

УДК 657.3

DOI: <https://doi.org/10.32840/1814-1161/2020-5-20>

**Вітер О.М.**

кандидат педагогічних наук, доцент,  
доцент кафедри міжнародної економіки та інвестиційної діяльності  
Львівського інституту економіки і туризму

**Килин О.В.**

кандидат економічних наук, доцент,  
доцент кафедри обліку та фінансів  
Львівського інституту економіки і туризму

**Свелеба Н.А.**

кандидат економічних наук, доцент,  
доцент кафедри обліку та фінансів  
Львівського інституту економіки і туризму

**Viter Oleksandra**

Candidate of Sciences (Pedagogical), Associate Professor,  
Associate Professor of the International Economics and Investment Department  
Lviv Institute of Economics and Tourism

**Kylyn Oksana**

Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor,  
Associate Professor of the Accounting and Finance Department  
Lviv Institute of Economics and Tourism

**Sveleba Nataliya**

Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor,  
Associate Professor of the Accounting and Finance Department  
Lviv Institute of Economics and Tourism

## МОНІТОРИНГ СТАНУ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ СФЕРИ ПОСЛУГ У КОНТЕКСТІ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

## MONITORING OF THE STATE OF MANAGEMENT ACCOUNTING AT SERVICE SECTOR ENTERPRISES IN THE CONTEXT OF IMPROVING THE EFFICIENCY OF OPERATING EXPENSES

*У статті досліджено роль управлінського обліку в системі управління підприємством. Запропоновано підхід до оцінки поточного стану управлінського обліку підприємства з урахуванням специфіки його діяльності. Систематизовано перелік об'єктів перевірки стану системи управлінського обліку. Зазначено специфічні об'єкти для підприємств сфери послуг, а саме формування інформації про трансакційні витрати, аналіз прибутковості покупців, аналіз витрат на якість, показники якості, метод трансфертного ціноутворення. Сформовано анкету для тестування стану управлінського обліку на підприємстві. Проведено порівняння цільового і поточного стану управлінського обліку підприємства відповідно до визначених складників. Виявлено проблеми поширення та окреслено шляхи впровадження системи управлінського обліку на підприємствах.*

**Ключові слова:** управлінський облік, операційні витрати, операційна діяльність, підприємства сфери послуг, облікова інформація.

*В статье рассматривается роль управленческого учета в системе управления предприятием. Предложен подход к оценке текущего состояния управленческого учета предприятия с учетом специфики его деятельности. Систематизирован перечень объектов проверки состояния системы управленческого*

учета. Указаны конкретные объекты для предприятий сферы услуг, а именно формирование информации об операционных издержках, анализ рентабельности покупателей, анализ затрат на качество, показатели качества, метод трансфертного ценообразования. Для проверки состояния управленческого учета на предприятии был сформирован вопросник. Проведено сравнение целевого и текущего состояния управленческого учета предприятия в соответствии с определенными компонентами. Выявлены проблемы распространения информации и определены пути внедрения системы управленческого учета на предприятиях.

**Ключевые слова:** управленческий учет, операционные расходы, операционная деятельность, предприятия сферы услуг, бухгалтерская информация.

*Today it is important to form accounting and analytical support, the quality of which increases in the presence of management accounting at the enterprise. The purpose of the article is to study the role of management accounting in the management system of the enterprise and to propose an approach to assessing the current state of management accounting of the enterprise taking into account the specifics of its activities; consider the main approaches to the formation of analytical information for effective business management; identify problems of dissemination and outline ways to implement a management accounting system in the service sector. The article highlights the objects of financial and management accounting, systematizes the list of objects to check the state of the management accounting system. Specific objects for the enterprises of the service sphere are specified, namely formation of the information on transaction expenses, the analysis of profitability of buyers, the analysis of expenses for quality, quality indicators, a method of transfer pricing. On the basis of an expert survey, a questionnaire was formed to test the state of management accounting at the enterprise. The purpose of such a survey is to determine the level of organization of management accounting and the need for its improvement. The selection of experts took into account the specifics of management accounting and activities of enterprises in the service sector. A comparison of the target and current state of management accounting of the enterprise in accordance with the blocks. On the example of one of the enterprises in the service sector, the current state of management accounting was checked. After the inspection, the process of organizing management accounting is carried out, taking into account the selected areas that do not require the organization, which will save at certain stages of management accounting. An approach to assessing the current state of management accounting of the enterprise taking into account the specifics of its activities is proposed. The main approaches to the formation of analytical information for effective business management are considered. Problems of distribution are revealed and ways of introduction of system of the administrative account at the enterprises are outlined.*

