

Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка" включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Наказ Міністерства освіти і науки України від 29.12.2014 № 1528)

**Ефективна ЕКОНОМІКА**

Дніпропетровський державний аграрно-економічний університет



№ 8, 2013 [Назад](#) [Головна](#)

УДК 657:658.17(045)

*Л. В. Антонова,*  
*д. н. держ. упр., професор, завідувач кафедри обліку і аудиту,*  
*Чорноморський державний університет імені Петра Могили, м. Миколаїв*  
*Ю. В. Великий,*  
*д. е. н., доцент, доцент кафедри обліку і аудиту,*  
*Чорноморський державний університет імені Петра Могили, м. Миколаїв*  
*О. О. Ляховець,*  
*к. е. н., доцент, доцент кафедри економічної теорії та міжнародної економіки,*  
*Чорноморський державний університет імені Петра Могили, м. Миколаїв*

## РОЛЬ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В ЗДІЙСНЕННІ ОРГАНІЗАЦІЙНИХ ЗМІН НА ПІДПРИЄМСТВІ

*L. V. Antonova,*  
*doctor of public management sciences, professor, head of accounting and audit cathedra,*  
*Petro Mohyla Black Sea State University, Mykolayiv*  
*Y. V. Velykiy,*  
*doctor of economic sciences, associate professor, associate professor of accounting and audit cathedra,*  
*Petro Mohyla Black Sea State University, Mykolayiv*  
*O. O. Liakhovets,*  
*candidate of economic sciences, associate professor, associate professor of economic theory and international economics cathedra,*  
*Petro Mohyla Black Sea State University, Mykolayiv*

### THE ROLE OF MANAGEMENT ACCOUNTING IN ORGANIZATIONAL CHANGES IN THE ENTERPRISE

*У статті розкрито напрями взаємозв'язку між управлінським обліком та організаційними змінами на підприємстві. Визначено, як зміни в зовнішньому середовищі організації впливають на прийняття рішень щодо виробництва продукції, обліку витрат на підприємстві.*

*The directions of the link between management accounting and organizational changes in the enterprise are considered in the article. It was determined that changes in exogenous environment impact on making decision process concerning product production volumes, cost accounting in the enterprise.*

**Ключові слова:** *управлінський облік, організаційні зміни, зовнішнє середовище, технічний контроль, організаційний контроль, функціонально-вартісний аналіз.*

**Keywords:** *management accounting, organizational changes, exogenous environment, engineering control, organizational control, activity-based costing.*

**Постановка проблеми.** Зміни у зовнішньому середовищі суб'єктів господарювання є іманентною рисою сучасної економіки. Їх прояви виражаються через процеси інституціональних перетворень внаслідок модернізації економіки, здійснення інноваційної діяльності підприємств, суттєвих змін ринкової кон'юнктури тощо. При цьому зовнішні зміни в середовищі функціонування підприємства впливають на природу тієї інформації, яка необхідна для ефективного менеджменту на підприємстві. Забезпеченням інформації, яка використовується для прийняття управлінських рішень, займається окрема дисципліна «Управлінський облік», щодо відносної самостійності якої досі точаться наукові суперечки [7]. Разом з цим, з розвитком корпоративних відносин, прискоренням економічних процесів, поглибленням глобалізації, питання забезпечення управлінською інформацією керівний склад підприємств та організацій, яка б спонукала організаційні зміни на підприємстві, адекватні до мінливого зовнішнього середовища в Україні, набуває актуальності питання забезпечення управлінського обліку, який відповідав би цим вимогам.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання сутності та ролі управлінського обліку досліджувалися як українськими вченими, так і зарубіжними. Серед вітчизняних дослідників слід виокремити Ф.Ф.Бутинця, Б.І.Валуєва, Т.Г.Камінської, В.Ф.Палія, М.А.Проданчука, М.Г.Чумаченко, О.О.Довжик. Окремо вивчаються й питання організаційних змін, свої дослідження їм присвятили О.Г.Мельник, Р.С.Косчик, О.О.Удалих тощо. Серед зарубіжних дослідників взаємозв'язку управлінського обліку та організаційних змін можна назвати А.Аткінсона, Р.Балакрішна, П.Бута, М.Шилдса та ін.

Слід зазначити, що якщо в зарубіжних країнах управлінському обліку як фактору організаційних змін приділяється в науковій літературі достатньо уваги, то в Україні обидва явища досліджуються окремо. Тож дане питання вимагає подальшого вивчення.

