

## Проблеми організації управлінського обліку та роль управлінського аудиту на підприємствах

**Розіт Т.В.**

кандидат економічних наук,  
доцент кафедри статистики, обліку та аудиту  
Харківського національного університету ім. В.Н. Каразіна

**Слюніна Т.Л.**

кандидат економічних наук,  
доцент кафедри статистики, обліку та аудиту  
Харківського національного університету ім. В.Н. Каразіна

У статті визначено роль управлінського обліку та аудиту в системі управління підприємством. Досліджено основний зміст оперативного та стратегічного управлінського обліку як механізму підвищення ефективності діяльності підприємств. Розглянуто питання впровадження управлінського обліку на підприємствах України. Виділено основні етапи побудови системи управлінського обліку.

**Ключові слова:** управлінський облік, управлінський аудит, оперативний та стратегічний облік, система управлінського обліку, впровадження, організація, підприємство.

Rozit T.V., Slyunina T.L. ПРОБЛЕМЫ ОРГАНИЗАЦИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И РОЛЬ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО АУДИТА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ

В статье определена роль управленческого учета и аудита в системе управления предприятием. Исследовано основное содержание оперативного и стратегического управленческого учета как механизма повышения эффективности деятельности предприятий. Рассмотрены вопросы внедрения управленческого учета на предприятиях Украины. Выделены основные этапы построения системы управленческого учета.

**Ключевые слова:** управленческий учет, управленческий аудит, оперативный и стратегический учет, система управленческого учета, внедрение, организация, предприятие.

Rozit T.V., Slyunina T.L. PROBLEMS OF MANAGEMENT ACCOUNT ORGANIZATION AND THE ROLE OF MANAGEMENT AUDIT AT ENTERPRISES

The article defines the role of management accounting and auditing in the enterprise management system. The main content of operational and strategic management accounting as a mechanism to improve the efficiency of enterprises is investigated. The issues of implementation of management accounting in enterprises of Ukraine are considered. The main stages of building a management accounting system are highlighted.

**Keywords:** management accounting, management audit, operational and strategic accounting, management accounting system, implementation, organization, enterprise.

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** Разом із розвитком ринкових відносин в Україні зростає роль впровадження ефективних систем управління, прийняття управлінських рішень та контролю ефективності діяльності підприємств. Саме тому проблема організації та впровадження системи управлінського обліку та проведення управлінського аудиту набуває все більшої актуальності.

Управлінський облік призначений для надання достовірної, повної та оперативної інформації для прийняття ефективних управлінських рішень, а управлінський аудит – для оцінки ефективності діяльності управлінського апарату та надання рекомендацій щодо поліпшення результатів його

діяльності та підприємства у цілому, що є надзвичайно важливим у сучасній ринковій економіці. Але на відміну від зарубіжних підприємств керівники українських компаній досі не мають чіткого розуміння ролі управлінського обліку та аудиту через недостатній розвиток теоретичних і практичних основ його впровадження, організації та використання.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Сьогодні в економічних дослідженнях використовуються різні розробки, присвячені питанням управлінського обліку та аудиту, які є інструментами управління підприємством. Дослідження питань теорії і практики організації системи управлінського обліку та ролі управлінського аудиту в Україні проводять

такі науковці, як Н.В. Васюк, О.О. Довжик, Н.М. Корольок, Г.В. Лебедик, С.О. Левицька, М.З. Матвійчук, О.О. Олійник, І.Б. Плотніченко, В.С. Рижиков, Л.В. Чуприна та ін. Але, незважаючи на велику кількість публікацій та важливих наукових результатів, усе ще існує проблема практичного використання методики й організації управлінського обліку та аудиту.

**Формулювання цілей статті (постановка завдання).** Метою статті є визначення ролі управлінського аудиту, обґрунтування необхідності організації і ведення управлінського обліку та визначення основних принципів та етапів побудови його системи на підприємстві.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Сьогодні управлінський облік та аудит на підприємствах України ще не сформувалися як цілісні системи, що забезпечують керівництво всією необхідною для прийняття ефективних рішень інформацією та оцінюють рівень ефективності діяльності управлінського персоналу на підприємстві.

