

## РОЗДІЛ 9

# БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 330.112.2

DOI: <https://doi.org/10.32782/2304-0920/1-80-37>**Сакун А. Ж.**

Херсонський державний аграрний університет

ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-0910-4055>

Researcher ID: AAD-3434-2020

**Пристемський О. С.**

Херсонський державний аграрний університет

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9743-3563>

### РОЛЬ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В ІНФОРМАЦІЙНОМУ ЗАБЕЗПЕЧЕННІ БІЗНЕС-ПРОЦЕСІВ ПІДПРИЄМСТВ

Метою даної статті є визначення місця та ролі управлінського обліку в системі облікової й аналітичної інформації бізнес-процесів підприємств, з'ясування основних етапів, пов'язаних із упровадженням та організацією, а також основних принципів його побудови. Проаналізовано основні проблеми, що заважають упровадженню управлінського обліку, та обґрунтовано заходи для успішного здійснення цього процесу на підприємствах України. Визначено, що потрібна нова модель формування інформації для забезпечення управління бізнес-процесами підприємства, яка б разом з адекватним відображенням господарських явищ давала б необхідний матеріал у найбільш зручній формі для всього управлінського персоналу з метою прийняття ефективних рішень. У сучасних умовах такою системою є управлінський облік, який виступає інформаційним фундаментом управління.

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, управлінський облік, інформаційне забезпечення, облікова й аналітична інформація, управлінське рішення, управління підприємством, системи побудови управлінського обліку, бізнес-процес.

**Постановка проблеми.** Питання облікового забезпечення управління належить до пріоритетних напрямів удосконалення системи бухгалтерського обліку. Передусім йдеться про чітку організацію управлінського обліку, спрямовану на формування багатоваріантної економічної інформації, значення якої підсилюється нестабільністю умов господарювання та невизначеністю середовища бізнесу.

Стрімкий розвиток трансформаційних процесів зумовлює необхідність перегляду підходів до облікового забезпечення системи управління підприємствами з метою підвищення ефективності використання даних для вирішення сучасних проблемних завдань. Отже, доцільно дослідити теоретичні й практичні аспекти управлінського обліку, зокрема визначення його місця та ролі в системі інформаційного забезпечення управління бізнес-процесами підприємства з урахуванням сучасних тенденцій менеджменту та розвитку світової економіки.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** В останні десятиліття проблематиці розвитку управлінського обліку приділяється багато уваги. Теоретичні та практичні його засади висвітлювали у своїх наукових працях П.Й. Атамас, Ентоні А. Аткинсон, П. Атрілл, Е. Мак Лейни, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, К. Друрі, Л.В. Нападовська, М.С. Пушкар, М.Г. Чумаченко, М.Т. Щирба та ін. Проте зазначена проблематика вимагає подальшого розроблення, оскільки залишаються відкритими питання щодо самого визначення управлінського обліку і його місця в системі облікової та аналітичної інформації бізнес-процесів підприємств.

**Мета статті.** Головною метою цієї роботи є розкриття основних етапів, пов'язаних із упро-

вадженням системи управлінського обліку на підприємстві, а також основних принципів його побудови як інформаційного складника бізнес-процесу.

**Виклад основного матеріалу.** У сучасних умовах дані бухгалтерського обліку недостатньо забезпечують зростаючі інформаційні потреби підприємств. У зв'язку із цим приймаються спроби пошуку й упровадження такої системи, яка здатна відповісти на різні питання. У світовій практиці широко відома і успішно застосовується система управлінського обліку.

Управлінський облік – це передусім система збору та аналізу інформації про діяльність підприємства, яка повно й об'єктивно відображає результати його господарських операцій і орієнтована на потреби керівництва та власників компанії. М.С. Пушкар зазначив, що особливістю управлінського обліку є те, що на місце чисто процедурних обліково-економічних завдань висувається нове завдання – забезпечення потреб користувачів [9, с. 24]. І лише потім ця система використовується для управління витратами на рівні центрів відповідальності і видів діяльності.

