МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кваліфікаційна наукова праця
на правах рукопису

ЦИМБАЛЮК НАЗАРІЙ ОЛЕКСАНДРОВИЧ

УДК 657.1-048.42:338.24:334.73(043.3)

ДИСЕРТАЦІЯ

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В КОРПОРАТИВНИХ ПІДПРИЄМНИЦЬКИХ СТРУКТУРАХ

071 Облік і оподаткування
07 Управління та адміністрування

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора філософії

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело.
_____ Н.О. Цимбалюк

Науковий керівник:
Здирко Наталія Григорівна,
доктор економічних наук,
професор

Вінниця – 2026

АНОТАЦІЯ

Цимбалюк Н.О. Організація і методика управлінського обліку в корпоративних підприємницьких структурах. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття ступеня доктора філософії за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування». Вінницький національний аграрний університет, Вінниця, 2026.

Дисертація є завершеним самостійним науковим дослідженням, присвяченим поглибленню теоретичних засад та розробленню організаційно-методичних положень і практичних рекомендацій щодо удосконалення управлінського обліку в корпоративних підприємницьких структурах. Актуальність теми дослідження зумовлена ускладненням організаційної побудови корпоративних підприємницьких структур, функціонуванням у їх складі відокремлених бізнес-одиниць, різноманітністю видів діяльності, багаторівневістю управління та необхідністю координації внутрішньокорпоративної взаємодії. За таких умов традиційна орієнтація управлінського обліку переважно на формування інформації про витрати, калькулювання собівартості та підготовку окремих форм внутрішньої звітності не повною мірою відповідає сучасним інформаційним потребам корпоративного менеджменту.

Для корпоративних підприємницьких структур особливої ваги набуває необхідність одночасного забезпечення локальних і корпоративних інформаційних потреб. На рівні бізнес-одиниць управлінський облік має формувати деталізовану інформацію для оперативного управління бізнес-процесами, витратами, доходами та результатами діяльності, а на корпоративному рівні – забезпечувати зіставність, узгодженість та можливість узагальнення інформації для контролю, аналізу й прийняття тактичних і стратегічних рішень. Разом із тим, на практиці формування управлінської інформації характеризується фрагментарністю інформаційних систем,

неоднорідністю внутрішніх правил і процедур, відмінностями у підходах до класифікації та деталізації показників, недостатньою узгодженістю інформаційних потоків між управляючою компанією та бізнес-одиницями, значною залежністю від ручної обробки даних, недостатнім використанням нефінансових показників і відсутністю єдиних вимог до внутрішньої управлінської звітності. Це ускладнює порівняння результатів діяльності бізнес-одиниць, узагальнення інформації, контроль відхилень та своєчасне інформаційне забезпечення менеджменту.

Метою дисертаційної роботи є обґрунтування теоретичних положень та розроблення організаційно-методичних рекомендацій щодо удосконалення управлінського обліку в корпоративних підприємницьких структурах з урахуванням багаторівневості управління, особливостей функціонування бізнес-одиниць, характеру їх діяльності, внутрішньокорпоративної взаємодії та інформаційних потреб менеджменту.

Набули подальшого розвитку теоретичні положення щодо сутності управлінського обліку корпоративних підприємницьких структур. Доведено, що в умовах багаторівневого корпоративного управління його зміст не може обмежуватися лише обліком витрат, калькулюванням собівартості чи підготовкою внутрішньої звітності. Управлінський облік запропоновано розглядати як адаптивну багаторівневу інформаційно-аналітичну систему, що забезпечує формування, перетворення, узгодження та використання фінансової і нефінансової, внутрішньої і зовнішньої, фактичної, планової та прогнозної інформації між локальним і корпоративним рівнями для підтримки оперативних, тактичних і стратегічних управлінських рішень. Такий підхід дозволяє розглядати управлінський облік як інформаційну основу корпоративного управління, що забезпечує взаємозв’язок між бізнес-одиницями та корпоративним центром, зіставність і аналітичність інформації, можливість її узагальнення на корпоративному рівні та деталізації відповідно до потреб окремої бізнес-одиниці.

Удосконалено систематизацію об’єктів управлінського обліку корпоративних підприємницьких структур на основі ієрархічно-процесного

підходу. На корпоративному рівні базовим об’єктом визначено бізнес-одиницю, результати діяльності якої є предметом планування, контролю, аналізу, оцінювання та узагальнення. На локальному рівні виділено бізнес-процеси, центри відповідальності, господарські операції та об’єкти калькулювання. Окрему групу становлять об’єкти міжрівневої аналітики, до яких віднесено наскрізні економічні та специфічні корпоративні об’єкти. Запропонована систематизація створює логічний інформаційний зв’язок від окремої господарської операції та бізнес-процесу до результатів бізнес-одиниці й узагальнених корпоративних показників, забезпечує послідовне накопичення та узагальнення інформації і можливість її зворотної деталізації для потреб аналізу, контролю та прийняття управлінських рішень.

Набули подальшого розвитку теоретичні положення щодо принципів організації управлінського обліку корпоративних підприємницьких структур. Обґрунтовано принцип контрольованої автономії бізнес-одиниць, необхідність якого зумовлена суперечністю між потребою корпоративного центру у стандартизації та порівнянності інформації і потребою бізнес-одиниць у збереженні гнучкості управлінських та облікових процедур. Принцип контрольованої автономії передбачає поєднання обов’язкових корпоративних методичних вимог із правом бізнес-одиниць адаптувати окремі облікові процедури до організаційно-технологічних особливостей своєї діяльності за умови збереження єдиного економічного змісту ключових показників, їх порівнянності та можливості узагальнення. Це забезпечує баланс між корпоративною регламентацією та локальною гнучкістю управлінського обліку.

Удосконалено організаційні засади управлінського обліку шляхом визначення передумов формування єдиного інтегрованого інформаційного простору корпоративних підприємницьких структур. Встановлено, що фрагментарність інформаційних систем, використання різних форматів даних, класифікаторів і внутрішніх процедур ускладнюють автоматизоване узагальнення управлінської інформації та збільшують обсяг ручної роботи. У зв’язку з цим обґрунтовано необхідність узгодження корпоративних

інформаційних систем, впорядкування інформаційних потоків та встановлення єдиних вимог до формування, передачі й використання управлінських даних. Формування інтегрованого інформаційного простору створює можливості для автоматизованого обміну інформацією між рівнями управління, її своєчасного узагальнення й контролю, зменшення дублювання та подолання інформаційної незіставності.

Окрему увагу в роботі приділено трансакційним витратам як специфічному об’єкту управлінського обліку корпоративних підприємницьких структур. Встановлено, що на практиці такі витрати часто не виділяються окремо та розосереджуються у складі інших витрат, що ускладнює оцінку вартості зовнішньої та внутрішньокорпоративної взаємодії. Удосконалено підходи до аналітичного обліку трансакційних витрат шляхом їх ідентифікації та групування за середовищем виникнення, етапом трансакції, бізнес-процесом і центром відповідальності. Запропонований підхід дозволяє встановлювати величину, місце та причини виникнення таких витрат, визначати відповідальні центри та оцінювати витратомісткість окремих взаємодій. Особливе значення це має для аналізу зв’язків між управляючою компанією та бізнес-одиницями, а також між окремими бізнес-одиницями.

Набули подальшого розвитку підходи до оцінювання внутрішньої управлінської звітності корпоративних підприємницьких структур. Систематизовано ключові інформаційні проблеми її формування: фрагментарність джерел і даних, значну залежність від ручної обробки, недостатнє представлення нефінансових показників та інформаційну асиметрію між корпоративним і локальним рівнями управління. Встановлено, що зазначені проблеми мають взаємопов’язаний характер і безпосередньо впливають на своєчасність, повноту та аналітичну цінність управлінської інформації. Їх систематизація дала змогу обґрунтувати напрями удосконалення внутрішньої управлінської звітності, спрямовані на підвищення її аналітичності, зменшення ручної обробки, посилення ролі нефінансових показників та забезпечення узгодженості інформації між рівнями управління.

Важливим організаційним результатом дослідження є удосконалення організаційно-регламентного забезпечення управлінського обліку корпоративних підприємницьких структур. Встановлено, що відсутність єдиного внутрішнього нормативного документа спричиняє фрагментарність організаційних і методичних підходів, неузгодженість правил формування управлінської інформації та ускладнює взаємодію між управляючою компанією і бізнес-одиницями. Для усунення зазначених проблем розроблено Корпоративний стандарт управлінського обліку та внутрішньої управлінської звітності як базовий внутрішній нормативний документ, що встановлює єдині вимоги до організації та методики управлінського обліку, формування інформації і звітності, розподілу функцій і відповідальності, інформаційної взаємодії, оцінювання результативності та цифрового забезпечення.

Удосконалено порядок формування управлінської інформації про витрати корпоративних підприємницьких структур. Обґрунтовано, що традиційне накопичення інформації переважно за статтями витрат і структурними підрозділами не дозволяє достатньо чітко простежити причинно-наслідкові зв’язки їх виникнення, визначити відповідний бізнес-процес, центр відповідальності та кінцевий об’єкт їх віднесення. Запропоновано послідовність формування управлінської інформації про витрати, яка передбачає їх віднесення до бізнес-одиниці, бізнес-процесу, центру відповідальності, статті та об’єкта витрат або калькулювання. Такий порядок забезпечує простежуваність витрат від господарської операції до кінцевого об’єкта, дозволяє визначати причини їх виникнення та відповідальних за їх формування, підвищує аналітичність інформації та створює основу для більш обґрунтованого контролю витрат.

Найбільш вагомим результатом дослідження, що характеризує його наукову новизну, є вперше розроблена дворівнева система внутрішньої управлінської звітності корпоративних підприємницьких структур. Її необхідність зумовлена тим, що застосування єдиного набору звітних форм для всіх бізнес-одиниць не дозволяє враховувати відмінності видів діяльності, бізнес-процесів та локальних інформаційних потреб, тоді як повна

самостійність бізнес-одиниць у формуванні звітності ускладнює отримання зіставної інформації на корпоративному рівні. Запропонована система поєднує уніфіковану корпоративну управлінську звітність із гнучкою локальною звітністю бізнес-одиниць. Корпоративний рівень передбачає єдині вимоги до складу та економічного змісту ключових показників, правил їх формування, періодичності та строків подання. Локальний рівень забезпечує можливість формування додаткових показників та форм звітності, необхідних для оперативного управління конкретною бізнес-одиницею.

Для корпоративного рівня розроблено п’ять базових форм внутрішньої управлінської звітності, які становлять основу Збірника форм корпоративної управлінської звітності та можуть доповнюватися відповідно до інформаційних потреб корпоративного менеджменту. Склад локальної звітності визначається бізнес-одиницями та закріплюється у відповідних локальних Збірниках форм. Дворівнева система дозволяє поєднати уніфікацію та зіставність інформації на корпоративному рівні з необхідною деталізацією і гнучкістю на рівні бізнес-одиниць, забезпечує своєчасне виявлення відхилень, полегшує порівняння результатів їх діяльності та сприяє формуванню релевантної інформації для оперативного, тактичного і стратегічного управління.

Практичне значення одержаних результатів полягає у формуванні комплексу взаємопов’язаних організаційних, методичних та інформаційних рішень, які можуть бути використані при побудові й удосконаленні систем управлінського обліку корпоративних підприємницьких структур.

Ключові слова: управлінський облік, корпоративні підприємницькі структури, агрохолдинги, бізнес-одиниці, бізнес-процеси, центри відповідальності, інформаційне забезпечення управління, трансакційні витрати, управлінська звітність, корпоративний стандарт, цифровізація управлінського обліку.

ANNOTATION

Tsymbaliuk N. O. Organization and Methodology of Management Accounting in Corporate Business Structures. – Qualifying scientific work presented as a manuscript.

Dissertation submitted for the degree of Doctor of Philosophy in specialty 071 Accounting and Taxation. – Vinnytsia National Agrarian University, Vinnytsia, 2026.

The dissertation is a completed independent scholarly study devoted to the advancement of the theoretical foundations and the development of organizational and methodological provisions and practical recommendations for improving management accounting in corporate business structures.

The relevance of the research topic is determined by the increasing complexity of the organizational structure of corporate business entities, the operation of separate business units within them, the diversity of activities, the multilevel nature of management, and the need to coordinate intra-corporate interaction. Under such conditions, the traditional focus of management accounting mainly on generating cost information, product costing, and preparing individual forms of internal reporting does not fully meet the current information needs of corporate management.

For corporate business structures, the need to simultaneously meet both local and corporate information needs becomes particularly important. At the business-unit level, management accounting should generate detailed information for the operational management of business processes, costs, and performance results, while at the corporate level it should ensure the comparability, consistency, and aggregation of information for control, analysis, and tactical and strategic decision-making.

At the same time, in practice, the generation of management information is characterized by fragmented information systems, heterogeneous internal rules and procedures, differences in approaches to the classification and detailing of

indicators, insufficient coordination of information flows between the management company and business units, a significant dependence on manual data processing, insufficient use of non-financial indicators, and the absence of unified requirements for internal management reporting. This complicates the comparison of business-unit performance, information aggregation, deviation control, and the timely provision of information to management.

The purpose of the dissertation is to substantiate theoretical provisions and develop organizational and methodological recommendations for improving management accounting in corporate business structures, taking into account the multilevel nature of management, the specific features of business-unit operations, the process-oriented nature of their activities, intra-corporate interaction, and the information needs of management.

The theoretical provisions concerning the essence of management accounting in corporate business structures have been further developed. It has been substantiated that, under multilevel corporate management, its content cannot be limited solely to cost accounting, product costing, or the preparation of internal reports. Management accounting is proposed to be regarded as an adaptive multilevel information and analytical system that ensures the generation, transformation, coordination, and use of financial and non-financial, internal and external, actual, planned, and forecast information between the local and corporate levels in support of operational, tactical, and strategic management decisions. This approach makes it possible to consider management accounting as the information basis of corporate management, ensuring interconnection between business units and the corporate center, comparability and analytical usefulness of information, the possibility of its aggregation at the corporate level, and its detailing according to the needs of individual business units.

The systematization of management accounting objects in corporate business structures has been improved on the basis of a hierarchical-process approach. At the corporate level, the business unit is defined as the basic object whose performance is subject to planning, control, analysis, evaluation, and aggregation. At the local

level, business processes, responsibility centers, business transactions, and costing objects are distinguished. A separate group comprises interlevel analytical objects, which include cross-cutting economic and specific corporate objects. The proposed systematization creates a logical information link from individual business transactions and business processes to the results of a business unit and aggregated corporate indicators, ensures the consistent accumulation and aggregation of information, and enables its reverse detailing for the purposes of analysis, control, and managerial decision-making.

The theoretical provisions concerning the principles of organizing management accounting in corporate business structures have been further developed. The principle of controlled autonomy of business units has been substantiated, the need for which arises from the contradiction between the corporate center's demand for standardization and information comparability and the business units' need to preserve the flexibility of management and accounting procedures. The principle of controlled autonomy provides for a combination of mandatory corporate methodological requirements with the right of business units to adapt individual accounting procedures to the organizational and technological characteristics of their activities, provided that the unified economic content of key indicators, their comparability, and the possibility of aggregation are preserved. This ensures a balance between corporate regulation and local flexibility in management accounting.

The organizational foundations of management accounting have been improved by defining the prerequisites for the formation of a single integrated information environment within corporate business structures. It has been established that the fragmentation of information systems, the use of different data formats, classifiers, and internal procedures complicate the automated aggregation of management information and increase the volume of manual work. In this regard, the need to coordinate corporate information systems, streamline information flows, and establish unified requirements for the generation, transfer, and use of management data has been substantiated. The formation of an integrated information

environment creates opportunities for automated information exchange between management levels, its timely aggregation and control, the reduction of data duplication, and the elimination of information incomparability.

Particular attention in the dissertation is paid to transaction costs as a specific object of management accounting in corporate business structures. It has been established that, in practice, such costs are often not identified separately and are dispersed among other types of costs, which complicates the assessment of the cost intensity of external and intra-corporate interaction.

Approaches to the analytical accounting of transaction costs have been improved through their identification and grouping by the environment in which they arise, the stage of the transaction, the business process, and the responsibility center. The proposed approach makes it possible to determine the amount, place, and causes of such costs, identify the responsible centers, and assess the cost intensity of individual interactions. This is particularly important for analyzing relationships between the management company and business units, as well as among individual business units.

Approaches to evaluating internal management reporting in corporate business structures have been further developed. The key information-related problems of its formation have been systematized, including fragmented sources and data, a significant dependence on manual processing, insufficient representation of non-financial indicators, and information asymmetry between the corporate and local levels of management. It has been established that these problems are interrelated and directly affect the timeliness, completeness, and analytical value of management information. Their systematization made it possible to substantiate directions for improving internal management reporting aimed at enhancing its analytical value, reducing manual processing, strengthening the role of non-financial indicators, and ensuring information consistency across management levels.

An important organizational result of the research is the improvement of the organizational and regulatory support of management accounting in corporate business structures. It has been established that the absence of a unified internal

regulatory document results in fragmented organizational and methodological approaches, inconsistent rules for generating management information, and difficulties in interaction between the management company and business units.

To address these problems, a Corporate Standard for Management Accounting and Internal Management Reporting has been developed as a basic internal regulatory document that establishes unified requirements for the organization and methodology of management accounting, the generation of information and reporting, the allocation of functions and responsibilities, information interaction, performance evaluation, and digital support.

The procedure for generating management information on costs in corporate business structures has been improved. It has been substantiated that the traditional accumulation of information mainly by cost items and structural subdivisions does not make it possible to clearly trace the cause-and-effect relationships underlying the occurrence of costs or to identify the relevant business process, responsibility center, and final object to which such costs should be attributed.

A sequence for generating management information on costs has been proposed, which provides for their attribution to a business unit, business process, responsibility center, cost item, and cost or costing object. Such a procedure ensures the traceability of costs from the business transaction to the final object, makes it possible to determine the causes of their occurrence and the persons responsible for their formation, increases the analytical value of the information, and creates a basis for more substantiated cost control.

The most significant result of the study in terms of scientific novelty is the development, for the first time, of a two-level system of internal management reporting for corporate business structures. Its necessity is determined by the fact that the use of a single set of reporting forms for all business units does not allow for differences in activities, business processes, and local information needs to be taken into account, while complete autonomy of business units in reporting complicates the generation of comparable information at the corporate level.

The proposed system combines standardized corporate management reporting

with flexible local reporting by business units. The corporate level provides unified requirements for the composition and economic content of key indicators, the rules for their formation, reporting frequency, and submission deadlines. The local level provides for the possibility of generating additional indicators and reporting forms required for the operational management of a specific business unit.

For the corporate level, five basic forms of internal management reporting have been developed, which form the basis of the Collection of Corporate Management Reporting Forms and may be supplemented in accordance with the information needs of corporate management. The composition of local reporting is determined by the business units and formalized in the relevant local Collections of Reporting Forms. The two-level system makes it possible to combine the standardization and comparability of information at the corporate level with the necessary level of detail and flexibility at the business-unit level, facilitates the timely identification of deviations and the comparison of business-unit performance, and contributes to the generation of relevant information for operational, tactical, and strategic management.

The practical significance of the results obtained lies in the development of a set of interrelated organizational, methodological, and information solutions that can be used in the design and improvement of management accounting systems in corporate business structures.

Keywords: management accounting, corporate business structures, agroholdings, business units, business processes, responsibility centers, management information support, transaction costs, management reporting, corporate standard, digitalization of management accounting.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті у наукових фахових виданнях України, включених до міжнародних наукометричних баз

1. Іщенко Я. П., **Цимбалюк Н. О.,** Козловський С. Г. Трансакційні витрати корпоративних підприємницьких структур: організаційний аспект управлінського обліку. *Агросвіт*. 2024. № 5. С. 106-117. DOI: https://doi.org/10.32702/2306-6792.2024.5.106 (1,08 друк. арк. – особистий внесок – обґрунтовано систему об'єктів обліку трансакційних витрат корпоративних підприємницьких структур та розроблено пропозиції щодо їх аналітичного відображення і формування внутрішньої управлінської звітності – 0,64 друк. арк.).

2. Іщенко Я. П., **Цимбалюк Н. О.** Централізація управлінського обліку: формування єдиного інформаційного поля для корпорацій. *Економіка та суспільство*. 2025. Вип. 76. DOI: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-76-78 (0,82 друк. арк. – особистий внесок – обґрунтовано організаційні засади централізації управлінського обліку в корпоративних підприємницьких структурах, систематизовано чинники її впровадження та визначено підходи до уніфікації облікових правил і формування єдиного інформаційного простору – 0,61 друк. арк.).

3. Іщенко Я. П., **Цимбалюк Н. О.** Організація облікового забезпечення управління маркетинговою діяльністю агрохолдингів. *Агросвіт*. 2025. № 15. С. 155-164. DOI: https://doi.org/10.32702/2306-6792.2025.15.155 (0,95 друк. арк. – особистий внесок – обґрунтовано підходи до організації облікового забезпечення маркетингової діяльності агрохолдингів, зокрема до систематизації маркетингових витрат та формування управлінської інформації за аналітичними розрізами відповідно до потреб менеджменту – 0,7 друк. арк.).

4. Цимбалюк Н. О. Трансформація управлінського обліку в агрохолдингах: від локальної фрагментації до корпоративної уніфікації. *Облік і фінанси*. 2026. № 2 (112). С. 101-111. DOI: https://doi.org/10.33146/2518-1181-2026-2(112)-101-111 (0,93 друк. арк.).

5. Цимбалюк Н. О. Корпоративний стандарт управлінського обліку та внутрішньої управлінської звітності: організаційно-методичні засади

формування. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2026. №2. *Препринт*. (0,89 друк. арк.).

Інші видання (тези доповідей)

1. Цимбалюк Н. О. Роль управлінського обліку в прийнятті управлінських рішень в корпоративних підприємницьких структурах. Інформаційне суспільство: технологічні, економічні та технічні аспекти становлення (випуск 89): матеріали Міжнародної наукової інтернетконференції, (м. Тернопіль, Україна, м. Ополе, Польща, 12-13 червня 2024 р.) / редкол. : О. Патряк та ін. ГО «Наукова спільнота», WSZIA w Opolu. Тернопіль : ФОП Шпак В.Б. 2023. С. 157-159 (0,13 друк. арк.)

2. Цимбалюк Н. О. Роль звітності в системі інформаційного забезпечення управління в корпоративних підприємницьких структурах. Вплив інноваційних змін на розвиток суспільства: управлінські та соціально-економічні аспекти : тези Всеукраїнської науково-практичної онлайн-конференції здобувачів вищої освіти і молодих учених, присвяченої Дню науки, 12-17 травня 2025 р., Житомир : Державний університет «Житомирська політехніка», 2025. С. 314-315 (0,20 друк. арк.)

3. Цимбалюк Н. О. Трансформація управлінського обліку в корпоративних підприємницьких структурах в умовах зовнішніх загроз і внутрішніх викликів. Модерні фінанси: національна стійкість, безпека, інноваційне лідерство : матеріали ІІІ Міжнародного фінансового форуму, 13-17 травня 2026 р. Тернопіль : ЗУНУ, 2026. С. 504-506 (0,1 друк. арк.)

4. Цимбалюк Н. О. Контрольована автономія бізнес-одиниць у системі внутрішньої регламентації управлінського обліку. Відновлення економіки України : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої 75-річчю економічного факультету НУБіП України, 16-17 вересня 2026 р. Київ : НУБіП України, 2026. С. 572-574 (0,1 друк. арк.)

ЗМІСТ

ВСТУП 17

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В КОРПОРАТИВНИХ ПІДПРИЄМНИЦЬКИХ СТРУКТУРАХ 28

1.1. Економічна сутність та місце управлінського обліку в системі управління корпоративними підприємницькими структурами 28

1.2. Об’єкти управлінського обліку корпоративних підприємницьких структур та їх систематизація 53

1.3. Принципи та складові формування системи управлінського обліку корпоративних підприємницьких структур 81

Висновки до розділу 1 110

РОЗДІЛ 2. ОЦІНКА СУЧАСНОГО СТАНУ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ В КОРПОРАТИВНИХ ПІДПРИЄМНИЦЬКИХ СТРУКТУРАХ 112

2.1. Організація управлінського обліку в агрохолдингах 112

2.2. Особливості методики управлінського обліку 141

2.3. Звітність в системі інформаційного забезпечення управління в агрохолдингах та виявлення проблемних зон 178

Висновки до розділу 2 192

РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В КОРПОРАТИВНИХ ПІДПРИЄМНИЦЬКИХ СТРУКТУРАХ 194

3.1. Розробка внутрішніх регламентів в удосконаленні організації управлінського обліку 194

3.2. Удосконалення методики управлінського обліку корпоративних підприємницьких структур 222

3.3. Формування системи внутрішньої управлінської звітності корпоративних підприємницьких структур 244

Висновки до розділу 3 271

ВИСНОВКИ 273

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ 278

ДОДАТКИ 298

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Сучасні умови функціонування корпоративних підприємницьких структур характеризуються ускладненням організаційної побудови, розширенням масштабів діяльності, територіальною розосередженістю бізнес-одиниць, поглибленням внутрішньокорпоративних взаємозв'язків та зростанням обсягів управлінської інформації. За таких умов результативність управління залежить від здатності системи управлінського обліку своєчасно формувати релевантну, порівнянну та деталізовану інформацію про ресурси, витрати, доходи, результати діяльності, бізнес-процеси, центри відповідальності та інші об'єкти управління. Особливого значення це набуває в корпоративних структурах, які об'єднують бізнес-одиниці з різними видами діяльності, технологічними процесами та інформаційними потребами. Формування управлінської інформації потребує поєднання локальної деталізації з корпоративною порівнянністю показників, узгодження методичних підходів, взаємозв'язку між рівнями управління та створення єдиного інформаційного середовища.

Трансформація бізнес-середовища, цифровізація облікових процесів, поширення ERP- і BI-систем, технологій Big Data та штучного інтелекту, посилення уваги до ризиків, нефінансових показників і сталого розвитку розширюють функції управлінського обліку. Він виходить за межі традиційного обліку витрат і калькулювання собівартості, набуваючи ознак інформаційно-аналітичної системи підтримки управлінських рішень. Водночас актуальними залишаються питання систематизації об'єктів управлінського обліку, інформаційної взаємодії між корпоративним центром і бізнес-одиницями, внутрішньої регламентації, формування управлінської звітності та методичного забезпечення обліку витрат і внутрішньокорпоративних операцій.

Теоретичні, організаційні та методичні аспекти управлінського обліку досліджували Пушкар М. С., Голов С. Ф., Нападовська Л. В., Задорожний З.-М.В., Пилипів Н. І., Максимів Ю. В., Лемішовська О. С.,

Фоміна О. В., Зоріна О. А., Ляхович Г. І., Макарович В. К., Сакун А. Ж., Савченко Н. М., Семанюк В., Рудницький В. С. та інші науковці. Значний внесок у розвиток теоретичних положень щодо сутності й функцій управлінського обліку здійснили Пушкар М. С., Пушкар М. Р., Максимів Ю. В., Якубів В. М., Пилипів Н. І., П'ятничук І. Д., Гориславець П А.; питання інформаційно-аналітичного забезпечення управління розкрито у працях Лемішовської О. С., Гадзало Н. М., Фоміної О. В., Кучанського О. В., Семанюк В., Жукевич С.; стратегічний розвиток управлінського обліку досліджували Нечипорук Н. В., Ребрина Н., Сакун А. Ж., Гринчишин Я. М., Пилат М. В., Макарович В. К.

Проблематика організації управлінського обліку, формування центрів відповідальності, бізнес-процесів і внутрішньої управлінської інформації знайшла відображення у працях Цаль-Цалка Ю. С., Літвінчука В. В., Шумської А. Р., Шнир І. В., Бойка Р. В., Винницького Т. І., Папінко А., Косташ Т. О. Питання цифровізації, автоматизації та використання сучасних інформаційних технологій в управлінському обліку розглянуто у дослідженнях Легенчука С. Ф., Завалій Т. О., Денисюк О. М., Ляхович Г. І., Вакун О. В., Маначинської Ю., Тютюнник С. В., Гринь В. І., Сулими М. О. Окремі аспекти управлінського обліку в корпоративних та інтегрованих структурах досліджували Задорожний З.-М., Іщенко Я. П., Кладієв В., Коваль Л.В., Козловський С. Г., Максимів Ю.В., Мулик Т.О., Муравський В., Правдюк Н.Л., однак комплексне вирішення питань його організації та методики саме в корпоративних підприємницьких структурах потребує подальшого розвитку.

Незважаючи на значний науковий доробок, недостатньо дослідженими залишаються питання формування цілісної системи управлінського обліку корпоративних підприємницьких структур, яка б одночасно враховувала багаторівневу організаційну побудову, особливості бізнес-процесів, центри відповідальності, внутрішньокорпоративні операції та трансакційні витрати, забезпечувала поєднання корпоративного і локального рівнів формування інформації, належну внутрішню регламентацію, порівнянність показників

бізнес-одиниць, організацію внутрішньої управлінської звітності та цифрову інтеграцію інформаційних потоків.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана відповідно до плану наукових досліджень Вінницького національного аграрного університету. У межах ініціативної НДР «Перспективи розвитку аналізу та контролю в умовах інституціональних змін» (номер державної реєстрації 0123U101520, термін виконання 03.2023-03.2027 рр.) автором досліджено теоретичні та організаційні засади управлінського обліку в корпоративних підприємницьких структурах, особливості формування управлінської інформації та систематизації його об'єктів. У межах госпдоговірної НДР «Розвиток методології обліку, аналізу та контролю в умовах галузевих трансформацій та інституційних викликів» (номер державної реєстрації 0126U003691, термін виконання 05.2026-09.2026 рр.) автором обґрунтовано організаційно-методичні напрями удосконалення управлінського обліку, внутрішньої регламентації та управлінської звітності корпоративних підприємницьких структур.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційної роботи є обґрунтування теоретичних положень та розроблення організаційно-методичних рекомендацій щодо удосконалення управлінського обліку в корпоративних підприємницьких структурах з урахуванням багаторівневості управління, особливостей бізнес-процесів, внутрішньокорпоративної взаємодії та інформаційних потреб менеджменту. Для досягнення поставленої мети визначено такі основні завдання дослідження:

– розвинути теоретичні положення щодо економічної сутності та місця управлінського обліку в системі управління корпоративними підприємницькими структурами для поглиблення розуміння його ролі в забезпеченні управлінських рішень;

– удосконалити систематизацію об'єктів управлінського обліку корпоративних підприємницьких структур для узгодження формування управлінської інформації між рівнями управління;

– обґрунтувати теоретичні положення щодо принципів організації

управлінського обліку корпоративних підприємницьких структур для забезпечення балансу між корпоративною регламентацією та гнучкістю облікових процедур бізнес-одиниць;

– дослідити організаційні засади управлінського обліку корпоративних підприємницьких структур для формування передумов єдиного інтегрованого інформаційного простору;

– оцінити методику управлінського обліку корпоративних підприємницьких структур та удосконалити підходи до обліку трансакційних витрат для оцінювання витратомісткості зовнішньої та внутрішньокорпоративної взаємодії;

– оцінити внутрішню управлінську звітність корпоративних підприємницьких структур, ідентифікувати та систематизувати проблеми її формування для обґрунтування напрямів її удосконалення;

– сформувати внутрішнє організаційно-регламентне забезпечення управлінського обліку корпоративних підприємницьких структур для забезпечення методичної єдності корпоративних і локальних регламентів;

– удосконалити порядок формування управлінської інформації про витрати корпоративних підприємницьких структур для забезпечення простежуваності їх формування від господарської операції до кінцевого об’єкта витрат;

– розробити систему внутрішньої управлінської звітності корпоративних підприємницьких структур для узгодження корпоративної та локальної звітності зі збереженням необхідної деталізації інформації.

Об’єктом дослідження. Об’єктом дослідження є процеси формування, узагальнення та використання управлінської інформації в корпоративних підприємницьких структурах, зокрема у ТОВ «Укрпромінвест-Агро», яке є великою корпоративною підприємницькою структурою аграрного сектору. Наявність у ТОВ «Укрпромінвест-Агро» різних напрямів діяльності, відокремлених виробничих підрозділів та розгалужених внутрішніх зв’язків дає змогу дослідити особливості організації управлінського обліку, формування інформації за бізнес-процесами і центрами відповідальності,

внутрішньокорпоративну взаємодію та управлінську звітність.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, організаційних і методичних положень управлінського обліку в корпоративних підприємницьких структурах з урахуванням багаторівневості управління, особливостей бізнес-процесів, внутрішньокорпоративної взаємодії та інформаційних потреб менеджменту.

Методи дослідження. Теоретико-методичну основу дисертаційної роботи становлять положення теорії бухгалтерського та управлінського обліку, корпоративного управління, процесного підходу та інформаційного забезпечення менеджменту. Для досягнення поставленої мети використано сукупність загальнонаукових і спеціальних методів. Аналіз і синтез застосовано для дослідження сутності управлінського обліку та визначення його місця в системі управління корпоративними підприємницькими структурами. Порівняння, систематизацію та узагальнення використано для опрацювання наукових підходів до визначення об'єктів управлінського обліку, принципів його формування, внутрішньої регламентації та управлінської звітності. Системний і процесний підходи застосовано для обґрунтування побудови управлінського обліку на корпоративному та локальному рівнях, а також формування інформації за бізнес-одиницями, бізнес-процесами й центрами відповідальності. Структурно-логічний метод використано для встановлення взаємозв'язків між рівнями управління, об'єктами обліку та інформаційними потоками. Метод моделювання застосовано під час розроблення концептуальної моделі управлінського обліку, дворівневої системи внутрішнього нормативного забезпечення, корпоративного стандарту та підходів до обліку витрат і трансакційних витрат. Табличний і графічний методи використано для систематизації результатів дослідження та наочного представлення запропонованих організаційно-методичних рішень.

Інформаційну базу дослідження становлять законодавчі та нормативно-правові акти України, національні й міжнародні стандарти бухгалтерського та управлінського обліку, галузеві методичні матеріали, наукові праці вітчизняних і зарубіжних учених, офіційні статистичні дані,

результати авторського анкетування працівників і фахівців корпоративних підприємницьких структур, а також облікові, аналітичні, управлінські та інші практичні матеріали ТОВ «Укрпромінвест-Агро».

Наукова новизна одержаних результатів полягає в розвитку теоретичних положень та удосконаленні організаційно-методичного забезпечення управлінського обліку в корпоративних підприємницьких структурах на основі узгодження корпоративного і локального рівнів формування інформації, систематизації об'єктів управлінського обліку, розвитку внутрішнього регламентування, методичного забезпечення та корпоративної управлінської звітності відповідно до інформаційних потреб управління, зокрема:

вперше:

– розроблено дворівневу систему внутрішньої управлінської звітності корпоративних підприємницьких структур, що поєднує уніфіковану корпоративну звітність, сформовану за єдиними вимогами та набором показників, із гнучкою локальною звітністю бізнес-одиниць, адаптованою до специфіки їх діяльності та інформаційних потреб. Для корпоративного рівня розроблено п'ять базових форм звітності, які формують основу Збірника форм корпоративної управлінської звітності й не є вичерпними; склад локальної звітності визначається бізнес-одиницями відповідно до їх інформаційних потреб та закріплюється у локальних Збірниках форм, що забезпечує узгодженість корпоративної та локальної звітності, зберігаючи необхідний рівень деталізації інформації для потреб управління на кожному рівні;

удосконалено:

– систематизацію об'єктів управлінського обліку корпоративних підприємницьких структур на основі ієрархічно-процесного підходу шляхом їх розмежування на корпоративний рівень, де базовим об'єктом визначено бізнес-одиницю; локальний рівень, представлений бізнес-процесами, центрами відповідальності, господарськими операціями та об'єктами калькулювання; та об'єкти міжрівневої аналітики, до яких віднесено наскрізні економічні й специфічні корпоративні об'єкти, що забезпечує впорядкування об'єктів управлінського обліку відповідно до рівнів управління та

узгодженість формування управлінської інформації;

– організаційні засади управлінського обліку корпоративних підприємницьких структур шляхом визначення передумов формування єдиного інтегрованого інформаційного простору на основі узгодження корпоративних інформаційних систем та впорядкування обміну даними між управляючою компанією і бізнес-одиницями, що забезпечує можливість автоматизованого обміну, узагальнення та контролю управлінської інформації, усуваючи її фрагментарність і незіставність;

– підходи до аналітичного обліку трансакційних витрат корпоративних підприємницьких структур як специфічного об'єкта управлінського обліку шляхом їх ідентифікації та групування за середовищем виникнення, етапом трансакції, бізнес-процесом і центром відповідальності, що дає змогу встановлювати величину, місце виникнення та причини формування таких витрат і оцінювати витратомісткість зовнішньої та внутрішньокорпоративної взаємодії;

– удосконалено організаційно-регламентне забезпечення управлінського обліку корпоративних підприємницьких структур шляхом розроблення Корпоративного стандарту управлінського обліку та внутрішньої управлінської звітності як базового нормативного документа, що встановлює єдині вимоги до організації та методики управлінського обліку, формування інформації і звітності, розподілу функцій і відповідальності, інформаційної взаємодії, оцінювання результативності та цифрового забезпечення, положення якого конкретизуються у локальних регламентах бізнес-одиниць з урахуванням специфіки їх діяльності без порушення єдиних корпоративних вимог, що сприяє забезпеченню методичної єдності, узгодженості внутрішніх регламентів та порівнянності інформації на різних рівнях корпоративного управління;

– порядок формування управлінської інформації про витрати корпоративних підприємницьких структур шляхом встановлення послідовності їх віднесення до бізнес-одиниці, бізнес-процесу, центру відповідальності, статті та об'єкта витрат (калькулювання), що дає змогу простежити формування витрат від господарської операції до кінцевого

об’єкта, визначити причину їх виникнення та відповідального за їх формування;

набули подальшого розвитку:

– теоретичні положення щодо сутності управлінського обліку корпоративних підприємницьких структур шляхом його трактування як адаптивної багаторівневої інформаційно-аналітичної системи, що забезпечує формування, перетворення, узгодження та використання фінансової і нефінансової, внутрішньої і зовнішньої, фактичної, планової та прогнозної інформації між локальним і корпоративним рівнями для підтримки оперативних, тактичних і стратегічних управлінських рішень;

– теоретичні положення щодо принципів організації управлінського обліку корпоративних підприємницьких структур шляхом обґрунтування принципу контрольованої автономії бізнес-одиниць, який передбачає поєднання обов’язкових корпоративних методичних вимог із правом бізнес-одиниць адаптувати облікові процедури до організаційно-технологічних особливостей їх діяльності за умови збереження порівнянності та можливості узагальнення управлінської інформації, що забезпечує баланс між корпоративною регламентацією та гнучкістю облікових процедур на рівні бізнес-одиниць;

– підходи до оцінювання внутрішньої управлінської звітності корпоративних підприємницьких структур шляхом виявлення та систематизації взаємопов’язаних інформаційних проблем її формування: фрагментарності джерел і даних, залежності від ручної обробки, дефіциту нефінансових показників та інформаційної асиметрії між рівнями управління, що дало змогу визначити їх вплив на якість управлінської інформації та обґрунтувати напрями подальшого удосконалення звітності.

Практичне значення одержаних результатів. Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що розроблені теоретичні, організаційні та методичні положення щодо управлінського обліку в корпоративних підприємницьких структурах доведено до рівня конкретних рекомендацій, внутрішніх регламентів, методичних підходів і форм управлінської звітності, придатних для використання у діяльності

корпоративних підприємницьких структур, професійних об'єднань та науково-методичній роботі.

Результати дисертаційного дослідження використано в науково-методичній діяльності Інституту обліку і фінансів НААН України при опрацюванні питань удосконалення організації та методичного забезпечення управлінського обліку. Практичний інтерес становлять пропозиції щодо формування системи внутрішнього регулювання управлінського обліку, яка поєднує корпоративні вимоги з їх конкретизацією на рівні бізнес-одиниць, а також принцип контрольованої автономії, що забезпечує узгодження єдиних правил із локальними потребами (довідка № 02/10 від 08.10.2026 р.).

Окремі результати дослідження впроваджено у діяльність ТОВ «Продовольча компанія «Зоря Поділля». Використано підходи до систематизації об'єктів обліку трансакційних витрат відповідно до об'єктів управління, методичні прийоми відображення внутрішньогрупових і трансакційних витрат та форму внутрішньої звітності про трансакційні витрати. Їх застосування сприяє систематизації інформації та формуванню аналітичних даних для управління витратами на рівні підприємств і корпоративної структури загалом (довідка від 10.06.2025 р.).

Результати дослідження використано у професійній, методичній та консультативній діяльності Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України. Враховано ієрархічно-процесний підхід до систематизації об'єктів управлінського обліку, що передбачає узгодження інформації за бізнес-одиницями, бізнес-процесами, центрами відповідальності, ресурсами, витратами, доходами та результатами діяльності. Практичний інтерес становить модель послідовного узагальнення управлінської інформації від господарських операцій і бізнес-процесів до показників бізнес-одиниць та корпоративної управлінської звітності (довідка № 09/10 від 09.10.2026 р.).

Практичного застосування результати дослідження набули у діяльності Вінницького обласного комунального спеціалізованого лісогосподарського підприємства «Віноблагроліс». Використано положення Корпоративного стандарту управлінського обліку та внутрішньої управлінської звітності, рекомендації щодо розмежування корпоративних і локальних вимог до

формування управлінської інформації та принцип контрольованої автономії бізнес-одиниць. Це сприяє узгодженню інформаційних потреб різних рівнів управління, порівнянності показників і збереженню гнучкості локального управління (довідка № 456/2 від 08.07.2026 р.).

Наукові та науково-практичні результати використано у діяльності Департаменту агропромислового розвитку Вінницької обласної військової адміністрації при опрацюванні питань удосконалення обліково-аналітичного та інформаційного забезпечення управління суб'єктами агропромислового комплексу. Практичне значення мають пропозиції щодо формування інформації за бізнес-процесами й центрами відповідальності, аналітичного групування витрат і доходів, узгодження інформаційних потоків та побудови внутрішньої управлінської звітності з поєднанням єдиних корпоративних показників і локальної деталізації (довідка № 01.1-27/827 від 06.10.2026 р.).

Положення дисертаційної роботи використовуються також у навчальному процесі Вінницького національного аграрного університету при викладанні дисципліни «Фінансовий облік», що підтверджує можливість застосування одержаних результатів у підготовці фахівців з обліку та оподаткування (довідка № 01.1-60-1679 від 30.12.2025 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертаційне дослідження виконано здобувачем самостійно. Теоретичні положення, наукові узагальнення, організаційно-методичні розробки, висновки та практичні рекомендації, винесені на захист, є результатом його особистої наукової роботи. У публікаціях, підготовлених у співавторстві, в дисертації використано лише ті положення та результати, які належать здобувачу особисто.

Апробація матеріалів дисертації. Основні наукові положення, результати, висновки та практичні рекомендації дисертаційного дослідження доповідалися й обговорювалися на міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференціях, зокрема: Всеукраїнській науково-практичній конференції «Виклики і перспективи розвитку обліку, фінансів, аудиту та оподаткування в умовах глобалізаційних процесів» (м. Вінниця, 24-25 жовтня 2024 р.); Всеукраїнській науково-практичній конференції «Сталий розвиток

України в умовах європейської інтеграції: сучасний стан, шляхи відновлення та перспективи» (м. Вінниця, 15-16 травня 2025 р.); Всеукраїнській науково-практичній конференції «Тенденції розвитку економіки, обліку, фінансів та сфери обслуговування: глобальні виклики і національні рішення» (м. Вінниця, 23-24 жовтня 2025 р.); Всеукраїнській науково-практичній конференції «Інноваційний вектор розвитку обліку, фінансів, аналізу і аудиту в Україні та світі» (м. Вінниця, 14-15 травня 2026 р.); ІІІ Міжнародному фінансовому форумі «Модерні фінанси: національна стійкість, безпека, інноваційне лідерство» (м. Тернопіль – Буковель, 13-17 травня 2026 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Відновлення економіки України», присвяченій 75-річчю економічного факультету НУБіП України (м. Київ, 16-17 вересня 2026 р.); Всеукраїнській науково-практичній конференції «Економіка, управління та сфера обслуговування: виклики й перспективи цифрової трансформації і глобалізації» (м. Вінниця, 22-23 жовтня 2026 р.).

Публікації. Основні положення та результати дисертаційної роботи висвітлено у 9 наукових працях загальним обсягом 5,20 ум. друк. арк., з яких особисто авторові належить 4,30 ум. друк. арк. За темою дисертації опубліковано 5 статей у наукових фахових виданнях України загальним обсягом 4,67 ум. друк. арк. та 4 тези доповідей у матеріалах міжнародних і всеукраїнських науково-практичних конференцій загальним обсягом 0,53 ум. друк. арк.

Структура та обсяг дисертації. Дисертаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Загальний обсяг дисертації становить 362 сторінок, з яких основний текст – 297 сторінок. Робота містить 39 таблиць і 47 рисунків. Список використаних джерел налічує 164 найменування, додатки розміщено на 63 сторінках.

РОЗДІЛ 1
ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В КОРПОРАТИВНИХ ПІДПРИЄМНИЦЬКИХ СТРУКТУРАХ

1.1. Економічна сутність та місце управлінського обліку в системі управління корпоративними підприємницькими структурами

Сучасна корпоративна підприємницька структура функціонує як складна система, у межах якої поєднуються різні види діяльності, юридично відокремлені підприємства, територіально розосереджені підрозділи, центри відповідальності та значна кількість взаємопов'язаних бізнес-процесів. За таких умов якість управління залежить не лише від наявності фінансових ресурсів або виробничих потужностей, а й від здатності керівництва своєчасно отримувати зрозумілу, порівнянну та достатньо деталізовану інформацію. Особливого значення це набуває для аграрних корпоративних структур, де результати окремих бізнес-одиниць формуються під впливом сезонності, тривалості виробничих циклів, природно-кліматичних умов, територіальної віддаленості та поєднання сільськогосподарського виробництва з переробкою, зберіганням і логістикою. Саме тому, управлінський облік доцільно розглядати не як допоміжну ділянку бухгалтерської роботи, а як інформаційну основу прийняття рішень на різних рівнях управління.

У науковій літературі останніх років простежується послідовне розширення змісту управлінського обліку. Якщо традиційно його пов'язували насамперед з обліком витрат, калькулюванням собівартості та контролем відхилень, то сучасні дослідження акцентують увагу на інформаційно-аналітичній, координаційній та стратегічній функціях. Н. В. Нечипорук та автори [87, с. 27] пов'язують управлінський облік зі стратегічним менеджментом і наголошують на необхідності формування інформації для довгострокового управління. О. В. Перчук і Р. С. Вовченко [98, с. 98] розглядають його інструменти як важливу складову інформаційно-

аналітичного забезпечення функціонування та розвитку підприємств. В. В. Ратинський та автори [117, с. 98] також підкреслюють системний характер управлінського обліку та його спрямованість на забезпечення управлінського персоналу інформацією, необхідною для планування, контролю й оцінювання результатів.

Важливе значення для розкриття економічної сутності управлінського обліку мають наукові напрацювання З.-М. В. Задорожнього, В. В. Муравського, В. З. Семанюк та І. Я. Омецінської [28, с. 8], які звертають увагу на особливості його законодавчого визначення та змістового наповнення. Науковці зазначають, що відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» поняття внутрішньогосподарського та управлінського обліку ототожнюються, а їх призначення пов’язується зі збиранням, обробленням і підготовкою інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів. Водночас, З.-М. В. Задорожний обґрунтовує ширше розуміння управлінського обліку як процесу формування інформації для планування, прогнозування, аналізу, контролю та прийняття управлінських рішень щодо планових і фактичних витрат, доходів та фінансових результатів у розрізі структурних підрозділів, видів продукції (робіт, послуг) та інших сегментів діяльності, виокремлюючи внутрішньогосподарський облік як його складову, орієнтовану на відображення фактичних показників [27, с. 74]. Такий підхід має особливе значення для дослідження корпоративних підприємницьких структур, оскільки обґрунтовує необхідність поєднання фактичної облікової інформації з плановими, прогнозними та аналітичними показниками відповідно до інформаційних потреб різних рівнів управління.

Еволюція управлінського обліку зумовлена зміною самого характеру управління. Підприємству недостатньо знати, які витрати понесено, які доходи отримано та який фінансовий результат сформовано. Керівництву потрібно розуміти причини відхилень, оцінювати альтернативні варіанти дій, прогнозувати наслідки рішень і порівнювати результати окремих сегментів.

На рівні корпоративної структури ця потреба посилюється, оскільки інформація має бути не лише корисною в межах окремого підприємства, а й порівнянною між бізнес-одиницями. Це змінює зміст управлінського обліку: від локального обліку витрат він поступово переходить до системи інформаційної підтримки оперативного, тактичного та стратегічного управління (табл. 1.1).

Таблиця 1.1 – **Еволюція змісту управлінського обліку**

Етап розвитку	**Зміст**	**Характер інформації**	**Роль у системі управління**
Виробничо-витратний	Облік витрат, калькулювання, контроль відхилень	Переважно внутрішня, фінансова, ретроспективна	Контроль використання ресурсів
Управлінсько-інформаційний	Бюджетування, центри відповідальності, внутрішня звітність	Фінансова та операційна інформація	Планування, контроль, оцінювання підрозділів
Стратегічно орієнтований	Аналіз зовнішнього середовища, ризиків, конкурентів, довгострокових наслідків	Внутрішня і зовнішня; фінансова і нефінансова	Підтримка стратегічних рішень
Інтегрований	Бізнес-процеси, ключові показники ефективності (КПЕ), створення вартості, ESG, взаємозв'язок функцій	Комплексна, багатовимірна	Координація різних функцій і рівнів управління
Цифрово-адаптивний	Автоматизація, аналітика даних, прогнозування, сценарне моделювання	Дані в реальному часі, великі масиви даних	Швидке реагування та підтримка альтернативних рішень

Джерело: узагальнено автором на основі [61; 65; 69; 87; 98; 115; 118; 133].

Наведена послідовність не означає, що нові підходи повністю витісняють попередні. Навпаки, сучасний управлінський облік поєднує їх: облік витрат залишається необхідним, але доповнюється бюджетуванням, оцінкою відповідальності, аналізом процесів, прогнозуванням та роботою з нефінансовими показниками.

В. К. Макарович [69, с. 359] зазначає, що розвиток управлінського обліку від засобу реалізації контрольних механізмів до інструменту інформаційної підтримки рішень, політик і стратегій зумовлений потребою у релевантній

фінансовій та нефінансовій інформації. Подібну думку висловлюють Н. М. Савченко, Р. О. Савченко та О. М. Ганяйло [123, с. 41], які пов'язують управлінський облік із реалізацією стратегічного управління і підкреслюють необхідність його гнучкості. Таким чином, ключовою тенденцією є не відмова від традиційних методів, а їх включення до ширшої системи інформаційного забезпечення менеджменту.



Рисунок 1.1 – **Етапи розвитку управлінського обліку на підприємстві**

Джерело: сформовано автором на основі [61; 65; 69; 87; 115; 118; 123; 133].

Розвиток управлінського обліку супроводжується науковою дискусією щодо його місця в загальній обліковій системі. М. С. Пушкар та М. Р. Пушкар [115, с. 96] обґрунтовують управлінський облік як складову загальної системи облікової інформації і наголошують на необхідності чіткого розмежування інформаційних підсистем за їх призначенням. Такий підхід важливий тим, що зберігає зв'язок управлінського обліку з базовими обліковими процедурами, первинними даними та принципами документування. Водночас його

практична реалізація не може обмежуватися простим перенесенням даних фінансового обліку у внутрішні форми. Управлінські рішення потребують іншого рівня деталізації, іншої періодичності та часто іншого групування інформації.

О. С. Лемішовська та Н. М. Гадзало [62, с. 141] розглядають обліково-аналітичне забезпечення як концептуальну основу управлінських систем і підкреслюють взаємозв'язок бухгалтерських даних, аналітичної обробки та управлінських потреб.

О. В. Фоміна та О. В. Кучанський [141] прямо пов'язують управлінський облік з інформаційним забезпеченням діяльності підприємства, наголошуючи на тому, що зміст інформації визначається конкретними потребами менеджменту. Це дозволяє розглядати управлінський облік не лише як облікову підсистему, а як функціональну інформаційно-аналітичну систему, у якій облікові дані проходять відбір, групування, аналіз та інтерпретацію відповідно до цілей управління.

Значна група дослідників акцентує на стратегічній спрямованості управлінського обліку. Н. Ребрина [118, с. 36] відзначає його роль у прийнятті ефективних управлінських рішень стратегічного характеру. А. Ж. Сакун [124, с. 136] розглядає стратегічний управлінський облік як адаптивну систему, що забезпечує формування фінансової і нефінансової інформації щодо об'єктів внутрішнього та зовнішнього інформаційного середовища.

Я. М. Гринчишин і М. В. Пилат [15] звертають увагу на проактивність стратегічного управлінського обліку, використання зовнішньої інформації та нефінансових показників.

В. Мазурик [67, с. 76] характеризує стратегічний облік як інформаційну платформу, здатну інтегрувати фінансові й нефінансові показники, внутрішні та зовнішні фактори ризику для підтримки рішень в умовах невизначеності.

Ю. В. Максимів та автори [70, с. 119] звертають увагу на необхідність розширення традиційного розуміння управлінського обліку в умовах зростання значення Цілей сталого розвитку. Науковці наголошують, що

сучасна обліково-аналітична інформація має охоплювати не лише внутрішні фінансові показники, а й стратегічні, соціальні, екологічні та інші нефінансові характеристики, орієнтовані на ширше коло зацікавлених сторін. Такий підхід підтверджує доцільність розгляду управлінського обліку як відкритої інформаційно-аналітичної системи, здатної адаптуватися до нових інформаційних запитів і підтримувати не лише поточні, а й довгострокові управлінські рішення.

Водночас у науковій літературі є й критична позиція. П. Хомин [142, с. 436] заперечує доцільність механічного виділення нових видів обліку лише шляхом додавання означень «управлінський» або «стратегічний» та наголошує на небезпеці термінологічного ускладнення без належної методологічної основи. Ця критика є важливою, оскільки спонукає розмежовувати реальний розвиток інформаційної функції обліку і формальне створення нових назв. На нашу думку, стратегічну спрямованість доцільно розглядати не як підставу для повного відокремлення ще однієї автономної облікової системи, а як розвиток функцій управлінського обліку, що розширює часовий горизонт, джерела інформації та коло показників. Такий підхід зберігає системність обліку і водночас відповідає потребам сучасного управління (табл. 1.2).

Таблиця 1.2 **– Наукові підходи до визначення сутності управлінського обліку**

Підхід	**Змістовий акцент**	**Представники**	**Оцінка для корпоративних структур**
1	2	3	4
1. Обліково-системний	Управлінський облік як складова загальної системи облікової інформації	М. С. Пушкар, М. Р. Пушкар; З.-М. В. Задорожний, В. В. Муравський, В. З. Семанюк, І. Я. Омецінська	Забезпечує методологічний зв’язок із бухгалтерським обліком і формування деталізованої інформації за об’єктами управління, що створює основу для оцінювання діяльності бізнес-одиниць та центрів відповідальності

Продовження табл. 1.2

1	2	3	4
2. Інформаційно-аналітичний	Формування та аналітична обробка інформації для потреб менеджменту	О. С. Лемішовська, Н. М. Гадзало; О. В. Фоміна, О. В. Кучанський	Найбільш придатний для об'єднання даних різних бізнес-одиниць і функцій
3. Стратегічно орієнтований	Підтримка довгострокових рішень, зовнішня інформація, ризики та конкуренти	Н. В. Нечипорук та ін.; Н. Ребрина; А. Ж. Сакун; Я. М. Гринчишин, М. В. Пилат	Розширює часову й інформаційну основу, але не повинен втрачати зв'язок з оперативними даними
4. Інтегрований управлінський	Поєднання фінансових і нефінансових показників, бізнес-процесів, KPI, створення вартості	О. В. Фоміна; В. К. Макарович; В. Гавриленко та ін.	Відповідає потребі корпоративного центру в порівнянній і багатовимірній інформації
5. Цифрово-адаптивний	Дані в реальному часі, автоматизація, прогнозна аналітика, AI, BI, Big Data	С. Ф. Легенчук та ін.; Г. І. Ляхович, О. В. Вакун; М. О. Сулима	Дає змогу швидко змінювати деталізацію і підтримує єдине цифрове середовище

Джерело: систематизовано автором на основі [11; 15; 28; 61; 62; 65; 69; 87; 115; 118; 124; 133; 140; 141].

Узагальнення наведених підходів дає підстави стверджувати, що сутність управлінського обліку не може бути розкрита через одну окрему функцію. Його зміст формується на перетині обліку, аналізу, планування та контролю. Водночас він не підміняє систему управління: управлінський облік готує інформацію, формує аналітичні оцінки та створює інформаційну основу для вибору, а остаточне рішення залишається за менеджментом. Таке розмежування є принциповим для корпоративних структур, де розподіл відповідальності між функціональними службами, бізнес-одиницями і корпоративним центром має бути чітким. Відповідно, місце управлінського обліку в системі управління доцільно визначати через його зв'язок з управлінським циклом. Він забезпечує планування даними про ресурси, витрати, доходи та альтернативні сценарії; організацію – інформацією про центри відповідальності й бізнес-процеси; контроль – плановими та фактичними показниками; аналіз – оцінкою причин відхилень; коригування – прогнозами наслідків можливих рішень.

О. А. Зоріна, досліджуючи взаємозв'язок управлінського обліку та управлінського контролю, наголошує на відсутності універсального підходу до його організації і виділяє операційний, тактичний та стратегічний рівні [37, с. 18]. Це підтверджує необхідність будувати систему не навколо одного набору звітів, а навколо різних управлінських потреб.



Рисунок 1.2 – **Місце управлінського обліку в системі управління корпоративною підприємницькою структурою**

Джерело: сформовано автором на основі [37; 55; 62; 67; 98; 101; 115; 123].

У корпоративній підприємницькій структурі управлінський облік набуває додаткових особливостей. По-перше, інформаційні потреби формуються одночасно на кількох рівнях. Керівнику виробничого підрозділу необхідні дані про виконання конкретного процесу і відхилення витрат;

керівнику бізнес-одиниці – інформація про її загальні результати, бюджети та відповідальність; корпоративному менеджменту – порівнянна інформація за всіма бізнес-одиницями, дані про внутрішньогрупові операції, розподіл ресурсів, ризики та стратегічні показники. Отже, одна й та сама первинна подія має бути представлена з різним ступенем узагальнення залежно від рівня користувача.

По-друге, для корпоративної структури принциповою є порівнянність. Якщо кожна бізнес-одиниця самостійно визначає склад показників, правила їх розрахунку і структуру управлінської звітності, корпоративний центр отримує інформацію, яку складно зіставляти і консолідувати. Складність внутрішніх взаємозв'язків і багаторівневість організації корпоративних підприємницьких структур зумовлюють формування специфічних об'єктів та інформаційних потреб, які виходять за межі управлінського обліку окремого підприємства [46, с. 107]. Водночас ця потреба в уніфікації не повинна означати однакову деталізацію всіх операцій, оскільки бізнес-одиниці можуть мати різні технології, види продукції та локальні процеси.

По-третє, управлінський облік у корпоративній структурі повинен забезпечувати двосторонню інформаційну взаємодію між корпоративним центром і бізнес-одиницями. Управлінський вплив реалізується шляхом передачі від корпоративного центру стратегічних цілей, бюджетів, нормативів, методичних правил та контрольних орієнтирів, які конкретизуються на рівні окремих бізнес-одиниць. У зворотному напрямі відбувається інформаційне узагальнення: дані про господарські операції та бізнес-процеси послідовно узагальнюються у показники бізнес-одиниць, а надалі – у корпоративні показники. Така взаємодія дозволяє поєднати реалізацію стратегічних цілей із фактичними результатами діяльності та забезпечує узгодженість управлінської інформації між різними рівнями управління.

У корпоративних підприємницьких структурах рух управлінської інформації має багаторівневий характер і охоплює корпоративний, локальний

та функціональний рівні. На кожному з них формується інформація різного ступеня деталізації та призначення, однак її цінність визначається не ізольованим використанням, а можливістю послідовного узагальнення й зворотної деталізації відповідно до потреб управління. Взаємозв'язок між рівнями формування управлінської інформації та напрямами її руху узагальнено на рис. 1.3.