Головною причиною слабого розвитку управлінського аудиту на підприємствах України є відсутність визначення поняття «управлінський аудит» у чинному законодавстві. Водночас існує багато різних тлумачень цього терміна, що запропоновані різними зарубіжними і вітчизняними вченими (табл. 1) [8, с. 106].

Із наведених визначень можна виділити основне завдання і кінцеву мету управлінського аудиту.

Основне завдання управлінського аудиту – оцінити управлінську діяльність організації з

усіх боків, щоб визначити її фактичну ефективність, розробити і внести необхідні зміни в управлінський процес.

Кінцевою метою проведення управлінського аудиту є визначення та співставлення фактично досягнутих результатів із плановими поставленими завданнями в контексті ефективності менеджменту організації діяльності з обґрунтуванням оцінки та наданням рекомендацій щодо поліпшення результатів [6, с. 33].

Отже, управлінський аудит не тільки здійснює аналіз і контроль ефективності діяльності підприємства, а й допомагає створити ефективні інструменти управління, головним із яких є система управлінського обліку на підприємстві.

Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» визначає управлінський облік як «систему збору, обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством» [1]. Проте це визначення не розкриває всю сутність поняття «управлінський облік».

Управлінський облік – це процес, який постійно вдосконалює планування, проектування, вимірювання і функціонування систем фінансової та нефінансової інформації, спрямовує дії менеджменту, мотивує поведінку, підтримує, створює культурні цінності, необхідні для досягнення стратегічних, тактичних і оперативних цілей підприємства [5, с. 137].

Для успішної діяльності та конкурентоспроможності підприємства на сучасному ринку

Таблиця 1

**Визначення змісту поняття «управлінський аудит»  
вітчизняними та зарубіжними науковцями**

<b>Автор</b>	<b>Трактування терміну «управлінський аудит»</b>
В. Адамовська	Процес вивчення та оцінки господарських явищ і фактів для надання рекомендацій управлінській ланці суб'єкта господарювання з питань ефективності діяльності підприємства, досягнення кінцевого результату і програмних цілей, а також контролю відповідності якості управлінського персоналу та ефективності перерозподілу і виконання ним своїх повноважень.
С. Левицька, І. Левицька	Вид операційного аудиту, основною метою якого є оцінка результативності адміністративного забезпечення господарської діяльності.
Л. Паркер	Оцінка менеджменту і функціонування організації, а також виконання робіт із погляду ефективності, економічності та результативності діяльності.
І. Рабенко	Економічна діагностика наявної на досліджуваному підприємстві системи стратегічного і тактичного управління його виробничою, комерційною та соціальною діяльністю з подальшим розробленням комплексу всебічних заходів, які спрямовані на усунення виявлених у цій системі недоліків.
Ч. Хонгрэн, Дж. Фостер	Моніторинг, призначений для з'ясування того, чи виконуються цілі і процедури, визначені вищим керівництвом.

керівництво повинно формувати стратегію розвитку, постійно вдосконалювати її та оперативно реагувати на внутрішні й зовнішні зміни, що можуть вплинути на діяльність підприємства. Для цього необхідна постійно діюча ефективна система управлінського обліку та звітності.

І.Б. Плотніченко та О.В. Акіншина поділяють управлінський облік на оперативний та стратегічний [9, с. 59]. Характеристику кожного з них представлено в табл. 2.

Таким чином, управлінський облік – це система, у якій не тільки здійснюється підготовка інформації для прийняття ефективних рішень, планування та контролю на різних рівнях підприємства, а й оцінка прийнятих рішень із погляду відповідності загальній стратегії підприємства.

Запровадження системи управлінського обліку дасть змогу керівнику підприємства оперативно управляти компанією, швидко адаптуватися до внутрішніх і зовнішніх змін, що впливають на економічну ефективність, рентабельність і конкурентоспроможність підприємств.

