

UDC 657

JEL classification: M41

DOI: 10.35774/visnyk2024.01.094

**Михайло С. ПУШКАР,**

доктор економічних наук, професор,  
професор кафедри фінансового контролю та аудиту,  
Західноукраїнський національний університет,  
вул. Львівська, 11, м. Тернопіль, 46009, Україна.  
Електронна адреса: m.s.pushkar@wunu.edu.ua  
ORCID ID: <https://orcid.org/0009-0002-3897-4524>

**Михайло Р. ПУШКАР,**

аспірант кафедри фінансового контролю та аудиту,  
Західноукраїнський національний університет,  
вул. Львівська, 11, м. Тернопіль, 46009, Україна.  
Електронна адреса: m.r.pushkar@wunu.edu.ua  
ORCID ID: [orcid.org/0000-0003-0382-2977](https://orcid.org/0000-0003-0382-2977)

**УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК – СКЛАДОВА ЗАГАЛЬНОЇ ОБЛІКОВОЇ  
СИСТЕМИ ІНФОРМАЦІЇ**

Пушкар М. С., Пушкар М. Р. Управлінський облік – складова загальної облікової системи інформації. *Вісник економіки*. 2024. Вип. 1. С. 94–110. DOI: 10.35774/visnyk2024.01.094

Pushkar, M. S., Pushkar, M. R. (2024). Upravlinskyi oblik – skladova zahalnoi oblikovoi systemy informatsii [Management accounting is a component of the general accounting information system]. *Visnyk ekonomiky – Herald of Economics*, 1, 94–110. DOI: 10.35774/visnyk2024.01.094

**Анотація.**

**Вступ.** Незважаючи на значну кількість наукових публікацій, які стосуються проблем методології та організації управлінського обліку, на практиці він не поширений не стільки через опір фахівців облікової справи, хоча й вони також не надто схильні до його впровадження, скільки через ігнорування менеджерами облікової інформації у своїй роботі. Проте менеджери операційного рівня без облікової інформації не можуть здійснити повноцінний контроль діяльності виконавців, який виконує роль завершального блока управлінського циклу.

**Мета дослідження** полягає в доведенні, що управлінський облік як інноваційний тип отримання структурованої інформації має особливу цінність для менеджерів операційного рівня, оскільки вони знаходяться в основі піраміди, де зароджується додаткова вартість підприємства і формується фінансовий результат.

---

© Михайло С. Пушкар, Михайло Р. Пушкар, 2024.

---

**Методи дослідження** проблем управлінського обліку охоплюють не тільки вузькоспеціальні – аналіз, синтез, логіка, класифікація, аналогія, генезис, моделювання, а й наукові (фундаментальні) – історичний, діалектичний, системний, монографічний, соціологічний.

**Результати дослідження** свідчать про необхідність перегляду змісту теорії облікової науки. Автори статті наполягають на необхідності створення доведеної моделі управлінського обліку як підсистеми загальної інформаційної системи обліку, акцентують увагу на методологічних питаннях розробки його моделі, яку можна адаптувати в різних галузях економіки.

**Перспективи.** Управлінський облік потребує захисту від спрощеного уявлення про інформаційні ресурси для менеджменту з погляду традиційного фінансового обліку на проблему збору й обробки даних. Потрібно спрямувати зусилля науковців на розробку такої загальної теорії обліку, в якій знайшлося би місце фінансовій, управлінській і стратегічній підсистемам облікової системи на основі міждисциплінарної матриці, після чого можна говорити про інтелектуально зрілу систему обліку та рекомендувати її до практичного втілення на підприємствах.

**Ключові слова:** облік, управління, управлінський облік, теорія обліку, моделювання, інформація, наука.

**Формули:** 0, рис. 5, табл. 0, бібл. 18.

**Mykhailo PUSHKAR,**

Ds (Economics), Professor,

Professor of Financial Control and Audit,

West Ukrainian National University,

11 Lvivska str., Ternopil, 46009, Ukraine,

email: m.s.pushkar@wunu.edu.ua

ORCID ID: <https://orcid.org/0009-0002-3897-4524>

**Mykhailo PUSHKAR,**

PhD student of Financial Control and Audit,

West Ukrainian National University,

11 Lvivska str., Ternopil, 46009, Ukraine,

email: m.r.pushkar@wunu.edu.ua

ORCID ID: [orcid.org/0000-0003-0382-2977](https://orcid.org/0000-0003-0382-2977)

## **MANAGE ANAGEMENT ACCOUNTING IS A COMPONENT OF THE GENERAL ACCOUNTING INFORMATION SYSTEM**

### **Abstract.**

**Introduction.** Despite a significant number of scientific publications that relate to the problems of the methodology and organization of management accounting, in practice it does not spread not so much because of the resistance of accounting specialists, although they are also not too inclined to its implementation, but because managers ignore accounting information in their work. However, managers of the operational level without

*accounting information cannot carry out full control of the activities of executors, which acts as the final block of the management cycle.*

**Purpose of the study** is to prove that management accounting, as an innovative type of obtaining structured information, has a special value for managers of the operational level, since they are at the base of the pyramid, where the added value of the enterprise is born and the financial result is formed.

**Methods of researching** management accounting problems include not only narrowly special ones - analysis, synthesis, logic, classification, analogy, genesis, modeling, but also scientific (fundamental) ones - historical, dialectical, systemic, monographic, sociological.

**Results of the study** indicate the need to revise the content of the theory of accounting science. The authors of the article insist on the need to create a perfect model of management accounting as a subsystem of the general information system of accounting, the authors emphasize the methodological issues of developing its model, which can be adapted in various sectors of the economy.

**Prospects.** Management accounting needs protection from a simplified view of information resources for management from the perspective of traditional financial accounting on the problem of data collection and processing. It is necessary to direct the efforts of scientists to the development of such a general theory of accounting, in which there would be a place for the financial, managerial and strategic subsystems of the accounting system based on an interdisciplinary matrix, after which we can talk about an intellectually mature accounting system and recommend its practical implementation at enterprises.

