень, які ухвалюють на основі системного перетворення облікової інформації.

Управління підприємством взаємопов'язане з первинною інформацією, що групується і перетворюється в системі бухгалтерського обліку в інформаційні сукупності, які характеризують стан об'єктів обліку. Внаслідок такого перетворення інформація набуває нової якості, відмінної від початкової. Завдяки цьому бухгалтерський облік є надійною і достовірною інформаційною базою для управління господарською діяльністю підприємства.

Дані бухгалтерського обліку використовуються для складання бізнес-плану підприємства, роботи маркетингових підрозділів, стимулювання працівників, вибору ринку та ін. Бухгалтерський облік служить інтересам задоволення соціальних потреб працівників підприємства, зростанню обсягів випуску конкурентноспроможної продукції на внутрішньому і зарубіжному ринках, ефективному господарюванню із застосуванням нових прогресивних технологій. Він здійснюється безпосередньо на підставі документального оформлення всіх господарських процесів і сприяє контролю за раціональним використанням грошових і матеріальних ресурсів, недопускаючи непродуктивних витрат, запобігає виникненню штрафних санкцій за порушення договірної дисципліни тощо.

Бухгалтерський облік забезпечує інформацією, що дає можливість характеризувати поточну ситуацію, здійснювати контроль за всіма параметрами господарювання, визначати найбільш доцільні напрями розвитку підприємства і створення обґрунтованої системи управління.



Значну частину інформації містить бухгалтерська звітність. Одним із шляхів формування облікової інформації для потреб управління є використання даних бухгалтерської звітності, зокрема бухгалтерського балансу. На основі даних статей балансу формується таблиця аналітичної інформації необхідної для прийняття управлінських рішень.

Всі управлінські рішення об'єднуються в групи залежно від поставленої мети і знаходиться оптимальний варіант рішення.

Отже, бухгалтерський облік передбачає безперервне документально обґрунтоване відображення використання ресурсів підприємства і процесів господарської діяльності з метою контролю та активного впливу на них через систему управління. Завдяки цьому він є надійною і достовірною інформаційною базою для управління діяльністю підприємства та сприяє прийняттю оперативних управлінських рішень.

### **2.3. Облік як основа інформаційного забезпечення управління**

Однією з найважливіших умов удосконалення управління підприємством є поліпшення його інформаційного забезпечення. Інформація є основою, базою для управління. Основним джерелом економічної інформації є дані бухгалтерського обліку. З цього приводу ряд спеціалістів зазначають, що інформація, одержана каналами бухгалтерського обліку, складає 80 відсотків економічної інформації. Професор М. С. Пушкар підкреслює, що «бухгалтерський облік є частиною загальної інформаційної системи, яка перетворює первинні дані, зафіксовані в документах, на продукт для управління. Таким продуктом є готова до споживання інформація, яка має всі властивості товару.

Проблеми формування економічної інформації на підставі вдосконалення облікової, вивчалися такими вченими, як: Д. Д. Батуєва, Ф. Ф. Бутинець, Ю. А. Верига, Н. М. Малюга, В. М. Пархоменко, В. В. Сопко та ін. Однак ряд питань, які пов'язані з формуванням і опрацюванням інформаційного забезпечення управління підприємством з позиції реалізації задач бухгалтерського обліку, вимагають подальшого вивчення та вдосконалення.

У сучасних умовах господарювання в Україні змінюються і уточнюються функції бухгалтерського обліку з метою поліпшення інформаційного забезпечення управління. Без даних бухгалтерського обліку неможливо дати об'єктивну оцінку результатам господарської діяльності підприємства. На підставі облікової інформації створюється інформаційна основа для розвитку ринку та оцінювання ефективності функціонування підприємств. Швейцарський професор І. Ф. Шерр ще на початку ХХ століття підкреслював роль обліку в управлінні підприємством: «Бухгалтерський облік – безгрішний суддя минулого, необхідний керівник теперішнього та надійний консультант майбутнього кожного підприємства». Отже, основою інформаційного забезпечення управління підприємством є бухгалтерський облік. До недавнього часу бухгалтери і користувачі бухгалтерських даних

будували свої уявлення про відношення бухгалтерського обліку (БО) до господарського процесу (ГП) відповідно до формули  $BO=GP$ , тобто виходили із того, що всі відомості, які представляються бухгалтерським обліком, адекватно відображають факти господарського життя. Проте адекватність, на думку теоретиків традиційного напрямку, відновлювалася за допомогою інвентаризації. Після появи поняття «інформація» стало ясно, що між двома частинами тотожності слід поставити інформацію (І). І тоді формула приймає вигляд:  $GP=I=BO$ , тобто в теорії треба виходити з того, що господарський процес адекватний породжуваній ним інформації, а остання – відомостям, відображеним у бухгалтерському обліку. Тобто облік через економічну інформацію перетворюється у функцію системи управління.

Бухгалтерський облік, відображаючи господарські процеси і явища в динаміці, дає змогу встановити тенденції і закономірності в розвитку керованого об'єкта, надаючи тим самим необмежені можливості для своєчасного напрацювання оптимальних управлінських рішень з належним впливом на керований об'єкт. Облік виступає у ролі інструмента, що забезпечує всі шаблі управління інформацією про стан суб'єктів управління. Певним гарантом надійності даних бухгалтерського обліку стає контроль. Внутрішньогосподарський контроль із різноманітністю застосовуваних ним методів і прийомів при належній організації здатен не тільки засвідчувати достовірність облікової інформації, а й сприяти підвищенню якості і повноти оперативних даних та даних управлінського обліку. Отже, система обліку та система контролю характеризують об'єкт управління – підприємство з усіма його особливостями, загалом створюють інформаційну основу його діяльності, ідентифікуються з системою господарського механізму як складові частини, водночас входять до складу економічної системи управління у вигляді окремих підсистем. Між цими складовими системами господарського механізму існують зв'язки, що їх об'єднують

Система бухгалтерського обліку повинна формувати інформацію, що задовольняє потребам широкого кола зацікавлених користувачів. Сучасний бухгалтерський облік є інформаційною базою, на основі якої можлива підготовка різних видів бухгалтерської і іншої звітності, зокрема, фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, управлінської звітності, податкової звітності, статистичної звітності, звітності перед державними органами контролю тощо. При цьому слід враховувати, що підсумкова (звітна) інформація тісно пов'язана з нормуванням, плануванням, контролем та аналізом. У зв'язку з цим у складі звітної інформації повинні бути, крім фактичних даних, планові, нормативні, кошторисні показники, а також показники відхилення від них як в абсолютних, так і у відносних величинах. Отже, основою інформаційного забезпечення управління підприємством є бухгалтерський облік. Для вирішення задач, що стоять перед бухгалтерським обліком, його розглядають у двох напрямках: фінансовий облік і управлінський облік. Управлінський облік повинен надавати інформацію, засновану на даних як фінансового, так і не фінансового характеру, для прийняття рішень керівниками. Однак у багатьох підприємств служби

фінансового і управлінського обліку частково дублюються за своїми функціями. Для вдосконалення управління на мікрорівні і підвищення конкурентоспроможності бізнесу дуже велике значення має якість інформації, що надається бухгалтерським обліком. Важливим чинником підвищення якості фінансової, управлінської та іншої інформації є вдосконалення облікового процесу на підприємстві. До найважливіших об'єктів інформаційного забезпечення управління підприємством з позиції реалізації задач бухгалтерського обліку, слід віднести:

- нормативно-правову базу бухгалтерського обліку;
- облікову політику підприємства;
- дані синтетичного та аналітичного обліку;
- первинні документи;
- фінансову звітність;
- внутрішню (управлінську) звітність.

Зазначені об'єкти повинні бути покладені в основу формування інформаційного забезпечення управління підприємством.

Досліджуючи місце і значення бухгалтерського обліку в системі господарського механізму, необхідно підкреслити його зв'язок з усіма елементами управління – плануванням, контролем, аналізом та ін. Саме облік є інформаційною базою, що забезпечує функціонування цих елементів, він також надає інформацію про ефективність управління загалом. Тобто бухгалтерський облік є постачальниками інформації про стан та напрями розвитку підприємства, а тому формує основу інформаційного забезпечення управління підприємством. Доведено, що система обліку та система контролю характеризують об'єкт управління – підприємство з усіма його особливостями, створюють інформаційну основу його діяльності, ідентифікуються з системою господарського механізму як складові частини, водночас входять до складу економічної системи управління у вигляді окремих підсистем. Сформовані об'єкти інформаційного забезпечення управління підприємством у частині реалізації задач бухгалтерського обліку, які можуть бути покладені в основу моделювання інструментальних засобів управління підприємством.

