

**Зоріна Олена Анатоліївна**

*доктор економічних наук, доцент,  
професор кафедри обліку, аудиту та оподаткування  
Національна академія статистики, обліку та аудиту*

**Zorina Olena**

*Doctor of Economic Sciences, Associate Professor,  
Professor of the Department of Accounting, Auditing and Taxation  
National Academy of Statistics, Accounting and Auditing*

*ORCID: 0000-0003-4327-8283*

**ВПРОВАДЖЕННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА  
ПІДПРИЄМСТВІ: ОРГАНІЗАЦІЙНИЙ АСПЕКТ  
IMPLEMENTATION OF THE MANAGEMENT ACCOUNTING  
SYSTEM AT THE ENTERPRISE: ORGANIZATIONAL ASPECT**

***Анотація.** Умови ефективної діяльності підприємства на ринку вимагають формування внутрішньої інформаційної системи управління суб'єктом господарювання, яка базується на даних управлінського обліку та сприяє підвищенню ефективності прийняття управлінських рішень у процесі функціонування. Стаття актуалізує питання, пов'язані з практичним впровадженням системи управлінського обліку на підприємствах України.*

*Встановлено, що, характеризуючи управлінський облік чи як окрему систему, чи як підсистему бухгалтерського обліку, вчені одностайно виділяють притаманні йому ідентичні функції та завдання. В статті виділено такі функції управлінського обліку: забезпечення функціонування інформаційних систем автоматизації управління підприємством;*

моніторинг основних напрямів фінансово-господарської діяльності; координація діяльності для досягнення оперативних і стратегічних цілей; надання інформаційної та консультативної підтримки для прийняття управлінських рішень; розробка заходів щодо підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства.

Досліджено фактори, на основі яких створюється система управлінського обліку на підприємстві: незадовільні економічні показники; поява нових цілей; неузгодженість цілей; застаріла методика планування, калькуляції та аналізу; відсутність обліково-аналітичних методів, які не відповідають вимогам моніторингу фінансово-господарської діяльності; повтор чи відсутність окремих функцій, конфлікти у процесі їх виконання.

Виявлено найбільш розповсюджені помилки при впровадженні системи управлінського обліку: нерозуміння сутності та завдань управлінського обліку; неправильний вибір мети; надто багато або недостатньо інформації; надмірний обсяг показників, що контролюються; неправильний вибір інформаційних джерел; зосередження уваги на витратах та повний контроль бюджету; відсутність аналізу доходів і ризиків; організація управлінського обліку без попереднього вивчення достовірності інформаційних джерел на підприємстві; інтеграція управлінського обліку у склад інших відділів. З'ясовано, що впровадження та організація системи управлінського обліку є складним і дорогим процесом, але, як показала світова та вітчизняна практика, є необхідною частиною управління бізнесом.

**Ключові слова:** Управлінський облік, ефективність управління, організація, доходи, витрати, прибуток, собівартість.

**Summary.** *The conditions for the effective operation of the enterprise on the market require the formation of an internal information system for the management of the business entity, which is based on management accounting*

*data and contributes to the improvement of the efficiency of management decision-making in the process of operation. The article updates issues related to the practical implementation of the management accounting system at Ukrainian enterprises.*

*It has been established that, characterizing management accounting either as a separate system or as a subsystem of accounting, scientists unanimously identify identical functions and tasks inherent in it. The article highlights the following functions of management accounting: ensuring the functioning of information systems for the automation of enterprise management; monitoring of the main areas of financial and economic activity; coordination of activities to achieve operational and strategic goals; provision of informational and advisory support for making management decisions; development of measures to improve the efficiency of the financial and economic activity of the enterprise.*

*The factors on the basis of which the management accounting system is created at the enterprise were studied: unsatisfactory economic indicators; emergence of new goals; inconsistency of goals; outdated methods of planning, costing and analysis; lack of accounting and analytical methods that do not meet the requirements of monitoring financial and economic activity; repetition or absence of certain functions, conflicts in the process of their implementation.*