**Keywords:** accounting, management, management accounting, accounting theory, modeling, information, science.

**Formulas: 0, fig.: 5, tab.: 0, bibl.: 18.**

**JEL classification: M41.**

**Постановка проблеми.** Історія розвитку обліку в економічній сфері не лише нашої країни, а й світу дає підставу для скептицизму щодо наукового базису цієї галузі знань, яку за усталеною звичкою з 1930-х років і до сьогодні називають «бухгалтерським» обліком. За такою назвою прихований зміст, структура і завдання облікової науки, яка за своєю сутністю відображає процедури збору й обробки даних у книгах, які традиційно орієнтовані на ручний метод обробки даних.

В умовах розвитку інформаційних технологій зосередженість науковців на «бухгалтерському» обліку стає анахронізмом, особливо коли вже апробовані технології блокчейна та штучного інтелекту, які здатні збирати й обробляти великі масиви даних та отримувати інформацію будь-якої складності. Проте обліковці не користуються цими інструментами обробки даних, а технічні засоби та програмне забезпечення пристосували до отримання інформації за допомогою звичної традиційної методології.

«Бухгалтерський» облік за замовчуванням передбачає збір та обробку даних єдином можливим способом, відомим з епохи середніх віків (Л. Пачолі, 1494), але за логікою виходить, якщо є облік «бухгалтерський», то повинні бути й інші інваріанти (облік земель, лісів, водної поверхні, запаси корисних копалин, динаміки погоди й клімату в часі та просторі, кількості населення, грошей в обігу в країні, наявність галактик та інших астрономічних об'єктів і безліч іншого). В економіці підприємства облік не

---

обмежується дослідженням змін фінансового стану підприємств за певний період, як це прийнято в «бухгалтерському» обліку, а доповнюється ще й господарським, який має відстежувати бізнес-процеси в реальному часі та стратегічному вимірі.

З огляду на це облік потрібно розглядати як складну динамічну систему про діяльність підприємства, в якій значну роль відіграє управлінський облік, що вимагає посиленої уваги до розробки його теорії та впровадження в практику більш досконалих моделей.

**Постановка завдання** полягає в доведенні необхідності переосмислення ролі обліку в сучасній економіці та розробки системи управлінського обліку на підприємстві як актуальної підсистеми для потреб наукового управління бізнесом.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Сутність обліку з точки зору філософії не така проста, як її тлумачать у різних посібниках, підручниках, статтях і монографіях, оскільки науковці все ще далеко обходять проблеми історії становлення, розвитку і перспектив поглиблення розуміння ролі обліку в генеруванні інформації для науки, бізнесу та суспільства.

Не можна сказати, що зовсім немає наукових публікацій, які стимулюють наукову думку щодо можливостей обліку в розширенні та поглибленні методів збору й обробки даних з метою отримання нових інформаційних ресурсів для бізнесу, але вони «тонуть» у масі традиційних малоінтелектуальних робіт.

З погляду філософії – облік відображає одну з фундаментальних сторін буття людини – фіксування кількісних та якісних змін в об'єктах реального світу та встановлення на їх основі закономірностей з метою адаптації практичної діяльності до змін середовища бізнесу.

Облік виникає лише після формування мови людей, а мова дає загальне уявлення про різноманіття навколишнього середовища, про безліч об'єктів у ньому і взаємодію між ними. Мова сприяла створенню понять про об'єкти і понять про числа, з допомогою яких можливо фіксувати у свідомості людей властивості об'єктів, а через них – формування реальної картини світу.

Знання про навколишній світ формувалися протягом тривалої історії з появою людини розумної (*Homo sapiens*) близько 70 мільйонів тому, але мова та здатність рахувати = лише у VI–V тисячоліттях в Месопотамії (теперішній Ірак).

Сутність обліку можна пізнати через лінгвістичний аналіз цього слова, розвиток математики, генезис рахівництва, класифікацію об'єктів, структуру системи об'єктів, поле слів та відповідних для них об'єктів, відкриття зв'язків між об'єктами, явищами і процесами та їх об'єднання в ієрархічну структуру.

Історія обліку як певної системи знань, що відтворює взаємодію людей з середовищем, характеризує найважливіші події становлення та динаміки розвитку тих явищ і процесів, які становлять цінність для практичної діяльності людей, набуття ними нових знань про закономірності природи, суспільства та бізнесу.

Облік (у філософському значенні) можна ідентифікувати з вибором кількісної та якісної міри для відображення окремих характеристик об'єктів (кількісного і якісного виміру сторін статистики та динаміки в спостережуваних об'єктах), зокрема маси, енергії, дії, системності, ентропії, обсягу даних і інформації, геометричних даних, обсягу та кількості

предметів, якості продукції, маси грошей, прибутку, інформаційних можливостей чинних систем тощо.

Облік фіксує певну множину структур (різноманіття) предметів, явищ і процесів та зв'язків між ними, що зумовлено такими причинами, як:

- самоорганізація структур на нижчих рівнях ієрархічних систем;
- необхідність розширення різноманітності в інформаційних ресурсах;
- об'єднання двох чи більше споріднених структур інформації;
- поділ структури інформації на дві чи більше частини;
- цілеспрямованість формування структур інформації іншими структурами вищого рівня.

Облік відображає в цифровому вимірі в кожному окремому випадку своє оригінальне (унікальне) поле, аналіз якого дає змогу визначити межі системи та її середовище з метою обміну речовиною, енергією чи інформацією з іншими системами на постійній чи дискретній основі.

Методологія відображення структури об'єктів облікової системи будь-якого походження (природного, суспільного чи мисленнєвого) ґрунтується на трьох взаємопов'язаних елементах реального світу:

- структура, що охоплює матеріальну частину облікової системи, підпорядкованої управлінській системі;
- інформаційне поле, на якому взаємодіють облікова система і середовище;
- контролер (сукупності осіб, зайнятих аналізом облікової інформації та визначенням ефективності рішень управлінського персоналу).