Система управлінського обліку на підприємствах в сучасних умовах повинна виступати інформаційним фундаментом управління. В економічно розвинених країнах, за оцінками фахівців, фірми і компанії 90% робочого часу організації бухгалтерського обліку витрачають на постановку і ведення управлінського обліку і тільки 10% – на фінансову бухгалтерію або рахівництво. Дане співвідношення на українських підприємствах виглядає зовсім навпаки. Позитивні зміни можливі за необхідної зацікавленості керівників і фахівців підприємств та організації передумов впровадження управлінського обліку. Цей інди-

відуальний вибір залежить від цілей і стратегічних завдань компанії, стану її бізнес-середовища, ринкової тактики і стратегії, ступеню стандартизації і формалізації процесу обліку й аналізу (або їх окремих процедур), організації системи опрацювання управлінських рішень і контролю над їх виконанням [10, с. 145].

Більшість керівників стикається з низкою перешкод, які виникають за спроби впровадження системи управлінського обліку на своєму підприємстві.

Однією з головних проблем можна виділити відсутність єдиного підходу до поняття «управлінський облік». Так, П. Атрілл визначив управлінський облік як сукупність оперативного, виробничого, статистичного обліку, а також інших видів інформації [3]. П.Й. Атамас назвав його процесом виявлення, збирання та аналізу інформації для менеджменту компанії під час опрацювання управлінських рішень щодо ефективності використання ресурсів [1]. Серед практиків одні з них відповідають, що це – бухгалтерський облік для менеджерів, інші – що це комп'ютерний облік для управління підприємством, треті нічого певного сказати не можуть. У США, Канаді, Англії управлінський облік визначають досить широко. За Е. Аткінсом – як частину традиційного бухгалтерського обліку для отримання інформації щодо управління активами і зобов'язаннями компанії, включаючи інвестування і визначення його результатів [2, с. 449]. За К. Друрі – як процес визначення, вимірювання, акумуляції, аналізу, підготовки, інтерпретації і передачі фінансової інформації для планування, контролю й аналізу всередині компанії [4, с. 225].

Управлінський облік – нова комплексна галузь знань, яка об'єднує кілька прикладних економічних наук: планування, організацію, управління виробництвом, нормування, бухгалтерський і оперативний облік, управлінський аналіз та ін. У цьому полягає велика перевага, тому що на стицях наук під час використання різних наукових методів відбуваються суттєві прориви до нових знань і технологій. Управлінський облік повинен включати планування, облік і аналіз усіх витрат підприємства, пов'язаних із випуском і реалізацією продукції, виконанням робіт і наданням услуг. Управлінський облік являє собою інформаційно-обчислювальну систему, що об'єднує сукупність форм і методів планування, обліку й аналізу, спрямовану на формування альтернативних бюджетних варіантів функціонування підприємства і призначену для інформаційного забезпечення процесу прийняття рішень його управлінням.

Управлінський облік на відміну від фінансового обліку – це частина управлінських інформаційних систем. Їхня мета полягає у тому, щоб забезпечити всі рівні управління необхідною для прийняття рішень інформацією. Найбільш складною функцією управлінського обліку є функція регулювання (прийняття управлінського рішення), яка пов'язана з вирішенням таких питань, як визначення основних цілей підприємства, формування асортименту виробленої продукції, цінової політики, інвестицій. Однак уважається, що основним завданням управлінського обліку залишається контроль виконання кошторису (бюджету) всередині підприємства.

Другий підхід передбачає, що основне завдання будь-якої облікової діяльності – забезпечення управлінського персоналу підприємства своєчас-

ною і повноцінною інформацією для управлінських бізнес-процесів. За такого підходу в систему управлінського обліку входять система збору та аналізу інформації про витрати підприємства, система управління бюджетами (планування), система оцінки діяльності підрозділів.