*The most widespread errors in the implementation of the management accounting system were identified: misunderstanding of the essence and tasks of management accounting; wrong choice of goal; too much or not enough information; excessive amount of controlled indicators; wrong choice of information sources; focus on costs and full budget control; lack of income and risk analysis; organization of management accounting without prior examination of the reliability of information sources at the enterprise; integration of management accounting into other departments. It was found that the implementation and organization of the management accounting system is a*

*complex and expensive process, but, as global and domestic practice has shown, it is a necessary part of business management.*

**Key words:** *Management accounting, management efficiency, organization, income, expenses, profit, cost price.*

**Постановка проблеми.** В сучасних умовах різноманіття комерційних пропозицій суб'єкти господарської діяльності намагаються вирішити завдання досягнення конкурентоспроможності та ефективності діяльності як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринках. Однак у сучасному світі потоку інформаційних джерел знайти потрібну інформацію та спрямувати її в правильному напрямку – непросте завдання. Недостатність чи недостовірність внутрішньої бухгалтерської інформації може негативно вплинути на діяльність підприємства, оскільки керівники, не маючи повної, достовірної та оперативної інформації, не мають змоги швидко вирішувати виникаючі на підприємстві проблеми. Умови ефективної діяльності підприємства на ринку вимагають формування внутрішньої інформаційної системи управління суб'єктом господарювання, яка базується на даних управлінського обліку та сприяє підвищенню ефективності прийняття управлінських рішень у процесі функціонування.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідження теоретичних основ і методичних положень побудови управлінського обліку в діяльності суб'єктів господарювання висвітлюються в працях таких науковців як Голов С. [1], Данілочкіна Н. [2], Задорожний З.-М., Аверкин Я. [3], Левицька С., Сич Д. [4], Рожелюк В., Денчук П. [5], які зробили значний внесок у розбудову концептуальних засад впровадження, організації та методики управлінського обліку. Не применшуючи наукових досягнень вчених, слід зазначити, що потребують подальших розробок питання, пов'язані з практичним впровадженням системи управлінського

обліку на підприємствах України, що актуалізує представлене дослідження.

**Формулювання цілей статті.** Метою статті є визначення місця управлінського обліку в системі управління та виявлення проблем при його практичному впровадженні на підприємстві.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** На сьогодні в науковій літературі немає єдиного підходу до визначення управлінського обліку, що призводить до розбіжностей у поглядах на його роль і значення в процесі управління. Нині точиться дискусія щодо визначення сутності управлінського обліку як підсистеми бухгалтерського обліку, тобто виходячи з його концептуальних засад, або ж процесу прийняття управлінських рішень, базуючись на інформації різних видів обліку (оперативному, статистичному, фінансовому тощо).

Проте визначення управлінського обліку, які дають автори, що дотримуються двох вищезгаданих підходів, відрізняються нюансами, але схожі за змістом. Характеризуючи управлінський облік чи як окрему систему, чи як підсистему бухгалтерського обліку, вчені одностайно виділяють притаманні йому ідентичні функції та завдання. Теоретично (в працях науковців) управлінський облік залишається підсистемою бухгалтерського обліку наряду з фінансовим і податковим обліком, а в дійсності (на практиці) управлінський облік став індивідуальною системою.

Проте, не дивлячись на дискусійність теоретичних аспектів, в Україні ця система поступово впроваджується в практичну діяльність підприємств. Особливо динамічне впровадження управлінського обліку відбувається в іноземних і спільних підприємствах. Зазвичай впровадження здійснюється в компаніях з прогресивним і сучасним менеджментом. У зв'язку із зростаючою популярністю управлінського обліку, ми вирішили освітити основні принципи і підходи до організації

цієї системи на підприємстві. В першу чергу відзначимо, що, незважаючи на неоднозначність трактувань, майже всі експерти схиляються до думки, що основний принцип управлінського обліку полягає в наступному: «Роби сьогодні те, про що інші завтра лише подумують». Цей принцип втілює динамізм і гнучкість управлінського обліку, і, дотримуючись його, компанії стають більш конкурентоспроможними, про що свідчать численні приклади в США, Японії, Німеччині та Італії.