Зазначимо, що поняття структури та контролера для облікового апарату відомі, якщо не повністю, то значною мірою, а поняття інформаційного поля є новим, але необхідним для глибшого розуміння сутності облікової науки. Хоча поняття інформаційного поля в певному сенсі перетинається з поняттям середовища, оскільки інформаційне поле завжди знаходиться в певному середовищі, але ці поняття мають різну сутність.

Середовище – об'єктивна категорія, воно існує незалежно від волі людей, а інформаційне поле формується свідомістю і волею людей та відображає суб'єктивне розуміння працівниками управлінської системи значення інформації для виконання ними своїх функцій.

Інформаційне поле – це лише та частина середовища, що безпосередньо впливає на необхідність отримання даних і перетворення їх на інформацію для контролю фінансової і господарської діяльності підприємства в просторі й часі про динаміку змін в об'єктах спостереження. Інформаційне поле поділяють на ближнє (внутрішнє) і дальнє (зовнішнє), що активно впливає на структуру облікової системи та контролера [14, с. 103–116]. Водночас система обліку визначає міру (параметри системи), тип структури та ієрархію підсистем у загальній системі обліку.

Поле є матерією для творчості в проектуванні системи обліку, а структура облікової системи визначає її окремі підсистеми та інформаційні ресурси для різних ієрархічних рівнів контролера (системи управління). Завдання науковців у галузі облікової науки полягає в тому, щоби проектувати таку структуру облікової системи, яка може задовольнити інформаційні потреби контролера (системи управління) з урахуванням

---

потенціалу ближнього і дальнього інформаційного поля підприємства конкретного виду економічної діяльності (КВЕДу).

У цьому процесі вирішальна роль належить знанням як об'єкту невидимого активу. Фактор знань сприяє створенню та впровадженню інноваційних технологій в економіці підприємств, який використовують як альтернативу застою, коли замість беззмистовних удосконалень «бухгалтерського обліку» зусилля науковців доцільно спрямовувати на кардинальний перегляд змісту структури обліку з урахуванням подальшого розвитку сфери знань з інформатики, менеджменту, технічних, технологічних, психологічних, інтелектуальних та інших проблем бізнесу.

У сфері облікової науки увагу в наш динамічний час необхідно змістити з безплідних досліджень псевдопроблем «бухгалтерського обліку» на нові теми, проблеми, питання, структуру облікової системи, формування інформаційних ресурсів для управління, посилення орієнтації облікової системи на розробку нових підсистем отримання інформації для потреб бізнесу тощо. Потрібна нова теорія облікової науки замість сучасної теорії обліку, яка була розроблена на початку 1930-х років і відображає рівень облікових знань сторічної давності.

У пошуку джерел отримання додаткової вартості вирішальну роль відіграють облікові знання, а не праця чи ресурси, які в сучасній економіці відходять на другий план. Без інновацій, у т. ч. облікових, та без дослідження інформаційного поля не може розвиватися підприємство в постійно змінюваному середовищі.

Знання інформаційного поля дасть змогу проєктувати інтелектуальну облікову систему, яка здатна генерувати інформаційні ресурси як продукт для споживання у системі менеджменту. Створення інформації на основі нової теорії обліку та набутих інформаційних знань стає продуктивною силою для тих, хто їх осмислює та використовує як інструмент для удосконалення процесу контролю за діяльністю підприємства і підвищення ефективності виробництва.

Розуміння та використання інформації залежить від творчих здібностей користувачів. Здібність (креативність) у роботі економістів пов'язана зі створенням нового продукту, знаходженням нетривіальних шляхів поліпшення виробничих процесів, генеруванням нових ідей та нестандартних рішень.

На жаль, у практичній діяльності працівників облікової сфери та управління, як правило, використовують стандартну уніфіковану інформацію, певний набір правил і звичок, послідовності дій, шаблонне мислення та рутину, що обумовлено застарілою методологією збору й обробки даних у системі «бухгалтерського обліку». Надто обмежені фінансові показники цього обліку стали чи не єдиним джерелом офіційної інформації про діяльність бізнесу для переважної більшості працівників апарату управління підприємством. На цьому фоні викликає подив ігнорування ними таких прогресивних інваріантів господарського обліку, як управлінський та стратегічний, які генерують актуальну інформацію для нижчого і вищого рівнів менеджменту.

Пронеобхідність отримання інформації для бізнесу в новій підсистемі управлінського обліку йдеться у багатьох наукових роботах не лише зарубіжних науковців [1; 14; 15; 16; 17; 18], а й українських [2; 3; 4; 5; 6; 7; 8; 9; 10], які наголошують на тому, що дані бухгалтерського обліку не розкривають повною мірою процесів виробництва й збуту, що знижує ефективність впливу менеджерів на формування собівартості та прибутку.

Модель «бухгалтерського обліку» не формує оригінальну інформацію для менеджерів та не дає нові економічні знання для підвищення ефективності бізнес-процесів, а зосереджує увагу на проблемі обробки стандартних даних фінансового характеру й отримання стандартних фінансових звітів про діяльність підприємства за минулий період. Для менеджерів потрібна інформація, яка дає знання про події в реальному часі, про події життєдіяльності підприємства з метою їх контролю: про формування собівартості в структурних підрозділах підприємства відповідно до бізнес-процесів (норми та відхилення від норм), продуктивність праці, отримання сигналів про успіхи чи небезпеку в господарській діяльності, фактори впливу середовища на бізнес, ситуації на ринку з цінами та збутом тощо.

Креативність мислення – це важлива складова корпоративної культури, яка запобігає застою та несприйняття інновацій і полягає не лише в цінностях і процедурах, а й у людях, які використовують результати науково-технічного прогресу та ринкові стратегії у своїй діяльності [3; 17].

Розвитку креативності може сприяти управлінський облік, який визначає порядок збору даних для отримання економічних показників діяльності бізнесу, їх аналізу і прийняття рішень.

У цивілізованих суспільствах, де цінується інформація, облік становить окрему індустрію обробки даних та надання інформаційних послуг про явища і процеси в системах будь-якої складності, які існують у природі, суспільстві та мисленні людей. Так, відповідно до Міжнародної стандартної галузевої класифікації всіх видів економічної діяльності ООН, виокремлено інформаційний сектор економіки, який охоплює галузі, де переважає обробка та розподіл інформації, а також реалізується ідея щодо використання кожною галуззю економіки наявної інформації та інформаційних технологій для внутрішньої реорганізації й підвищення своєї продуктивності.