**Формулювання цілей статті (постановка завдання).** Метою статті є виявлення взаємозв'язку між організаційними змінами та управлінським обліком на підприємствах в умовах мінливого зовнішнього середовища.

**Вклад основного матеріалу дослідження.** Управлінський облік є складником процесу управління та надає інформацію, важливу для:

- визначення стратегії та планування майбутніх операцій підприємства;
- контролювання її поточної діяльності;
- оптимізація використання ресурсів;
- оцінка ефективності діяльності;
- зниження рівня суб'єктивності в процесі прийняття рішень [3, с. 178].

Успішні організації безперервно адаптуються до змін в ринковому середовищі і активно змінюють своє внутрішнє середовище. Вони зростають, об'єднуються, поглинають інші організації та змінюють принципи керування. Ці зміни впливають на управлінський облік у двох напрямках:

- 1) інформація, яку надає управлінський облік, має сприяти організаційним змінам;

2) інформація має змінюватися відповідно до змін у зовнішньому середовищі.

Основним завданням управлінського обліку постає виявлення, вимірювання, накопичення, аналіз, підготовка, інтерпретація та передача інформації, що використовується управлінською ланкою [2, с. 246]. Ця роль обумовлюється використанням двох парадигм управлінського обліку: 1) парадигми технічного контролю та 2) парадигми організаційного контролю [9, с. 82].

Схему процесу технічного контролю відображено на рис. 1.



Рис. 1. Етапи процесу технічного контролю

З огляду на технічну парадигму, роль системи управлінського обліку – це розробка стандартів та бюджетів і оцінка відмінностей. Беззаперечно, ця парадигма розділяє установлені погляди на організацію і, таким чином, надає невеликий імпульс на організаційні зміни. На відміну від неї, парадигма організаційного контролю розглядає організацію як відкриту адаптивну систему. З цієї точки зору, менеджери покладаються на систему управлінського обліку, щоб визначити та обмінюватися важливою внутрішньою і зовнішньою інформацією, якою потрібно володіти, щоб пристосуватися до зовнішніх змін. Узгальнену схему реалізації такої парадигми представлено на рис. 2 (складено за [8, с. 135]).

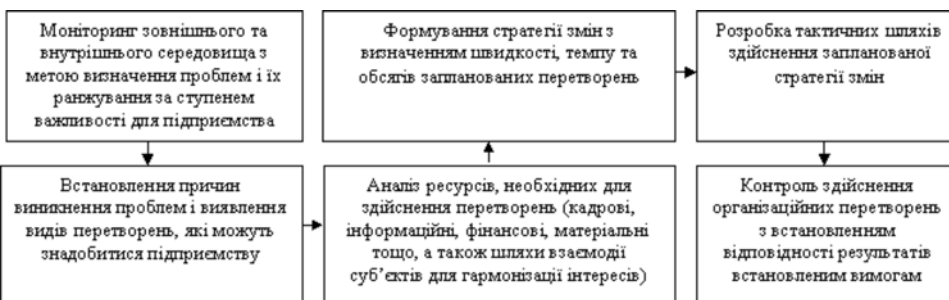


Рис. 2. Етапи організаційного контролю за змінами

Однією з проблем, з якою стикаються менеджери при використанні інформації управлінського обліку для проведення організаційних змін (і вона в цьому ж випадку стає додатковим стимулом для таких змін) – це неоднорідність системи управлінського обліку в корпоративних структурах. Зокрема, Безкоровайна Л.В. та Панасенко Н.С. [1, с. 58] зауважують, що існуючі підходи до управління діяльністю на великих промислових підприємствах є результатом їх організаційної структури: головні бізнес-одиниці, декілька маленьких дочірніх компаній та декілька допоміжних підрозділів, кожне зі своєю функціональною організацією. У кожному підрозділі існує свій метод контролю та обліку витрат. Бізнес-одиниці мають тенденцію загострювати увагу на ефективності роботи одиниці, а не на ефективності роботи компанії у цілому.

Але різними є не лише організаційні одиниці, але й функції. Виробнича сфера дотримується іншого методу обліку витрат, ніж фінансова. Виробничі менеджери охороняють свої дії, побоюючись розширеного контролю з боку фінансових управлінців. З іншого боку, фінансові менеджери підтримують жорсткий контроль фінансового стану, побоюючись, що виробничі управлінці невірно будуть трактувати дані. Тож для зміни культури організації та існуючого підходу до управління діяльністю необхідно знайти рішення, яке б задовольняло кожний господарський підрозділ та фінансову групу [1, с. 58].