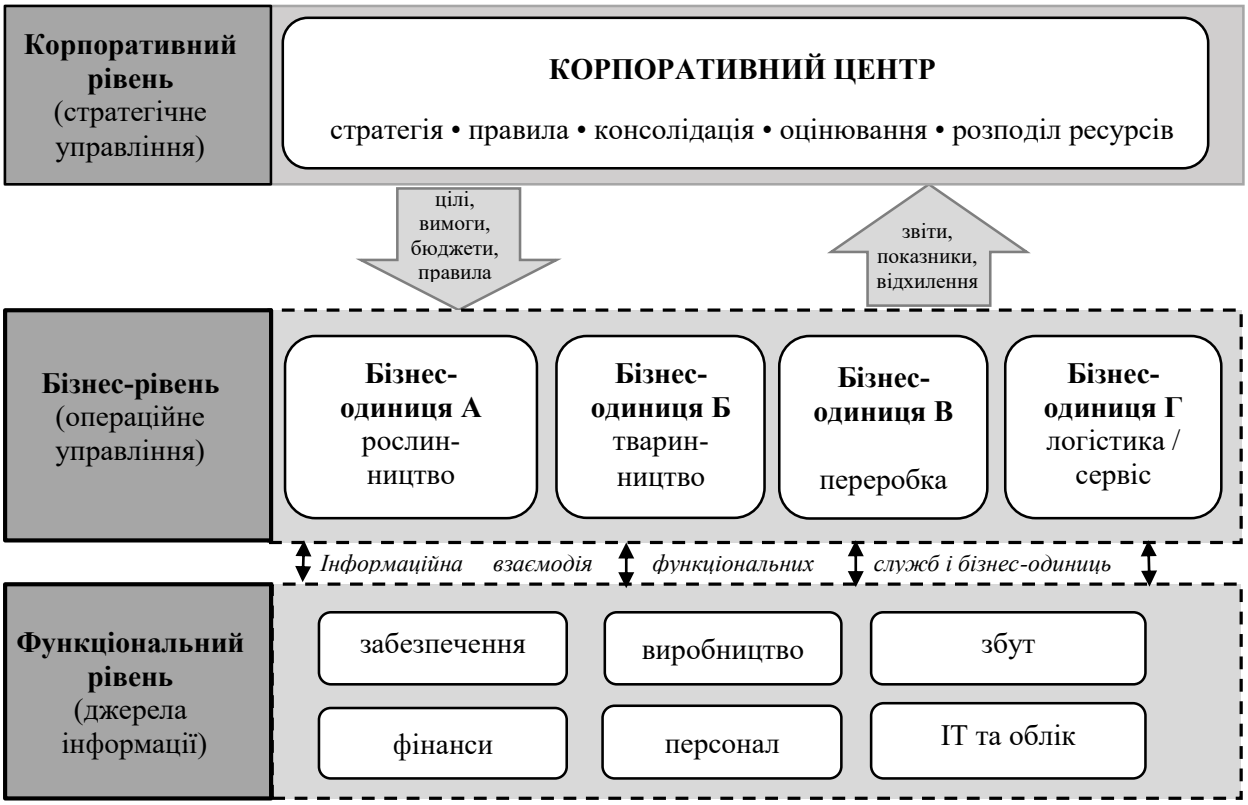


Рисунок 1.3 – **Логіка руху управлінської інформації між рівнями корпоративної підприємницької структури**

Джерело: сформовано автором з урахуванням положень [37; 46; 49; 55; 122; 143].

Важливою ознакою управлінського обліку є орієнтація на потреби конкретного користувача. Однак у корпоративній структурі така орієнтація має бути збалансована з єдністю методології. З одного боку, керівники різних рівнів потребують різної інформації. З іншого – основні показники повинні мати однаковий економічний зміст, щоб результати можна було порівнювати. В. Кладієв у дослідженні інтеграції обліково-звітної інформації в аграрному секторі обґрунтовує доцільність узгодження саме економічного змісту фінансових і нефінансових показників, а не механічної уніфікації форм [49, с.

161]. Цей підхід є важливим і для корпоративного управлінського обліку: доцільно стандартизувати правила формування ключових показників, залишаючи бізнес-одиницям можливість деталізувати інформацію відповідно до технологічних та організаційних особливостей.

Таблиця 1.3 – **Інформаційні потреби різних рівнів управління корпоративної підприємницької структури**

Рівень управління	Основні рішення	Потрібна інформація	Періодичність	Рівень деталізації
1. Оперативний	Виконання робіт, використання ресурсів, усунення відхилень	Операції, натуральні показники, фактичні витрати, залишки, технологічні параметри	Щоденно / у реальному часі	Максимальний: операція, поле, зміна, замовлення, центр відповідальності
2. Тактичний	Бюджетування, координація процесів, оцінка підрозділів	Бюджети, відхилення, собівартість, доходи, КПЕ, ресурси	Тиждень / місяць / квартал	Середній: бізнес-процес, підрозділ, продукт, проєкт
3. Стратегічний	Розвиток бізнесу, інвестиції, ризики, портфель діяльності	Консолідовані фінансові й нефінансові показники, прогнози, сценарії, зовнішнє середовище	Квартал / рік / за потреби	Узагальнений: бізнес-одиниця, напрям діяльності, корпоративна структура
4. Корпоративна координація	Порівняння бізнес-одиниць, розподіл ресурсів, консолідація	Єдині КПЕ, внутрішньогрупові операції, трансакційні витрати, контрольні показники	За корпоративним регламентом	Поєднання стандартизованих показників з локальною аналітикою

Джерело: сформовано автором на основі [37; 46; 55; 67; 123; 124; 127].

Зміна інформаційних потреб менеджменту зумовила розширення інформаційної бази управлінського обліку. Традиційна орієнтація виключно на внутрішні фінансові дані вже не забезпечує достатнього обґрунтування рішень. С. М. Гринявський [16, с. 181] у контексті сільськогосподарських підприємств наголошує на розвитку стратегічного управлінського обліку як інструменту довгострокового управління. А. Ж. Сакун [124, с. 136] звертає увагу на необхідність поєднання інформації внутрішнього та зовнішнього середовища. Я. М. Гринчишин і М. В. Пилат [15] підкреслюють значення зовнішніх даних та нефінансових показників у стратегічних рішеннях.

Отже, інформаційна база сучасного управлінського обліку має

розглядатися як багатовимірна.

Перший вимір такої багатовимірності – поєднання внутрішньої та зовнішньої інформації. Внутрішні дані характеризують ресурси, операції, витрати, доходи, результати, бюджети і відхилення. Зовнішня інформація стосується цін, конкурентів, постачальників, споживачів, нормативних змін, ринкових тенденцій і ризиків. Для корпоративних аграрних структур зовнішні фактори мають особливе значення через волатильність цін на продукцію та ресурси, логістичні обмеження, погодні ризики, зміни земельного і податкового регулювання. Тому відокремлення управлінського обліку від зовнішнього інформаційного середовища істотно знижувало б його корисність.

Другий вимір – поєднання фінансових і нефінансових показників. О. В. Фоміна [140, с. 309], досліджуючи створення вартості бізнесу, пов’язує управлінський облік з аналізом бізнес-процесів, внутрішнього та зовнішнього середовища, ризиків і фінансових та нефінансових індикаторів. А. Костякова [56, с. 276] обґрунтовує інтеграцію ESG-показників у стратегічний управлінський облік і показує, що традиційні фінансові індикатори не забезпечують комплексної оцінки діяльності в умовах сталого розвитку. В. Гавриленко, В. Чиж, С. Демиденко та Є. Камишний [11, с. 69] також розглядають управлінський облік як основу інтеграції економічних, екологічних і соціальних цілей. Для корпоративної структури це означає необхідність поєднувати прибутковість, витрати і грошові потоки з показниками якості, продуктивності, строків, ризиків, використання ресурсів, персоналу та сталого розвитку.

Третій вимір – часова спрямованість інформації. Управлінський облік не може обмежуватися ретроспективним описом господарських подій. Фактичні дані потрібні для контролю, але рішення потребують також поточної і прогнозної інформації. В. Мазурик [67, с. 75] пов’язує стратегічний облік із прогнозуванням, аналізом ризиків та коригуванням стратегії. А. А. Гнатюк [12, с. 24] розвиває ризик-орієнтований підхід, у межах якого оцінка ризиків

включається безпосередньо до процесу підготовки інформації для управлінських рішень. Це особливо важливо для корпоративних структур, де негативні наслідки рішення однієї бізнес-одиниці можуть поширюватися на інші підприємства групи.



Рисунок 1.4 – **Основні виміри інформаційної бази сучасного управлінського обліку**

Джерело: сформовано автором на основі [11; 12; 15; 56; 67; 124; 140].

Інформаційна корисність управлінського обліку визначається не кількістю накопичених даних, а їх придатністю для конкретного рішення. У цьому контексті принциповими є релевантність, своєчасність, зрозумілість, порівнянність і достатність деталізації. Н. Я. Марчишин [74, с. 34] звертає увагу на те, що навіть об’єктивні облікові дані можуть по-різному сприйматися та інтерпретуватися управлінцями під впливом когнітивних і поведінкових факторів. Звідси випливає важлива вимога: управлінська інформація повинна не лише бути правильно розрахованою, а й подаватися у

формі, яка зменшує ризик помилкової інтерпретації. Для корпоративного центру це означає потребу в єдиній термінології, однакових правилах розрахунку ключових показників і чітких поясненнях відхилень.

Водночас надмірна деталізація може бути такою ж проблемою, як і нестача даних. Якщо корпоративний менеджмент отримує тисячі локальних показників без ієрархії та пріоритетів, інформація втрачає управлінську цінність. Тому система має підтримувати принцип переходу від детального до узагальненого: на нижчому рівні зберігається аналітика операцій і процесів, а на вищому – формуються узгоджені ключові показники. Це відповідає логіці збалансованої системи показників, яку В. К. Макарович [68, с. 36] пов'язує з розвитком стратегічного управлінського обліку, а В. Рудницький, О. Дубіль і В. Дерій – з використанням інформації управлінського обліку для формування системи показників [122, с. 144].

Таблиця 1.4 – **Вимоги до управлінської інформації в корпоративній підприємницькій структурі**

Вимога	Зміст	Ризик недотримання	Організаційна відповідь
1. Релевантність	Відповідність інформації конкретному управлінському рішенню	Перевантаження даними або використання несуттєвих показників	Формування наборів показників за типами рішень
2. Своєчасність	Надходження інформації до моменту прийняття рішення	Запізніле реагування на відхилення	Автоматизація збору даних і регламентована періодичність
3. Порівнянність	Єдність змісту та методики розрахунку показників	Неможливість зіставити бізнес-одиниці	Корпоративні правила та довідники показників
4. Достовірність	Відповідність даних фактичному стану та контроль їх якості	Хибні оцінки, недовіра до звітності	Контрольні процедури, узгодження джерел даних
5. Адаптивність	Можливість змінювати деталізацію відповідно до управлінського запиту	Жорсткість системи та втрата локальної специфіки	Поєднання стандартизованого блоку з локальною аналітикою

Джерело: сформовано автором на основі [9; 37; 49; 62; 74; 107; 123].

Особливе місце в сучасному розвитку управлінського обліку займає цифровізація. Її значення полягає не лише у скороченні ручної праці

бухгалтера. Цифрові технології змінюють швидкість формування інформації, її деталізацію, способи аналізу та роль фахівця з управлінського обліку. С. Ф. Легенчук, Т. О. Завалій і О. М. Денисюк [61, с. 16] досліджують можливості Big Data у стратегічному управлінському обліку та показують розширення джерел і обсягів інформації. Г. І. Ляхович та О. В. Вакун [65, с. 29] обґрунтовують використання штучного інтелекту для підвищення ефективності системи управлінського обліку, зокрема для обробки даних і підтримки аналітичних завдань. С. В. Тютюнник і В. І. Гринь [136] розглядають сучасні можливості діджиталізації управлінського обліку як засіб підвищення оперативності та аналітичності.

М. О. Сулима [133, с. 465] визначає цифровий управлінський облік як систему збору даних у реальному часі, аналізу фінансових і нефінансових показників та підготовки інформації для прийняття рішень із використанням сучасних технологій. Авторка протиставляє традиційний і цифровий підходи за характером даних, типом аналізу, рівнем автоматизації та роллю фахівця: замість підготовки звітності постфактум фахівець дедалі більше виконує функції бізнес-аналітика і консультанта. Для корпоративної структури цей перехід має принципове значення, оскільки без єдиного цифрового середовища практично неможливо забезпечити оперативне узгодження даних десятків підприємств і центрів відповідальності.

Цифровізація також посилює вимоги до інформаційної безпеки та якості даних. А. В. Балабаниць та О. О. Рібейро-Рамос [2, с. 119] характеризують систему управлінського обліку як сукупність взаємопов’язаних елементів і наголошують, що цифрове середовище одночасно створює нові можливості та ризики витоку інформації. Для корпоративних структур ці ризики особливо чутливі через концентрацію даних про ціни, маржинальність, контрагентів, бюджети, інвестиційні плани та внутрішні трансферти. Тому цифровізація управлінського обліку повинна поєднувати інтеграцію даних із розмежуванням прав доступу, контролем змін та перевіркою якості інформації.

Галузевий аспект цифрової трансформації добре простежується в аграрному секторі. С. В. Ігнатенко та І. В. Томашук [39, с. 469] відзначають поширення автоматизації й цифровізації управлінського обліку в аграрних підприємствах. О. Л. Польова та П. О. Маліцький [106, с. 121] показують, що використання ERP-систем, аналітики даних та інших IT-інструментів змінює управлінський облік фермерських господарств від реєстраційної функції до активного інструменту управління. Для великих аграрних корпоративних структур це означає можливість поєднати інформацію про поля, техніку, виробничі операції, склади, фінанси та збут у спільній системі. Однак ефект від технологій виникає лише тоді, коли одночасно узгоджені методологія показників і відповідальність за дані.

Таблиця 1.5 – **Трансформація управлінського обліку під впливом цифровізації**

Ознака	**Традиційний підхід**	**Сучасний цифровий підхід**	**Значення для корпоративної структури**
1. Джерела даних	Переважно внутрішні облікові регістри	ERP, BI, зовнішні бази, датчики, цифрові платформи	Можливість об’єднати дані різних бізнес-одиниць
2. Час формування	Після завершення періоду	Наближено до реального часу	Швидше виявлення проблем та відхилень
3. Тип аналізу	Описовий і діагностичний	Прогнозний, сценарний, рекомендаційний	Підтримка розподілу ресурсів і стратегічних рішень
4. Роль фахівця	Підготовка звітів і розрахунків	Бізнес-аналітик, консультант, контролер якості даних	Посилення взаємодії облікової служби з менеджментом
5. Організація інформації	Локальні бази та форми	Єдині довідники, інтегровані сховища, дашборди	Порівнянність і консолідація показників

Джерело: сформовано автором на основі [61; 65; 39; 136; 151; 7; 106; 138; 133].

Технологічний розвиток не скасовує фундаментальних вимог до управлінського обліку. Автоматизація не вирішує проблему, якщо різні бізнес-одиниці по-різному визначають один і той самий показник або використовують несумісні довідники. Саме тому, цифровий розвиток має відбуватися після або одночасно з методологічним узгодженням. С. В. Брік [7,

с. 84], аналізуючи хмарну платформу для автоматизації бухгалтерського, фінансового та управлінського обліку, підкреслює зростання стратегічної та аналітичної ролі цифрового облікового середовища. Д. О. Феденко [138, с. 1759] акцентує на можливості цифрових конфігураторів інтегрувати інформацію між підсистемами, усувати дублювання функцій і створювати передумови для стандартизації облікових процедур. Отже, технологія має підтримувати методологію, а не замінювати її.

Паралельно з цифровізацією посилюється орієнтація управлінського обліку на створення довгострокової вартості. О. В. Фоміна [140, с. 308] пропонує пов'язувати управлінський облік із бізнес-моделлю, аналізом внутрішніх і зовнішніх факторів, ризиками та фінансовими і нефінансовими показниками створення вартості. У корпоративній підприємницькій структурі це особливо важливо, оскільки локально прибуткове рішення окремої бізнес-одиниці може не відповідати загальним інтересам групи. Наприклад, скорочення витрат на підтримання виробничої інфраструктури може тимчасово покращити результат підрозділу, але створити вищі ризики для всієї структури. Управлінський облік має забезпечувати інформацію, яка дозволяє оцінювати не лише локальну економію, а й вплив рішення на загальну результативність.

У сучасних дослідженнях ця логіка розвивається через інтеграцію показників сталого розвитку. В. Гавриленко, В. Чиж, С. Демиденко та Є. Камишний [11, с. 69] обґрунтовують включення екологічних і соціальних аспектів до планування, бюджетування, застосування КПЕ, калькулювання та звітності. А. Костякова [56, с. 278] пропонує поєднання ESG-показників із Balanced Scorecard та введення перспективи сталого розвитку. Для нашого дослідження важливим є не саме розширення переліку показників, а загальний висновок: сучасний управлінський облік повинен бути здатним включати нові інформаційні запити без руйнування системи. Саме ця властивість визначає його адаптивність.

Адаптивність управлінського обліку слід відрізняти від довільності.

Гнучкість означає можливість змінювати аналітичну деталізацію, склад локальних звітів або набір додаткових показників під конкретні потреби, але при збереженні єдиного змісту базових корпоративних показників. Н. М. Савченко, Р. О. Савченко та О. М. Ганяйло [123, с. 42] підкреслюють, що надмірна формалізація може звужувати управлінські можливості системи. Водночас Т. О. Косташ [55] до організації управлінського обліку відносить розробку управлінської облікової політики, внутрішніх стандартів, форм звітності, системи рахунків та бюджетів, підкреслюючи залежність конкретної моделі від організаційної структури і ступеня централізації. Поєднання цих підходів дозволяє сформулювати важливу для корпоративних структур тезу: єдність методології повинна поєднуватися з адаптацією аналітики до особливостей бізнес-одиниць.

Саме така логіка відповідає структурі корпоративного управління. Корпоративний центр повинен визначати спільні правила, ключові показники, вимоги до якості даних, строки подання інформації та порядок її консолідації. Бізнес-одиниці, зі свого боку, мають можливість деталізувати облік відповідно до технологічних процесів, продукції, центрів відповідальності та локальних управлінських завдань. Це не суперечність між централізацією і децентралізацією, а їх функціональне поєднання: централізується методологічна основа та корпоративні показники, тоді як збір і первинна аналітична обробка значної частини даних залишаються на рівні бізнес-одиниць.

Узагальнення розглянутих підходів та врахування специфіки корпоративних підприємницьких структур дали змогу сформувати авторський підхід до трактування управлінського обліку, який поєднує багаторівневість, інтегрованість, адаптивність, процесну орієнтацію, стратегічну спрямованість і цифрову підтримку. Його зміст та ключові характеристики наведено на рис. 1.5. Як видно з рис. 1.5, запропонований підхід розширює традиційне розуміння управлінського обліку за рахунок урахування взаємозв’язку бізнес-одиниць і корпоративного центру, поєднання фінансової та нефінансової

інформації, адаптації до управлінських запитів, орієнтації на бізнес-процеси, підтримки рішень різного рівня та використання цифрових технологій, що дозволяє розглядати управлінський облік як цілісну інформаційно-аналітичну систему корпоративного управління.



Рисунок 1.5 **– Авторський підхід до трактування управлінського обліку корпоративної підприємницької структури**

Джерело: авторська розробка.

Узагальнення наукових підходів та особливостей корпоративних структур дає змогу уточнити сутність досліджуваного поняття. На нашу думку, управлінський облік корпоративної підприємницької структури

доцільно визначати як адаптивну багаторівневу інформаційно-аналітичну систему, що забезпечує формування, узгодження, аналітичну обробку та передачу фінансової і нефінансової інформації про ресурси, бізнес-процеси, результати діяльності та фактори зовнішнього середовища між бізнес-одиницями і корпоративним центром для обґрунтування оперативних, тактичних і стратегічних управлінських рішень. Таке трактування підкреслює не лише призначення управлінського обліку, а й специфіку корпоративної форми організації бізнесу.

Запропоноване визначення має кілька принципових відмінностей від поширених трактувань. По-перше, воно фіксує багаторівневість, оскільки інформація формується і використовується на рівні господарської операції, бізнес-процесу, бізнес-одиниці та корпоративного центру. По-друге, наголошує на необхідності узгодження інформації, що є передумовою порівнянності та консолідації показників різних підприємств групи. По-третє, передбачає поєднання фінансової і нефінансової інформації, а також внутрішніх і зовнішніх даних. По-четверте, визначає адаптивність як здатність системи змінювати аналітичну деталізацію і набір додаткових показників відповідно до управлінських потреб без втрати єдиного методологічного блоку. По-п’яте, охоплює всі рівні управлінських рішень, а стратегічну спрямованість розглядає як функцію єдиної системи, а не як ізольований вид обліку.

Важливо також визначити співвідношення управлінського обліку з фінансовим обліком, аналізом і управлінським контролем. Фінансовий облік формує стандартизовану інформацію про господарські операції та фінансовий стан підприємства, яка є важливим джерелом для управлінського обліку. Проте управлінський облік використовує ширший набір даних і допускає іншу аналітичну деталізацію. Аналіз виступає способом перетворення даних на висновки, тоді як управлінський контроль порівнює цілі, нормативи і фактичні результати. Управлінський облік інтегрує інформацію для цих функцій, але не замінює їх. Саме тому його місце доцільно визначати як інформаційно-

аналітичну основу управлінського циклу.

Для корпоративної підприємницької структури практичне значення такого підходу полягає у формуванні послідовного зв’язку між локальними та корпоративними рішеннями. Якщо показники бізнес-процесів і бізнес-одиниць формуються за узгодженими правилами, корпоративний центр може об’єктивно порівнювати результати, визначати причини відхилень, оцінювати ефективність розподілу ресурсів та приймати рішення щодо розвитку окремих напрямів. Водночас бізнес-одиниці зберігають достатній рівень аналітичної деталізації для оперативного управління. Це створює передумови для подальшого обґрунтування складу об’єктів управлінського обліку та їх систематизації, що є предметом наступного підпункту дослідження.

Окремого уточнення потребують чинники, що визначають побудову управлінського обліку саме у корпоративних підприємницьких структурах. На відміну від самостійного підприємства, корпоративна група одночасно вирішує дві взаємопов’язані задачі: забезпечує результативність кожної бізнес-одиниці та досягає спільних цілей групи. Це означає, що локальна оптимізація не завжди є корпоративно оптимальною. Наприклад, вибір постачальника, логістичного маршруту, способу переробки або внутрішньої ціни може бути вигідним для одного підприємства, але впливати на витрати та результати іншої бізнес-одиниці. Тому управлінський облік повинен давати можливість простежити не лише локальний фінансовий результат, а й наслідки внутрішньої взаємодії для групи в цілому. Саме така особливість пояснює підвищене значення єдиних правил формування показників, внутрішньогрупових даних та механізмів їх узгодження.

Іншим визначальним чинником є організаційна складність. У великих підприємствах і корпоративних структурах функції планування, виробництва, логістики, фінансів, закупівель, збуту та контролю можуть виконуватися різними підрозділами або окремими юридичними особами. А. Р. Шумська та І. В. Шнир [150, с. 134] наголошують на необхідності спеціальної організації й методики управлінського обліку на великих підприємствах. Ю. С. Цаль-

Цалко та В. В. Літвінчук [143, с. 39] розкривають роль центрів відповідальності в ідентифікації об’єктів управлінського обліку. З позиції корпоративного управління це означає, що інформація має бути прив’язана не лише до рахунків чи статей витрат, а й до місця формування результату та відповідальної управлінської ланки. Без цього неможливо об’єктивно оцінити внесок окремої бізнес-одиниці у загальний результат.

Для аграрних корпоративних структур до організаційної складності додається галузева специфіка. Ю. Біла та А. Білий [3, с. 159] серед проблем управлінського обліку аграрних підприємств відзначають необхідність врахування особливостей сільськогосподарського виробництва. О. Л. Польова та П. О. Маліцький [106, с. 119] звертають увагу на залежність аграрного виробництва від природних умов, тривалості виробничих циклів, необхідності окремого контролю витрат за культурами, полями, видами робіт, технікою та іншими об’єктами. Відповідно, корпоративна уніфікація не може полягати в тому, щоб усі бізнес-одиниці використовували однаковий мінімальний набір аналітичних ознак.

Ще одним чинником є невизначеність зовнішнього середовища. Управлінський облік повинен не лише фіксувати наслідки подій, що вже відбулися, а й підтримувати оцінку можливих сценаріїв. А. А. Гнатюк [12, с. 29] доводить доцільність інтеграції ризик-орієнтованого підходу в систему управлінського обліку. Л. Згалат-Лозинська, І. Косминський та Т. Іванова [36, с. 364] наголошують на необхідності поєднання стратегічного управлінського обліку з формалізованою оцінкою конкурентоспроможності та ризиків. Для корпоративної структури ризикова інформація має бути узгодженою за методикою оцінки, щоб корпоративний центр міг порівнювати ризики різних напрямів діяльності та визначати пріоритети розподілу ресурсів.

Вплив ключових чинників корпоративної підприємницької структури на формування управлінського обліку та очікувані управлінські ефекти узагальнено в табл. 1.6.

Взаємозв’язок управлінського обліку з контролінгом та управлінським

контролем також потребує чіткого визначення.

Таблиця 1.6 – **Вплив ключових чинників корпоративної підприємницької структури на управлінський облік**

Чинник	Прояв у корпоративній структурі	Вимога до управлінського обліку	Очікуваний управлінський ефект
1. Багаторівнева організація	Різні бізнес-одиниці, підрозділи та центри відповідальності	Формування інформації за рівнями управління і відповідальністю	Об'єктивна оцінка результатів та персоніфікація відповідальності
2. Диверсифікація діяльності	Відмінні технології, продукти та процеси	Єдині базові показники та локальна аналітична деталізація	Порівнянність без втрати галузевої специфіки
3. Внутрішня взаємодія	Внутрішньогрупові операції, спільні ресурси та сервіси	Окреме відображення внутрішніх потоків і трансакційних витрат	Оцінка реального внеску бізнес-одиниць у загальний результат
4. Невизначеність	Ринкові, природні, логістичні та регуляторні ризики	Сценарна, прогнозна і ризик-орієнтована інформація	Своєчасне коригування планів і ресурсів
5. Цифрова інтеграція	Великі масиви даних із різних систем	Єдині довідники, правила якості даних та автоматизований обмін	Швидкість, прозорість і зниження дублювання інформації

Джерело: сформовано автором на основі [3; 12; 36; 49; 55; 106; 143; 150].

А. В. Колодійчук і Ф. А. Важинський [53, с. 61] аналізують управлінський облік у концепції контролінгу та підкреслюють його інформаційну роль. О. А. Зоріна [37, с. 19] показує, що управлінський облік і управлінський контроль мають тісний функціональний зв'язок, але відрізняються за призначенням: облік створює інформаційну базу, тоді як контроль оцінює досягнення цілей і відхилення. У корпоративній структурі таке розмежування особливо важливе, оскільки методологічна служба, фінансова функція, бізнес-аналітики й керівники центрів відповідальності можуть бути організаційно відокремленими. Інформація має рухатися між ними без дублювання функцій.

Отож, управлінський облік доцільно розглядати як системоутворюючу інформаційну складову корпоративного управління, але не ототожнювати з усією системою менеджменту. Н. І. Пилипів та М. В. Рудий [101, с. 389] прямо

характеризують раціональну організацію управлінського обліку як системоутворюючий чинник формування ефективної системи управління. Це положення набуває особливого значення для корпоративних структур, де від якості інформаційного зв'язку залежить узгодженість дій відокремлених бізнес-одиниць. Управлінський облік забезпечує єдину мову показників, але рішення про цілі, мотивацію, інвестиції чи організаційні зміни приймає менеджмент.

У підсумку корпоративна специфіка формує три базові вимоги. Перша – інформаційна єдність, тобто однаковий економічний зміст ключових показників для всіх бізнес-одиниць. Друга – керована гнучкість, що дозволяє деталізувати інформацію відповідно до технологій і локальних процесів. Третя – вертикальна узгодженість, за якої показники нижчих рівнів можуть бути послідовно узагальнені до рівня бізнес-одиниці та корпоративного центру, а стратегічні орієнтири можуть бути перетворені на бюджети, КПЕ та завдання нижчих рівнів. Саме поєднання цих вимог створює теоретичну основу для подальшої розробки корпоративних правил управлінського обліку.

Вплив організаційної складності, внутрішньокорпоративних взаємодій, галузевої специфіки, невизначеності й ризиків, а також цифровізації зумовлює необхідність забезпечення методичної єдності, порівнянності показників, адаптивності аналітики, своєчасності, повноти та якості управлінської інформації. Взаємозв'язок зазначених чинників, вимог до системи та очікуваних результатів її реалізації узагальнено на рис. 1.6.

Сформована модель показує, що управлінський облік корпоративної підприємницької структури виникає не як проста сума локальних систем обліку окремих підприємств. Його якість визначається здатністю поєднати локальну деталізацію з корпоративними правилами, різні джерела даних – з єдиними вимогами до показників, а ретроспективну інформацію – з прогнозами та сценаріями. Отже, ключовим предметом організаційного розвитку є не максимальна централізація облікової роботи, а забезпечення узгодженості інформації.

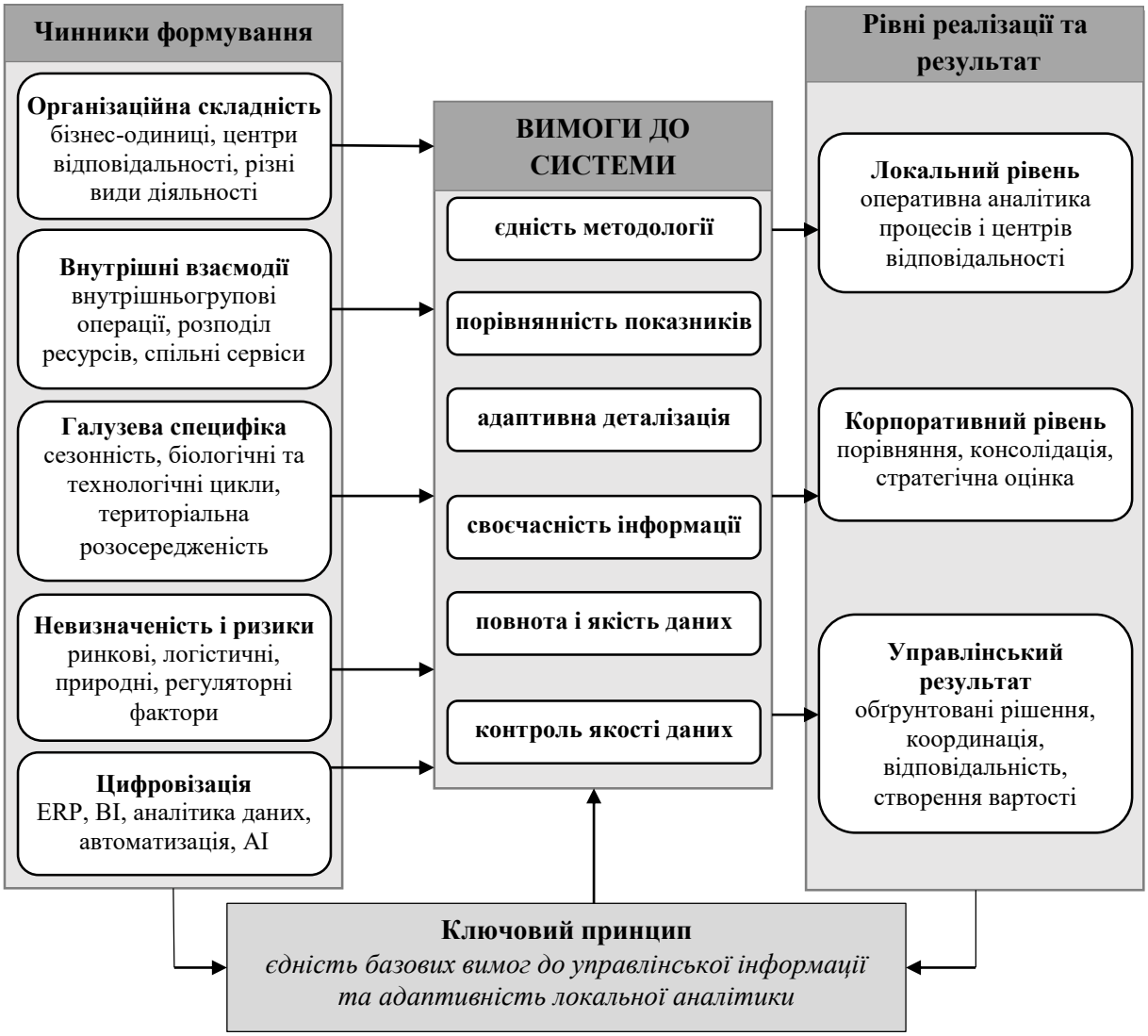


Рисунок 1.6 – **Чинники формування та вимоги до системи управлінського обліку корпоративної підприємницької структури**

Джерело: авторська розробка з урахуванням [3; 12; 37; 46; 49; 55; 106; 123; 133].

Отже, управлінський облік корпоративних підприємницьких структур слід розглядати як єдину адаптивну багаторівневу інформаційно-аналітичну систему, в якій стратегічна спрямованість, цифрові технології, ризик-орієнтованість та нефінансові показники є не окремими паралельними системами, а функціональними властивостями єдиного інформаційного забезпечення менеджменту. Такий підхід формує основу для подальшої систематизації об’єктів управлінського обліку за рівнями управління та бізнес-процесами, а також для визначення засад побудови корпоративної системи управлінського обліку.

1.2. Об’єкти управлінського обліку корпоративних підприємницьких структур та їх систематизація

Розкриття сутності управлінського обліку як інформаційно-аналітичної системи закономірно ставить питання про те, щодо яких саме об’єктів має формуватися управлінська інформація. Від правильності їх визначення залежить зміст аналітичного обліку, склад показників внутрішньої звітності, побудова бюджетів, система контролю та можливість оцінювати результати діяльності окремих підрозділів.

Для корпоративних підприємницьких структур це питання є особливо важливим, оскільки об’єкти управління існують одночасно на кількох рівнях: у межах окремої бізнес-одиниці, між бізнес-одиницями та на рівні корпоративної структури в цілому. Відтак простий перелік витрат, доходів і фінансових результатів не може повною мірою відображати зміст інформаційних потреб корпоративного управління.

Водночас, визначення витрат, доходів і фінансових результатів як основних об’єктів управлінського обліку має ґрунтовне теоретико-методологічне обґрунтування у працях З.-М. В. Задорожнього, який доводить, що саме зазначені об’єкти в їх аналітичному розрізі забезпечують формування інформації про економічні результати господарської діяльності, тоді як основні засоби, запаси, власний капітал та інші об’єкти мають похідний характер щодо досягнення її основної мети [27, с. 74]. Така позиція дозволяє визначити економічну основу системи управлінського обліку, яке в умовах корпоративних підприємницьких структур потребує доповнення організаційними, процесними та стратегічними об’єктами відповідно до багаторівневої структури управління й особливостей внутрішньокорпоративної взаємодії.

У науковій літературі об’єкти управлінського обліку трактуються неоднаково. Частина дослідників виходить із традиційного облікового підходу та зосереджується на витратах, доходах, собівартості й результатах. Інші автори пов’язують об’єкти з організаційною структурою підприємства і

центрами відповідальності. Поширення процесного управління зумовило виокремлення бізнес-процесів та окремих операцій як самостійних об’єктів інформаційного спостереження. Стратегічна орієнтація управлінського обліку, у свою чергу, розширила об’єктну сферу за рахунок ризиків, ключових показників ефективності, нефінансових характеристик, показників створення вартості й сталого розвитку [4; 56; 59; 68; 94; 122; 140].

Такий розвиток не слід розглядати як послідовне заперечення попередніх підходів. Навпаки, витрати, доходи, ресурси, центри відповідальності та бізнес-процеси відображають різні сторони діяльності підприємства. Проблема виникає тоді, коли один із цих елементів визначається як єдиний або головний об’єкт без урахування його взаємозв’язку з іншими. Для управлінського обліку корпоративної структури важливо не стільки розширювати перелік об’єктів, скільки встановити між ними логічний зв’язок і визначити місце кожного з них у загальній системі управління. Еволюцію наукових уявлень про об’єкти управлінського обліку узагальнено на рис. 1.7.

Як зазначає Н. Л. Правдюк, стратегічне управління потребує розвитку обліково-аналітичної системи, спроможної супроводжувати процес формування та реалізації стратегії підприємства [109]. Це підтверджує необхідність включення до інформаційного поля управлінського обліку не лише традиційних фінансових об’єктів, а й показників, що характеризують стратегічні цілі та ефективність їх досягнення.

Традиційний підхід формувався навколо обліку витрат і калькулювання собівартості, що цілком відповідало потребам виробничого менеджменту. Однак із розвитком внутрішньої структури підприємств зросла потреба оцінювати не лише вид витрат, а й місце їх виникнення та відповідальність за результат. Саме тому важливого значення набули центри відповідальності. Ю. С. Цаль-Цалко та В. В. Літвінчук [143, с. 39] доводять доцільність ідентифікації об’єктів управлінського обліку за центрами відповідальності, пов’язуючи їх з окремими рівнями і структурними складовими управління.

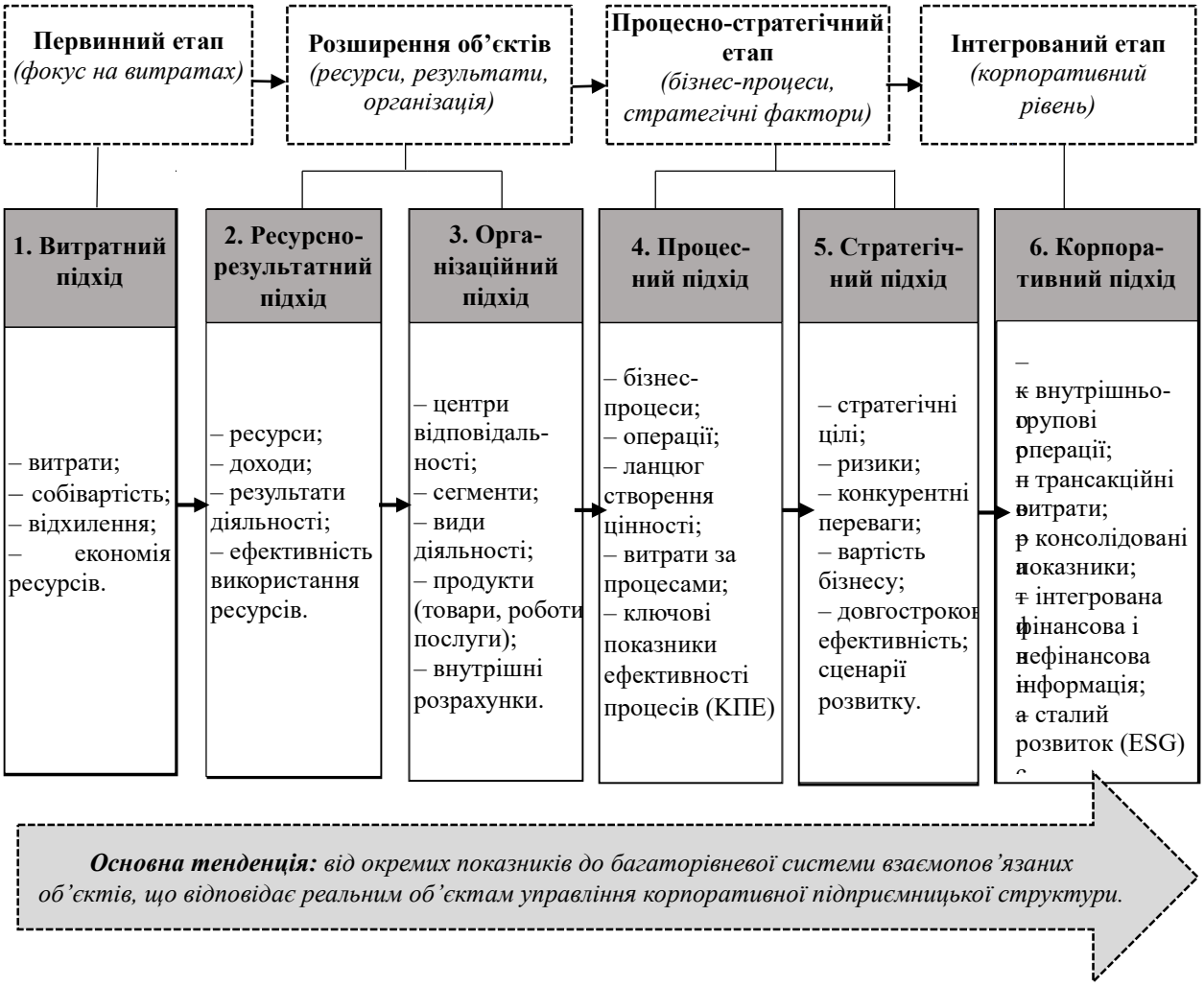


Рисунок 1.7 – **Еволюція уявлень про об'єкти управлінського обліку**

Джерело: узагальнено автором на основі [4; 46; 56; 59; 68; 94; 115; 122; 140; 143].

У запропонованому ними підході об'єктом є не абстрактна сукупність показників, а діяльність відповідного центру, за яким можуть бути визначені ресурси, результативні показники та відповідальні особи.

Сильним боком такого підходу є чітка персоніфікація відповідальності. Управлінська інформація набуває конкретного адресата, а показники можна зіставити з повноваженнями керівника відповідного центру. Водночас центри відповідальності не завжди відображають економічну логіку створення результату. Один підрозділ може брати участь у кількох процесах, а один процес – охоплювати роботу декількох підрозділів. Тому організаційний підхід доцільно доповнювати процесним, особливо в багатопрофільних корпоративних структурах.

Узагальнення основних наукових підходів до визначення об’єктів управлінського обліку, їх переваг, обмежень та доцільності застосування в корпоративних підприємницьких структурах наведено в табл. 1.7.

Таблиця 1.7 **– Основні наукові підходи до визначення об’єктів управлінського обліку**

Підхід	**Типові об’єкти**	**Перевага**	**Обмеження**	**Доцільність для корпоративної структури**
1. Витратний [132]	витрати, собівартість, відхилення	детальний контроль ресурсів і витрат	не показує повного зв’язку «процес – ресурс – результат»	використовується як базовий аналітичний шар
2. Ресурсно-результатний [143, 28, 34]	витрати, доходи й фінансові результати становлять економічну основу, а ресурси – пов’язані з ними об’єкти інформаційного забезпечення	дає змогу оцінювати використання ресурсів і отримані результати	переважно орієнтований на результативні показники, а не на причинні зв’язки	необхідний для оцінювання ефективності діяльності бізнес-одиниць
3. Організаційний [143]	центри відповідальності, структурні підрозділи, види діяльності, сегменти	закріплює відповідальність за формування витрат і результатів	структура підрозділів не завжди збігається зі структурою наскрізних бізнес-процесів	важливий для делегування повноважень, контролю та оцінювання відповідальності
4. Процесний [94; 4; 122]	бізнес-процеси, операції, ресурси, витрати процесів, ключові показники ефективності процесів	показує причинний зв’язок між використаними ресурсами, процесом і результатом	потребує детальної моделі бізнес-процесів і розвиненої аналітичної підтримки	доцільний як основа локального рівня управлінського обліку
5. Стратегічний [68; 122; 59; 140; 56]	КПЕ, стратегічні цілі, ризики, фінансові й нефінансові показники, вартість бізнесу, ESG-показники	пов’язує управлінський облік зі стратегічними цілями, ризиками та створенням вартості	може бути відірваним від первинної операційної інформації без належної інтеграції	необхідний для корпоративного оцінювання та прийняття довгострокових рішень

Джерело: узагальнено *автором за [4; 28; 34; 56; 59; 68; 94; 122; 132; 140; 143].*

Наведене узагальнення свідчить, що жоден із розглянутих підходів не забезпечує повного охоплення інформаційних потреб корпоративного управління в ізольованому вигляді. Витратний, ресурсно-результатний, організаційний, процесний і стратегічний підходи відображають різні сторони діяльності підприємства, тому для корпоративних підприємницьких структур доцільним є їх взаємодоповнення. Це створює підґрунтя для формування системи об'єктів управлінського обліку, у якій традиційні економічні об'єкти поєднуються з бізнес-процесами, центрами відповідальності, бізнес-одиницями та стратегічними показниками.

Окремий напрям досліджень пов'язаний із визначенням об'єктів через конкретні активи, ресурси та види витрат. В. В. Ясишена та В. М. Пилявець [152, с. 131] розглядають організаційно-методичні особливості управлінського обліку нематеріальних активів і гудвілу, підкреслюючи потребу в спеціальному інформаційному супроводі таких об'єктів. М. М. Матюха та М. В. Смоляр [75, с. 98] досліджують запаси як окремий об'єкт управлінського обліку. А. Строцень [132, с. 248] доводить необхідність багатокритеріальної класифікації витрат з урахуванням економічного змісту, способу включення до собівартості, місця виникнення, функціонального призначення та залежності від обсягу виробництва. Ці дослідження підтверджують, що склад об'єктів управлінського обліку формується під впливом особливостей діяльності та конкретних запитів менеджменту. Водночас, для корпоративних підприємницьких структур галузева деталізація має доповнюватися корпоративною. Агрохолдинг може одночасно поєднувати рослинництво, тваринництво, зберігання, переробку, логістику, сервісні та фінансові функції. Для кожного напряму існуватимуть власні об'єкти калькулювання, ресурси та статті витрат. Проте, корпоративний центр потребує інформації, яка дозволяє зіставляти бізнес-одиниці, оцінювати їх внесок у загальний результат і бачити наслідки внутрішньогрупової взаємодії. Це означає, що система об'єктів має поєднувати галузеву деталізацію з єдиною логікою агрегування.

У контексті систематизації об'єктів управлінського обліку заслуговує на

увагу наукова позиція З.-М. В. Задорожнього щодо виокремлення витрат, доходів і фінансових результатів як основних об’єктів внутрішньогосподарського обліку в їх аналітичному розрізі [27, с. 74]. Зазначений підхід враховано під час узагальнення наукових поглядів на склад об’єктів управлінського обліку, водночас специфіка корпоративних підприємницьких структур зумовлює необхідність їх систематизації з урахуванням організаційної побудови, бізнес-процесів і внутрішньокорпоративної взаємодії.

Узагальнення наведених наукових підходів дає підстави стверджувати, що система об’єктів управлінського обліку корпоративних підприємницьких структур не може формуватися на основі лише одного підходу. Її побудова потребує поєднання витратного, ресурсно-результатного, організаційного, процесного та стратегічного бачення з урахуванням багаторівневості корпоративного управління, внутрішньокорпоративних взаємозв’язків і потреб у порівнянні результатів діяльності окремих бізнес-одиниць. Авторське узагальнення наукових підходів та запропоновану систематизацію об’єктів управлінського обліку корпоративних підприємницьких структур представлено на рис. 1.8.

Важливо розмежувати поняття «об’єкт управління» та «об’єкт управлінського обліку». Перше характеризує те, на що спрямований управлінський вплив, друге – те, щодо чого формується інформація для здійснення такого впливу. В ідеальній системі ці поняття мають бути змістовно узгодженими. Якщо керівник відповідає за бізнес-процес, а управлінський облік формує інформацію лише за структурним підрозділом, виникає інформаційний розрив. Аналогічно, якщо корпоративний центр оцінює діяльність бізнес-одиниць, але дані формуються тільки в розрізі рахунків фінансового обліку, можливість порівняння та пояснення результатів істотно обмежується.

Запропонована систематизація поєднує об’єкти різної економічної природи та рівня управління в єдину логічну систему. Її основою є

взаємозв'язок бізнес-одиниць, бізнес-процесів, центрів відповідальності, ресурсів, витрат, доходів, результатів діяльності, внутрішньокорпоративних операцій, трансакційних витрат, бюджетів і КПЕ. Такий підхід дозволяє уникнути фрагментарного розгляду окремих об'єктів та формує підґрунтя для подальшого визначення їх місця в ієрархії управління, взаємозв'язків і напрямів узагальнення в корпоративних підприємницьких структурах.

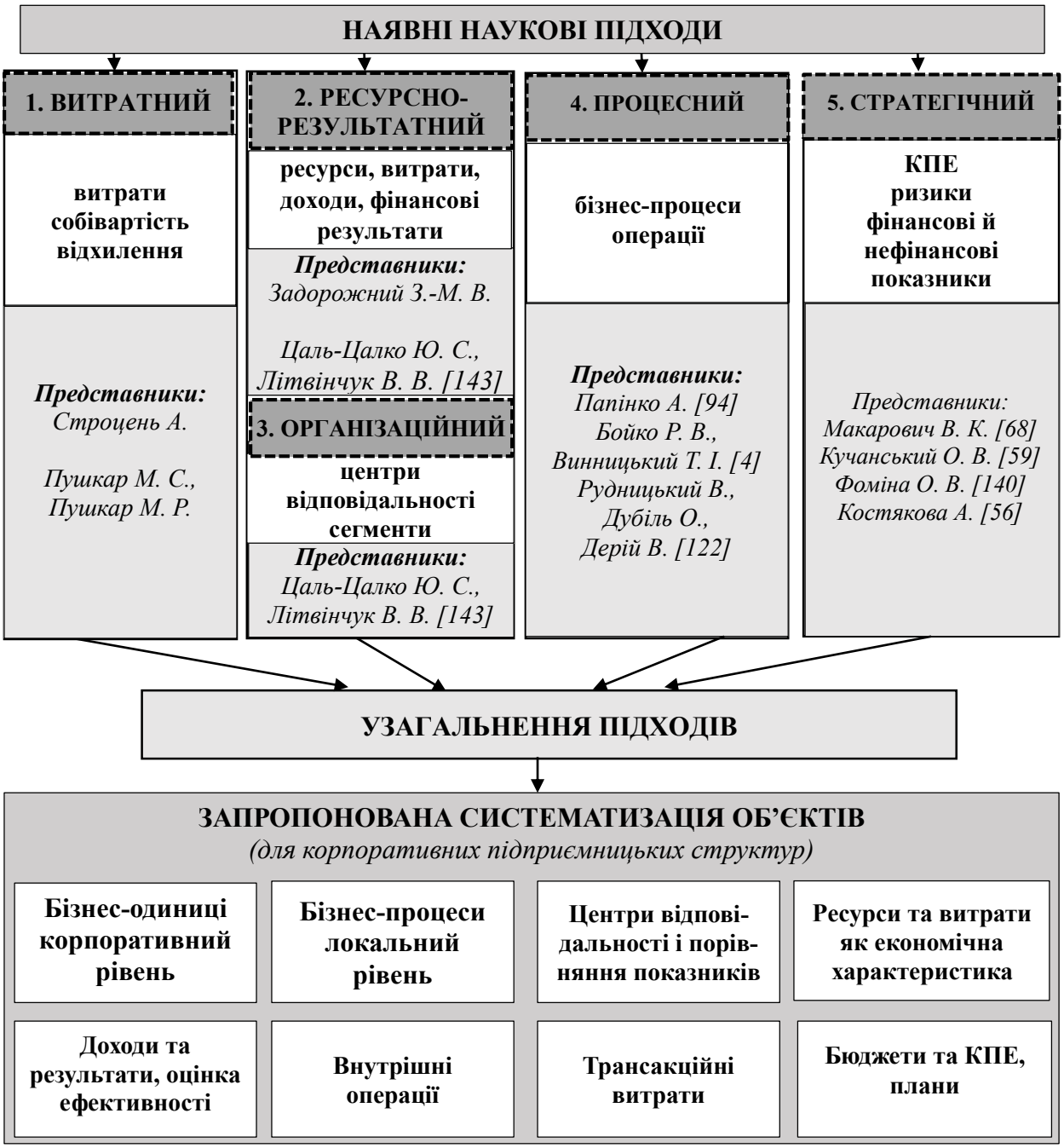


Рисунок 1.8 – **Узагальнення наукових підходів до визначення об'єктів управлінського обліку**

Джерело: запропоновано автором

Саме принцип відповідності об’єктів управлінського обліку об’єктам управління вважаємо базовим для їх систематизації. Він не означає повної тотожності. Управлінський облік може деталізувати один об’єкт управління через кілька аналітичних характеристик або, навпаки, узагальнювати дані за декількома операціями в межах одного процесу.

Проте, зміст інформації має бути безпосередньо пов’язаний із рішенням, для якого вона формується (рис. 1.9).

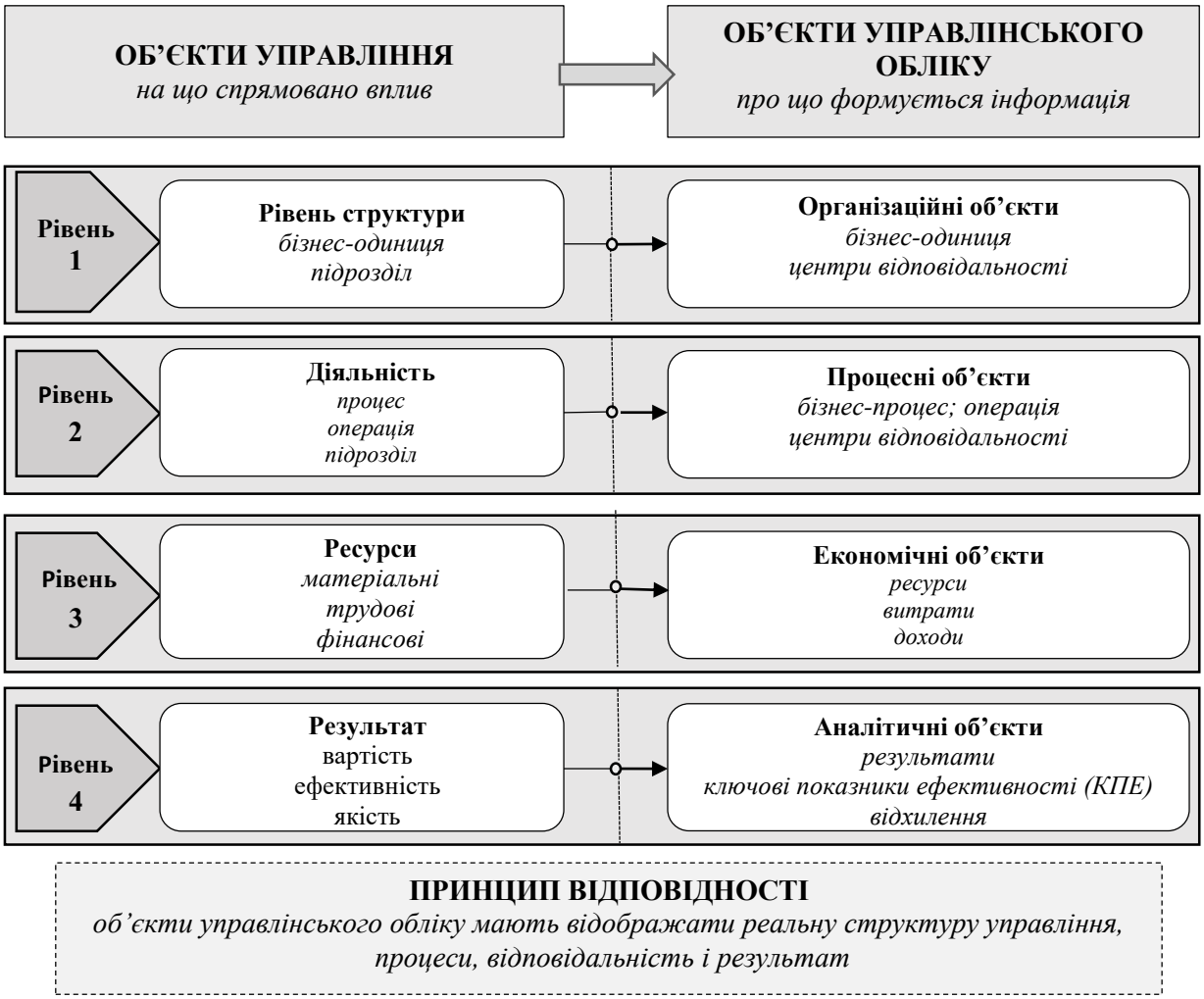


Рисунок 1.9 – **Взаємозв’язок об’єктів управління та об’єктів управлінського обліку**

Джерело: сформовано автором

Як видно з рис. 1.9, об’єкти управлінського обліку доцільно визначати у взаємозв’язку з відповідними об’єктами управління. Такий підхід забезпечує послідовний перехід від рівня структури, діяльності, ресурсів і результатів до

конкретних організаційних, процесних, економічних та аналітичних об’єктів, щодо яких формується управлінська інформація. Дотримання принципу відповідності дозволяє уникнути формального розширення переліку об’єктів управлінського обліку та забезпечує їх підпорядкованість реальним потребам управління корпоративною підприємницькою структурою.

Процесний підхід дає змогу подолати частину обмежень традиційної організаційної побудови обліку. А. Папінко [94, с. 157] обґрунтовує необхідність формування інформації про бізнес-процеси та пропонує послідовно визначати процеси, пов’язані з ними витрати, впроваджувати автоматизацію й розробляти ключові показники ефективності. Р. В. Бойко та Т. І. Винницький [4, с. 154] також пов’язують управлінський облік бізнес-процесів із плануванням стану об’єктів, контролем норм використання ресурсів та відстеженням відхилень. Отже, бізнес-процес стає об’єктом, навколо якого логічно об’єднуються ресурси, витрати, відповідальність і результат.

Для аграрної корпоративної структури така логіка є особливо придатною. Наприклад, процес вирощування певної культури може включати операції з підготовки ґрунту, посіву, внесення добрив, захисту рослин, збирання та первинного зберігання. У виконанні процесу можуть брати участь різні центри відповідальності, а ресурси надходити від кількох сервісних підрозділів. Якщо інформація накопичується лише за підрозділами, керівництву складно встановити повну ресурсомісткість процесу. Якщо ж усі витрати відносити тільки на культуру як об’єкт калькулювання, втрачається можливість оцінити ефективність окремих етапів. Тому бізнес-процес доцільно розглядати як зв’язувальний об’єкт, а не як заміну традиційним об’єктам.

Взаємозв’язок ресурсів, витрат, відповідальності, регламентації та результатів діяльності доцільно розглядати через бізнес-процес як зв’язувальний об’єкт управлінського обліку. Такий підхід дозволяє поєднати послідовність господарських операцій із відповідними ресурсами, витратами, центрами відповідальності, КПЕ та результатами, що узагальнено на рис. 1.10.



Рисунок 1.10 – **Бізнес-процес як зв'язувальний об'єкт управлінського обліку**

Джерело: сформовано автором на основі [4; 46; 94; 140].

Як видно з рис. 1.10, бізнес-процес виконує зв'язувальну функцію між ресурсами, витратами, доходами, відповідальністю, регламентами та результатами діяльності. Саме в межах бізнес-процесу окремі операції поєднуються в послідовність, що дозволяє простежити використання ресурсів, виникнення витрат, відповідальність за виконання та отриманий результат. Такий підхід дає змогу перейти від ізольованого обліку окремих показників до формування взаємопов'язаної інформації про процес як цілісний об'єкт управління.

Отже, бізнес-процес доцільно розглядати не як заміну традиційних об'єктів управлінського обліку, а як основу їх взаємозв'язку. Через нього можуть бути логічно поєднані ресурси, витрати, доходи, центри відповідальності, об'єкти калькулювання, ключові показники ефективності та результати діяльності. Це створює можливість формувати управлінську

інформацію одночасно за економічним змістом операцій, місцем виникнення витрат, відповідальністю за їх формування та результатом, для досягнення якого були використані відповідні ресурси. З урахуванням наведеної процесної логіки доцільно узагальнити інформаційне призначення основних об'єктів управлінського обліку та визначити рівень їх використання в корпоративній підприємницькій структурі (табл. 1.8).

Таблиця 1.8 – **Інформаційне призначення основних об'єктів управлінського обліку**

Об'єкт	**Що характеризує**	**Основні показники**	**Рівень використання**	**Управлінське призначення**
1	2	3	4	5
1. Бізнес-одиниця	відокремлений напрям або підприємство групи	доходи, витрати, результат, маржинальність, КПЕ	корпоративний	порівняння, розподіл ресурсів, оцінювання результативності
2. Бізнес-процес	сукупність пов'язаних операцій, що формують результат	ресурсомісткість, витрати, строки, якість, результат процесу	локальний / міжфункціональний	пошук причин відхилень і зон неефективності
3. Центр відповідальності	сферу повноважень керівника	контрольовані витрати, доходи, бюджети, відхилення	локальний	персоніфікація відповідальності
4. Об'єкт калькулювання	носій витрат і собівартості	прямі та розподілені витрати, собівартість одиниці	локальний	ціноутворення, оцінка рентабельності
5. Трансакційні та внутрішньогрупові операції	витрати й результати взаємодії всередині групи та із зовнішнім середовищем	сума, вид, місце виникнення, процес, контрагент	локальний / корпоративний	оцінка ефективності координації та взаємодії

Джерело: сформовано автором за [143; 94; 4; 46; 132; 140].

Важливим для систематизації об'єктів управлінського обліку є також чітке розмежування суміжних категорій. З.-М. Задорожний та В. Муравський, досліджуючи методичні аспекти управлінського обліку витрат, акцентують увагу на відмінності між об'єктом обліку витрат і об'єктом калькулювання. Такий підхід має принципове значення, оскільки перший характеризує місце або сферу накопичення витрат, тоді як другий пов'язаний із визначенням

собівартості конкретного продукту, роботи чи послуги [30]. Відтак у системі управлінського обліку доцільно не лише виокремлювати об’єкти, а й чітко визначати їх функціональне призначення та взаємозв’язок.