Завдання інформаційного сектору полягає в тому, щоб зміни в економіці зразу були зрозумілими і звичними для спрощення характеру обстежень, за допомогою яких виявляються нові явища та збираються дані для аналізу змін [11, с. 185–186].

Інформаційний сектор економіки безпосередньо пов'язаний з інформаційним полем бізнесу, яке може бути пізнаним лише через взаємодію людей у процесі праці, а основою їхньої взаємодії є інформація і комунікаційні зв'язки між ними.

Особливе місце в інформаційній економіці належить системі обліку як одному з найважливіших генераторів інформаційних ресурсів для системи управління економічною сферою України. Оскільки управління завжди відбувається в режимі реального часу, то й інформація для контролю з боку менеджерів за роботою виконавців має також надходити в реальному часі. «Бухгалтерський облік» не пристосований до вимог менеджерів щодо отримання ними такої інформації, тому функцію генерування інформації для менеджерів операційного рівня бере на себе управлінський облік. Інша справа, що у 80% українських підприємств такий облік відсутній з різних причин, насамперед через небажання керівників кардинально змінити традиційний порядок збору й обробки даних, отримання та раціонального розподілу інформаційного продукту між усіма учасниками виробничого процесу, що вимагає не лише значних витрат грошей і часу, а й інтелектуальних зусиль та креативності економістів.

Інформація управлінського обліку має супроводжувати процеси логістики, виробництва, збуту, інноваційної та інвестиційної діяльності. Настав час поглибити й упорядкувати роботу інформаційного сектору на кожному підприємстві, що неможливо здійснити без вивчення свого інформаційного поля і впровадження у практику управлінського і стратегічного обліку.

Зазначимо, що такі нові види обліку вимагають глибоких наукових досліджень, тим більше, коли дисертації з досліджень і розробок у галузі суспільних і гуманітарних наук (фундаментальних і прикладних) охоплюють цю сферу інноваційної економіки [11, с. 261].

Розробка нової підсистеми обліку можлива за умови уявлення користувача про ту інформацію, яка дає можливість усунути ентропію (невизначеність) характеристик певної ситуації у роботі.

Перехід від інформації про минуле до інформації про майбутнє вимагає творчого процесу пошуку фактів та їх трансформації в інформацію. Різкий перехід до інформації про майбутнє може відбуватися й без додаткового отримання інформації про минуле, або отримання великого обсягу інформації про минуле, не отримавши з неї інформації про майбутнє, тому лише організація системи обліку з трьох підсистем (минуле, сучасне, майбутнє), може задовольнити систему управління як контролера подій.

Потенційно корисну інформацію про діяльність підприємства з урахуванням стріли часу можна отримати лише після досконалого вивчення його інформаційного поля (рис. 1).



Рис. 1. Взаємозв'язок інформаційного поля і системи управління підприємства  
Джерело: розроблено авторами.



Дослідження потенціалу інформаційного поля та розробка нових підсистем обліку для різних ієрархічних рівнів управління сприяє усуненню асиметрії в отриманні інформації для контролю діяльності персоналу підприємства та отримання значного синергетичного ефекту за рахунок поліпшення організації праці у технології виробництва і збуту. «Синергетичний ефект буде, якщо всі елементи і частини підприємства орієнтовані на одну загальну мету. Якщо ж вони прагнуть до досягнення приватних цілей, не пов'язаних із загальною метою організації, стратегічного ефекту не станеться» [12, с. 128].

Мета управлінської системи – отримання повного обсягу інформації для контролю роботи виконавців, а системи обліку – отримання такого обсягу й різноманіття інформаційного продукту на основі певної множини облікових підсистем, орієнтованих на збір та обробку фактів господарської та фінансової діяльності, які повною мірою задовольняють потреби операційного, тактичного і стратегічного рівнів системи управління підприємства.

Під час розробки підсистем обліку необхідно враховувати внутрішні зв'язки між її елементами, які притаманні кожному блоку (рис. 1), та аналізувати окремо їхній вплив на облікову систему, на що звернули увагу дослідники ще на початку 2000-х років (Швебс Г. І., Шевчук А. В., Басина Г. І. та ін.).

Так, поле охоплює певну частину ближнього і дальнього середовищ, структуру та контролера (рис. 2а), інтуїція розробника облікової системи – базується на раціональному та емоційному мисленні з пошуку інформації для управління (рис. 2б), тип облікової системи – методи вимірювання фактів господарської діяльності та місце підсистеми обліку в управлінській ієрархії (рис. 2в).

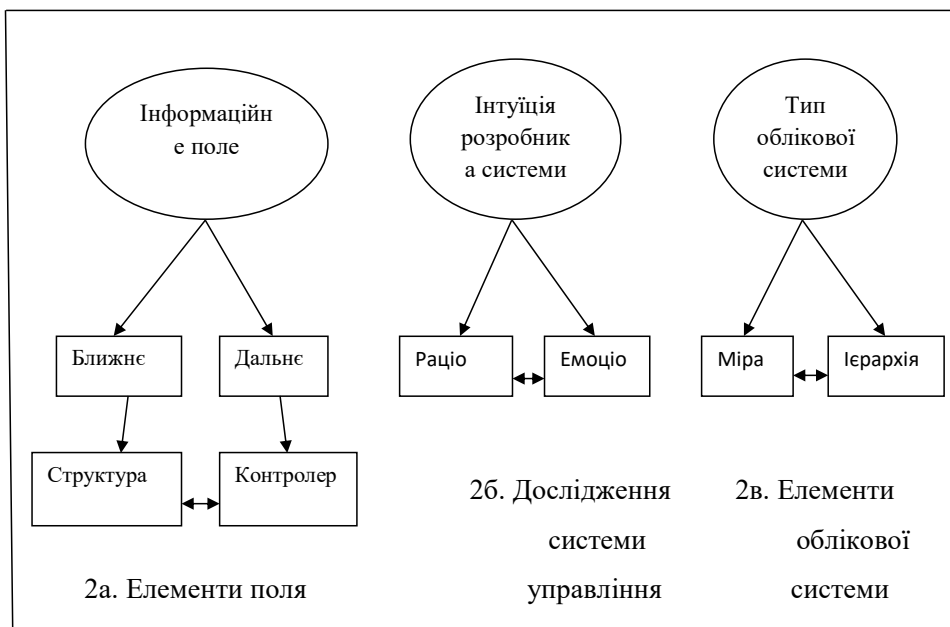


Рис. 2. Складові облікової системи

Джерело: розроблено авторами.