Підприємство має право самостійно вирішувати, чи потрібно йому організувати систему управлінського обліку. Ведення управлінського обліку не є обов'язковим, але його впровадження сприяє зростанню ефективності управлінських рішень та діяльності підприємства у цілому. Рішення про доцільність ведення управлінського обліку приймається залежно від оцінки витрат і вигоди від його функціонування. Найчастіше доцільним є запровадження системи

Таблиця 2

### Порівняльна характеристика оперативного і стратегічного управлінського обліку

№ п/п	Показники	Оперативний управлінський облік	Стратегічний управлінський облік
1.	Мета обліку	Надання допомоги в плануванні, контролі та підготовці управлінських рішень	Надання допомоги в досягненні стратегічних цілей підприємства
2.	Орієнтація	Внутрішні процеси та явища підприємства	Аналіз зовнішнього бізнес-середовища
3.	Основні завдання	Інформаційне забезпечення для оцінки й аналізу діяльності окремих сегментів підприємства: – інформаційне забезпечення та складання звітності про відхилення та їх інтерпретацію; – аналіз альтернативних управлінських рішень; – інформування про можливі наслідки певних дій; – рекомендації щодо вибору оптимального рішення тощо	Забезпечення інформацією про реалізацію прийнятої стратегії: – аналіз ефекту від зміни стратегії, оцінка результативності змін; – аналіз прибутковості конкурентів та замовників; – оцінка стратегічних рішень; – інформаційне забезпечення для аналізу власного потенціалу; – інформаційне забезпечення оцінки ключових чинників успіху тощо
4.	Джерела інформації	Дані бухгалтерського (фінансового), виробничого (оперативного), статистичного, податкового обліку, позаоблікові дані (внутрішня інформація)	Внутрішня та зовнішня інформація
5.	Об'єкти витрат	Продукція, роботи, послуги, клієнти, вид діяльності тощо	Стадії вартісного ланцюжка
6.	Цілеспрямованість аналізу витрат	Аналіз витрат залежно від конкретних управлінських потреб	Аналіз витрат залежно від прийнятої стратегії
7.	Напрями обліку (підходи до калькулювання та аналізу витрат)	Метод повних витрат, метод «директ-кост», нормативний метод, метод «стандарт-кост», калькулювання за замовленням, калькулювання за процесами, калькулювання на основі діяльності, облік за центрами відповідальності, аналіз взаємозв'язку «витрати – обсяг – прибуток» тощо	Аналіз вартісного ланцюжка, аналіз витрат і доходів конкурентів, калькулювання за принципом зворотного потоку, калькулювання життєвого циклу, цільове калькулювання, калькулювання для безперервного вдосконалення, облік і аналіз витрат на якість продукції, облік продуктивності тощо

управлінського обліку на великих і середніх підприємствах, рідко – на малих підприємствах.

Після прийняття рішення про організацію управлінського обліку керівництво підприємства повинно вирішити, як саме буде впроваджуватися система управлінського обліку. Можливі два варіанти:

1) за допомогою фірми, яка спеціалізується на впровадженні системи управлінського обліку на підприємстві;

2) впровадження власними силами.

Обидва варіанти мають як переваги, так і недоліки. Так, перший варіант характеризується професіоналізмом, невеликими строками впровадження, мінімізацією можливих помилок, але такі послуги завжди мають вартісний характер, програмне забезпечення, яке використовує виконавець, може не повністю відповідати потребам підприємства.

Другий варіант потребує багато трудових затрат, але буде максимально відповідати всім особливостям підприємства.

Для реалізації другого варіанта підприємству необхідно виконати спеціальні процедури впровадження, які поділяють на етапи. Різні науковці виділяють різну кількість етапів побудови системи управлінського обліку.

Найбільш повну та детальну класифікацію цих етапів пропонують І.Б. Плотніченко та О.В. Акіншина. Вони пропонують розділити впровадження системи управлінського обліку на п'ять стадій (етапів) [9, с. 61–62]:

1) дослідно-аналітичну (діагностичну);

2) методологічну;

3) документальну;

4) стадію автоматизації інформаційного процесу на підприємстві;

5) організаційну.

На першій стадії необхідно визначити основні вимоги до системи управління, оцінивши для цього наявну систему бухгалтерського обліку, організаційну структуру, порядок прийняття управлінських рішень тощо.

На другому етапі потрібно визначитися з моделлю управлінського обліку, визначити об'єкти і системи обліку витрат, методи калькулювання собівартості продукції. Також на цьому етапі формують центри відповідальності, визначають основні показники, які підлягають контролю (як кількісні, так і якісні).