Щоб система працювала за таким принципом, виділимо такі функції управлінського обліку:

- створення та забезпечення функціонування інформаційних систем автоматизації управління підприємством;
- постійний моніторинг основних напрямів фінансово-господарської діяльності підприємства;
- координація діяльності компанії для досягнення оперативних і стратегічних цілей;
- надання інформаційної та консультативної підтримки для прийняття управлінських рішень;
- розробка та впровадження заходів щодо підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства.

Таким чином, управлінський облік не обмежується внутрішнім контролем та управлінням витратами. Хоча витрати часто є його основним об'єктом, управлінський облік є інформаційною, контрольною та координаційною системою, яка забезпечує інформаційну базу та органічне поєднання всіх джерел інформації, планування, аналізу та моніторингу.

Як концепція системного управління, управлінський облік зазвичай організовується, коли управління знаходиться в кризовому стані або господарська діяльність не відповідає сучасним вимогам і вимогам ринку. Фактори, на основі яких створюється система управлінського обліку на підприємстві: незадовільні економічні показники або їх погіршення; поява



нових цілей за існуючих умов функціонування; неузгодженість цілей; застаріла методика планування, калькуляції та аналізу, яка не відповідає вимогам керівництва; відсутність обліково-аналітичних методів, які не відповідають вимогам моніторингу фінансово-господарської діяльності та прийняття рішень; повтор чи відсутність окремих функцій, конфлікти у процесі їх виконання.

При наявності одного або кількох із зазначених вище факторів для впровадження системи управлінського обліку зазвичай потрібні такі передумови: організація, продукція, закупівлі, співробітники, обладнання, інформаційне забезпечення та звітність.

Організація: переважна більшість працівників, у тому числі керівники підприємства, погано розуміють організаційну структуру підприємства, складні, суперечливі багаторівневі системи підпорядкування, відсутність чітко визначених сфер і рівнів відповідальності та компетенції управлінців; надмірна завантаженість деяких відділів.

Продукція: випуск застарілої продукції, яка не відповідає вимогам сучасного вітчизняного та зовнішніх ринків за якістю, дизайном та іншими споживчими характеристиками, виробництво малоперспективної продукції.

Закупівлі: придбання неякісних матеріалів, необґрунтоване затоварення на складах.

Співробітники: сприйняття роботи як обов'язку, відокремлення особистих інтересів працівника від результатів діяльності підприємства, невпевненість працівника у майбутньому.

Обладнання: застарілі виробничі потужності, відсутність системи попереджувального обслуговування, виконання ремонту в разі поломки.

Система інформаційної підтримки та звітності: відсутність у звітах розділів інтерпретації та аналізу; ручне заповнення документів;

обмеженість початкової інформації для прийняття важливих рішень; недостовірність інформації; недостатня комп'ютеризація інформації; відсутність системи для виконання калькуляції та розрахунків.

Процес починається з прийняття рішення про впровадження системи управлінського обліку на підприємстві. Слушний час для початку впровадження системи управлінського обліку – це коли з'являються перші індикатори можливих ризиків успішної роботи підприємства. Це внутрішні та зовнішні сигнали, пов'язані з бізнесом, часто у формі непомітних тенденцій і ознак. Після прийняття рішення про розробку системи управлінського обліку та визначення виконавця починається етап формування основи інструментарію управлінського обліку.