**Keywords:** management accounting, operating expenses, operations, service sector enterprises, accounting information.

**Постановка проблеми** у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Сьогодні важливим є формування обліково-аналітичного забезпечення прийняття управлінських рішень у діяльності підприємства, якість якого збільшується за наявності управлінського обліку. Однак можливі ситуації, коли управлінський облік так і не дає відповіді на окремі питання або побудований так, що спостерігається повторення інформації фінансового обліку. У результаті управлінський облік ведеться, проте не виконує основних завдань та не надає очікуваних вигід, що призводить до збільшення витрат та/або їх не окупності. Це зумовлює необхідність установлення того, наскільки управлінський облік відповідає запитам керівництва, і при цьому бажано знаходити найбільш прості способи для перевірки його поточного стану. Під час здійснення перевірки повноти і об'єктивності побудови управлінського обліку важливо визначити його складники, які обов'язково підлягають перевірці щодо їх наявності.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій**, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спираються автори. Теоретико-методологічні аспекти управлінського обліку досліджують багато українських і зарубіжних учених. Окремі теоретичні положення щодо моніторингу управлінського обліку на підприємствах розглянуто О.Є. Власовою [1], Я.В. Волковською [2], Т.І. Гуриною [3], Г.І. Чубіркою [4]. Проте питанню моніторингу стану управлінського обліку на підприємствах сфери послуг із метою підви-

щення ефективності витрат операційної діяльності не приділено належної уваги.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується означена стаття. Це зумовило необхідність наукового дослідження та практичного застосування управлінського обліку операційних витрат на підприємствах сфери послуг, що дасть змогу забезпечити системний підхід до його постановки, ведення та постійного вдосконалення інформаційної системи управління.

Формулювання цілей статті (**постановка завдання**). Мета статті – дослідити роль управлінського обліку в системі управління підприємством та запропонувати підхід до оцінки поточного стану управлінського обліку підприємства з урахуванням специфіки його діяльності; розглянути основні підходи до формування аналітичної інформації для ефективного управління операційними витратами, виявити проблеми поширення та окреслити шляхи впровадження системи управлінського обліку на підприємствах сфери послуг.

**Виклад основного матеріалу дослідження** з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Перевірку поточного стану управлінського обліку на підприємстві слід розпочати з визначення об'єктів, які залежать від запитів керівництва і деталізації управлінського обліку. Уважаємо, що об'єкти перевірки стану обліку варто розділити на два блоки: фінансовий і управлінський облік. Це можна пояснити тим, що управлінський облік усе одно ґрунтується на даних фінансового обліку, оскільки

недоцільно використовувати інший План рахунків, якщо вже є затверджений, і для цілей управлінського обліку досить додати окремі аналітичні рахунки [1]. У результаті дослідження обліково-аналітичної практики діяльності підприємств сфери послуг основні об'єкти перевірки стану управлінського обліку нами згруповано у табл. 1.

У табл. 1 систематизовано перелік об'єктів перевірки стану системи управлінського обліку та виділено специфічні об'єкти для підприємств сфери послуг, а саме формування інформації про трансакційні витрати, аналіз прибутковості покупців, аналіз витрат на якість, показники якості, метод трансфертного ціноутворення.

Базуючись на даних табл. 1, всього для перевірки виділено 20 об'єктів управлінського обліку. Під час вибору експертів було враховано специфіку управлінського обліку та діяльності підприємств сфери послуг. Експертне оцінювання проводилося за шкалою від 0 до 5 балів.

Для експертного опитування сформовано анкету для тестування стану управлінського обліку на підприємстві, що представлено у абл. 2 [3].

Таким чином, проведення такого анкетування дає зрозуміти, на якому рівні організований управлінський облік, чи треба щось змінювати, вдосконалювати та додавати.

На прикладі одного з підприємств сфери послуг здійснено апробацію перевірки стану управлінського

обліку на поточний момент. Так, бухгалтерією було заповнено анкету для тестування управлінського обліку, результати опитування надано у табл. 3.

За даними табл. 3, на підприємстві організовано управлінський облік лише на окремих ділянках відповідно до шкали оцінювання, зокрема щодо обліку витрат, та підтримується конфіденційність на високому рівні.