## **2.4 Тести для самоконтролю**

1. Управлінський облік це –
  - частина системи бухгалтерського обліку, яка забезпечує потреби управління в інформації;
  - інформаційною основою прийняття управлінських рішень всередині підприємства;
  - частина загальної системи управління фінансами підприємств.
2. Управлінський облік повинен бути організований:
  - змістовно, як сукупність методів і процедур управління інформацією;
  - організаційно – як окрема частина фінансової служби підприємства;

- шляхом побудови системи внутрішнього контролю.
3. Функції системи управління фінансами:
- комплекс грошово-фінансових дій;
  - комплекс обліково-контрольних дій;
  - комплекс ефективного інформаційного обліку.
4. Які варіанти зв'язку між управлінською та фінансовою бухгалтерією застосовують в даний час:
- інтегровану систему обліку;
  - автономну систему обліку;
  - диференційований господарський облік.
5. Які види обліку використовують для забезпечення отримання різнобічної інформації, необхідної для здійснення управління підприємств:
- бухгалтерський;
  - оперативно-технічний;
  - статистичний.
6. Бухгалтерський облік, як важлива складова інформаційної системи підприємства, формує значну частину загального обсягу економічної інформації, яка у ньому створюється і забезпечує життєдіяльність таких функцій, як:
- планування;
  - контроль;
  - економічний аналіз;
  - фінанси.
7. Бухгалтерський облік відображає господарську діяльність підприємств, організацій, установ та охоплює:
- всі засоби господарства;
  - джерела їх формування;
  - господарські процеси;
  - результати діяльності.
8. Бухгалтерський облік – це процес:
- виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання;
  - передачі інформації про господарську діяльність підприємства зовнішнім користувачам для прийняття рішень;
  - передачі інформації про господарську діяльність підприємства внутрішнім користувачам для прийняття рішень.
9. Метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам:
- повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище;
  - інформації про результати діяльності;
  - інформації про рух грошових коштів підприємства для прийняття управлінських рішень.
10. Діяльність будь-якого підприємства базується на постійному підвищенні рівня використання:

- матеріальних ресурсів;
  - грошових ресурсів;
  - трудового потенціалу підприємства.
11. Виходячи із вимог керівництва щодо реалізації поставлених завдань, виділяють функції бухгалтерського обліку:
- контрольну;
  - інформаційну;
  - фіскальну.
12. Контрольна функція полягає у:
- необхідності здійснення методами бухгалтерського обліку контролю за збереженням та ефективним використанням ресурсів;
  - виконанням планових завдань;
  - дотриманням чинного законодавства й умов угод і контрактів.
13. Інформаційна функція бухгалтерського обліку полягає у:
- забезпеченні керівництва як структурних підрозділів, так і підприємства в цілому інформацією;
  - здійсненні контролю;
  - здійсненні планування;
  - здійсненні прийняття оперативних управлінських рішень.
14. Управління діяльністю підприємства складається з:
- розробки доцільних дій, впроваджених у відповідних програмах;
  - контролю за виконанням програм за допомогою інформаційного забезпечення, сформованого у системі обліку;
  - розробки системи подальших дій, спрямованих на ліквідацію негативних відхилень від запланованих господарських процесів.
15. Всі елементи управління господарською діяльністю підприємства пов'язані з:
- оптимізацією рішень, які ухвалюють на основі системного перетворення облікової інформації;
  - диверсифікацією рішень;
  - інтеграцією рішень.
16. Дані бухгалтерського обліку використовуються для:
- складання бізнес-плану підприємства;
  - роботи маркетингових підрозділів;
  - стимулювання працівників;
  - вибору ринку.
17. Бухгалтерський облік служить інтересам:
- задоволення соціальних потреб працівників підприємства;
  - зростанню обсягів випуску конкурентоспроможної продукції на внутрішньому і зарубіжному ринках;
  - ефективному господарюванню із застосуванням нових прогресивних технологій.
18. Бухгалтерський облік здійснюється безпосередньо на підставі документального оформлення всіх господарських процесів і сприяє:

- контролю за раціональним використанням грошових і матеріальних ресурсів;
- недопуску непродуктивних витрат;
- запобіганню виникнення штрафних санкцій за порушення договорів дисципліни.

19. Бухгалтерський облік забезпечує інформацією, що дає можливість:

- характеризувати поточну ситуацію;
- здійснювати контроль за всіма параметрами господарювання;
- визначати найбільш доцільні напрями розвитку підприємства системи управління.

20. Внутрішньогосподарський контроль із різноманітністю застосовуваних ним методів і прийомів при належній організації здатен:

- засвідчувати достовірність облікової інформації;
- сприяти підвищенню якості і повноти оперативних даних;
- сприяти підвищенню якості і повноти даних управлінського обліку.

21. Сучасний бухгалтерський облік є інформаційною базою, на основі якої можлива підготовка різних видів бухгалтерської і іншої звітності, зокрема:

- фінансової звітності;
- консолідованої фінансової звітності;
- управлінської звітності;
- податкової звітності;
- статистичної звітності;
- звітності перед державними органами контролю.

22. Підсумкова (звітна) інформація тісно пов'язана з:

- нормуванням;
- плануванням;
- контролем;
- аналізом.

23. У складі звітної інформації повинні бути:

- фактичні дані;
- планові, нормативні, кошторисні показники;
- показники відхилення як в абсолютних, так і у відносних величинах.

24. Управлінський облік повинен надавати інформацію, засновану на даних:

- фінансового характеру;
- нефінансового характеру;
- соціального характеру для прийняття рішень керівниками.

25. До об'єктів інформаційного забезпечення управління підприємством з позиції реалізації задач бухгалтерського обліку відносяться:

- нормативно-правова база бухгалтерського обліку;
- облікова політика підприємства;
- дані синтетичного та аналітичного обліку;
- первинні документи;

- фінансова звітність;
- внутрішня (управлінська) звітність.

### **Тема 3. Принципи, методики і техніки підготовки управлінської бухгалтерської звітності.**

3.1. Проблеми розробки методичної бази системи управлінської звітності

3.2 Тести для самоконтролю

#### **3.1. Проблеми розробки методичної бази системи управлінської звітності**

Підготовка управлінської звітності включає процеси накопичення інформації та її обробки, вимагає наявності необхідних технічних засобів і відповідної кваліфікації персоналу. Для оптимальної інформаційної взаємодії користувачів і постачальників інформації необхідним є раціональне проектування системи збору інформації і ефективне управління її потоками, яке ґрунтується на системному та процесорному підходах.

Водночас, вирішення завдань, які мають реалізуватися завдяки наявності системи управлінської звітності, можливе лише при використанні відповідних методів накопичення, обробки і передачі інформації у вигляді управлінської звітності.

Питання методики підготовки інформації для цілей управління підприємством піднімалося як в класичних працях з управлінського обліку авторів далекого зарубіжжя, таких як К. Друрі, А. Апчерч, Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, так і в працях М.А. Вахрушиної, С.Ф. Голова, Т.П. Карпової, Л.В. Нападовської, М.С. Пушкаря тощо.

Огляд економічної літератури дає можливість зробити висновок про те, що з одного боку питання методики управлінського обліку досліджене не в повній мірі, що проявляється у відсутності чіткої класифікації застосовуваних способів управлінського обліку. До основних методичних питань більшість дослідників відносять розробку плану рахунків управлінського обліку та макетів звітних форм для різних рівнів і цілей управління, вдосконалення первинної документації, використання різних способів класифікації і обліку витрат та калькулювання собівартості.

З іншого боку, значна частина дослідників єдині в тому, що в управлінському обліку застосовується принцип методологічного плюралізму, що дає можливість використовувати як загальнонаукові, так і специфічні методи на дисциплінарній основі. З цим важко не погодитися, з огляду на те, що організація системи управлінської звітності на підприємстві здійснюється за внутрішніми регламентами, проте на практиці важко уявити бухгалтера, обізнаного щодо сучасних методів управлінського обліку, який готовий самостійно вирішувати, яким чином здійснювати збір, обробку і передачу інформації, необхідної керівництву.

Оскільки функціонування підприємства в умовах невизначеності та ризику зумовлює необхідність постійного удосконалення менеджменту

бізнес-процесів, вважаємо, що питання методики системи управлінської звітності є принциповим і потребує детального розгляду.