По-перше, йдеться про розробку таких інструментів: системи планування та бюджетування для бізнесу (мається на увазі стратегічний та оперативний плани), методики розрахунку норми прибутку для бізнесу в цілому, а також окремих підрозділів, продуктів, клієнтів і ринків; методики розрахунку витрат за видами, місцями виникнення та продуктами; системи звітності, що орієнтована на конкретних користувачів підприємства; а також методики визначення ефективності поточної діяльності та аналізу відхилень планових показників від фактичних тощо.

Усі інструменти управлінського обліку, розроблені для конкретного підприємства, мають бути схвалені користувачами. Фахівці з управлінського обліку повинні вміти «продавати» власні продукти конкретним користувачам всередині бізнесу, інакше використання інструментів, розроблених ними, в поточній діяльності практично виключається. Експерти мають продемонструвати ефективність розроблених засобів і переконати керівників у необхідності їх використання в практичній діяльності.

Про початок наступної фази (зміцнення позицій) свідчать такі ознаки: значно зростає задоволеність керівників результатами роботи



системи управлінського обліку, виникає взаємна довіра, збільшується обсяг спільної роботи та спілкування, результати роботи підрозділів, які використовують послуги управлінського обліку, значно покращуються. Поява вищезазначених ознак свідчить про зміцнення статусу системи управлінського обліку, про її визнання та популяризацію в різних підрозділах компанії.

На більшості вітчизняних підприємств на початковій стадії впровадження управлінського обліку його завдання обмежуються розробкою та затвердженням методів обліку витрат і доходів в діяльності підприємства. Деякі підприємства фактично пройшли етап розробки системи управлінського обліку і зосередилися на плануванні та бюджетуванні. Проте про задовільне функціонування системи управлінського обліку говорити зарано.

Тепер зосередимо увагу на розповсюджених помилках при впровадженні системи управлінського обліку:

1. Нерозуміння сутності та завдань управлінського обліку. Керівник підприємства повинен спочатку усвідомити, які завдання управлінського обліку, потім признати його необхідність для підприємства, а потім починати покрокове впровадження системи управлінського обліку. Працівники повинні вірити, що управлінський облік дає їм більше можливостей працевлаштування та отримання стабільної та достойної заробітної плати, що дає їм впевненість у майбутньому. Концептуальні помилки можуть виникнути і при розробці системи управлінського обліку, якщо завдання експертів — «вказати керівникам структурних підрозділів на їхні помилки». Завданням управлінського обліку є не виявлення винних, а пошук та усунення причин, що перешкоджають досягненню цілей. Керівництво має виховувати атмосферу толерантності до помилок працівників, бажання зрозуміти причини та обставини промахів. Інакше

серйозні помилки можуть повністю дискредитувати філософію та світогляд управлінського обліку.

2. Неправильний вибір мети. Наразі більшість керівників вважають, що управлінський облік – це концепція, яка дозволяє визначити відповідальність за прибуток підприємства та запропонувати розумні заходи для досягнення бажаного рівня прибутку, оскільки вважають рентабельність основною метою діяльності компанії. Однак на практиці багато компаній ставлять перед собою й інші цілі: висока ліквідність, нові ринки збуту, зростання обсягів реалізації, зменшення ризиків. Якщо головною метою обрано прибуток, то має бути чітко визначений часовий аспект: чи ми говоримо про короткострокову, чи про довгострокову прибутковість? Так, це може значно підвищити рентабельність, якщо компанія відмовиться від інвестицій у нове обладнання, припинить профілактичне обслуговування та скоротить витрати на рекламу. Але це значить, що наразі нинішня прибутковість буде досягнута, перенісши проблеми і труднощі на майбутнє.

3. Надто багато або недостатньо інформації. Надання щомісячної управлінської звітності керівництву стає нормою для багатьох підприємств. Як правило, ці звіти є або описовими, або схожими на докладний аудиторський звіт. Щоб уникнути цього, звіти управлінського обліку повинні відповідати на запитання: Чи досягнуто поставлених цілей? Якщо ні, то що цьому заважає? Які є можливості усунути виявлені недоліки або підвищити ймовірність досягнення мети?