Окремого розгляду потребують витрати як один із найдавніших і найрозвинутіших об’єктів управлінського обліку. Сама по собі класифікація витрат не є кінцевою метою. Її цінність визначається можливістю пояснити, де, для чого, у межах якого процесу та під чиєю відповідальністю виникли витрати. Саме тому сучасні класифікації дедалі частіше поєднують кілька ознак. А. Строцень [132, с. 256], зокрема, використовує поділ за економічним змістом, способом включення до собівартості, місцем виникнення, функціональним призначенням і поведінкою щодо обсягу виробництва. Для корпоративних структур до цих ознак необхідно додати належність до бізнес-одиниці, процесу, центру відповідальності та характер операції – внутрішньогруповий чи зовнішній.

Саме корпоративна взаємодія формує специфічні об’єкти, які практично відсутні або мають значно менше значення в окремому самостійному підприємстві. Складність внутрішніх взаємозв’язків і багаторівневість організації корпоративних підприємницьких структур зумовлюють формування специфічних об’єктів та інформаційних потреб, які виходять за межі управлінського обліку окремого підприємства [46, с. 107].

Ця позиція є принципово важливою для нашого дослідження. У корпоративній структурі значна частина ресурсів витрачається не безпосередньо на виробництво продукції, а на координацію бізнес-одиниць, пошук та передавання інформації, погодження рішень, контроль внутрішніх операцій, юридичне супроводження, укладання договорів та інші види взаємодії. Якщо такі витрати розпорошені між адміністративними, збутовими та іншими статтями, керівництво не може оцінити фактичну вартість координації. Тому, трансакційні витрати доцільно виокремлювати як спеціальний аналітичний об’єкт, пов’язаний із відповідним бізнес-процесом і центром відповідальності.

Специфіка корпоративних підприємницьких структур зумовлює необхідність виокремлення об'єктів управлінського обліку, що виникають саме внаслідок внутрішньокорпоративної взаємодії, багаторівневості управління та потреби в узагальненні інформації на рівні групи (табл. 1.9).

Таблиця 1.9 – **Специфічні об'єкти управлінського обліку корпоративних підприємницьких структур**

Об'єкт	**Причина виокремлення**	**Рекомендований розріз**	**Інформаційний результат**	**Значення для корпоративного управління**
1. Внутрішньокорпоративні операції	наявність операцій між підприємствами однієї групи	бізнес-одиниця, контрагент групи, вид операції, трансфертна ціна	обсяг і структура внутрішнього обороту	контроль взаєморозрахунків і усунення внутрішніх оборотів при узагальненні
2. Внутрішні трансакційні витрати	витрати на координацію, погодження та контроль усередині групи	процес, центр відповідальності, вид координаційної дії	вартість внутрішньої взаємодії	оцінка ефективності корпоративного управління
3. Зовнішні трансакційні витрати	витрати взаємодії з ринком і контрагентами	процес постачання / збуту / організації, стаття, контрагент	повна вартість ринкової взаємодії	порівняння внутрішнього виконання й зовнішнього залучення
4. Корпоративні КПЕ	потреба порівнювати різні бізнес-одиниці за єдиною логікою	фінансові та нефінансові показники	зіставний профіль результативності	оцінювання внеску бізнес-одиниць у корпоративні цілі
5. Консолідовані показники	необхідність оцінювати групу як єдину систему	бізнес-одиниці, процеси, напрями діяльності	узагальнені результати групи	стратегічне планування та розподіл ресурсів

Джерело: сформовано автором на основі [46; 68; 122; 59; 140; 56].

Розвиток стратегічного управлінського обліку також істотно змінює межі об'єктної сфери. В. К. Макарович [68, с. 34; 69, с. 364] досліджує інноваційний капітал та систему показників його оцінювання. В. Рудницький, О. Дубіль і В. Дерій [122, с. 143] розглядають інформацію управлінського обліку як основу збалансованої системи показників. О. В. Кучанський [59]

систематизує ключові метрики за напрямами продажів, прибутковості, операційної ефективності та нефінансових показників. О. В. Фоміна [140, с. 312] пов’язує управлінський облік створення вартості бізнесу з аналізом бізнес-процесів, внутрішнього й зовнішнього середовища, ризиків та системи фінансових і нефінансових показників. А. Костякова [56, с. 282] обґрунтовує інтеграцію ESG-показників у стратегічний управлінський облік і модифіковану збалансовану систему показників.

Наведені підходи свідчать, що показник не завжди є самостійним об’єктом обліку. Наприклад, рентабельність, продуктивність або рівень браку є характеристиками певного об’єкта – бізнес-одиниці, процесу, продукту чи центру відповідальності. Тому при систематизації важливо розрізняти: об’єкт, щодо якого формується інформація; аналітичний розріз, за яким ця інформація деталізується; та показник, за допомогою якого об’єкт оцінюється. Таке розмежування зменшує термінологічну невизначеність і дає змогу побудувати послідовну методику обліку.

Для забезпечення термінологічної чіткості та уникнення ототожнення об’єкта управлінського обліку, аналітичного розрізу й показника доцільно розмежувати їх зміст, функціональне призначення та роль у формуванні управлінської інформації, що узагальнено в табл. 1.10.

Для корпоративної структури принциповим є також розмежування рівнів об’єктів. На корпоративному рівні керівництво управляючої компанії працює насамперед із результатами бізнес-одиниць, напрямами діяльності, великими інвестиційними рішеннями та внутрішньогруповою взаємодією. На локальному рівні основою управлінського впливу є конкретні бізнес-процеси, центри відповідальності, операції та об’єкти калькулювання. Тому одна й та сама інформація повинна мати різний ступінь деталізації: на локальному рівні – достатній для оперативного впливу, на корпоративному – достатній для порівняння, контролю й узагальнення.

Отже, розмежування об’єкта управлінського обліку, аналітичного розрізу та показника дозволяє уникнути їх змістового ототожнення та

впорядкувати логіку формування управлінської інформації. Об’єкт визначає, щодо чого формується інформація, аналітичний розріз – за якою ознакою вона деталізується, а показник – якою характеристикою оцінюється відповідний об’єкт. Такий підхід створює основу для послідовної побудови аналітичного обліку, забезпечує необхідний рівень деталізації даних і підвищує їх придатність для аналізу, контролю та прийняття управлінських рішень.

Таблиця 1.10 **– Розмежування об’єкта, аналітичного розрізу та показника в управлінському обліку**

Елемент	**Зміст**	**Приклади для корпоративної структури**	**Питання, на яке відповідає**	**Функціональне призначення**
1. Об’єкт управлінського обліку	Економічний або організаційний елемент діяльності, щодо якого формується управлінська інформація	бізнес-одиниця, бізнес-процес, центр відповідальності, ресурс, витрати, дохід, об’єкт калькулювання	Про що формується інформація?	визначає предмет інформаційного спостереження та основу організації управлінського обліку
2. Аналітичний розріз	Ознака, за якою деталізується інформація про відповідний об’єкт	вид діяльності, культура, контрагент, підрозділ, вид операції, внутрішня / зовнішня взаємодія	За якою ознакою деталізується інформація?	забезпечує необхідну глибину та гнучкість управлінської аналітики
3. Показник	Кількісна або якісна характеристика стану, руху чи ефективності об’єкта	витрати, дохід, маржинальність, собівартість, строк, якість, продуктивність, КПЕ	Чим характеризується або оцінюється об’єкт?	забезпечує вимірювання, аналіз, порівняння та контроль

Джерело: сформовано автором.

Виходячи з цього, пропонуємо розглядати бізнес-одиницю як базовий об’єкт управлінського обліку корпоративного рівня (рис. 1.11). Її результати є предметом корпоративного планування, контролю та порівняння. Водночас бізнес-одиниця виступає організаційною межею формування локальної системи об’єктів, у центрі якої доцільно розмістити бізнес-процеси. Така побудова дає змогу не протиставляти організаційний і процесний підходи: перший відповідає на питання, де і хто несе відповідальність, другий – як формується результат.

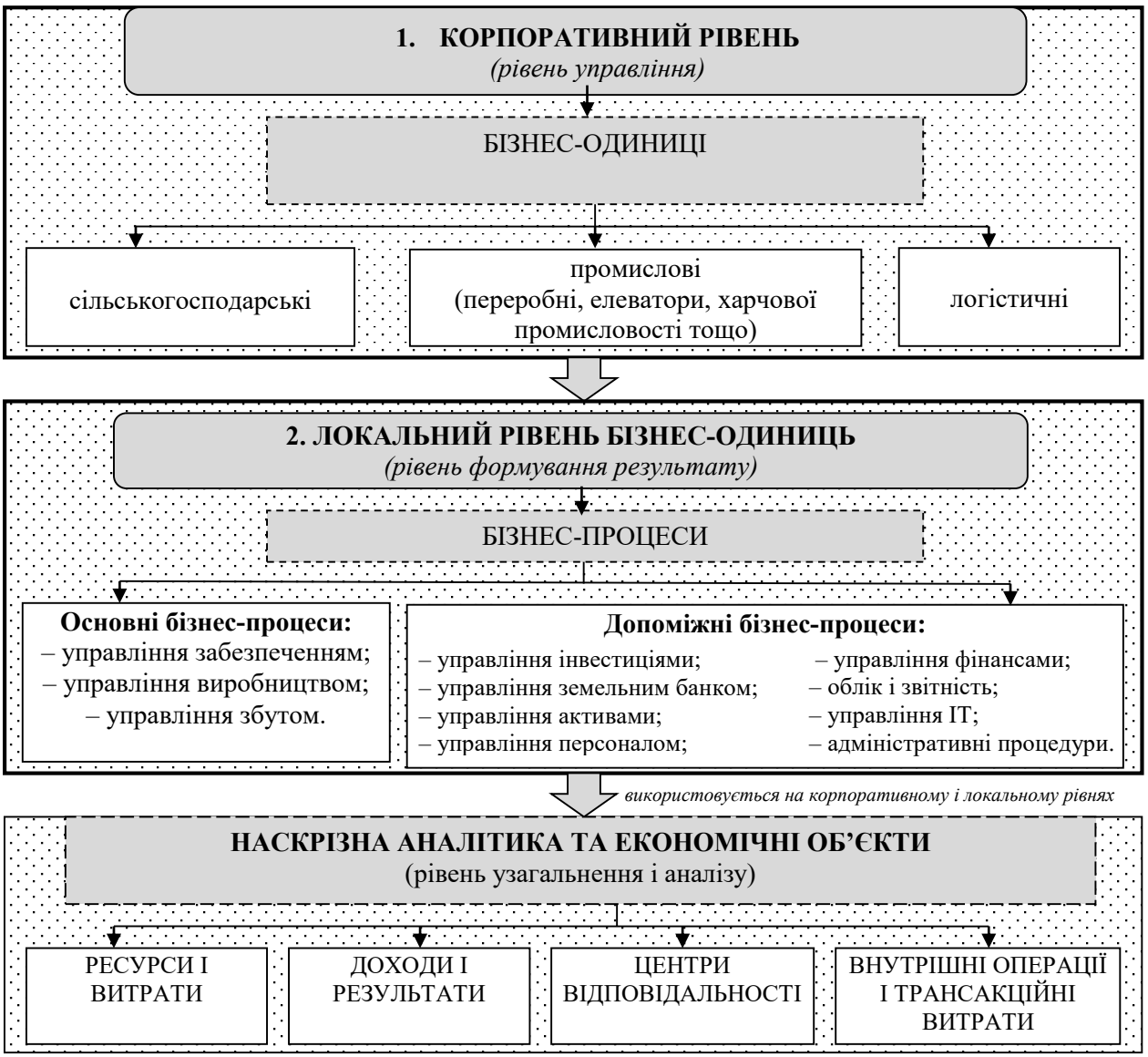


Рисунок 1.11 – **Систематизація об'єктів управлінського обліку корпоративної підприємницької структури**

Джерело: розроблено автором

Отже, запропонована систематизація ґрунтується на розмежуванні корпоративного та локального рівнів управлінського обліку. На корпоративному рівні базовим об'єктом виступає бізнес-одиниця, інформація про яку використовується для порівняння, узагальнення та прийняття стратегічних рішень. На локальному рівні центральне місце займають бізнес-процеси, центри відповідальності, господарські операції та об'єкти калькулювання, що забезпечують необхідну деталізацію інформації для оперативного й тактичного управління. Поряд із цим у системі доцільно

виокремлювати дві групи об’єктів, які не обмежуються лише одним рівнем. До першої належать наскрізні економічні об’єкти – ресурси, витрати, доходи та результати, інформація про які формується на локальному рівні й узагальнюється для потреб корпоративного управління. Другу групу становлять специфічні корпоративні об’єкти – внутрішньокорпоративні операції та трансакційні витрати, виникнення яких зумовлене саме взаємодією бізнес-одиниць у межах корпоративної структури. Узагальнення місця основних об’єктів у системі управлінського обліку, характеру пов’язаної з ними інформації та типових управлінських рішень наведено в табл. 1.11.

Таблиця 1.11 – **Ієрархія об’єктів управлінського обліку та характер управлінських запитів**

Місце об’єкта в системі	**Базовий об’єкт**	**Пов’язані об’єкти**	**Характер інформації**	**Типові рішення**
1	2	3	4	5
Корпоративний рівень				
1. Корпоративний об’єкт	бізнес-одиниця	доходи, витрати, результати, КПЕ, внутрішньокорпоративні операції	узагальнена, порівняльна, стратегічна	розподіл ресурсів, інвестиції, оцінювання бізнес-одиниць
Локальний рівень				
2. Процесна складова	бізнес-процес	ресурси, витрати, центри відповідальності, результати процесу	процесна, аналітична	оптимізація процесів, усунення дублювання, скорочення витрат
3. Відповідальність	центр відповідальності	контрольовані витрати, бюджети, відхилення	оперативна, тактична	контроль виконання, мотивація, коригування
4. Операційна деталізація	господарська операція / об’єкт калькулювання	ресурси, статті витрат, продукт, замовлення	деталізована, первинна	оперативний контроль, калькулювання, нормування
Об’єкти міжрівневої аналітики				
5. Наскрізні економічні об’єкти	ресурси; витрати; доходи; результати	бізнес-одиниці; бізнес-процеси; центри відповідальності; господарські операції	аналітична; міжрівнева; порівняльна	оцінювання ефективності; аналіз відхилень; порівняння; контроль

Продовження табл. 1.11

1	2	3	4	5
6. Специфічні корпоративні об’єкти	внутрішньокорпоративні операції; трансакційні витрати	бізнес-одиниці – учасники взаємодії; бізнес-процеси; центри відповідальності; вид взаємодії	аналітична; міжрівнева; орієнтована на внутрішні зв’язки	оцінювання вартості координації; контроль внутрішньокорпоративної взаємодії; оптимізація зв’язків

Джерело: розроблено автором.

Запропонована систематизація не передбачає жорсткого закріплення всіх об’єктів лише за корпоративним або локальним рівнем. Поряд із базовими об’єктами кожного рівня доцільно виокремлювати наскрізні економічні та специфічні корпоративні об’єкти. Наскрізні економічні об’єкти – ресурси, витрати, доходи та результати – характеризують діяльність як окремих бізнес-одиниць, так і корпоративної структури загалом, тому інформація про них формується на локальному рівні та надалі узагальнюється для корпоративного оцінювання, порівняння й прийняття рішень. Специфічні корпоративні об’єкти – внутрішньокорпоративні операції та трансакційні витрати – виникають унаслідок взаємодії між бізнес-одиницями, корпоративним центром та іншими учасниками корпоративної структури і потребують окремого аналітичного спостереження.

Водночас бізнес-процес і центр відповідальності виконують різні функції в системі управлінського обліку. Бізнес-процес відображає послідовність взаємопов’язаних операцій, у межах яких формується певний результат, тоді як центр відповідальності визначає організаційну належність повноважень і відповідальності за використання ресурсів та отримані результати. Тому їх доцільно розглядати у взаємозв’язку: інформація за бізнес-процесами дає змогу встановити причини формування витрат і результатів, а за центрами відповідальності – визначити суб’єктів, відповідальних за них.

З позиції інформаційної корисності важливим є не максимальний рівень деталізації, а можливість послідовного переходу від узагальненого

корпоративного показника до відповідних бізнес-одиниць, бізнес-процесів, центрів відповідальності та господарських операцій і, навпаки, узагальнення локальних даних для потреб корпоративного управління. Така логіка забезпечує простежуваність формування показників, порівнянність інформації та можливість виявлення причин відхилень.

З огляду на зазначене система об'єктів управлінського обліку корпоративних підприємницьких структур має відповідати сукупності вимог, які забезпечують її узгодженість із потребами управління (табл. 1.12).

Таблиця 1.12 – **Вимоги до системи об'єктів управлінського обліку корпоративних підприємницьких структур**

Вимога	Зміст	Практична реалізація	Очікуваний результат	Пов'язаний елемент
1. Відповідність управлінню	об'єкти обліку мають відображати реальні об'єкти управлінського впливу	узгодження бізнес-одиниць, процесів і центрів відповідальності	релевантність інформації	рівень управління
2. Ієрархічність	інформація формується від операції до корпоративного рівня	єдині правила агрегування	простежуваність результату	бізнес-одиниця
3. Процесна прив'язка	ресурси й витрати пов'язуються з процесом, у якому вони спожиті	аналітика за бізнес-процесами	виявлення причин неефективності	бізнес-процес
4. Персоніфікація відповідальності	показники зіставляються з повноваженнями керівників	центри відповідальності й бюджети	посилення контролю та мотивації	центр відповідальності
5. Гнучкість аналітики	можливість змінювати деталізацію під управлінський запит	додаткові аналітичні ознаки, КПЕ, внутрішні операції	адаптивність системи	аналітичний розріз

Джерело: розроблено автором

Узагальнення опрацьованих наукових джерел дає підстави стверджувати, що єдиного універсального переліку об'єктів управлінського обліку не існує і не може існувати. Їх склад залежить від організаційної

структури, технології діяльності, моделі управління та конкретних інформаційних потреб. Водночас для корпоративних підприємницьких структур можна визначити стабільну логіку систематизації: на корпоративному рівні базовими об’єктами є бізнес-одиниці як об’єкти порівняння, оцінювання та узагальнення; на локальному рівні – бізнес-процеси як базові об’єкти формування результату. Поряд із цим доцільно виокремлювати наскрізні економічні об’єкти – ресурси, витрати, доходи та результати, інформація про які формується на обох рівнях, а також специфічні корпоративні об’єкти – внутрішньокорпоративні операції та трансакційні витрати, виникнення яких зумовлене взаємодією учасників корпоративної структури. Центри відповідальності та об’єкти калькулювання при цьому мають розглядатися у взаємозв’язку з відповідними бізнес-процесами та рівнями управління.

Такий підхід дозволяє сформувати не механічний перелік, а цілісну систему об’єктів управлінського обліку. Його принципова відмінність полягає в поєднанні ієрархічної будови корпоративної структури з процесною логікою формування результату. Бізнес-одиниця визначає корпоративний рівень відповідальності й узагальнення інформації, бізнес-процес – економічну послідовність створення результату, центр відповідальності – персоніфікує повноваження та відповідальність, а наскрізні економічні й специфічні корпоративні об’єкти забезпечують необхідне інформаційне наповнення для аналізу та прийняття управлінських рішень. Авторське узагальнення запропонованої систематизації наведено на рис. 1.12.

Поглиблення систематизації об’єктів потребує врахування галузевої специфіки аграрного бізнесу. Ю. Біла та А. Білий звертають увагу на специфічні об’єкти управлінського обліку аграрних підприємств, складність визначення собівартості та необхідність поєднання облікових даних з виробничою інформацією [3, с. 156]. О. Л. Польова та П. О. Маліцький підкреслюють, що в аграрній діяльності значення мають дані за окремими культурами, полями, тваринницькими фермами, технікою та іншими

виробничими об’єктами, а сезонність і тривалий виробничий цикл підвищують вимоги до деталізації витрат [106, с. 119]. Отже, для аграрної бізнес-одиниці універсальна система об’єктів повинна доповнюватися локальними аналітичними ознаками, що відображають технологію виробництва.

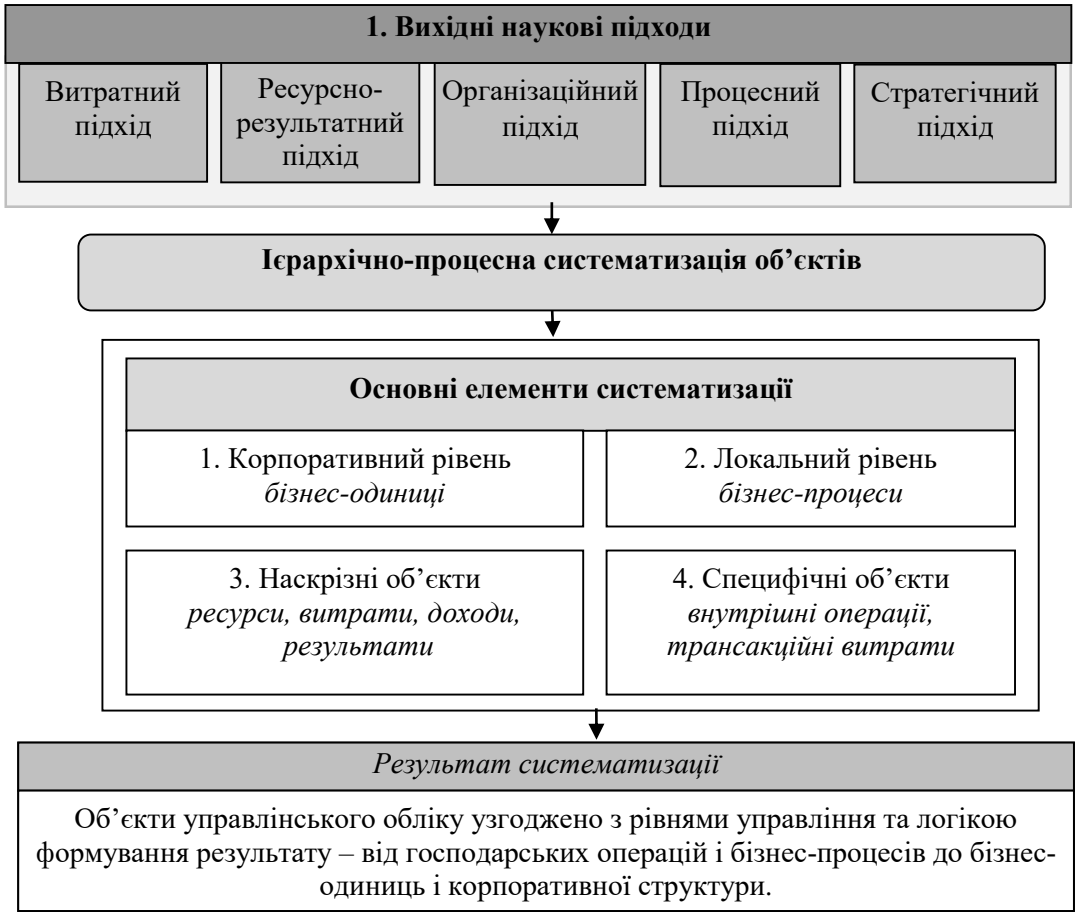


Рисунок 1.12 – **Узагальнення системи об’єктів управлінського обліку корпоративних підприємницьких структур**

Джерело: розроблено автором

Водночас не кожен галузевий показник доцільно визнавати самостійним об’єктом управлінського обліку. Поле, культура, стадо, виробнича партія, одиниця техніки чи замовлення можуть виступати об’єктами калькулювання або аналітичними розрізами залежно від змісту управлінського завдання. Наприклад, якщо менеджмент оцінює рентабельність окремої культури, вона набуває статусу об’єкта калькулювання та аналізу. Якщо ж культура використовується лише як ознака деталізації витрат бізнес-процесу

рослинництва, її доцільніше розглядати як аналітичний розріз. Таке розмежування дозволяє уникнути надмірного розширення переліку об’єктів і зберегти керованість інформаційної системи.

Необхідність такого розмежування посилюється під впливом сучасних нефінансових та поведінкових показників. У працях О. В. Кучанського, О. В. Фоміної та А. Костякової [59; 140; 56] показано зростання ролі нефінансових метрик, ESG-показників, показників клієнтського досвіду, операційної ефективності та створення вартості. З. С. Пестовська [99, с. 69] пропонує поєднувати фінансово-облікові показники з поведінковими метриками персоналу. Для нашого дослідження ці положення важливі як свідчення розширення інформаційної бази управлінського обліку. Проте більшість таких метрик доцільно трактувати не як окремі об’єкти, а як характеристики відповідних об’єктів: персоналу, центру відповідальності, бізнес-процесу або бізнес-одиниці.

Подібний підхід доцільно застосовувати і до ризиків. Ризик є важливою характеристикою майбутнього стану об’єкта, але для практичної організації обліку необхідно визначити, з чим саме він пов’язаний: бізнес-процесом, інвестиційним проєктом, контрагентом, видом діяльності чи бізнес-одиницею. Тому ризикові показники мають включатися до аналітичного опису відповідних об’єктів, а не формувати відокремлену систему, не пов’язану з операційними даними. Такий підхід узгоджується із загальною логікою стратегічного управлінського обліку, в якому фінансова та нефінансова інформація використовується спільно для оцінювання альтернатив і наслідків рішень.

Важливим для корпоративних структур є також розмежування понять «бізнес-одиниця», «юридична особа», «сегмент» і «центр відповідальності». В окремих випадках вони можуть збігатися, але це не є обов’язковим. Одна юридична особа може містити кілька бізнес-одиниць або, навпаки, певний напрям діяльності може охоплювати кілька юридичних осіб. Центр відповідальності формується виходячи з розподілу повноважень, а сегмент –

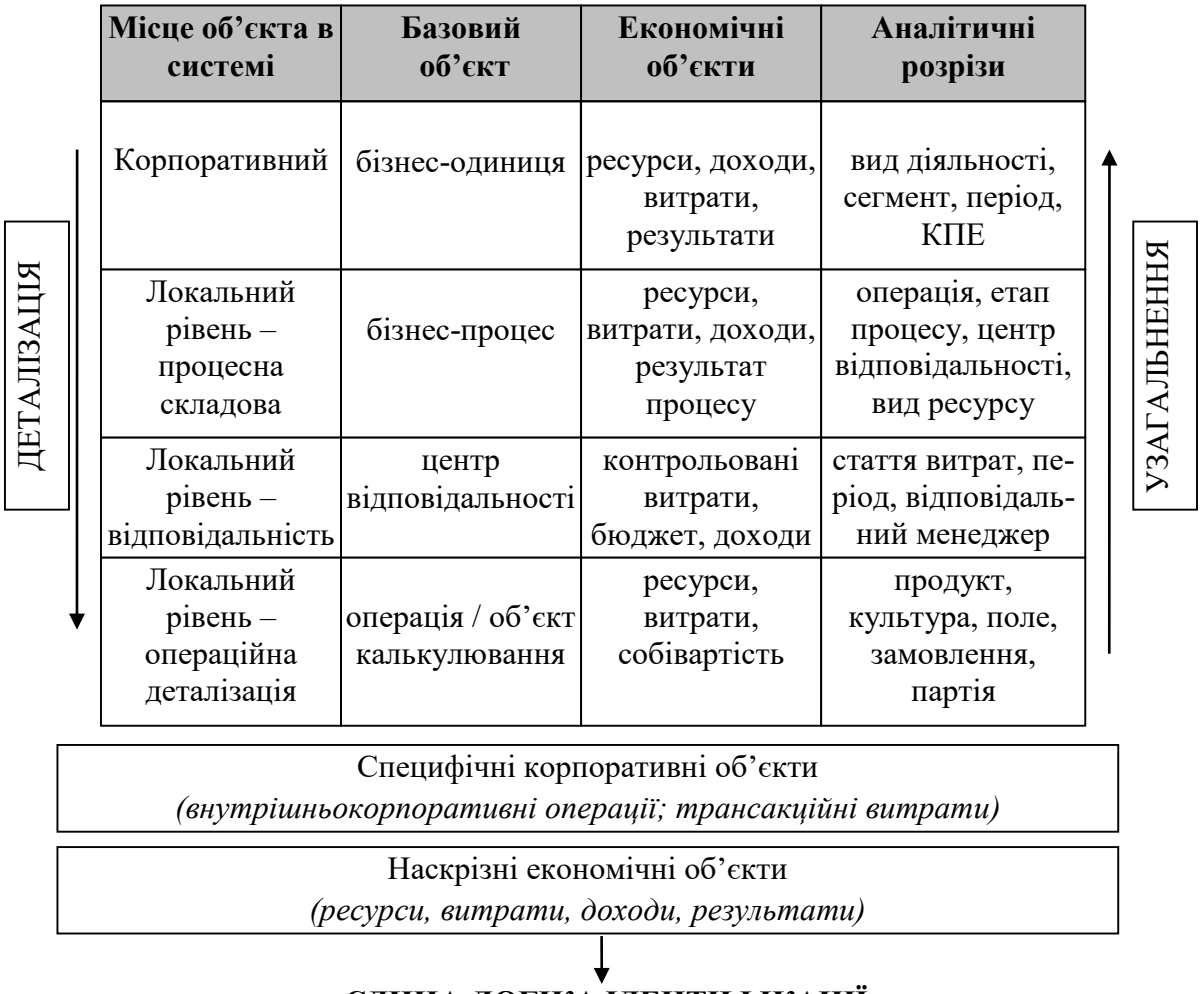
із потреб аналізу та звітності. Тому для управлінського обліку корпоративного рівня бізнес-одиницю доцільно визначати за економічною відокремленістю, наявністю відповідального менеджменту, можливістю виміряти результати та значущістю для корпоративного управління.

Саме така логіка дозволяє корпоративному центру порівнювати різні напрями діяльності без механічної прив'язки до юридичної структури. Наприклад, сільськогосподарський напрям може оцінюватися окремо від переробного чи логістичного навіть за умови, що вони юридично об'єднані в одному підприємстві. І навпаки, декілька юридичних осіб, які виконують однотипний процес і управляються як єдиний напрям, можуть бути зведені в одну управлінську бізнес-одиницю. Це ще раз підтверджує, що об'єкти управлінського обліку формуються насамперед під інформаційні потреби управління, а не повторюють механічно структуру фінансового обліку.

Для практичного використання системи об'єктів необхідна їх чітка ідентифікація. Кожен об'єкт має мати однозначну назву, місце в ієрархії, відповідального користувача інформації та набір показників. У цифровій системі це може реалізовуватися через коди бізнес-одиниць, процесів, центрів відповідальності, статей витрат, об'єктів калькулювання й додаткових аналітичних ознак.

Матриця відповідності рівнів управління та об'єктів управлінського обліку, представлена на рис. 1.13, узагальнює запропоновану логіку їх систематизації та ідентифікації. Її зміст полягає в тому, що корпоративний і локальний рівні мають власні базові об'єкти, водночас використовують спільні економічні характеристики та різні аналітичні розрізи залежно від інформаційних потреб управління. На корпоративному рівні базовим об'єктом виступає бізнес-одиниця, тоді як на локальному рівні інформація деталізується за бізнес-процесами, центрами відповідальності, господарськими операціями та об'єктами калькулювання. При цьому ресурси, витрати, доходи та результати мають наскрізний характер і можуть простежуватися на обох рівнях, а внутрішньокорпоративні операції та трансакційні витрати

відображають специфіку корпоративної взаємодії. Така побудова забезпечує єдність системи без надмірної уніфікації деталізації, дозволяє послідовно узагальнювати інформацію до корпоративного рівня та, за потреби, здійснювати її зворотну деталізацію до конкретних причин формування показників і відхилень.



Місце об'єкта в системі	Базовий об'єкт	Економічні об'єкти	Аналітичні розрізи
Корпоративний	бізнес-одиниця	ресурси, доходи, витрати, результати	вид діяльності, сегмент, період, КПЕ
Локальний рівень – процесна складова	бізнес-процес	ресурси, витрати, доходи, результат процесу	операція, етап процесу, центр відповідальності, вид ресурсу
Локальний рівень – відповідальність	центр відповідальності	контрольовані витрати, бюджет, доходи	стаття витрат, період, відповідальний менеджер
Локальний рівень – операційна деталізація	операція / об'єкт калькулювання	ресурси, витрати, собівартість	продукт, культура, поле, замовлення, партія

Рисунок 1.13 **– Матриця відповідності рівнів управління та об'єктів управлінського обліку**

Джерело: розроблено автором

Отже, матричне представлення об'єктів управлінського обліку дає змогу поєднати корпоративний і локальний рівні з відповідними базовими об'єктами, економічними об'єктами та аналітичними розрізами. Така побудова забезпечує послідовний рух інформації від господарських операцій, бізнес-процесів і центрів відповідальності до показників бізнес-одиниць та їх

подальшого узагальнення на корпоративному рівні, а також можливість зворотної деталізації до причин формування результатів і відхилень. Наскрізні економічні та специфічні корпоративні об'єкти доповнюють цю систему, забезпечуючи міжрівневий зв'язок інформації та відображення особливостей корпоративної взаємодії. Це створює цілісну основу для формування управлінської інформації без надмірного дублювання показників. Критерії, за якими доцільно визначати належність окремих елементів діяльності до об'єктів управлінського обліку, узагальнено в табл. 1.13.

Таблиця 1.13 – **Критерії віднесення елементів діяльності до об'єктів управлінського обліку**

Критерій	Зміст критерію	Ознака наявності	Приклад	Практичне значення
1. Управлінська значущість	щодо елемента приймаються окремі рішення	існує самостійний управлінський запит	бізнес-одиниця, бізнес-процес	обґрунтовує доцільність виділення об'єкта
2. Вимірю-ваність	можливо сформувати кількісні або якісні характеристики	доступні дані для оцінювання	витрати процесу, KPI центру	забезпечує можливість аналізу
3. Відпові-дальність	можливо визначити відповідального за стан або результат	закріплені повноваження	центр відповідальності	пов'язує інформацію з контролем
4. Відокрем-люваність	об'єкт можна ідентифікувати серед інших елементів	наявні межі процесу, сегмента або операції	об'єкт калькулювання, внутрішня операція	запобігає дублюванню даних
5. Узагальнення	інформація може бути включена до вищого рівня узагальнення	визначено правило переходу між рівнями	операція, процес, бізнес-одиниця	забезпечує корпоративне узагальнення

Джерело: розроблено автором.

Критерій узагальнення має особливе значення для корпоративних підприємницьких структур. Якщо інформація про локальний об'єкт не може бути пов'язана з вищим рівнем, вона залишається корисною тільки для окремого підрозділу. Корпоративне управління потребує іншої логіки: сума

операцій має формувати показник процесу, показники процесів – результат центру відповідальності або бізнес-одиниці, а результати бізнес-одиниць – узагальнені корпоративні показники. При цьому на кожному рівні має зберігатися можливість деталізації до причин відхилення.

Особливо важливо забезпечити таку простежуваність для внутрішньокорпоративних операцій. Їх подвійна природа полягає в тому, що для однієї бізнес-одиниці операція може формувати дохід, а для іншої – витрати. На рівні групи внутрішній оборот не створює зовнішнього економічного результату, але впливає на оцінювання окремих учасників, трансфертні ціни та мотивацію менеджменту. Тому внутрішньокорпоративна операція має бути ідентифікована одночасно за двома сторонами взаємодії, видом операції, процесом і ціною. Це дозволяє відокремити економічний результат бізнес-одиниці від ефекту внутрішнього перерозподілу.

Складна організаційна структура, специфіка бізнес-процесів та система зовнішніх і внутрішніх зв’язків корпоративних підприємств зумовлюють необхідність виокремлення трансакційних витрат як самостійного об’єкта управлінського обліку [46, с. 106]. З огляду на специфіку корпоративних взаємозв’язків трансакційні витрати потребують окремого аналітичного спостереження та систематизації відповідно до цілей управління. У запропонованій системі трансакційні витрати не утворюють окремого рівня управлінського обліку, а належать до специфічних корпоративних об’єктів, що виникають у процесі внутрішньої та зовнішньої взаємодії. Їх інформація формується у взаємозв’язку з відповідними бізнес-процесами, центрами відповідальності та бізнес-одиницями, що дає змогу оцінювати причини виникнення таких витрат та їх вплив на результати діяльності.

Отже, теоретична систематизація об’єктів повинна забезпечувати двосторонній рух інформації. У напрямі знизу вгору відбувається агрегування: від господарської операції до процесу, центру відповідальності, бізнес-одиниці та корпоративної структури. У напрямі зверху вниз здійснюється деталізація: від відхилення корпоративного показника до конкретної бізнес-

одиниці, процесу, центру й операції, що його спричинили. Такий зв'язок відображено на рис. 1.14.



Рисунок 1.14 – **Простежуваність формування результату за системою об'єктів управлінського обліку**

Джерело: розроблено автором

Проведене дослідження дозволяє сформулювати кілька принципових положень. По-перше, система об'єктів управлінського обліку не повинна бути простим переліком економічних показників або копією об'єктів фінансового обліку. Її зміст визначається управлінськими завданнями, організаційною структурою, бізнес-процесами та потребою у відповідальності за результат. По-друге, центри відповідальності й бізнес-процеси відображають різні сторони діяльності і мають використовуватися спільно. По-третє, фінансові та нефінансові показники є характеристиками відповідних об'єктів і повинні формуватися в тісному зв'язку з ними. По-четверте, система об'єктів

управлінського обліку корпоративних підприємницьких структур має поєднувати чотири взаємопов'язані складові: бізнес-одиниці як базові об'єкти корпоративного рівня; бізнес-процеси як базові об'єкти локального рівня; наскрізні економічні об'єкти – ресурси, витрати, доходи та результати; специфічні корпоративні об'єкти – внутрішньокорпоративні операції та трансакційні витрати.

У межах дослідження удосконалено систематизацію об'єктів управлінського обліку корпоративних підприємницьких структур на основі поєднання ієрархічного та процесного підходів.

На корпоративному рівні базовими об'єктами визначено бізнес-одиниці, результати яких підлягають плануванню, порівнянню, контролю та узагальненню.

На локальному рівні базовими об'єктами визначено бізнес-процеси, у межах яких здійснюються господарські операції, функціонують центри відповідальності та формується результат.

Окремо виокремлено наскрізні економічні об'єкти – ресурси, витрати, доходи та результати, інформація про які формується на локальному рівні та узагальнюється для потреб корпоративного управління, а також специфічні корпоративні об'єкти – внутрішньокорпоративні операції та трансакційні витрати, виникнення яких зумовлене корпоративною взаємодією. Такий підхід забезпечує відповідність системи управлінського обліку реальній структурі управління.

Запропонована систематизація формує логічний перехід до дослідження теоретичних засад побудови системи управлінського обліку корпоративних підприємницьких структур. Якщо у цьому підрозділі визначено, про які об'єкти має формуватися управлінська інформація і як вони пов'язані між собою, то наступним кроком є обґрунтування принципів, організаційних підходів і вимог, за якими така інформація повинна формуватися, передаватися та використовуватися на корпоративному і локальному рівнях.

1.3. Принципи та складові формування системи управлінського обліку корпоративних підприємницьких структур

Побудова системи управлінського обліку в корпоративних підприємницьких структурах потребує ширшого теоретичного підходу, ніж організація внутрішнього обліку на окремому підприємстві. Причиною є не лише масштаб таких структур, а й наявність декількох рівнів управління, територіально відокремлених бізнес-одиниць, різних технологічних процесів, значної кількості центрів відповідальності та необхідності узгодження інформації, що формується в різних сегментах корпоративної групи. За таких умов управлінський облік має забезпечувати одночасно деталізацію інформації для локальних потреб і її порівнянність для корпоративного управління.

Наукові підходи до організації управлінського обліку поступово зміщуються від розгляду його як сукупності окремих процедур до розуміння як цілісної інформаційної системи. В. К. Євдокименко та В. І. Кузь [18] пов’язують ефективність управлінського обліку із системністю, цілісністю, стратегічною орієнтацією, аналітичністю, інтегрованою методологічною базою, делегуванням і регламентацією. М. С. Пушкар та М. Р. Пушкар [115] розглядають управлінський облік як складову загальної облікової системи інформації, що має забезпечувати потреби управління на основі спеціально організованих даних. Такий підхід дає підстави розглядати побудову системи управлінського обліку як процес формування взаємопов’язаних організаційних, методичних, інформаційних і технологічних елементів.

Важливим є й те, що сучасна система управлінського обліку не може бути статичною. Н. М. Савченко, Р. О. Савченко та О. М. Ганяйло [123] наголошують на необхідності її гнучкості та здатності підтримувати стратегічне управління. Т. О. Косташ [55] пов’язує організацію управлінського обліку зі стратегічним розвитком підприємства, невизначеністю та ризиками, а до основних організаційних складових відносить управлінську облікову політику, внутрішні стандарти, систему документування і звітності, рахунки

управлінського обліку, бюджетування та контроль. Це свідчить, що теоретична модель такої системи повинна поєднувати стабільність базових правил з можливістю їх адаптації до зміни управлінських запитів.

Узагальнення праць сучасних дослідників дозволяє виділити кілька взаємопов'язаних підходів до побудови управлінського обліку: інформаційний, системний, процесний, стратегічний, організаційний та цифровий. Їх зміст наведено в табл. 1.14.

Таблиця 1.14 – **Наукові підходи до побудови системи управлінського обліку**

Підхід	Основний акцент	Значення для побудови системи	Джерела
Інформаційний	Формування релевантної інформації для рішень	Визначає склад даних, користувачів, форми подання та вимоги до якості	[88; 62; 141; 127]
Системний	Взаємозв'язок елементів обліку, аналізу, контролю і планування	Забезпечує цілісність системи та узгодженість її складових	[18; 115; 101]
Процесний	Орієнтація на бізнес-процеси та результати їх виконання	Пов'язує ресурси, витрати, відповідальність і результат	[94; 4]
Стратегічний	Довгострокові цілі, зовнішнє середовище, ризики, нефінансові показники	Розширює інформаційну базу та часовий горизонт системи	[87; 118; 123; 124; 15; 67]
Організаційний	Розподіл функцій, повноважень, відповідальності та регламентація	Визначає суб'єктів, правила і порядок функціонування системи	[107; 150; 55; 37]
Цифровий	Автоматизація, інтеграція даних, аналітика в реальному часі	Створює технологічну основу єдиного інформаційного середовища	[71; 61; 65; 136; 151; 133]

Джерело: сформовано автором

Наведені підходи не є взаємовиключними. Навпаки, їх поєднання відображає поступовий розвиток управлінського обліку: від локального обліку витрат і калькулювання до інтегрованої системи, яка підтримує різні рівні управління, формує фінансову і нефінансову інформацію, використовує цифрові технології та забезпечує зв'язок оперативних рішень зі стратегічними цілями. Для корпоративних підприємницьких структур такий розвиток

доповнюється необхідністю узгодження даних між бізнес-одиницями та корпоративним центром (рис. 1.15).

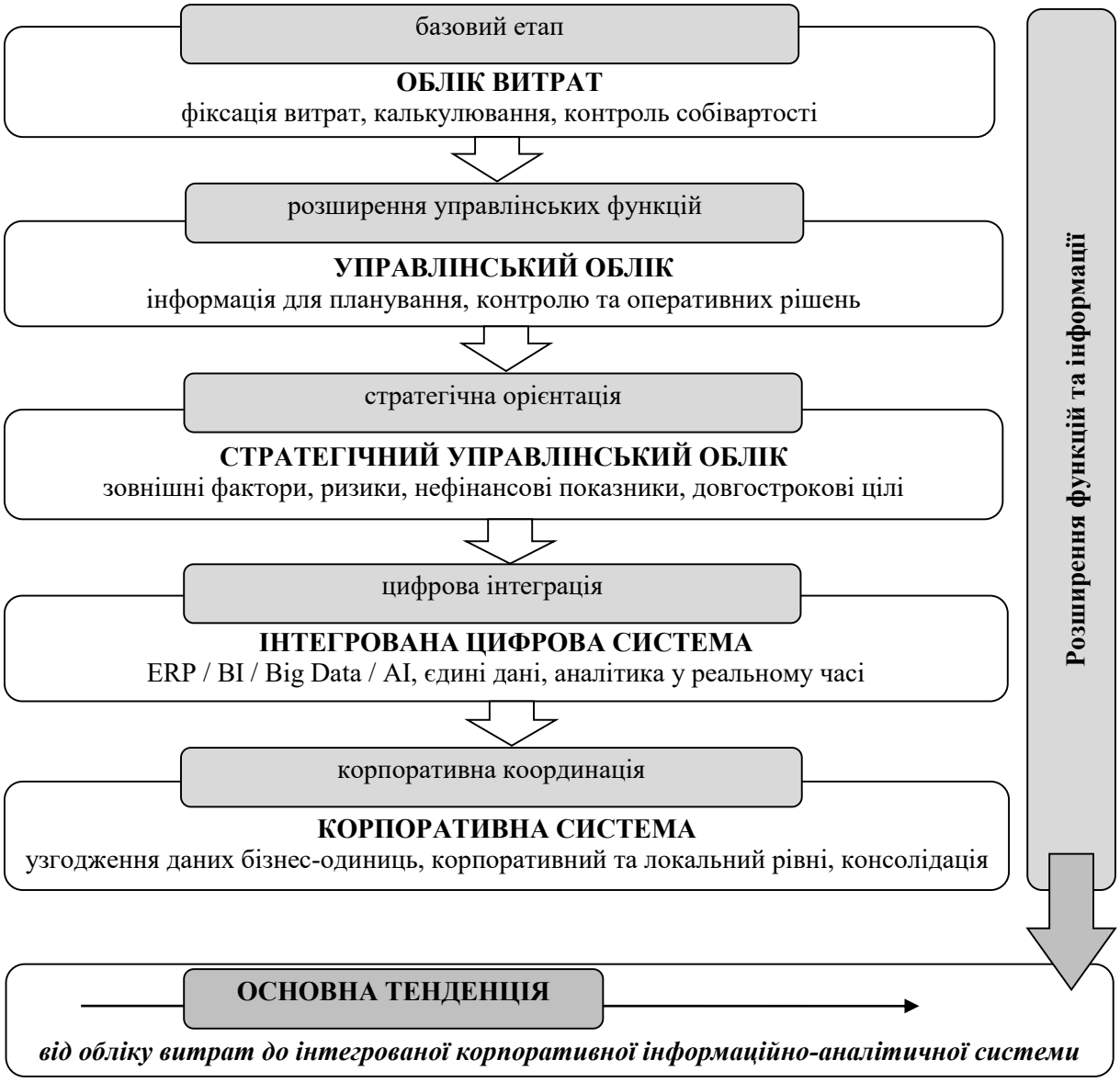


Рисунок 1.15 **– Розвиток підходів до побудови системи управлінського обліку**

Джерело: узагальнено автором за [18; 55; 61; 67; 118; 115; 123; 133; 136].

Виходячи з цього, систему управлінського обліку доцільно розуміти не як окремий набір рахунків, звітів чи методик, а як організовану сукупність суб’єктів, об’єктів, методів, процедур, регламентів, інформаційних потоків і цифрових засобів, що забезпечують формування та використання управлінської інформації. Такий підхід відповідає висновкам Н. І. Пилипів та М. В. Рудого щодо системоутворюючої ролі раціональної організації

управлінського обліку [101] і дозволяє перейти від розгляду окремих процедур до аналізу логіки функціонування системи в цілому.

Методологічне підґрунтя формування системи управлінського обліку становлять також напрацювання З.-М. В. Задорожнього, який розглядає метод внутрішньогосподарського обліку як сукупність способів і прийомів, за допомогою яких розкривається його предмет, виокремлюючи серед них документування, інвентаризацію, оцінку, калькулювання, рахунки, подвійний запис і внутрішню звітність [27, с. 75]. Зазначені положення є важливими для визначення методичної складової системи управлінського обліку корпоративних підприємницьких структур, оскільки забезпечують послідовність формування облікової інформації. Водночас, особливості корпоративного управління зумовлюють необхідність узгодження цих методів із процедурами бюджетування, управлінського аналізу, контролю та внутрішньої регламентації на рівні окремих бізнес-одиниць і корпоративної структури загалом.

Для корпоративної підприємницької структури принциповим є те, що система управлінського обліку має працювати одночасно у двох вимірах. Перший пов’язаний із діяльністю окремої бізнес-одиниці, де інформація формується для поточного управління процесами, витратами, ресурсами, центрами відповідальності та результатами. Другий охоплює корпоративний рівень, де інформація повинна бути порівнянною, узгодженою та придатною до консолідації. Тому теоретичні засади побудови системи мають визначати не лише її елементи, а й правила взаємодії між ними.

Важливе місце у побудові системи займають принципи. Саме вони задають загальну логіку організації управлінського обліку та дозволяють оцінити, чи відповідає сформована система потребам управління. Системність означає, що інформація проходить повний шлях від ідентифікації об’єкта до її використання у звітності та прийнятті рішення. Стратегічна орієнтація передбачає зв’язок управлінської інформації з цілями розвитку. Релевантність вимагає формувати дані не «про все», а під конкретні управлінські завдання.

Аналітичність забезпечує необхідну деталізацію за об’єктами, процесами та центрами відповідальності [18; 127].

Для корпоративних структур до цих принципів необхідно додати адаптивність і узгодженість. Адаптивність означає можливість враховувати галузеву, технологічну та організаційну специфіку окремих бізнес-одиниць. Узгодженість, навпаки, вимагає, щоб ключові правила, класифікатори, термінологія та показники були співставними в межах усієї групи. Для корпоративних підприємницьких структур таке поєднання доцільно запропонувати та конкретизувати у принципі контрольованої автономії бізнес-одиниць. Його зміст полягає у встановленні на корпоративному рівні обов’язкових методичних вимог до формування управлінської інформації з одночасним наданням бізнес-одиницям можливості адаптувати облікові процедури до організаційно-технологічних особливостей їх діяльності. Межами такої автономії є збереження єдиного економічного змісту корпоративних показників, можливості їх узагальнення та використання для потреб корпоративного управління.

Цифровізація доповнює систему принципом цифрової інтегрованості, а зростання обсягів управлінської інформації – принципом інформаційної безпеки. Г. І. Ляхович та О. В. Вакун [65], досліджуючи використання штучного інтелекту в управлінському обліку, наголошують на переході від накопичення даних до їх інтелектуальної обробки й використання для підвищення ефективності управління. А. В. Балабаниць та О. О. Рібейро-Рамос [2] звертають увагу на необхідність захисту управлінської інформації в умовах діджиталізації. Узагальнення принципів наведено в табл. 1.15.

Серед наведених принципів для корпоративних підприємницьких структур особливого значення набуває принцип контрольованої автономії бізнес-одиниць, запропонований автором для узгодження корпоративної регламентації з необхідною гнучкістю управлінського обліку на локальному рівні. Його зміст полягає у поєднанні обов’язкових корпоративних методичних вимог із правом бізнес-одиниць адаптувати облікові процедури до

організаційно-технологічних особливостей їх діяльності. При цьому локальна адаптація не повинна змінювати економічний зміст корпоративних показників та перешкоджати узагальненню управлінської інформації.

Таблиця 1.15 – **Принципи побудови системи управлінського обліку корпоративних підприємницьких структур**

Принцип	**Зміст**	**Практичний прояв у системі**	**Очікуваний результат**
1	2	3	4
1. Системність	Взаємозв'язок усіх складових управлінського обліку	Єдина логіка від первинних даних до звітності та рішень	Цілісність інформаційного забезпечення
2. Стратегічна орієнтація	Підпорядкування інформації цілям розвитку	Поєднання оперативних, тактичних і стратегічних показників	Зв'язок поточних рішень зі стратегією
3. Релевантність	Відбір інформації відповідно до управлінського запиту	Диференціація показників за користувачами та рівнями управління	Зменшення інформаційного перевантаження
4. Аналітичність	Необхідна деталізація об'єктів	Розрізи за процесами, центрами, продуктами, бізнес-одиницями	Пояснення причин результату
5. Адаптивність	Урахування особливостей бізнес-одиниць	Локальні методики та аналітичні розрізи в межах загальних вимог	Гнучкість системи
6. Узгодженість	Єдність змісту ключових показників і правил	Корпоративні класифікатори та спільні вимоги	Порівнянність і консолідація
Цифрова інтегрованість	Єдність цифрового середовища та даних	ERP, BI, сховища даних, автоматизований обмін	Швидкість і простежуваність інформації
Безпека	Захист, контроль доступу та достовірності	Ролі користувачів, журнали змін, перевірка даних	Збереження конфіденційності та надійності
Контрольована автономія бізнес-одиниць* *(запропоновано автором)*	Поєднання обов'язкових корпоративних вимог із можливістю адаптації облікових процедур до специфіки бізнес-одиниць	Корпоративний рівень встановлює єдині методичні вимоги, а бізнес-одиниці конкретизують процедури відповідно до особливостей їх діяльності	Баланс корпоративної регламентації та локальної гнучкості

Джерело: узагальнено автором

Таким чином, принцип контрольованої автономії конкретизує взаємозв’язок адаптивності та узгодженості та визначає межі самостійності бізнес-одиниць у системі управлінського обліку корпоративної структури.

Узагальнення наведених принципів свідчить, що побудова системи управлінського обліку корпоративних підприємницьких структур має ґрунтуватися на їх взаємопов’язаному застосуванні. Системність, стратегічна орієнтація, релевантність, аналітичність, адаптивність, узгодженість, цифрова інтегрованість і безпека формують єдину основу організації управлінського обліку, тоді як принцип контрольованої автономії конкретизує взаємозв’язок адаптивності та узгодженості через поєднання обов’язкових корпоративних вимог із можливістю локальної адаптації облікових процедур. Практична реалізація зазначених принципів має охоплювати інформаційні процеси, методи, інструменти та об’єкти управлінського обліку. Логіку їх взаємозв’язку в системі управлінського обліку корпоративних підприємницьких структур узагальнено на рис. 1.16.

Принципи визначають загальну логіку побудови системи управлінського обліку, однак для корпоративних підприємницьких структур особливого значення набуває визначення співвідношення централізації та самостійності бізнес-одиниць. Надмірна централізація обмежує можливість урахування організаційних і технологічних особливостей їх діяльності, тоді як надмірна децентралізація створює ризик методичної розрізненості та ускладнює узагальнення управлінської інформації на корпоративному рівні.

З огляду на це запропоновано принцип контрольованої автономії бізнес-одиниць, відповідно до якого корпоративний рівень визначає обов’язкові методичні вимоги до об’єктів обліку, класифікаторів, правил формування показників та корпоративної звітності, тоді як бізнес-одиниці отримують можливість конкретизувати облікові процедури, аналітичні розрізи та локальну звітність відповідно до специфіки своєї діяльності. Такий підхід забезпечує баланс між корпоративною регламентацією та гнучкістю облікових процедур на рівні бізнес-одиниць.

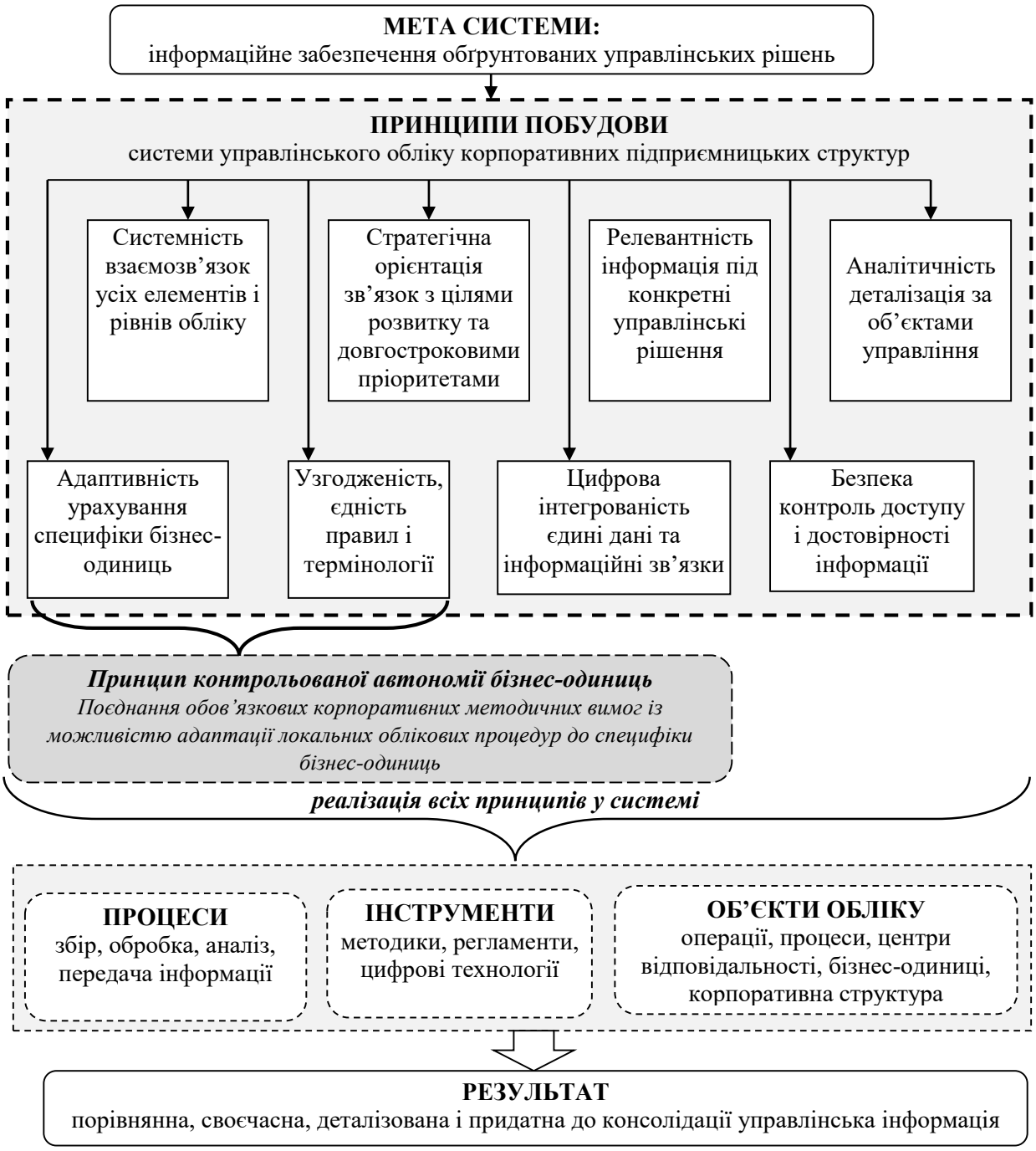


Рисунок 1.16 – **Система принципів побудови управлінського обліку корпоративних підприємницьких структур**

Джерело: розроблено автором на основі узагальнення [2; 18; 55; 65; 101; 123; 133]

У науковій літературі та практиці використовуються централізовані, децентралізовані й комбіновані моделі організації управлінського обліку. Т. О. Косташ [55] зазначає, що вибір автономного або інтегрованого варіанта залежить від категорії підприємства, його організаційної та виробничої структури, ступеня централізації обліку та загальної стратегії. А. Р. Шумська

та І. В. Шнир [150] акцентують, що на великих підприємствах при формуванні системи необхідно враховувати вид економічної діяльності, сезонність, штатну структуру та інші фактори.

Для корпоративних підприємницьких структур крайні моделі мають обмеження. Надмірна централізація може погіршити оперативність і не враховувати специфіку бізнес-одиниць. Повна децентралізація, навпаки, створює ризик несумісності методик, довідників і показників, ускладнює порівняння результатів та консолідацію. Тому теоретично найбільш придатною є комбінована модель, за якої корпоративний рівень встановлює спільні правила, а локальний – деталізує їх відповідно до специфіки діяльності.

Порівняльну характеристику основних моделей організації управлінського обліку за критеріями формування правил, гнучкості, порівнянності даних, оперативності прийняття рішень, можливостей консолідації та придатності для корпоративних структур наведено в табл. 1.16.

Таблиця 1.16 – **Порівняльна характеристика моделей організації управлінського обліку**

Ознака	**Централізована модель**	**Децентралізована модель**	**Комбінована модель**
1	2	3	4
1. Формування правил	Переважно корпоративним центром	Кожною бізнес-одиницею самостійно	Базові правила – корпоративно, деталізація – локально
2. Гнучкість	Низька або середня	Висока	Висока в межах узгоджених вимог
3. Порівнянність даних	Висока	Може бути низькою	Висока за ключовими показниками
4. Оперативність локальних рішень	Може знижуватись	Висока	Висока
Консолідація	Відносно проста	Ускладнена	Спрощується завдяки єдиним правилам
Придатність для корпоративних структур	Можлива за однорідності діяльності	Обмежена	Найбільш доцільна за диверсифікації

Джерело: узагальнено автором

Отже, централізована та децентралізована моделі мають протилежні

переваги й обмеження: перша забезпечує високий рівень єдності правил і порівнянності показників, однак знижує гнучкість урахування специфіки бізнес-одиниць; друга, навпаки, підвищує адаптивність локального управлінського обліку, але ускладнює зіставлення та консолідацію інформації. Для корпоративних підприємницьких структур найбільш доцільним є поєднання переваг обох моделей, за якого на корпоративному рівні встановлюються єдині базові правила, термінологія та вимоги до ключових показників, а на рівні бізнес-одиниць зберігається можливість їх деталізації відповідно до особливостей діяльності. Така організація створює передумови для одночасного забезпечення узгодженості та локальної гнучкості (рис. 1.17).