На третій стадії розробляються форми внутрішньої звітності, затверджується система документообігу й організуються інформаційні потоки на підприємстві.

Внутрішня звітність повинна бути оперативною, корисною, без зайвої інформації,

достовірною та об'єктивною. Щоб внутрішня звітність мала ще більшу цінність, вона повинна бути легкозрозумілою, порівняною з іншими звітами та аналітичною. Керівник повинен затрачувати мінімум часу для ознайомлення з нею.

Внутрішня звітність може бути як регулярною, так і подаватися у разі якихось відхилень. Форми управлінської звітності повинні бути уніфіковані, але за необхідності можуть змінюватися та уточнятися.

На четвертому етапі вирішується, яким саме способом буде автоматизуватися управлінський облік. Автоматизація управлінського обліку підвищує ефективність та оперативність обробки необхідної інформації.

Існує п'ять основних засобів автоматизації управлінського обліку [2, с. 42]:

– електронні таблиці Excel;

– програми бухгалтерського обліку, що поєднують у собі функції управлінського обліку;

– власні розробки;

– ERP-системи;

– звичайна програма для ведення бухгалтерського обліку, самостійно настроєна під управлінський облік.

У кожного з названих засобів автоматизації управлінського обліку є як позитивні, так і негативні моменти. Так, електронні таблиці Excel не потребують затрат на придбання програмного забезпечення, мають широкі можливості для форматування звітів та побудови різних графіків, але існує велика ймовірність допущення помилки, видалення даних, а оскільки режим їхньої роботи «напівавтоматизований», потрібно буде затратити багато часу для складання консолідованої звітності.

Програми бухгалтерського обліку, що поєднують у собі функції управлінського обліку, за правильного налаштування можуть заощадити час, оскільки більша частина інформації була вже введена бухгалтером і відображається в управлінському обліку, але деякі дані бухгалтерського обліку можуть бути несумісними. Також ці програми дуже складні в налаштуванні та супроводженні й потребують затрат ресурсів у разі зміни структури програми.

Власні розробки за високої кваліфікації фахівців мають дуже велику вірогідність відповідати всім вимогам підприємства і можуть постійно вдосконалюватися залежно від змін потреб управлінського персоналу, але для розроблення програми необхідний час, постійно потрібно її підтримувати, існує велика ймовірність виявлення помилок у створеній програмі.

ERP-системи мають широкі можливості для автоматизації всіх процесів на підприємстві, але їх упровадження є дуже тривалим, складним і має високу вартість, внесення змін у створену систему створює великі складнощі для підприємства.

Звичайна програма для ведення бухгалтерського обліку, самостійно настроєна під управлінський облік, упроваджується за невеликий час, має невисоку ціну, відповідає всім необхідним вимогам, але для істотної зміни структури системи доведеться залучати сторонніх фахівців.

На останній стадії створення системи управлінського обліку затверджують:

- наказ про організацію управлінського обліку на підприємстві;
- наказ про створення служби управлінського обліку;
- посадові інструкції тощо.

Впроваджена система управлінського обліку повинна:

- функціонувати згідно з метою її створення;
- оцінюватися з погляду ефективності функціонування;

– вдосконалюватися у разі виникнення проблеми.

**Висновки з цього дослідження.** У сучасній ринковій економіці управлінський облік та аудит є ефективними інструментами управління, що підвищують конкурентоспроможність підприємства, забезпечують керівництво ключовою та оперативною інформацією, оцінюють ефективність діяльності підприємства та надають рекомендації для її підвищення. Впровадження системи управлінського обліку та застосування управлінського аудиту відкривають нові можливості для українських підприємств, оскільки не тільки забезпечують керівництво інформацією про виробничі процеси, а й дають змогу використовувати її для прийняття ефективних управлінських рішень і підвищення ефективності діяльності підприємств та управлінського персоналу. На жаль, в Україні рідко зустрічається практичне застосування системи управлінського обліку та управлінського аудиту. У сучасних умовах це питання є дуже актуальним і потребує свого дослідження.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Олійник О.О. Управлінський аудит: теоретичні аспекти та особливості розвитку в Україні. Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Серія «Економіка». 2015. № 1. С. 104–110.
2. Левицька С.О., Левицька І.О. Управлінський аудит як інструмент оптимізації витрат енергопостачальних компаній. Незалежний аудитор. 2014. № 9(III). С. 29–38.
3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-14 / Верховна Рада України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 02.05.2018).
4. Лебедик Г.В., Іващенко К.Ю., Світловська А.М. Проблеми організації управлінського обліку на підприємствах. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія «Економіка і менеджмент». 2016. № 15. С. 137–140.
5. Плотніченко І.Б., Акіншина О.В. Теоретико-методологічні аспекти управлінського обліку на промислових підприємствах. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». 2011. № 704. С. 57–54.
6. Васюк Н.В. Методологія організації управлінського обліку на підприємстві. Вісник соціально-економічних досліджень. 2013. № 1. С. 40–45.