Виходячи з того, що методика – це сукупність методів, та систематизована сукупність кроків, які необхідно здійснити, щоб виконати певне завдання або досягти певної мети, вважаємо, що підприємства повинні самостійно розробляти методику формування і подання управлінської звітності.

Зважаючи на те, що спектр інформації, що використовується в управлінні є надзвичайно широким, її підготовка вимагає використання також широкого спектру методів.

М.С. Пушкар виділяє три групи методів управлінського обліку:

1. Загальнометодологічні методи дослідження об'єкта – спостереження, порівняння, аналіз і синтез.

2. Загальнонаукові методи бухгалтерського обліку, до яких дослідник відносить загальні методи, притаманні бухгалтерському обліку, такі як подвійний запис, документація, інвентаризація, оцінка і калькуляція, рахунки, подвійний запис.

3. Специфічні методи бухгалтерського обліку – групування і перегрупування витрат виробництва, нормативний метод обліку і калькулювання, математичні методи дослідження собівартості і рентабельності продукції.

Позиція М.С. Пушкаря відображає загальнонауковий підхід до методики будь-якої науки, але не впорядковує методичну базу щодо специфічних методів управлінського обліку.

М.А. Вахрушина виділяє наступні групи методів управлінського обліку:

- елементи методу бухгалтерського фінансового обліку (рахунки і подвійний запис, інвентаризація і документація, балансове узагальнення і звітність);

- методи статистики;
- прийоми економічного аналізу;
- економіко-математичні методи.

Позиція М.А. Вахрушиної є спробою впорядкувати специфічні методи управлінського обліку, але на нашу думку, цей перелік є неповним, оскільки, до якої групи слід відносити, наприклад, методи калькулювання собівартості.

Л.В. Нападовська на основі проведених досліджень, виділила чотири блоки, що об'єднують методи, використання яких здатне, на думку автора, забезпечити задоволення інформаційних потреб апарату управління:

- планування і контроль;
- бухгалтерський облік;
- економічний аналіз;
- прийняття управлінських рішень.

Л.В. Нападовська зробила спробу сгрупувати методи за використанням на різних стадіях управління, що є дуже важливим, але не враховує особливостей численних методів управлінського обліку, що



характеризуються комплексністю. Так, наприклад, метод калькулювання за нормативними витратами можна віднести до будь-якої із зазначених груп методів (інформація про норми, фактичну собівартість і контроль відхилень охоплюють всі стадії управління), а Л.В. Нападовська відносить його до другої групи методів.

Вважаємо, що доцільне групувати методи підготовки управлінської звітності за ступенем узагальнення інформації на ті, що використовуються для отримання первинної інформації з різних джерел і групування її певним чином для подальшого використання.

Крім того, жоден з науковців при дослідженні методики управлінського обліку не приділяє уваги розробці методики визначення інформаційних потреб користувачів управлінської звітності, способів і строків її подання, що є надзвичайно важливим.

Тож, враховуючи вищезазначене, вважаємо за доцільне, виділяти три групи методів, а саме: методи накопичення інформації, методи обробки (підготовки) інформації та методи підготовки і подання управлінських звітів. Спираючись на розробки вітчизняних і зарубіжних науковців, а також на основі власного бачення проблеми нами зроблена спроба впорядкування методичної бази системи управлінської звітності (рис.3.1).

З огляду на традиційно сформовані внутрішньосформовані зв'язки, основна частина інформації збирається та накопичується в системі бухгалтерського обліку у класичному розумінні, функціональною підсистемою якого при необхідності може бути управлінський облік.

Зауважимо, що при розробці методики підготовки і подання управлінської звітності ми виходили з того, що на підприємстві відповідно до законодавства функціонує система фінансового обліку, тому методи фінансового обліку не виділялися окремо. Крім того, враховуючи межі спеціальності, нами не розглядалися методи накопичення і обробки кількісної і якісної інформації інших інформаційних систем підприємства, наприклад, таких як маркетинг, хоча можливість і необхідність її використання при підготовці управлінської звітності є беззаперечною.



Рис. 3.1. Методична база системи управлінської звітності

В межах виділених нами груп методів, звернемо увагу на основні з них:

#### 1. Методи накопичення інформації.

Методи цієї групи використовуються для первинного накопичення інформації, необхідної при обґрунтуванні управлінських рішень в розрізі об'єктів управління.

Зазвичай, ключовим об'єктом управління є витрати, оскільки за ринкових умов господарювання скорочення і контроль витрат є єдиним чинником збільшення і збереження маси прибутку підприємства, особливо в галузях з високою конкуренцією.

Класифікація витрат і доходів є не лише методом пізнання, а й ключовим елементом організації їх обліку.

Поділ витрат за певними ознаками дає широкі можливості для подальшого їх групування з метою підготовки управлінської звітності.

#### 2. Методи обробки (підготовки) інформації.

Методи цієї групи використовуються для обробки інформації і визначення показників для прийняття рішень. Показник – це величина, що відображає певну характеристику об'єкту управління. Тобто, виходячи з принципу повноти (достатності) інформації менеджерам не завжди потрібна вся інформація про об'єкт управління. Для прийняття певних управлінських

рішень їм потрібні відповідні показники, що характеризують конкретний об'єкт.

### *3. Методи формування і подання управлінської звітності.*

Ця група методів включає способи визначення інформаційних потреб, форми, періодичності і способу подання управлінських звітів користувачам.

Визначення інформаційних потреб внутрішніх користувачів є однією з найважливіших проблем, що необхідно вирішити при побудові ефективної інформаційної системи на підприємстві.

При визначенні в інформації потрібно встановити необхідний мінімум інформації, якою повинен володіти відповідальний менеджер для виконання функціональних обов'язків, форму, час, періодичність інформування.

Вважаємо, що при визначенні інформаційних потреб внутрішніх користувачів підприємства необхідно звернути увагу на наступне:

- вирішальною умовою ефективного задоволення інформаційних потреб є усвідомлення і чітке вираження того, яка інформація дійсно потрібна споживачеві для вирішення поставленого перед ними завдання;
- для вивчення потреб в інформації необхідно використовувати всі види і форми комунікацій;
- важливо знати ступінь задоволення інформаційних потреб і дієвість створеної інформаційної системи.

Значний вплив на зміст і структуру управлінської звітності має рівень управління, до якого належить користувач звітності і основні господарські процеси підприємства.

Для різних рівнів управління (оперативного, тактичного і стратегічного) обробка первинної інформації буде здійснюватися по-різному: інформація може агрегуватися, деталізуватися та спеціальним чином структуруватися.

Зокрема, більш детальна інформація в аналітичних розділах необхідна тільки керівникам структурних підрозділів, а на рівень вищого управління (фінансового директора, комерційного директора й т.д.) варто виводити вже тільки підсумкові, узагальнюючі показники.

Так, якщо керівник дільниці має потребу в інформації в розрізі статей витрат на продукт, майстер цеху потребує цю інформацію в розрізі бригад, а заступник директора з виробництва – в розрізі цехів.

Терміни підготовки і подання періодичної управлінської звітності прямо залежить від рівня управління – чим вищий рівень, тим нижча частота: щоденно – звіт по реалізації для менеджера відділу збуту, щотижня – звіт по реалізації для заступника директора з комерційних питань, щомісяця – звіт про прибутки і збитки для комерційного директора.

Способи подання управлінської звітності залежать від особливостей, масштабів діяльності, рівня технічного озброєння конкретного підприємства.

Крім того, необхідно зауважити, що ефективне використання розглянутих методик, неможливе без застосування сучасних комп'ютерних технологій.

Для підтримки інформаційного простору підприємства в актуальному стані, аналітикам необхідно забезпечити систематизацію інформаційних потоків на підприємстві, гнучко реагувати на інформаційні запити користувачів створюваної інформації, перевіряючи ступінь їх задоволення, проводячи діагностику застосовуваних методів. Для визначення та підбору ефективних методів необхідно керуватися відповідними критеріальними ознаками, що потребує подальших розробок, необхідних для моделювання системи управлінської звітності на підприємстві.