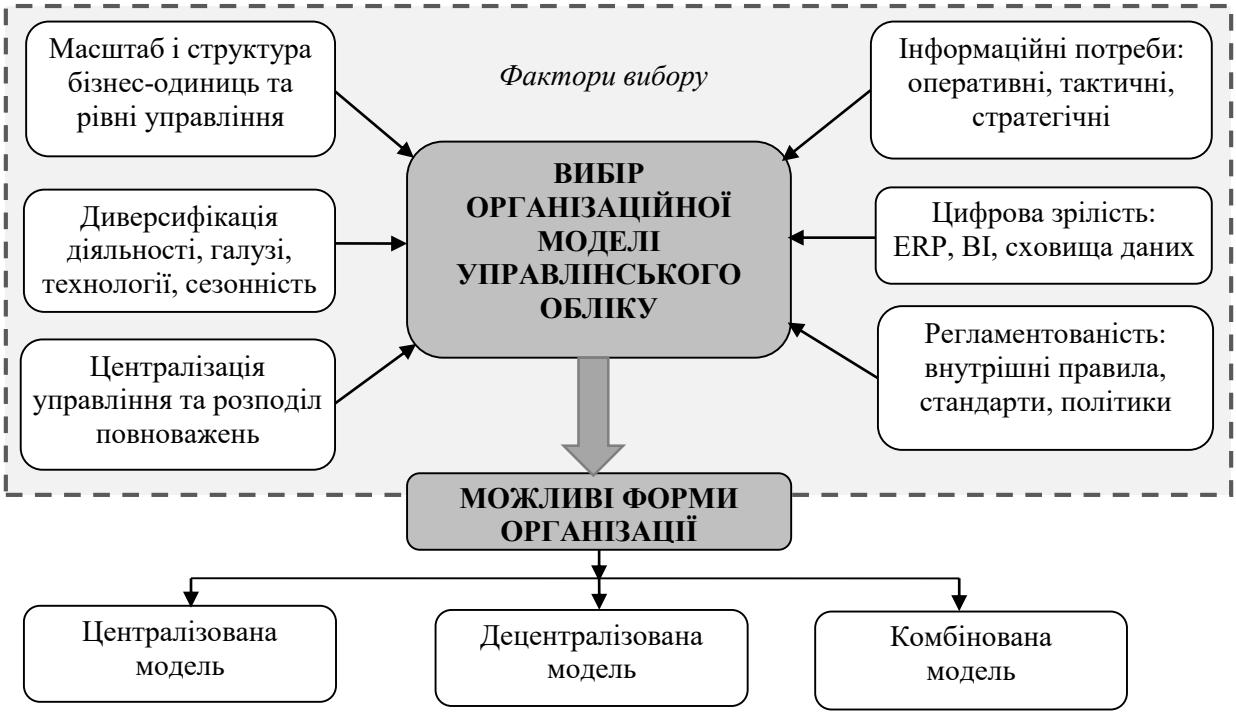


Рисунок 1.17 **– Фактори вибору організаційної моделі управлінського обліку**

Джерело: сформовано автором за [37; 55; 101; 107; 150]

Як показано на рис. 1.17, вибір організаційної моделі управлінського обліку залежить від масштабу й структури корпоративної підприємницької структури, інформаційних потреб управління, рівня цифрової зрілості, ступеня централізації повноважень і внутрішньої регламентованості.

Вибір комбінованої моделі потребує чіткого розмежування того, що має

бути єдиним для всієї корпоративної структури, а що може визначатися на рівні бізнес-одиниць. Тут важливо розрізняти поняття стандартизації, уніфікації та гармонізації. Стандартизація передбачає встановлення формалізованих вимог і правил. Уніфікація спрямована на забезпечення однаковості змісту ключових елементів, зокрема довідників, класифікаторів і показників. Гармонізація полягає в узгодженні різних підходів без обов'язкового приведення їх до повної однаковості.

Важливість методичної узгодженості облікових процедур підтверджується також дослідженнями З.-М. В. Задорожнього, який на прикладі будівельних підприємств встановив, що суперечності між нормативними та інструктивними документами щодо формування собівартості можуть спричиняти викривлення показників фінансової, податкової та внутрішньої звітності [24, с. 43]. Хоча зазначені висновки стосуються галузевого нормативного регулювання, вони актуалізують необхідність забезпечення узгодженості облікових правил і методик. Для корпоративних підприємницьких структур це має особливе значення в контексті розроблення внутрішніх регламентів, які повинні забезпечувати єдність методичних підходів до формування показників за одночасного врахування особливостей діяльності окремих бізнес-одиниць.

Для управлінського обліку корпоративних підприємницьких структур особливого значення набуває саме гармонізація, оскільки вона дозволяє поєднати методологічну єдність із локальною специфікою. В. Кладієв [49], досліджуючи інтеграцію обліково-звітної інформації, пропонує орієнтуватися не на механічну уніфікацію форм, а на узгодження економічного змісту фінансових і нефінансових показників та формування стандартизованого інформаційного блоку. Такий підхід є важливим і для корпоративного управлінського обліку: однаковими мають бути не всі форми та аналітичні розрізи, а насамперед зміст показників, правила їх формування та структура даних, потрібна для порівняння і консолідації. З огляду на необхідність забезпечення єдності управлінської інформації важливо розмежувати зміст

стандартизації, уніфікації та гармонізації.

Зазначені підходи мають різний ступінь жорсткості та різне призначення: стандартизація визначає обов'язкові вимоги і правила, уніфікація забезпечує однаковість ключових елементів, тоді як гармонізація спрямована на узгодження різних підходів із збереженням допустимих відмінностей. Їх порівняльну характеристику наведено в табл. 1.17.

Таблиця 1.17 **– Розмежування стандартизації, уніфікації та гармонізації в управлінському обліку**

Категорія	Зміст	Що доцільно узгоджувати на корпоративному рівні	Межа застосування
1. Стандартизація	Формалізація вимог і процедур	Принципи, правила, термінологія, вимоги до якості даних	Не повинна детально регламентувати всі локальні процеси
2. Уніфікація	Забезпечення однаковості ключових елементів	Класифікатори, довідники, базові показники, цифрові формати	Не охоплює специфічні аналітичні потреби окремих бізнес-одиниць
3. Гармонізація	Узгодження різних підходів для сумісності	Методики, інформаційні потоки, звітність, правила агрегації	Допускає відмінності, якщо вони не порушують порівнянність

Джерело: сформовано автором

Порівняння наведених підходів свідчить, що для корпоративних підприємницьких структур найбільш доцільним є їх поєднання, а не застосування одного з них у чистому вигляді. Стандартизація має стосуватися обов'язкових корпоративних правил і вимог, уніфікація – ключових класифікаторів, показників і цифрових форматів, тоді як гармонізація повинна забезпечувати узгодженість локальних підходів бізнес-одиниць із корпоративними вимогами. Такий підхід дає змогу забезпечити порівнянність і узагальнення управлінської інформації без надмірного обмеження особливостей окремих бізнес-одиниць.

Узгодження корпоративного та локального рівнів управлінського обліку потребує чіткого визначення вихідних вимог кожного з них і механізму їх поєднання. Корпоративний рівень орієнтований на єдність термінології,

принципів формування показників, порівнянність інформації та використання спільних класифікаторів, тоді як локальний рівень має враховувати технологічну специфіку, особливості бізнес-процесів і потреби оперативного управління. Теоретичну логіку такого узгодження та його основні результати наведено на рис. 1.18.



Рисунок 1.18 **– Порядок узгодження корпоративного та локального рівнів управлінського обліку**

Джерело: сформовано автором за [107; 150; 55; 49].

Теоретичне узгодження рівнів має бути закріплене у внутрішніх документах. О. О. Попова [107] обґрунтовує доцільність формування облікової політики для цілей управлінського обліку за організаційним, методичним і технічним аспектами. До організаційного аспекту віднесено місце управлінського обліку в структурі управління та його взаємодію з іншими службами; до методичного – методи калькулювання, розподілу витрат і формування показників; до технічного – документи, регістри, форми звітності та засоби обробки інформації. Такий поділ є доцільним як теоретична

основа внутрішньої регламентації.

Важливість внутрішньої регламентації управлінського обліку підтверджують дослідження З.-М. В. Задорожнього та І. Я. Омецінської, які обґрунтовують необхідність розроблення положення (стандарту) внутрішньогосподарської звітності як засобу впорядкування її формування та використання. Науковці наголошують на доцільності визначення у такому документі принципів і якісних характеристик звітності, центрів відповідальності, стандартизованих звітних форм і строків їх подання [32, с. 179]. Зазначені положення мають важливе значення для організації управлінського обліку корпоративних підприємницьких структур, у яких внутрішня регламентація повинна забезпечувати узгодженість інформаційних процедур, розподіл відповідальності та зіставність управлінських показників між бізнес-одиницями.

Водночас, у корпоративній структурі одного документа недостатньо. Різні управлінські завдання потребують різного рівня деталізації правил. Частина положень має мати загальнокорпоративний характер, інші – визначати методику за окремими об’єктами, а ще інші – регламентувати формування і передачу інформації. Саме тому доцільно розглядати внутрішню регламентацію як систему взаємопов’язаних документів, а не як один наказ чи положення (табл. 1.18).

Сучасна побудова управлінського обліку тісно пов’язана з цифровою трансформацією. Ю. Маначинська [71] досліджує цифрові технології управлінського обліку в державному та приватному секторах та показує розширення можливостей автоматизованого формування управлінської інформації.

С. Ф. Легенчук, Т. О. Завалій та О. М. Денисюк [61] доводять, що використання Big Data змінює інформаційну базу стратегічного управлінського обліку. С. В. Тютюнник та В. І. Гринь [136] пов’язують сучасні можливості діджиталізації з автоматизацією облікових процесів та підвищенням оперативності управлінської інформації.

Таблиця 1.18 – **Теоретичні складові внутрішньої регламентації управлінського обліку**

Складова	Основний зміст	Призначення
1. Концептуальні положення	Мета, принципи, терміни, користувачі, загальні вимоги	Єдність підходів у корпоративній структурі
2. Організаційні правила	Функції, відповідальність, взаємодія підрозділів	Розподіл повноважень і відповідальності
3. Методичні правила	Об’єкти, класифікації, методи, показники	Порівнянність і обґрунтованість розрахунків
4. Звітні правила	Форми, склад показників, періодичність, адресність	Передача інформації користувачам
5. Інформаційно-технічні правила	Довідники, цифрові формати, права доступу, контроль даних	Єдність цифрового середовища

Джерело: узагальнено автором

М. О. Сулима [133] визначає цифровий управлінський облік як систему збору даних у реальному часі, аналізу фінансових і нефінансових показників та підготовки якісної звітної інформації з використанням сучасних технологій. Авторка наголошує на переході від минулих даних до поточних, від описового аналізу до прогнозного і рекомендаційного, від ручної обробки до автоматизації. Для корпоративних підприємницьких структур це має особливе значення, адже цифрова інтеграція створює можливість об’єднати інформацію різних бізнес-одиниць у спільному середовищі.

При цьому цифровізацію не слід зводити до придбання програмного продукту. Вона змінює саму логіку інформаційної взаємодії. ERP-система забезпечує єдине середовище реєстрації операцій і використання довідників; BI дає можливість формувати аналітичні панелі та аналізувати відхилення; корпоративні сховища даних акумулюють інформацію з різних джерел; Big Data розширює обсяг і різноманітність даних; штучний інтелект дозволяє здійснювати прогнозування, виявляти закономірності та підтримувати рішення [61; 65; 151; 133].

Теоретично ці технології мають бути підпорядковані інформаційній логіці системи, а не визначати її замість управлінських потреб (табл. 1.19).

Узагальнення наведених положень свідчить, що цифрові технології не замінюють методику управлінського обліку, а створюють інструментальну

основу для її реалізації. ERP-системи, BI, корпоративні сховища даних, Big Data, штучний інтелект і хмарні технології забезпечують інтеграцію, обробку, аналіз та оперативне використання управлінської інформації, однак ефективність їх застосування залежить від узгодженості класифікаторів, показників і правил формування даних. Тому цифровізація управлінського обліку корпоративних підприємницьких структур має ґрунтуватися на поєднанні єдиного інформаційного середовища з чітко визначеними методичними вимогами та відповідальністю за якість даних.

Таблиця 1.19 – **Роль цифрових технологій у системі управлінського обліку**

Технологія	**Основне призначення**	**Внесок у корпоративний управлінський облік**	**Основний ризик**
ERP	Інтеграція операцій та довідників	Єдина база транзакцій і корпоративних класифікаторів	Надмірна стандартизація без урахування локальної специфіки
BI	Візуалізація та аналітика	Порівняння бізнес-одиниць, KPI, аналіз відхилень	Помилкові висновки через неякісні первинні дані
Корпоративне сховище даних	Накопичення даних з різних систем	Єдине джерело узгоджених показників	Дублювання та неузгодженість даних
Big Data	Робота з великими та різнорідними масивами	Розширення фінансової і нефінансової аналітики	Низька якість або непорівнянність даних
AI	Прогнозування, розпізнавання закономірностей, рекомендації	Підтримка планування, ризик-аналізу та контролю	Непрозорість алгоритмів, залежність від якості даних
Хмарні технології	Доступ до систем і даних	Спільна робота територіально розподілених бізнес-одиниць	Кіберризики та контроль доступу

Джерело: сформовано автором

Подальший розвиток цифровізації управлінського обліку потребує не лише використання окремих програмних продуктів, а формування цілісного інформаційного середовища, у якому дані з різних джерел узгоджуються, накопичуються, контролюються та використовуються для аналітики і підготовки управлінської звітності. Взаємозв’язок основних джерел даних,

цифрових інструментів їх обробки та напрямів практичного використання управлінської інформації узагальнено на рис. 1.19.



Рисунок 1.19 – **Цифрова архітектура системи управлінського обліку корпоративної підприємницької структури**

Джерело: сформовано автором за [49; 61; 65; 71; 133; 136; 151].

Наведена цифрова архітектура показує, що ефективність управлінського обліку в корпоративних підприємницьких структурах залежить не стільки від кількості цифрових технологій, скільки від їх узгодженої взаємодії в єдиному інформаційному середовищі. Поєднання первинних даних, локальних систем, корпоративних модулів, сховищ даних, аналітичних інструментів і управлінської звітності забезпечує цілісність, простежуваність і зіставність інформації та створює основу для своєчасного аналізу, контролю й прийняття управлінських рішень.

Розвиток цифрового середовища підвищує вимоги до якості управлінської інформації. О. О. Попова пов’язує цінність управлінської звітності з відповідністю інформації певним якісним характеристикам [107].

У корпоративній структурі до достовірності, повноти, своєчасності та релевантності додається порівнянність між бізнес-одиницями. Якщо один і той самий показник розраховується за різними правилами, його консолідація втрачає зміст навіть за технічно бездоганного об'єднання даних. Якість управлінської інформації має забезпечуватися на всіх етапах її формування: від виникнення господарського факту до прийняття управлінського рішення. Важливо правильно ідентифікувати об'єкт, бізнес-процес і центр відповідальності, забезпечити точність реєстрації, єдині правила узагальнення, коректність показників і методик аналізу, а також відповідність поданої інформації потребам конкретного користувача (табл. 1.20).

Таблиця 1.20 – **Вимоги до якості управлінської інформації корпоративної підприємницької структури**

Вимога	Зміст	Як забезпечується	Наслідок порушення
1. Достовірність	Відповідність фактичним даним і прийнятим правилам	Контроль введення, звірки, валідація	Помилкові управлінські рішення
2. Повнота	Наявність усіх істотних даних	Регламентований склад показників	Неповна оцінка ситуації
3. Своєчасність	Надання інформації в момент, коли вона потрібна	Автоматизація та встановлені строки	Втрата оперативності
4. Релевантність	Відповідність конкретному управлінському запиту	Диференціація звітності за рівнями управління	Інформаційне перевантаження
5. Порівнянність	Єдиний економічний зміст показників	Корпоративні правила та класифікатори	Неможливість коректної консолідації
6. Простежуваність	Можливість встановити джерело та шлях показника	Цифрові ідентифікатори, журнали змін	Складність контролю й перевірки
7. Захищеність	Обмеження несанкціонованого доступу	Ролі, права доступу, резервування	Витік або спотворення інформації

Джерело: узагальнено автором

Окремим компонентом якості є безпека. Управлінський облік містить дані про витрати, ціни, бюджети, маржинальність, внутрішні трансфертні операції, інвестиційні плани та інші конфіденційні відомості. Тому цифрова інтеграція має супроводжуватися розмежуванням прав доступу, фіксацією

змін, резервуванням, контролем достовірності даних і захистом каналів обміну [2].

Якість управлінської інформації визначається не лише її достовірністю та повнотою, а й своєчасністю, релевантністю, порівнянністю, простежуваністю та захищеністю. Для корпоративних підприємницьких структур особливо важливою є порівнянність показників між бізнес-одиницями, оскільки вона забезпечує їх коректне узагальнення на корпоративному рівні. Дотримання цих вимог потребує єдиних правил формування показників, узгоджених класифікаторів, визначених строків подання інформації, контролю її якості та розмежування прав доступу. Це створює надійну інформаційну основу для управлінських рішень.

Формування управлінської інформації є безперервним процесом від виникнення господарської події до прийняття управлінського рішення. Контроль її якості має здійснюватися на всіх етапах формування, обробки та використання інформації (рис. 1.20).

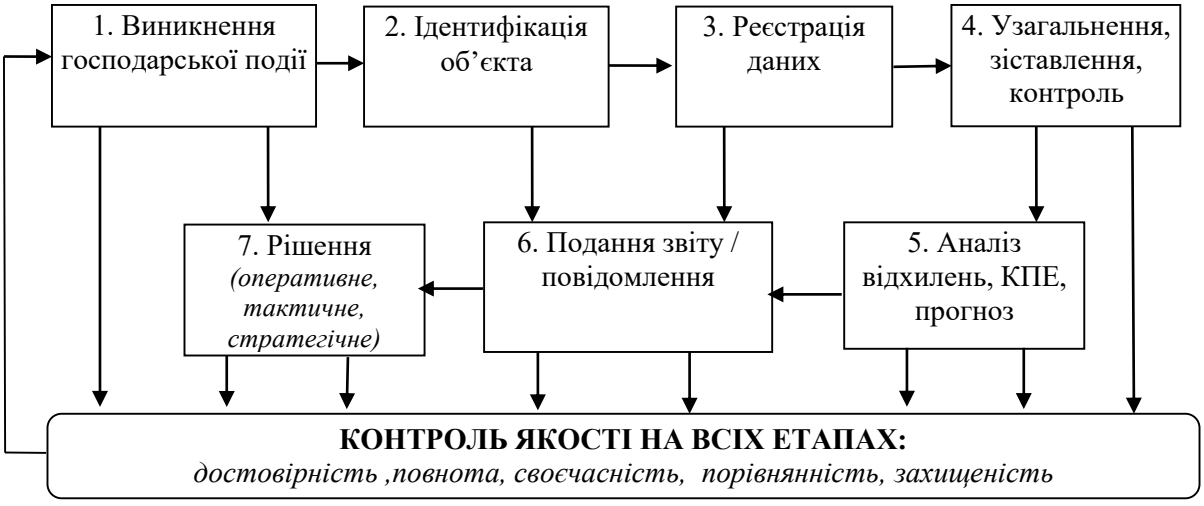


Рисунок 1.20 – **Життєвий цикл управлінської інформації та контроль її якості**

Джерело: сформовано автором за [2; 49; 65; 107; 133]

Окремим напрямом розвитку системи є розширення складу показників. Традиційна орієнтація лише на фінансові результати вже не забезпечує повного інформаційного супроводу управління. В. К. Макарович [68]

розглядає збалансовану систему показників як основу розвитку стратегічного управлінського обліку. В. Рудницький, О. Дубіль та В. Дерій [122] пов'язують інформацію управлінського обліку з формуванням збалансованої системи показників. О. В. Фоміна [140] акцентує на необхідності поєднання фінансової і нефінансової інформації при оцінюванні створення вартості бізнесу.

Подальший розвиток цього підходу представлений у дослідженні А. Костякової [56], яка обґрунтовує інтеграцію ESG-показників у стратегічний управлінський облік і Balanced Scorecard. Для досліджуваної теми важливим є не саме включення ESG як окремої предметної сфери, а загальний висновок: корпоративна система управлінського обліку має бути здатною працювати з різними типами нефінансових показників і включати їх до єдиної логіки стратегічного управління, що підтверджує необхідність гнучкої інформаційної архітектури, а не жорстко фіксованого набору показників.

Таблиця 1.21 – **Теоретичні елементи системи управлінського обліку корпоративної підприємницької структури**

Елемент системи	**Що охоплює**	**Основне призначення**	**Зв'язок з іншими елементами**
1	2	3	4
1. Цілі та управлінські запити	Оперативні, тактичні, стратегічні потреби	Визначають, яка інформація потрібна	Формують вимоги до об'єктів, методів і звітності
2. Об'єкти обліку	Бізнес-одиниці, процеси, центри відповідальності, витрати, доходи, результати тощо	Структурують предмет інформаційного спостереження	Визначають аналітичні розрізи та показники
3. Методи і процедури	Калькулювання, бюджетування, аналіз, оцінка, контроль	Забезпечують формування показників	Застосовуються до визначених об'єктів
4. Організація і регламентація	Функції, відповідальність, внутрішні правила	Забезпечують стабільність функціонування	Пов'язують суб'єктів і процедури
5. Інформаційні потоки	Збір, передача, агрегація, зворотний зв'язок	Забезпечують рух інформації між рівнями	Поєднують локальний і корпоративний рівні
6. Цифрове середовище	ERP, BI, сховища, Big Data, AI	Автоматизує і прискорює інформаційні процеси	Технологічно підтримує всі елементи

Продовження табл. 1.21

1	2	3	4
7. Управлінська звітність	Звіти, дашборди, показники, повідомлення	Доводить інформацію до користувача	Завершує цикл і запускає новий управлінський запит

Джерело: сформовано автором

Важливим теоретичним питанням є відповідність системи управлінського обліку рівням прийняття рішень. Оперативний рівень потребує максимально деталізованої інформації про поточні операції, використання ресурсів, виконання бюджетів і відхилення. Тактичний рівень орієнтується на результати бізнес-процесів, центрів відповідальності, продуктів, сегментів та бізнес-одиниць. Стратегічний рівень потребує узагальнених фінансових і нефінансових показників, оцінки ризиків, зовнішнього середовища, конкурентних позицій і перспектив розвитку. В. Семанюк та С. Жукевич [127] підкреслюють, що управлінська інформація має забезпечувати операційний, тактичний і стратегічний рівні управління, а В. Мазурик [67] наголошує на інтеграції фінансових і нефінансових показників та врахуванні зовнішніх і внутрішніх факторів ризику.

Для корпоративної підприємницької структури зазначені рівні не збігаються автоматично з організаційною ієрархією. Наприклад, управляюча компанія може потребувати оперативної інформації про критичні відхилення окремої бізнес-одиниці, тоді як локальний менеджмент може використовувати стратегічні орієнтири при плануванні інвестицій або розвитку виробничих потужностей. Тому доцільно не жорстко закріплювати певний вид інформації за одним рівнем, а встановлювати правила її агрегування, деталізації та адресності залежно від характеру управлінського рішення.

Взаємозв’язок між рівнями управління, характером необхідної інформації, ступенем її деталізації та типами управлінських рішень узагальнено в табл. 1.22.

Наведене співвідношення свідчить, що зі зростанням рівня управління змінюється не лише зміст інформації, а й ступінь її деталізації та характер

управлінських рішень. Оперативний рівень потребує найбільш детальної інформації про поточні операції, ресурси й відхилення, тактичний – узагальненої інформації за бізнес-процесами, підрозділами та бюджетами, а стратегічний – корпоративних фінансових і нефінансових показників. Водночас межі між рівнями не є жорсткими, оскільки конкретний інформаційний запит визначається характером управлінського рішення.

Таблиця 1.22 **– Відповідність рівнів управління та характеристик управлінської інформації**

Рівень управління	**Переважний зміст інформації**	**Рівень деталізації**	**Типові управлінські рішення**
1. Оперативний	Операції, ресурси, витрати, виконання завдань, відхилення	Високий; за операціями, процесами, центрами відповідальності	Коригування процесу, усунення відхилень, оперативний розподіл ресурсів
2. Тактичний	Результати бізнес-процесів, підрозділів, продуктів, бюджетів	Середній; за сегментами і бізнес-одиницями	Перерозподіл ресурсів, зміна бюджетів, оцінка ефективності
3. Стратегічний	Фінансові й нефінансові показники, ризики, зовнішнє середовище, вартість бізнесу	Узагальнений; корпоративний і сегментний	Інвестиції, розвиток, зміна бізнес-моделі, стратегічні пріоритети

Джерело: узагальнено автором

Зміст управлінської інформації також залежить від кола її внутрішніх користувачів. У корпоративній структурі ними є не лише керівники функціональних підрозділів, а й менеджери бізнес-одиниць, керівники напрямів, фінансові служби, служби контролю, корпоративний центр і вище керівництво. Кожна група користувачів має різні інформаційні потреби, тому одна універсальна форма звітності не може бути однаково корисною для всіх. Теоретично система повинна забезпечувати багаторівневу адресність інформації при збереженні єдиного економічного змісту показників.

Звідси випливає необхідність організації зворотного зв’язку. Управлінський облік не завершується передачею звіту керівнику. Рішення, прийняте на основі інформації, змінює плани, нормативи, бюджети, цільові

показники або самі бізнес-процеси, що, своєю чергою, формує новий інформаційний запит. Наявність такого зворотного зв'язку є ознакою функціонування управлінського обліку саме як системи, а не як сукупності періодичних звітів.

Окремого теоретичного обґрунтування потребує розподіл функцій між суб'єктами формування та використання інформації. У великих і корпоративних структурах значна частина даних виникає поза бухгалтерською службою: у виробничих підрозділах, логістиці, закупівлях, продажах, HR, IT та інших функціональних сферах. Тому управлінський бухгалтер не може бути єдиним джерелом даних. Його роль зміщується у напрямі методологічної координації, перевірки, інтерпретації та аналітичного супроводу. М. О. Сулима [133] звертає увагу на перетворення фахівця з підготовки звітності на бізнес-аналітика і стратегічного партнера менеджменту.

Це особливо важливо для корпоративних структур, де інформація формується багатьма бізнес-одиницями. Відсутність визначених власників даних, відповідальних за первинне формування показників, та відповідальних за їх методологічну перевірку призводить до дублювання, розбіжностей і втрати довіри до управлінської звітності. Отже, побудова системи має передбачати не тільки технічний рух даних, а й чітке закріплення відповідальності за їх зміст, якість і строки подання.

Ще однією властивістю сучасної системи є ризик-орієнтованість. А. А Гнатюк [12] обґрунтовує необхідність включення оцінювання ризиків у процес формування управлінської інформації. Для корпоративних структур це означає, що управлінський облік має не лише фіксувати вже отриманий результат, а й виявляти фактори, здатні змінити його в майбутньому: коливання цін, зміни логістики, кредитні ризики, виробничі збої, інформаційні загрози, порушення внутрішньогрупових взаєморозрахунків. Відповідно, система повинна бути здатною поєднувати фактичні показники з нормативними, плановими, прогнозними та сценарними даними.

Ризик-орієнтованість безпосередньо пов’язана з адаптивністю. В умовах високої невизначеності надмірно жорстка система швидко втрачає інформаційну цінність. Водночас необмежена гнучкість породжує непорівнянність показників. Тому адаптація має відбуватися керовано: змінювати можна деталізацію, додаткові показники, локальні форми та аналітичні розрізи, але ключові визначення, правила розрахунку базових показників і вимоги до їх передачі мають залишатися узгодженими. Саме такий баланс формує передумови для стійкого функціонування управлінського обліку у змінному середовищі.

Теоретичну побудову системи управлінського обліку доцільно також відмежовувати від системи управлінського контролю. Ці системи тісно взаємодіють, але не є тотожними. Управлінський облік формує, структурує та інтерпретує інформацію, тоді як управлінський контроль використовує її для порівняння фактичного стану з плановим, оцінювання відповідальності та коригування дій. О. А. Зоріна [37], досліджуючи взаємозв’язок управлінського обліку та управлінського контролю, підкреслює необхідність їх координації на різних етапах впровадження. Для корпоративних структур це означає, що показник повинен не лише бути правильно розрахований, а й мати визначеного користувача, критерій оцінки та можливість реагування.

Так само не слід механічно протиставляти управлінський і фінансовий облік. Частина первинних даних та господарських операцій є спільною, однак глибина аналітичного розкриття, правила агрегування, періодичність і адресність інформації відрізняються. Доцільним є забезпечення єдності первинного інформаційного підґрунтя та узгодженості подальшої аналітичної обробки даних для різних управлінських потреб, що зменшило б дублювання операцій і створило б передумови для узгодження фінансової та управлінської інформації без втрати специфічних потреб внутрішнього менеджменту.

У корпоративній структурі зазначений принцип набуває додаткового значення, оскільки одна й та сама господарська подія може бути одночасно важливою для локального управління, корпоративної консолідації,

бюджетного контролю та оцінювання результативності. Якщо ці інформаційні потреби забезпечуються різними, неузгодженими масивами даних, виникають розбіжності та зростають витрати на звірки. Тому теоретично обґрунтована система має забезпечувати єдине первинне інформаційне підґрунтя та різні способи його подальшої аналітичної обробки відповідно до цілей користувачів.

Поряд із побудовою системи важливо визначити критерії її ефективності. Сам факт наявності управлінських звітів, бюджетів або автоматизованої програми не свідчить про належне функціонування управлінського обліку. Система є ефективною лише тоді, коли сформована інформація реально використовується в процесі прийняття рішень, дозволяє виявляти причини відхилень, оцінювати відповідальність, порівнювати результати бізнес-одиниць і своєчасно коригувати дії. У цьому контексті доцільно оцінювати не тільки технічну швидкість обробки даних, а й їх управлінську корисність.

Н. М. Савченко, Р. О. Савченко та О. М. Ганяйло [123] підкреслюють, що надмірна формалізація системи може звужувати її здатність забезпечувати стратегічні потреби. Водночас відсутність регламентованих підходів створює протилежну проблему – інформаційна система стає залежною від окремих виконавців, а показники втрачають порівнянність. Отже, ефективність системи визначається не максимальною кількістю правил або звітів, а їх достатністю для підтримки управління при збереженні можливості адаптації.

Важливим наслідком такого підходу є необхідність періодичного перегляду самої системи. Зміни організаційної структури, придбання або продаж бізнес-одиниць, впровадження нових технологій, зміна бізнес-моделі чи інформаційних потреб керівництва повинні супроводжуватися аналізом того, чи залишаються чинні об’єкти обліку, класифікатори, форми звітності та правила агрегації релевантними. Управлінський облік у цьому разі виступає не завершеною конструкцією, а системою, яка розвивається разом з корпоративною структурою.

Таблиця 1.23 – **Критерії ефективності системи управлінського обліку корпоративної підприємницької структури**

Критерій	Зміст оцінювання	Ознака ефективного функціонування	Можливий прояв недоліків
1. Управлінська корисність	Наскільки інформація використовується для рішень	Показники прямо пов'язані з управлінськими завданнями	Звітність формується, але не використовується
2. Своєчасність	Швидкість проходження інформації	Дані доступні до моменту прийняття рішення	Рішення приймаються за застарілими даними
3. Порівнянність	Єдність змісту показників	Можливе зіставлення бізнес-одиниць і періодів	Різні правила розрахунку однакових показників
4. Аналітичність	Можливість пояснити причини результату	Дані деталізуються до процесу, центру або операції	Є лише агрегований результат без причин
5. Адаптивність	Здатність реагувати на нові потреби	Нові показники та розрізи вводяться без руйнування базової логіки	Система або надто жорстка, або некеровано змінюється
6. Економічність	Співвідношення користі та витрат на систему	Деталізація відповідає цінності інформації	Надмірний обсяг даних і дублювання операцій

Джерело: сформовано автором

Отже, теоретично завершеною можна вважати лише таку модель управлінського обліку, в якій визначено не тільки склад її елементів, а й механізм їх постійного узгодження. Цілі управління визначають інформаційні запити; запити формують вимоги до об'єктів, методів і показників; організаційні правила закріплюють відповідальність; цифрові технології забезпечують рух і обробку даних; управлінська звітність передає результат користувачу; прийняті рішення породжують нові запити. Саме ця циклічність забезпечує здатність системи підтримувати управління в умовах змін.

Узагальнюючи, теоретична побудова системи управлінського обліку корпоративної підприємницької структури має враховувати чотири взаємопов'язані координати: організаційну, методичну, інформаційну та технологічну. Організаційна координата визначає суб'єктів, повноваження і відповідальність. Методична – об'єкти, класифікації, способи оцінки та розрахунку показників. Інформаційна – склад, якість, адресність,

періодичність і рух даних. Технологічна – цифрові інструменти, інтеграцію систем та захист інформації. Недостатній розвиток хоча б однієї з цих координат знижує ефективність усієї системи.

Узагальнення викладених положень дозволяє сформувати авторське бачення теоретичних засад побудови системи управлінського обліку корпоративної підприємницької структури. Її вихідною точкою є не бухгалтерська процедура як така, а цілі та інформаційні потреби управління. Від них визначаються об’єкти управлінського обліку, методи формування показників, рівень аналітичної деталізації, форми звітності та цифрові засоби обробки. Такий підхід забезпечує підпорядкування облікової системи управлінським завданням, а не навпаки (рис. 1.21).

Другим положенням є дворівнева логіка формування інформації. Корпоративний рівень має забезпечувати єдність економічного змісту ключових показників, методологічну узгодженість, порівнянність і можливість консолідації. Локальний рівень повинен забезпечувати деталізацію та адаптацію до технології, організаційної структури і конкретних бізнес-процесів. При цьому локальні відмінності є допустимими доти, доки вони не порушують змістову сумісність корпоративної інформації.

Третім положенням є інтеграція організаційної та цифрової складових. Цифрове середовище не є самостійною метою системи, а виступає інструментом реалізації методичних і організаційних вимог. Технологічна інтеграція без уніфікації ключових понять, правил і показників не усуває інформаційної фрагментарності. Водночас формально єдині регламенти без сучасних засобів обробки даних не забезпечують необхідної оперативності. Отже, ефективна система потребує одночасного розвитку методології, організації та технологій.

Четвертим положенням є безперервність інформаційного циклу. Управлінський облік має забезпечувати простежуваність інформації від первинної події до показника управлінської звітності та прийнятого на його основі рішення.

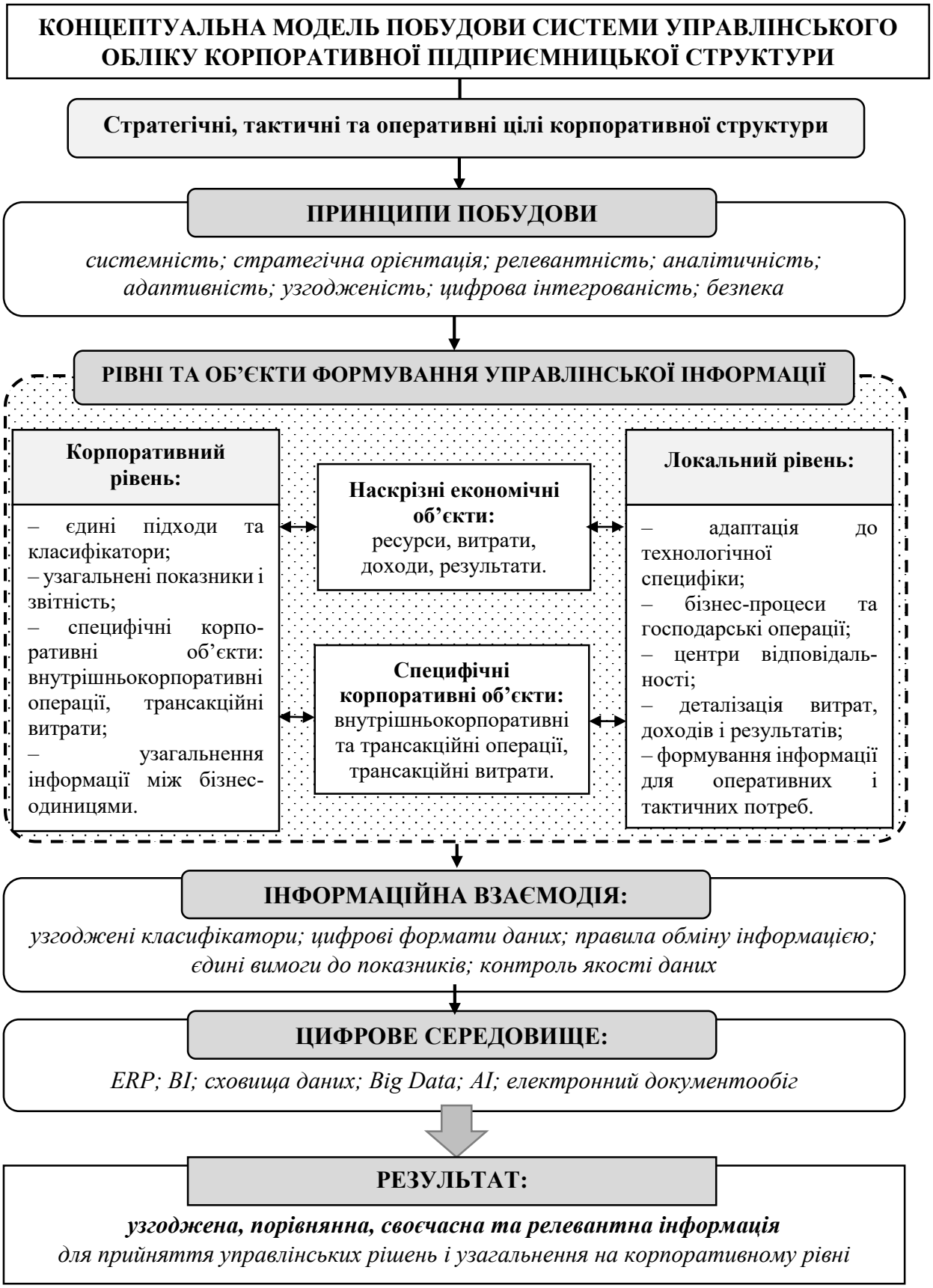


Рисунок 1.21 – **Концептуальна модель побудови системи управлінського обліку корпоративної підприємницької структури**

Джерело: розроблено автором

Водночас, результати аналізу і контролю мають формувати нові інформаційні запити для наступного управлінського циклу. Саме така послідовність перетворює управлінський облік із набору окремих внутрішніх звітів на постійно діючу систему інформаційного супроводу управління, у якій кожен наступний етап спирається на результати попереднього.

Отож, теоретичні засади побудови системи управлінського обліку корпоративних підприємницьких структур доцільно формувати на основі поєднання системного, стратегічного, процесного, організаційного та цифрового підходів. Особливість корпоративної структури полягає в тому, що управлінський облік має одночасно забезпечувати локальну корисність інформації для окремих бізнес-одиниць і її корпоративну сумісність. Це потребує чіткого розмежування рівнів формування інформації, узгодження ключових методичних правил, визначення єдиних підходів до показників і класифікаторів, побудови внутрішньої системи регламентації та створення спільного цифрового інформаційного середовища. При цьому локальний рівень має зберігати достатню гнучкість для врахування особливостей діяльності окремих бізнес-одиниць.

Наукове значення запропонованого підходу полягає в розвитку теоретичних положень щодо побудови управлінського обліку корпоративних підприємницьких структур. Обґрунтовано взаємозв’язок корпоративного та локального рівнів формування управлінської інформації, поєднання методологічної узгодженості з адаптивністю бізнес-одиниць, а також систематизовано принципи й складові, необхідні для порівнянності, консолідації та цифрової інтеграції даних. Це дає змогу сформувати цілісну систему управлінського обліку, яка забезпечує потреби різних рівнів менеджменту та підтримує прийняття оперативних, тактичних і стратегічних рішень.

Висновки до розділу 1

1. Управлінський облік у корпоративних підприємницьких структурах має враховувати багаторівневу організаційну побудову, відокремленість бізнес-одиниць, різноманітність бізнес-процесів і центрів відповідальності. За таких умов його призначення не обмежується накопиченням облікових даних та інформаційним забезпеченням керівництва окремого підприємства, а охоплює узгодження інформаційних потоків між локальним і корпоративним рівнями управління. У зв'язку з цим управлінський облік корпоративних підприємницьких структур доцільно розглядати як адаптивну багаторівневу інформаційно-аналітичну систему, яка забезпечує формування, перетворення, узгодження та використання фінансової і нефінансової, внутрішньої і зовнішньої, фактичної, планової та прогнозної інформації. Таке трактування розширює розуміння економічної сутності управлінського обліку, акцентуючи увагу на інформаційній взаємодії рівнів корпоративної структури, координації діяльності бізнес-одиниць та забезпеченні оперативних, тактичних і стратегічних управлінських рішень.

2. Складна організаційна структура корпоративних підприємницьких утворень потребує систематизації об'єктів управлінського обліку з урахуванням їх належності до відповідних рівнів управління та взаємозв'язку з господарськими процесами. Традиційне групування об'єктів без такої деталізації ускладнює встановлення зв'язків між первинними обліковими даними, діяльністю бізнес-одиниць і показниками корпоративного рівня. Для усунення зазначених обмежень систематизацію об'єктів управлінського обліку побудовано на основі ієрархічно-процесного підходу. Він передбачає виокремлення корпоративного рівня, базовим об'єктом якого є бізнес-одиниця; локального рівня, представленого бізнес-процесами, центрами відповідальності, господарськими операціями та об'єктами калькулювання; а також міжрівневих аналітичних об'єктів. До останніх належать наскрізні економічні об'єкти – ресурси, витрати, доходи та результати діяльності, а також специфічні корпоративні – внутрішньокорпоративні операції та трансакційні витрати. Така систематизація забезпечує впорядкованість об'єктів управлінського обліку, взаємозв'язок інформації з рівнями

управління та можливість її послідовного узагальнення від господарської операції до корпоративного рівня.

2. Організація управлінського обліку в корпоративних підприємницьких структурах потребує раціонального поєднання централізації облікових процедур із самостійністю бізнес-одиниць у формуванні інформації для локального управління. Надмірна централізація обмежує врахування організаційних, технологічних і галузевих особливостей їх діяльності, тоді як надмірна децентралізація спричиняє методичну розрізненість, відмінності у формуванні показників та ускладнення їх консолідації. Узгодження цих вимог забезпечується застосуванням принципу контрольованої автономії бізнес-одиниць, який передбачає поєднання обов'язкових корпоративних методичних вимог із можливістю адаптації облікових процедур до особливостей діяльності окремих підприємств корпоративної структури. При цьому локальна деталізація не повинна змінювати економічного змісту корпоративних показників або порушувати можливість їх зіставлення та узагальнення. Застосування такого принципу сприяє забезпеченню методичної єдності управлінського обліку за одночасного збереження гнучкості інформаційного забезпечення бізнес-одиниць.

4. Особливого значення в корпоративних підприємницьких структурах набуває узгодження інформаційних потреб різних рівнів управління, оскільки одні й ті самі господарські процеси потребують неоднакової деталізації облікових даних. На рівні бізнес-одиниць пріоритетною є інформація про витрати, доходи та результати окремих бізнес-процесів і центрів відповідальності, тоді як корпоративний рівень потребує зіставних та узагальнених показників для оцінювання діяльності структурних складових і корпоративної структури загалом. Це зумовлює необхідність побудови управлінського обліку на засадах єдності інформаційного змісту показників, послідовності їх аналітичної деталізації та можливості агрегування відповідно до потреб управління.

Основні наукові результати розділу опубліковано в працях, які наведено в списку використаних джерел [45, 46].

РОЗДІЛ 2
ОЦІНКА СУЧАСНОГО СТАНУ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ В КОРПОРАТИВНИХ ПІДПРИЄМНИЦЬКИХ СТРУКТУРАХ

2.1. Організація управлінського обліку в агрохолдингах

Корпоративні підприємства мають багаторівневу організаційну структуру, поєднують різні напрями діяльності та передбачають розмежування функцій власників і управлінського персоналу. Їх роль в країні виходить за межі суто економічної та має значний вплив на соціальні та політичні процеси в державі. Ці структури забезпечують стабільні робочі місця, є надійними ринковими контрагентами та виступають ініціаторами й спонсорами науково-технічного прогресу. Корпоративні підприємства формують власне внутрішнє середовище з установленими правилами та нормами поведінки. Через значну кількість працівників і масштаб діяльності ці правила певною мірою впливають і на зовнішнє середовище. Отже, з інституційної позиції корпорацію можна розглядати як організаційно-правове утворення, яке взаємодіє з іншими суб'єктами в певних економічних, соціальних і правових умовах. Усередині корпорації формуються формальні та неформальні правила взаємодії, спрямовані на досягнення її стратегічних цілей.

В умовах глобалізації економічних та соціальних процесів, зростання кількості, масштабів та впливу інтегрованих корпоративних підприємницьких структур є закономірним етапом розвитку підприємництва в Україні. Точну кількість корпоративних підприємницьких структур в Україні визначити складно, оскільки офіційна статистика не містить окремих даних за конкретними формами об'єднань підприємств: Державна служба статистики України публікує загальні дані щодо кількості зареєстрованих юридичних осіб за організаційно-правовими формами, але не деталізує їх до рівня «об'єднань підприємств» (як-то концерни, асоціації, консорціуми тощо).

За результатами дослідження, проведеного Ukrainian Business Award, до переліку 15 провідних агрохолдингів України увійшли: НІБУЛОН, МХП, ЛНЗ, Kernel, Укрпромінвест-Агро, Астарта-Київ, Prometey, Agroprosperis, Контінентал Фармерз Груп, UkrLandFarming, KSG Agro, ІМК, Епіцентр Агро, HarvEast та AgroVista [134].

Оцінка масштабів бізнесу та виробничої діяльності цих компаній базувалася на трьох ключових показниках: величина земельного банку, чисельність співробітників у холдингах та географія ринків збуту продукції (рис. 2.1 та рис. 2.2).

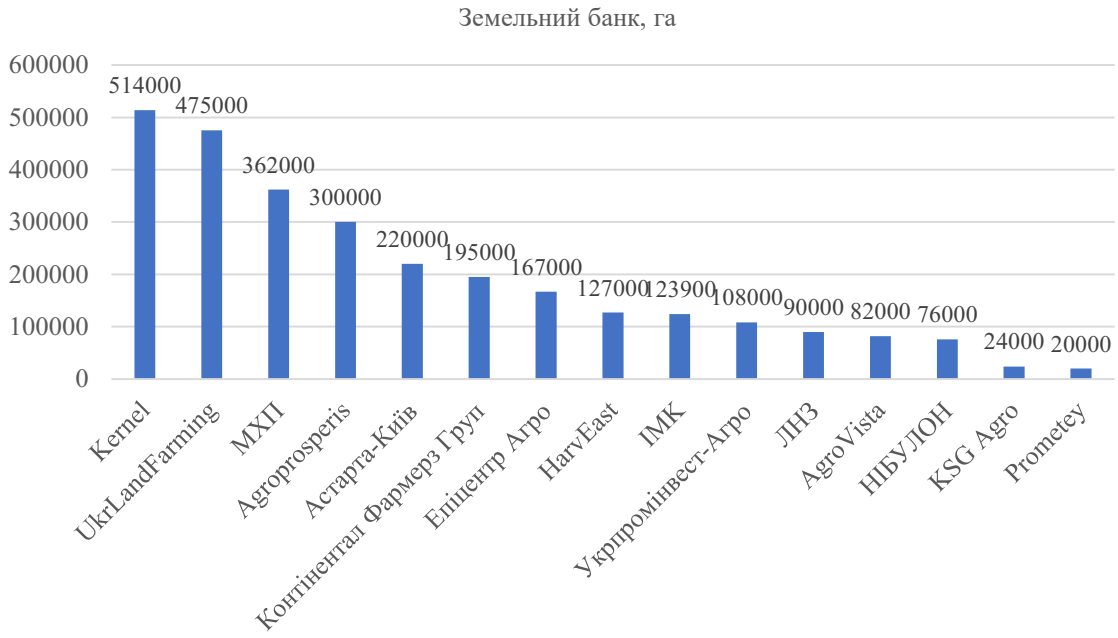


Рисунок 2.1 – **Земельний банк найбільших агрохолдингів України, 2024 р.**

Джерело: [134]

За величиною земельного банку безперечним лідером є Kernel, який обробляє 514000 гектарів землі, залучаючи при цьому близько 11000 працівників. Компанія МХП, маючи 362000 гектарів землі, виділяється як найбільший роботодавець серед учасників рейтингу, забезпечуючи зайнятість для 28 000 осіб. МХП також демонструє найширшу географію ринків збуту, експортуючи продукцію до 85 країн світу. Kernel, у свою чергу, здійснює експорт до 80 країн.

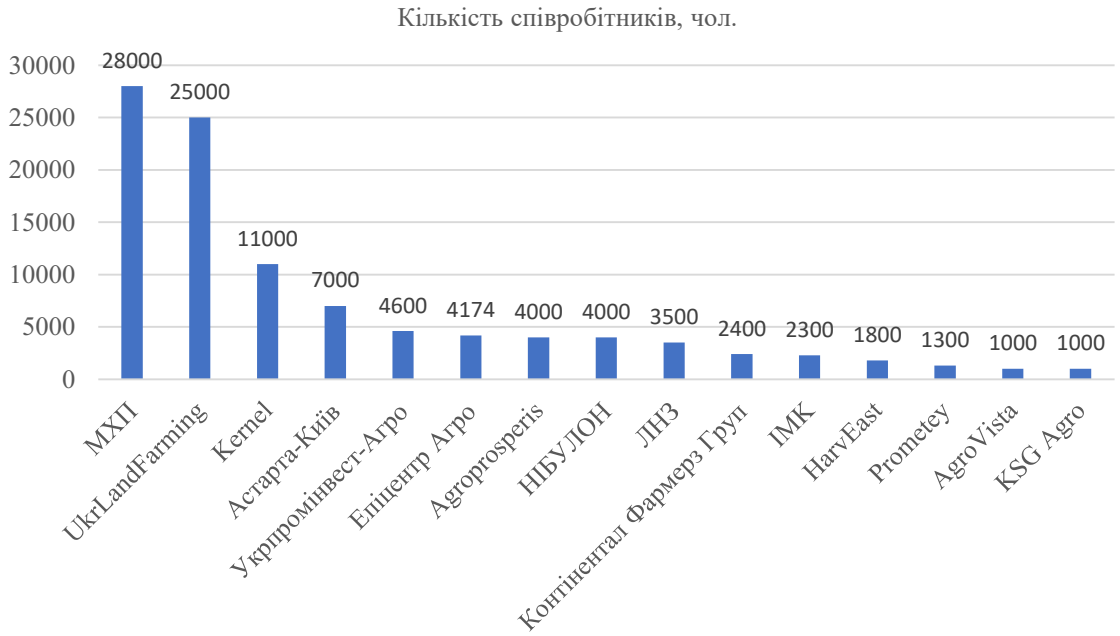


Рисунок 2.2 – **Кількість співробітників найбільших агрохолдингів України, 2024 р.**

Джерело: [134]

На противагу лідерам, холдинг Prometey володіє найменшим земельним банком серед зазначених компаній, обробляючи лише 20000 гектарів. За даними дослідження, Prometey експортує продукцію лише до двох країн. Компанії KSG Agro та AgroVista мають найменшу кількість співробітників, заявивши по 1000 працівників кожна.

Цей аналіз підкреслює значні відмінності у моделях розвитку та стратегіях функціонування провідних агрохолдингів України, що відображається у їхніх операційних масштабах та ринкових позиціях.

Особливі переваги інтегрованих корпоративних підприємницьких структур в умовах політичної та економічної нестабільності пояснюються синергетичним ефектом вертикальної інтеграції. Цей ефект дозволяє оптимізувати внутрішньофірмові розрахунки (трансфертні ціни), підвищувати прибутковість, скорочувати операційні витрати та зменшувати потребу у значних інвестиційних вливаннях, що робить їх більш конкурентоспроможними порівняно з іншими типами підприємств.

Необхідність фундаментальних перетворень у системі інформаційного

забезпечення, зокрема бухгалтерського обліку, як основи економічної інформації, обумовлена глобальними змінами, що відбуваються у світовому інституційному середовищі.

Функціонування інтегрованих корпоративних структур традиційно аналізується крізь призму економічної теорії, менеджменту та права. Однак, динамічні трансформації інституційного середовища зумовлюють нагальну потребу в реформуванні внутрішніх інститутів інформаційного забезпечення управління цими структурами. У контексті розвитку бухгалтерського обліку та звітності стандартизація розглядається як ключовий концептуальний підхід, що реалізується на національному та міжнародному рівнях. Водночас, потреби сучасного управління вимагають розширення сфери уніфікації та гармонізації (стандартизації) інформації, зокрема на рівні груп господарюючих одиниць у межах інтегрованих об’єднань.

Переважна більшість наукових праць, що присвячені проблемам уніфікації та гармонізації обліку, зосереджують свою увагу на глобальних аспектах, а саме на процесах впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). Безумовно, МСФЗ відіграють ключову роль у забезпеченні прозорості та зіставності фінансової інформації для зовнішніх користувачів, проте їх застосування не повною мірою вирішує завдання гармонізації та стандартизації управлінського обліку всередині корпоративних структур. Управлінський облік, на відміну від фінансового, орієнтований на внутрішніх користувачів і має за мету забезпечити керівництво оперативною та стратегічною інформацією для прийняття рішень щодо планування, контролю, оцінки ефективності та оптимізації діяльності.

Як слушно зауважують Г.М. Давидов, О.В. Пальчук, В.М. Савченко, І.В. Рузмайкіна та ін. [119], темпи глобалізації економіки виявилися настільки інтенсивними, що традиційна теорія бухгалтерського обліку, а також її методологія, методика та організація, відстають від динаміки економічних змін, не відповідаючи вимогам нових господарських структур та економічних відносин. Існуючий інструментарій бухгалтерської теорії, на думку науковців,

демонструє обмежену спроможність щодо пояснення та адекватного відображення нових об’єктів спостереження, інноваційних технологічних можливостей та еволюції відносин власності.

Одним із наслідків впливу глобалізації на трансформацію національної облікової системи автори вважають неврахування інтересів менеджменту суб’єктів господарювання. Така ситуація спонукає підприємства до розробки та імплементації власних, часто унікальних, внутрішніх облікових систем, які б задовольняли їхні специфічні потреби в управлінській інформації.

Дослідження показало, що уніфікація та гармонізація обліку потрібні не лише на міжнародному й національному рівнях. Не менш важливими вони є всередині самої корпоративної структури. Вона є критично важливою саме на рівні внутрішньої структури цих корпоративних утворень. Агрохолдинги, як складні організаційні структури, стикаються з викликами забезпечення єдності інформаційного простору для ефективного внутрішнього управління. Розрізнені підходи до обліку на різних підприємствах групи ускладнюють процеси консолідації даних, порівняльного аналізу, контролю та прийняття як оперативних так і стратегічних рішень на рівні компанії. Таким чином, досягнення внутрішньої уніфікації та гармонізації управлінського обліку стає імперативом для підвищення конкурентоспроможності та сталого розвитку аграрних корпоративних структур.

Для комплексного розуміння сутності та спрямованості процесів уніфікації й гармонізації обліку доцільно здійснити їх диверсифікацію за рівнями. Це дозволяє розмежувати глобальні тенденції від внутрішньоорганізаційних потреб, що є критично важливим для формування адекватної методологічної бази.

Зокрема, на нашу думку, слід виокремити наступні рівні:

1) глобальний рівень, який передусім стосується впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). Його метою є забезпечення зіставності та прозорості фінансової інформації компаній на міжнародних ринках капіталу, сприяючи інтеграції в світову економіку. На

цьому рівні гармонізація та уніфікація спрямована на принципи та підходів до підготовки публічної фінансової звітності для зовнішніх користувачів.

2) національний рівень, який зумовлений необхідністю адаптації міжнародних підходів до специфіки економіки окремої країни, її законодавчої системи та інституційного середовища. У цьому контексті держава виступає регулятором процесів стандартизації обліку шляхом прийняття національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, що ґрунтуються на МСФЗ, проте враховують національні особливості ведення господарської діяльності. Гармонізація на цьому рівні покликана забезпечити єдність методологічних засад обліку в межах країни, сприяти підвищенню достовірності фінансової звітності та створенню передумов для інтеграції в міжнародне економічне середовище.

3) корпоративний рівень, який фокусується на формуванні уніфікованої системи управлінського обліку в межах інтегрованих структур, зокрема агрохолдингів. На відміну від глобального, цей рівень зумовлений внутрішніми потребами управління. Його основна мета – забезпечення єдиних підходів до збору, обробки та аналізу інформації для прийняття оперативних і стратегічних рішень на рівні всієї групи підприємств. Це вимагає гармонізації внутрішніх політик, процедур та методик обліку, що дозволяє досягти синергетичного ефекту від об’єднання та підвищити ефективність централізованого управління.

В табл. 2.1 продемонстровано різні цілі, об’єкти та характер процесів на кожному з виокремлених рівнів. Така диверсифікація дозволяє чітко розрізняти цілі та інструменти гармонізації та уніфікації, підкреслюючи, що паралельно з глобальними процесами, існує нагальна потреба в імплементації аналогічних підходів для підвищення ефективності внутрішнього корпоративного управління.

Побудова системи управлінського обліку корпоративних підприємницьких структур є комплексним процесом, який залежить від організаційної структури холдингу та структури управління.

Таблиця 2.1 – **Диверсифікація рівнів гармонізації та уніфікації обліку**

Критерії	Глобальний рівень	Національний рівень	Корпоративний рівень
Передумови	Міжнародні економічні відносини, вимоги фондових ринків, глобальна конкуренція	Економічна політика держави, правове середовище, необхідність адаптації до міжнародних стандартів з урахуванням національної специфіки	Внутрішні потреби управління, оптимізація бізнес-процесів, контроль ресурсів, підвищення ефективності групи
Концептуальна основа	Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності	Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку	Уніфікована система управлінського обліку (внутрішні регламенти)
Мета	Забезпечення зіставності та прозорості фінансової інформації компаній на міжнародних ринках капіталу; сприяння інтеграції в світову економіку	Забезпечення єдності методологічних підходів до ведення обліку в межах країни; підвищення достовірності звітності та підтримка прозорості господарської діяльності	Забезпечення єдиних підходів до збору, обробки та аналізу інформації для прийняття оперативних і стратегічних рішень на рівні групи підприємств
Стейкхолдери	Переважно зовнішні користувачі інформації (інвестори, кредитори, регулятори), в т.ч. нерезиденти	Держава (регуляторні органи), користувачі інформації національної звітності (внутрішні й зовнішні)	Внутрішні користувачі інформації (менеджмент різних рівнів, власники)
Характер процесів	Гармонізація принципів та підходів до підготовки публічної фінансової звітності	Уніфікація обліку та фінансової звітності на законодавчому рівні з урахуванням міжнародних норм і локальної специфіки	Гармонізація внутрішніх політик, процедур та методик обліку для досягнення синергетичного ефекту та підвищення ефективності управління

Джерело: сформовано автором

Для оптимізації облікових процесів у холдингових структурах запроваджується концепція «бізнес-одиниці». Цей термін позначає автономний об’єкт управління – структурно відокремлений елемент холдингу, який виконує певні функціональні завдання, в межах якого здійснюється

самостійний управлінський облік та формується відповідна звітність. У більшості проаналізованих корпоративних структур бізнес-одиницями, як правило, є юридичні особи, що входять до складу холдингу. Водночас, статус юридичної особи для бізнес-одиниці не є обов'язковим, тобто вона може не мати формальної юридичної самостійності.

Корпорації притаманні специфічні ознаки, які істотно впливають на архітектуру та організацію системи бухгалтерського обліку. Зокрема це наявність множинних власників капіталу; розмежування повноважень власників та менеджменту; диференціація компетенції органів управління (спостерігається чітке розмежування сфер відповідальності та повноважень між різними управлінськими структурами підприємства).

Вказані вище особливості призводять до формування множинних корпоративних інтересів, які представляють окремі учасники або їх об'єднання. Різноплановість інтересів власників та управлінського персоналу, у поєднанні зі складною організаційно-економічною будовою корпоративного підприємства, зумовлюють необхідність специфічних підходів до системи управління загалом та до системи бухгалтерського обліку як її інформаційної основи зокрема. Функціонування корпорації як інтегрованої системи має бути спрямоване на досягнення балансу між індивідуальними інтересами зацікавлених сторін та спільним корпоративним інтересом.