З одного боку, це означає, що виникає потреба в удосконаленні управлінського обліку, в його організації на належному рівні, проте, з іншого боку, важливо брати до уваги й потреби керівництва щодо інформації.

На підставі опитування було порівняно цільовий і поточний стан управлінського обліку підприємства за визначеними складниками: методичне забезпечення (I); умови (II); реальність і повнота (III); повноваження (IV); компетентність (V); облік (VI); аналіз (VII); конфіденційність (VIII); ефективність (IX), що наведено на рис. 1.

Як можна побачити з рис. 1, на підприємстві існує потреба в організації управлінського обліку, проте не за всіма блоками керівництво вважає за необхідне деталізувати управлінський облік. Так, наприклад, керівництво не вважає за необхідне організувати систему бюджетування у класичному варіанті і планує будувати бюджети лише під нові проекти.

Також керівництво вважає, що управлінський облік є ефективним, якщо надає у повному обся-

Таблиця 1

## Об'єкти перевірки стану управлінського обліку

Фінансовий облік	Управлінський облік
Робочий план рахунків бухгалтерського обліку	Нормативна база організації та ведення управлінського обліку
Форми первинних документів	Організація системи внутрішньовиробничого, обліку, контролю та звітності
Організація документообігу	Склад управлінської звітності
Перелік посад осіб, які мають право підпису на первинних документах	Своечасність надання управлінської звітності керівникам, котрі відповідальні за прийняття рішень
Наявність установлених підприємством переліку та складу статей калькулювання	Форми управлінської звітності
Наявність переліку встановлених підприємством і складу змінних та постійних загальновиробничих витрат	Організування бюджетування на підприємстві
Метод обліку витрат	Формування інформації про витрати по звичайних видах діяльності
Виділення баз розподілу витрат	Наявність центрів відповідальності
Наявність стандартів введення інформації	Формування інформації про трансакційні витрати: <ul style="list-style-type: none"> <li>- наявність інформації необлікового характеру;</li> <li>- ціноутворення;</li> <li>- аналіз прибутковості покупців;</li> <li>- аналіз витрат на якість, показники якості;</li> <li>- метод трансфертного ціноутворення;</li> <li>- наявність програмного забезпечення для ведення управлінського обліку;</li> <li>- наявність працівника, відділу, відповідального за ведення управлінського обліку;</li> <li>- наявність центрів відповідальності;</li> <li>- регламент збору, обробки і зберігання інформації;</li> <li>- наявність збалансованої системи показників; наявність сигнальних показників для контролю;</li> <li>- наявність системи оцінювання та контролю відхилень від плану.</li> </ul>

Джерело: складено за [2]

## Тестування управлінського обліку на підприємств сфери послуг

№	Питання	Обґрунтування	Оцінка
1	2	3	4
<i>1. Методичне забезпечення</i>			
1.1	Чи присутні нормативні документи, що регулюють організацію та ведення управлінського обліку?		1-5
1.2	Чи є положення про організаційну структуру підприємства?		1-5
1.3	Чи затверджено робочий План рахунків для цілей управлінського обліку?	П. 5 ст. 8 Закону № 996-XIV	1-5
1.4	Чи встановлені склад та перелік статей калькулювання?	Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 635, П(С)БО 16	1-5
1.5	Чи затверджено перелік та склад змінних і постійних загальнопромислових витрат?	Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 635	1-5
1.6	Чи затверджено метод обліку витрат та підходи до визначення собівартості?	П(С)БО 16	1-5
1.7	Чи організована система бюджетування на підприємстві?		1-5
1.8	Чи є методики оцінки ефективності діяльності центрів відповідальності та їх якості?		1-5
1.9	Чи встановлено регламент збору, обробки і зберігання необхідної інформації?	П. 5 ст. 8 Закону № 996-XIV	1-5
1.10	Чи встановлено масштаби, часові, якісні і кількісні рамки управлінського обліку?	П. 5 ст. 8 Закону № 996-XIV	1-5
<i>2. Умови</i>			
2.1	Чи всі підрозділи ведуть бухгалтерський облік?	П. 5 ст. 8 Закону № 996-XIV	1-5
2.2	Чи виділено центри відповідальності?		1-5
2.5	Чи перевіряється правильність віднесення сировини та матеріалів, послуг до витрат?	П(С)БО 16	1-5
2.4	Чи всі послуги підкріплені відповідними укладеними договорами?		1-5
<i>3. Реальність і повнота</i>			
3.1	Чи всі операції зафіксовано у документах?	Ст. 9 Закону № 996-XIV 1-5	1-5
3.2	Чи є підтвердження доцільності виникнення всіх трансакційних витрат?		1-5
3.3	Чи співставляються дані в прибуткових ордерах на сировину та матеріали, в актах приймання-передачі робіт, послуг з їх фактичною вартістю згідно з умовами договорів		1-5
3.4	Чи своєчасно отримуються документи від підрядних організацій?	Ст. 9 Закону № 996-XIV 1-5	1-5
<i>4. Повноваження</i>			
4.1	Чи затверджено перелік посад осіб, що мають право підпису первинних документів?		1-5
4.2	Чи затверджено відповідальних за кожним центром відповідальності?		1-5
4.3	Чи всі умови договорів на виконання робіт підрядними організаціями узгоджено компетентними посадовими особами?		1-5
4.4	Чи створено умови для розмежування відповідальності щодо досягнення цілей між підрозділами?		1-5
<i>5. Компетентність</i>			
5.1	Чи затверджено склад облікових працівників та їх повноваження?		1-5
5.2	Чи проходять навчання облікові працівники?		1-5
<i>6. Облік</i>			
6.1	Чи розроблено графік документообігу?	Ст. 9 Закону № 996-XIV, Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88	1-5