### **3.2 Тести для самоконтролю**

1. Підготовка управлінської звітності:
  - включає процеси накопичення інформації та її обробки;
  - вимагає наявності необхідних технічних засобів;
  - вимагає відповідної кваліфікації персоналу.
2. Для оптимальної інформаційної взаємодії користувачів і постачальників інформації необхідним є:
  - раціональне проектування системи збору інформації;
  - ефективне управління її потоками;
  - системний та процесорний підхід.
3. Методи підготовки і подання управлінських звітів:
  - методи накопичення інформації;
  - методи обробки (підготовки) інформації;
  - методи складання і подання управлінської звітності.
4. Рівні управління:
  - оперативний;
  - тактичний;
  - стратегічний.
5. Обробка первинної інформації здійснюється:
  - інформація може агрегуватися;
  - інформація може деталізуватися;
  - спеціальним чином структуруватися.
6. Терміни підготовки і подання періодичної управлінської звітності: щоденно, щотижня, щомісяця:
  - звіт по реалізації для менеджера відділу збуту;
  - звіт по реалізації для заступника директора з комерційних питань;
  - звіт про прибутки і збитки для комерційного директора.
7. Способи подання управлінської звітності залежать від:
  - особливостей;
  - масштабів діяльності;
  - рівня технічного озброєння конкретного підприємства.

## **Тема 4. Оцінювання очікуваних витрат для прогнозування та прийняття управлінських рішень**

- 4.1. Підготовка та прийняття управлінських рішень
- 4.2. Процес прийняття управлінських рішень. Оптимізація управлінських рішень
- 4.3. Етапи процесу підготовки та прийняття управлінських рішень
- 4.4. Методи побудови функції витрат:
  - 4.4.1. Побудова функції витрат методом аналізу рахунків
  - 4.4.2. Побудова функції витрат методом вищої (нижчої) точки
  - 4.4.3. Модель прийняття рішень в умовах невизначеності
- 4.5 Тести для самоконтролю

### **4.1. Підготовка та прийняття управлінських рішень**

**Управлінське рішення** – це найдоцільніший варіант дій з багатьох можливих у певних умовах управлінської діяльності. Це конструктивний, збалансований комплекс конкретних, взаємопов'язаних і взаємообумовлених заходів, спрямованих на вирішення проблеми, завдань державного управління чи управлінської діяльності взагалі.

Поняття «управлінське рішення» містить у собі як сам процес вироблення та реалізації раціонального варіанту розв'язання проблеми, так і фіксований правовий акт (постанова, наказ, розпорядження тощо).

#### **Значення управлінських рішень:**

- *виконання законодавчих і нормативних актів з питань державного управління залежить не тільки від наявності та якості цих актів, але й від здатності їх реалізації на місцях через управлінські рішення, систему їх функціонування (підготовку, прийняття, реалізацію);*
- *управлінські рішення спрямовують, мобілізують, узгоджують і координують, стимулюють дії державних органів, персоналу організацій, які належать до сфери їхнього управління;*
- *важливі соціально-економічні та соціально-психологічні (а нерідко й політичні) наслідки управлінських рішень, їх вплив на авторитет державних органів, морально-психологічний стан громадян і колективів, економічну і політичну стабільність у суспільстві;*
- *за кожним управлінським рішенням стоять конституційні права, потреби і долі громадян;*
- *як результат розумової праці, політичної свідомості й волі керівників, управлінські рішення стають важливим критерієм і показником їхніх керівних здібностей, професіоналізму та компетентності.*

За класифікацією виділяються такі основні типи управлінських рішень:

*програмні (запрограмовані)* – базуються на узвичасному, заведеному порядку або процедурній політиці і приймаються за типових обставин

(рішення пов'язані із затвердженням планів роботи, призначенням кадрів тощо);

**непрограмні (ситуаційні)** – приймаються у незвичайній, оригінальній ситуації, з нових (індивідуальних) питань, за відсутності встановлених форм і процедур, за недостатності (браку) стабільної інформації.

**Основні вимоги до управлінських рішень:**

- **законність** (відповідність чинному законодавству України, визнаним нормам міжнародного права);

- **врахування рішень державних органів вищого рівня і попередньо прийнятих власних рішень;**

- **наукова обґрунтованість, своєчасність і реалістичність.** Базування на повній, точній та об'єктивній і вірогідній інформації, врахування досвіду;

- **відповідність кінцевій меті, чітке визначення головної ланки, пріоритетних цілей і завдань;**

- **компетентність:** рішення приймає лише орган чи керівник, який має на це право, і адресує його організаціям чи керівникам, наділеним відповідними повноваженнями для виконання;

- **конкретність:** чітке визначення заходів, термінів виконання і відповідальних виконавців.

- **повнота і зрозумілість змісту, послідовність і логічність викладу.**

Обов'язкова умова юридичної сили управлінського рішення – **неухильне дотримання вимог нормативно-правових актів, державних стандартів** щодо змісту та форми, реквізитів кожного виду управлінського рішення.

**Механізм функціонування управлінських рішень** містить такі взаємопов'язані етапи:

- підготовка проекту рішення;
- прийняття (ухвалення) рішення;
- організація виконання і контроль.

**Підготовка проекту управлінського рішення** передбачає:

1. Усвідомлення та визначення проблеми, необхідності рішення та його мети.

2. Визначення принципів завдань рішення і добір виконавців його проекту.

3. Вивчення законодавчих і нормативних актів та спеціальної літератури з відповідних питань.

4. Інформаційне забезпечення підготовки та прийняття рішення: аналіз необхідної інформації, фактичного стану справ.

5. Вивчення і врахування регіональних, галузевих та інших особливостей врахування (а в разі потреби й формування) громадської думки.

6. Збір пропозицій, вироблення варіантів проекту рішення, порівняння й оцінка їх очікуваних результатів, витрат сил і засобів, коштів, ступеня ризику, недоліків тощо. При розгляді варіантів проекту рішення важливо:

- виключити (відсіяти) явно нераціональні й нежиттєві;
- порівняти альтернативні варіанти за показниками і відібрати ті, що мають переконливу перевагу;
- проаналізувати обґрунтування варіантів з точки зору повноти, якості й достатності використаної інформації;
- вивчити реалістичність запропонованих варіантів (чи пропозицій) стосовно до умов їх реалізації, обставин і чинників, які можуть позитивно або негативно вплинути на виконання рішення.

7. Відбір найвідповіднішої альтернативи, пошук оптимального варіанту проекту рішення. При цьому може виявитися неможливість вибору одного із запропонованих варіантів, а необхідність вироблення проекту рішення на основі поєднання найбільш конструктивних і раціональних елементів, пропозицій з усіх варіантів. Так виробляється проекти оптимального, прийняттого рішення.

8. Вироблення проекту рішення, узгодження його в підрозділах, з керівниками заінтересованих органів і організацій (візування проекту). Обов'язковою є віза керівника чи повноважного працівника юридичної служби, після якої жодні зміни до проекту рішення не вносяться.

9. Подання проекту управлінського рішення (розпорядження, наказу тощо) керівництву органу, установи, організації.

Відповідно до змін, внесених до **Типового регламенту місцевої державної адміністрації**, передбачено при поданні проектів розпоряджень додавати довідку про погодження проекту, а також **пояснювальну записку** до нього, яка містить висвітлення наступних питань:

- обґрунтування необхідності прийняття розпорядження;
- мета, завдання прийняття розпорядження;
- загальна характеристика та основні положення проекту розпорядження;
- стан нормативно-правової бази у даній сфері правового регулювання;
- фінансово-економічне обґрунтування (у разі, коли розпорядження вимагає матеріально-фінансових витрат);
- прогноз соціально-економічних та інших наслідків прийняття розпорядження.

#### **Прийняття (ухвалення) рішення**

1. Оцінка проекту рішення членами колегії, заступниками керівника, іншими працівниками та фахівцями, врахування їхніх зауважень.

2. Обговорення проекту рішення на засіданні колегії чи нараді, розгляд його керівником відповідного органу, установи чи структурного підрозділу.

3. Прийняття (ухвалення) рішення. Його зміст і структура можуть бути наступними.

- **Констатуюча (аналітична) частина:** суть проблеми, причини її виникнення; загальна характеристика стану справ; визначення суті «вузьких місць», недоліків, їх причин та винуватців. Останнім часом у багатьох видах управлінських рішень констатуюча частина або відсутня взагалі, або вона є дуже короткою, містить визначення мети рішення.

- **Розпорядча (конструктивна) частина.** Вона може містити: висновок із характеристики стану справ з даного питання чи на даній ділянці роботи; оцінку дій колективу, організації, керівника (задовільна, незадовільна, недостатня тощо); мету рішення; програму дій для його виконання: що належить зробити, яких заходів ужити, хто має виконати і в які строки; форми організації і контролю виконання рішення, відповідальні за контроль; порядок звітності та інформування про виконання.