Традиційно, розробка облікових систем часто керується двома основними принципами: функціональними вимогами (що система повинна «робити») та доступними технологіями (які інструменти можна використовувати). Цей підхід, хоч і здається логічним на перший погляд, може призвести до значних обмежень, особливо в контексті управлінського обліку, де першочерговою є підтримка управлінських рішень. Прикладом такої практики організації управлінського обліку є практика ТОВ «Укрпромінвест-Агро». У подібних корпоративних структурах, що об'єднують групу підприємств, кожне з яких може мати свою специфіку в спеціалізації (рослинництво, тваринництво, переробка сільськогосподарської продукції

тощо) та організації бізнес-процесів, спостерігається ситуація, коли кожна окрема бізнес-одиниця формує власну систему управлінського обліку. Це супроводжується застосуванням власних методичних прийомів, що охоплюють: номенклатуру об’єктів обліку та статей витрат; методи обліку витрат та розподілу непрямих витрат; методи калькулювання собівартості продукції; методи оцінки готової продукції, біологічних активів та іншого майна; форми та періодичність подання управлінської звітності тощо. Така практика ускладнює, а подекуди і унеможливлює інтеграцію даних та порівняльний аналіз на рівні корпорації.

Особливого значення за таких умов набуває узгодження аналітичних розрізів формування інформації про витрати, доходи та фінансові результати. З.-М. В. Задорожний обґрунтовує необхідність їх відображення за структурними підрозділами, видами продукції (робіт, послуг) та іншими сегментами діяльності [27, с. 74]. Для агрохолдингів це положення є методично важливим, оскільки відмінності у складі аналітичних об’єктів і способах групування показників ускладнюють їх подальше зіставлення та узагальнення на корпоративному рівні.

Хоча така децентралізація, в певному сенсі, дозволяє врахувати унікальні особливості кожної бізнес-одиниці, вона має суттєві недоліки, особливо для корпоративних підприємницьких структур, що прагнуть до ефективного централізованого управління (рис. 2.3).

Різноманіття методик призводить до того, що інформація з різних підрозділів є неоднорідною і важко інтегрується. Це унеможливлює створення консолідованої та порівнянної аналітичної звітності для вищого керівництва; призводить до ускладнення порівняльного аналізу (бенчмаркінгу); перешкоджає ідентифікації найкращих практик, виявленню неефективних операцій, розробці та моніторингу реалізації корпоративної стратегії; збільшує складність та вартість аудиту. Окрім того, результатом децентралізації управлінського обліку є зростання ризику «локальної оптимізації» замість «глобальної», адже кожна бізнес-одиниця прагне оптимізувати свої внутрішні процеси згідно зі своїми локальними показниками, що не завжди є позитивним

фактором для групи в цілому.



Рисунок 2.3 – **Деструктивний вплив децентралізації управлінського обліку на корпоративне управління**

Джерело: сформовано автором

Також, у цьому випадку, виникають труднощі з впровадженням загальнокорпоративних систем, адже для впровадження єдиної корпоративної ERP-системи (з англ. Enterprise Resource Planning system – система планування ресурсів підприємства) або системи бізнес-аналітики принциповими є інтеграція та організація єдиного інформаційного середовища.

Таким чином, ключовою передумовою формування ефективної системи управління корпоративними підприємницькими структурами, виступає централізація функцій обліку та управлінського контролю, що розглядається як інструмент підвищення інтегрованості управлінських рішень, оптимізації ресурсів та забезпечення стратегічної узгодженості дій усіх підприємств групи. Централізація дозволяє не лише уніфікувати методологічні підходи до обліку, а й вибудувати єдину систему управлінського аналізу, яка слугує основою для прийняття зважених управлінських рішень в умовах високої конкуренції та нестабільності зовнішнього середовища.

Упродовж останнього десятиліття питання централізації управлінських функцій і, зокрема, облікової в корпоративних структурах стали предметом пильної уваги з боку науковців і практиків. Так, у працях Р. Каплана та А. Аткінсона [159] висвітлено переваги централізованого управлінського обліку в контексті менеджменту великих компаній. Сучасні вітчизняні дослідження Н.Л. Правдюк, Л.В. Коваль, О.В. Коваль [108] акцентують увагу на важливості централізованих інформаційних систем для забезпечення прозорості управлінських рішень і мінімізації ризиків децентралізації.

В.М. Соболєв, М.В. Соболєва наголошують на необхідності гармонізації облікових процедур у міжнародних корпораціях, а також на впливі централізації на корпоративну культуру та ефективність контролінгу [130]. Згідно з результатами досліджень PwC, KPMG і Deloitte, більшість транснаціональних компаній успішно впроваджують централізовані хаби управлінського обліку з метою підвищення операційної ефективності та посилення внутрішнього контролю [154].

О.В. Пальчук, В.М. Савченко, І.В. Рузмайкіна [119] також досліджують

механізми централізації обліку в умовах цифровізації економіки, підкреслюючи важливість формування єдиної аналітичної бази для ухвалення стратегічних рішень. Таким чином, огляд літератури свідчить про широкий спектр підходів до централізації, що потребують подальшої адаптації до сучасних викликів цифрової трансформації та глобальної конкуренції.

Я.П. Іщенко в своїх дослідженнях зосереджує увагу на доцільності централізації облікової функції в межах корпоративних підприємницьких структур аграрного сектору економіки, всебічно обґрунтовує переваги такого підходу, визначає ключові та окреслює послідовні етапи реалізації цієї ініціативи [43], досліджує організацію управлінського обліку корпоративних структур як об’єкта управлінського консалтингу [41] та розробляє пропозиції щодо формування внутрішньої звітності про витрати з урахуванням вимог корпоративного управління [42].

Централізація управлінської та облікової функцій – це управлінське рішення, що в економічній літературі трактується як передача повноважень з ведення обліку і прийняття управлінських рішень від окремих підрозділів до єдиного структурного елементу (центру обліку й контролю), який обслуговує всю корпоративну мережу. Теоретичну основу цього процесу складають принципи інтегрованого управління, інформаційної прозорості, централізованого планування і контролю. Такий підхід відповідає концепціям централізованого стратегічного менеджменту і дозволяє зменшити ризики децентралізованих помилок управління.

Аналіз теоретичних джерел та досвіду організації управління в інтегрованих структурах дозволяє виділити три основні рівні централізації управлінських функцій: низький, середній та високий. Кожен з цих рівнів характеризується специфічним розподілом повноважень та відповідальності між керуючою установою (холдинговою компанією) та її структурними одиницями.

За умов низького рівня централізації управлінських функцій структурні одиниці інтегрованої структури демонструють високий ступінь автономії. Це

проявляється у самостійній розробці стратегічних планів розвитку, формуванні фінансової політики, що охоплює управління активами, джерелами фінансування, грошовими потоками та інвестиціями.

При середньому рівні централізації на структурні одиниці покладаються переважно функції оперативного управління. Менеджмент цих одиниць автономно приймає рішення щодо поточної діяльності, проте в рамках узгодженої загальної стратегії розвитку групи. Холдингова компанія здійснює контрольні функції за результатами як стратегічного розвитку, так і оперативної діяльності всього об’єднання.

Високий рівень централізації передбачає зосередження як стратегічних, так і оперативних функцій управління на рівні центральної керуючої установи. Це означає, що значна частина оперативного управління також переходить під контроль централізованої структури.

Централізація управлінського обліку може бути реалізована двома основними способами. Перший – це безпосередня передача повноважень з ведення обліку центральному органу шляхом формування спеціалізованих централізованих організаційних структур (але при цьому, вважаємо, втрачатиметься оперативність формування інформаційних потоків, навіть при сучасних технічних можливостях отримання та передачі інформації). Другий – уніфікація облікової функції структурними одиницями через розробку та впровадження стандартизованих процедур, регламентів та нормативів (саме до цього варіанту централізації управлінського обліку схиляється автор).

Перевагами такої організації обліку є: єдина методологія обліку й планування, що дозволяє отримувати уніфіковану, порівняльну інформацію; формування однакових розрізів облікової аналітики в усіх структурних одиницях; підвищення прозорості даних для вищого менеджменту; спрощення бюджетування та прогнозування; централізована координація витрат і ресурсів. Організація ефективної системи управлінського обліку в складних корпоративних підприємницьких структурах є багатоетапним процесом, який вимагає системного підходу та врахування специфіки діяльності кожної

бізнес-одиниці. Вважаємо за доцільне виокремити наступні етапи організацій системи управлінського обліку холдингових компаній: діагностика та аналіз поточних інформаційних потреб менеджменту; розробка концепції та архітектури системи управлінського обліку; впровадження та автоматизація системи; моніторинг, контроль та вдосконалення.

Методологічне значення для визначення послідовності організації управлінського обліку мають дослідження З.-М. В. Задорожнього, у яких обґрунтовано необхідність формування облікової інформації в аналітичному розрізі структурних підрозділів, видів продукції (робіт, послуг) та інших сегментів діяльності [27, с. 74]. Для корпоративних підприємницьких структур реалізація такого підходу потребує попереднього визначення інформаційних запитів менеджменту, узгодження об'єктів обліку, розроблення спільних класифікаторів і встановлення організаційних процедур взаємодії бізнес-одиниць. Зазначені завдання враховано під час систематизації етапів організації управлінського обліку (табл. 2.2).

Таблиця 2.2 – **Етапи організації системи управлінського обліку корпоративних підприємницьких структур**

Етап	Назва етапу	Пояснення
1	2	3
1	Діагностика та аналіз поточних інформаційних потреб менеджменту	Визначення цілей та стратегії корпорації для розуміння критично важливої інформації. Ідентифікація стейкхолдерів та рівнів управління (від вищого керівництва до лінійних менеджерів). Детальне вивчення інформаційних запитів через інтерв'ю, анкетування, фокус-групи (які рішення приймаються, яка інформація потрібна, формат, періодичність, поточні дефіцити). Аналіз існуючих облікових систем у кожній бізнес-одиниці, виявлення розбіжностей у об'єктах обліку та методиках.
2	Розробка концепції та архітектури системи управлінського обліку	Формування єдиної облікової політики управлінського обліку для уніфікації підходів до обліку витрат, доходів, калькулювання собівартості. Визначення об'єктів управлінського обліку (центри відповідальності, продукти, проєкти тощо). Розробка єдиних класифікаторів та довідників (статей витрат, доходів, центрів відповідальності) для порівнянності даних. Проєктування системи ключових показників ефективності (КПЕ) для моніторингу діяльності. Визначення структури управлінської звітності

Продовження табл. 2.2

3	Впровадження та автоматизація системи	Адаптація та налаштування інформаційних систем для підтримки нової облікової політики та архітектури, включаючи інтеграцію даних. Розробка внутрішніх регламентів та процедур щодо збору, обробки та використання інформації. Навчання персоналу (бухгалтерів, фінансистів, менеджерів) роботі з новою системою та підходами. Тестування системи для перевірки її функціональності, коректності даних та звітів.
4	Моніторинг, контроль та вдосконалення	Постійний моніторинг ефективності системи та її відповідності потребам менеджменту. Регулярний перегляд та оновлення облікової політики у відповідь на зміни в бізнесі та зовнішньому середовищі. Збір зворотного зв'язку від користувачів для виявлення нових потреб або проблем. Безперервне вдосконалення та оптимізація системи на основі отриманого зворотного зв'язку та еволюції вимог до інформації.

Джерело: розроблено автором

Формування системи управлінського обліку має розпочинатися з ретельного вивчення запитів та потреб в інформації менеджменту на всіх рівнях управління. Цей підхід є фундаментальним, оскільки він гарантує, що розроблена система буде справді орієнтована на підтримку прийняття рішень, а не просто на збір даних. При цьому, менеджери можуть мати різні переваги щодо формату подання інформації (в усній формі, за допомогою телефонних дзвінків, повідомлень у месенджерах; у різних формах внутрішньої звітності) та частоти її отримання (щоденно, щотижнево, щомісячно, щоквартально). Важливо врахувати ці аспекти для забезпечення зручності використання системи.

В процесі дослідження інформаційних потреб менеджменту слід виявити так звані «вузькі місця» в діючій інформаційній системі, що дозволить чітко сформувати завдання для нової системи управлінського обліку.

Дослідження організації управлінського обліку було проведено на базі ТОВ «Укрпромінвест-Агро». Ця компанія є вертикально-інтегрованою корпоративною агропромисловою структурою, що спеціалізується на вирощуванні продукції рослинництва, її переробці (виробництві цукру та

борошна), а також розвиває галузь тваринництва. ТОВ «Укрпромінвест-Агро» входить до трійки найбільших українських виробників цукру і є лідером у виробництві та експорті борошна. До складу агрохолдингу входять: ТОВ «Агропродінвест» (керуюча компанія), ПрАТ «ПК Поділля», ТОВ «ПК Зоря Поділля», ТОВ «Вінницький комбінат хлібопродуктів №2».

Було проведено анкетне опитування менеджменту компанії щодо формування системи управлінського обліку (Додаток А). Результати опитування представлені в Додатку Б. і свідчать про високий рівень запиту на централізацію управлінського обліку, уніфікацію підходів до формування управлінської інформації та створення єдиного звітного середовища. Це підтверджується значним відсотком відповідей, що вказують на відсутність єдиного формату, різний характер запитуваної інформації на різних рівнях управління та потребу в стандартизації періодичності звітності. Так, переважна частина менеджменту компанії усіх ланок управління підтвердили потребу в уніфікації управлінської звітності компанії і висловили думку, що фрагментарність облікової інформації в окремих бізнес-одиницях ускладнює процеси стратегічного планування та контролю на рівні холдингу (рис. 2.5).

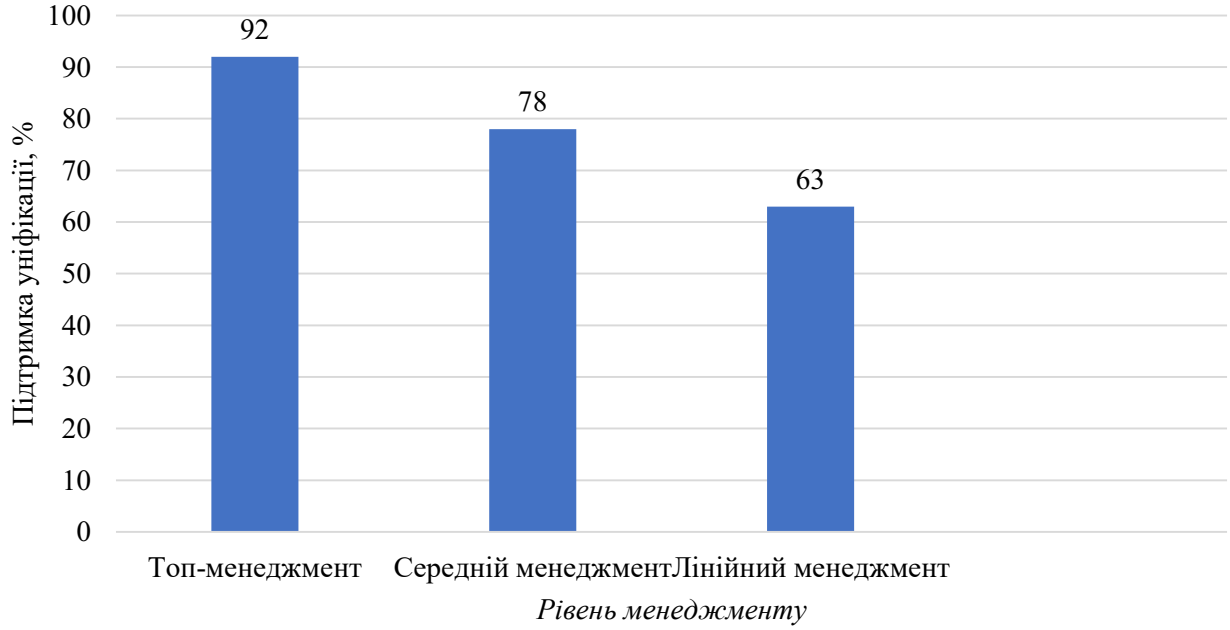


Рисунок 2.5 – **Потреба в уніфікації управлінської звітності підприємств агрохолдингу ТОВ «Укрпромінвест-Агро» (за рівнями менеджменту), %**

Джерело: сформовано автором на підставі результатів анкетування

Менеджери компанії вбачають у централізації обліку можливість оптимізувати звітність, уникнути дублювання даних та підвищити оперативність управлінських рішень. Більшість менеджерів (понад 75%) зазначили відмінності у принципах формування облікової інформації окремих бізнес-одиниць холдингу як головну проблему у взаємодії між ними. Практично всі респонденти вказали на наявність відмінностей у обліковій політиці, в тому числі обліковій політиці управлінського обліку бізнес-одиниць, що призводить до неузгодженості інформації та ускладнює моніторинг ефективності діяльності.

Опитування дозволило виявити основні бар'єри у використанні управлінської інформації (рис. 2.6).

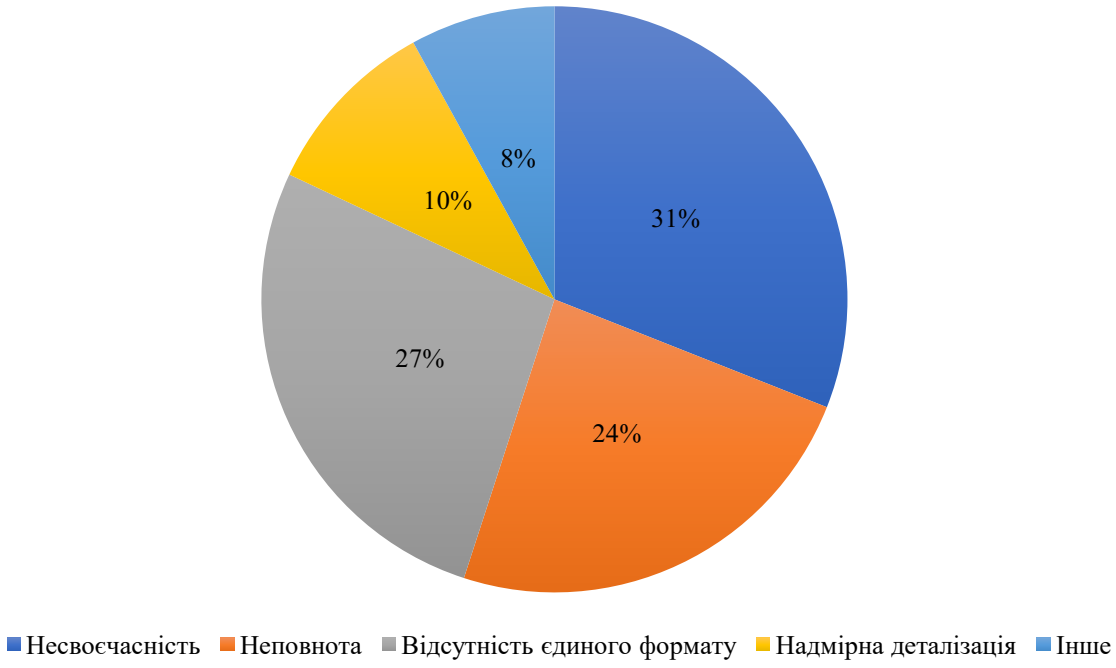


Рисунок 2.6 – **Основні бар'єри у використанні управлінської інформації, %**

Джерело: сформовано автором на підставі результатів анкетування

Майже третина респондентів відзначила розрізненість у поданні інформації як ключову проблему. Аналіз отриманих коментарів показав, що найчастіше зауваження стосувалися дублювання, або навпаки, відсутності

показників у формах управлінської звітності, а також відсутності уніфікованої методики облікових процедур.

На основі порівняльного аналізу даних щодо типів інформації, які найчастіше використовуються менеджерами різних рівнів управління, можна простежити загальну тенденцію до спеціалізації інформаційних запитів залежно від рівня управлінської ієрархії (рис. 2.7). Проведене дослідження свідчить, чим вищий рівень управління, тим більша увага приділяється фінансовим показникам. Виробнича інформація є ключовою для операційного рівня управління, оскільки ці менеджери безпосередньо контролюють хід виробничих процесів.

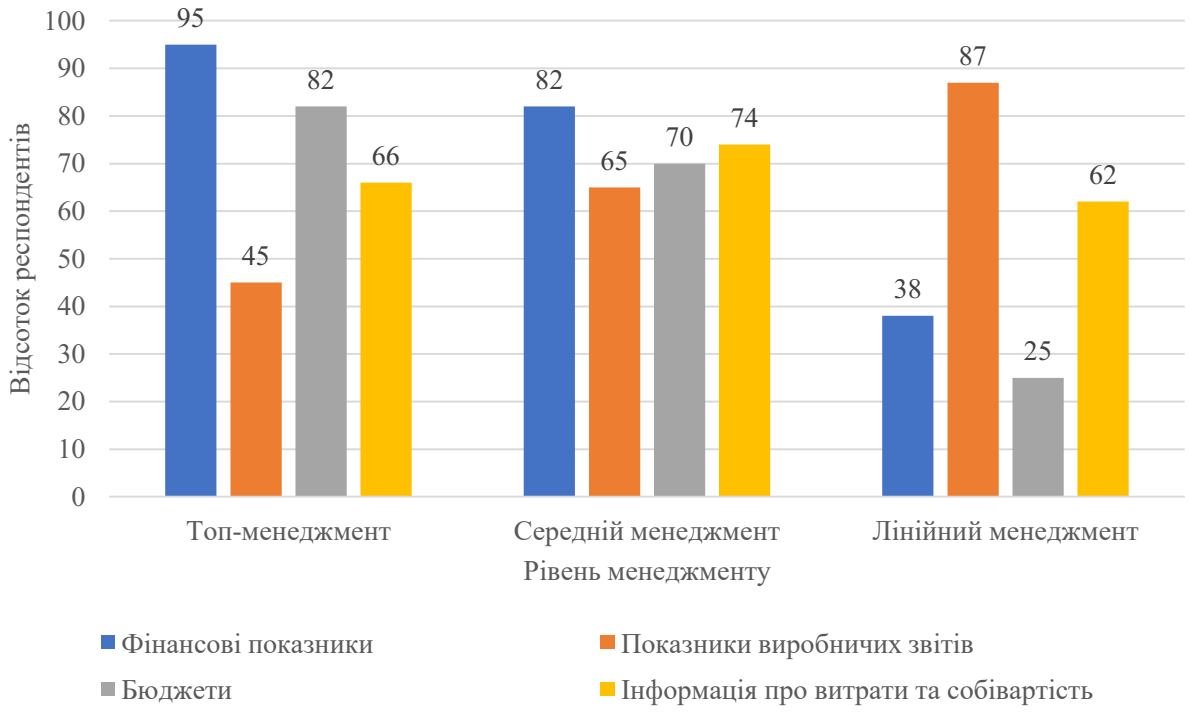


Рисунок 2.7 – **Використання інформації за рівнями управління, %**

Джерело: сформовано автором на підставі результатів анкетування

Топ-менеджери залучаються до цієї інформації лише в загальних або кризових ситуаціях. Середній рівень функціонує як проміжна ланка, інтегруючи виробничі показники у плани й аналітику. Використання бюджетної інформації є типовим для стратегічного та тактичного рівнів управління. Топ-менеджери фокусуються на досягненні ключових бюджетних

орієнтирів, тоді як середній менеджмент – на контролі виконання планових завдань. Для лінійного рівня план-факт аналіз залишається периферійним, оскільки вони переважно зосереджені на виконанні операційних задач.

Різними є запити менеджменту і щодо періодичності отримання інформації. Спостерігається зворотна залежність між рівнем управління та частотою отримання інформації: чим нижчий рівень, тим вища потреба в частій інформації (рис. 2.8).

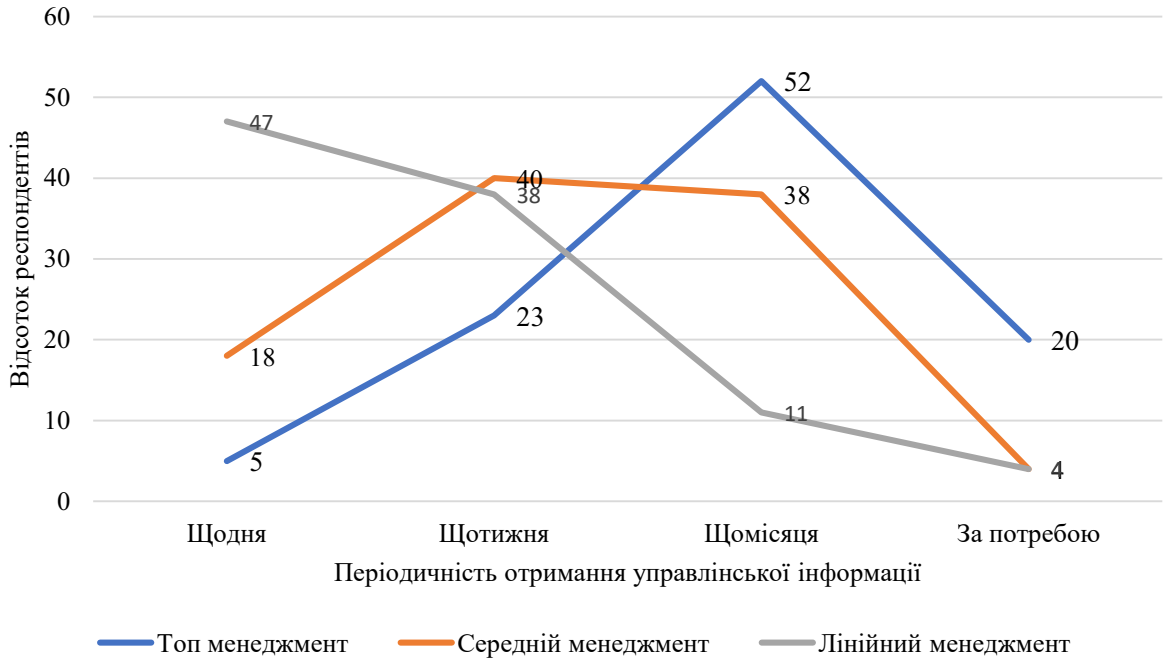


Рисунок 2.8 – **Оптимальна періодичність управлінської інформації, %**

Джерело: сформовано автором на підставі результатів анкетування

Результати опитування показують, що частота подання і деталізація інформації мають залежати від рівня управління. Тому система управлінського обліку повинна передбачати різний склад і періодичність звітності для різних груп менеджерів.

Менеджери вищого рівня в коментарях до опитування акцентували увагу на важливості інтеграції управлінського обліку в єдину ERP-систему – це програмне забезпечення для комплексного управління підприємством, яке інтегрує всі ключові бізнес-процеси в єдину інформаційну систему. Така інтеграція покликана забезпечити онлайн-доступ до актуальної аналітики. У

зв’язку з цим формування інтегрованої системи управлінського обліку на рівні агрохолдингу є доцільним і своєчасним кроком.

Результати дослідження свідчать, що формування єдиного інформаційного простору корпоративної підприємницької структури не може зводитися лише до технічного об’єднання інформаційних систем. Фрагментарність даних, відмінності в облікових правилах, аналітичних розрізах, форматах і періодичності подання інформації обмежують можливості її автоматизованого узагальнення та використання на корпоративному рівні. Тому цифровій інтеграції має передувати організаційне узгодження правил формування, передавання та використання управлінської інформації всіма бізнес-одиницями.

Формування єдиного інформаційного простору потребує узгодження ключових облікових правил, класифікаторів, аналітичних розрізів і форматів даних. Після цього можна впорядкувати обмін інформацією між управляючою компанією та бізнес-одиницями й інтегрувати ERP, системи виробничого обліку, бюджетування та управлінської аналітики. Це створює організаційну основу для автоматизованого обміну, узагальнення та контролю управлінської інформації без втрати необхідної деталізації на рівні бізнес-одиниць.

Тому для корпоративної структури недостатньо враховувати лише технічні можливості окремих бізнес-одиниць. Потрібні спільні правила і методичні підходи, які враховують інформаційні потреби всіх рівнів управління – від лінійних менеджерів до вищого керівництва. Лише такий підхід забезпечить надання релевантної, зіставної та своєчасної інформації для прийняття оптимальних управлінських рішень на всіх рівнях.

Побудову системи управлінського обліку на підприємстві починається з розробки відповідної облікової політики. Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [112], облікова політика трактується як система принципів, методів і процедур, яких підприємство дотримується при складанні та поданні фінансової звітності.

Таким чином, на нормативному рівні облікова політика розглядається

виключно в контексті регулювання фінансового обліку. Водночас, відповідно до цього ж закону, метою формування облікової політики є забезпечення користувачів повною, достовірною та неупередженою інформацією про фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання. Це свідчить про необхідність орієнтації не лише на зовнішніх користувачів фінансової інформації, а й на внутрішніх – зокрема управлінський персонал, інформаційні потреби якого не можуть бути повністю задоволені виключно засобами фінансового обліку.

Як підкреслюють у своїх наукових дослідженнях з цього приводу В.М. Жук, С.І. Василішин та В.А. Замлинський, обґрунтованим є розгляд облікової політики підприємства у двох взаємопов'язаних аспектах: з одного боку – як політики у сфері фінансового обліку, а з іншого – як політики у сфері управлінського обліку [113].

На думку Р.В. Кузіної, процес формування облікової політики може здійснюватися на основі професійного судження стосовно об'єктів обліку, які не охоплені прямим регламентуванням у чинних стандартах, або ж спиратися на загальні принципи підготовки та представлення фінансової звітності [58].

В українській економічній науковій літературі представлено низку праць, присвячених удосконаленню теоретичних засад та організаційно-методологічних підходів до формування облікової політики підприємств. Зокрема, П.Є. Житний [19] обґрунтовує концепцію формування облікової політики суб'єктів господарювання, що функціонують у складі фінансово-промислових систем. У центрі цієї концепції – орієнтація на сучасні корпоративні підходи як інструмент вирішення актуальних проблем організації обліку та побудови ефективної облікової політики в системі управління.

У контексті організаційного забезпечення управлінського обліку заслуговує на увагу позиція З.-М. В. Задорожнього щодо проблем нормативного регулювання облікових процедур, який акцентує увагу на суперечностях у методичних підходах до формування облікових показників,

які можуть негативно впливати на достовірність інформації для управління [24, с. 43]. Це підкреслює важливість чіткого закріплення методичних положень у внутрішніх документах корпоративної структури, зокрема щодо обліку витрат, калькулювання собівартості та формування управлінської звітності.

Хоча за змістом документи, що регламентують управлінський облік, можуть бути подібними до тих, що регулюють фінансовий облік, їхній статус суттєво відрізняється. Ця відмінність зумовлена фундаментальними розбіжностями між двома системами обліку. Організація фінансового обліку та звітності регулюється зовнішніми нормативними актами (Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, Міжнародні стандарти фінансової звітності та іншими). Натомість, система управлінського обліку функціонує виключно на основі внутрішньофірмових регламентів. Ця принципова різниця значно впливає на обсяг та вимоги до облікових політик фінансового та управлінського обліку (табл. 2.3).

Таблиця 2.3 – **Порівняльна характеристика підходів до формування облікової політики у фінансовому та управлінському обліку в корпоративних підприємницьких структурах**

Критерій	**Фінансовий облік**	**Управлінський облік**
1	2	3
Нормативне регулювання	Жорстко регламентований національними або міжнародними стандартами (НП(С)БО, МСФЗ)	Відсутність законодавчо визначених вимог, регулюється внутрішніми положеннями підприємства
Мета формування політики	Надання для зовнішніх (державні структури, інвестори, контрагенти тощо) та внутрішніх (менеджмент, власники) користувачів повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства	Забезпечення потреб внутрішніх користувачів у релевантній інформації для прийняття управлінських рішень
Методи ведення обліку	Вибір серед дозволених стандартами альтернативних методів (наприклад, амортизації, оцінки запасів)	Розробка індивідуальних методик, форматів звітності, регламентів
Централізація	Централізовано встановлюється для всієї групи компаній	Часто децентралізований підхід, окремі бізнес-одиниці формують власні правила

Продовження табл. 2.3

1	2	3
Гнучкість / Стандартизація	Обмежена гнучкість – стандартизовані підходи	Висока гнучкість, адаптація до специфіки діяльності
Проблеми в корпоративних структурах	Формальні уніфіковані підходи можуть не враховувати специфіки діяльності	Відсутність уніфікації унеможливлює консолідацію даних, ускладнює інтеграцію управлінських процесів
Відповідність сучасним тенденціям	Відповідає вимогам прозорості та зіставності у глобальному бізнес-середовищі	Децентралізація суперечить сучасним вимогам інтеграції, цифровізації та порівнянності інформації

Джерело: сформовано автором

Практика формування облікової політики управлінського обліку в умовах відсутності корпоративного підходу, як це спостерігається у ТОВ «Укрпромінвест-Агро», має низку характерних особливостей, що формують децентралізовану модель управлінського обліку на рівні окремих бізнес-одиниць групи. Кожне підприємство самостійно визначає ключові елементи організації управлінського обліку, зокрема: структуру центрів відповідальності; номенклатуру статей витрат; порядок розподілу загальновиробничих витрат; методи калькулювання собівартості продукції; формат та періодичність управлінської звітності.

Збирання та обробка управлінської інформації здійснюється в різних програмних середовищах (Microsoft Excel, BAS, 1С тощо), що не інтегровані в єдину ERP-систему. Відповідно, менеджмент на рівні окремих підприємств орієнтується на локальні ключові показники ефективності (КПЕ), які не завжди узгоджуються із загальнокорпоративними стратегічними орієнтирами. Крім того, відсутність стабільного та регламентованого обміну управлінською інформацією між бізнес-одиницями та управляючою компанією («Група Агропродінвест») ускладнює координацію діяльності, прийняття консолідованих управлінських рішень та реалізацію синергетичних переваг на рівні агрохолдингу.

Аналіз практики організації управлінського обліку в корпоративних підприємницьких структурах аграрної сфери свідчить про те, що в більшості

таких утворень відсутній формалізований внутрішній регламент, який би визначав засади облікової політики саме в частині управлінського обліку (додаток В). Натомість відповідне регулювання, як правило, здійснюється на основі окремих локальних розпорядчих актів або ж через усні вказівки менеджерів різних рівнів управління. У жодній із бізнес-одиниць ТОВ «Укрпромінвест-Агро» не затверджено окремого внутрішнього регламенту, який би визначав порядок ведення саме управлінського обліку. Накази про облікову політику врегульовують організаційну та методичну складову виключно фінансового обліку і не містять норм, які б визначали формування управлінських інформаційних потоків. Таким чином, управлінський облік функціонує поза межами формалізованого регулювання, а його облікова політика не має чіткої управлінської орієнтації, що є ознакою відсутності системного підходу до інформаційного забезпечення управління на рівні корпоративної структури.

Виявлені недоліки організаційного забезпечення управлінського обліку співвідносяться з проблемами формування внутрішньогосподарської звітності, дослідженими З.-М. В. Задорожнім та І. Я. Омецінською. Науковці обґрунтовують доцільність розроблення положення (стандарту) внутрішньогосподарської звітності, яке визначало б її принципи, якісні характеристики, центри відповідальності, форми та строки подання [32, с. 179]. Для агрохолдингів ці положення набувають практичного значення в контексті усунення виявлених організаційних недоліків і формування узгоджених вимог до управлінської інформації на рівні всієї корпоративної структури.

Аналіз змісту облікової політики дозволяє зробити висновок про фрагментарність методичного забезпечення управлінського обліку: не визначені об’єкти управлінського обліку та калькулювання, не регламентовано структуру витрат за статтями, не встановлено єдиного методу обліку витрат і підходу до оцінки незавершеного виробництва. Більшість методичних елементів або повністю відсутні, або не формалізовані у єдиному

розпорядчому документі.

Розбіжності в методичних прийомах управлінського обліку унеможливлюють повноцінну консолідацію показників на рівні агрохолдингу та знижують релевантність управлінської звітності для прийняття стратегічних рішень. Відсутність інтеграції облікових процесів у межах єдиної системи ще більше ускладнює інформаційний обмін між підприємствами й управляючою компанією.

Загалом, наявна ситуація щодо формування облікової політики характеризується децентралізованою моделлю управлінського обліку, де кожна бізнес-одиниця діє ізольовано, на основі власних (часто неформалізованих) підходів. Такий підхід не відповідає сучасним вимогам корпоративного управління та створює низку управлінських ризиків, зокрема: втрату порівнянності управлінської інформації; зниження ефективності контролю витрат на рівні корпоративної структури; слабку відповідність локальних рішень стратегічним цілям агрохолдингу; неможливість автоматизованої обробки даних на рівні всієї групи.

Узагальнюючи викладене, можна стверджувати, що управлінський облік у бізнес-одиницях ТОВ «Укрпромінвест-Агро» не має належного методичного підґрунтя, потребує уніфікації підходів, централізації інформаційної інфраструктури та розробки єдиного регламенту, який би визначав принципи організації, методики ведення і стандарти управлінської звітності в межах корпоративної структури.

Локальні облікові регламенти, зокрема накази про облікову політику управлінського обліку бізнес-одиниць, мають бути сформовані на основі і не суперечити загальнокорпоративній обліковій політиці. Водночас при їх формуванні доцільно враховувати специфіку організаційно-технологічної структури, виробничих процесів і інформаційні потреби менеджменту кожного окремого підприємства групи.

Орієнтація облікової функції на забезпечення потреб цілісної системи управління зумовлює її інституційну залежність від загальносистемних

управлінських цілей, що, у свою чергу, визначає підпорядкованість облікової політики стратегічним та оперативним інтересам управління підприємством. Досягти такої синергії можливо, запровадивши в корпоративній підприємницькій структурі інтегровану інформаційну систему управління підприємством, призначену для планування, обліку, контролю та аналізу використання всіх видів ресурсів на основі єдиної бази даних і узгоджених бізнес-процесів (відому як Enterprise Resource Planning, або ERP-систему). Така система забезпечує об'єднання фінансових, виробничих, логістичних, кадрових та управлінських процесів у єдиному інформаційному просторі, що дозволяє зменшити інформаційні розриви між підрозділами та бізнес-одиницями.

Впровадження ERP-системи в агрохолдингу – це стратегічний крок, спрямований на оптимізацію управління всіма бізнес-процесами: від виробництва та логістики до фінансів і звітності. Тому, для зручності організації впровадження ERP-системи, цей процес доцільно розділити на етапи (рис. 2.9). У аграрних корпораціях з великою кількістю бізнес-одиниць (наприклад, як у ТОВ «Укрпромінвест-Агро») ERP дозволяє централізувати облік, забезпечити уніфікацію даних і підвищити ефективність прийняття рішень.

На першому етапі аналізують чинні управлінські, виробничі та облікові процеси й визначають, наскільки вони відповідають цілям корпоративної структури. Саме на цьому етапі мають бути виявлені проблеми, дублювання, «вузькі місця» і ризики, зокрема пов'язані із специфікою функціонування конкретної корпоративної структури (сезонність, територіальна розгалуженість бізнес-одиниць, різне програмне забезпечення автоматизації управлінських процесів тощо). Також слід провести оцінку рівня автоматизації та якості даних.

Необхідно сформувати вимоги до майбутніх процесів (TO-BE модель майбутнього стану бізнес-процесів підприємства, яка описує те, як процеси мають функціонувати після впровадження змін) та підготувати рекомендацій щодо оптимізації та стандартизації процесів.

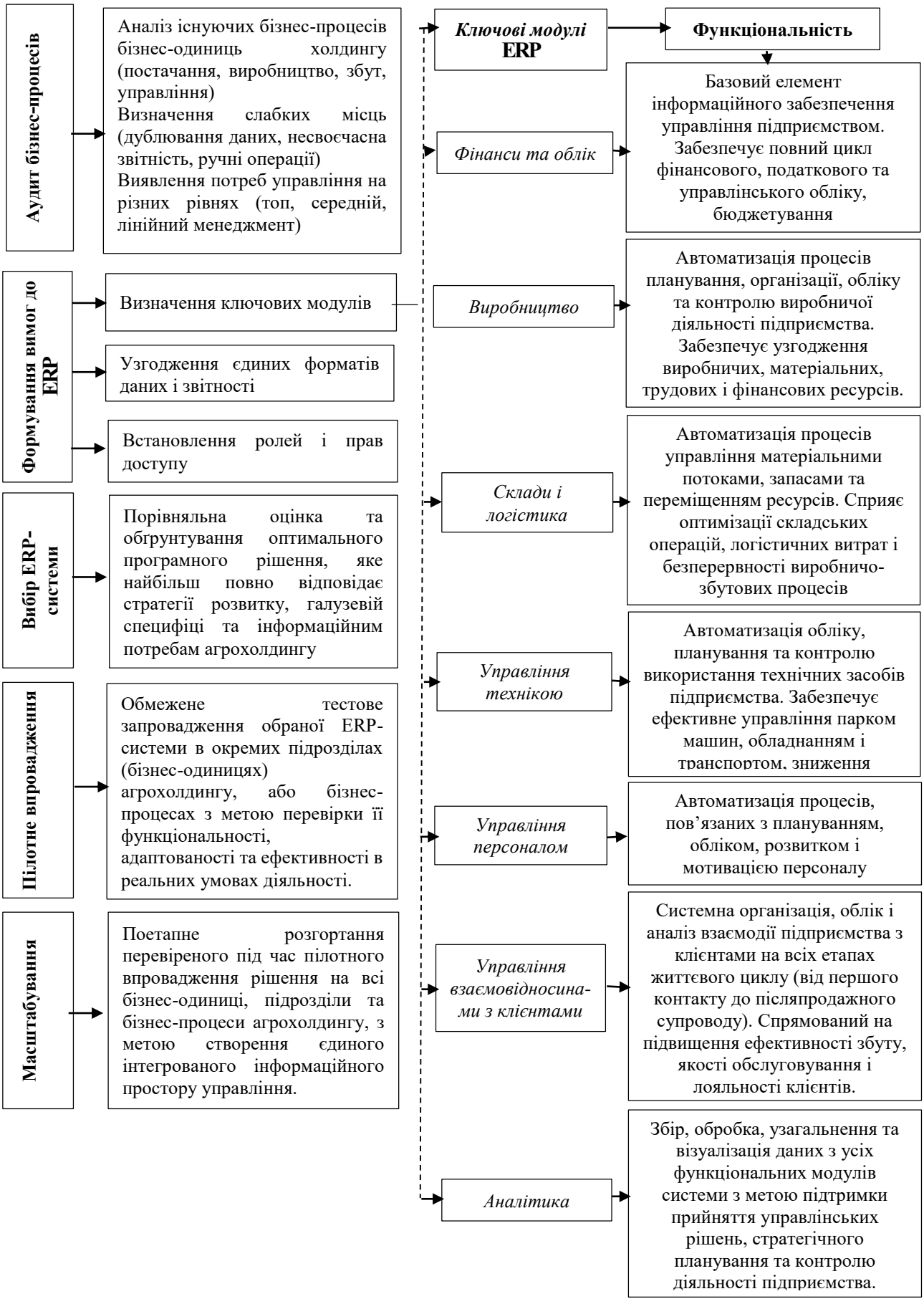


Рисунок 2.9 – **Етапи впровадження ERP-системи в агрохолдингах**

Джерело: розроблено автором на підставі результатів анкетування

В результаті реалізації даного етапу отримують чітко структурований опис діяльності агрохолдингу, перелік функціональних і інформаційних вимог до ERP-системи та зниження ризиків неефективного впровадження на наступних етапах цифрової трансформації.

На етапі «Формування вимог до ERP-системи» систематизують функціональні, інформаційні та технічні потреби корпоративної структури, які має забезпечувати ERP-система. Функціональні вимоги доцільно визначати за ключовими модулями: фінанси і облік, виробництво, склади і логістика, управління технікою, персоналом, взаємовідносинами з клієнтами та аналітика. При цьому враховують специфіку аграрного бізнесу, вимоги до обліку і звітності, відповідність законодавству та інтеграцію з іншими інформаційними системами. Вимоги також узгоджуються із ключовими зацікавленими сторонами та визначаються за пріоритетністю. Сформований перелік є основою для вибору, налаштування та подальшого впровадження ERP-системи.

На етапі вибору ERP-системи визначають програмне рішення, яке найбільше відповідає потребам агрохолдингу та враховує специфіку аграрного виробництва. Для цього порівнюють доступні системи за функціональними, технічними та інформаційними вимогами, оцінюють їх відповідність законодавству та можливості формування управлінської й аналітичної звітності. Також враховують загальну вартість системи, витрати на впровадження, супровід і подальше розширення. Окрему увагу слід приділити надійності постачальника та інтегратора, їх досвіду роботи в аграрному секторі, технічній підтримці та можливості адаптації системи до змін.

Під час пілотного впровадження ERP-систему перевіряють у реальних умовах на окремих підприємствах, підрозділах або бізнес-процесах. Систему налаштовують відповідно до моделі TO-BE та здійснюють первинне перенесення даних із наявних інформаційних систем. Перевіряють коректність облікових алгоритмів, взаємодію функціональних модулів і відповідність системи вимогам аграрного виробництва. Також тестують

ключові фінансово-облікові, виробничі, логістичні та управлінські процеси й навчають користувачів пілотних підрозділів. За результатами визначають недоліки, обмеження та ризики. Після цього оцінюють доцільність поширення системи на весь агрохолдинг і за потреби уточнюють функціональні та технічні вимоги.

Завершальним етапом є масштабування ERP-системи, тобто її поетапне поширення на всі бізнес-одиниці та бізнес-процеси агрохолдингу. На цьому етапі розширюють функціональність системи, активують необхідні модулі та адаптують їх до особливостей окремих бізнес-одиниць. Водночас уніфікують і централізують облікові, виробничі та управлінські дані, стандартизують бізнес-процеси і регламенти, узгоджують внутрішні облікові правила та проводять навчання користувачів. Паралельно контролюють стабільність роботи системи, її продуктивність та інформаційну безпеку.

У результаті впровадження ERP в агрохолдингу забезпечуються централізація управлінського обліку та звітності, уніфікація методик і форматів для бізнес-одиниць, зменшення впливу людського фактору, підвищення точності даних та оперативний доступ керівництва до ключових показників.

Регламенти управлінського обліку мають затверджуватися управляючою компанією і бути обов’язковими для всіх підприємств групи. Водночас бізнес-одиниці можуть ініціювати зміни з урахуванням особливостей своєї діяльності, однак їх внесення до внутрішніх нормативних документів повинно здійснюватися централізовано. Такий підхід дає змогу поєднати єдині корпоративні вимоги з необхідною гнучкістю на рівні окремих бізнес-одиниць. Сучасні інформаційні технології, своєю чергою, забезпечують автоматизацію консолідації даних, формування аналітичної звітності та оперативне отримання інформації на різних рівнях управління. У результаті створюються передумови для формування єдиного інформаційного простору корпоративної структури, підвищення порівнянності даних та якості управлінських рішень.

2.2. Особливості методики управлінського обліку

Ефективність управлінського обліку значною мірою визначається наявністю чітко сформованої та науково обґрунтованої методики, яка забезпечує системність формування, узагальнення й використання інформації для потреб управління. Така методика має охоплювати сукупність принципів, методів, інструментів і показників управлінського обліку, що перебувають у логічному взаємозв'язку та адаптовані до специфіки діяльності конкретного підприємства.

З метою систематизації проблемних аспектів методичного забезпечення управлінського обліку корпоративних підприємницьких структур доцільним є застосування комплексного діагностичного підходу, що передбачає оцінювання відповідності існуючих облікових методик інформаційним потребам корпоративного управління. Особливу увагу при цьому необхідно приділити визначенню об'єктів управлінського обліку, аналітичному групуванню витрат, методам розподілу непрямих витрат, ідентифікації трансакційних витрат та організації інформаційних потоків між бізнес-одиницями й управляючою компанією.

Для узагальнення виявлених методичних проблем, визначення їх впливу на якість управлінської інформації та обґрунтування напрямів удосконалення управлінського обліку сформовано матрицю діагностики методичного забезпечення управлінського обліку корпоративної підприємницької структури (табл. 2.4). Її використання дозволяє встановити взаємозв'язок між недоліками чинних методичних підходів, їх наслідками для інформаційного забезпечення управління та можливими напрямами усунення виявлених проблем.

Методика управлінського обліку визначає порядок і способи ідентифікації об'єктів обліку, а також механізми контролю й аналізу результатів. Більшість науковців у своїх дослідженнях виокремлюють дві основні групи об'єктів управлінського обліку, це виробничі ресурси підприємства та господарські процеси [108; 118].

Таблиця 2.4 - **Матриця діагностики методичного забезпечення управлінського обліку корпоративної підприємницької структури**

Напрям оцінювання	Що перевіряємо	Проблема	Наслідок	Напрям удосконалення
1. Об'єкти обліку	відповідність об'єктам управління	фрагментарність	неможливість оцінити процес	процесна структуризація
2. Витрати	аналітичні розрізи	недостатня деталізація	складно визначити причини відхилень	Бізнес-одиниця – бізнес-процес – центр відповідальності – стаття витрат – об'єкт витрат (калькулювання).
3. Непрямі витрати	бази розподілу	традиційні бази	викривлення собівартості	причинно обґрунтовані бази
4. Трансакційні витрати	виділення та аналітика	розосереджені в інших статтях	неможливість оцінити взаємодію	окремі аналітичні ознаки
5. Інформаційні потоки	інтеграція систем	ручне перенесення	часові лаги, помилки	цифрова інтеграція

Джерело: сформовано автором

Л.Ю. Шевців [147] групує об'єкти управлінського обліку, виокремлюючи витрати за певними ознаками, доходи та фінансові результати. Зокрема, автор групує витрати за видами ресурсів (витрати матеріальних, нематеріальних та трудових ресурсів); за центрами відповідальності; за сферою діяльності (заготівельна, виробнича, збутова, організаційна); за видами та напрямками реалізації продукції, робіт та послуг. А також виокремлює доходи та фінансовий результат (за центрами прибутку, інвестицій та видами і сегментами реалізації продукції, робіт та послуг).

А. Вдовічен, Ю. Манчинська, К. Багрій [137] та ін. обмежують об'єкти управлінського обліку центрами відповідальності та окремими продуктами.

Пилипів Н.І., Максимів Ю.В., П'ятничук І.Д. [102] до основних об'єктів управлінського обліку відносять витрати підприємства та його структурних підрозділів, собівартість, планування (бюджетування), внутрішнє ціноутворення (трансфертні ціни), центри відповідальності та внутрішню звітність.

Для побудови ефективної системи управління слід чітко визначити її мету та об’єкти. Основною метою управління корпоративною підприємницькою структурою є забезпечення її сталого розвитку та підвищення вартості шляхом координації діяльності підрозділів, ефективного використання ресурсів, досягнення стратегічних і оперативних цілей та узгодження інтересів власників, менеджменту й інших зацікавлених сторін.

Управління в корпоративних підприємницьких структурах має багаторівневу будову та охоплює взаємопов’язані напрями діяльності, кожен із яких може бути окремим об’єктом управління. Відповідно, методика управлінського обліку має забезпечувати формування інформації за такими об’єктами та рівнями управління.

Об’єкти управління визначають напрями управлінського впливу, тоді як об’єкти управлінського обліку відображають їх стан, динаміку та результати у кількісному й вартісному вимірі. У разі невідповідності між ними управлінський облік втрачає прикладну цінність.

Склад об’єктів управління залежить від підходів до управління діяльністю підприємства. І.М. Перерва виокремлює 22 такі підходи, серед яких основними вважає функціональний, процесний, системний та ситуаційний [96]. Пріоритетним у сучасних умовах автор визначає процесний підхід, якого дотримуються й інші науковці та практики [1; 66, 135].

Відповідно до процесної моделі менеджменту ключовим об’єктом управління є бізнес-процес, через який реалізуються стратегічні й оперативні цілі підприємства. Як доведено в теоретичній частині дослідження, бізнес-процес є упорядкованою послідовністю взаємопов’язаних дій та операцій, спрямованих на отримання визначеного результату.

Діяльність корпоративних структур залежить від багатьох внутрішніх і зовнішніх чинників. Тому бізнес-процеси як об’єкти управління необхідно розглядати з урахуванням їх змісту, структури, цілей і функцій. Це дає змогу підвищити керованість діяльності, її прозорість та виявляти зони неефективності.

Отже, за процесного підходу об’єктом управлінського обліку має бути бізнес-процес та його складові. Бізнес-процеси відображають реальні напрями

управлінського впливу та потребують відповідного обліково-аналітичного супроводу.

Управлінський облік має забезпечувати ідентифікацію, вимірювання та аналіз витрат, результатів і ефективності окремих бізнес-процесів, їх етапів та операцій. Це дає можливість простежити формування вартості результату, оцінити ресурсомісткість процесів і виявити відхилення від запланованих показників.

Крім того, до об'єктів управлінського обліку доцільно відносити:

– окремі операції як носії витрат і результатів;

– центри відповідальності (бізнес-одиниці холдингу);

– ресурсні потоки, задіяні у виконанні бізнес-процесів;

– результати процесів.

Традиційні об'єкти управлінського обліку – витрати, ресурси, центри відповідальності – при цьому не вилучаються, а розглядаються у взаємозв'язку з відповідними бізнес-процесами.

За процесно орієнтованої моделі об'єкти управлінського обліку мають відповідати об'єктам управління. Це підвищує аналітичну цінність інформації та сприяє своєчасному виявленню проблем і прийняттю обґрунтованих управлінських рішень.

Важливе місце в системі корпоративного управління посідають трансакційні витрати. Складна організаційна структура корпоративних підприємств, багаторівневі бізнес-процеси та розгалужені внутрішні й зовнішні зв'язки зумовлюють необхідність їх ідентифікації, вимірювання та контролю.

Трансакційні витрати посідають важливе місце в інституціональній економічній теорії. Водночас О.О. Канцуров [47] зазначає, що досі відсутній єдиний підхід до критеріїв їх віднесення, класифікації, оцінювання та використання відповідної інформації в управлінні.

Концепцію трансакційних витрат як елемент аналізу функціонування ринку та фірми сформулював Р. Коуз у праці «Природа фірми» [57]. Він довів, що ринкова взаємодія супроводжується витратами на пошук та обробку інформації, переговори, укладання і виконання контрактів та захист прав

власності. Прагнення мінімізувати такі витрати, на думку Р. Коуза, є однією з причин виникнення фірм, які замінюють частину ринкових трансакцій внутрішнім управлінням.

Питання сутності, класифікації та методики обліку трансакційних витрат досліджували В.М. Жук [20] та Г.Г. Кірейцев [48].

В.С. Литвиненко та В.В. Толстоног [63] розкрили теоретичні й практичні аспекти обліково-контрольного забезпечення управління трансакційними витратами. Їх вплив на відтворювальні процеси в аграрній сфері та механізми управління досліджували І. Свиноус, Т. Слєсар та Є. Шароя [126]. Як новий об'єкт обліку трансакційні витрати розглядають І. Приходько, Г. Павлова та М. Васюта [111].

Причини злиття та поглинання підприємств у межах вертикальної інтеграції Р. Коуз [57] також пов'язував зі зниженням трансакційних витрат. Межі зростання фірми, на його думку, визначаються моментом, коли внутрішньофірмові накладні витрати перевищують витрати здійснення відповідних трансакцій через ринок, що підтверджує доцільність систематичного обліку трансакційних витрат та їх порівняння з внутрішньофірмовими витратами.

Р. Коуз [57] пов'язував виникнення трансакційних витрат з організацією обміну між економічними агентами. Для здійснення угоди сторони мають знайти одна одну, зібрати інформацію, погодити ціну, провести переговори, укласти контракт і проконтролювати його виконання. Сукупність витрат на ці дії становить трансакційні витрати.

У наукових дослідженнях трансакційні витрати також розглядають у зв'язку з правами власності. Г. Демшець [155] пов'язує їх із передачею та перерозподілом прав власності між економічними суб'єктами, тобто з витратами на встановлення, зміну та захист прав володіння, користування і розпорядження ресурсами.

Загалом трансакційні витрати трактують як витрати, що виникають у процесі взаємодії між суб'єктами господарювання, або як своєрідну плату за недосконаліть ринкового механізму.

В.С. Литвиненко та В.В. Толстоног [63] визначають їх як накладні

витрати, пов’язані з взаємодією підприємства із зовнішнім середовищем: пошуком інформації, переговорами, укладанням договорів і контролем їх виконання.

З урахуванням проаналізованих підходів до складу трансакційних витрат найчастіше відносять такі групи:

1. Витрати на пошук та отримання інформації – витрати на пошук потенційних покупців і продавців, збирання інформації про них та аналіз ринку. Недостатність інформації може призвести до придбання товарів за завищеними або реалізації продукції за заниженими цінами.

2. Витрати на переговори та укладання угод – витрати на погодження умов трансакції, підготовку та юридичну експертизу договорів і їх оформлення. В умовах складного та мінливого законодавства України укладання договорів потребує значних часових, організаційних і фінансових витрат.

3. Витрати вимірювання якості – витрати на оцінювання відповідності продукції встановленим стандартам: контроль якості, лабораторні дослідження, сертифікацію та стандартизацію. На нашу думку, до них доцільно також відносити витрати на отримання права виробництва і реалізації продукції під відомою торговою маркою, якщо це передбачає дотримання встановлених власником бренду вимог.

4. Витрати специфікації та захисту прав власності – витрати на оформлення, закріплення та захист прав власності, а також відновлення порушених прав. За недостатньої ефективності правових механізмів такі витрати можуть суттєво зростати. Ернандо де Сото називає їх «ціною дотримання закону» та включає до них витрати на реєстрацію підприємства, отримання дозволів і ліцензій, оформлення юридичної адреси та інші процедури легалізації діяльності [157].

До цієї групи також належать витрати, пов’язані з податковими платежами, виконанням вимог трудового законодавства, судовими та іншими процедурами правозастосування. За високих витрат легального ведення бізнесу частина суб’єктів господарювання може переходити в тіньовий сектор. Вибір між легальною і неформальною діяльністю значною мірою залежить від

співвідношення відповідних трансакційних витрат.

5. Витрати опортуністичної поведінки пов'язані з ризиком недобросовісних дій учасників економічних відносин. До них належать витрати на моніторинг виконання договірних зобов'язань, страхування відповідних ризиків та запобігання недобросовісній поведінці контрагентів.

6. Витрати захисту від третіх осіб – витрати на захист від осіб, які не є учасниками угоди, але претендують на частину вигод від її реалізації.

О. Вільямсон [10] класифікує трансакційні витрати залежно від стадії здійснення угоди на ex ante і ex post. До витрат ex ante він відносить пошук і обробку інформації, переговори, укладання договорів та оцінювання якості об'єкта обміну. Витрати ex post охоплюють захист прав власності та витрати, пов'язані з опортуністичною поведінкою контрагентів.

У складі витрат ex post О. Вільямсон виокремлює чотири групи: витрати неефективної адаптації контракту до непередбачених обставин; витрати судового та позасудового врегулювання спорів; організаційні й операційні витрати, пов'язані з вирішенням конфліктів; витрати на забезпечення гарантій виконання договірних зобов'язань [10].

Узагальнюючи наведені теоретичні положення та результати наукових досліджень, можна дійти висновку, що трансакційні витрати є специфічним і водночас стратегічно важливим об'єктом управлінського обліку інтегрованих корпоративних підприємницьких структур. Їх виникнення безпосередньо пов'язане зі складністю організаційної побудови корпорацій, багаторівневістю бізнес-процесів, розвитком внутрішньокорпоративних і міжфірмових зв'язків, а також процесами вертикальної інтеграції. Саме тому, в умовах функціонування інтегрованих корпоративних підприємницьких структур трансакційні витрати потребують виокремлення як самостійного об'єкта обліку, систематичного вимірювання та аналітичного зіставлення з внутрішньофірмовими накладними витратами з метою обґрунтування доцільності інтеграційних процесів і підвищення загальної ефективності корпоративного управління.

Узагальнена номенклатура об'єктів управлінського обліку в корпоративних підприємницьких структурах представлена на рис. 2.10.



Рисунок 2.10 – **Номенклатура об'єктів управлінського обліку в корпоративних підприємницьких структурах**

Джерело: розроблено автором

Одним із перших вітчизняних науковців, який акцентував увагу на винятковій значущості обліку трансакційних витрат в умовах глобалізації економічних процесів, був Г.Г. Кірейцев. Учений підкреслював, що ідентифікація та систематизація класифікаційних ознак трансакційних витрат

є необхідною передумовою формування науково обґрунтованої методології їх обліку, аналізу й контролю як ключових функцій управління [48].

Особливості організації бізнес-процесів в корпоративних підприємницьких структурах мають вирішальний вплив на групування витрат (рис. 2.11).