Продовження Таблиці 2

1	2	3	4
6.2	Чи розроблено форми управлінської звітності? Чи затверджено склад управлінської звітності?	П. 5 ст. 8 Закону № 996-XIV 1-5	1-5
6.3	Чи затверджено форми бюджетів, що складаються на різних рівнях управління?		
6.4	Чи затверджено періодичність складання бюджетів?		1-5
6.5	Чи формується інформація необлікового характеру?		1-5
6.6	Чи виділено місця виникнення витрат?		1-5
6.7	Чи затверджено бази розподілу витрат?	П(С)БО 16	1-5
6.8	Чи здійснюється трансфертне ціноутворення?		1-5
6.9	Чи співставляються дані первинних документів та управлінської звітності?		1-5
6.10	Чи затверджено стандарти введення інформації?		1-5
6.11	Чи формується інформація щодо виникнення трансакційних витрат?		1-5
<b>7. Аналіз</b>			
7.1	Чи проводиться бенчмаркінг?		1-5
7.2	Чи затверджено методи ціноутворення?		1-5
7.3	Чи проводиться аналіз прибутковості покупців?		1-5
7.4	Чи формуються та аналізуються витрати на якість?		1-5
7.5	Чи використовується збалансована система показників?		1-5
7.6	Чи виділяються сигнальні показники діяльності за центрами відповідальності?		1-5
7.7	Чи аналізуються відхилення від запланованих показників?		1-5
7.8	Чи аналізується ефективність діяльності підприємства?		1-5
7.9	Чи формулюються тенденції розвитку підприємства?		1-5
7.10	Чи виділяються резерви підвищення ефективності?		1-5
7.11	Чи аналізуються ризики підприємства при здійсненні тієї чи іншої діяльності?		1-5
<b>8. Конфіденційність</b>			
8.1	Чи проінструктовано облікових працівників щодо конфіденційності інформації?		1-5
8.2	Чи підтримується конфіденційність інформації?		1-5
<b>9. Ефективність</b>			
9.1	Чи своєчасно надається управлінська звітність керівникам, котрі відповідальні за прийняття рішень?		1-5
9.2	Чи співвідносяться витрати на організацію управлінського обліку з вигодами від його наявності?		1-5
9.3	Чи задовольняє управлінський облік потреби користувачів?		1-5
9.4	Чи є потрібність чи доцільність у внесенні змін до існуючого управлінського обліку?		1-5
9.5	Чи є параметри якості управлінського обліку?		1-5