4. Остаточне доопрацювання проекту рішення, його оформлення як документа.

5. Затвердження рішення, його підписання керівником, а в разі необхідності затвердження керівником вищого рівня – проставлення грифу затвердження.

**Затвердження рішення – це акт його офіційного прийняття. З цього часу проект стає юридично значущим документом.**

**Організація виконання і контроль** передбачають наступні послідовні дії:

1. Своєчасне **доведення рішення до виконавців** та організацій і керівників, яких воно стосується, роз'яснення його змісту, важливості та необхідності.

2. **Конкретизація завдань** по кожному виконавцю (підрозділ, підвідомча організація, підприємство, керівник, працівник тощо). Розроблення у разі необхідності планів виконання рішення на місцях.

3. **Організація роботи виконавців:**

- добір виконавців на місцях;
- навчання (інструктування) їх з питань, пов'язаних із виконанням управлінського рішення;

- оперативна робота з виконання рішення на місцях.

4. **Контроль виконання рішення** (поетапна й загальна перевірки на місцях, співбесіди з виконавцями, заслуховування їх звітів і повідомлень, аналіз статистичних даних, інформаційних матеріалів тощо).

У процесі здійснення контролю керівний орган, керівник повинен встановити: чи досягнута визначена рішенням мета і як виконане рішення – повністю, частково чи не виконане; які мали місце відхилення; які завдання не реалізовані або реалізуються неналежним чином. При наявності значних відхилень, що виявляються в процесі контролю, керівник чи відповідний керівний орган вносить необхідні корективи.

5. Підбиття підсумків виконання управлінського рішення, оцінка його результатів.

При цьому важливо звернути увагу на наступне.



*Якщо мети досягнуто* (чи вона досягається на певних етапах), то чи був процес її досягнення найкращим (оптимальним), чи відповідали методи і засоби досягнення вимогам чинного законодавства; які є резерви для подальшого вдосконалення роботи в цьому напрямі.

**ПРОЦЕС ВИРОБЛЕННЯ  
УПРАВЛІНСЬКОГО РІШЕННЯ**

<b>Виникнення ситуації</b>	Інформація про середовище
	Виникнення ситуації
	Виявлення проблеми

<b>Інформаційне забезпечення вироблення рішення</b>	Вимоги до обсягу та якості інформації
	Збір та опрацювання інформації
	Оцінка інформації

<b>Визначення мети</b>	Загальна мета
	Цілі і завдання
	Реальні можливості, досягнення, ресурси

<b>Вироблення проекту рішення</b>	Альтернативні варіанти рішення
	Оцінка варіантів
	Аналіз очікуваних результатів

<b>Прийняття (ухвалення) рішення</b>	Розгляд (обговорення) проекту рішення
	Ухвалення (затвердження) рішення

**ПРОЦЕС РЕАЛІЗАЦІЇ  
УПРАВЛІНСЬКОГО РІШЕННЯ**

<b>Організація виконання рішення</b>	Доведення рішення до виконавців
	Організація роботи виконавців
	Моніторинг і контроль

<b>Оцінка виконання рішення</b>	Оцінка результатів виконання рішення
	Оцінка якості рішення
	Оцінка виконавців

*Якщо мети не досягнуто*, то необхідно встановити причини цього, а також їх залежність:

- від якості, глибини, обґрунтованості і реалістичності, конкретності прийнятого рішення;
- від професіоналізму та ставлення виконавців до його реалізації.

Важливо визначити відповідальність як тих, хто приймав рішення, так і виконавців кожного визначеного заходу чи завдання.

Саме в єдності підготовки якісних проектів управлінських рішень, виваженого їх прийняття, організації виконання і контролю за реалізацією - важлива умова ефективного управління взагалі і державного зокрема.

#### **4.2 Процес прийняття управлінських рішень. Оптимізація управлінських рішень**

Раціональність управлінських рішень значною мірою залежить від технологічного процесу їх підготовки і прийняття.

Найоптимальніший варіант процесу вироблення раціональних управлінських рішень охоплює такі етапи:

1. Виникнення ситуації, яка потребує прийняття рішення (поява необхідності формалізації методів менеджменту).

2. Збір та оброблення інформації щодо розроблених методів менеджменту.

3. Виявлення та оцінювання альтернатив, закладених у розроблених методах менеджменту.

4. Підготовка та оптимізація управлінського рішення, яке приймається (вибір альтернативи).

5. Прийняття управлінського рішення (узаконення альтернативи).

6. Реалізація управлінського рішення та оцінювання результатів.

На процес прийняття управлінських рішень впливають такі фактори:

1. Особисті якості менеджера (освіта, знання, вік, досвід, характер тощо).

2. Поведінка менеджера (звички, психологія тощо).

3. Середовище прийняття рішення:

- визначеність (керівник усвідомлює очікувані наслідки реалізації всіх можливих альтернативних рішень);

- ризик (менеджеру відомі ймовірні результати реалізації кожної альтернативи);

- невизначеність (неможливо з'ясувати ймовірні наслідки реалізації будь-яких альтернативних рішень).

4. Інформаційні обмеження (обумовлені зростанням витрат на отримання додаткової інформації).

5. Взаємозалежність рішень.

6. Очікування можливих негативних наслідків.

7. Можливість застосування сучасних технічних засобів.

8. Наявність ефективних комунікацій.

9. Відповідність структури управління цілям та місії організації тощо.

Згідно із законами вихідних даних Г.Спенсера кожен може прийняти ефективне рішення, володіючи достатньою інформацією. Компетентний менеджер здатний прийняти оптимальне рішення і в разі існування

інформаційних обмежень. Але тільки талановитий менеджер здатний результативно діяти навіть за повної відсутності необхідної інформації.

**Оптимізація управлінських рішень** - вибір найефективнішого варіанта рішення (найраціональнішого рішення) із можливих альтернатив.

Функцію оптимізації управлінських рішень можна відобразити такою формулою:

$$y = f(x_1, x_2, x_3, \dots, x_n)$$

де  $y$  — параметр, за яким проводиться оптимізація;

$x_1, x_2, x_3, \dots, x_n$  — варіанти рішень (альтернативи).

Параметр  $y$  є показником прибутку, обсягу робіт тощо, а варіанти рішень  $x_n$  визначаються ресурсами, трудовим потенціалом, виробничою площею тощо.

Наука управління як механізм оптимізації управлінських рішень може реалізовуватись з допомогою наукового методу, використання системної орієнтації, застосування моделей.

*Науковий метод.* Передбачає застосування чітко регламентованих аналітичних процедур, суть та зміст яких наступна:

Перший етап. Збір інформації (внутрішньої та зовнішньої).

Другий етап. Аналіз інформації.

Третій етап. Формування гіпотези (механізмів впливу, інструментів реалізації).

Після перевірки гіпотези (четвертий етап), подальші дії можуть розвиватись за одним із двох варіантів:

1) реалізація рішення, якщо гіпотеза правильна (п'ятий етап);

2) повернення з допомогою зворотного зв'язку на один з попередніх етапів, продовжуючи пошук оптимального варіанта, якщо гіпотеза виявилася неправильною.

*Системна орієнтація.* Ґрунтується на усвідомленні того, що організація є відкритою системою, яка складається із взаємопов'язаних елементів. У процесі діяльності (перетворення) організація обробляє входи (ресурси, інформацію тощо), перетворюючи їх на продукцію, послуги, прибуток тощо. Вивчення всіх аспектів цього процесу дає матеріал для прийняття найефективнішого варіанта управлінського рішення.

*Застосування моделей.* При обґрунтуванні управлінських рішень забезпечує врахування всіх факторів і альтернатив, що виникають у процесі виробничо-господарської діяльності. Тому моделювання вважають найефективнішим способом оптимізації управлінських рішень.

**Модель** - відображення у схемі, формулі, взірці характерних ознак досліджуваного об'єкта.

Вона є спрощеною конкретною управлінською ситуацією, відображаючи реальні події, обставини тощо. Необхідність застосування моделей зумовлена такими причинами:

- складністю виробничо-господарської діяльності;

- наявністю багатфакторних залежностей у процесі розв'язання управлінських завдань;
- потребою експериментальної перевірки багатьох альтернативних управлінських рішень;
- необхідністю орієнтувати управління на майбутнє;
- необхідністю врахування динаміки середовища функціонування.