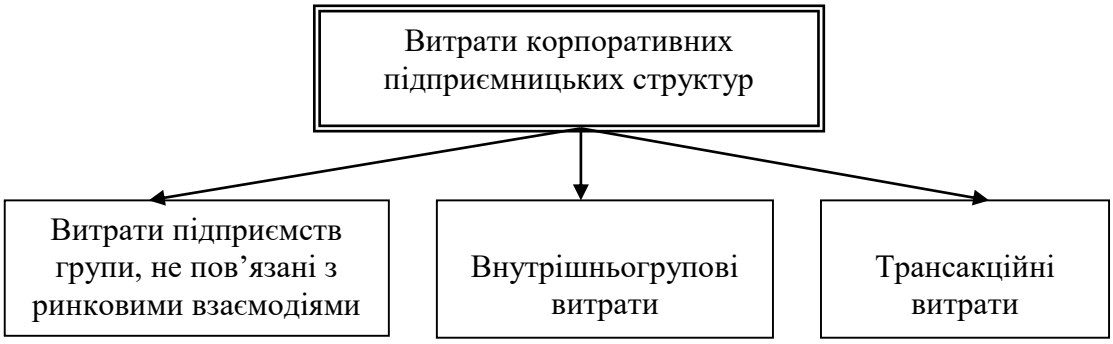


Рисунок 2.11 – **Особливості класифікації витрат в корпоративних підприємницьких структурах**

Джерело: [144]

Система вітчизняного бухгалтерського обліку традиційно забезпечує отримання інформації про витрати окремих бізнес-одиниць групи та консолідує її в цілому по бізнес-структурі. Проте, інформація про внутрішньогрупові витрати і, особливо, про трансакційні витрати, випадає з поля зору вітчизняної системи управління корпоративними підприємницькими структурами, а її отримання не забезпечується вітчизняною системою обліку, що значно обмежує можливість суб'єктів управління здійснювати їх аналіз, контроль та регулювання.

Наукові дослідження, спрямовані на уточнення економічної сутності трансакційних і внутрішньогрупових витрат, їх науково обґрунтоване групування та аргументоване виокремлення як самостійних об'єктів бухгалтерського обліку є необхідною теоретико-методичною передумовою формування цілісної системи їх облікового відображення, що забезпечить підвищення якості інформаційного забезпечення управління.

На початкових етапах розвитку теорії трансакційних витрат до їх складу відносили переважно витрати, зумовлені функціонуванням ринкового

механізму. Згодом зміст цього поняття був суттєво розширений: до трансакційних витрат почали зараховувати всі витрати, пов’язані з взаємодією економічних агентів, незалежно від того, чи відбувається така взаємодія у межах ринку, чи всередині окремої господарської структури. У результаті в економічній теорії сформувався підхід, відповідно до якого розрізняють зовнішні та внутрішні трансакційні витрати.

До внутрішніх трансакційних витрат належать витрати, зумовлені формуванням, розвитком і удосконаленням внутрішньофірмової організаційної структури підприємства. Йдеться, зокрема, про витрати на здійснення корпоративного управління, координацію діяльності структурних підрозділів та забезпечення ефективної внутрішньої взаємодії в межах компанії. Таке розмежування трансакційних витрат має суттєве теоретичне значення для дослідження організації фірми, оскільки саме зіставлення витрат зовнішньої (ринкової) та внутрішньої координації діяльності виступає визначальним чинником у процесі обґрунтування оптимальної організаційної структури та масштабів функціонування корпоративного підприємства.

Окрему специфічну категорію витрат корпоративних підприємницьких структур становлять внутрішньогрупові витрати, які виникають у процесі здійснення операцій між материнською (холдинговою) компанією та її дочірніми підприємствами, а також між дочірніми структурами в межах однієї групи. Незважаючи на те, що такі витрати є результатом взаємодії економічних агентів, вони формуються в межах єдиної економічної системи та не впливають на консолідований фінансовий результат групи. З огляду на це доцільним є їх виокремлення в самостійну групу витрат без включення до складу трансакційних витрат.

Отже, попередня схема класифікації витрат у корпоративних структурах може бути представлена наступним чином (рис. 2.12).

Для ефективного управління принципове значення має розуміння того, які саме показники зазнають змін, за яких умов це відбувається, яким буде характер і масштаб таких змін, а також чи має суб’єкт управління можливість

впливати на них (ініціювати, прискорювати або, навпаки, стримувати відповідні процеси). У зв'язку з цим класифікаційні підходи до витрат, що застосовуються в межах фінансового обліку, є недостатніми для повноцінного інформаційного забезпечення управлінських функцій, зокрема планування, прогнозування, прийняття управлінських рішень і контролю за витратами.

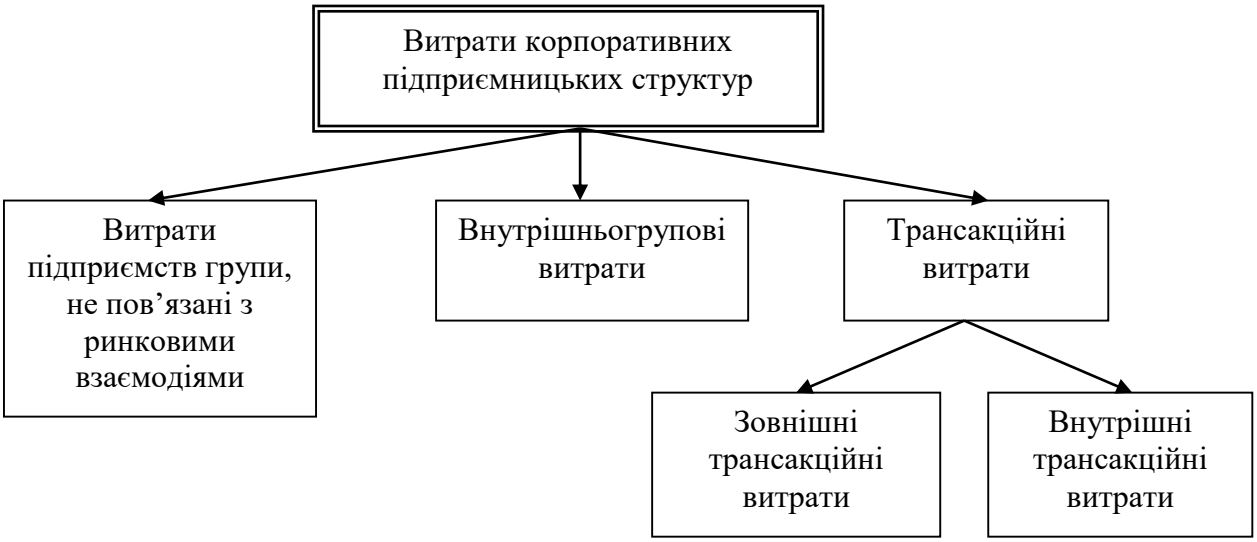


Рисунок 2.12 – **Класифікація витрат корпоративних підприємницьких структур за ознакою їх належності до ринкових взаємодій з метою формування об'єктів бухгалтерського обліку**

Джерело: [144]

Характерною рисою трансакційних витрат є їх обумовленість параметрами інституційного середовища, зокрема системою формальних і неформальних «правил гри», що діють у межах конкретної національної економіки. Відповідно, підходи до їх облікового відображення також перебувають у тісній залежності від зовнішніх умов функціонування суб'єкта господарювання. Це обґрунтовує необхідність розроблення на загальнодержавному рівні уніфікованих методичних засад і регламентів щодо їх ідентифікації та відображення в системі бухгалтерського обліку.

Функціонування корпоративних підприємницьких структур, поряд з іншими перевагами, створює можливості для зниження окремих видів зовнішніх трансакційних витрат. Зокрема, йдеться про скорочення витрат на

пошук інформації щодо потенційних партнерів, проведення переговорів і узгодження умов трансакцій, оцінювання якості продукції, товарів, робіт і послуг, що є об’єктом передачі прав власності, а також витрат, пов’язаних із захистом прав власності та запобіганням опортуністичній поведінці контрагентів.

Водночас у межах корпоративних структур можуть формуватися специфічні трансакційні витрати, не характерні для інших суб’єктів господарювання. До них належать, зокрема, витрати на підготовку до публічного розміщення акцій (IPO), проведення відповідної діагностики та аудитів, забезпечення доступу до міжнародних фінансових ресурсів тощо. З одного боку, такі витрати зумовлюють зростання загального рівня витрат підприємства, з іншого – сприяють підвищенню його ринкової вартості та інвестиційної привабливості.

Крім того, у корпоративних структурах виникають і з часом зростають внутрішні трансакційні витрати, пов’язані із здійсненням корпоративного управління, координацією діяльності структурних підрозділів та забезпеченням ефективної внутрішньої взаємодії в умовах розширення масштабів діяльності.

У великих корпоративних підприємницьких структурах з метою підвищення ефективності управління та досягнення синергетичного ефекту нерідко створюються спеціалізовані управляючі компанії. Їх функціонування спрямоване на централізацію управлінських рішень і координацію діяльності підприємств, що входять до складу групи. Зокрема, у структурі агрохолдингу ТОВ «Укрпромінвест-Агро» функції централізованого управління покладено на спеціально створену управляючу компанію – ТОВ «Група Агропродінвест», що забезпечує координацію діяльності підприємств групи та реалізацію їх стратегічних пріоритетів. До ключових завдань управляючої компанії належать забезпечення планомірного та стабільного розвитку підприємств групи, формування і реалізація стратегічних напрямів їх діяльності, ухвалення та затвердження базових стратегічних рішень бізнес-одиниць, визначення

засад фінансової, кадрової, організаційної та соціальної політики, а також формування корпоративної культури. Окрім цього, управляюча компанія здійснює бізнес-планування та координацію діяльності з метою реалізації синергетичного ефекту, організовує пошук партнерів і укладення договорів, залучає фінансові ресурси та управляє фінансовими потоками, забезпечує матеріально-технічну підтримку бізнес-процесів, а також надає спеціалізовані послуги (юридичні, кадрові, інформаційні, консультаційні тощо).

Таким чином, діяльність управляючої компанії має переважно трансакційний характер, оскільки пов’язана з організацією, координацією та регулюванням взаємодії між суб’єктами в межах групи. Відповідно, витрати на її утримання доцільно розглядати як внутрішні трансакційні витрати в повному обсязі.

Результати анкетування суб’єктів господарювання, що функціонують у складі корпоративних структур Вінницької області, свідчать про залежність структури трансакційних витрат від особливостей організації корпоративного управління (додаток Г).

Зокрема, у випадку наявності в складі корпоративної структури управляючої компанії основна частина трансакційних витрат концентрується на її рівні. Натомість, за відсутності централізованої управлінської ланки, витрати, пов’язані з ринковою взаємодією, несуть безпосередньо окремі підприємства групи.

Проведене дослідження також засвідчило, що частка зовнішніх трансакційних витрат у структурі адміністративних витрат та витрат на збут варіюється в межах від 7 % до 59 %, що вказує на їх потенційно значну вагу у витратній структурі підприємств.

З огляду на це, під час організації обліку трансакційних витрат доцільно враховувати рівень їх суттєвості та вплив на фінансові результати діяльності суб’єктів господарювання.

Для відокремленого обліку трансакційних витрат у внутрішньому обліковому регламенті слід визначити їх склад (табл. 2.5).

Таблиця 2.5 – **Склад зовнішніх трансакційних витрат**

№ з/п	Групи трансакційних витрат	Склад витрат
1	2	3
1	Витрати пошуку партнерів та інформації про них	Витрати на оплату праці та відрахування керівника відділу постачання чи іншої особи посадовими обов'язками якої є пошук контрагентів та інформації про них і їх продукцію, на створення та розміщення Інтернет сторінки, плата за послуги зв'язку (Інтернет, телефон)
2	Витрати на ведення переговорів щодо умов трансакції та укладання договорів	Витрати на складання проектів договорів; на юридичний супровід ділових переговорів, укладання угод; на надання правової оцінки угоди (за умов використання сторонніх юридичних послуг); на оплату праці працівників юридичної служби підприємства
3	Представницькі витрати	Витрати пов'язані з: проведенням офіційного прийому (сніданку, обіду, вечері) представників інших підприємств, організацій, установ на території підприємства або в закладах громадського харчування; транспортним забезпеченням; проведенням заходів культурної програми; буфетним обслуговуванням під час переговорів (витрати на придбання чаю, кави, печива, прохолодних та алкогольних напоїв тощо); оплатою послуг перекладача, який не перебуває у штаті підприємства; оплатою номерів у готелях; придбанням та розповсюдженням подарунків; безкоштовним розповсюдженням зразків товарів тощо
4	Витрати на запобігання опортуністичній поведінці та на притягнення до відповідальності за порушення умов договору	Витрати на вирішення господарських спорів з приводу порушень зобов'язань за договорами, на складання процесуальних документів (позовна заява, скарга, претензія, клопотання, запит тощо), судові витрати
5	Витрати специфікації	Витрати на реєстрацію підприємства, на отримання ліцензій, на отримання юридичної адреси, на відкриття рахунків в банку, на підготовку установчих документів, на зміну назви
6	Витрати на оцінювання якості	Витрати на оцінювання якості продукції, товарів, робіт, послуг з приводу яких здійснюється передача права власності (послуги експертів з оцінки, витрати на стандартизацію тощо)
7	Витрати на професійні послуги, пов'язані з ринковими взаємодіями	Витрати на юридичні консультації, послуги IPO діагностики, розрахунково-касове обслуговування

Продовження табл. 2.5

1	2	3
8	Витрати на підготовку та проведення IPO	Вартість послуг: андерайтера; юридичної компанії, що здійснюватиме юридичний супровід проекту; аудиторської фірми, що затверджуватиме (складатиме) звітність за МСФЗ; PR-агентства; витрати на проведення роуд-шоу; витрати на випуск остаточного проспекту та проведення незалежного аналізу проспекту аудитором; витрати на розміщення акцій на біржі; витрати, пов'язані з регулярною роботою з інвесторами, підготовкою і публікацією регулярної звітності, підтримкою корпоративного сайту, розкриттям істотних фактів з життя компанії, випуском аналітичних звітів, організацією і проведенням виступів топ-менеджерів компанії на міжнародних форумах і дискусійних майданчиках, організацією прес-супроводу діяльності компанії тощо
9	Інші витрати	Інші трансакційні витрати, не включені до вищенаведених статей

Джерело: [46]

За своєю економічною природою трансакційні витрати є витратами, пов'язаними з ринковою взаємодією між економічними суб'єктами (покупцями та продавцями). Оскільки підприємство одночасно виступає в ролі обох сторін ринкового обміну, йому притаманна повна сукупність трансакційних витрат.

Відповідно до чинної методики бухгалтерського обліку, такі витрати здебільшого відображаються у складі адміністративних витрат та витрат на збут. (рис. 2.6).

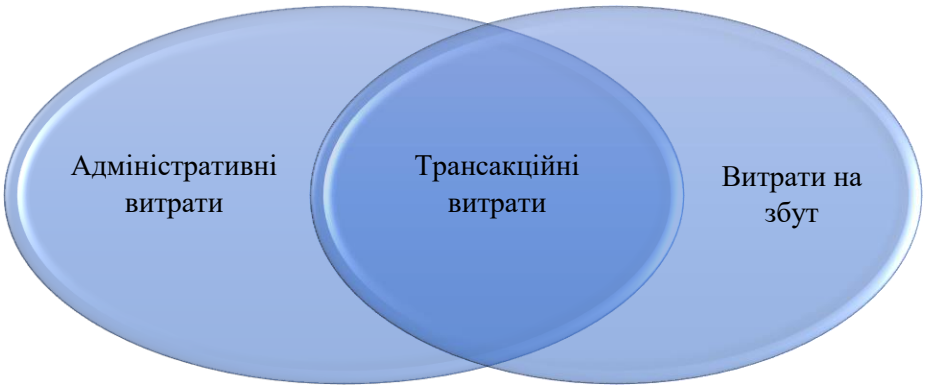


Рисунок 2.13 – **Виділення сегменту трансакційних витрат**

Джерело: сформовано автором [46]

Окремі трансакційні витрати відповідно до чинної методики бухгалтерського обліку відображаються у складі інших операційних витрат. Зокрема, втрати від невиконання договірних зобов'язань, а також списання безнадійної дебіторської заборгованості обліковуються як інші витрати операційної діяльності. З економічної точки зору ці витрати є втраченими економічними вигодами центру відповідальності процесу збуту. У зв'язку з цим доцільно розглядати такі втрати як трансакційні витрати збутової діяльності та забезпечувати їх відповідну ідентифікацію й відображення в системі обліку.

У сучасних умовах розвитку управлінських концепцій процесний підхід до управління підприємством набуває особливого значення, оскільки забезпечує орієнтацію діяльності на кінцевий результат та підвищує рівень відповідальності учасників за ефективність реалізації відповідних бізнес-процесів. З огляду на це, управління трансакційними витратами потребує їх систематизації та відображення в обліку за відповідними групами, сформованими за критерієм належності до конкретних господарських процесів підприємства.

– трансакційні витрати процесу постачання;

– трансакційні витрати процесу збуту;

– трансакційні витрати процесу організації діяльності.

Перші два об'єкти включатимуть зовнішні витрати ринкової взаємодії, третій – як зовнішні так і внутрішні.

У корпоративних підприємницьких структурах, з метою аналітичного порівняння витрат, пов'язаних із внутрішньокорпоративною та зовнішньою взаємодією, необхідною є організація їх диференційованого обліку.

Облік трансакційних витрат у межах процесного підходу доцільно організовувати також за центрами відповідальності. Зокрема, центром відповідальності за трансакційні витрати, що виникають у процесі постачання, може бути структурний підрозділ, відповідальний за закупівельну діяльність; у межах процесу збуту – підрозділ, що забезпечує реалізацію продукції; у процесі організації діяльності – юридична служба, фінансово-економічний

підрозділ, служба управління персоналом, підрозділ з розвитку та впровадження інноваційних технологій тощо. Такий підхід забезпечує персоніфікацію відповідальності та підвищує контрольованість відповідних витрат. Конкретизація об'єктів обліку зовнішніх трансакційних витрат може здійснюватися на рівні окремих трансакцій. Такий підхід до їх ідентифікації обумовлений положеннями теорії трансакційних витрат, відповідно до яких первинною одиницею економічного аналізу виступає акт економічної взаємодії (угода або трансакція). Отже, саме окрема трансакція розглядається як базовий елемент, у межах якого доцільно здійснювати облік і оцінювання пов'язаних із нею витрат. Пропонована система об'єктів обліку трансакційних витрат відображена на рис. 2.14.



Рисунок 2.14 **– Об'єкти обліку трансакційних витрат**

Джерело: розроблено автором

Аналітичний облік трансакційних витрат доцільно здійснювати за окремими трансакціями чи їх однорідними групами. Якщо більшість трансакційних витрат можна прямо віднести до конкретної ринкової взаємодії, обґрунтованим є їх ідентифікація як прямих витрат та відображення в розрізі

окремої трансакції, що забезпечує підвищення точності оцінювання її ефективності та результативності.

У разі ж, коли значна частина витрат має непрямий характер або пов’язана з великою кількістю типових операцій, раціональним є їх узагальнення за однорідними групами трансакцій. Це сприяє оптимізації облікового процесу, збереженню аналітичної інформативності та забезпеченню належного рівня управлінського контролю.

Таким чином, залежно від способу віднесення до об’єктів обліку трансакційні витрати доцільно поділяти на прямі та непрямі. До прямих належать витрати, які можна безпосередньо пов’язати з окремою трансакцією або їх однорідною групою. Непрямими є витрати, які на момент виникнення неможливо однозначно віднести до конкретного об’єкта обліку. Такий поділ значною мірою залежить від частоти здійснення ринкових операцій.

За поодиноких угод, зокрема пов’язаних із придбанням необоротних активів, ліцензій, програмного забезпечення або зміною спеціалізації підприємства, трансакційні витрати переважно мають прямий характер, оскільки їх можна чітко пов’язати з конкретною угодою.

За регулярного укладання типових угод трансакційні витрати часто стосуються кількох операцій одночасно, тому їх пряме віднесення ускладнюється. У таких випадках доцільно передбачити окрему статтю «Нерозподілені трансакційні витрати». Надалі вони можуть розподілятися відповідно до інформаційних потреб управління та положень облікової політики або списуватися загальною сумою на фінансові результати.

Розподіл непрямих витрат має бути економічно обґрунтованим. База розподілу повинна мати реальний зв’язок із відповідними витратами, тобто зміна одного показника має впливати на зміну іншого.

На величину трансакційних витрат значною мірою впливають зовнішні чинники: рівень конкуренції, кількість потенційних контрагентів, доступність інформації про них, вартість юридичних, інформаційних і комунікаційних послуг. Водночас трансакційні витрати не завжди прямо залежать від

внутрішніх показників діяльності підприємства, наприклад від кількості або обсягу трансакцій. Тому визначити обґрунтовану базу їх розподілу складно. У зв'язку з цим непрямі трансакційні витрати доцільно списувати без попереднього розподілу безпосередньо на фінансові результати відповідно до облікової політики підприємства.

Облік трансакційних витрат доцільно вести за визначеними об'єктами та відповідними статтями. Перелік таких статей підприємство формує самостійно з урахуванням галузевих особливостей, характеру діяльності та специфіки трансакцій.

Якщо частка трансакційних витрат у загальній структурі витрат незначна, достатньо виділити статтю «трансакційні витрати» у складі адміністративних витрат і витрат на збут без надмірної деталізації. Для корпоративних структур із суттєвими витратами на ринкову взаємодію доцільна більш детальна аналітика за окремими статтями. Це підвищує аналітичність інформації та її цінність для управління.

Важливим елементом методики управлінського обліку є документування бізнес-процесів. Первинний облік є спільним початковим етапом для фінансового, управлінського та податкового обліку. Саме під час фіксації господарських операцій формується інформаційна база для подальшого узагальнення, аналізу та прийняття управлінських рішень.

Первинні документи підтверджують факт здійснення господарської операції, її зміст, кількісні та вартісні показники. Відповідно до вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», кожна господарська операція підлягає обов'язковому документуванню та відображенню в обліку на підставі належно оформлених первинних документів [112].

Водночас управлінський облік потребує швидкого отримання інформації, тому поряд із первинними документами використовуються:

– усні та телефонні повідомлення;

– електронні листи;

– повідомлення в корпоративних месенджерах;

– дані CRM- та ERP-систем у режимі реального часу.

Такі канали дають змогу швидше реагувати на зміни, особливо в кризових або нестандартних ситуаціях. Проте вони мають і недоліки: усна або неформалізована інформація не має статусу первинного документа, може бути неповною, неточною або втраченою. Крім того, це ускладнює внутрішній контроль та аудит.

Проблема прийняття управлінських рішень за умов дефіциту часу та неповної інформації має теоретичне обґрунтування. Зокрема, концепція обмеженої раціональності М. Мінтрома та Г. Саймона виходить із того, що управлінські рішення приймаються за умов обмеженого часу, неповної інформації та обмежених можливостей суб'єктів управління. Тому зростає значення перевірки даних, стандартизації інформаційних потоків і використання спеціальних інструментів підтримки рішень [161].

Отже, виникає методична проблема: необхідно поєднати оперативність управлінського обліку з вимогами документального підтвердження господарських операцій. Для її вирішення доцільно застосувати кілька підходів.

По-перше, корпоративній структурі варто розробити внутрішні правила оперативного інформування менеджменту. Доцільно передбачити Положення про інформаційні потоки в системі управлінського обліку, яке визначатиме допустимі канали комунікації, відповідальних за фіксацію інформації та строки її документального підтвердження. Оперативна інформація при цьому може розглядатися як попередня з обов'язковою подальшою формалізацією.

По-друге, доцільно впроваджувати системи електронного документообігу з кваліфікованим електронним підписом. Це скорочує час між здійсненням операції та її оформленням, забезпечує юридичну силу електронних документів і сприяє інтеграції управлінського та фінансового обліку.

По-третє, ERP-, CRM-, виробничі та логістичні системи доцільно

інтегрувати в єдиний інформаційний простір. Це дає змогу автоматично формувати первинні документи на основі зафіксованих подій, зменшити вплив людського фактору та забезпечити простежуваність управлінських рішень.

Під простежуваністю управлінських рішень розуміємо можливість відтворити весь інформаційно-документальний ланцюг: від появи інформаційного сигналу до прийняття рішення, його реалізації, документального оформлення та відображення в обліку. При цьому можна визначити ініціатора рішення, інформаційну підставу, відповідальних осіб, час прийняття та отримані результати.

У системі управлінського обліку це забезпечує зв’язок між інформаційним сигналом, управлінським рішенням, господарською операцією, первинним документом, обліковим записом і показником результативності. Такий підхід підвищує прозорість бізнес-процесів, узгоджує оперативну та фінансову інформацію, посилює внутрішній контроль і зменшує інформаційні розриви.

Таким чином, неформальна комунікація може бути переведена у формалізований цифровий формат. При цьому доцільно чітко розмежовувати інформацію для оперативного управління, яка може бути попередньою, та інформацію для бухгалтерського відображення, яка має бути документально підтверджена.

У документуванні бізнес-процесів проблемними залишаються:

– погодження господарських операцій без фіксації відповідальних осіб;

– затримки між здійсненням операції та її документальним оформленням;

– дублювання інформації в різних системах;

– відсутність єдиного цифрового середовища;

– недостатня формалізація внутрішніх регламентів.

Для усунення цих проблем доцільно застосовувати картування бізнес-процесів (process mapping) із визначенням місць виникнення інформації, каналів її передачі та моментів документування. Це допомагає виявити

інформаційні розриви та ризикові ділянки. Приклад картування бізнес-процесу постачання виробничих запасів у сільськогосподарському підприємстві наведено в табл. 2.6

Таблиця 2.6

Картування інформаційних потоків та проблемних зон бізнес-процесу постачання виробничих запасів

Етапи процесу	Точка виникнення інформації	Канал передачі інформації	Момент документування	Можлива проблемна зона
1	2	3	4	5
1. Виникнення потреби, ініціювання закупівлі	Виробничий підрозділ, служба закупівлі	Усне повідомлення; заявка в ERP-системі; електронна пошта / месенджер	Оформлення внутрішньої заявки на постачання (електронної або паперової)	Потреба формується усно без фіксації, що створює ризик необґрунтованих закупівель або втрати інформації
2. Погодження потреби	Виробничий підрозділ, бізнес-одиниця, управляюча компанія	Погодження в електронній системі; візування документа; неформальне усне погодження	Резолюція на паперовому документі; електронний підпис (статус «погоджено»)	Усне погодження без фіксації відповідальної особи (відсутність трасування рішення).
3. Вибір постачальника	Служба закупівель спільно з виробничим підрозділом та фінансовою службою	Електронна пошта; телефонні переговори; електронна система закупівель	Службова записка з обґрунтуванням; договір	Відсутність формалізованих критеріїв вибору; ризик суб’єктивності або завищених цін
4. Укладання договору та замовлення	Служба закупівель спільно з виробничим підрозділом та фінансовою службою	Електронна пошта; електронна система закупівель	Договір поставки; специфікація; рахунок-фактура	Розрив між управлінським рішенням і відображенням у фінансовій систем
5. Отримання запасів	Служба закупівель; склад	Передача паперових документів до бухгалтерії; завантаження скан-копій в електронну сис-тему; реєстрація в ERP	Товарно-транспортна накладна; акт приймання; прибуткова накладна (внутрішня)	Затримка між фактичним отриманням і внесенням у систему, як результат, викривлення інформації щодо залишків

Продовження табл. 2.6

1	2	3	4	5
6. Передача запасів у виробництво	Склад, виробничий підрозділ	Передача паперових документів до бухгалтерії; електронне погодження в ERP; автоматична реєстрація списання у системі	Лімітно-забірна картка; накладна внутрішньо-господарського призначення; акт на списання	Фактичне використання матеріалів не завжди своєчасно оформлюється; відсутня деталізація за об'єктами витрат; списання здійснюється без прив'язки до конкретного поля чи культури; нормативи в системі не завжди оновлюються.

Джерело: сформовано автором

Картування бізнес-процесу постачання виробничих запасів у сільському господарстві демонструє, що основні ризики виникають не на етапі первинного бухгалтерського відображення, а значно раніше, у точках формування потреби та прийняття управлінського рішення. Саме ці етапи потребують формалізації, цифрової фіксації та інтеграції в систему управлінського обліку з метою усунення інформаційних розривів і забезпечення прозорості витрат.

С. Назаренко та Н. Матюшенко підкреслюють, що за умов цифрової трансформації підприємств першочергового значення набуває формування цілісної системи внутрішніх комунікацій [83]. Йдеться про необхідність відмови від розрізнених інформаційних потоків на користь інтегрованого комунікаційного середовища, яке передбачає узгодженість інструментарію, нормативне врегулювання процедур обміну інформацією та запровадження механізмів контролю ефективності взаємодії між структурними підрозділами. Отже, документування бізнес-процесів у системі управлінського обліку потребує поєднання двох принципів: оперативності та юридичної формалізації. Первинний облік залишається базовим етапом для всіх облікових підсистем, однак сучасні умови господарювання вимагають розширення інструментарію отримання інформації.

Методика управлінського обліку щодо комунікації та документування має передбачати:

– регламентацію неформальних каналів комунікації;

– цифровізацію документообігу;

– інтеграцію інформаційних систем;

– механізми внутрішнього протоколювання;

– чітке розмежування управлінської та бухгалтерської інформації.

Такий підхід дозволяє мінімізувати ризики порушення законодавчих вимог, підвищити якість управлінських рішень та забезпечити цілісність інформаційного середовища підприємства.

У межах дослідження доцільно наголосити, що методика відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку в системі управлінського обліку не відрізняється за своєю базовою логікою від фінансового обліку. Обидві підсистеми ґрунтуються на єдиних методологічних засадах: принципі подвійного запису, кореспонденції рахунків, вартісному вимірюванні та суцільному відображенні господарських операцій. Використовується єдиний План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкції щодо його застосування [40]. Таким чином, управлінський облік використовує той самий рахунковий інструментарій, що й фінансовий, забезпечуючи узгодженість інформаційного середовища підприємства.

Методика відображення господарських операцій у системі управлінського обліку може ґрунтуватися на використанні даних фінансового обліку з подальшою їх аналітичною деталізацією відповідно до інформаційних потреб менеджменту. За інтегрованої моделі організації обліку застосовуються спільні первинні документи, рахунки бухгалтерського обліку та механізм подвійного запису, тоді як управлінська складова забезпечує додаткове групування інформації за бізнес-процесами, центрами відповідальності, видами продукції та іншими об’єктами. Водночас організація управлінського обліку не обмежується рахунковою системою і може передбачати використання окремих аналітичних регістрів, бюджетів,

розрахункових моделей та цифрових інформаційних інструментів.

Водночас ключова відмінність полягає не у способі відображення операцій, а у рівні їх деталізації. У системі управлінського обліку розширюється аналітичний вимір рахунків шляхом відкриття додаткових субрахунків і аналітичних рахунків, які формуються відповідно до інформаційних потреб менеджменту. Така деталізація забезпечує можливість групування витрат, доходів, активів і зобов'язань за центрами відповідальності, видами діяльності, бізнес-одиницями, бізнес-процесами, культурами, полями, проєктами, замовленнями або іншими об'єктами управління.

Ступінь аналітичної деталізації рахунків визначається номенклатурою об'єктів обліку, що сформована на підприємстві, та характером управлінських запитів. Якщо фінансовий облік орієнтований переважно на узагальнені показники для зовнішніх користувачів, то управлінський облік передбачає гнучку структуризацію інформації з метою забезпечення оперативного аналізу, контролю та прийняття рішень.

Отже, методика відображення операцій у фінансовому та управлінському обліку є єдиною за методологічною основою, проте відрізняється глибиною аналітичного розкриття та адаптацією рахункової структури до потреб внутрішнього управління.

Відповідно до структуризації об'єктів управлінського обліку, представленої на рисунку 2.10, в корпоративній підприємницькій структурі доцільно здійснювати формування субрахунків і аналітичних рахунків за процесним принципом. Базовими об'єктами аналітичного групування виступають основні та допоміжні бізнес-процеси, центри відповідальності (бізнес-одиниці холдингу), окремі культури, групи тварин, види продукції, стадії виробництва, а також внутрішні та зовнішні трансакційні витрати.

Методично побудова субрахунків здійснюється на основі чинного робочого плану рахунків підприємства з дотриманням загальної логіки фінансового обліку. Водночас у межах управлінського обліку відбувається поглиблення аналітики шляхом:

– відкриття субрахунків за видами бізнес-процесів (основні, допоміжні);

– формування аналітичних рахунків за бізнес-одиницями та центрами відповідальності (виробничими підрозділами, службами, центрами витрат, доходів, прибутку та інвестицій);

– формування аналітичних рахунків за видами виробництв (рослинництво, тваринництво, промислові виробництва);

– деталізації за технологічними процесами (посів, захист, збирання, доробка тощо);

– окремого обліку трансакційних витрат (внутрішніх і зовнішніх).

З огляду на багаторівневу структуру корпоративного об'єднання, доцільно застосовувати аналогічну багаторівневу систему кодування рахунків, яка дозволяє поєднати фінансову та управлінську аналітику. Наприклад:

ХХ – клас рахунку (відповідно до Плану рахунків);

ХХХ – субрахунок (вид бізнес-процесу);

ХХХ.Х – центр відповідальності;

ХХХ.Х.Х – об'єкт обліку витрат (культура, вид продукції);

ХХХ.Х.Х.Х – стадія технологічного процесу.

Такий підхід забезпечує:

– формування інформації про витрати, доходи та фінансові результати в розрізі бізнес-процесів;

– контроль ефективності діяльності окремих центрів відповідальності;

– оцінку трансакційних витрат у структурі загальних витрат;

– інтеграцію управлінської аналітики у систему корпоративної звітності холдингу.

Окрему увагу доцільно приділити виділенню аналітичних рахунків для трансакційних витрат, що виникають у процесі управління інвестиціями, земельним банком, активами, персоналом, фінансами, ІТ та адміністративними процедурами. Їх групування може здійснюватися за ознакою внутрішніх (між підрозділами холдингу) та зовнішніх (взаємодія з контрагентами, державними органами, фінансовими установами) трансакцій.

Отже, формування субрахунків і аналітичних рахунків у корпоративній підприємницькій структурі має здійснюватися з урахуванням організаційної моделі холдингу, переліку бізнес-процесів та номенклатури об'єктів

управлінського обліку, що дозволяє забезпечити інформаційну підтримку прийняття управлінських рішень на всіх рівнях управління.

Відповідно до положень НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», основна діяльність підприємства охоплює операції, безпосередньо пов'язані з виготовленням та/або реалізацією продукції, товарів, виконанням робіт чи наданням послуг. Саме такі операції відповідають стратегічній меті створення суб'єкта господарювання та формують переважну частину його доходів [85]. Для корпоративних підприємницьких структур аграрного сектору такою діяльністю є переважно виробництво і реалізація сільськогосподарської продукції та її переробка. Відтак, основними бізнес-процесами є бізнес-процеси виробництва такої продукції та процеси її збуту.

У контексті методичного забезпечення управління витратами заслуговують на увагу наукові напрацювання З.-М. В. Задорожнього, В. М. Панасюк та І. Я. Омецінської, які обґрунтовують доцільність комплексного структурування витрат за їх характером, функціональним призначенням і залежністю від обсягу виробництва [34, с. 170]. Науковці наголошують на особливій значущості поділу витрат на змінні та постійні для аналізу взаємозв'язку між витратами, обсягом діяльності та прибутком. Для корпоративних підприємницьких структур аграрної сфери зазначений підхід створює методичні передумови для поглиблення аналізу витрат за видами діяльності, бізнес-процесами та окремими об'єктами калькулювання.

Фундаментальною передумовою оптимізації бізнес-процесів є формування комплексної системи релевантної інформації щодо структури витрат та генерованих доходів. Такий підхід дозволяє здійснювати моніторинг економічної результативності кожної операційної одиниці та забезпечує обґрунтованість управлінських рішень у межах вартісно-орієнтованого менеджменту.

Облік витрат виробництва в практиці вітчизняних підприємств здійснюють за елементами та статтями. За НП(С)БО 16 «Витрати» [86], елемент витрат – це сукупність економічно однорідних витрат. Класифікація витрат за елементами регулюється обліковими стандартами і передбачає виокремлення наступних груп: матеріальні затрати, витрати на оплату праці,

відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати. Використовується зазначене групування в підсистемі фінансового обліку, зокрема для формування розділу ІІІ Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід). За способом включення до собівартості, виробничі витрати поділяються на прямі та непрямі (рис. 2.15).

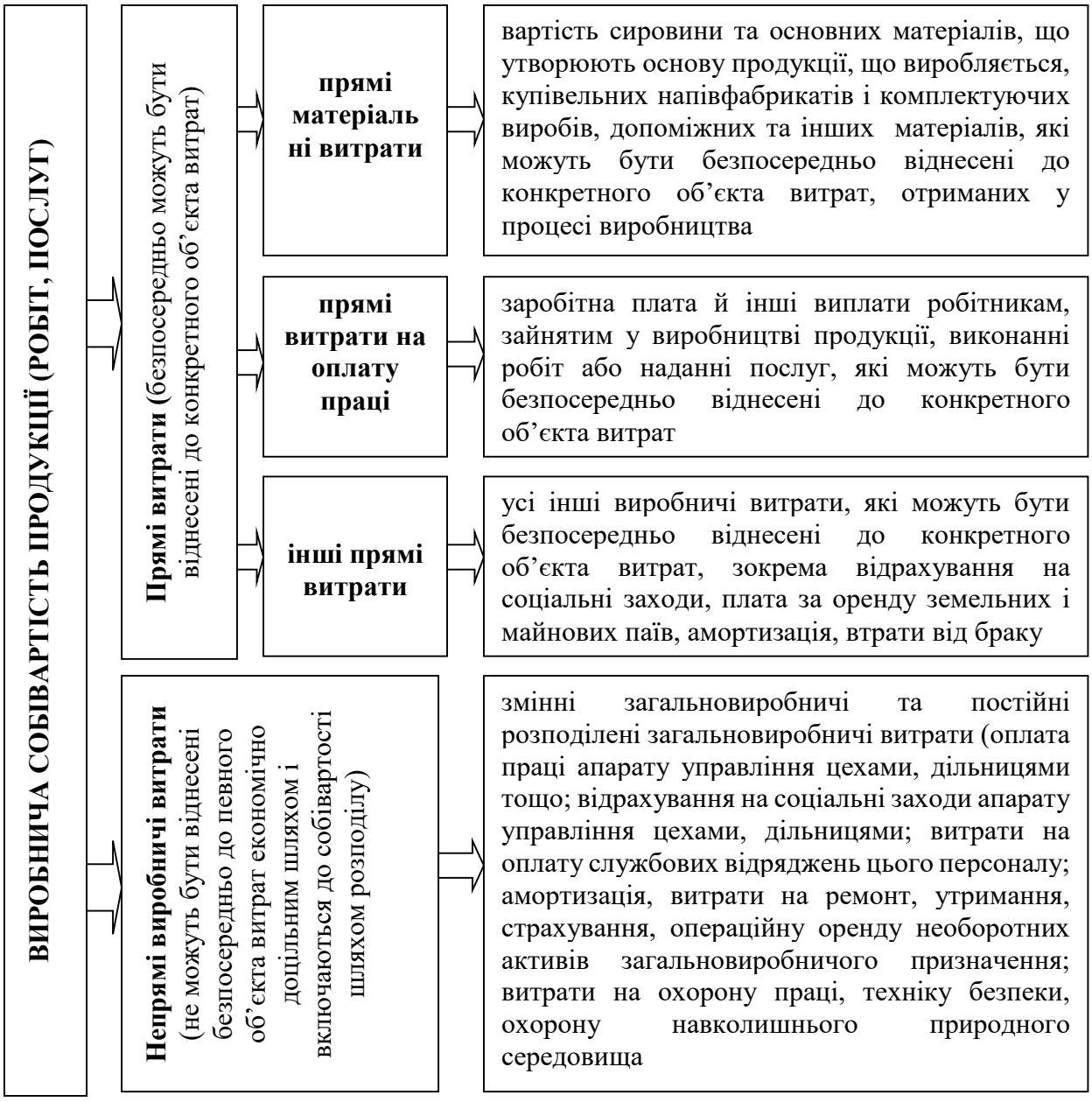


Рисунок 2.15 – **Класифікація витрат за способом включення до собівартості**

Джерело: сформовано автором на основі [86]

Прямі витрати – витрати, що можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом [86]. Логічно, що

непрямими витратами (загальновиробничими) є ті витрати виробництва, які складно чи неможливо прямо включити до конкретного об’єкта обліку.

Групування витрат за статтями не регулюється нормативними актами і є прерогативою саме управлінського обліку. Регламентація переліку калькуляційних статей у межах корпоративного об’єднання здійснюється централізовано через єдину облікову політику холдингу. Разом із тим, принципи управлінської доцільності дозволяють бізнес-одиницям здійснювати подальшу деталізацію витрат, забезпечуючи адаптивність облікової системи до специфіки виробничих процесів при збереженні методологічної цілісності групи.

Наведена класифікація витрат за способом включення до собівартості визначає загальний підхід до їх відображення в управлінському обліку. Водночас для потреб корпоративної структури важливо не лише розмежувати прямі та непрямі витрати, а й забезпечити їх подальшу аналітичну деталізацію за видами виробництв, бізнес-одиницями, статтями витрат та іншими ознаками. Це потребує відповідної побудови робочого плану рахунків, який має враховувати специфіку окремих напрямів діяльності та забезпечувати формування інформації для управління витратами (табл. 2.7).

Таблиця 2.7 – **Структура розділу «Рахунки обліку витрат» робочого плану рахунків підприємства (фрагмент)**

Назва рахунку	Код рахунку	Аналітика	Додаткові ознаки аналітики	Опис витрат
1	2	3	4	5
Витрати операційної діяльності				
Виробництво	23			
Рослинництво	231	роки виробництва; культури(групи культур); поля; статті витрат	змінні чи постійні; орендодавець; процеси; стадії збору урожаю тощо	Матеріальні витрати, витрати на оплату праці виробничих працівників рослинництва, інші прямі виробничі витрати, розподілені витрати допоміжних виробництв, розподілені загальновиробничі витрати

Продовження табл. 2.7

1	2	3	4	5
Тваринництво	232	види виробництв; групи тварин; підрозділи; статті витрат	змінні чи постійні; окремі ферми; виробничі групи; статево-вікові групи тощо	Матеріальні витрати, витрати на оплату праці виробничих працівників тваринництва, інші прямі виробничі витрати, розподілені витрати допоміжних виробництв, розподілені загальновиробничі витрати
Промислові виробництва	233	види виробництв; статті витрат	змінні чи постійні; підрозділи; переділи; замовлення тощо	Матеріальні витрати, витрати на оплату праці виробничих працівників промислових виробництв (переробних цехів, пунктів забою тварин, млинів тощо), інші прямі виробничі витрати, розподілені витрати допоміжних виробництв, розподілені загальновиробничі витрати
Допоміжні виробництва	234	види виробництв; статті витрат	змінні чи постійні; підрозділи; замовлення тощо	Витрати на допоміжні виробництва, що обслуговують основну діяльність (ремонтні майстерні, автопарк, тепло-, водо-, електропостачання, гужовий транспорт тощо) у розрізі статей витрат з подальшим розподілом на об'єкти витрат основної діяльності
Послуги, що надаються всередині групи	235	види послуг; статті витрат	змінні чи постійні; підрозділи; замовлення тощо	Витрати на послуги, що надаються іншим підприємствам групи

Джерело: розроблено автором

Проведене дослідження методики управлінського обліку в корпоративних підприємницьких структурах дало можливість систематизувати проблемні питання, які виникають під час формування інформації для потреб управління. Їх наявність свідчить про необхідність удосконалення не лише окремих елементів методики обліку, а й принципів організації інформаційного забезпечення управлінських процесів.

Однією з найбільш суттєвих проблем є відсутність єдиного методичного підходу до визначення окремих об’єктів управлінського обліку. Насамперед це стосується трансакційних витрат, які в більшості випадків не виділяються як самостійний об’єкт спостереження, а відображаються у складі адміністративних витрат, витрат на збут або інших операційних витрат. Такий підхід не дозволяє отримати достовірну інформацію про масштаби цих витрат, оцінити причини їх виникнення та визначити можливості їх оптимізації. Водночас застосування традиційних методів розподілу непрямих витрат не завжди забезпечує об’єктивний зв’язок між понесеними витратами і конкретними бізнес-процесами чи центрами відповідальності, що негативно впливає на якість управлінської інформації.

З огляду на зазначене трансакційні витрати доцільно виокремлювати як специфічний об’єкт управлінського обліку не шляхом створення окремої системи рахунків, а через їх аналітичну ідентифікацію у складі відповідних витрат. Для забезпечення управлінської цінності інформації їх доцільно групувати за середовищем виникнення (зовнішнє або внутрішньокорпоративне), етапом здійснення трансакції (ex ante та ex post), бізнес-процесами і центрами відповідальності. Такий підхід дозволяє встановлювати не лише суму трансакційних витрат, а й місце, причину та організаційну відповідальність за їх виникнення, що створює інформаційну основу для оцінювання витратомісткості зовнішньої та внутрішньокорпоративної взаємодії.

Важливою складовою запропонованої методики є багатовимірна класифікація трансакційних витрат. Для потреб корпоративного управління їх доцільно насамперед розмежовувати за середовищем виникнення на зовнішні та внутрішньокорпоративні. Зовнішні трансакційні витрати пов’язані з організацією та здійсненням взаємодії із зовнішніми контрагентами, тоді як внутрішньокорпоративні виникають у процесі координації та забезпечення взаємодії між управляючою компанією, бізнес-одиницями, центрами відповідальності та іншими структурними елементами корпоративної

системи.

Іншим важливим класифікаційним виміром є етап здійснення трансакції, відповідно до якого трансакційні витрати поділяються на ex ante та ex post. До першої групи належать витрати, що передують здійсненню економічної взаємодії та пов'язані з її пошуком, підготовкою, оцінюванням і погодженням умов, організацією майбутньої трансакції. Друга група охоплює витрати, що виникають у процесі виконання та після здійснення трансакції у зв'язку з координацією взаємодії, контролем виконання встановлених умов, інформаційним супроводом, урегулюванням відхилень та завершенням відповідних процедур.

Зазначені класифікаційні ознаки доцільно розглядати не ізольовано, а у взаємозв'язку. Поєднання середовища та етапу виникнення трансакційних витрат дозволяє сформувати матричну модель їх аналітичного групування (табл. 2.8).

Таблиця 2.8 – **Матричне групування трансакційних витрат корпоративної підприємницької структури за середовищем та етапами їх виникнення**

Середовище виникнення	Ex ante	Ex post
Зовнішнє	Витрати підготовки та організації зовнішньої взаємодії	Витрати супроводу, координації, контролю та завершення зовнішньої взаємодії
Внутрішньокорпоративне	Витрати підготовки та узгодження взаємодії між учасниками корпоративної структури	Витрати координації, інформаційного супроводу, контролю та завершення внутрішньокорпоративної взаємодії

Джерело: розроблено автором

Запропонована матриця створює базовий рівень класифікації, який надалі може бути доповнений іншими аналітичними вимірами. Зокрема, трансакційні витрати пропонується ідентифікувати за бізнес-одиницями, бізнес-процесами, центрами відповідальності, видами трансакцій, договорами, контрагентами та іншими ознаками залежно від інформаційних потреб управління. У результаті формується не лінійна класифікація

трансакційних витрат, а багатовимірна модель їх аналітичної ідентифікації.

Такий підхід є логічним продовженням запропонованої у попередніх положеннях Стандарту системи аналітичних координат витрат. Аналітичний облік трансакційних витрат доцільно здійснювати з урахуванням декількох взаємопов'язаних ознак. Зокрема, при їх відображенні необхідно визначати бізнес-одиницю та бізнес-процес, у межах яких виникли відповідні витрати, центр відповідальності та статтю витрат.

Запропонована матриця визначає базові ознаки ідентифікації трансакційних витрат і може доповнюватися їх групуванням за бізнес-процесами та центрами відповідальності. У сукупності це формує аналітичний підхід, який забезпечує простежуваність трансакційних витрат за середовищем, етапом, місцем виникнення та відповідальністю за їх формування.

Водночас специфіка трансакційних витрат потребує додаткового виокремлення середовища їх виникнення – внутрішньокорпоративного або зовнішнього, етапу здійснення трансакції – ex ante або ex post, а також виду трансакції. Поєднання зазначених аналітичних ознак дає змогу не лише визначити загальну величину трансакційних витрат, а й простежити, де і внаслідок якої взаємодії вони виникають, що створює інформаційну основу для їх подальшого аналізу та управління.

Особливу увагу в запропонованій методиці приділено внутрішньокорпоративним трансакційним витратам. Їх виокремлення дає змогу сформувати інформацію про витратомісткість взаємодії між управляючою компанією та бізнес-одиницями, між окремими бізнес-одиницями, центрами відповідальності та функціональними підрозділами, залученими до спільних корпоративних бізнес-процесів. Така інформація може бути використана для виявлення надмірної кількості погоджень, дублювання управлінських функцій та інформаційних потоків.

Водночас ідентифікація внутрішньокорпоративних трансакційних витрат не повинна призводити до їх подвійного врахування при формуванні

корпоративних показників. Їх аналітичне виокремлення має насамперед управлінське призначення – забезпечити оцінювання витрат, пов’язаних із функціонуванням механізмів внутрішньої координації, та створити інформаційну основу для прийняття рішень щодо їх оптимізації.

Запропонована методика передбачає також встановлення зв’язку трансакційних витрат із бізнес-процесами та центрами відповідальності. Якщо витрати безпосередньо пов’язані з конкретним бізнес-процесом, вони відноситься на нього прямо. Якщо ж відповідні витрати забезпечують функціонування декількох процесів, вони накопичуються у відповідній аналітичній групі та, за необхідності, розподіляються відповідно до принципів, визначених у п. 3.4 Стандарту. Одночасно встановлюється центр відповідальності, управлінські рішення якого впливають на виникнення та величину таких витрат.

Таким чином, інформація про трансакційні витрати має формуватися з можливістю її послідовного узагальнення від окремої господарської операції до корпоративного рівня. Первинно такі витрати ідентифікуються за операціями, що зумовили їх виникнення, після чого узагальнюються за відповідними бізнес-процесами та центрами відповідальності. На рівні бізнес-одиниць це дає змогу визначати величину і структуру трансакційних витрат, пов’язаних з окремими напрямами діяльності та видами взаємодії. Подальше агрегування інформації на корпоративному рівні забезпечує можливість оцінювання трансакційних витрат у межах корпоративної структури загалом та порівняння відповідних показників між бізнес-одиницями.

Важливо, що агрегування даних повинно супроводжуватися збереженням можливості їх зворотної деталізації до конкретної господарської операції. Це дозволяє не лише визначати загальну величину трансакційних витрат, а й встановлювати джерела їх формування, причини зміни та відповідні сфери управлінського впливу.

При цьому метою управлінського обліку трансакційних витрат не може бути однозначна їх мінімізація. Зростання окремих видів таких витрат не

обов’язково свідчить про неефективність взаємодії. Додаткові витрати на отримання інформації, погодження умов, контроль виконання зобов’язань або цифрове забезпечення взаємодії можуть бути економічно виправданими, якщо сприяють зниженню ризиків, запобіганню більшим втратам або підвищенню ефективності відповідних бізнес-процесів. Тому оцінювання трансакційних витрат доцільно здійснювати з урахуванням не лише їх абсолютної величини, а й економічної доцільності та результатів відповідної взаємодії.

З цих позицій інформація про трансакційні витрати має використовуватися для виявлення не просто найбільш витратних взаємодій, а передусім непродуктивних або надлишкових процедур, дублювання функцій та інформаційних потоків, надмірної кількості погоджень, а також операцій, автоматизація чи цифровізація яких може забезпечити зменшення витрат без погіршення якості управління. Це переводить облік трансакційних витрат із площини їх простої реєстрації у площину інформаційного забезпечення управління корпоративними взаємодіями.

Застосування принципу контрольованої автономії бізнес-одиниць у цій частині Стандарту передбачає встановлення на корпоративному рівні єдиного визначення трансакційних витрат, критеріїв їх ідентифікації, базових класифікаційних ознак та вимог до агрегування інформації. Водночас бізнес-одиниці можуть деталізувати види трансакцій, бізнес-процеси та інші аналітичні характеристики відповідно до специфіки своєї діяльності за умови збереження можливості узагальнення інформації на корпоративному рівні.

Таким чином, запропонована методика обліку трансакційних витрат ґрунтується на їх аналітичній ідентифікації в межах єдиного інформаційного масиву управлінського обліку без створення паралельної системи рахунків, поєднанні класифікації за середовищем та етапами здійснення трансакції з процесним і відповідальнісним вимірами та забезпеченні можливості агрегування інформації від господарської операції до корпоративного рівня. Такий підхід дозволяє зробити трансакційні витрати, розосереджені у традиційних облікових групах, інформаційно видимими для управління,

встановити причини та сфери їх виникнення й сформувати інформаційне підґрунтя для оптимізації зовнішніх та внутрішньокорпоративних взаємодій.

Крім проблем щодо управлінського обліку трансакційних витрат, виявлено також низку проблем інформаційного характеру. Сучасні корпоративні підприємницькі структури функціонують в умовах високої інтенсивності інформаційних потоків, коли значна частина управлінських рішень приймається в оперативному режимі із використанням цифрових каналів комунікації. Проте не вся інформація, яка використовується керівниками під час прийняття рішень, інтегрується до системи управлінського обліку. У результаті порушується безперервність інформаційного забезпечення, ускладнюється контроль виконання прийнятих рішень та зменшується можливість їх подальшого аналізу. Додатковим стримуючим чинником залишається недостатній рівень інтеграції інформаційних систем підприємства. Функціонування окремих програмних продуктів без належного обміну даними призводить до дублювання інформації, збільшення трудомісткості її опрацювання та зниження оперативності формування внутрішньої звітності.

Проблеми організаційного характеру пов’язані насамперед із недостатньою регламентацією внутрішніх процедур управління. На практиці не завжди чітко визначено порядок погодження господарських операцій, документування управлінських рішень та розподілу відповідальності між учасниками окремих бізнес-процесів. Особливо це характерно для корпоративних структур зі складною організаційною побудовою, де процес прийняття рішень охоплює декілька рівнів управління. За таких умов ускладнюється ідентифікація відповідальних осіб за формування окремих витрат, що знижує ефективність функціонування центрів відповідальності та внутрішнього контролю.

Поряд із цим встановлено, що існуюча система аналітичного обліку не завжди забезпечує рівень деталізації, необхідний для сучасного управління. Побудова аналітичних рахунків переважно орієнтована на вимоги фінансового

обліку, тоді як інформаційні потреби менеджменту потребують групування даних за бізнес-процесами, видами діяльності, етапами технологічного циклу, центрами відповідальності та іншими управлінськими ознаками. Обмеженість такої аналітики ускладнює проведення оперативного аналізу, оцінювання ефективності використання ресурсів та своєчасне виявлення відхилень.

Узагальнення виявлених проблем дає підстави стверджувати, що подальший розвиток методики управлінського обліку має бути спрямований на формування процесно-орієнтованої інформаційної системи, у якій облікові процедури максимально узгоджуються з логікою бізнес-процесів і потребами управління. Важливого значення при цьому набуває розширення аналітичних можливостей управлінського обліку, інтеграція цифрових інформаційних ресурсів, удосконалення механізмів документування господарських процесів та посилення відповідальності за формування облікової інформації. Реалізація цих напрямів сприятиме підвищенню якості інформаційного забезпечення управління, забезпечить своєчасне виявлення проблемних зон діяльності та створить необхідні передумови для прийняття більш обґрунтованих управлінських рішень у корпоративних підприємницьких структурах.

Отже, удосконалення управлінського обліку в корпоративних підприємницьких структурах потребує комплексного вирішення методичних, інформаційних та організаційних проблем на основі узгодження облікових процедур із системою корпоративного управління. Визначальним у цьому процесі є перехід від переважно витратного підходу до формування багатовимірної обліково-аналітичної інформації, яка відображає не лише величину та структуру витрат, а й особливості їх виникнення в межах бізнес-процесів, корпоративних взаємодій і сфер відповідальності. Поєднання єдиних корпоративних вимог до обліку з можливістю їх адаптації на рівні бізнес-одиниць, розширення аналітичної деталізації та забезпечення інтегрованості інформаційних потоків створюють передумови для підвищення прозорості господарських процесів, обґрунтованості управлінських рішень і результативності діяльності корпоративної структури загалом.

2.3. Звітність в системі інформаційного забезпечення управління в агрохолдингах виявлення проблемних зон

Бухгалтерська звітність у сучасних підприємствах, зокрема в агрохолдингах, виступає завершальним етапом облікового циклу, трансформуючи первинні дані в аналітичний продукт, придатний для отримання релевантної інформації, необхідної для обґрунтування управлінських рішень. Вона є сполучною ланкою між діяльністю суб'єкта господарювання та різними групами зацікавлених користувачів. Саме через систему звітності результати господарської діяльності набувають узагальненого та структурованого вигляду, що полегшує їх оцінювання й використання в управлінні. З огляду на різноманітність інформаційних потреб користувачів, у сучасній теорії та практиці обліку бухгалтерську звітність класифікують на такі основні види: фінансову, податкову (фіскальну), статистичну та управлінську.

Фінансова звітність орієнтована переважно на задоволення інформаційних потреб зовнішніх користувачів (інвесторів, кредиторів, державних установ). Її формування жорстко регламентується національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або МСФЗ. Така звітність базується на принципах нарахування, обачності та історичної собівартості, відображаючи ретроспективну картину фінансового стану підприємства.

Податкова звітність формується виключно на підставі норм податкового законодавства. Її головна мета – визначення баз оподаткування та розрахунок податкових зобов'язань для забезпечення фіскальної функції держави.

Статистична звітність призначена для органів державної статистики й акумулює уніфіковані дані, необхідні для проведення макроекономічного аналізу та формування показників розвитку галузей.

Управлінська звітність слугує внутрішнім інформаційним фундаментом для менеджменту. На відміну від фінансової звітності, вона не обмежується жорсткими зовнішніми регламентами, є максимально гнучкою, оперує фінансовими та нефінансовими (натуральними, трудовими, екологічними)

показниками і концентрується не лише на фактах минулих періодів, а й на предиктивній (прогнозній) інформації.

Дослідженню теоретико-методологічних підходів до формування управлінської звітності присвячено праці багатьох вітчизняних і зарубіжних науковців. Зокрема, С.Ф. Голов [13] зазначає, що управлінський облік і звітність – це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, яка використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю всередині організації. Зі свого боку, М.С. Пушкар [116] акцентує увагу на тому, що стратегічно орієнтована управлінська звітність формує власні інформаційні ресурси прогнозного характеру, які є необхідними для запровадження бізнес-стратегій підприємства.

Важливе значення для розкриття інформаційного призначення звітності мають дослідження З.-М. В. Задорожнього та І. Я. Омецінської, які розмежовують поняття управлінської та внутрішньогосподарської звітності. Науковці розглядають управлінську звітність у ширшому значенні – як сукупність звітної інформації, що використовується для прийняття управлінських рішень, тоді як внутрішньогосподарську звітність визначають як її складову, що формується персоналом підприємства для внутрішніх користувачів і містить деталізовані показники діяльності [32, с. 180]. Такий підхід має методичне значення для корпоративних підприємницьких структур, оскільки дає змогу розмежувати інформацію, що використовується для загальнокорпоративного управління, та внутрішні звітні дані окремих бізнес-одиниць і центрів відповідальності.

У зарубіжній науковій думці, фундаментально представленій у працях К. Друрі (C. Drury) [156], управлінська звітність розглядається як невід’ємний інструмент систем управління витратами (cost management). Дослідник наголошує, що управлінська інформація повинна бути релевантною для оцінки альтернативних варіантів дій та орієнтованою на прийняття рішень щодо ціноутворення і контролю за центрами відповідальності.

Особливої актуальності набуває дослідження корпоративної управлінської звітності, що формується в межах великих інтегрованих структур, до яких належать агрохолдинги. Професор Л.В. Нападовська [84] визначає внутрішньокорпоративну управлінську звітність як систему взаємопов'язаних показників, що визначають фінансові та інші (виробничі, технологічні) результати діяльності корпоративного об'єднання як загалом, так і в розрізі сегментів управлінського поділу (види діяльності, підприємства-учасники, центри відповідальності). Специфіка формування такої звітності в агрохолдингових формуваннях додатково ускладнюється галузевими особливостями.

За підходами академіка В.М. Жука [21], розвиток інформаційного забезпечення в аграрному секторі вимагає поєднання традиційних вартісних метрик із даними про стан земельних ресурсів та біологічних активів, що потребує глибокої аналітичної деталізації.

Узагальнюючи розглянуті теоретичні підходи та зважаючи на різнобічність інформаційних потреб як зовнішніх, так і внутрішніх стейкхолдерів, виникає об'єктивна необхідність у чіткому розмежуванні векторів спрямування обліково-аналітичних даних. З метою наочного відображення архітектури інформаційних потоків та ідентифікації функціональної ролі кожного виду звітності в архітектоніці підприємства, нами було розроблено відповідну візуальну модель.

На рисунку 2.16 систематизовано загальну структуру бухгалтерської звітності та концептуально виокремлено місце управлінської звітності як ключового інструмента в системі інформаційного забезпечення управління.