Виникнення управлінського обліку як самостійної сфери знань було об'єктивно зумовлене, і це видно з історичного екскурсу. Як будь-яка наука, бухгалтерський облік має свої завдання, пріоритети у вирішенні яких залежать від інституту, в якому вони повинні реалізуватися. За часів адміністративно-командної, планової системи вирішальне значення мало завдання забезпечення збереження майна, оскільки головним і єдиним власником була держава. На перше місце висувалося завдання обчислення фінансових результатів і виявлення економічних та юридичних наслідків господарських операцій. Держава була монополієм власником, а виконавці матеріально не зацікавлені в підвищенні ефективності господарювання, тому і реальні результати були невисокими, а звітні дані могли піддаватися спотворенню.

У ринковій економіці головне місце віддається захисту інтересів усіх власників. Перше завдання поширюється не тільки на контроль збереження майна, а й на ефективність управління підприємством. У цих умовах потрібна, перш за все, інформація для прийняття раціональних управлінських рішень.

Завдання, поставлене перед бухгалтерським (фінансовим) обліком щодо забезпечення інформацією зовнішніх і внутрішніх користувачів про показники діяльності підприємств із метою достовірної оцінки їх фінансового і майнового стану, підняло його в ранг унікального джерела для прийняття обґрунтованих управлінських та інвестиційних рішень [8].

Управління – це процес координації та регулювання діяльності для досягнення поставленої мети, а бухгалтерський облік – основний початковий документально обґрунтованої і системно забезпеченої економічної інформації про фактичну наявність і використання активів та ресурсів підприємств, про господарські процеси й результати діяльності, про зобов'язання, взаємні розрахунки. Вимоги ринкової економіки і сучасні тенденції розвитку управління є тим інститутом, який буде визначати роль та місце бухгалтерського обліку в системі управління і подальшим напрямом його вдосконалення.

Бухгалтерський облік і як система, і як процес функціонує всередині системи управління, повністю обслуговує її й повинен задовольнити потреби цієї системи, забезпечити адекватною інформацією управлінський персонал. Не завжди ці цілі бувають досягнуті через низку причин, які криються у специфіці самої організації бухгалтерського обліку. Перш зусилля вчених були спрямовані на поліпшення відображення активів, зобов'язань, їх джерел і господарських процесів у бухгалтерському обліку. Мається на увазі сам процес реєстрації даних, раціоналізація форм документів і реєстрів, удосконалення методів обліку матеріалів, винагород працівникам та ін. У сучасних економічних умовах цього явно недостатньо. Бухгалтерський облік повинен не тільки об'єктивно і своєчасно відображати господарську діяльність організації, а й оптимально інтерпретувати отримані дані, щоб задовольнити вимоги споживачів із метою управління, тому що кін-

цева мета полягає у тому, щоб, використовуючи об'єктивну і повноцінну облікову інформацію, краще управляти економічними об'єктами й ефективніше організувати бізнес-процес. В іншому разі без належної інтерпретації бухгалтерський облік лише накопичує інформацію і залишається пасивним реєстратором докраних фактів.

Традиційна структура бухгалтерії, форми сучасних облікових реєстрів, система показників і способи їх узагальнення, терміни й форми їх уявлення не повною мірою відповідають цим вимогам. Серед облікових показників відсутні багато даних, які неможливо традиційно виміряти, але без яких важко налагодити ефективне управління сучасним виробництвом. Серед таких показників – фактор часу, рівень якості продукції, критерії ефективності виробництва, професіоналізм персоналу, зміна ринкової позиції підприємства, інформація про конкуруючі види продукції. Крім того, традиційний бухгалтерський облік не володіє комфортністю – важливим елементом організації управління. Бухгалтерська фінансова звітність незрозуміла непідготовленим користувачам, а більшість управлінського персоналу є саме такими користувачами.