За внутрішньою сутністю та особливостями функціонування виділяють такі моделі:

- фізичні — вони є описом об'єкта в збільшеному або зменшеному масштабах;
- аналогові — функціонують як реальні об'єкти, але не схожі на них;
- математичні (символічні) — їх особливість полягає у використанні символів у процесі опису властивостей і характеристик об'єкта.

На практиці традиційним є такий порядок розроблення моделей:

1. *Постановка завдання.* Визначаються очікувані результати від розроблення і застосування моделі.
2. *Підготовка інформації.* Відбувається збір найважливішої інформації щодо об'єкта моделювання та оцінюється економічна інформація щодо доцільності розроблення моделі.
3. *Формування моделі.* Здійснюється за допомогою різноманітних засобів формування спрощеного відображення модельованого об'єкта чи процесу.
4. *Перевірка моделі на достовірність.* Відбувається за конкретними критеріями: реалістичність, відповідність завданням, врахування факторів середовища функціонування.
5. *Використання моделі.*
6. *Відновлення моделі.* Передбачає її удосконалення.

У процесі перевірки, використання та відновлення моделей слід брати до уваги чинники, що знижують їх ефективність: недостовірні вхідні умови (припущення); інформаційні обмеження; страх користувачів; недостатня практична перевірка; надмірно висока вартість моделі; недостатнє врахування факторів тощо.

Найпоширенішими є такі способи моделювання:

- Теорія ігор.* Моделює вплив прийнятого рішення на конкурентів.
- Теорія черг.* Визначає оптимальну кількість каналів обслуговування відповідно до потреби в них (модель «оптимального обслуговування»).
- Моделювання управління запасами.* Визначає розміщення замовлень, готової продукції на складі.
- Лінійне програмування.* Забезпечує оптимальний спосіб поєднання ресурсів за наявності конкретних потреб. Такі моделі найпопулярніші в менеджменті.
- Імітаційне моделювання.* Забезпечує практичне застосування моделі замість реальної системи.
- Економічний аналіз* (метод оцінювання витрат та економічних вигод). Ґрунтується на з'ясуванні економічних умов, за яких підприємство стає вигідним. Основною умовою є ситуація, за якої загальний дохід зрівнюється з підсумковими витратами.

*Балансові методи.* Базуються на побудові балансів витрат, прибутків, бюджетів тощо.

*Платіжна матриця.* Статистичний метод, за допомогою якого з кількох варіантів рішення вибирають найоптимальніше. При цьому платежі (грошові винагороди, доходи тощо) подають у формі таблиці.

*Дерево рішень.* Схематичне відображення дій у менеджменті з урахуванням фінансових результатів, ймовірності отримання їх позитивного значення, можливості порівняння альтернатив.

*Прогнозування.* Реалізується через моделювання майбутніх управлінських ситуацій. Відіграє дуже важливу роль в економіці.

**Прогнозування** — різновид планування, за якого використовується накопичений досвід та припущення з метою передбачення майбутнього.

Виділяють кілька груп методів прогнозування.

*1. Неформальні методи прогнозування:*

- на основі словесної (вербальної) інформації, отриманої каналами радіо, телебачення, розмов, телефонограм тощо;
- на основі письмової інформації, отриманої з газет, журналів, бюлетенів, звітів тощо;
- за результатами промислового шпіонажу.

*2. Формальні методи прогнозування.*

Кількісні методи:

- аналіз минулих рядів — ґрунтується на припущенні, що минуле може повторитися у майбутньому і що існують певні тенденції до цього;
- причинно-наслідкове (кореляційне) моделювання використовують для прогнозування ситуацій, що залежать більше ніж від однієї змінної величини.

Якісні методи:

- думка журі — полягає в поєднанні та синтезуванні думок експертів - членів журі (ради, комісії тощо);
- думка фахівців зі збуту — ґрунтується на передбаченні попиту групою досвідчених торгових агентів;
- думка споживачів — на основі результатів опитування клієнтів;
- думка експертів — ґрунтується на процедурах, реалізуючі які група експертів доходить певної згоди.

Прийняття менеджерами раціональних рішень, що відповідають установленим критеріям та спрямовані на досягнення визначених цілей, не може гарантувати їх успішної реалізації. Виконання управлінських рішень потребує застосування дієвих організаційних, мотиваційних та контрольних механізмів, а також забезпечення колективної націленості на досягнення намічених результатів.

### **4.3. Етапи процесу підготовки та прийняття управлінських рішень**

Значну частину робочого часу менеджери підприємств витрачають на прийняття різноманітних управлінських рішень. Вказані рішення можуть

стосуватися як довгострокових перспектив розвитку підприємства, так і поточних проблем, що виникають у процесі господарської діяльності.

Довгострокові або стратегічні рішення пов'язані з майбутніми можливостями, які прогножуються і потребують конкретних кроків сьогодні або найближчим часом. Об'єктом таких рішень, зазвичай, є інвестиції для збільшення виробничих потужностей, розробка нових виробів, опанування нових ринків збуту тощо.

Поряд із стратегічними рішеннями, менеджери приймають також рішення, пов'язані з використанням ресурсів у процесі поточної діяльності.

Такі рішення називаються короткотерміновими або оперативними і стосуються, головним чином, нижчого та середнього рівней управління. Об'єктом короткотермінових рішень можуть бути ціна та обсяг реалізації продукції, прийняття спеціальних замовлень, скорочення або розширення виробництва певних виробів тощо.

У більшості випадків прийняття рішення передбачає вибір із декількох можливих варіантів того варіанта, який найкращим чином дозволяє досягти необхідних результатів.

Отже, прийняття рішення – це цілеспрямований вибір із декількох альтернативних варіантів такої дії, яка забезпечує досягнення обраної мети або розв'язання певної проблеми.

Процес підготовки та прийняття управлінського рішення включає декілька етапів.

На *етапі підготовки* та аналізу даних здійснюється вибір мети або постановка проблеми. Для суб'єктів господарювання, що займаються комерційною діяльністю, такою метою може бути максимізація прибутку або майбутніх грошових надходжень, досягнення лідерства на ринку тощо.

Зазвичай, згідно економічної теорії, власники організації переслідують мету отримання максимальних прибутків або, точніше, збільшення багатства акціонерів. Висунення такої мети аргументують по-різному. З юридичної точки зору, власники звичайних акцій є власниками організації, яка для отримання ними прибутків повинна управлятися їх довіреними менеджерами.

Є й інший аргумент на користь вибору вказаної мети, а саме: збільшення прибутків призведе до зростання загального благополуччя, тобто, збільшуючи своє благополуччя, ви тим самим підвищуєте благополуччя всього суспільства. Більш того, цілком розумною є думка про те, що значні прибутки слугують інтересам організації краще, ніж незначні.

Мають місце певні причини для того, щоб виділити мету максимізації прибутків як таку, що має певні такі переваги:

- 1) мало ймовірно, що вибір будь-якої іншої мети дасть можливість з такою самою ефективністю оцінювати здатність організації успішно функціонувати в майбутньому;
- 2) сумнівно, що максимізація приведеної вартості майбутніх надходжень готівки може бути реалізована на практиці без розробки принципів, необхідних для досягнення цієї мети;

3) реалізація вказаної мети допомагає власникам акцій зрозуміти, у що їм обійдеться вибір інших цілей, оскільки стає відомим розподіл сум готівки між акціонерами.

Метою некомерційних підприємств та організацій здебільшого є забезпечення споживачів власними послугами у межах наявних ресурсів та можливостей. Тому вибір конкретної мети залежить від сфери та умов діяльності компанії.

На *другому етапі* визначаються можливі варіанти дій. Суть даного етапу полягає у тому, що виявляються дії, які сприятимуть досягненню поставленої мети або розв'язанню певної проблеми. Це передбачає дослідження усіх можливих варіантів дій, які можуть бути при цьому обрані. Але на практиці, зазвичай, беруться до уваги лише декілька основних альтернатив.

Наприклад, для збільшення прибутку та зміцнення власних позицій на ринку суб'єкт господарювання може розглядати наступні альтернативи:

- розробка нових виробів для існуючих ринків;
- розробка нових виробів для нових ринків;
- пошук нових ринків збуту для існуючих виробів.

На *третьому етапі* здійснюється збір даних про альтернативи. Щоб зробити правильний вибір, менеджер повинен мати всю необхідну інформацію щодо альтернативних варіантів дій. При цьому облікова інформація, що застосовується для прийняття управлінських рішень, мусить бути релевантною, своєчасною та достовірною.