Центральне місце у системі обліку посідає збір фактів і формування на їхній основі інформаційних ресурсів для менеджерів різних рівнів управління, що вимагає попереднього вивчення запитів на необхідну інформацію, терміни її подачі, форми звітів та інші важливі повідомлення. Інформація управлінського обліку повинна мати адресну спрямованість.

З огляду на це розробник системи обліку разом з менеджерами визначає список необхідних показників для контролю роботи виконавців. Основна роль у цьому процесі належить контролеру (конкретному менеджеру, який знає, яка інформація йому потрібна, формулює завдання для облікової служби, а працівники облікової служби – визначають методи збору фактів та їх обробки, способи отримання внутрішньої і зовнішньої інформації та процедури подачі інформації адресату). Між контролером і службою обліку існує тісна взаємодія з приводу формування та використання інформаційних ресурсів (рис. 3).

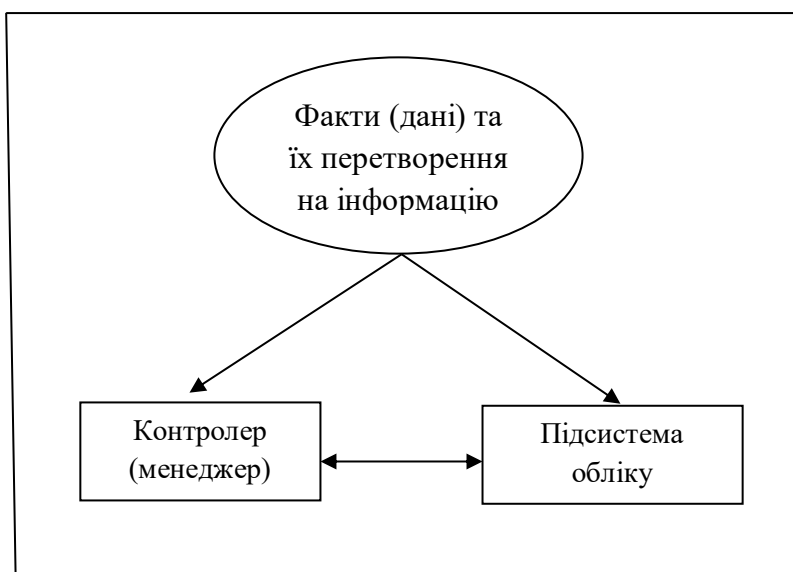


Рис. 3. Взаємодія контролера з підсистемою обліку

Джерело: розроблено авторами.

Збір фактів для отримання інформації про бізнес-процеси вимагає від фахівців економічного профілю інженерних і технологічних знань, тому під час розробки моделі управлінського обліку потрібно особливу увагу звернути на підготовку кадрів належної кваліфікації або залучити до цього науковців на основі договорів про науково-технічну діяльність.

У такому разі враховується принцип, відповідно до якого контролер здійснює функцію управління на основі інформації, а підсистема управлінського обліку – функцію пам'яті (отримання інформації, необхідної менеджеру в потрібний час). З цього приводу І. Нонака зазначав [18], що є три способи отримання інформації – індуктивний (від нижчого до вищого рівня), дедуктивний (від вищого рівня до нижчого)

та компромісний, коли під час отримання інформації враховують особливу роль часу (своєчасність інформації важливіша за точність).

І. Нонака також є автором креативної теорії обліку, згідно з якою суспільство, яке активно використовує інформацію, набуває нових знань, а більшість аспектів економіки змінюється в сторону креативності й оригінальності. Інформація підвищує рівень формування знань і компетенцій персоналу підприємства.

Місце будь-якої підсистеми у загальній системі обліку визначається такими параметрами, як ієрархія та координати в системі управління.

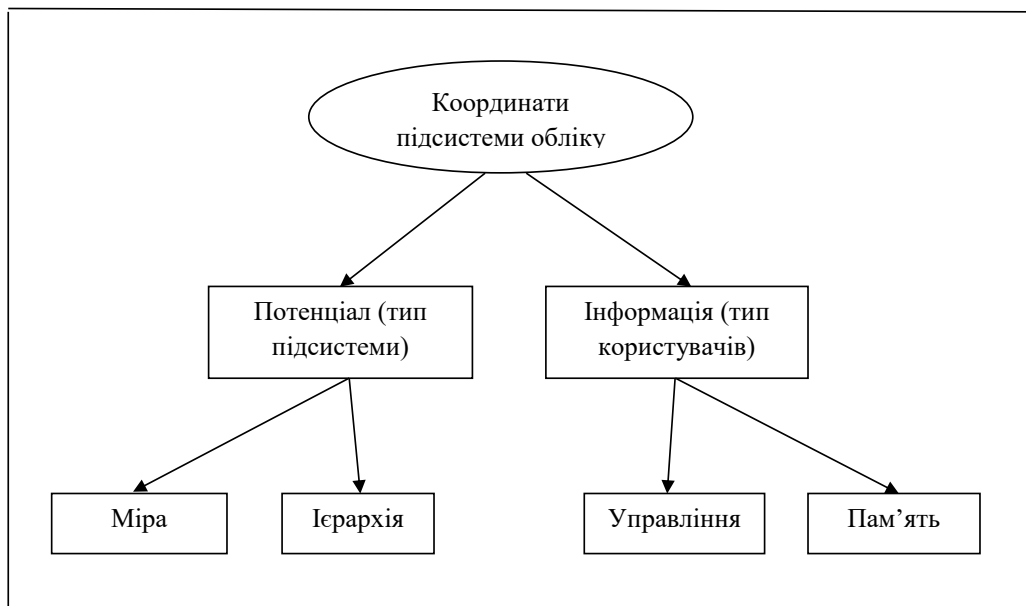


Рис. 4. Координація і ієрархія елементів управління та обліку

Джерело: розроблено авторами.