Ще одна не менш важлива проблема існує в складності підбору фахівців і оцінки їх кваліфікації, оскільки на них лежить основна відповідальність за постановку й впровадження управлінського обліку на підприємстві. Ускладнення існують і зі створенням автоматизованої системи збору й отримання інформації про продажі, витрати, виручку, дохід та інші показники. Якщо розглядати типові ситуації на підприємствах, то можна помітити тенденції відмінності інтересів топ-менеджерів і керівників структурних підрозділів із питання необхідності постановки і ведення управлінського обліку.

Також слід відзначити, що суттєвим гальмом поширення управлінського обліку в країні залишається відсутність методичних і практичних рекомендацій. В Україні переорієнтація обліку з контрольних на управлінські функції проводиться повільно. На разі у більшості вітчизняних компаній управлінський облік ще не є комплексною системою збору, інтерпретації й аналізу інформації для прийняття рішень через відсутність саме методичної бази її формулювання.

Досвід підприємств України свідчить, що практичне застосування управлінського обліку, на жаль, ще не набуло належного поширення у зв'язку з невирішеним колом проблем. Побудова системи управлінського обліку на підприємствах ґрунтується на створенні набору формалізованих процедур для отримання інформації менеджерами і керівниками всіх рівнів як із внутрішніх, так і з зовнішніх джерел.

Наступним недоліком бухгалтерського обліку з погляду управління є неоперативність представлення даних. У цьому разі доповненням виступає оперативний або оперативно-технічний облік. Але він стосується лише окремих об'єктів у процесі виробництва і не є системним. Таким чином, склалися передумови для виділення із системи бухгалтерського обліку особливої підсистеми обліку, що в подальшому отримала назву «управлінський облік». Підсумовуючи, визначаємо що управлінський облік – це система збору, обробки та інтер-

претації інформації про фінансово-господарську діяльність економічного суб'єкта, яка підтримує процес прийняття своєчасних управлінських рішень внутрішніми користувачами та включає елементи планування, прогнозування, аналізу і контролю.

Основними рисами управлінського обліку є такі:

1. Управлінський облік ширше поняття виробничого обліку і, крім витрат на виробництво та збут продукції, включає у свою сферу всі витрати і доходи підприємства, пов'язані з виробничо-господарською діяльністю та виробничі інвестиції, що забезпечують потенціал розвитку.

2. Управлінський облік об'єднує в єдину систему планування, облік і аналіз витрат за видами, місцями формування й об'єктами калькулювання, нормативний облік на базі повної та скороченої собівартості, методи її калькулювання, планування, облік та аналіз виробничих інвестицій.

3. Найважливішими функціями управлінського обліку є контроль виконання бюджету і прогнозування тенденцій виробництва та збуту продукції.

Автори [11; 12] уточнили цілі управлінського обліку: 1) посилення заходів зі скорочення кошторисів; 2) зміна роботи компанії за кон'юнктурних коливань; 3) знаходження правильних рішень в умовах інфляції; 4) вироблення правильних рішень за недостатньої інформації; 5) розроблення фінансових систем, що призводять до зростання продуктивності праці; 6) надання допомоги адміністрації у використанні автоматизованих систем обробки даних.

Виходячи з поставлених цілей та виконуючи головне завдання обліку – обробку інформації про бізнес-процеси економічного суб'єкта, будується система управлінського обліку, яка є внутрішнім системою фірм-розробників або самих підприємств. Організація фінансового обліку на підприємстві строго регламентована нормативними актами, але всередині підприємства може бути створена будь-яка система, що відповідає інтересам конкретних користувачів. Слід зазначити, що впровадження в систему управління підприємства сучасних управлінських технологій дає змогу значно підвищити ефективність управління, вирішувати на сучасному рівні завдання планування, контролю та аналізу фінансово-господарської діяльності, що, своєю чергою, дає можливість забезпечити її прогнозований і сталий розвиток.