Як свідчить наведена схема, управлінська звітність, на відміну від жорстко регламентованих фінансової, податкової та статистичної підсистем, формує самостійну внутрішню систему генерування даних. Вона безпосередньо замикається на потребах внутрішніх користувачів (менеджменту), характеризується високим рівнем гнучкості, залучає нефінансові метрики та має предиктивну (прогнозну) спрямованість. Саме

такий формат обробки інформації дозволяє безперервно трансформувати сирі дані у релевантні управлінські звіти, що є фундаментом для прийняття обґрунтованих рішень в умовах мінливого бізнес-середовища.



Рисунок 2.16 – **Місце управлінської звітності в системі інформаційного забезпечення управління підприємством**

Джерело: сформовано автором

Практику формування звітної інформації для забезпечення управління проаналізуємо на вивченні досвіду ТОВ «Укрпромінвест-Агро». В агрохолдингу функціонує розгалужена система управлінської звітності, яка охоплює всі ключові етапи виробничого циклу – від агрономічного планування до логістичного забезпечення та фінансового результату.

Фундаментальним інструментом для топменеджменту є звіт P&L (Profit and Loss), який консолідує дані про доходи, собівартість та чистий прибуток. Цей звіт складається щомісячно і дозволяє оцінити фінансову ефективність у

розрізі кожної виробничої бізнес-одиниці компанії. Операційний рівень управління (агрономи, головні інженери) послуговується звітністю щодо виконання польових робіт та урожайності, які формуються у щоденному або щотижневому режимі (залежно від сезону та інтенсивності робіт) для контролю за дотриманням технологічних карт.

Важливе значення для мінімізації ризиків мають звіт про опади та паливний кошик, що дозволяють менеджерам середньої ланки оперативно коригувати плани використання ресурсів залежно від погодних умов або енергетичних потреб виробництва. Для стратегічного та тактичного управління логістикою розроблені плани розміщення ресурсів та готової продукції, а також паритет відстаней доставки, які допомагають логістичному департаменту оптимізувати витрати на перевезення.

Окремий пласт звітності присвячений економічній ефективності: звіт про точку беззбитковості, ціновий паритет ресурс/продукція та індикативний дохід на перевезенні. Ці документи мають виражений аналітичний характер, призначені для фінансових директорів та керівників напрямів, і складаються здебільшого за підсумками відповідних операційних періодів (наприклад, перед початком сезону або після завершення кампанії) для обґрунтування цінових рішень або зміни структури посівних площ. Така архітектура звітності дозволяє агрохолдингу підтримувати контроль над ключовими бізнес-процесами, проте, як буде показано нижче, вимагає значних зусиль для ручної консолідації. Узагальнення переліку основних управлінських звітів, що формуються бізнес-одиницями ТОВ «Укрпромінвест-Агро» та їх технологічного забезпечення представлені в табл. 2.9.

Сучасна практика інформаційного забезпечення управління в українських агрохолдингах свідчить про наявність значного розриву між технічними можливостями облікових систем та реальними потребами менеджменту у якісній звітності. Проведений аналіз дозволяє виділити низку системних проблем, які характеризують поточний стан обліково-аналітичного забезпечення.

Таблиця 2.9

Перелік основних форм управлінської звітності ТОВ «Укрпромінвест-Агро» та технологічне забезпечення її формування

Назва звіту	Показники	Програмні продукти	Рівень автоматизації
	Дохід від реалізації; виробнича собівартість (прямі витрати); валовий прибуток; логістичні та дистрибуційні витрати; адміністративні витрати; операційний прибуток; чистий прибуток у розрізі культур та виробничих підрозділів (грн/т)		Високий (наскрізна інтеграція)
Звіт про виконання польових робіт	Виконані обсяги робіт (га); план-фактне відхилення за термінами; питомі витрати на 1 га (паливо, насіння, добрива); стан техніки та завантаженість персоналу		Високий (автоматичне зняття даних)
Звіт про урожайність	Фактична врожайність (т/га); план-факт відхилення від прогнозної врожайності; якісні показники продукції (вологість, клейковина та ін.)	Cropio, BAS (Agro-модуль)	Високий
Звіт про опади	Опади (мм) за фактом та порівняно з кліматичною нормою; вологість ґрунту; прогноз критичних відхилень (посуха/перезволоження)	Метео-сервіси	Низький (ручне перенесення/ звірка)
План розміщення ресурсів	Структура запасів; логістичні витрати на одиницю (процес постачання), залишки ресурсів		Середній (часткова автомати-зація)
План розміщення готової продукції	Обсяги зберігання (т) за якісними характеристиками; питомі витрати на зберігання (грн/т); аналіз логістичного плеча «склад-відвантаження»		Середній
Звіт про точку беззбитко-вості	Точка беззбитковості (т/га); запас фінансової міцності (%); граничні змінні витрати; маржинальний дохід на 1 га	MS Excel, BI-системи	Низький (аналітична розробка)
Ціновий паритет ресурс/продукція	Коефіцієнт заміщення (ресурс vs реалізація); гранична рентабельність внутрішнього використання; порівняльний аналіз альтернативної вартості (грн/т)	MS Excel, BI-системи	Низький (експертна оцінка)
Паливний кошик	Структура споживання (за типами палива); питомі витрати (л/га, л/т); відхилення фактичних витрат від нормативних лімітів; частка в собівартості		Середній (інтеграція даних)

Продовження табл. 2.9

Індикативний дохід на перевезенні	Відстань (км); тоннаж (т) та вантажообіг (т-км); тривалість рейсу, час простою під завантаженням/вивантаженням; внутрішній (трансфертний) тариф (грн/т-км); ринковий тариф (Бенчмарк) (грн/т-км); індикативний дохід за рейс (грн); втрати через простої техніки; коефіцієнт використання вантажопідйомності		Низький (ручний розрахунок)
Паритет відстаней доставки	Логістичне плече (км); собівартість доставки на 1 т-км; аналіз маржинальності доставки в розрізі точок вивантаження (оптимальність маршруту)		Середній

Джерело: сформовано автором за даними ТОВ «Укрпромінвест-Агро»

Окремий аспект цієї проблематики розкрито в дослідженні З.- М. В. Задорожнього та І. Я. Омецінської, які обґрунтовують необхідність формування інформаційної картки внутрішньогосподарської звітності із зазначенням центрів відповідальності, форм звітів, складу показників, періодичності їх підготовки та відповідальних осіб [32, с. 179]. У контексті функціонування агрохолдингів відсутність узгоджених вимог до зазначених характеристик ускладнює не лише своєчасне формування звітів, а й зіставлення та консолідацію інформації, що надходить від різних бізнес-одиниць. Отже, виявлені недоліки інформаційного забезпечення мають не тільки технологічне, а й організаційно-методичне походження.

Зокрема, спостерігається фрагментарність інформаційного простору. Більшість агрохолдингів, в тому числі ТОВ «Укрпромінвест-Агро», використовують гетерогенні програмні комплекси (IT-інфраструктура не є цілісною «монолітною» системою, а складається з багатьох різнорідних компонентів). Бухгалтерський облік ведеться в ERP-системах (типу BAS або SAP), тоді як агрономічні дані, інформація про рух техніки, стан земельного банку чи погодні умови акумулюються в спеціалізованих галузевих системах (Cropio, FieldView, власні розробки). Необхідність формування управлінського звіту «Паливний кошик» яскраво демонструє проблематику фрагментарності інформаційного простору агрохолдингів. Для розрахунку

ключового індикатора – вартості пального на 1 тонну вирощеної продукції, менеджменту необхідно поєднати вартісні показники партій ПММ (які обліковуються в SAP ERP за фінансовими алгоритмами) з натуральними даними про фактичне споживання (що надходять із телематичних систем та систем точного землеробства). Недосконаліть архітектури ERP-систем у частині обробки масивів нефінансових даних змушує обліковий персонал вдаватися до напівручної інтеграції цих потоків у MS Excel. Це не лише знижує рівень довіри до звітних даних через ризик маніпуляцій, але й нівелює можливість оперативного реагування на критичні перевитрати пального безпосередньо в процесі виконання польових робіт

Як свідчать наведені в табл. 2.9 дані, процес формування управлінської звітності в агрохолдингу не є автоматизованим «наскрізним» процесом. Ми бачимо, що для отримання єдиного управлінського показника (наприклад, «Паритет відстаней доставки») менеджменту необхідно залучати дані з ГІС-систем, логістичних модулів ERP та проводити додаткові розрахунки в табличних процесорах MS Excel. Це підтверджує висновок про те, що управлінська звітність в агрохолдингах фактично базується на ручній конвертації даних із різнорідних (гетерогенних) інформаційних джерел, що створює часовий розрив між фактом господарського життя та його відображенням у звіті.

На практиці ці масиви даних залишаються ізольованими, що виключає можливість формування цілісних управлінських звітів, які б поєднували фінансові та натуральні показники в єдиній аналітичній площині. Як наслідок, об’єднання таких даних в єдиний управлінський звіт перетворюється на трудомістке завдання, що супроводжується необхідністю ручного перенесення інформації та створює суттєві ризики викривлення даних на етапі її формування.

Тобто, наступною проблемою є залежність від ручної обробки даних, відомої як «Excel-залежність». Оскільки стандартні модулі облікових систем не дозволяють у повному обсязі відобразити специфіку агрохолдингової

моделі (багаторівневість, трансфертні операції між підрозділами, специфіка облікових об’єктів, серед яких землі сільськогосподарського призначення, біологічні активи, трансакційні витрати), менеджмент змушений експортувати дані до табличних процесорів для їх подальшої трансформації. Це призводить до зниження оперативності звітності, ризику викривлення даних через «людський фактор» та відсутність автоматизованого контролю на етапі консолідації, неможливості забезпечення «трасування» інформації від первинного документа до фінального звіту. Наприклад, в ТОВ «Укрпромінвест-Агро» звіт про точку беззбитковості здебільшого є статичним розрахунком в MS Excel, який фіксує єдиний показник (мінімальний дохід або тоннаж на гектар). Проте для потреб вартісно-орієнтованого управління цей звіт має бути трансформований у динамічну предиктивну модель. Вона повинна автоматично підтягувати дані про ринкові форвардні ціни та поточні витрати з ERP-системи для побудови матриць чутливості в розрізі кожного окремого поля, що дозволить керівництву приймати проактивні рішення щодо коригування агротехнологій ще до початку посівної кампанії.

Показовим прикладом інформаційної асиметрії в управлінні логістичними процесами є звіт «Паритет відстаней доставки». Для визначення оптимального маршруту вивезення врожаю менеджменту необхідно співставити просторові координати полів із ГІС-систем, тарифи найманого транспорту та внутрішню вартість послуг з доробки зерна на різних елеваторах, що обліковуються в ERP-системі (BAS). Відсутність вбудованих алгоритмів крос-системного моделювання змушує аналітиків проводити зведення цих гетерогенних даних у табличних процесорах MS Excel. Такий підхід кваліфікується як «середній рівень автоматизації», проте фактично він перетворює стратегічно важливий інструмент оптимізації логістичних витрат на вразливу до людського фактору модель, унеможливлюючи динамічну зміну маршрутів у відповідь на оперативні зміни тарифів чи завантаженості приймальних пунктів.

Водночас, методологічна підпорядкованість управлінської звітності

вимогам фінансового обліку залишається домінуючою. Робочі плани рахунків в агрохолдингах здебільшого адаптовані до потреб фіскальної звітності та вимог П(С)БО. У результаті, управлінська звітність часто стає дзеркальним відображенням фінансової, де витрати групуються за економічними елементами, а не за центрами відповідальності чи бізнес-процесами. Така практика унеможливлює проведення поглибленого аналізу витрат в розрізі технологічних операцій, полів чи окремих культур, оскільки непрямі витрати розподіляються спрощеними методами, які не відображають реального споживання ресурсів. Як наслідок, сформована інформаційна база не дозволяє об'єктивно оцінити ефективність кожного окремого виробничого процесу, що позбавляє менеджмент можливості здійснювати оперативне управління в повній мірі. Відсутність деталізованих даних фактично усуває функцію звітності щодо оперативної сигналізації про відхилення від планових параметрів бізнес-процесів та ключових індикаторів ефективності. Це обмежує управлінців у спроможності своєчасно втрутитися в господарські процеси для їх коригування та мінімізації непродуктивних витрат у режимі реального часу. Яскравим прикладом обмеженості традиційної фінансової звітності є управлінський звіт «Ціновий паритет ресурс/продукція». Бухгалтерський облік фіксує витрати і доходи виключно у грошовому вимірнику, проте в умовах макроекономічної нестабільності гривнева оцінка спотворює реальну картину. Менеджменту критично важливо розуміти купівельну спроможність вирощеного врожаю (наприклад, співвідношення вартості 1 тонни карбаміду до 1 тонни кукурудзи). Оскільки ERP-системи не налаштовані на автоматичне співставлення зовнішніх ринкових котирувань із внутрішніми залишками в натуральних одиницях, цей стратегічно важливий звіт формується шляхом «експертної оцінки» в MS Excel, що підвищує ризик суб'єктивних помилок при прийнятті рішень щодо закупівель та збуту.

Поряд із цим, поза увагою діючої системи управлінської звітності залишається стратегічно важливий вимір нефінансової інформації, що є вкрай актуальним у контексті глобальних вимог до звітності сталого розвитку.

Сучасні корпоративні стандарти вимагають від бізнесу інтеграції принципів ESG (Environmental, Social, and Governance), де ключовими індикаторами успішності стають заходи зі збереження довкілля, відновлення агроекосистем та мінімізація екологічного сліду. Проте практика управлінської звітності в агрохолдингах залишається замкненою у фінансово-центричній парадигмі, ігноруючи параметри, що характеризують екологічну відповідальність та раціональне природокористування. Поточні звіти не відображають даних про динаміку якісних показників ґрунтового покриву, стан водних ресурсів чи збереження біорізноманіття, хоча саме ці чинники визначають довгострокову життєздатність та капіталізацію аграрного виробництва. У результаті, менеджмент приймає операційні рішення в умовах інформаційної асиметрії щодо екологічних ризиків, що в довгостроковій перспективі загрожує вичерпанням природного капіталу як основного виробничого ресурсу агрохолдингу.

Окрім того, спостерігається дефіцит предиктивних показників у звітності. Переважна частина звітної інформації має постфактумний характер, фіксуючи результати минулих періодів. В умовах високої волатильності аграрного ринку, впливу негативних факторів, спричинених повномасштабним військовим вторгненням, та природно-кліматичних факторів, такий підхід обмежує роль управлінської звітності виключно функцією контролю, позбавляючи її можливості виконувати функцію прогнозування. Відсутність у звітах планових та прогнозних показників, що базуються на сценарному моделюванні, не дозволяє менеджменту приймати проактивні рішення щодо зміни структури посівних площ, оптимізації логістики чи хеджування фінансових ризиків.

Узагальнюючи, можна констатувати, що описані вище системні проблеми (фрагментарність даних, залежність від ручної обробки, домінування фінансової методології та дефіцит предиктивної й нефінансової інформації) тісно взаємопов’язані. Вони утворюють комплексний бар’єр, який нівелює технічні переваги сучасних ERP-систем та знижує якість

інформаційного забезпечення менеджменту. З метою систематизації наведених вище аргументів та наочної візуалізації виявлених недоліків, нами структуровано ключові системні проблеми діючої практики формування управлінської звітності в агрохолдингах (рис. 2.17).

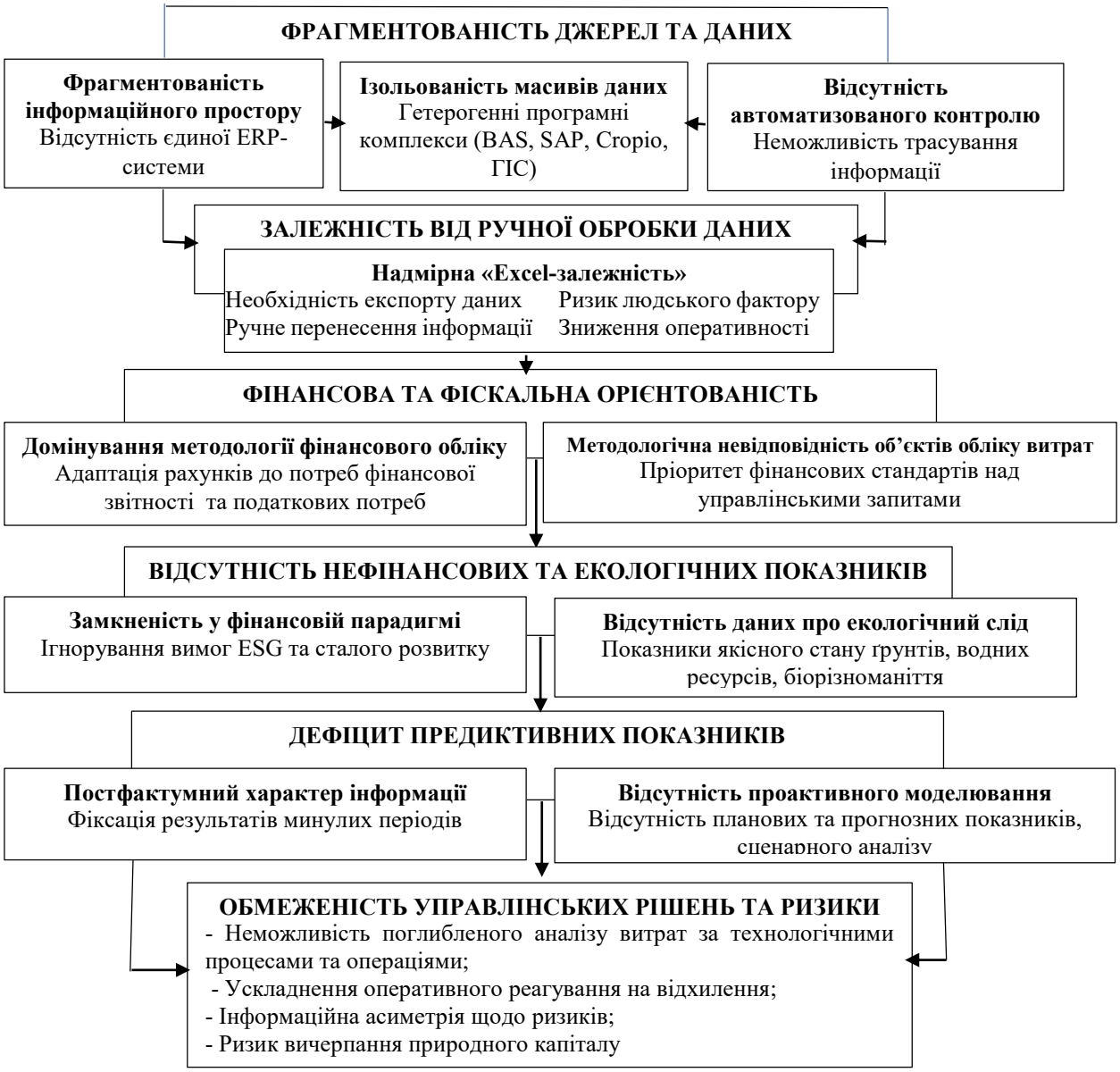


Рисунок 2.17 **– Системні проблеми формування управлінської звітності в агрохолдингах**

Джерело: розроблено автором

Аналіз існуючої практики функціонування обліково-інформаційних систем вітчизняних агрохолдингів свідчить, що питання формування якісної управлінської звітності залишаються дискусійними. Попри активну цифровізацію бізнес-процесів, значна частина підприємств продовжує

ототожнювати управлінську звітність із похідними формами фінансової звітності, що суттєво обмежує можливості менеджменту в оперативному реагуванні на ринкові виклики.

Принципова відмінність управлінської звітності від фінансової та статистичної полягає не лише у колі користувачів, а насамперед у філософії формування інформаційного контенту. Фінансова звітність, будучи жорстко регламентованою національними або міжнародними стандартами (НП(С)БО, МСФЗ), орієнтована на інтереси зовнішніх стейкхолдерів – інвесторів, кредиторів, державних органів. Її характерними ознаками є ретроспективність, високий ступінь агрегування даних та пріоритет принципу обачності над оперативністю. В свою чергу, статистична звітність має виражений макроекономічний характер, де деталізація показників підпорядкована потребам державного моніторингу галузевого розвитку, що часто нівелює специфіку діяльності конкретного господарюючого суб'єкта.

Натомість управлінська звітність в агрохолдингах має бути гнучкою та формуватися відповідно до інформаційних потреб менеджменту різних рівнів. Її особливість полягає в тому, що вона не обмежується стандартизованими формами, а має відображати логіку бізнес-процесів, а не лише структуру Плану рахунків. Використання виключно фінансових даних для внутрішнього управління є недостатнім, оскільки вони не дають змоги оцінити операційну ефективність у розрізі культур, полів, технологічних операцій чи біологічних активів у реальному часі.

Практика свідчить про поширення в агрохолдингах так званої «гібридної звітності», у якій внутрішній контроль поєднується з фіскально орієнтованим бухгалтерським обліком. Це спричиняє інформаційні розриви: показники часто надходять із запізненням і не дають змоги своєчасно визначити причини відхилень. Зокрема, у звітах про виконання бюджетів виробничих підрозділів трансакційні витрати часто не виділяються окремо, а включаються до загальних адміністративних витрат, що ускладнює оцінку ефективності взаємодії між структурними одиницями.

Окремою проблемою є оперативність інформаційного забезпечення. На відміну від фінансової звітності, яка формується за звітні періоди, управлінська звітність має виконувати сигнальну функцію. В аграрній галузі, де між використанням ресурсів і отриманням доходу існує значний часовий розрив, важливого значення набувають прогнозні показники. Водночас на практиці значна частина звітів лише фіксує минулі події, тоді як менеджмент потребує інформації про очікувані параметри бізнес-процесів.

Таким чином, управлінська звітність в агрохолдингах має бути самостійною підсистемою, а не лише інтерпретацією даних фінансового обліку. Її відмінність полягає в інтеграції фінансових, натуральних і якісних показників, необхідних для вартісно-орієнтованого управління. Тому важливим є перехід від формального дотримання бухгалтерських підходів до управлінської доцільності та аналітичної цінності інформації. Багаторівнева система звітності, адаптована до особливостей агрохолдингу, дає змогу перейти від управління за наслідками до управління бізнес-процесами та їх результативністю.

Отже, удосконалення управлінської звітності в агрохолдингах потребує комплексного подолання інформаційних, методичних та організаційних обмежень, що знижують її аналітичну цінність, оперативність і відповідність потребам корпоративного управління. Пріоритетним напрямом є формування інтегрованої системи управлінської звітності, яка забезпечуватиме узгодження інформаційних потоків між структурними одиницями, поєднання фінансових і нефінансових показників, належне відображення трансакційних витрат та розширення прогнозно-аналітичних можливостей. Особливого значення набуває орієнтація звітності на бізнес-процеси, центри відповідальності та результати діяльності, що дозволить перейти від переважно ретроспективного узагальнення облікових даних до своєчасного виявлення відхилень, оцінювання ефективності управлінських рішень і прогнозування їх наслідків на різних рівнях корпоративної структури.

Висновки до розділу 2

1. Багаторівнева організаційна структура агрохолдингів, територіальна відокремленість бізнес-одиниць та використання різних інформаційних систем ускладнюють формування єдиного інформаційного забезпечення корпоративного управління. Відмінності у форматах даних, методичних підходах до формування облікових показників та порядку передавання інформації між управляючою компанією і бізнес-одиницями зумовлюють її фрагментарність, обмежують зіставність і ускладнюють своєчасне узагальнення на корпоративному рівні. За таких умов організація управлінського обліку потребує формування єдиного інтегрованого інформаційного простору, що передбачає узгоджене функціонування корпоративних інформаційних систем та упорядкування інформаційних потоків. Водночас узгодження облікових процедур має охоплювати не лише технічну сумісність інформаційних систем, а й єдність методичних підходів до ідентифікації об’єктів обліку, класифікації показників та їх узагальнення з урахуванням галузевої спеціалізації бізнес-одиниць. Це створює передумови для формування зіставної управлінської інформації, зменшення дублювання облікових процедур та посилення корпоративного планування, аналізу й контролю.

2. Методика управлінського обліку в агрохолдингах потребує поглиблення аналітичної деталізації витрат відповідно до особливостей їх виникнення та зв’язку з бізнес-процесами й центрами відповідальності. Недостатня ідентифікація окремих об’єктів обліку, обмеженість аналітичних розрізів і переважне групування витрат за традиційними статтями ускладнюють встановлення причин їх формування та оцінювання витратомісткості окремих напрямів діяльності. Особливого значення набувають трансакційні витрати, які нерідко відображаються у складі адміністративних, збутових та інших витрат без окремого аналітичного виокремлення. Це обмежує можливості оцінювання витрат, пов’язаних із зовнішньою та внутрішньокорпоративною взаємодією, і знижує обґрунтованість управлінських рішень щодо їх оптимізації.

3. Удосконалення аналітичного обліку трансакційних витрат передбачає

їх ідентифікацію та групування за середовищем виникнення, етапом трансакції, бізнес-процесом і центром відповідальності. Поєднання зазначених аналітичних ознак забезпечує можливість визначення величини трансакційних витрат, встановлення місць і причин їх виникнення, розмежування відповідальності за їх формування та оцінювання витратомісткості корпоративної взаємодії. На відміну від узагальненого відображення таких витрат у складі традиційних облікових статей, запропонований підхід створює передумови для аналізу витрат за окремими трансакціями, бізнес-процесами та структурними складовими корпоративного утворення. Його застосування сприятиме виявленню непродуктивних витрат, оцінюванню ефективності внутрішньокорпоративних зв'язків та обґрунтуванню рішень щодо оптимізації взаємодії між бізнес-одиницями й зовнішніми контрагентами.

4. Формування внутрішньої управлінської звітності корпоративних підприємницьких структур супроводжується взаємопов'язаними організаційними, методичними та інформаційно-технологічними проблемами. Фрагментарність джерел інформації, значна залежність від ручного опрацювання даних, недостатнє використання нефінансових показників та інформаційна асиметрія між рівнями управління обмежують своєчасність, повноту й аналітичність звітних показників. Подолання зазначених обмежень потребує узгодження джерел управлінської інформації, автоматизації процесів її опрацювання та узагальнення, розширення складу нефінансових показників і зменшення інформаційної асиметрії між управляючою компанією та бізнес-одиницями. Важливим є розмежування інформації, необхідної для оперативного управління бізнес-процесами, та показників, призначених для корпоративного аналізу, контролю і стратегічного планування. Це зумовлює необхідність подальшого розвитку внутрішньої регламентації управлінського обліку, методики формування інформації про витрати та організаційних підходів до побудови дворівневої системи внутрішньої управлінської звітності.

Основні наукові результати розділу опубліковано в працях, які наведено в списку використаних джерел [44, 46,145] та додатках Б, В, Г.

РОЗДІЛ 3
УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В КОРПОРАТИВНИХ ПІДПРИЄМНИЦЬКИХ СТРУКТУРАХ

3.1. Розробка внутрішніх регламентів в удосконаленні організації управлінського обліку

Проведене у другому розділі дисертаційної роботи комплексне дослідження засвідчило, що ключовим бар'єром на шляху до ефективного функціонування системи інформаційного забезпечення менеджменту в інтегрованих агропромислових структурах є методологічна фрагментарність. Відсутність єдиного інформаційного простору, ізольованість баз даних бізнес-одиниць та ручна конвертація облікових показників критично знижують оперативність і якість управлінських рішень.

Як було доведено раніше, подолання цих деструктивних явищ виключно інструментально-технологічним шляхом, зокрема через впровадження корпоративних ERP-систем, є неможливим без попередньої стандартизації облікових процесів. Автоматизація нерегламентованих і алгоритмічно неузгоджених процедур не вирішує проблему «інформаційної консервації», а лише масштабує існуючі методологічні розриви. З огляду на це, будь-яка цифрова трансформація та перехід до процесно-орієнтованої моделі управління потребують формування міцного організаційно-методичного фундаменту.

Необхідність забезпечення методичної узгодженості облікових процедур підтверджується дослідженнями З.-М. В. Задорожнього, який на прикладі будівельних підприємств виявив суперечності між галузевими методичними рекомендаціями та іншими нормативними документами щодо класифікації й формування витрат. Науковець доводить, що такі неузгодженості можуть спричиняти викривлення облікових показників і недостовірність внутрішньої звітності [24, с. 43]. Для корпоративних

підприємницьких структур аграрної сфери зазначена проблема набуває додаткового значення через необхідність застосування єдиних методичних підходів у бізнес-одиницях із різною галузевою спеціалізацією. Це обґрунтовує доцільність закріплення узгоджених правил класифікації витрат, формування облікових показників та їх узагальнення в межах запропонованого Корпоративного стандарту управлінського обліку та внутрішньої управлінської звітності.

Саме тому, першочерговим вектором удосконалення організації управлінського обліку в агрохолдингах виступає розробка та впровадження архітектури внутрішніх регламентів. Внутрішньофірмова регламентація – це процес нормативного закріплення єдиних правил, принципів, методів та процедур ідентифікації, вимірювання, накопичення і трансформації облікових даних у релевантну звітну інформацію для задоволення потреб різних рівнів менеджменту.

У контексті корпоративних підприємницьких структур, регламентація управлінського обліку набуває особливої складності через наявність багаторівневої ієрархії та територіально-галузевої розгалуженості. Існуюча практика, коли кожна бізнес-одиниця агрохолдингу керується локальними, історично сформованими правилами ведення обліку, призводить до неможливості формування достовірної консолідованої управлінської звітності. Натомість спроби жорсткої, безальтернативної централізації методології з боку материнської компанії без урахування організаційно-технологічної специфіки окремих бізнес-одиниць зустрічають опір лінійного менеджменту та призводять до втрати оперативності даних.

Для вирішення цього протиріччя нами пропонується перехід до дворівневої системи регламентного забезпечення управлінського обліку, яка базується на принципах функціональної централізації та методологічної підпорядкованості.

Концептуальна сутність запропонованого підходу полягає у розподілі внутрішнього нормативного поля на два взаємопов’язані рівні: корпоративний

та локальний.

Перший рівень запропонованої системи внутрішнього нормативного забезпечення представлений корпоративним рівнем, який формується материнською (чи управляючою) компанією та є обов'язковим для всіх бізнес-одиниць, що входять до складу корпоративної підприємницької структури. Його основним призначенням є створення єдиного нормативного середовища функціонування управлінського обліку, яке забезпечує узгодженість організаційних і методичних підходів до формування управлінської інформації в масштабах усього агрохолдингу.

На відміну від локальних регламентів окремих підприємств, корпоративний рівень не регламентує особливості ведення управлінського обліку конкретної бізнес-одиниці, а визначає загальні правила, принципи та вимоги, яких повинні дотримуватися всі підприємства групи незалежно від виду їх діяльності, організаційної структури чи територіального розташування. Саме на цьому рівні формується єдина термінологічна база управлінського обліку, встановлюються його концептуальні принципи, методичні засади формування управлінської інформації, вимоги до її якості, складу, рівня аналітичної деталізації та порядку використання в процесі прийняття управлінських рішень.

Корпоративний рівень також визначає єдині підходи до організації центрів відповідальності, побудови системи управлінської звітності, структури інформаційних потоків, порядку інформаційної взаємодії між бізнес-одиницями та вимоги до функціонування єдиного цифрового інформаційного середовища. Завдяки цьому забезпечується порівнянність управлінської інформації, її консолідація на рівні корпоративної структури, підвищується прозорість бізнес-процесів і створюються необхідні передумови для ефективного стратегічного управління агрохолдингом.

Таким чином, корпоративний рівень внутрішнього нормативного забезпечення виконує інтегруючу функцію, забезпечуючи єдність методологічних та організаційних засад управлінського обліку в усіх бізнес-

одиницях корпоративної підприємницької структури. Реалізація зазначених положень пропонується шляхом розроблення Корпоративного стандарту управлінського обліку та внутрішньої управлінської звітності, який визначатиме обов'язкові вимоги до організації та методики управлінського обліку і стане базовим внутрішнім нормативним документом для всіх підприємств, що входять до складу агрохолдингу.

Другий рівень запропонованої системи внутрішнього нормативного забезпечення представлений локальним рівнем, який формується безпосередньо в кожній бізнес-одиниці корпоративної підприємницької структури з урахуванням особливостей її виробничої діяльності, організаційної побудови та технологічних процесів. Якщо корпоративний рівень забезпечує єдність концептуальних засад управлінського обліку, то локальний рівень спрямований на їх практичну реалізацію з урахуванням специфіки функціонування окремого підприємства.

Необхідність такого підходу обумовлена значною різноманітністю видів діяльності, які поєднують сучасні агрохолдинги. До їх складу можуть входити різнопланові сільськогосподарські підприємства, переробні підприємства, підприємства харчової промисловості, елеваторні комплекси, логістичні підрозділи, біогазові комплекси та інші бізнес-одиниці, кожна з яких характеризується власними технологічними процесами, складом центрів відповідальності, інформаційними потоками та системою показників ефективності. За таких умов застосування однакових регламентів без урахування галузевої та технологічної специфіки не забезпечує належної ефективності управлінського обліку.

З огляду на це на локальному рівні пропонується розроблення внутрішніх положень, регламентів та інструкцій, що конкретизують вимоги корпоративного рівня відповідно до особливостей діяльності окремої бізнес-одиниці. Такі документи можуть визначати порядок документування господарських операцій, перелік центрів відповідальності, особливості формування внутрішньої управлінської звітності, деталізацію об'єктів обліку,

маршрути руху інформації, розподіл функціональних обов'язків та інші аспекти організації управлінського обліку, зумовлені специфікою конкретного підприємства.

Водночас локальні нормативні документи не можуть змінювати або скасовувати вимоги, визначені Корпоративним стандартом управлінського обліку та внутрішньої управлінської звітності. Їх призначення полягає не у формуванні альтернативних правил ведення управлінського обліку, а в адаптації єдиних корпоративних вимог до умов функціонування конкретної бізнес-одиниці. Такий підхід забезпечує одночасно методологічну єдність управлінського обліку на рівні корпоративної структури та необхідну гнучкість його організації на рівні окремих підприємств.

Запропонована дворівнева система внутрішнього нормативного забезпечення ґрунтується на принципі контрольованої автономії бізнес-одиниць, відповідно до якого материнська компанія централізовано визначає єдині організаційні та методичні засади управлінського обліку, тоді як дочірні підприємства отримують можливість самостійно регламентувати порядок їх практичної реалізації з урахуванням виробничої, технологічної та організаційної специфіки своєї діяльності. На відміну від моделей жорсткої централізації або повної децентралізації, запропонований підхід забезпечує збалансоване поєднання уніфікації та адаптивності, що створює передумови для формування єдиного інформаційного простору корпоративної підприємницької структури без втрати оперативності та гнучкості управлінського обліку.

Запропонований підхід до побудови внутрішнього нормативного забезпечення управлінського обліку доцільно розглядати як цілісну ієрархічну систему, у межах якої корпоративний і локальний рівні не дублюють один одного, а виконують взаємодоповнюючі функції. Корпоративний рівень забезпечує методологічну єдність управлінського обліку в масштабах усієї корпоративної підприємницької структури, тоді як локальний рівень створює умови для адаптації корпоративних вимог до організаційно-технологічних

особливостей окремих бізнес-одиниць (рис. 3.1).

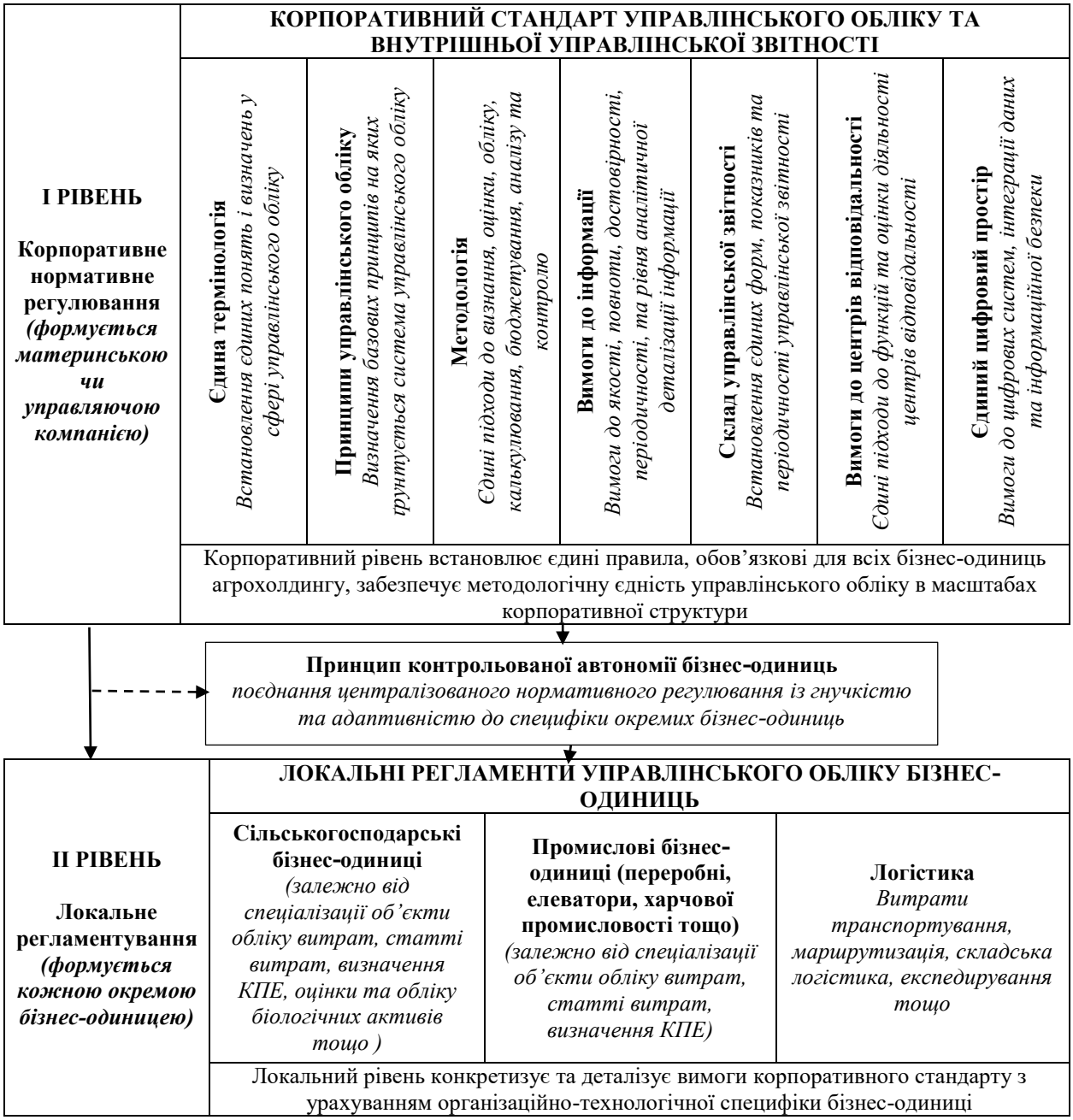


Рисунок 3.1 – **Дворівнева система внутрішнього нормативного забезпечення управлінського обліку корпоративних підприємницьких структур**

Джерело: розроблено автором

Запропонована дворівнева система внутрішнього нормативного забезпечення управлінського обліку передбачає чітке розмежування функцій між суб'єктами корпоративного управління та бізнес-одиницями агрохолдингу. Визначальну роль у її функціонуванні відіграє управляюча

(материнська) компанія, яка виступає суб’єктом корпоративного нормативного регулювання та забезпечує формування єдиної методологічної основи управлінського обліку в межах корпоративної підприємницької структури.

Функції управляючої компанії в пропонованій системі не обмежуються затвердженням внутрішніх нормативних документів. Вона здійснює розроблення та актуалізацію Корпоративного стандарту управлінського обліку та внутрішньої управлінської звітності, координує методологію формування управлінської інформації, визначає єдині вимоги до організації управлінського обліку, управлінської звітності, функціонування центрів відповідальності та цифрового інформаційного середовища.

Одночасно на управляючу компанію покладаються функції методичного супроводу, координації діяльності бізнес-одиниць, моніторингу дотримання корпоративних вимог, аналізу консолідованої управлінської звітності та оцінювання ефективності функціонування системи управлінського обліку в масштабах усього агрохолдингу.

Водночас безпосередніми об’єктами нормативного регулювання виступають бізнес-одиниці корпоративної підприємницької структури, які здійснюють адаптацію корпоративних вимог до особливостей власної виробничо-господарської діяльності шляхом розроблення локальних регламентів. При цьому локальні нормативні документи мають деталізувати механізми реалізації положень Корпоративного стандарту управлінського обліку та внутрішньої управлінської звітності без зміни його концептуальних засад, що забезпечує єдність методологічних підходів у межах корпоративної структури.

Такий підхід дозволяє встановити діалектичний зв’язок між централізацією і децентралізацією управлінського обліку та реалізувати запропонований принцип контрольованої автономії бізнес-одиниць. На відміну від моделей повної централізації або децентралізації, запропонована система забезпечує баланс між уніфікацією внутрішніх правил управлінського

обліку та можливістю їх адаптації до організаційної, технологічної й галузевої специфіки окремих підприємств. У результаті створюються передумови для формування єдиного інформаційного простору агрохолдингу, підвищення порівнянності управлінської інформації, ефективності її консолідації та якості інформаційного забезпечення управлінських рішень.

Запропонована дворівнева система внутрішнього нормативного забезпечення управлінського обліку потребує формування єдиного базового нормативного документа, який визначатиме концептуальні засади організації та методики управлінського обліку для всіх бізнес-одиниць корпоративної підприємницької структури – Корпоративний стандарт управлінського обліку та внутрішньої управлінської звітності. Цей регламент виступає основою формування єдиного інформаційного простору агрохолдингу та забезпечує уніфікацію організаційних і методичних підходів до формування управлінської інформації. На відміну від локальних положень, що регламентують окремі аспекти діяльності конкретного підприємства, Корпоративний стандарт управлінського обліку та внутрішньої управлінської звітності (далі Стандарт) має комплексний характер і визначає єдині вимоги до організації управлінського обліку, взаємодії бізнес-одиниць, формування управлінської інформації, внутрішньої звітності та контролю її якості. Такий підхід забезпечує не лише методологічну єдність управлінського обліку, а й створює передумови для ефективної інформаційної взаємодії всіх підприємств корпоративної структури.

Зміст запропонованого Стандарту доцільно формувати відповідно до логіки функціонування корпоративної підприємницької структури, у якій кожний наступний елемент системи управлінського обліку є логічним продовженням попереднього та забезпечує безперервний рух інформації від моменту виникнення господарської операції до прийняття стратегічних управлінських рішень. Відповідно, структура Стандарту повинна охоплювати не лише організаційні та методичні аспекти управлінського обліку, а й регламентувати взаємодію між бізнес-одиницями, формування корпоративної

управлінської звітності, оцінювання результативності діяльності та функціонування цифрового інформаційного середовища.

Перший розділ Стандарту доцільно присвятити загальним положенням, у яких визначаються мета документу, сфера його застосування, понятійний апарат, принципи управлінського обліку, склад користувачів управлінської інформації та місце управлінського обліку в системі корпоративного управління.

Другий розділ повинен регламентувати організаційні засади управлінського обліку. До його складу пропонується включити положення щодо моделі організації управлінського обліку, розподілу функцій між управляючою компанією та бізнес-одиницями, порядку формування центрів відповідальності, організації інформаційних потоків, документообігу, розподілу повноважень між учасниками облікового процесу та функціонування дворівневої системи внутрішнього нормативного забезпечення.

Третій розділ має містити методичні положення управлінського обліку. Саме в ньому доцільно визначити єдині підходи до ідентифікації об’єктів управлінського обліку, класифікації витрат, методики обліку трансакційних витрат, калькулювання собівартості, бюджетування, оцінювання результатів діяльності та інших методичних процедур, необхідних для формування якісної управлінської інформації.

Особливістю корпоративних підприємницьких структур є наявність значної кількості внутрішньогрупових господарських операцій між окремими бізнес-одиницями. З огляду на це доцільним є виділення окремого розділу, присвяченого регламентації корпоративної взаємодії. На відміну від традиційних положень з управлінського обліку, запропонований розділ визначатиме порядок інформаційної взаємодії між підприємствами корпоративної структури, правила відображення внутрішньокорпоративних господарських операцій, застосування трансфертного ціноутворення, організацію внутрішніх розрахунків, інформаційний супровід внутрішньої

логістики, консолідацію управлінської інформації та механізми координації бізнес-процесів між бізнес-одиницями. Саме цей розділ забезпечує цілісність управлінського обліку на рівні корпоративної структури та формує інформаційну основу для підготовки консолідованої управлінської звітності.

Наступним структурним елементом Стандарту є розділ, присвячений формуванню управлінській звітності. У ньому визначаються склад і структура внутрішньої звітності, вимоги до її змісту, рівня аналітичної деталізації, періодичності складання, порядку консолідації та подання менеджменту різних рівнів управління. Крім традиційних звітних форм, доцільно передбачити використання інтерактивних цифрових інформаційних панелей (дашбордів), що забезпечують оперативний моніторинг ключових показників діяльності корпоративної структури.

Зважаючи на стратегічну орієнтацію сучасного управлінського обліку, до структури Корпоративного стандарту доцільно включити окремий розділ, присвячений оцінюванню результативності діяльності. Його основою повинна стати система ключових показників ефективності (КПЕ), яка забезпечує оцінювання результативності функціонування центрів відповідальності, окремих бізнес-одиниць та корпоративної структури загалом. Використання КПЕ дозволяє поєднати систему управлінського обліку із процесами стратегічного управління, бюджетування, мотивації персоналу та контролю виконання корпоративних цілей. Таким чином, управлінський облік перестає виконувати виключно інформаційну функцію і трансформується в інструмент оцінювання ефективності діяльності та підтримки управлінських рішень.

Окремий розділ Стандарту повинен регламентувати функціонування цифрового інформаційного середовища корпоративної підприємницької структури. Його положення мають визначати вимоги до інтеграції ERP-систем, систем електронного документообігу, CRM-платформ, геоінформаційних систем, технологій точного землеробства, бізнес-аналітики та інших цифрових сервісів, які забезпечують формування єдиного інформаційного простору управлінського обліку.

Завершальним елементом Стандарту доцільно визначити систему

внутрішнього контролю управлінського обліку. У цьому розділі повинні бути регламентовані процедури контролю достовірності управлінської інформації, моніторингу якості інформаційних потоків, оцінювання ефективності функціонування центрів відповідальності, контролю досягнення ключових показників діяльності та проведення внутрішнього аудиту системи управлінського обліку.

Пропонована структура Стандарту відображена на рис. 3.2. Вона відображає комплексний підхід до організації інформаційного забезпечення корпоративного управління та забезпечує інтеграцію організаційних, методичних, цифрових й аналітичних складових управлінського обліку в єдину систему. На відміну від існуючих внутрішніх положень, які, як правило, регламентують окремі аспекти облікового процесу, запропонований Стандарт формує цілісну архітектуру управлінського обліку корпоративної підприємницької структури.

Центральне місце у запропонованому Корпоративному стандарті управлінського обліку та внутрішньої управлінської звітності посідає розділ «Організаційні засади», оскільки саме він визначає порядок функціонування системи управлінського обліку, розмежовує повноваження учасників облікового процесу та встановлює єдині правила інформаційної взаємодії між бізнес-одиницями корпоративної підприємницької структури.

Необхідність виділення цього розділу Стандарту зумовлена результатами дослідження, наведеними у другому розділі дисертації, які засвідчили, що основні проблеми функціонування управлінського обліку в агрохолдингах пов’язані не стільки з відсутністю окремих методичних підходів, скільки з недостатньою регламентованістю організаційних процесів. Насамперед це стосується нечіткого розподілу функцій між управляючою компанією та бізнес-одиницями, відсутності єдиних вимог до організації центрів відповідальності, неузгодженості інформаційних потоків, різних підходів до документування внутрішньокорпоративних господарських операцій, а також відсутності єдиних правил інформаційної взаємодії між структурними підрозділами агрохолдингу.



Рисунок 3.2 – **Структура Корпоративного стандарту управлінського обліку та внутрішньої управлінської звітності**

Джерело: розроблено автором

На відміну від існуючих внутрішніх положень, які переважно регламентують окремі питання діяльності бухгалтерських служб або фінансових підрозділів, запропонований розділ «Організаційні засади» має комплексний характер і охоплює всі ключові елементи організації управлінського обліку в корпоративній підприємницькій структурі. Його зміст побудований відповідно до логіки функціонування системи управлінського обліку – від визначення її організаційної моделі до регламентації інформаційної взаємодії між бізнес-одиницями та порядку здійснення внутрішньокорпоративних господарських операцій.

З огляду на це до складу розділу «Організаційні засади» пропонується включити систему взаємопов'язаних внутрішніх регламентів, кожний із яких регламентує окремий напрям організації управлінського обліку, але водночас є складовою єдиного корпоративного механізму інформаційного забезпечення управління. Такий підхід забезпечує цілісність організаційної моделі управлінського обліку, уніфікацію внутрішніх процедур та створює необхідні передумови для ефективної реалізації методичних положень, формування управлінської звітності й здійснення внутрішнього контролю.

Структуру розділу «Організаційні засади» Корпоративного стандарту управлінського обліку та внутрішньої управлінської звітності наведено на рис. 3.3.

Запропонована структура розділу «Організаційні засади» свідчить про те, що організація управлінського обліку в корпоративній підприємницькій структурі не може забезпечуватися окремими локальними документами, розробленими незалежно один від одного. Ефективне функціонування системи управлінського обліку потребує формування взаємопов'язаної системи внутрішніх регламентів, які визначають порядок організації облікового процесу, розподіл функцій між учасниками, механізми інформаційної взаємодії, правила здійснення внутрішньокорпоративних господарських операцій та вимоги до інформаційного забезпечення управління.

На відміну від традиційного підходу, за якого внутрішні положення

регламентують окремі напрями діяльності підприємства, запропонована система базується на принципі функціональної взаємоузгодженості. Це означає, що кожний регламент виконує самостійну функцію, проте його положення є взаємопов'язаними з іншими внутрішніми документами та забезпечують цілісність організації управлінського обліку в межах корпоративної підприємницької структури.

З цієї позиції внутрішній регламент доцільно розглядати не лише як нормативний документ, а як інструмент координації управлінських процесів, який встановлює єдині правила формування, руху та використання управлінської інформації. Його призначення полягає у визначенні порядку виконання окремого бізнес-процесу, розмежуванні повноважень між учасниками, встановленні відповідальності за результати діяльності та забезпеченні інформаційної сумісності всіх бізнес-одиниць корпоративної структури.

Водночас формування взаємопов'язаної системи внутрішніх регламентів потребує чіткого розмежування повноважень між корпоративним рівнем управління та окремими бізнес-одиницями.

Корпоративні регламенти мають визначати єдині методологічні підходи, правила формування та узагальнення облікової інформації, тоді як внутрішні положення бізнес-одиниць – конкретизувати порядок виконання облікових процедур відповідно до особливостей їх діяльності. При цьому важливо забезпечити узгодженість вимог щодо документування господарських операцій, розподілу відповідальності, організації інформаційних потоків і формування управлінської звітності.

Окремої уваги потребує встановлення порядку перегляду та актуалізації регламентів відповідно до змін організаційної структури, бізнес-процесів і технологій обробки інформації. Це дозволить підтримувати єдність корпоративної методології управлінського обліку, запобігати суперечностям між внутрішніми документами та забезпечувати їх практичну придатність в умовах організаційних і технологічних змін.

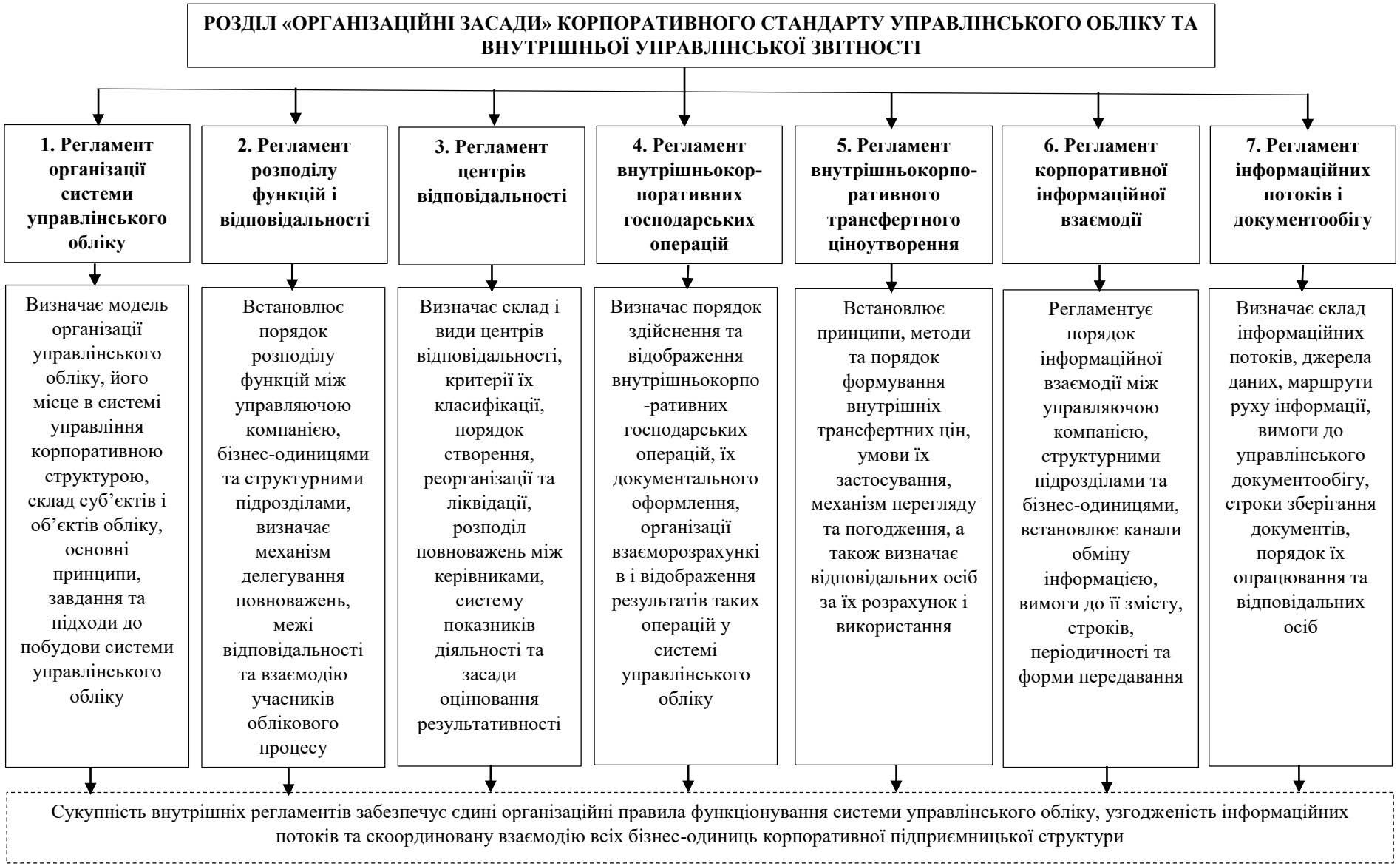


Рисунок 3.3 – **Структура розділу «Організаційні засади» Корпоративного стандарту управлінського обліку та внутрішньої управлінської звітності**

Джерело: розроблено автором

Враховуючи зазначене, пропонується уніфікувати структуру внутрішніх регламентів шляхом визначення єдиних структурних елементів, які повинні бути передбачені незалежно від їх функціонального призначення (табл. 3.1).

Таблиця 3.1 – **Уніфікована структура внутрішніх регламентів управлінського обліку корпоративної підприємницької структури**

Структурний елемент	Призначення
Мета регламенту	Визначає ціль та сферу застосування регламенту
Завдання	Конкретизує управлінські завдання, що вирішуються регламентом
Об'єкти регламентування	Визначає бізнес-процеси, господарські операції, інформаційні потоки або центри відповідальності, на які поширюється дія регламенту
Суб'єкти виконання	Встановлює коло посадових осіб, структурних підрозділів і бізнес-одиниць, відповідальних за виконання вимог регламенту.
Права та відповідальність	Закріплює повноваження учасників та їх відповідальність за дотримання встановлених вимог
Основні положення	Містить порядок виконання регламентованих процедур, алгоритми взаємодії та організаційні вимоги.
Інформаційне забезпечення	Визначає джерела інформації, документи, інформаційні системи та канали обміну даними
Результати виконання	Визначає управлінські результати, звітні документи, інформаційні продукти або показники, що формуються внаслідок виконання регламенту
Контроль виконання	Визначає порядок моніторингу, оцінювання виконання регламенту та внесення змін до нього

Джерело: розроблено автором

Такий підхід забезпечує методологічну єдність внутрішнього нормативного забезпечення, спрощує процес їх розроблення, перегляду та практичного застосування, а також створює необхідні передумови для інтеграції всіх регламентів у межах Корпоративного стандарту управлінського обліку та внутрішньої управлінської звітності.

Першочерговим елементом системи внутрішнього нормативного забезпечення управлінського обліку пропонується визначити Регламент організації системи управлінського обліку, який є базовим складником розділу «Організаційні засади» Корпоративного стандарту управлінського обліку та внутрішньої управлінської звітності.

Доцільність розроблення саме цього регламенту обумовлена тим, що

ефективність функціонування управлінського обліку в корпоративних підприємницьких структурах визначається не лише якістю методичних підходів до формування управлінської інформації, а насамперед чіткістю організації облікового процесу, розмежуванням повноважень між учасниками, порядком інформаційної взаємодії та координації діяльності бізнес-одиниць. Як показало дослідження, відсутність єдиних організаційних вимог призводить до неоднорідності управлінських процедур, дублювання інформації, різного трактування облікових показників та ускладнює консолідацію управлінської звітності на рівні корпоративної структури.

На відміну від існуючих внутрішніх положень, які здебільшого регламентують діяльність окремих структурних підрозділів або визначають загальні вимоги до ведення управлінського обліку, запропонований Регламент має системоутворюючий характер. Його основним призначенням є визначення організаційної моделі управлінського обліку, встановлення єдиних вимог до побудови інформаційної системи, розподілу функцій між управляючою компанією та бізнес-одиницями, а також закріплення принципів функціонування управлінського обліку в корпоративній підприємницькій структурі.

Особливістю запропонованого Регламенту (Додаток Д) є закріплення принципу контрольованої автономії бізнес-одиниць, який передбачає поєднання централізованого нормативного регулювання управлінського обліку з можливістю адаптації локальних організаційних процедур до специфіки окремих підприємств без порушення єдиних корпоративних вимог. Такий підхід забезпечує баланс між уніфікацією управлінських процесів і необхідною організаційною гнучкістю бізнес-одиниць, що є особливо важливим для корпоративних підприємницьких структур із диверсифікованими видами діяльності.

Запропонований Регламент виконує інтегруючу функцію в системі внутрішнього нормативного забезпечення, оскільки визначає загальні організаційні вимоги, на основі яких формуються інші регламенти розділу

«Організаційні засади». Саме тому його положення мають системний характер і встановлюють єдині підходи до організації управлінського обліку, інформаційної взаємодії, розподілу відповідальності та координації діяльності всіх бізнес-одиниць корпоративної підприємницької структури (табл. 3.2).

Таблиця 3.2 – **Функціональна характеристика Регламенту організації системи управлінського обліку**

Структурний елемент регламенту	Функціональне призначення
Загальні положення	Визначення мети, сфери застосування, статусу регламенту та принципів організації управлінського обліку
Концептуальні засади організації управлінського обліку	Встановлення концепції побудови системи управлінського обліку та закріплення принципу контрольованої автономії бізнес-одиниць
Організаційна модель управлінського обліку	Визначення дворівневої системи організації управлінського обліку, функцій корпоративного центру та бізнес-одиниць
Суб'єкти управлінського обліку	Визначення учасників процесу формування управлінської інформації, їх функцій, прав та відповідальності
Об'єкти управлінського обліку	Визначення об'єктів інформаційного забезпечення управління (бізнес-процеси, центри відповідальності, витрати, доходи, трансакційні витрати, внутрішньокорпоративні операції тощо)
Організація інформаційної взаємодії	Встановлення загальних вимог до формування інформаційних потоків між управляючою компанією та бізнес-одиницями
Контроль функціонування системи управлінського обліку	Визначення загальних підходів до моніторингу ефективності організації управлінського обліку та дотримання вимог корпоративного стандарту

Джерело: розроблено автором

Ефективність функціонування системи управлінського обліку значною мірою залежить від чіткого розподілу функцій, повноважень і відповідальності між усіма учасниками облікового процесу. Для корпоративних підприємницьких структур це питання набуває особливої актуальності, оскільки багаторівнева організаційна структура, територіальна розгалуженість та різноманітність напрямів діяльності зумовлюють участь великої кількості структурних підрозділів у формуванні управлінської інформації.

Як показало дослідження, однією з основних причин зниження ефективності управлінського обліку в агрохолдингах є дублювання функцій

окремих структурних підрозділів, нечіткий розподіл відповідальності за формування управлінської інформації та відсутність єдиного підходу до координації діяльності бізнес-одиниць. У результаті виникають інформаційні розриви, затримки під час формування управлінської звітності, різне трактування окремих показників та ускладнюється оцінювання результативності діяльності центрів відповідальності.