Оскільки значна частина управлінських рішень пов'язана з аналізом витрат та доходів, то насамперед слід розглядати релевантні витрати та доходи.

Як зазначалося раніше, релевантними є витрати та доходи, що можуть бути змінені в результаті прийняття управлінського рішення. При цьому слід враховувати той момент, що вирішення будь-якої проблеми стосується лише майбутніх витрат та доходів, оскільки витрати і доходи, що уже мали місце в минулому, не можуть бути змінені внаслідок прийняття рішення, варіанти якого розглядаються в теперішній час.

Наприклад, якщо розглядається можливість заміни застарілого комп'ютера новим, то вартість придбання старого комп'ютера не є релевантними витратами, оскільки кошти на його придбання уже витрачені. Але вартість нового комп'ютера та можливий дохід від реалізації (списання) старого комп'ютера є релевантними витратами та доходами відповідно, оскільки вони стосуються майбутніх господарських операцій.

Слід враховувати, що не всі майбутні витрати та доходи є релевантними. Наприклад, якщо розмір окремих видів майбутніх витрат та доходів є однаковим для усіх варіантів, що розглядаються, то такі витрати і доходи також можна не брати до уваги, оскільки вони не можуть бути змінені в результаті прийняття управлінського рішення.

Релевантні витрати та доходи складають кількісний елемент релевантної інформації. Але в процесі підготовки управлінського рішення

необхідно враховувати і якісні фактори. Наприклад, розглядаючи витрати на відрядження для вибору виду транспорту, не слід обмежуватись лише порівнянням вартості квитків на поїзд та літак. Необхідно враховувати також тривалість поїздки та погодні умови.

На *останньому етапі*, як результат усієї попередньої роботи, приймається відповідне управлінське рішення.

#### 4.4. Методи побудови функції витрат

Оцінка витрат та побудова їх функції може бути здійснена на основі вивчення поведінки витрат.

Поведінка витрат – це характер реагування витрат на зміни в діяльності підприємства. Зміни у складі та величині витрат відбуваються під впливом певних подій та операцій, що мають місце в процесі господарської діяльності. Тому діяльність, яка впливає на витрати, називають фактором витрат.

Приклади факторів витрат наведено в табл. 4.1.

Таблиця 4.1 – Приклади факторів витрат для різних функцій бізнесу

Функція бізнесу	Фактор витрат
Дослідження і розробки	Кількість проектів Технічна складність проектів
Проектування продукції, послуг і процесів	Кількість виробів Кількість складових частин виробу
Виробництво	Обсяг виробництва Кількість переналагоджень устаткування Основна зарплата
Маркетинг	Кількість рекламних оголошень Кількість продавців Виручка
Доставка	Кількість замовників Вага вантажів Відстань перевезень
Обслуговування клієнтів	Кількість замовлень Час обслуговування
Управління	Кількість замовлень Чисельність персоналу

Розуміти взаємозв'язок між витратами та певними факторами дуже важливо, оскільки це дозволяє передбачити майбутні релевантні витрати, що конче необхідно для прийняття управлінських рішень.

Вивчення поведінки витрат дозволяє зробити оцінку витрат і побудувати їхню функцію.



Оцінка витрат – це процес обрахунку поведінки витрат, тобто встановлення кількісного взаємозв'язку між витратами та різними чинниками на основі дослідження минулої діяльності.

Функція витрат – це математичний опис взаємозв'язку витрат та їхнього чинника. У спрощеному вигляді функцію витрат може бути описано так:

$$Y = a + bx, \quad (1)$$

де  $Y$  – сукупні витрати;

$a$  – загальні постійні витрати;

$b$  – змінні витрати на одиницю діяльності;

$x$  – значення фактора (чинника) витрат.

На практиці витрати мають декілька факторів витрат, але для побудови функції витрат, здебільшого, обирають один або два найвпливовіші фактори. Функція витрат полегшує передбачення витрат. Передбачення витрат – це прогнозування майбутніх витрат для різних рівнів (умов діяльності).

Приклад. Бухгалтер-аналітик торговельного підприємства визначив, що постійні витрати крамниці становлять 80000 грн, а середні змінні витрати на одиницю товару – 500 грн.

Звідси функція витрат підприємства матиме вигляд:

$$Y = 80000 + 500x.$$

Отже, якщо підприємство планує реалізувати 100 одиниць товару, то загальні витрати становитимуть:

$$Y = 80000 + (500 \times 100) = 80000 + 50000 = 130000 \text{ грн.}$$

Для визначення функції витрат застосовують різні методи:

- технологічний аналіз;
- аналіз рахунків;
- метод вищої (нижчої) точки;
- метод візуального пристосування;
- регресійний аналіз;
- спрощений статистичний аналіз.

Розглянемо процес побудови функції витрат за допомогою методів аналізу рахунків та вищої (нижчої) точки.

#### **4.4.1. Побудова функції витрат методом аналізу рахунків**

Метод передбачає розподіл витрат на змінні та постійні щодо відповідного чинника на підставі даних рахунків бухгалтерського обліку.

Приклад. Крамниця за звітний період реалізувала 500 годинників. Аналіз витрат крамниці, відображених на рахунках бухгалтерського обліку, наведено у табл. 4.2.

Таблиця 4.2 – Аналіз витрат крамниці, грн

Вид витрат	Витрати			
	загальні	постійні	змінні	змінні на одиницю товару
Собівартість реалізованих товарів	120000	–	120000	240
Зарплата менеджера	15000	15000	–	–
Зарплата касира	5000	5000	–	–
Витрати на оренду, амортизацію та страхування майна	30000	30000	–	–
Зарплата продавців	12000	7000	5000	10
Витрати на рекламу та збут	5000	1000	4000	8
Разом	187000	58000	129000	258

За результатами наведеного аналізу функція витрат даної крамниці може бути описана наступним чином:

$$Y = 58000 + 258x.$$

Таким чином, якщо у наступному періоді керівництво крамниці передбачає збільшити обсяг продаж до 1000 годинників, а витрати на оренду приміщень при цьому зростуть на 5000 грн, то загальні витрати крамниці складуть:  $(58000 + 5000) + (258 \times 1000) = 63000 + 258000 = 321000$  грн.

#### 4.4.2. Побудова функції витрат методом вищої (нижчої) точки

Для розгляду вказаного методу використаємо вихідні дані, наведені у табл. 4.3.

Таблиця 4.3 - Результати спостережень взаємозв'язку між тривалістю роботи устаткування та витратами на його утримання

Тиждень	Машино-години	Витрати на обслуговування, грн
1	2	3
1	122	18810
2	135	18123
3	95	18060
4	128	16955
5	89	9550
6	152	22820
7	129	18700
8	68	10460
9	125	16340
10	138	20480
11	122	16980
12	81	11245

Дані є результатами спостережень взаємозв'язку між тривалістю роботи устаткування та витратами на його утримання протягом 12 тижнів.

Метод вищої (нижчої) точки передбачає побудову функції витрат на основі припущення, що змінні витрати – це різниця між загальними витратами при найвищому та найнижчому рівнях діяльності.

Дані таблиці 3 свідчать про те, що найвищий обсяг діяльності становить 152 машино-години, а найнижчий – 68 машино-годин.

Перенесемо ці дані у таблицю 4.4 та розрахуємо різницю між витратами у вищій та нижчій точках діяльності.

Таблиця 4.4 – Розрахунок різниці між витратами у вищій та нижчій точках діяльності

Результат спостережень	Фактор витрат, машино-години	Витрати на обслуговування устаткування, грн
Найвище значення фактора витрат	152	22820
Найнижче значення фактора витрат	68	10460
Різниця	84	12360

Отже, при зростанні обсягу діяльності на 75 машино-годин загальні витрати збільшились на 11190 грн. Таким чином, змінні витрати на 1 машино-годину складають:

$$12360/84 = 147,14 \text{ грн.}$$

Виходячи з цього, постійні витрати становлять:

$$22820 - (152 \times 147,14) = 22820 - 22365 = 455 \text{ грн,}$$

$$\text{або } 10460 - (68 \times 147,14) = 10460 - 10005 = 455 \text{ грн.}$$

Отже, функція витрат у даному випадку має вигляд:

$$Y = 455 + 147,14 x.$$

#### 4.4.3. Модель прийняття рішень в умовах невизначеності

Однією з головних проблем прийняття управлінських рішень є неможливість передбачити усі релевантні майбутні події, які не залежать від менеджера. Тому навіть за наявності ідеальної функції, передбачення майбутніх витрат або доходів ускладнюється внаслідок невизначеності явищ (попит, погодні умови, політична нестабільність тощо), які впливають на діяльність підприємства.