**Висновки і пропозиції.** Резюмуючи все вищесказане, доходимо висновку, що роль управлінського обліку в інформаційному забезпеченні бізнес-процесів підприємств має зростаюче значення у сучасних економічних умовах. Подальший розвиток управлінського обліку, найімовірніше, буде пов'язаний з урахуванням інституціональних аспектів конкретних галузей економіки. Очевидно, що для внутрішнього управління потрібна нова модель формування інформації для аналізу, вибору й обґрунтування рішень, переорієнтація бухгалтерського обліку на задоволення внутрішніх потреб підприємств. Щоб облік став корисним для керівництва, необхідно створити модель обліку, яка б разом з адекватним відображенням господарських явищ давала б хороший матеріал у найбільш зручній формі для всього управлінського персоналу і для системи управління у цілому.

### Список використаних джерел:

1. Атамас П.І. Управлінський облік : навчальний посібник ; 2-е вид. Київ : Центр учбової літератури, 2009. 440 с.
2. Аткинсон Энтони А. Управленческий учет / пер. с англ. Москва : Вильямс, 2005. 878 с.
3. Атрилл П. Управленческий учет для нефинансовых менеджеров / пер. с англ. ; под ред. С.Л. Каныгина. Днепропетровск : Баланс-клуб, 2003. 624 с.
4. Друри К. Управленческий и производственный учет : учебник / пер. с англ. Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2005. 1071 с.
5. Крушельницька Т.А., Павлова, Г.Є. Управлінський облік та його складові. *Економіка АПК*. 2009. № 20. С. 28–34.
6. Лепетан І.М., Химич Г.М. Управлінський облік в системі стратегічного управління. *Regional economics and management*. 2014. № 1(01). Р. 187–189.
7. Матвійчук М.З. Теоретичні аспекти функціонування управлінського обліку на підприємстві. *Інноваційна економіка* 2013. № 6. С. 299–305.
8. Нападовська Л.В. Управлінський облік: суть, значення і рекомендації по його використанню в практичній діяльності вітчизняних підприємств. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2005. № 8–9. С. 50–62.
9. Пушкар М.С. Розробка системи обліку : навчальний посібник. Тернопіль : Карт-бланш, 2003. 198 с.
10. Щирба М.Т. Концепція управлінського обліку в Україні. *Інноваційна економіка*. 2012. № 3(29). С. 140–147.
11. Hermanson R., Edwards J., Maher M. Accounting: A Business Perspective. New York : IRWIN, 1995. 926 p.
12. Kaplan R. Advanced Management Accounting. New Jersey : Upper Saddle River, 1998. 294 p.

### References:

1. Atamas, P.J. (2009). Upravlins'kyj oblik [Management accounting]. Tsentr uchbovoi literatury, Kyiv. 440 p. [in Ukraine].
2. Atkinson Jentoni, A. (2005). Upravlencheskij uchet [Management accounting]. Izd. dom "Vil'jams", Moscow. 878 p. [in Russia].
3. Atrill, P. (2003). Upravlencheskij uchet dlja nefinansovyh menedzherov [Managerial accounting for non-financial managers]. Balans(klub, Dnepropetrovsk. 624 p.[in Ukraine].
4. Druri, K. (2005). Upravlencheskij i proizvodstvennyj uchet [Managerial and production accounting]. JuNITI-DANA, Moscow. 1071 p. [in Russia].
5. Krushel'nyts'ka, T.A. and Pavlova, H.Ye. (2009). Upravlins'kyj oblik ta yoho skladovi [Management accounting and its components]. Ahrosvit, vol. 20, pp. 28–34. [in Ukraine].
6. Lepetan, I.M. and Khymych, H.M. (2014). Upravlins'kyj oblik v systemi stratehichnoho upravlinnya [Management accounting in the system of strategic management]. Regional economics and management, vol. 1 (01), pp. 187–189. [in Ukraine].
7. Matvijchuk, M.Z. (2013). Teoretychni aspekty funktsionuvannya upravlins'koho obliku na pidpryyemstvi [Theoretical aspects of the operation of management accounting at the enterprise]. Innovatsijna ekonomika, vol. 6, pp. 299–305. [in Ukraine].
8. Napadovs'ka, L.V. (2005). Upravlins'kyj oblik: sut', znachennya i rekomendatsiyi po yoho vykorystannnyu v praktychniy diyal'nosti vitchyznyanykh pidpryyemstv [Management accounting: the essence, significance and recommendations for its use in the practical activities of domestic enterprises]. Bukhhalters'kyj oblik i audyt, vol. 8–9, pp. 50–62. [in Ukraine].
9. Pushkar M.S. (2003). Rozrobka sy'stemy' obliku [Accounting system development]. Kart-blansh, 198 p. [in Ukraine].
10. Schyrba M.T. (2012). Kontseptsiya upravlins'koho obliku v Ukraini [Concept of management accounting in Ukraine]. Innovatsijna ekonomika, vol. 3 (29), pp. 140–147. Ukraine.
11. Hermanson R. (1995). Accounting: A Business Perspective / Hermanson R., Edwards J., Maher M. – New York: IRWIN. 926 p.
12. Kaplan R. Atkinson F. (1998). Advanced Management Accounting. New Jersey: Upper Saddle River. 294 p.