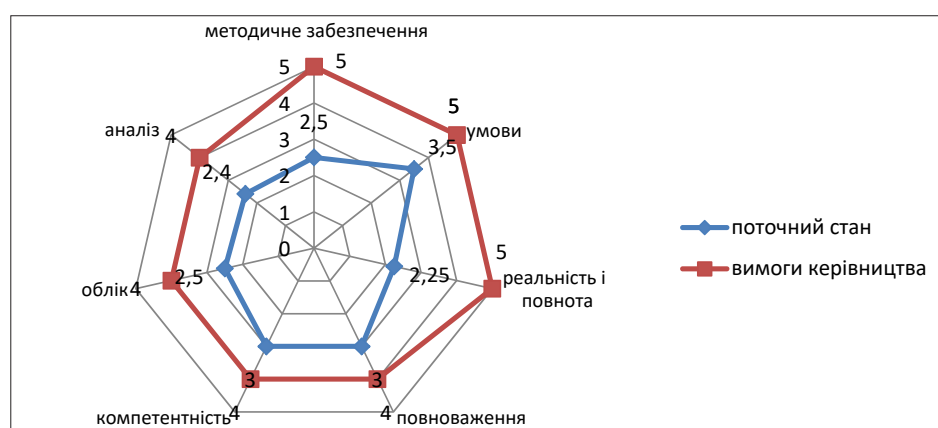


Рис. 1. Результати перевірки стану управлінського обліку підприємства

Джерело: розраховано на основі даних табл. 3



## Держава та регіони

зі необхідну інформацію, тому витратити кошти на перевірку її ефективності недоцільно. Окрім того, не виділяються методи ціноутворення, а покупців аналізуватимуть вибірково. Також не планують створювати умови для розмежування відповідальності щодо досягнення цілей між підрозділами. За результатами перевірки можна встановити величини розривів, що виникають між оцінками поточного та цільового стану управлінського обліку з відзначенням припустимих відхилень.

Так, на прикладі конкретного підприємства сфери послуг наведено візуалізацію таких розривів у балах на рис. 2.

Наявні розриви можна поділити на такі види:

– розриви припустимих різниць (до 1,5 бали) – є відхилення, однак у разі виникнення складнощів в

організації чи недостатності коштів можна залишити як є, тому що запити керівництва майже повністю задовольняються;

– розриви, що потребують уваги (1,5–3 бали) – відмінності є значними, тому для виконання завдань управлінського обліку треба обов'язково вносити зміни до існуючих особливостей ведення управлінського обліку;

– розриви, що свідчать про потребу дій (більше 3 балів) – відмінності є суттєвими, ділянка управлінського обліку не організована [4].

Відповідно до даних на рис. 2, лише конфіденційність є на бажаному рівні, на інших ж проблемних аспектах потребується організація управлінського обліку в обов'язковому порядку. Окрім того, порівняння поточного та цільового стану показало, що

Таблиця 3

Оцінка управлінського обліку підприємства сфери послуг

Номер запитання	Оцінка	Номер запитання	Оцінка	Номер запитання	Оцінка
1.1	2	4.1	5	7.6	1
1.2	1	4.2	5	7.7	3
1.3	1	4.3	1	7.8	5
1.4	2	4.4	1	7.9	3
1.5	3	5.1	5	7.10	2
1.6	4	5.2	1	7.11	3
1.7	5	6.1	3	7.12	1
1.8	5	6.2	5	8.1	3
1.9	1	6.3	3	8.2	5
1.10	1	6.4	2	9.1	3
2.1	5	6.5	3	9.2	2
2.2	1	6.6	1	9.3	3
2.3	3	6.7	1	9.4	2
2.4	5	7.1	1	9.5	3
3.1	3	7.2	5	9.6	4
3.2	2	7.3	1	9.7	3
3.3	3	7.4	2	Середнє значення	2,8
3.4	1	7.5	2		