#### REFERENCES:

1. Oliinyk O.O. Upravlinskyi audyt: teoretychni aspekty ta osoblyvosti rozvytku v Ukraini. Visnyk Natsionalnoho universytetu vodnoho hospodarstva ta pryrodokorystuvannia. Seriiia "Ekonomika". 2015. № 1. S. 104-110
2. Levytska S.O., Levytska I.O. Upravlinskyi audyt yak instrument optymizatsii vytrat enerhopostachalnykh kompanii. Naukovo-praktychne vydannia "Nezalezhnyi AUDYTOR". 2014. № 9 (III). S. 29-38
3. Pro bukhghalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini: Zakon Ukrainy vid 16.07.1999 № 996-14/ Verkhovna Rada Ukrainy. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (data zvernennia 02.05.2018)
4. Lebedyk H.V., Ivashchenko K.Yu., Svitlovska A.M. Problemy orhanizatsii upravlinskoho obliku na pidpriemstvakh. Naukovyi visnyk Mizhnarodnoho humanitarnoho universytetu. Seriiia "Ekonomika i menedzhment". 2016. № 15. S.137-140.
5. Plotnichenko I.B., Akinshyna O.V. Teoretyko-metodolohichni aspekty upravlinskoho obliku na promyslovykh pidpriemstvakh. Visnyk Natsionalnoho universytetu "Lvivska politekhnikha". 2011. № 704. S.57-54
6. Vasiuk N.V. Metodolohiia orhanizatsii upravlinskoho obliku na pidpriemstvi. Visnyk sotsialno-ekonomichnykh doslidzhen. 2013. № 1. S. 40-45

## **Problems of managerial accounting and the role of managerial audit at enterprises**

**Rozit T.V.**

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,  
V.N. Karazin Kharkiv National University

**Sliunina T.L.**

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,  
V.N. Karazin Kharkiv National University

With the development of a market system, the problem of organizing and implementing a system of managerial accounting and conducting managerial audit becomes increasingly relevant. The article mentions the main reason of weak managerial audit development at Ukrainian enterprises, points out the different views of domestic and foreign scholars on the interpretation of the concept of "managerial audit", and the main task and purpose of the managerial audit are determined.

Managerial audit helps to create effective management tools, the main of which is the system of managerial accounting at the enterprise. Managerial accounting is divided into operational and strategic. In the article their characteristics are compared according to the following indicators: purpose of accounting, orientation, main tasks, sources of information, objects of expenses, purposefulness of cost analysis and directions of accounting.

The organization and implementation of a management accounting system is possible in two ways: either alone or with the help of third-party firms specializing in this. The implementation of the enterprise's own forces is carried out in five stages: experimental-analytical,

methodological, documentary, stage of automation of the information process at the enterprise and organizational stage. The article details the essence of each of them.

The main requirements for internal reporting are: efficiency, utility, reliability, objectivity, accessibility, comparability and periodicity.

There are five main means of automation of managerial accounting: Excel spreadsheets, accounting programs, combining the functions of managerial accounting, own developments, ERP systems and the usual program for accounting, independently configured for managerial accounting. The positive and negative aspects of each of the mentioned means of automation of managerial accounting are highlighted.

The implementation of a managerial accounting and managerial audit application not only provides management with reliable information about production processes, but also enables it to be used to make effective managerial decisions and increase the efficiency of enterprises and management personnel, which opens up new opportunities for Ukrainian business. That is why it is so important to continue studying this topic and apply the results of research in practice.