Сакун А. Ж.

Пристемский О. С.

Херсонский государственный аграрный университет

## РОЛЬ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В ИНФОРМАЦИОННОМ ОБЕСПЕЧЕНИИ БИЗНЕС-ПРОЦЕССОВ ПРЕДПРИЯТИЙ

### Резюме

Целью данной статьи является определение места и роли управленческого учета в системе учетной и аналитической информации бизнес-процессов предприятий, выяснение основных этапов, связанных с внедрением и организацией, а также основных принципов его построения. Проанализированы основные проблемы, препятствующие внедрению управленческого учета, и обоснованы мероприятия для успешного осуществления этого процесса на предприятиях Украины. Определено, что нужна новая модель формирования информации для обеспечения управления бизнес-процессами предприятия, которая вместе с адекватным отражением хозяйственных явлений давала бы необходимый материал в наиболее удобной форме для всего управленческого персонала с целью принятия эффективных решений. В современных условиях такой системой является управленческий учет, который выступает в качестве информационного фундамента управления.

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет, управленческий учет, информационное обеспечение, учетная и аналитическая информация, управленческое решение, управление предприятием, системы построения управленческого учета, бизнес-процесс.

**Sakun Alina**  
**Prystemskiy Oleksandr**  
Kherson State Agrarian University

## ROLE OF MANAGEMENT ACCOUNTING IN INFORMATION SUPPORT OF BUSINESS PROCESSES OF ENTERPRISES

### **Summary**

In modern conditions, accounting data do not adequately provide the growing information needs of enterprises. In this regard, attempts are being made to search for and implement such a system that is able to answer various questions. In world practice, the management accounting system is widely known and successfully used. The experience of Ukrainian enterprises indicates that the practical application of management accounting, unfortunately, has not yet received proper distribution, due to the unresolved range of problems. The construction of a management accounting system at enterprises is based on the creation of a set of formalized procedures in order to obtain information by managers and managers at all levels, both from internal and external sources. In this regard, scientists and practitioners seek to adapt existing powers to a greater extent to the needs of effective management, and also direct their efforts to the development of mechanisms and tools to improve the quality of business process management. The study was conducted using a systematic approach to the study of economic processes, which ensured the consideration of problematic issues from the perspective of integrity, structuring, and interconnection. The abstract logical method was used to justify the determination of the place and role of management accounting in the system of accounting and analytical information of business processes of enterprises, taking into account the organizational and technological features of their activities; induction and deduction, observation – when revealing the problems of the development of management accounting. The theoretical aspects of the formation of management accounting as a source of information support for making management decisions are investigated. The methodological foundations of management accounting in the scientific literature on the interpretation of the contents of the terms “management accounting”, “production accounting”. It is proved that it is necessary to use management accounting as a connecting link between the accounting process and the management system.

**Keywords:** accounting, management accounting, information support, accounting and analytical information, management decisions, enterprise management, management accounting systems, business processes.