Мета системи обліку полягає у розширенні обсягу та різноманіття інформації за рахунок розробки певної множини типів облікових підсистем, орієнтованих на збір та обробку даних й отримання повідомлень для операційного, тактичного та стратегічного рівня менеджменту підприємства. Ця синергетична модель обліку є за своєю сутністю кібернетичною, яка становить альтернативу традиційній системі управління, що ґрунтується на принципі жорсткого впливу на тих, хто підлягає управлінню.

Синергетика розвивається з незвичайних ідей та уявлень про середовище – розуміння тенденцій саморозвитку систем та можливості узгодження самокерованого розвитку з керованим; для складних систем існує множина альтернативних шляхів розвитку, а на ранніх стадіях у точках біфуркації виявляє себе якась зумовленість розгортання процесів; справжній стан системи визначається не лише її минулим, а й майбутнім, відповідно до прийдешнього порядку; відкриває нові принципи «збирання» складного еволюційного цілого з частин, показує можливість розвитку складних структур з простих; дає можливість оперувати складними системами і

вказує як оперативно управляти ними; визначає закономірності перебігу нелінійних процесів [13, с. 57].

Синергетична модель обліку виникла як система отримання інформації для попередження загроз з боку зовнішнього і внутрішнього середовищ, а її сутність – в управлінні бізнес-процесами в реальному часі. В синергетичній моделі обліку важливу роль відіграє управлінський облік, принципова схема якого наведена на рис. 5.

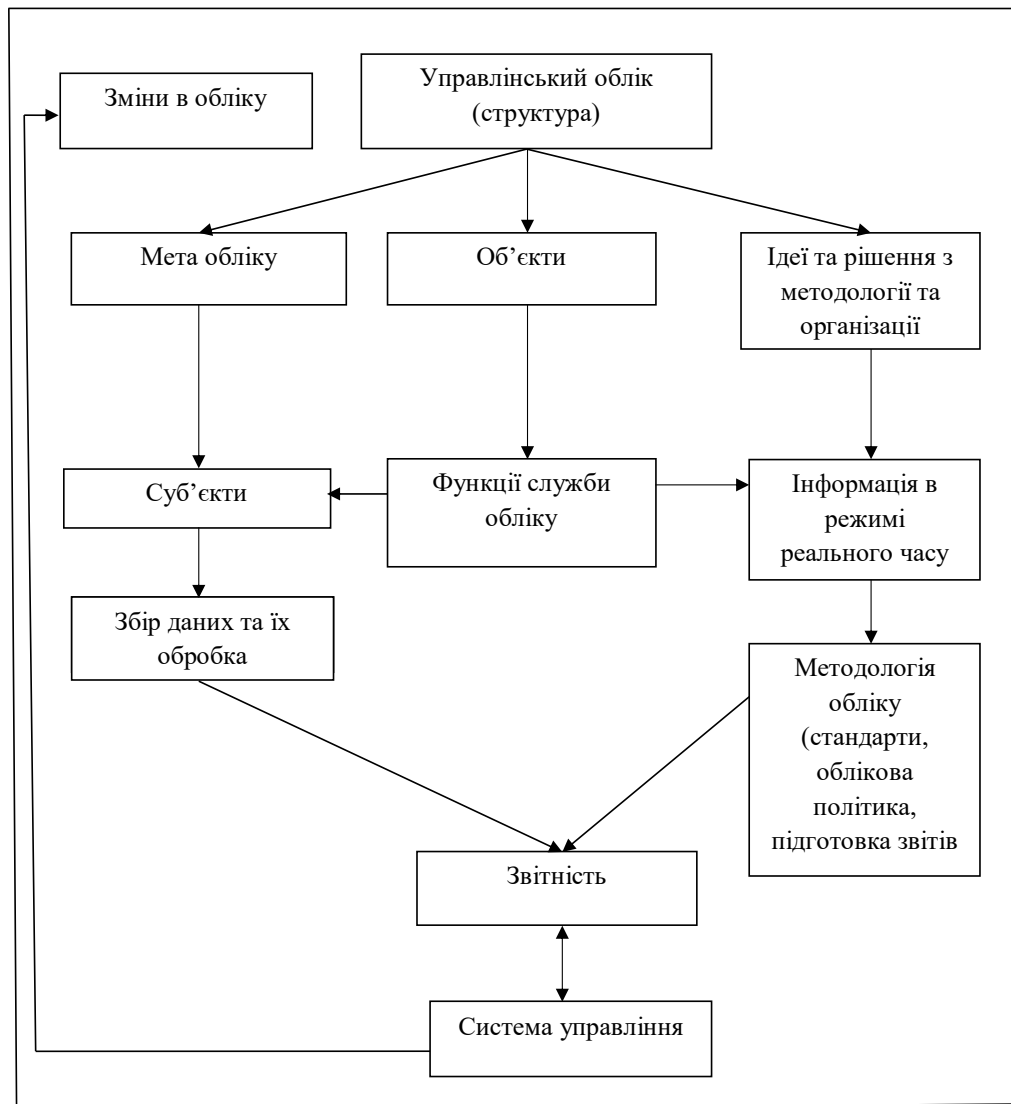


Рис. 5. Модель підсистеми управлінського обліку

Джерело: розроблено авторами.

Управлінський облік докорінно відрізняється від фінансового, оскільки його функції розширюються внаслідок формування не стільки економічної, скільки інформації

про використання трудових, технічних, технологічних, енергетичних, інформаційних, логістичних, ринкових та інших ресурсів у розрізі структурних підрозділів і бізнес-процесів. Управлінський облік орієнтується на запити менеджерів операційного рівня, тому інформацію про певні явища і процеси подають для них у режимі реального часу (іноді через хвилини після події), а його інформація стосується переважно витрачання ресурсів у фізичному вимірі за нормами та відхиленнями від норм.