4. Поширеною помилкою є надмірний обсяг показників, що контролюються. Керівництво вважає, що для того, щоб швидко та повноцінно оцінити економічний та фінансовий стан підприємства, служба управлінського обліку має створити систему контролю, яка б охоплювала якомога більше показників та щотижня звітувати про їх стан.

5. Неправильний вибір інформаційних джерел. У багатьох організаціях проблема вхідних джерел сигнальної інформації, за якою можна судити про те, наскільки успішно досягаються цілі компанії, вирішується просто - сигнал повинен надходити від тих, хто займається бухгалтерією, калькуляцією, звітністю. Існує багато заперечень проти такого підходу: система фінансового обліку та звітності регулюється законами та нормативними актами, а завдання відділу фінансового обліку полягає зовсім не у відображенні прибутковості бізнесу; факти, зафіксовані в бухгалтерському обліку, не завжди відповідають дійсності; фінансовий облік відображає в першу чергу інформацію про господарські факти, які відбулися в минулому, і її використання в перспективному управлінні практично неможливе; є небезпека, що комплексна система бухгалтерського обліку буде сигналізувати про значні відхилення запланованих і фактичних значень малозначимих показників. Якщо ж в якості джерел сигнальної інформації все таки обрані лише відділи фінансового обліку і звітності, то від спеціалістів з управлінського обліку слід чекати не більше, ніж результатів аналізу та обробки наявної допоміжної інформації.

6. Серед інших помилок найпоширенішими є: зосередження уваги на витратах та повний контроль бюджету; відсутність аналізу доходів і ризиків; організація управлінського обліку без попереднього вивчення достовірності інформаційних джерел на підприємстві; інтеграція управлінського обліку у склад бухгалтерії чи планово-економічної служби підприємства.

Формування служби управлінського обліку відбувається на кожному окремому підприємстві по різному і рекомендувати типову схему для цієї служби не можна. Наприклад, в одній компанії функцію управлінського обліку може виконувати один спеціаліст, а в іншій — кілька взаємопов'язаних підрозділів. У більшості випадків служби

управлінського обліку складаються з 3-4 осіб. На деяких підприємствах існують відділи економічного аналізу, внутрішнього контролю, планування тощо, які власне вирішують завдання управлінського обліку. У цьому випадку конфлікт інтересів різних служб нівелюється, а впровадження управлінського обліку є найменш проблематичним.

Противники управлінського обліку стверджують, що його впровадження часто є нераціональним і неефективним. Насправді, управлінський облік є дорогою системою і рекомендований до впровадження лише у великих корпораціях і холдингових компаніях. Впровадження та організація системи управлінського обліку є складним і дорогим процесом, але, як показала світова та вітчизняна практика, є необхідною частиною управління бізнесом.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Таким чином, дуже важливо створити управлінську інформаційну систему, яка дійсно допоможе менеджерам сформулювати цілі, виявити проблеми та знайти можливі шляхи їх усунення. Власне управлінський облік можна розглядати як інформаційне забезпечення, що підтримує прийняття управлінських рішень. Раціональне використання даних управлінського обліку обумовлено відповідною його організацією з урахуванням поставлених управлінських цілей і завдань, а також специфіки конкретної господарської діяльності.

Потенційні можливості та реальний обсяг виробництва суб'єкта господарювання визначають систему управлінського обліку, а його організаційна структура характеризується обсягом необхідної інформації, ступенем взаємозв'язку фінансового та управлінського обліку, розміром витрат на виробництво та повнотою їх включення у собівартість продукції, а також іншими факторами. Сучасний управлінський облік використовує внутрішню та зовнішню інформацію, фінансові та нефінансові показники,

щоб задовольнити інформаційні потреби керівництва щодо господарської діяльності.