Важливо, щоб управлінський облік забезпечував інформацію про контрольовані та неконтрольовані організаційні зміни. До контрольованих відносяться: зміни споживачів; зміни постачальників; зміни законодавства під впливом лобіювання; зміни інфраструктури залежної від підприємства тощо. До неконтрольованих організаційних змін зовнішнього середовища відносяться: зміни конкурентів; зміни законодавства; зміни міжнародних подій та міжнародного оточення; державні політичні обставини; соціально-культурні обставини тощо [5, с. 235].

В ході реалізації організаційних змін та збору інформації в рамках виконання завдань управлінського обліку необхідною є оцінка ефективності організаційних змін. При цьому вона тісно пов'язана з оцінкою якості управлінських технологій та ефективності системи управління в цілому. Адже й сам управлінський облік і управлінські рішення також піддаються впливу зовнішнього середовища й організаційних змін, і при їх трансформаціях мають змінюватися відповідно. З метою надання максимально повної інформації для управлінських рішень розробляється система заходів з контролю тих параметрів зовнішнього середовища, які йому піддаються, що включає й оцінку ефективності. Загальнопринятною є думка, що менеджери можуть оцінювати лише фактори, які вони здатні контролювати. Однак, коли організації питають з менеджерів, чи контрольовані результати чи ні, менеджери часто створюють нові методи контролю або управління тими процесами, які раніше вважалися неконтрольованими. Це, з одного боку, підвищує рівень контрольованості процесів, з іншого, не завжди свідчить про адекватність таких оцінок.

Причиною останнього може бути й той факт, що саме організаційні зміни спричиняють вплив на управлінський облік, а зворотний зв'язок здійснюється лише опосередковано, як зазначає в своїх дослідженнях М.Шилдс [10]. Оскільки організаційні зміни є найчастіше реакцією на зовнішнє середовище, то більшість змін в управлінському обліку непрямо викликані змінами в зовнішньому середовищі. І зв'язок виглядатиме приблизно таким чином (див. рис. 3).

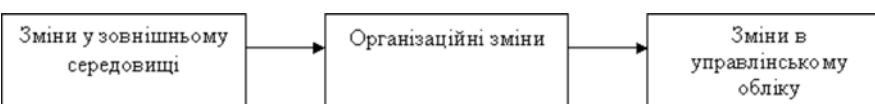


Рис. 3. Зв'язок між змінами у зовнішньому середовищі та змінами в управлінському обліку

Якщо в зовнішньому середовищі змінюється параметр конкуренції (наприклад, вона загострюється), то це вимагатиме побудову нової або викличе зміни у діючій стратегії підприємства, що спиратиметься на такі елементи, як оцінка покупців і продавців; диференціація продукції; бар'єри входження в галузь; структура витрат; вертикальна інтеграція тощо. Внаслідок цього буде здійснена оцінка загроз підприємства: загроза входження нових конкурентів; загроза від існуючих конкурентів; загроза від появи товарів-замінників; загроза від зміни смаків споживачів; загроза від суперництва. Наприклад, підприємство в цьому випадку може вдатися до стратегії зниження витрат на диференціації продукції.

Зміна в стратегії викличе зміни в управлінському обліку. Попередня стратегія щодо розподілу непрямих витрат пропорційно прямим незалежно від виду товару вже не буде ефективною, оскільки запровадження диференціації продукції викличе підвищення загальних витрат підприємства, внаслідок цього скорочення прибутку. Тож менеджерам підприємства доведеться вдатися до нових методів управлінського обліку, наприклад, до функціонально-вартісного аналізу або ABC-аналізу (від англ. activity-based costing).

В дослідженні М.Шилдс [10] логічно доводить, що непрямий вплив управлінського обліку на організаційні зміни реалізується через зміни в індивідуальній поведінці працівників, і тоді процес опосередкованого впливу здійснюватиметься таким чином (рис. 4).



Рис. 4. Зв'язок між змінами в управлінському обліку та змінами в організації

Припустимо, що з метою пристосування до ринкового попиту, який характеризується значними відмінностями смаків споживачів, фірми збільшують персоналізацію (диференціацію) продукції, через це збільшуються різновиди ресурсів, які необхідні для її виробництва. Внаслідок цього товари споживаються в невеликих кількостях, що збільшує обсяг непрямих витрат у порівнянні із стандартизованими товарами масового споживання – зростають витрати на переговори, укладання угод, транспортування, зберігання тощо. Для контрольованих організаційних змін слід звернути увагу на формування системи контролю за витратами на обслуговування виробництва та управління. Ці витрати відносяться до непрямих і для контролю за ними складають кошториси витрат по підрозділах та підприємству в цілому. Однак планові кошториси витрат складають із розрахунку на плановий обсяг виробництва [3, с. 176]. Для забезпечення оцінки альтернатив створюється три різних плани (прогнози) – перевиконання плану на 5-7%, виконання плану та недовиконання плану на 5-7%.