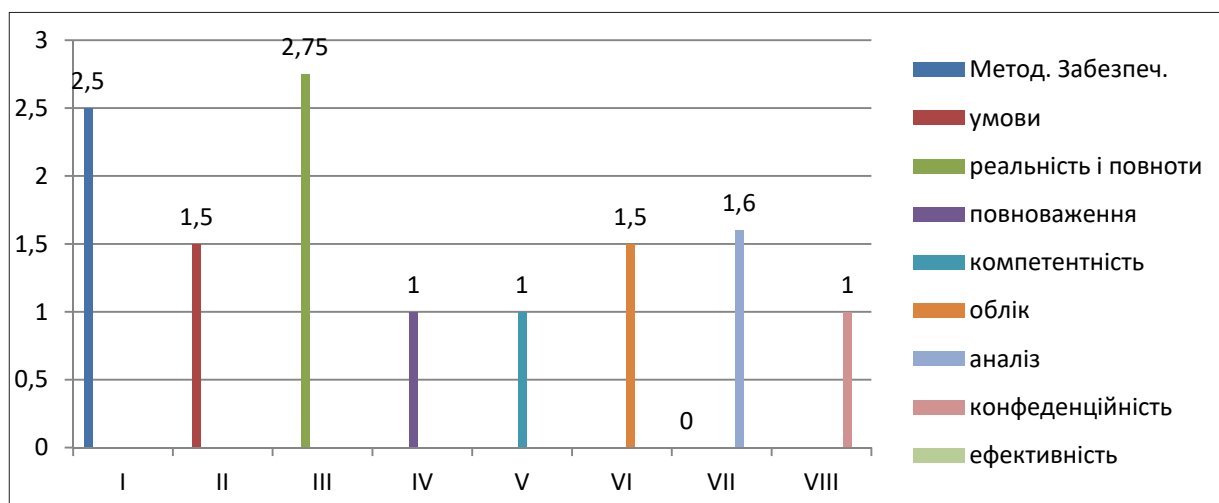


Рис. 2. Величина розривів між поточним і цільовим станом управлінського обліку за основними проблемними аспектами консолідації облікової інформації

майже відсутнім є методичне забезпечення управлінського обліку, у наявності некомпетентні працівники та у цілому управлінський облік не є ефективним, як очікувалося.

**Висновки** з цього дослідження і перспективи подальших розвідок. Отже, для моніторингу управлінського обліку на підприємствах сфери послуг у контексті підвищення ефективності витрат операційної діяльності досліджено роль управлінського обліку в системі управління підприємством.

Нами запропоновано основні підходи та систематизовано перелік об'єктів перевірки та оцінки поточного стану управлінського обліку підприємства з урахуванням специфіки його діяльності. Зазначено специфічні об'єкти для підприємств сфери послуг, а саме формування інформації про трансакційні витрати, аналіз прибутковості покупців, аналіз витрат на якість, показники якості, метод трансфертного ціноутворення. Сформовано анкету для тестування стану управлінського обліку на підприємстві та проведено порівняння цільового і поточного стану управлінського обліку підприємства відповідно до визначених складників. Виявлено проблеми поширення та окреслено шляхи впровадження системи управлінського обліку на підприємствах.

Апробація запропонованої технології перевірки стану управлінського обліку на конкретному підприємстві сфери послуг дала змогу виявити, які його ділянки слід удосконалити, а які організувати повністю. Окрім того, якщо потреби керівництва змінюються, то можна повторно проводити перевірку, тобто є місце циклічному процесу.

#### Бібліографічний список:

1. Власова О.Є. Науково-методичні засади організації стратегічного управлінського обліку в рамках системи обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством. *Комунальне господарство міст*. 2014. Вип. 115. С. 105–110.
2. Волковська Я.В. Організація управлінського обліку на підприємствах готельно-ресторанного комплексу. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія «Економіка»*. 2017. № 2(50). С. 310–315.
3. Гуріна Т.І. Проблеми організації системи управлінського обліку в Україні. *Молодий вчений*. 2013. № 2. С. 17–21.
4. Чубірка Г.І. Методи оптимізації витрат підприємства у ринкових умовах. *Науковий вісник Мукачівського державного університету. Серія «Економіка»*. 2016. Вип. 2. С. 118–124.

#### References:

1. Vlasova O.E. (2014) Naukovo-metodychni zasady orghanizaciji strategichnogho upravlinsjkogho obliku v ramkakh systemy oblikovo-analitychnogho zabezpechennja upravlinnja pidpryjemstvom [Scientific and methodological principles of organization of strategic management accounting within the system of accounting and analytical support of enterprise management]. *Municipal utilities*, vol. 3115, pp. 105–115.
2. Volkovskaya Ya.V. (2017) Orghanizacija upravlinsjkogho obliku na pidpryjemstvakh ghoteljno-restorannogho kompleksu [Organization of management accounting at the enterprises of the hotel and restaurant complex]. *Scientific Bulletin of Uzhhorod University. Economics series*. vol. 2, no. 50, pp. 310–315.
3. Gurina T.I. (2013) Problemy orghanizaciji systemy upravlinsjkogho obliku v Ukraini [Problems of organization of management accounting system in Ukraine]. *A young scientist*, vol. 2, pp. 17–21.
4. Chubirka G.I. (2016) Metody optymizaciji vytrat pidpryjemstva u rynkovykh umovakh [Methods of optimizing the costs of the enterprise in market conditions]. *Scientific Bulletin of Mukachevo State University*, vol. 2, pp. 118–124.