Ознакою ефективності управлінського обліку в умовах інформаційної економіки (цифрової) стає отримання додаткової вартості у процесі виробництва відомих та нових товарів і послуг, коли застосування інформаційно-комунікаційних технологій приводить до зростання прибутку, продуктивності праці чи інших техніко-економічних і соціальних ефектів.

Концептуальна основа формування вимог до показників оцінки діяльності агентів управлінського обліку включає:

- мету (набір показників, які є основними для оцінки агентів (керівників бізнес-процесів);
- вектор розвитку (показники економічного, соціального, екологічного, енергетичного розвитку в динаміці за сферами відповідальності окремих осіб);
- індикативні показники (в цифровому вираженні, прості, зрозумілі, спів ставні, структуровані тощо);
- об'єкти (доступність, відкритість, характеристика об'єктів і процесів, які концептуально обґрунтовані);
- доцільність (обмеженість кола такими показниками, що дають змогу менеджерам впливати на бізнес-процеси).

Концептуальна основа управлінського обліку передбачає визначення рівня відповідальності за розробку і впровадження цієї підсистеми обліку в експлуатацію. У цьому процесі зростає роль керівника і менеджерів за якість обліку, який призначений для обслуговування системи управління в необхідній для них інформації. На етапі розробки і впровадження управлінського обліку основну роль відіграють працівники системи менеджменту, а в процесі її експлуатації – працівники інформаційної служби.

З метою посилення мотивації працівників управлінської сфери до розробки моделі управлінського обліку, доцільно розробити модель відповідальності та заохочення всіх причетних до цієї роботи.

Управлінський облік, як автономна оригінальна інформаційна підсистема для менеджерів операційного рівня управління, може упоратися з генеруванням інформації лише за умови її виділення в окремий відділ чи сектор інформаційної служби підприємства, який доцільно підпорядкувати головному економісту чи заступнику директора, але тільки не головному бухгалтеру. Такий тип обліку має мало спільного з «бухгалтерським», він відстежує лише техніко-економічний стан виробництва, а не фінансовий, тому віддавати його ведення бухгалтерам рівнозначне дати змогу «загубити справу».

Упровадження управлінського обліку на підприємстві – доволі тривалий і трудомісткий процес, який може бути успішним за таких умов:

---

- визначення терміну розробки моделі обліку та її впровадження у практику (2-3 роки на розробку принципів, логіки, механізму управління, поступового навчання персоналу та набуття досвіду);

- створення команди розробників та контроль з боку лідера за виконання робіт у визначений термін;

- залучення до роботи менеджерів та фахівців інформаційної сфери до розробки моделі обліку;

- передачі повноважень з розробки моделі на нижчий рівень управління, для якого призначена інформація управлінського обліку;

- розробки системи мотивації менеджерів у визначенні завдань щодо отримання ними облікової інформації;

- координації зусиль менеджерів з досягнення поставленої мети – створення оригінальної системи обліку;

- підкріплення кожного завдання планом і графіком виконання, ресурсами та правами і обов'язками виконавців робіт;

- дотримання принципу заінтересованості менеджера в інформації (чим більший інтерес менеджера до інформації, необхідної для роботи, тим важливіший для нього канал зворотного зв'язку для коригування своєї роботи);

- запобігання надмірної уваги до принципів та методик, технічних деталей і жаргону (все зводити до простого і до мінімуму);

- розробки моделі обліку, яка формально передбачає навчання з управлінського обліку всіма менеджерами та обліковим апаратом;

- досягнення розуміння ролі підсистеми обліку, що дає змогу менеджерам формулювати завдання з отримання інформації.

На етапі розробки моделі обліку бажано вивчити досвід інших підприємств; щодо розробки системи винагороди за результатами впровадження управлінського обліку та визнання досягнень розробників.

Інформація управлінського обліку стає джерелом цінної інформації, споживання якої, як очікується, викличе у користувачів певну психологічну реакцію і поведінку. Отримана менеджером інформація стає стимулом до роздумів, які викликають у нього реакцію (поведінку) на певні ситуації у господарській діяльності та бажання швидшого коригування дій виконавців.

Своєчасність та обґрунтування ухвалення управлінських рішень у відповідь на отриману інформацію – це те, що актуалізує значення і необхідність управлінського обліку в системі менеджменту кожного підприємства.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Прискорення темпів впровадження управлінського обліку в практику підприємств залежить від таких основних факторів:

- розробки наукової теорії, позбавленої тієї схоластики, якою наповнена маса літератури, створеної бухгалтерами без глибокого теоретичного осмислення;

- залучення до вирішення облікових проблем менеджерів, які розуміють, якої інформації для контролю вони потребують, а обліковий апарат мусить генерувати інформацію в режимі реального часу на їх запит;

- розробки моделі управлінського обліку на кожному підприємстві, яка має враховувати особливості його інформаційного поля, оскільки воно унікальне й неповторне. Так, у підприємств автомобільного, залізничного, морського, повітряного чи трубопровідного транспорту воно відрізняється від підприємств рибної, цукрової чи пивоварної або інших галузей економіки;

- підготовки фахівців для такого типу обліку, яка має враховувати інший набір дисциплін порівняно з фахівцями з фінансового обліку, орієнтуючись на отримання інформації з техніко-економічних показників роботи підприємств і технології виготовлення продукції.