Оскільки менеджери будуть відносити непрямі витрати пропорційно до прямих витрат усіх видів товарів, то результатом такої діяльності стане невелике перевищення собівартості стандартизованих товарів, що продаються великими партіями, та недооцінка собівартості товарів, що диференційовані за смаками споживачів.

З метою запобігання таким результатами фірма може застосувати функціонально-вартісний аналіз. Для посилення ефектів від диференціації продукції визначаються носії функціональних витрат та групи витрат за видами діяльності. Питання постає в тому, чи змінять менеджери процес прийняття рішень внаслідок зміни методу управлінського обліку?

Використання функціонально-вартісного аналізу приведе до таких результатів: 1) диференційовані товари матимуть вищу собівартість внаслідок включення до неї високовартісних носіїв функціональних витрат; 2) стандартизовані товари матимуть нижчу собівартість внаслідок великого обсягу виробництва. Таким чином, АВС-аналіз дозволяє уникнути значних відхилень від реальної собівартості продукції.

Як показали дослідження, внаслідок зміни методу управлінського обліку 78% менеджерів не змінили свою модель прийняття рішень щодо обсягів виробництва; 20% менеджерів змінили свою точку зору на користь покращення вигід від реалізації продукції; 2% менеджерів прийняли хибні рішення [10]. До менеджерів, що змінили свої рішення у вірному напрямку, ввійшли особи, що мали високі когнітивні здібності, знання з обліку та внутрішню мотивацію.

Таким чином, практичний бік застосування управлінського обліку для забезпечення організаційних змін ставить перед керівництвом підприємства конкретні завдання організаційного характеру, а саме:

- чи доцільне використання цього виду та методу обліку;
- який має бути порядок формування інформації про витрати, обсяг виробництва та систему контролю за показниками [3, с. 177].

Винятковий вплив на вирішення цих проблем мають галузеві організаційні та інші особливості конкретного підприємства, наявність внутрішньої та зовнішньої звітності, наявність кваліфікованих кадрів.

**Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямі.** Отже, між організаційними змінами та управлінським обліком існує двосторонній (прямий та опосередкований) зв'язок. Зміна системи управлінського обліку (або її впровадження) відкриває принципово нові можливості для українських підприємств і дає змогу не лише отримувати інформацію для виробничої діяльності, але й для прийняття стратегічних управлінських рішень, проведення модернізації технологічних процесів, удосконалення організаційної структури та інших організаційних змін. Разом з цим, для забезпечення ефективності управлінського обліку мають бути розроблені засоби контролю, система показників, що дозволяють оцінити якомога більшу кількість параметрів функціонування внутрішнього та зовнішнього середовища, а також необхідною умовою виступає кваліфікація управлінського персоналу.

В даному дослідженні були наведені результати оцінки процесу прийняття рішень менеджерів західних фірм, однак в подальшому було б доцільним оцінити такі ж результати для українських менеджерів виробничих, торговельних та інших підприємств.