Контролювати та аналізувати поточні та довгострокові цілі допомагає саме управлінський облік, що дає підстави розглядати його як ефективну інформаційну систему для забезпечення підвищення результативності бізнесу. Перспективою подальших досліджень є розкриття різноманітних аспектів, що формують антикризову підсистему управлінського обліку в нинішніх кризових умовах функціонування вітчизняних підприємств.

### Література

1. Голов С. Ф. Генезис управлінського обліку. Бухгалтерський облік і аудит. 2017. №7-8. С. 2-24. URL: [https://mrkt.mim.kyiv.ua/ftp/t\\_articles/G\\_BOA\\_7-8\\_2017.pdf](https://mrkt.mim.kyiv.ua/ftp/t_articles/G_BOA_7-8_2017.pdf)
2. Данілочкіна Н. Контролінг і Управлінський облік. Яку стратегію вибрати: 1С:Підприємство, BAS або ін. платформу? URL: <https://tqm.com.ua/ua/likbez/ua-articles/kontroling-i-upravlinskii-oblik-iaku-stratieghiiuvibrati#1c-dlya-upr-ucheta>
3. Задорожний З.-М. В., Аверкин Я. Ф. Управлінський облік: особливості та принципи. Фінансово кредитна діяльність: проблеми теорії та практики, 2019. №1. С. 114-120. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/34474>
4. Левицька С. О., Сич Д. М. Управлінський облік для центрів відповідальності "витрати. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Сер.: Економіка, управління та адміністрування. 2018. № 3(85). С. 13–20. URL: <http://ven.ztu.edu.ua/article/view/143984/141894>
5. Рожелюк В. М., Денчук П. Н. Історичні передумови генезису управлінського обліку та його есенція в Україні. БІЗНЕСІНФОРМ.

2016. №11. С. 331-339. URL:  
[http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/15123/1/business-inform-2016-11\\_0-pages-331\\_339.pdf](http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/15123/1/business-inform-2016-11_0-pages-331_339.pdf)

### References

1. Holov S. F. Henezys upravlinskoho obliku. Bukhhalterskyi oblik i audyt. 2017. №7-8. С. 2-24. URL:  
[https://mrkt.mim.kyiv.ua/ftp/t\\_articles/G\\_BOA\\_7-8\\_2017.pdf](https://mrkt.mim.kyiv.ua/ftp/t_articles/G_BOA_7-8_2017.pdf)
2. Danilochkina N. Kontrolinh i Upravlinskyi oblik. Yaku stratehiiu vybraty: 1S:Pidpriumstvo, BAS abo in. platformu? URL:  
<https://tqm.com.ua/ua/likbez/ua-articles/kontroling-i-upravlinskii-oblik-iaku-strategiehiiuvibrati#1c-dlya-upr-ucheta>
3. Zadorozhnyi Z.-M. V., Averkyn Ya. F. Upravlinskyi oblik: osoblyvosti ta pryntsyepy. Finansovo kredytna diialnist: problemy teorii ta praktyky. 2019. №1. С. 114-120. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/34474>
4. Levytska S. O., Sych D. M. Upravlinskyi oblik dlia tsentriv vidpovidalnosti "vytraty". Visnyk Zhytomyrskoho derzhavnoho tekhnolohichnoho universytetu. Ser.: Ekonomika, upravlinnia ta administruvannia. 2018. № 3(85). С. 13–20. URL: <http://ven.ztu.edu.ua/article/view/143984/141894>
5. Rozheliuk V. M., Denchuk P. N. Istorychni peredumovy henezysu upravlinskoho obliku ta yoho esentsiia v Ukraini. BIZNESINFORM. 2016. №11. С. 331-339. URL:  
[http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/15123/1/business-inform-2016-11\\_0-pages-331\\_339.pdf](http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/15123/1/business-inform-2016-11_0-pages-331_339.pdf)