Відсутність достатньої інформації про можливі події означає невизначеність. Невизначеність, у свою чергу, зумовлює ризик, тобто можливість відхилення фактичних результатів діяльності від очікуваних. Чим більша невизначеність, тим більший ризик при прийнятті рішення. Для зниження міри ризику доцільно враховувати ймовірність тих або інших явищ.

Ймовірність – це число, що характеризує ступінь об'єктивної можливості події. Відповідно, подія – це явище, можливість виникнення

якого вивчається. За теорією ймовірності усі події, що спостерігаються, можна поділити на три групи: достовірні, неможливі та випадкові (табл. 4.5).

Невизначеність пов'язана з наявністю можливих випадкових подій. Тому насамперед потрібно встановити ці можливі випадкові події та визначити їхню ймовірність.

Ймовірність випадкової події  $A$  – це відношення числа сприятливих наслідків випробування ( $m$ ) до загального числа усіх можливих наслідків ( $n$ ).

Таблиця 4.5 – Класифікація подій

Подія	Визначення події	Значення ймовірності події ( $P$ )
Достовірна	Подія, що обов'язково трапиться, якщо здійснено випробування	$P = 1$
Неможлива	Подія, що явно не трапиться, якщо здійснити випробування	$P = 0$
Випадкова	Подія, яка може трапитись або не трапитись, якщо здійснено випробування	$0 < P < 1$

Приклад. Студент добре засвоїв 14 із 20 тем навчального предмета. Ймовірність того, що він складе іспит, дорівнює  $14/20 = 0,7$ . Перелік усіх можливих результатів події та ймовірності кожного із них називається розподілом ймовірності. У нашому прикладі розподіл ймовірності має наступний вигляд:

Подія	Ймовірність
Студент складе іспит	– 0,7
Студент не складе іспит	– 0,3
Разом	– 1,0

Отже, сума ймовірності усіх подій повинна дорівнювати 1.

Ймовірність подій, визначена шляхом математичних розрахунків або за допомогою статистичних спостережень минулих подій, є об'єктивною ймовірністю. Об'єктивну ймовірність може бути визначено щодо масових подій, які періодично повторюються.

Але об'єктом рішення не завжди є такі події, тому доволі час-то менеджери змушені користуватися ймовірністю, визначеною на основі їх власного досвіду або експертної оцінки відповідних фахівців.

Наявність інформації про ймовірність релевантних явищ дає змогу визначити очікувані результати майбутніх дій з урахуванням ймовірності можливих подій.

Очікувана величина – це сума можливих значень змінної величини, зважених за допомогою їхньої ймовірності.

Для ілюстрації методики розрахунку очікуваної величини та її використання для прийняття управлінських рішень розглянемо наступний приклад.

Приклад. Компанія купує гуртові партії апельсинів та реалізує їх вроздріб з лотка. Витрати на закупівлю апельсинів(включаючи транспортно-заготівельні витрати) складають 20 грн за ящик. Ціна реалізації – 50 грн за ящик.

Компанія розглядає питання укладання довготермінового конт-ракту з постачальником апельсинів.

Фахівці компанії, на основі дослідження продажу в попередні періоди, визначили можливий попит на апельсини та його ймовірність, а також розрахували прибуток при різних обсягах закупівлі апельсинів (табл. 4.6).

Таблиця 4.6 – Розрахунок прибутку при різних обсягах закупівлі та попиту

Тижневий попит (подія), ящиків	Обсяг закупівлі (дія), ящиків			
	200	400	600	800
	Прибуток, грн			
200	6000	2000	-2000	-6000
400	6000	12000	8000	4000
600	6000	12000	18000	14000
800	6000	12000	18000	24000

Виходячи з даних табл. 6 та інформації щодо ймовірності попиту на апельсини (табл. 4.7), визначається очікуваний прибуток (збиток) при різних обсягах закупівлі.

Таблиця 4.7 – Розподіл ймовірності попиту на апельсини

Тижневий попит, ящиків	Ймовірність
200	0,2
400	0,4
600	0,3
800	0,1

Наприклад, при обсязі закупівлі 400 ящиків апельсинів щотижня, очікуваний прибуток складе (табл. 4.8):

Таблиця 4.8 – Розрахунок очікуваного прибутку

Тижневий попит, ящиків	Прибуток, грн	Ймовірність попиту	Очікуваний прибуток, грн
200	2000	0,2	400
400	12000	0,4	4800
600	12000	0,3	3600
800	12000	0,1	1200

Аналогічно розраховується очікуваний прибуток при інших обсягах закупівлі. Результати розрахунків наведено у табл. 4.9.

Таблиця 4.9 – Очікуваний прибуток (збиток) при різних обсягах закупівлі

Тижневий попит, ящиків	Ймовірність події	Обсяг закупівлі щотижня, ящиків			
		100	200	300	400
200	0,2	1200	400	-400	-1200
400	0,4	2400	4800	3200	1600
600	0,3	1800	3600	5400	4200
800	0,1	600	1200	1800	2400
Загальний очікуваний прибуток(збиток), грн		6000	10000	10000	7000

#### 4.5 Тести для самоконтролю

1. Поняття «управлінське рішення» містить у собі:
  - процес вироблення та реалізації раціонального варіанту розв'язання проблеми;
  - фіксований правовий акт (постанова, наказ, розпорядження).
2. Основні типи управлінських рішень:
  - програмні (запрограмовані);
  - непрограмні(ситуаційні).
3. Обов'язкова умова управлінського рішення:
  - неухильне додержання вимог нормативно-правових актів;
  - неухильне додержання вимог державних стандартів щодо змісту та форми;
  - неухильне додержання вимог реквізитів кожного виду управлінського рішення.
4. Механізм функціонування управлінських рішень містить:
  - підготовку проекту рішення;
  - прийняття (ухвалення) рішення;
  - організація виконання і контроль.
5. Оптимізація управлінських рішень:
  - вибір найефективнішого варіанта рішення;
  - вибір найраціональнішого рішення;
  - вибір із можливих альтернатив.
6. Наука управління як механізм оптимізації управлінських рішень може реалізовуватись:
  - з допомогою наукового методу;
  - використанням системної орієнтації;
  - застосуванням моделей.
7. Об'єктом довгострокових або стратегічних рішень є:
  - інвестиції для збільшення виробничих потужностей;
  - розробка нових виробів;
  - опанування нових ринків збуту.

8. Об'єктом короткотермінових рішень можуть бути:
  - ціна та обсяг реалізації продукції;
  - прийняття спеціальних замовлень;
  - скорочення або розширення виробництва певних виробів.
9. Прийняття рішення – це:
  - цілеспрямований вибір із декількох альтернативних варіантів такої дії;
  - забезпечення досягнення обраної мети;
  - розв'язання певної проблеми.
10. Методи функції витрат:
  - технологічний аналіз;
  - аналіз рахунків;
  - метод вищої (нижчої) точки;
  - метод візуального пристосування;
  - регресійний аналіз;
  - спрощений статистичний аналіз.
11. Оцінка витрат:
  - процес обрахунку поведінки витрат;
  - встановлення взаємозв'язку між витратами та різними чинниками;
  - дослідження минулої діяльності.

## **Тема 5. Облікова політика в ціноутворенні**

5.1. Інформаційне забезпечення управління підприємства: обліковий аспект

5.2. Цінова політика підприємства, прийняття рішень щодо ціноутворення

5.3. Облікова політика і порядок формування витрат на виробництво і реалізацію продукції

5.4 Тести для самоконтролю

### **5.1 Інформаційне забезпечення управління підприємства: обліковий аспект**

Досвід країн з розвиненими ринковими відносинами свідчить про те, що важливою складовою загального механізму управління господарською діяльністю підприємств є уміло сформоване інформаційне забезпечення прийняття рішень на підприємстві, складовою якого є облікова політика підприємства. Облікова політика визначає ідеологію господарювання підприємства на тривалий період, сприяє посиленню обліково-аналітичних функцій в управлінні підприємством, дає змогу оперативно реагувати на зміни, що відбуваються у виробничому процесі, ефективно пристосовувати