#### Література.

1. Безкоровайна Л.В. Організаційне забезпечення системи управлінського обліку на підприємстві / Л.В. Безкоровайна, Н.С. Панасенко // Економічний вісник НГУ. - №1. - С. 56-61
2. Голов С.Р. Фінансовий та управлінський облік [Текст] // С.Р. Голов, В.І. Єфіменко. - К.: Автосервіс, 1996. - 543 с.
3. Довжик О.О. Роль управлінського обліку та проблеми його впровадження на підприємствах / О.О. Довжик // Вісник Полтавської державної аграрної академії. - 2012. - №2. - С. 174-149
4. Камінська Т.Г. Обліково-аналітичне забезпечення фінансового менеджменту в сільськогосподарських підприємствах: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / Т.Г. Камінська; Нац. аграр. ун-т. - К., 2006. - 20 с.
5. Мельник О.Г. Організаційні зміни: сутність та види / О.Г. Мельник, Р.С. Косцик // Науковий вісник НЛТУ. - 2009. - Вип. 19.3. - С. 231-235
6. Плотніченко І.Б. Теоретико-методологічні аспекти формування системи управлінського обліку на промислових підприємствах / І.Б. Плотніченко, О.В. Акінішина // Україна в системі глобального інформаційного обміну, 2011. - С. 57-64
7. Проданчук М.А. Роль та місце управлінського та фінансового обліку в інформаційній системі управління підприємством [Електронний ресурс] / М.А. Проданчук // Вісник Волинського інституту економіки та менеджменту. - 2012. - №4. - Режим доступу: [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/Vviem/2012\\_4/17.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Vviem/2012_4/17.pdf)
8. Удалих О.О. Моніторинг та оцінка організаційних змін на підприємстві / О.О. Удалих, Н.В.Горбатовська // БізнесІнформ. - 2011. - №3. - С. 135-137
9. Atkinson A.A. New Directions in Management Accounting Research [текст] / A.A. Atkinson, Balakrishnan R., Booth P. and others // Journal of Management Accounting Research. - 1997. - Vol.9. - P. 79-108
10. Shields M. Management Accounting Change: Organizational Causes and Individual Effects [Електронний ресурс] / M. Shields. - Michigan State University, 2007. - 37 p. - Режим доступу: [http://www.cimaglobal.com/Documents/Thought\\_leadership\\_docs/VisitingProfessor/tech\\_pres\\_management\\_accounting\\_change\\_organisational\\_causes\\_and\\_individual\\_effects\\_May07.pdf](http://www.cimaglobal.com/Documents/Thought_leadership_docs/VisitingProfessor/tech_pres_management_accounting_change_organisational_causes_and_individual_effects_May07.pdf)

#### References.

1. Bezkorovayna L.V. Organizatsiyne zabezpechennya sistemi upravlinskogo obliku na pidpriemstvi / L.V. Bezkorovayna, N.S. Panasenko // Ekonomichnyi visnik NGU. - 2009. - #1. - S. 56-61
2. Golov S.R. Finansoviy ta upravlinskiy oblik [Tekst] // S.R. Golov, V.I. Efimenko. - K.: Avtoservis, 1996. - 543 s.
3. Dovzhik O.O. Rol' upravlinskogo obliku ta problemi yogo vprovadzhennya na pidpriemstvah / O.O. Dovzhik // Visnik Poltavskoyi derzhavnoyi agrarnoyi akademiyi. - 2012. - #2. - S. 174-149
4. Kaminska T.G. Oblikovo-analytychne zabezpechennya ffinansovogo menedzhmentu v silskogospodarskih pidpriemstvah: Avtoref. dis... kand. ekon. nauk: 08.06.04 / T.G. Kaminska; Nats. agrar. un-t. - K., 2006. - 20 s.
5. Melnik O.G. Organizatsiyni zmini: sutnist ta vidi / O.G. Melnik, R.S. Kostsik // Naukoviy visnik NLTU. - 2009. - Vip. 19.3. - S. 231-235
6. Plotnichenko I.B. Teoretiko-metodologichni aspekty formuvannya sistemi upravlinskogo obliku na promislivih pidpriemstvah / I.B. Plotnichenko, O.V. Akinshina // Ukrayina v sistemі globalnogo informatsiyного obminu, 2011. - S. 57-64
7. Prodanchuk M.A. Rol' ta mistse upravlinskogo ta finansovogo obliku v informatsiynyi sistemі upravlinnya pidpriemstvom [Elektronniy resurs] / M.A. Prodanchuk // Visnik Volinskogo Institutu ekonomiki ta menedzhmentu. - 2012. - #4. - Rezhim dostupu: [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/Vviem/2012\\_4/17.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Vviem/2012_4/17.pdf)
8. Udalih O.O. Monitoring ta otsinka organizatsiynih zmin na pidpriemstvi / O.O. Udalih, N.V.Gorbatovska // BiznesInform. - 2011. - #3. - S. 135-137
9. Atkinson A.A. New Directions in Management Accounting Research [tekst] / A.A. Atkinson, Balakrishnan R., Booth P. and others // Journal of Management Accounting Research. - 1997. - Vol.9. - P. 79-108
10. Shields M. Management Accounting Change: Organizational Causes and Individual Effects [Elektronniy resurs] / M. Shields. - Michigan State University, 2007. - 37 p. - Rezhim dostupu: [http://www.cimaglobal.com/Documents/Thought\\_leadership\\_docs/VisitingProfessor/tech\\_pres\\_management\\_accounting\\_change\\_organisational\\_causes\\_and\\_individual\\_effects\\_May07.pdf](http://www.cimaglobal.com/Documents/Thought_leadership_docs/VisitingProfessor/tech_pres_management_accounting_change_organisational_causes_and_individual_effects_May07.pdf)

Стаття надійшла до редакції 30.07.2013 р.



ТОВ "ДКС Центр"