### **Література.**

1. Друкер П. Виклики для менеджменту ХХІ століття. КМ-Букс, 2020. 240 с.
2. Башнянин Г. І. Метрологічні економічні системи: вступ у загальну теорію і методологію формування економічних параметрів. Львів : Новий світ, 2005. 1083 с.
3. Бруханський Р. Ф. Зміна управлінських як фактор розвитку бухгалтерського обліку. *Облік і фінанси*. 2014. № 3 (65). С. 15–20.
4. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні : моногр. Київ : ЦУЛ, 2007. 522 с.
5. Жук В. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки : моногр. Київ : ННЦІАЕ, 2009. 648 с.
6. Куцик П. О. Концепція уніфікованої системи обліку і звітності в корпоративному управлінні : моногр. Львів : ЛТЕУ, 2017. 408 с.
7. Нападівська Л. В. Базові принципи управлінського обліку. *Актуальні проблеми економіки*. 2013. № 1. С. 173–181.
8. Пушкар М. С., Чумаченко М. Г. Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація : моногр. Тернопіль : Карт-бланш, 2011. 336 с.
9. Пушкар М. С., Пушкар М. Р. Інформаційні ресурси для бізнесу: формування та використання. Тернопіль : Карт-бланш, 2021. 208 с.
10. Семанюк В. З. Інформаційна теорія обліку в постіндустріальному суспільстві : моногр. Тернопіль : ТНЕУ, 2018. 392 с.
11. Міжнародна стандартна галузева класифікація всіх видів економічної діяльності. Четвертий переглянутий варіант. Організація Об'єднаних Націй. Нью-Йорк, 2009.
12. Окорський В. П., Валюх А. М. *Креативний менеджмент* : підруч. Рівне : НУВГП, 2017. 344 с.
13. Матвієнко В. Я. Прогностика. Київ : Українські пропілеї, 2000. 520 с.
14. Beer S. (1972) Brain of the Firm: The Managerial Cybernetics of Organization. London : Allen Lane. 319 p.
15. Edvinsson L. (2002). Corporate Longitude. Navigation in an Economics Based on Knowledge. Financial Times Management. 256 p.
16. Emerson H. (1913). The Twelve Principles of Efficiency Kindle. Edition by Format : Kindle Edition. 421 p.
17. Ansoff H. I. (1979). Strategic Management. New York: John Wiley & Sons. 236 p.

- 
18. Ikudziro N. (1991). *Managing Organizational Knowledge Creation*. Sage Publications. 344 p.

### **References.**

1. Druker, P. (2020). *Vyklyky dlia menedzhmentu XXI stolittia [Challenges for the management of the 21st century]*. KM-Buks. 240 p. [in Ukrainian].
2. Bashnianyn, H. I. (2005). *Metrolohichni ekonomichni systemy: vstup u zahalnu teoriuu i metodolohiiu formuvannia ekonomichnykh parametriv [Metrological economic systems: an introduction to the general theory and methodology of the formation of economic parameters]*. Lviv: Novyi svit - New world. 1083 p. [in Ukrainian].
3. Brukhanskyi, R. F. (2014). *Zmina upravlinskykh yak faktor rozvytku bukhholderskoho obliku [The change of management as a factor in the development of accounting]*. *Oblik i finansy - Accounting and finance*. 2014. № 3 (65). P. 15-20. [in Ukrainian].
4. Holov, S. F. (2007). *Bukhhalterskyi oblik v Ukraini [Accounting in Ukraine]: monohr.* K.: TsUL. 522 p. [in Ukrainian].
5. Zhuk, V. M. (2009). *Kontseptsiiia rozvytku bukhholderskoho obliku v aharnomu sektori ekonomiky [The concept of accounting development in the agricultural sector of the economy]: monohr.* K.: NNTsIAE. 648 p. [in Ukrainian].
6. Kutsyk, P. O. (2017). *Kontseptsiiia unifikovanoi systemy obliku i zvitnosti v korporatyvnomu upravlinni [The concept of a unified system of accounting and reporting in corporate management]: monohr.* Lviv: LTEU. 408 p. [in Ukrainian].
7. Napadovska, L. V. (2013). *Bazovi pryntsyipy upravlinskoho obliku [Basic principles of management accounting]*. *Aktualni problemy ekonomiky - Actual problems of the economy*, 1, 173-181. [in Ukrainian].
8. Pushkar M. S., Chumachenko, M. H. (2011). *Idealna systema obliku6 kontseptsiiia, arkhitektura, informatsiia [Ideal accounting system concept, architecture, information]: monohr.* Ternopil: Kart-blansh. 336 p. [in Ukrainian].
9. Pushkar M. S., Pushkar M. R. (2021). *Informatsiini resursy dlia biznesu: formuvannia ta vykorystannia [Information resources for business: formation and use]*. Ternopil: Kart-blansh. 208 p. [in Ukrainian].
10. Semaniuk V. Z. *Informatsiina teoriia obliku v postindustrialnomu suspilstvi [Information theory of accounting in post-industrial society]: monohr.* Ternopil: TNEU, 2018. 392 p. [in Ukrainian].
11. *Mizhnarodna standartna haluzeva klasyfikatsiia vsikh vydiv ekonomichnoi diialnosti. Chetvertyi perehlianyty variant. Orhanizatsiia Obiednanykh Natsii [International standard industry classification of all types of economic activity. The fourth revised option. United Nations]*. New York, 2009. [in Ukrainian].
12. Okorskyi V. P., Valiukh A. M. *Kreatyvnyi menedzhment [Creative management ]: pidruchnyk.* Rivne: NUVHP, 2017. 344 p. [in Ukrainian].
13. Matviienko, V. Ia. (2000). *Prohnostyka [Prognosis]*. K.: Ukrainski propilei - Ukrainian propylaea. 520 p. [in Ukrainian].
14. Beer, S. (1972) *Brain of the Firm: The Managerial Cybernetics of Organization*, London: Allen Lane. 319 p. [in English].



15. Edvinsson, L. (2002) Corporate Longitude. Navigation in an Economics Based on Knowledge. Financial Times Management. 256 p. [in English].
16. Emerson, H. (1913) The Twelve Principles of Efficiency Kindle. Edition by Format: Kindle Edition. 421 p. [in English].
17. Ansoff, H. I. (1979) Strategic Management. New York: John Wiley & Sons. 236 p. [in English].
18. Ikudziro, N. (1991) Managing Organizational Knowledge Creation. Sage Publications. 344 p. [in English].

Статтю отримано 08 лютого 2024 р.

Article received February 8, 2024.