З метою усунення зазначених недоліків пропонується включити до розділу «Організаційні засади» Корпоративного стандарту управлінського обліку та внутрішньої управлінської звітності Регламент розподілу функцій та відповідальності, який визначає компетенцію учасників системи управлінського обліку, встановлює порядок взаємодії між ними та закріплює відповідальність за формування, передачу, узагальнення і використання управлінської інформації (Додаток Д).

Основною особливістю запропонованого Регламенту є розмежування функцій за рівнями корпоративного управління. Управляюча компанія здійснює методологічне керівництво, нормативне забезпечення, координацію діяльності бізнес-одиниць, консолідацію управлінської інформації та контроль дотримання вимог Корпоративного стандарту. Натомість бізнес-одиниці відповідають за організацію управлінського обліку на локальному рівні, формування первинної управлінської інформації, ведення аналітичного обліку, складання внутрішньої управлінської звітності та забезпечення достовірності сформованих показників.

Такий підхід відповідає запропонованому принципу контрольованої автономії бізнес-одиниць, відповідно до якого управляюча компанія централізовано визначає методологію, організаційні вимоги та корпоративні правила функціонування управлінського обліку, тоді як бізнес-одиниці самостійно реалізують їх з урахуванням власної виробничої та організаційної специфіки. При цьому відповідальність за дотримання корпоративних вимог та якість сформованої управлінської інформації покладається на керівників відповідних бізнес-одиниць і центрів відповідальності.

Регламент передбачає, що відповідальність повинна розподілятися не лише між структурними підрозділами, а й між усіма учасниками управлінського процесу залежно від виконуваних функцій (табл. 3.3). Це забезпечує прозорість управлінських процедур, виключає дублювання функцій, сприяє підвищенню оперативності прийняття управлінських рішень та створює передумови для об'єктивного оцінювання результативності діяльності кожного центру відповідальності.

Таблиця 3.3 – **Розподіл функцій та відповідальності між учасниками системи управлінського обліку корпоративної підприємницької структури**

Учасник системи	Основні функції	Сфера відповідальності
Управляюча компанія	Формування корпоративної методології, затвердження регламентів, консолідація управлінської звітності	Єдність системи управлінського обліку, достовірність консолідованої інформації
Фінансовий директор (директор з економіки)	Організація функціонування системи управлінського обліку	Координація діяльності бізнес-одиниць, реалізація корпоративної політики
Служба контролінгу (або департамент управлінського обліку)	Методичний супровід, аналіз, контроль, підготовка управлінської звітності	Якість управлінської інформації, методологічна підтримка
Керівник бізнес-одиниці	Організація управлінського обліку на локальному рівні	Достовірність і своєчасність управлінської інформації, дотримання корпоративних вимог
Керівники центрів відповідальності	Планування, контроль витрат, аналіз результатів діяльності	Досягнення встановлених КПЕ, виконання бюджетів
Керівники структурних підрозділів	Формування первинної управлінської інформації	Повнота та достовірність первинних даних
Фахівці управлінського обліку	Ведення аналітичного обліку, підготовка внутрішньої звітності	Якість аналітичної інформації, своєчасність її подання

Джерело: розроблено автором

З метою чіткого розподілу функцій, повноважень і відповідальності учасників процесів управлінського обліку пропонується застосовувати матрицю розподілу участі, яка визначає характер участі кожного учасника у виконанні окремих управлінських процесів (табл. 2.2.1 Додатку Д).

Регламент центрів відповідальності визначає єдині організаційні вимоги

до формування, функціонування та оцінювання центрів відповідальності в корпоративній підприємницькій структурі. Його основним призначенням є закріплення принципів розподілу відповідальності за результати діяльності між структурними підрозділами та посадовими особами, визначення критеріїв виділення центрів відповідальності, порядку їх взаємодії та інформаційного забезпечення процесу управління. Запропонований регламент передбачає класифікацію центрів відповідальності залежно від характеру управлінських повноважень (центри витрат, доходів, прибутку, інвестицій, трансакційних витрат тощо), визначає склад показників оцінювання їх діяльності та встановлює порядок формування управлінської інформації для оцінювання ефективності функціонування кожного центру. Особливу увагу в зазначеному регламенті слід приділити інтеграції центрів відповідальності із системою бюджетування, внутрішньої управлінської звітності та ключових показників ефективності (КПЕ), що забезпечує взаємоузгодженість процесів планування, контролю та оцінювання результатів діяльності бізнес-одиниць.

Регламент внутрішньокорпоративних господарських операцій визначає організаційний порядок здійснення та інформаційного відображення операцій між бізнес-одиницями корпоративної підприємницької структури. Його розроблення обумовлене необхідністю уніфікації підходів до облікового відображення внутрішніх операцій, забезпечення їх прозорості та усунення інформаційних розбіжностей під час формування консолідованої управлінської звітності. Регламент встановлює єдині правила ідентифікації внутрішньокорпоративних операцій, визначає вимоги до їх документального оформлення, маршрути погодження, порядок інформаційної взаємодії між учасниками операцій, а також відповідальність посадових осіб за своєчасність і достовірність відображення таких операцій. Реалізація зазначених положень забезпечує єдність інформаційного простору корпоративної структури, підвищує рівень контролю за внутрішнім рухом ресурсів та створює інформаційну основу для об’єктивного оцінювання результатів діяльності окремих бізнес-одиниць.

Регламент внутрішньокорпоративного трансфертного ціноутворення встановлює організаційні засади формування, погодження та застосування трансфертних цін під час здійснення операцій між бізнес-одиницями корпоративної підприємницької структури. На відміну від трансфертного ціноутворення, що регламентується податковим законодавством, запропонований регламент орієнтований виключно на інформаційне забезпечення управління та оцінювання ефективності діяльності внутрішніх центрів відповідальності. Регламент визначає принципи вибору методів трансфертного ціноутворення, порядок їх застосування залежно від характеру внутрішньокорпоративних операцій, вимоги до документального обґрунтування трансфертних цін, а також механізм перегляду їх рівня у разі зміни внутрішніх або зовнішніх умов господарювання. Його використання сприятиме підвищенню об’єктивності оцінювання результатів діяльності бізнес-одиниць, забезпеченню економічно обґрунтованого розподілу фінансових результатів між центрами відповідальності та формуванню достовірної управлінської інформації для прийняття стратегічних рішень.

Важливим складником розділу «Організаційні засади» Стандарту є Регламент корпоративної інформаційної взаємодії. Необхідність його розроблення зумовлена тим, що в корпоративних підприємницьких структурах управлінська інформація формується різними бізнес-одиницями, центрами відповідальності та функціональними службами, які можуть відрізнятися за напрямами діяльності, організаційною побудовою, технологічними процесами й рівнем автоматизації. За відсутності єдиних правил інформаційного обміну це призводить до несвоєчасного подання даних, дублювання інформації, використання різних форматів і неоднакового трактування показників.

Запропонований Регламент (Додаток Д) визначає порядок обміну управлінською інформацією між управляючою компанією, бізнес-одиницями, центрами відповідальності та іншими структурними підрозділами корпоративної підприємницької структури. Його основним призначенням є

формування узгодженого інформаційного середовища, у межах якого кожний учасник облікового процесу розуміє, яку саме інформацію він повинен сформувати, кому її передати, у які строки, за допомогою якого цифрового каналу та хто відповідає за її достовірність. Предметом його регулювання є не окремий документ, а інформаційна взаємодія між учасниками корпоративної системи управлінського обліку.

Особливе значення Регламент має для забезпечення консолідації управлінської інформації. Дані, що надходять від окремих бізнес-одиниць, повинні бути сформовані за єдиними класифікаторами, аналітичними розрізами та правилами оцінювання. Це забезпечує їх порівнянність, усуває необхідність повторного опрацювання на рівні управляючої компанії та дає змогу оперативно формувати консолідовану управлінську звітність. У Регламенті доцільно закріпити вимоги щодо єдиного економічного змісту показників, використання узгоджених форматів даних, дотримання встановлених строків та фіксації відповідальних осіб.

Запропонований порядок корпоративної інформаційної взаємодії ґрунтується на принципі одноразового введення даних. Інформація повинна формуватися безпосередньо в місці виникнення господарської операції або виробничої події, після чого використовуватися всіма уповноваженими користувачами без повторного ручного внесення. Такий підхід зменшує ризик помилок, скорочує витрати часу на оброблення даних і підвищує оперативність інформаційного забезпечення управління.

Важливою складовою Регламенту є встановлення вимог до цифрового обміну інформацією. Інформаційна взаємодія між бізнес-одиницями та управляючою компанією повинна відбуватися переважно через корпоративні інформаційні системи, інтегровані модулі ERP, засоби електронного документообігу та аналітичні платформи. При цьому система має забезпечувати ідентифікацію джерела інформації, фіксацію часу її створення і зміни, розмежування прав доступу, автоматизований контроль повноти та логічної узгодженості показників.

Регламент корпоративної інформаційної взаємодії також є одним із практичних інструментів реалізації принципу контрольованої автономії бізнес-одиниць. Управляюча компанія встановлює обов’язкові вимоги до змісту, структури, строків і цифрових форматів подання інформації, тоді як бізнес-одиниці можуть самостійно визначати внутрішній порядок її формування з урахуванням особливостей своєї діяльності. Така автономія допускається за умови збереження єдиної корпоративної методології, порівнянності даних і можливості їх автоматизованої консолідації.

Для практичної реалізації положень Регламенту пропонується використовувати матрицю корпоративної інформаційної взаємодії, у якій за кожним видом управлінської інформації закріплюються її постачальник, одержувач, періодичність передавання, строк подання, цифровий канал та відповідальна особа. Орієнтовну структуру такої матриці наведено в табл. 2.6.1 Додатку Д.

Запропонована матриця забезпечує формалізацію корпоративного інформаційного обміну та дає змогу пов’язати кожний інформаційний потік із конкретним джерелом, одержувачем, строком подання і відповідальною особою. Її застосування сприятиме усуненню інформаційних розривів між бізнес-одиницями, скороченню часу на консолідацію даних, підвищенню їх достовірності та формуванню єдиного цифрового інформаційного простору корпоративної підприємницької структури. Водночас матриця не обмежує організаційну самостійність окремих підприємств, оскільки визначає обов’язкові параметри кінцевого інформаційного результату, залишаючи бізнес-одиницям можливість адаптувати внутрішні процедури його підготовки.

Завершальним елементом розділу «Організаційні засади» Корпоративного стандарту управлінського обліку та внутрішньої управлінської звітності є Регламент інформаційних потоків і документообігу, який визначає порядок формування, руху, оброблення, передачі, зберігання та використання управлінської інформації в межах корпоративної

підприємницької структури.

Необхідність його розроблення зумовлена тим, що в сучасних корпоративних підприємницьких структурах інформаційні потоки формуються значною кількістю учасників управлінського процесу, а їх ефективність визначається не лише якістю сформованої інформації, а й швидкістю її передавання, узгодженістю маршрутів руху та можливістю автоматизованого використання на різних рівнях управління. Проведене дослідження показало, що однією з основних причин втрати оперативності управлінських рішень в ТОВ «Укрпромінвест-Агро» є відсутність єдиних правил організації інформаційних потоків, дублювання документів, повторне введення одних і тих самих даних, а також використання різних каналів передавання інформації.

Запропонований Регламент встановлює єдині вимоги до організації інформаційних потоків між структурними підрозділами, бізнес-одиницями та управляючою компанією, визначає маршрути руху управлінської інформації, відповідальних осіб на кожному етапі її опрацювання, строки проходження окремих процедур, а також вимоги до цифрового документообігу. При цьому основна увага приділяється не окремому документу, а інформації, що формується в процесі здійснення господарських операцій і використовується для підготовки управлінської звітності.

Важливою особливістю Регламенту є інтеграція інформаційних потоків із цифровими інформаційними системами корпоративної структури. Усі управлінські дані повинні формуватися в єдиному цифровому середовищі із забезпеченням автоматичної ідентифікації джерела інформації, фіксації часу її створення, маршруту проходження та відповідальної особи. Такий підхід забезпечує повну простежуваність руху інформації, мінімізує ризик її втрати або дублювання, а також створює передумови для автоматизованого формування внутрішньої управлінської звітності.

Особливе місце в запропонованому Регламенті займає принцип одноразового формування інформації та багаторазового використання,

відповідно до якого кожний інформаційний показник створюється лише один раз безпосередньо в місці виникнення господарської операції, після чого використовується всіма уповноваженими користувачами корпоративної інформаційної системи. Реалізація цього принципу дає змогу усунути повторне введення даних, підвищити їх достовірність, скоротити час оброблення інформації та забезпечити узгодженість показників на всіх рівнях управління.

Запропонований Регламент також забезпечує практичну реалізацію принципу контрольованої автономії бізнес-одиниць. Управляюча компанія встановлює єдині вимоги до маршрутів інформаційних потоків, цифрових форматів документів, строків їх проходження та правил архівування інформації, тоді як бізнес-одиниці мають можливість самостійно організовувати внутрішні процедури документообігу відповідно до особливостей виробничої діяльності за умови дотримання корпоративних вимог. З метою практичної реалізації положень Регламенту доцільно використовувати карту інформаційних потоків, яка відображає послідовність формування, передавання та використання управлінської інформації між учасниками корпоративної системи управлінського обліку (рис. 3.4).

Такий інструмент дає змогу візуалізувати маршрути руху інформації, визначити контрольні точки її перевірки, закріпити відповідальних осіб та забезпечити своєчасне надходження даних до користувачів різних рівнів управління.

Таким чином, запропоновані напрями внутрішньої регламентації формують організаційний каркас системи управлінського обліку корпоративної підприємницької структури, у межах якого визначено рівні регулювання, повноваження учасників, порядок їх взаємодії, маршрути руху інформації та правила її цифрового обміну. Водночас, наявність належним чином організованої системи сама по собі не забезпечує необхідної якості інформаційної підтримки управління. Її результативність значною мірою залежить від того, які об’єкти визнаються в управлінському обліку, за якими

ознаками вони класифікуються, яким чином здійснюються їх оцінювання, групування, розподіл і відображення в аналітичних розрізах. Тобто організаційні правила мають бути підкріплені чіткими методичними підходами до формування управлінської інформації. Лише за такої умови можна забезпечити її порівнянність, деталізацію та практичну цінність для різних рівнів управління.

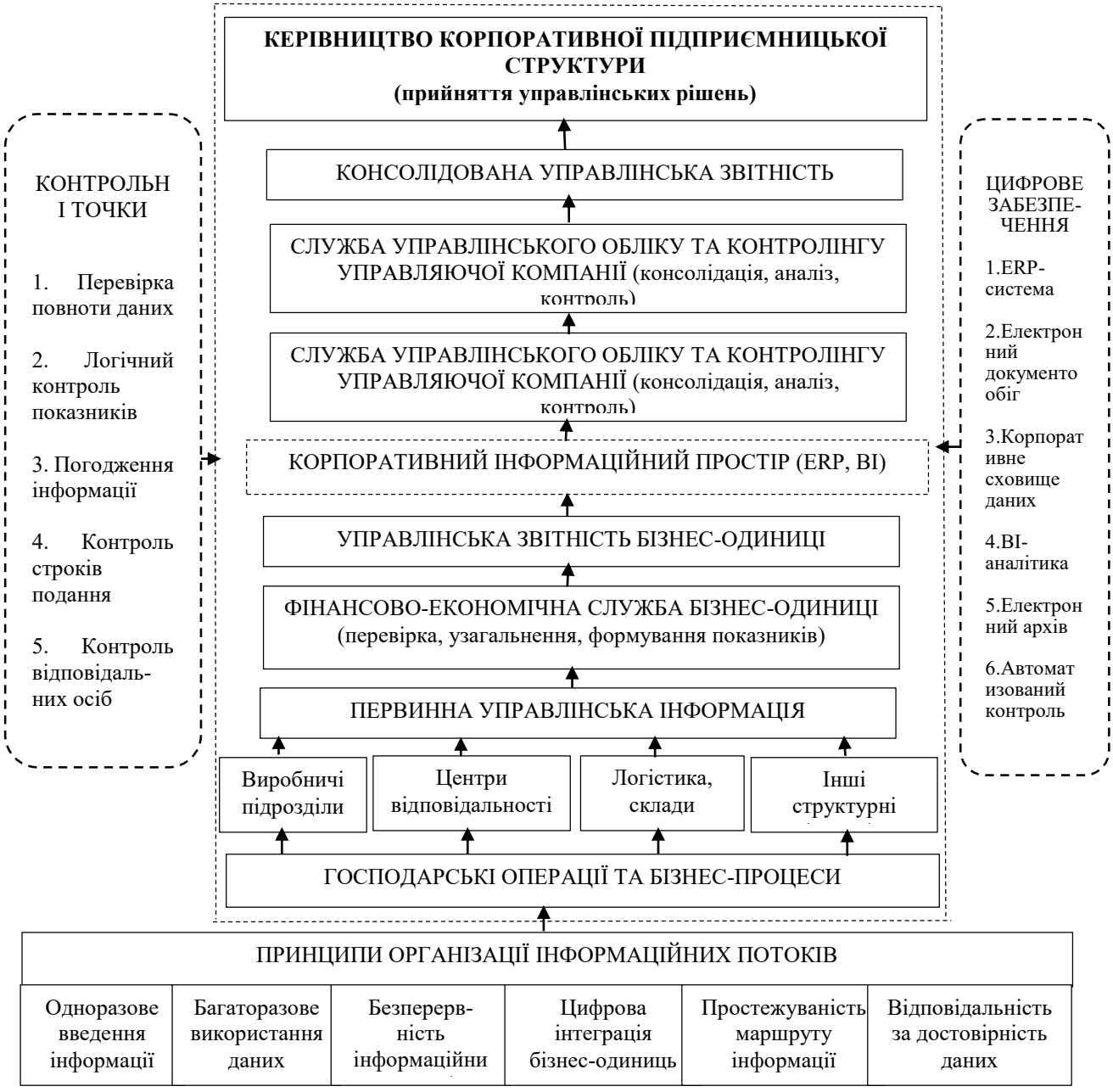


Рисунок 3.4 – **Карта інформаційних потоків у системі управлінського обліку корпоративної підприємницької структури**

Джерело: розроблено автором

Саме методичні аспекти набувають особливого значення з огляду на проблемні зони, встановлені у другому розділі дослідження. Йдеться, зокрема, про недостатню визначеність складу та критеріїв ідентифікації окремих об’єктів управлінського обліку, передусім трансакційних витрат; складність їх розмежування на внутрішні та зовнішні; недостатню обґрунтованість баз розподілу непрямих витрат; обмеженість аналітичних розрізів для відображення витрат за бізнес-процесами, центрами відповідальності та іншими об’єктами управління. За таких умов організаційна уніфікація має бути доповнена відповідною методичною складовою. Зазначене визначає логіку подальшого дослідження та зумовлює необхідність переходу від удосконалення організації управлінського обліку до розвитку його методики.

Отже, результати дослідження засвідчують, що формування цілісної системи управлінського обліку в корпоративних підприємницьких структурах потребує переходу від розрізненого регламентування облікових процедур до комплексного впорядкування їх організаційного та інформаційного забезпечення. Запропонований Корпоративний стандарт управлінського обліку разом із системою взаємопов’язаних внутрішніх регламентів формує організаційну основу для узгодження діяльності бізнес-одиниць, розмежування управлінських повноважень і забезпечення єдності корпоративного інформаційного простору. Наукове значення такого підходу полягає у створенні умов для поєднання централізованого методологічного регулювання з організаційною самостійністю бізнес-одиниць, підвищення простежуваності інформації та персоніфікації відповідальності за її формування. Водночас, ефективність запропонованої моделі визначатиметься не лише повнотою внутрішньої регламентації, а й здатністю облікової системи формувати аналітичну інформацію, необхідну для оцінювання витрат, результативності бізнес-процесів і корпоративних взаємодій. Саме тому подальше вдосконалення управлінського обліку має передбачати методичне наповнення сформованої організаційної основи відповідними інструментами ідентифікації, групування, оцінювання та аналізу об’єктів управління.

3.2. Вдосконалення методики управлінського обліку

Сформоване у попередньому підрозділі організаційно-регламентне забезпечення управлінського обліку створює передумови для впорядкування інформаційної взаємодії між учасниками корпоративного управління, однак не вирішує проблем методичного характеру. Єдині організаційні правила мають бути доповнені узгодженими підходами до визначення об’єктів управлінського обліку, їх класифікації, оцінювання, групування та відображення в аналітичному обліку. Інакше бізнес-одиниці продовжуватимуть формувати методично неоднорідну інформацію, що ускладнюватиме її порівняння, узагальнення та використання на корпоративному рівні.

Результати дослідження у другому розділі дисертації засвідчили суттєві відмінності в методичних підходах окремих бізнес-одиниць. Найбільш проблемними залишаються визначення та структуризація об’єктів управлінського обліку, формування аналітичних розрізів, ідентифікація трансакційних витрат, вибір баз розподілу непрямих витрат та забезпечення зв’язку облікових показників із бізнес-процесами і центрами відповідальності. Це знижує порівнянність управлінської інформації та ускладнює її консолідацію на рівні корпоративної структури.

Вирішення цих проблем, на нашу думку, потребує не повної уніфікації всіх методичних процедур, що практично неможливо через галузеву та технологічну різнорідність бізнес-одиниць, а встановлення єдиних корпоративних методичних засад із можливістю їх адаптації на локальному рівні. Такий підхід продовжує принцип контрольованої автономії бізнес-одиниць: корпоративний рівень визначає обов’язкові методичні правила, що забезпечують порівнянність і консолідацію інформації, а локальний – конкретизує їх відповідно до особливостей діяльності.

З огляду на це у складі Корпоративного стандарту управлінського обліку та внутрішньої управлінської звітності доцільно виокремити розділ 3 «Методичні положення». Його призначення полягає у формуванні єдиного

методичного базису для всіх бізнес-одиниць корпоративної структури. При цьому методична уніфікація не повинна означати механічного застосування однакових способів обліку до всіх видів діяльності. Її завданням є визначення спільних правил ідентифікації, класифікації та аналітичного групування об’єктів, а також підходів до формування, оцінювання і розподілу витрат та результатів.

В основу методичних положень пропонується покласти процесно-орієнтований підхід, за якого традиційні об’єкти управлінського обліку – ресурси, витрати, доходи, результати діяльності та центри відповідальності – розглядаються у взаємозв’язку з бізнес-процесами. Це дає змогу наблизити структуру облікової інформації до структури об’єктів управління та забезпечити простежуваність формування витрат і результатів від окремої господарської операції до бізнес-одиниці й корпоративної структури загалом.

Теоретичним підґрунтям поглиблення аналітичної деталізації об’єктів управлінського обліку є положення, обґрунтовані З.-М. В. Задорожнім, який до основних об’єктів внутрішньогосподарського обліку відносить витрати, доходи та фінансові результати в їх аналітичному розрізі [27, с. 74]. Розвиваючи зазначений підхід стосовно корпоративних підприємницьких структур, вважаємо за доцільне поєднати аналітичну деталізацію цих показників із виокремленням бізнес-процесів, центрів відповідальності та бізнес-одиниць як взаємопов’язаних вимірів формування управлінської інформації. Це дає змогу забезпечити простежуваність витрат, доходів і результатів діяльності від окремої господарської операції до корпоративного рівня управління.

Відповідно до визначених завдань пропонується структура розділу 3 «Методичні положення» Корпоративного стандарту управлінського обліку та внутрішньої управлінської звітності, наведена на рис. 3.5.

Вихідною складовою цього розділу є положення щодо методичних засад та об’єктів управлінського обліку. На їх основі надалі конкретизуються підходи до класифікації та аналітичного групування витрат і доходів, обліку

витрат за бізнес-процесами і центрами відповідальності, розподілу непрямих витрат, обліку трансакційних витрат, калькулювання собівартості та відображення внутрішньокорпоративних операцій.



Рисунок 3.5 – **Структура розділу 3 «Методичні положення» Корпоративного стандарту управлінського обліку та внутрішньої управлінської звітності**

Джерело: розроблено автором

Проведене дослідження засвідчило, що однією з проблем функціонування управлінського обліку в корпоративних підприємницьких структурах є невідповідність між об’єктами управління та рівнем деталізації інформації, яку формує облікова система.

Традиційне групування показників переважно за структурними підрозділами, видами продукції та статтями витрат не завжди дає змогу встановити, в межах якого процесу виникли відповідні витрати, які операції зумовили їх формування та хто несе відповідальність за отриманий результат. Особливої ваги ця проблема набуває в агрохолдингах, де в межах єдиної корпоративної структури поєднуються різні види діяльності, технологічні процеси та територіально відокремлені бізнес-одиниці.

Побудову системи об’єктів управлінського обліку корпоративної підприємницької структури запропоновано здійснювати за ієрархічно-процесним підходом, який передбачає їх розмежування відповідно до рівнів управління. На корпоративному рівні основними об’єктами управлінського обліку виступають бізнес-одиниці, результати діяльності яких є предметом корпоративного планування, контролю, оцінювання та консолідації. На локальному рівні система об’єктів формується за процесним принципом, відповідно до якого базовими об’єктами є бізнес-процеси, у взаємозв’язку з якими ідентифікуються господарські операції, використані ресурси, витрати, доходи, об’єкти калькулювання та результати діяльності.

Таким чином, бізнес-одиниця одночасно виступає об’єктом корпоративного управлінського обліку та організаційною межею формування системи об’єктів локального рівня. Це забезпечує вертикальний взаємозв’язок управлінської інформації: від господарської операції та бізнес-процесу до результатів бізнес-одиниці і далі до консолідованих показників корпоративної підприємницької структури. Запропоновану ієрархічно-процесну модель побудови системи об’єктів управлінського обліку корпоративної підприємницької структури наведено на рис. 3.6.

Така побудова системи об’єктів управлінського обліку дає змогу

простежити процес формування результату від залучення ресурсів і здійснення окремої господарської операції до оцінювання результативності відповідного бізнес-процесу та центру відповідальності.



Рисунок 3.6 – **Ієрархічно-процесна модель побудови системи об'єктів управлінського обліку корпоративної підприємницької структури**

Джерело: розроблено автором

При цьому традиційні об'єкти управлінського обліку не втрачають самостійного значення, однак набувають процесної прив'язки, що забезпечує їх змістовний взаємозв'язок з об'єктами управління.

Склад аналітичних розрізів не є закритим і може конкретизуватися

залежно від характеру бізнес-процесу, організаційно-технологічних особливостей бізнес-одиниці та інформаційних потреб відповідного рівня управління. Водночас така деталізація повинна здійснюватися в межах установлених корпоративних вимог і забезпечувати можливість агрегування інформації від окремої операції та бізнес-процесу до бізнес-одиниці й корпоративної структури загалом. Саме в такому розмежуванні знаходить подальший розвиток запропонований принцип контрольованої автономії бізнес-одиниць. Якщо в організаційній площині він визначає співвідношення централізованого регулювання та організаційної самостійності бізнес-одиниць, то в методичній площині його реалізація полягає у встановленні обов'язкового корпоративного методичного базису з можливістю його локальної деталізації. Корпоративний рівень визначає єдиний економічний зміст об'єктів, обов'язкові класифікаційні ознаки та аналітичні виміри, тоді як бізнес-одиниці можуть поглиблювати аналітику відповідно до власних інформаційних потреб, не порушуючи корпоративної методології.

Важливою умовою функціонування такої системи є уніфікація ідентифікації об'єктів управлінського обліку. Для цього передбачається використання корпоративних класифікаторів і довідників бізнес-одиниць, центрів відповідальності, бізнес-процесів, статей витрат і доходів, об'єктів калькулювання, видів продукції та внутрішньокорпоративних операцій. Корпоративне кодування має забезпечувати однозначність ідентифікації об'єкта, відсутність дублювання, ієрархічність даних та можливість їх агрегування від локального до корпоративного рівня. При цьому бізнес-одиницям доцільно надати право вводити додаткові аналітичні коди в межах установленої корпоративної структури.

Отже, запропоновані методичні засади формують вихідну конструкцію методичного блоку Корпоративного стандарту та забезпечують взаємозв'язок між процесами управління й системою управлінського обліку. Їх реалізація створює передумови для переходу від переважно структурного групування облікових даних до багатовимірного формування інформації за об'єктами

управління. Водночас розмежування корпоративної та локальної методичної компетенції забезпечує єдність методології без втрати інформаційної специфіки окремих бізнес-одиниць.

Наступним складником методичних положень розробленого Корпоративного стандарту є підрозділ 3.2 «Класифікація та аналітичне групування витрат і доходів», необхідність виокремлення якого зумовлена потребою у формуванні єдиних підходів до систематизації облікової інформації в межах корпоративної підприємницької структури. Водночас його зміст не доцільно обмежувати традиційною класифікацією витрат і доходів за окремими ознаками. Для управлінського обліку принципове значення має встановлення таких аналітичних розрізів, які забезпечують зв'язок понесених витрат і сформованих доходів із конкретними об'єктами управління та дають змогу простежити їх формування на різних рівнях корпоративної структури.

З огляду на запропонований у попередньому підрозділі Стандарту ієрархічно-процесний підхід до побудови системи об'єктів управлінського обліку, класифікацію витрат і доходів пропонується доповнити їх багатовимірним аналітичним групуванням. Його сутність полягає у тому, що інформація про одну господарську операцію формується одночасно в декількох взаємопов'язаних аналітичних розрізах, що відповідають різним рівням та об'єктам управління. При цьому зазначені аналітичні розрізи не є ізольованими. Їх поєднання дає змогу сформувати цілісну інформаційну характеристику господарської операції: визначити, у якій бізнес-одиниці та в межах якого бізнес-процесу вона здійснена, який центр відповідальності пов'язаний з її здійсненням, які витрати або доходи при цьому сформовано та до якого об'єкта вони належать. За необхідності базові розрізи доповнюються деталізацією за підпроцесами, технологічними операціями, видами продукції, проєктами, договорами, контрагентами та іншими ознаками відповідно до специфіки діяльності окремої бізнес-одиниці.

Поряд із базовими аналітичними розрізами доцільно передбачити наскрізні аналітичні ознаки, які можуть застосовуватися до витрат і доходів

незалежно від рівня їх формування. Зокрема, до них віднесено належність операції до внутрішньокорпоративної або зовнішньої взаємодії, трансакційний характер витрат, їх контрольованість, відношення до планових, бюджетних і нормативних показників, а також інші характеристики, необхідні для прийняття управлінських рішень. Такий підхід дозволяє, не дублюючи первинне відображення господарської операції, формувати різні інформаційні зрізи залежно від потреб користувачів.

Особливе місце в запропонованій системі відведено трансакційним витратам. Проведене у другому розділі дослідження засвідчило проблему їх недостатньої ідентифікації в чинній практиці управлінського обліку, оскільки такі витрати можуть бути розосереджені у складі адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат. У зв’язку з цим у Корпоративному стандарті запропоновано не змінювати порядок їх відображення у фінансовому обліку, а передбачити додаткову аналітичну ідентифікацію трансакційних витрат за бізнес-процесами, центрами відповідальності, середовищем виникнення (зовнішні та внутрішньокорпоративні) та етапами здійснення взаємодії. Це дає можливість визначати їх величину, причини виникнення та напрями оптимізації без порушення методології фінансового обліку.

Важливою складовою запропонованого підходу є також формування Корпоративного класифікатора витрат і доходів, який має забезпечити уніфікацію їх назв, кодів, економічного змісту та правил віднесення господарських операцій до відповідних аналітичних груп. При цьому реалізація сформульованого нами принципу контрольованої автономії передбачає, що корпоративна частина класифікатора є обов’язковою для всіх бізнес-одиниць, тоді як на локальному рівні допускається введення додаткових субстатей та аналітичних ознак, зумовлених технологічними й організаційними особливостями діяльності. Обов’язковою умовою такої деталізації є збереження економічного змісту корпоративних статей та можливості однозначного агрегування локальної інформації.

Таким чином, запропонований підхід до класифікації та аналітичного групування витрат і доходів розвиває ієрархічно-процесну модель об’єктів управлінського обліку, трансформуючи її в багатовимірну систему формування управлінської інформації. Якщо ієрархічно-процесний підхід визначає логіку побудови об’єктів управлінського обліку за рівнями «господарська операція – бізнес-процес – бізнес-одиниця – корпоративний рівень», то багатовимірне аналітичне групування забезпечує інформаційне наповнення цієї конструкції та можливість отримання необхідних даних у різних управлінських розрізах.

Внаслідок цього створюється методичний взаємозв’язок між об’єктами управлінського обліку, аналітикою витрат і доходів та внутрішньою управлінською звітністю. Інформація, сформована на рівні окремої господарської операції, може бути послідовно агрегована за бізнес-процесами та бізнес-одиницями і використана для формування корпоративних показників, водночас зберігаючи можливість зворотної деталізації до причин їх виникнення. Така побудова сприяє підвищенню прозорості формування витрат і доходів, порівнянності показників бізнес-одиниць та інформаційної обґрунтованості управлінських рішень.

Запропоноване багатовимірне аналітичне групування передбачає, що кожна господарська операція, пов’язана з формуванням витрат або доходів, ідентифікується одночасно за сукупністю взаємопов’язаних аналітичних вимірів. Така побудова забезпечує не лише деталізацію інформації відповідно до потреб управління, а й її послідовне агрегування від рівня господарської операції та бізнес-процесу до показників бізнес-одиниці й корпоративної управлінської звітності зі збереженням можливості зворотної деталізації. Модель багатовимірного аналітичного групування витрат і доходів у системі управлінського обліку корпоративної підприємницької структури представлено на рис. 3.7.

Визначення об’єктів управлінського обліку та формування системи багатовимірного аналітичного групування витрат і доходів створюють

методичне підґрунтя для подальшого вдосконалення порядку накопичення та віднесення витрат у корпоративних підприємницьких структурах. Як засвідчили результати проведеного дослідження, групування витрат за їх видами, статтями та структурними підрозділами не завжди дає змогу встановити, виконання якого саме бізнес-процесу зумовило споживання ресурсів, де виникли відповідні витрати та хто має управлінські повноваження щодо їх формування і контролю.



Рисунок 3.7 – **Модель багатовимірного аналітичного групування витрат і доходів у системі управлінського обліку корпоративної підприємницької структури**

Джерело: розроблено автором

Особливої актуальності ця проблема набуває в корпоративних структурах, для яких характерними є розгалуженість бізнес-процесів, функціональна взаємозалежність структурних підрозділів і необхідність узгодження локальних та корпоративних інформаційних потреб. У зв'язку із цим у підрозділі 3.3 «Методика обліку витрат за бізнес-процесами та центрами відповідальності» Корпоративного стандарту пропонується поєднати процесний та відповідальнісний підходи до формування інформації про витрати. Їх поєднання є важливим з огляду на те, що бізнес-процес і центр відповідальності характеризують різні аспекти виникнення витрат. Бізнес-процес відображає функціонально-економічну спрямованість використання ресурсів і дає відповідь на питання, у зв'язку з виконанням якого процесу понесено витрати, тоді як центр відповідальності визначає організаційно-управлінську складову – хто в межах наданих повноважень відповідає за їх формування та контроль.

Такий підхід дає змогу уникнути ототожнення бізнес-процесу, місця виникнення витрат і центру відповідальності. На нашу думку, ці характеристики мають розглядатися як взаємопов'язані, але самостійні аналітичні виміри управлінського обліку. Місце виникнення витрат характеризує організаційну локалізацію споживання ресурсів; центр відповідальності – сферу управлінських повноважень щодо відповідних витрат; бізнес-процес – економічну мету та причинний зв'язок між використанням ресурсів і виконанням певної сукупності операцій. Такий поділ має принципове значення, оскільки один структурний підрозділ може бути залучений до виконання декількох бізнес-процесів, а окремий бізнес-процес, своєю чергою, може охоплювати діяльність декількох підрозділів і центрів відповідальності.

В основу запропонованої методики покладено подвійну ідентифікацію витрат за бізнес-процесом та центром відповідальності з подальшим їх віднесенням до відповідного об'єкта витрат або калькулювання. Це дозволяє поєднати інформацію про економічну причину виникнення витрат з

інформацією про відповідальність за їх формування. Відповідно, управлінський облік має забезпечувати не лише фіксацію суми та виду витрат, а й можливість установлення взаємозв'язку між господарською операцією, використаним ресурсом, бізнес-процесом, центром відповідальності та результатом, для досягнення якого відповідні ресурси були використані.

Йдеться про формування взаємопов'язаної системи аналітичних ознак, які присвоюються господарській операції під час її відображення в інформаційній системі та надалі використовуються для групування, агрегування й аналізу даних. Такий підхід відповідає сформульованій раніше вимозі одноразового формування первинної інформації з можливістю її багаторазового використання для різних управлінських потреб.

На першому етапі запропонованої методики здійснюється ідентифікація витрат, що передбачає встановлення їх економічного змісту, виду, моменту виникнення та зв'язку з відповідною господарською операцією. Водночас визначається можливість безпосереднього віднесення витрат до конкретного бізнес-процесу та об'єкта витрат. Саме на цьому етапі формуються базові характеристики витрат, необхідні для їх подальшого аналітичного групування.

Другий етап передбачає встановлення бізнес-процесу, виконання якого зумовило використання відповідного ресурсу та виникнення витрат. Якщо причинно-наслідковий зв'язок між витратами і конкретним бізнес-процесом може бути встановлений безпосередньо, такі витрати відносяться на нього прямо. Витрати, пов'язані одночасно з декількома бізнес-процесами, доцільно накопичувати окремо з подальшим розподілом на основі економічно обґрунтованих баз. Таким чином, процесний вимір дозволяє перейти від простого встановлення місця виникнення витрат до з'ясування причин та цілей споживання ресурсів.

На третьому етапі визначається центр відповідальності, з діяльністю якого пов'язане формування відповідних витрат. При цьому вважаємо недоцільним автоматично ототожнювати центр відповідальності з місцем фактичного виникнення витрати. Критерієм віднесення має бути не лише

організаційна належність операції, а й наявність у відповідного керівника повноважень щодо прийняття рішень, які впливають на обсяг і характер використання ресурсів. Такий підхід створює передумови для більш об’єктивного оцінювання діяльності центрів відповідальності та розмежування контрольованих і неконтрольованих витрат.

Четвертий етап полягає у віднесенні витрат до відповідного об’єкта витрат або калькулювання: виду продукції, робіт, послуг, замовлення чи іншого результату діяльності, для отримання якого були використані ресурси. Витрати, щодо яких може бути встановлений безпосередній зв’язок із таким об’єктом, відносяться прямо. Для витрат, що стосуються декількох об’єктів, виникає необхідність застосування відповідних баз і процедур розподілу, методичний порядок яких передбачається визначити у підрозділі 3.4 Корпоративного стандарту.

Завершальним, п’ятим етапом, є узагальнення інформації про витрати та її використання для контролю й формування управлінських показників бізнес-одиниці. Наявність одночасної аналітики за бізнес-процесами, центрами відповідальності та об’єктами витрат дозволяє отримувати різні інформаційні зрізи: визначати витратомісткість окремих процесів, оцінювати витрати відповідних центрів відповідальності, формувати собівартість об’єктів калькулювання, порівнювати фактичні показники з плановими, бюджетними та нормативними значеннями, а також установлювати причини виявлених відхилень.

Для практичної реалізації запропонованої методики кожна операція із здійснення витрат повинна отримувати сукупність взаємопов’язаних аналітичних характеристик, що визначають її місце в системі управлінського обліку. Базовими серед них є бізнес-одиниця, бізнес-процес, центр відповідальності, стаття витрат та об’єкт витрат (калькулювання). Відповідно до інформаційних потреб вони можуть доповнюватися іншими ознаками – видом господарської операції, її внутрішньокорпоративним або зовнішнім характером, належністю витрат до трансакційних, ознакою контрольованості,

плановим, нормативним чи фактичним статусом тощо.

Узагальнено систему аналітичної ідентифікації окремої операції зі здійснення витрат можна представити у вигляді сукупності координат:

$$В = \{БО; БП; ЦВ; СВ; ОВ; ДА\},$$

де В – витрати; БО – бізнес-одиниця; БП – бізнес-процес; ЦВ – центр відповідальності; СВ – стаття витрат; ОВ – об’єкт витрат (калькулювання); ДА – додаткова аналітична ознака.

Використання такого підходу не передбачає створення паралельних систем обліку за кожною із зазначених ознак. Навпаки, його практична реалізація має ґрунтуватися на формуванні єдиного масиву управлінських даних, у якому господарська операція ідентифікується за необхідними аналітичними параметрами. Це створює можливість отримувати інформацію у потрібних управлінських розрізах без її повторного введення та забезпечує взаємозв’язок між процесним, організаційним і результативним аспектами формування витрат.

Водночас у корпоративній підприємницькій структурі рівень деталізації такої інформації не повинен бути однаковим для всіх бізнес-одиниць. Відповідно до запропонованого принципу контрольованої автономії корпоративний рівень має встановлювати обов’язкові аналітичні виміри, правила їх ідентифікації та вимоги до агрегування даних, тоді як бізнес-одиницям доцільно надати можливість додаткової деталізації бізнес-процесів, центрів відповідальності, об’єктів витрат та інших аналітичних ознак відповідно до технологічних і організаційних особливостей їх діяльності. При цьому локальна деталізація не повинна порушувати можливість узагальнення інформації за єдиними корпоративними правилами.

Отже, запропонована методика обліку витрат за бізнес-процесами та центрами відповідальності спрямована на формування причинно-відповідальнісної моделі управлінської інформації про витрати, за якої встановлюється не лише їх сума та місце виникнення, а й процес, що зумовив споживання ресурсів, сфера відповідальності за їх формування та кінцевий

об’єкт, з яким вони пов’язані. Її застосування забезпечує методичний зв’язок між ієрархічно-процесною системою об’єктів управлінського обліку, багатовимірним аналітичним групуванням витрат та подальшим формуванням показників бізнес-одиниць (рис. 3.8).

Саме така побудова, на наш погляд, дозволяє перейти від переважно фіксації факту виникнення витрат до пояснення механізму їх формування, що розширює інформаційні можливості управлінського обліку для контролю, аналізу та обґрунтування управлінських рішень.

Наступним складником методичного забезпечення управлінського обліку, передбаченим у Корпоративному стандарті, є п. 3.4 «Методика обліку та розподілу непрямих витрат». Необхідність його виокремлення зумовлена тим, що обґрунтованість віднесення непрямих витрат впливає на достовірність інформації про витрати бізнес-процесів, результати діяльності центрів відповідальності та собівартість об’єктів калькулювання. В умовах корпоративної структури ця проблема посилюється різноманітністю видів діяльності, технологічних процесів та організаційних моделей бізнес-одиниць. Для цілей бухгалтерського обліку порядок розподілу загальновиробничих витрат регламентується НП(С)БО 16 «Витрати» [86].

Водночас управлінський облік охоплює ширше коло об’єктів та інформаційних потреб, оскільки формує дані не лише про собівартість продукції, робіт і послуг, а й про витрати бізнес-процесів, центрів відповідальності та бізнес-одиниць. Тому застосування єдиної бази до всіх груп непрямих витрат не завжди адекватно відображає характер споживання ресурсів. При цьому НП(С)БО 16 не вимагає використання лише однієї універсальної бази розподілу.

Вихідним положенням запропонованої методики є відносний характер поділу витрат на прямі та непрямі. Одна й та сама витрата може бути прямою щодо певного бізнес-процесу або центру відповідальності, але непрямою щодо окремого виду продукції. Тому її характер слід визначати стосовно конкретного об’єкта управлінського обліку.



Рисунок 3.8 – **Методика формування інформації про витрати за бізнес-процесами та центрами відповідальності корпоративної підприємницької структури**

Джерело: розроблено автором

Важливим є не стільки розширення переліку баз розподілу, скільки встановлення послідовності віднесення витрат до відповідних об’єктів. Розподіл доцільно застосовувати лише тоді, коли пряме віднесення витрат є неможливим або економічно недоцільним. Пріоритет має надаватися прямому віднесенню на підставі фактичного споживання ресурсів.

Якщо пряме віднесення неможливе, але можна встановити причинно-наслідковий зв’язок із певним бізнес-процесом, витрати доцільно попередньо відносити до цього процесу. Лише витрати, пов’язані з кількома бізнес-процесами або об’єктами, потребують подальшого розподілу.

Для підвищення обґрунтованості розподілу непрямі витрати доцільно попередньо групувати за однорідністю причин їх виникнення. Об’єднання витрат із різними факторами формування та їх розподіл за єдиною базою може викривляти інформацію про витрати бізнес-процесів і об’єктів калькулювання. Тому для кожної однорідної групи непрямих витрат має визначатися база, що найбільшою мірою відповідає характеру споживання ресурсів.

При цьому множинність баз не є самоціллю. Їх диференціація доцільна лише тоді, коли різні групи непрямих витрат мають відмінні фактори формування, а використання однієї бази суттєво знижує достовірність інформації. Якщо традиційна база забезпечує обґрунтований розподіл, додаткове ускладнення системи є недоцільним.

Основним критерієм вибору бази розподілу є наявність економічно обґрунтованого причинно-наслідкового зв’язку між відповідною групою витрат і фактором, що використовується як база. Перевагу слід надавати показнику, який найкраще характеризує споживання ресурсу відповідними об’єктами управлінського обліку.

Водночас підвищення точності розподілу не повинно необґрунтовано ускладнювати систему управлінського обліку. Збір додаткових даних потребує організаційних, трудових і цифрових витрат. Тому важливо дотримуватися

балансу між точністю інформації та витратами на її формування. Більш деталізована база виправдана тоді, коли це суттєво підвищує якість контролю витрат, калькулювання собівартості або управлінських рішень.

Особливого значення набуває процесно орієнтований підхід до розподілу непрямих витрат. Якщо можна встановити зв’язок витрати з певними бізнес-процесами, доцільно спочатку віднести або розподілити її між цими процесами, а вже потім – між відповідними об’єктами витрат. Такий підхід узгоджується з положеннями п. 3.3 Стандарту та враховує не лише місце виникнення витрат, а й причини споживання ресурсів.

Специфіка корпоративних структур потребує поєднання єдності методичних підходів із можливістю їх адаптації до особливостей окремих бізнес-одиниць. З цією метою у Корпоративному стандарті запропоновано розмежувати корпоративні та локальні бази розподілу. Корпоративні бази доцільно встановлювати для тих груп витрат, методика розподілу яких впливає на зіставність показників бізнес-одиниць та формування корпоративної управлінської інформації. Для витрат, характер виникнення яких визначається особливостями конкретної бізнес-одиниці, можуть застосовуватися локально обґрунтовані бази. Такий підхід є проявом принципу контрольованої автономії бізнес-одиниць. Корпоративний рівень установлює загальні критерії вибору баз та вимоги до їх економічного обґрунтування, а бізнес-одиниці можуть адаптувати порядок розподілу до особливостей власних бізнес-процесів за умови дотримання корпоративних вимог.

Важливою умовою застосування обраних баз є їх послідовність та періодичний перегляд. Зміни технологій, структури бізнес-процесів або характеру споживання ресурсів можуть призводити до втрати економічного зв’язку між витратами та встановленою базою. Тому Корпоративним стандартом передбачено документування обґрунтування баз розподілу та їх перегляд у разі суттєвих змін умов діяльності. При цьому зміна бази не повинна

використовуватися для довільного впливу на собівартість або показники діяльності центрів відповідальності.

Таким чином, запропоновані положення передбачають перехід від формального застосування єдиної бази до причинно орієнтованого підходу. Розподіл застосовується після максимально можливого прямого віднесення витрат, а вибір бази визначається економічною природою відповідної групи витрат і характером споживання ресурсів. Диференціація баз здійснюється лише за умови її інформаційної доцільності, що дає змогу підвищити обґрунтованість розподілу без надмірного ускладнення системи управлінського обліку.

Важливим напрямом удосконалення методики управлінського обліку є формування інформації про трансакційні витрати. Проведене дослідження засвідчило, що вони виникають у процесі встановлення, організації, координації, контролю та завершення економічної взаємодії, але в традиційній системі обліку не формують самостійного інформаційного масиву. Їх окремі складові відображаються у складі адміністративних, збутових та інших операційних витрат, тому інформація про їх загальну величину, структуру та причини виникнення залишається недостатньо доступною для управління.

Особливого значення ця проблема набуває в корпоративних структурах, де трансакційні витрати формуються не лише у взаємодії із зовнішніми контрагентами, а й усередині самої групи. Значна кількість бізнес-одиниць, центрів відповідальності, інформаційних потоків та процедур погодження зумовлює витрати на координацію, передачу інформації, контроль внутрішньокорпоративних операцій та інші форми взаємодії. Відсутність їх аналітичного виокремлення ускладнює оцінювання таких витрат та пошук можливостей їх оптимізації.

З огляду на це до складу Стандарту включено п. 3.5 «Методика обліку трансакційних витрат» (Додаток Д), яким визначено порядок їх ідентифікації, класифікації, аналітичного обліку, накопичення та використання для потреб

управління. Трансакційний характер витрати визначається не місцем її відображення у фінансовому обліку, а економічним змістом операції та її зв’язком із забезпеченням відповідної взаємодії.

При цьому недоцільним є створення окремої паралельної системи обліку трансакційних витрат або спеціальних рахунків. Це призвело б до дублювання інформації та ускладнення обліку. Натомість пропонується здійснювати їх аналітичну ідентифікацію в межах єдиного інформаційного масиву шляхом присвоєння господарським операціям додаткових аналітичних ознак. Це дає змогу зберегти чинний порядок фінансового обліку та сформувати необхідну інформацію для управління.

Первинним етапом методики є встановлення трансакційного характеру витрат. Вони визнаються трансакційними за наявності причинно-наслідкового зв’язку між використанням ресурсу та підготовкою, організацією, здійсненням, координацією, контролем або завершенням економічної взаємодії. Такий підхід дає змогу уникнути формального віднесення до трансакційних усіх адміністративних, збутових та інших операційних витрат.

Розглянуті положення щодо об’єктів управлінського обліку, аналітичного групування витрат і доходів, обліку витрат за бізнес-процесами та центрами відповідальності, розподілу непрямих і обліку трансакційних витрат становлять основу запропонованого методичного забезпечення. Водночас цілісна система управлінської інформації потребує їх узгодження з методиками калькулювання собівартості, обліку внутрішньокорпоративних операцій, бюджетування та оцінювання результативності центрів відповідальності. У межах дослідження визначено їх основні положення, тоді як детальна розробка може бути предметом подальших досліджень.

Підрозділ 3.6 «Методика калькулювання собівартості» передбачає встановлення загальних підходів до формування собівартості продукції, робіт і послуг, складу витрат за об’єктами калькулювання та порядку їх узагальнення. З

огляду на істотні відмінності між технологіями рослинництва, тваринництва, роботи елеваторів, переробних та інших підрозділів надмірна уніфікація методів калькулювання є недоцільною. На корпоративному рівні слід установлювати загальні методичні вимоги та вимоги до зіставності показників, а конкретизацію об’єктів і методів калькулювання здійснювати на рівні бізнес-одиниць.

Окремого врегулювання потребують внутрішньокорпоративні операції. У п. 3.7 «Методика обліку внутрішньокорпоративних операцій і трансфертного ціноутворення» передбачено підходи до їх ідентифікації, оцінювання, аналітичного відображення та узагальнення. Важливою складовою є встановлення загальних засад внутрішнього трансфертного ціноутворення, оскільки трансфертні ціни впливають на доходи, витрати та результати діяльності бізнес-одиниць. Йдеться насамперед про управлінський аспект, спрямований на обґрунтовану оцінку внутрішньокорпоративних операцій та узгодження інтересів бізнес-одиниць із цілями корпоративної структури. Інформація про такі операції має формуватися так, щоб забезпечити її використання на локальному рівні й коректне узагальнення на корпоративному без подвійного врахування показників.

Наступним елементом є п. 3.8 «Методика бюджетування та аналізу відхилень». Їх поєднання є логічним, оскільки бюджетування не повинно завершуватися лише формуванням планових показників. Його управлінська цінність визначається можливістю порівняння планових і фактичних результатів, виявлення відхилень та причин їх виникнення. Тому бюджетні й фактичні показники доцільно формувати в однакових аналітичних розрізах, зокрема за бізнес-одиницями, бізнес-процесами та центрами відповідальності.

Водночас не кожне відхилення залежить від діяльності керівника відповідного центру відповідальності. На нього можуть впливати зовнішні чинники, рішення інших рівнів управління або обставини поза межами його повноважень. Тому аналіз відхилень доцільно здійснювати з урахуванням

можливості управлінського впливу на причини їх виникнення.

Логічним продовженням є п. 3.9 «Методика оцінювання результативності центрів відповідальності». Оцінювання пропонується здійснювати на основі фінансових і нефінансових показників з урахуванням функцій, повноважень та сфери відповідальності відповідного центру. Використання лише абсолютних показників витрат, доходів або фінансового результату не завжди дає об’єктивне уявлення про результати діяльності.

Інформаційну основу оцінювання доцільно формувати шляхом поєднання бюджетних і фактичних показників, результатів аналізу відхилень та ключових показників ефективності (КПЕ). Їх склад має відповідати типу центру відповідальності та тим результатам, на які його керівник реально може впливати. Це дає змогу реалізувати принцип відповідальності відповідно до фактичного розподілу управлінських повноважень.

Таким чином, передбачені розділом 3 Корпоративного стандарту методичні положення утворюють взаємопов’язану систему формування управлінської інформації. Її основою є визначення об’єктів управлінського обліку за ієрархічно-процесним підходом та встановлення необхідних аналітичних розрізів. Інформація про витрати за бізнес-процесами та центрами відповідальності, розподіл непрямих і виокремлення трансакційних витрат надалі використовується для калькулювання собівартості, обліку внутрішньокорпоративних операцій, бюджетування, аналізу відхилень та оцінювання результативності центрів відповідальності.

Запропонована побудова забезпечує взаємозв’язок між складовими управлінського обліку та водночас зберігає можливість адаптації методичних процедур до специфіки бізнес-одиниць. Корпоративний рівень визначає єдині методичні підходи, обов’язкові аналітичні ознаки та вимоги до зіставності інформації, а локальний рівень конкретизує їх відповідно до технологічних та організаційних особливостей діяльності.

3.3. Формування системи внутрішньої управлінської звітності корпоративних підприємницьких структур

Завершальним елементом формування цілісної системи управлінського обліку корпоративної підприємницької структури є внутрішня управлінська звітність, у якій узагальнюється інформація, сформована відповідно до встановлених організаційних і методичних положень. Саме через систему звітності результати управлінського обліку набувають завершеної форми та стають доступними для використання менеджментом при плануванні, контролі, оцінюванні результатів діяльності та прийнятті управлінських рішень.

Для корпоративних підприємницьких структур формування управлінської звітності ускладнюється різнорідністю діяльності бізнес-одиниць, відмінностями у технології виробництва, складі бізнес-процесів, організаційній побудові та інформаційних потребах керівників різних рівнів. За таких умов запровадження єдиного уніфікованого набору форм із однаковим рівнем деталізації для всіх підприємств корпоративної структури не завжди є доцільним.

Показники, необхідні для оперативного управління сільськогосподарським виробництвом, елеваторною діяльністю, переробкою, логістикою чи іншими напрямами, об’єктивно відрізняються, а надмірна стандартизація може призвести до втрати частини інформації, важливої для управління конкретною бізнес-одиницею.

Водночас повна самостійність підприємств у формуванні внутрішньої управлінської звітності також має суттєві обмеження. Використання різних підходів до визначення показників, їх групування, періодичності та формату подання ускладнює порівняння результатів діяльності бізнес-одиниць, консолідацію інформації та формування цілісного інформаційного забезпечення корпоративного управління. Тому при побудові системи внутрішньої управлінської звітності необхідно забезпечити баланс між уніфікацією

інформації, потрібної на корпоративному рівні, та збереженням можливості її деталізації відповідно до особливостей діяльності окремих підприємств.

З огляду на це для корпоративних підприємницьких структур пропонується дворівнева система внутрішньої управлінської звітності, яка охоплює корпоративний та локальний рівні. Така побудова продовжує запропонований у роботі підхід до організації управлінського обліку та ґрунтується на принципі контрольованої автономії бізнес-одиниць.

Науково-методичне підґрунтя організації такої звітності становлять, зокрема, положення З.-М. В. Задорожнього та І. Я. Омецінської щодо необхідності визначення змісту внутрішньогосподарських звітів, періодичності їх складання, відповідальних осіб і центрів відповідальності, для яких формується відповідна інформація [32, с. 179]. Розвиваючи зазначені положення стосовно корпоративних підприємницьких структур, пропонуємо розмежовувати обов'язкові вимоги до показників, що узагальнюються на корпоративному рівні, та можливості їх додаткової деталізації в локальній звітності бізнес-одиниць. Такий підхід дозволяє поєднати методичну узгодженість управлінської інформації з урахуванням організаційних і технологічних особливостей діяльності окремих підприємств корпоративної структури

Корпоративний рівень управлінської звітності має забезпечувати інформаційні потреби управляючої компанії та формувати єдину інформаційну основу для оцінювання діяльності бізнес-одиниць і корпоративної структури загалом. На цьому рівні доцільно уніфікувати не всю сукупність управлінської звітності, а передусім ті показники, які необхідні для порівняння результатів діяльності, контролю виконання бюджетів, оцінювання витрат і результативності, аналізу відхилень та прийняття рішень на корпоративному рівні. Таким чином, основу корпоративної управлінської звітності має становити обов'язкове інформаційне блок, єдине для відповідних бізнес-одиниць

корпоративної структури. Воно передбачає уніфікацію економічного змісту показників, правил їх розрахунку, аналітичних розрізів, періодичності та строків подання. Наявність такого інформаційного блоку дозволяє забезпечити зіставність даних і створює передумови для їх подальшого узагальнення на корпоративному рівні.

При цьому єдність корпоративного інформаційного блоку не обов'язково передбачає використання абсолютно однакових форм звітів усіма бізнес-одиницями. Важливішим є забезпечення єдиного економічного змісту тих показників, які передаються на корпоративний рівень, та дотримання спільних правил їх формування. Такий підхід набуває особливого значення в умовах цифровізації управлінського обліку, коли інформація може формуватися в різних аналітичних розрізах із єдиного масиву даних залежно від потреб конкретного користувача.

Локальний рівень управлінської звітності формується безпосередньо бізнес-одиницями та призначений насамперед для інформаційного забезпечення оперативного і тактичного управління. Його зміст визначається характером діяльності підприємства, структурою бізнес-процесів і центрів відповідальності, технологічними особливостями виробництва та потребами локального менеджменту. На цьому рівні можуть формуватися додаткові звіти, деталізуватися корпоративні показники, встановлюватися коротші періоди звітування та використовуватися специфічні натуральні, технологічні й нефінансові показники.

Саме на локальному рівні доцільно забезпечити найбільшу гнучкість системи управлінської звітності. Наприклад, деталізація показників у рослинництві може здійснюватися за культурами, полями, технологічними операціями або виробничими процесами, тоді як для інших напрямів діяльності склад аналітичних розрізів визначатиметься особливостями відповідних бізнес-

процесів. Така деталізація необхідна для оперативного управління, однак не всі сформовані на її основі показники потребують передачі на корпоративний рівень.

Водночас локальна управлінська звітність не повинна існувати відокремлено від корпоративної системи. Її формування має ґрунтуватися на єдиній термінології, корпоративних класифікаторах, узгоджених методах оцінки та загальних правилах визначення показників. Це забезпечує можливість агрегування локальної інформації без додаткової трансформації її економічного змісту та дозволяє простежити формування корпоративного показника від узагальненого значення до даних конкретної бізнес-одиниці, бізнес-процесу або центру відповідальності.

Отже, взаємозв'язок двох рівнів управлінської звітності полягає не в механічному перенесенні всього масиву локальної інформації до управляючої компанії, а у визначенні тієї її частини, яка необхідна для корпоративного управління. Бізнес-одиниця формує деталізовану інформацію відповідно до власних управлінських потреб, тоді як на корпоративний рівень передаються узгоджені показники в установлених аналітичних розрізах. Це дозволяє, з одного боку, уникнути інформаційного перевантаження корпоративного менеджменту, а з іншого – зберегти необхідну деталізацію для управління на локальному рівні.

Таким чином, запропонована дворівнева система передбачає стандартизацію корпоративного інформаційного блоку управлінської звітності при збереженні варіативності локальної управлінської звітності. Така побудова відповідає принципу контрольованої автономії бізнес-одиниць: управляюча компанія визначає обов'язковий склад корпоративних показників, єдині правила їх формування та вимоги до подання, а бізнес-одиниці самостійно визначають необхідний рівень деталізації та склад додаткової звітності відповідно до особливостей своєї діяльності (рис. 3.9).

Запропонований підхід змінює акцент із повної уніфікації форм

управлінської звітності на уніфікацію її інформаційної основи. Тому подальше вдосконалення системи внутрішньої управлінської звітності доцільно пов'язувати насамперед із визначенням складу корпоративного інформаційного блоку, вимог до показників та правил їх формування, а вже на цій основі – із розробленням окремих форм управлінських звітів, необхідних для корпоративного і локального рівнів управління.

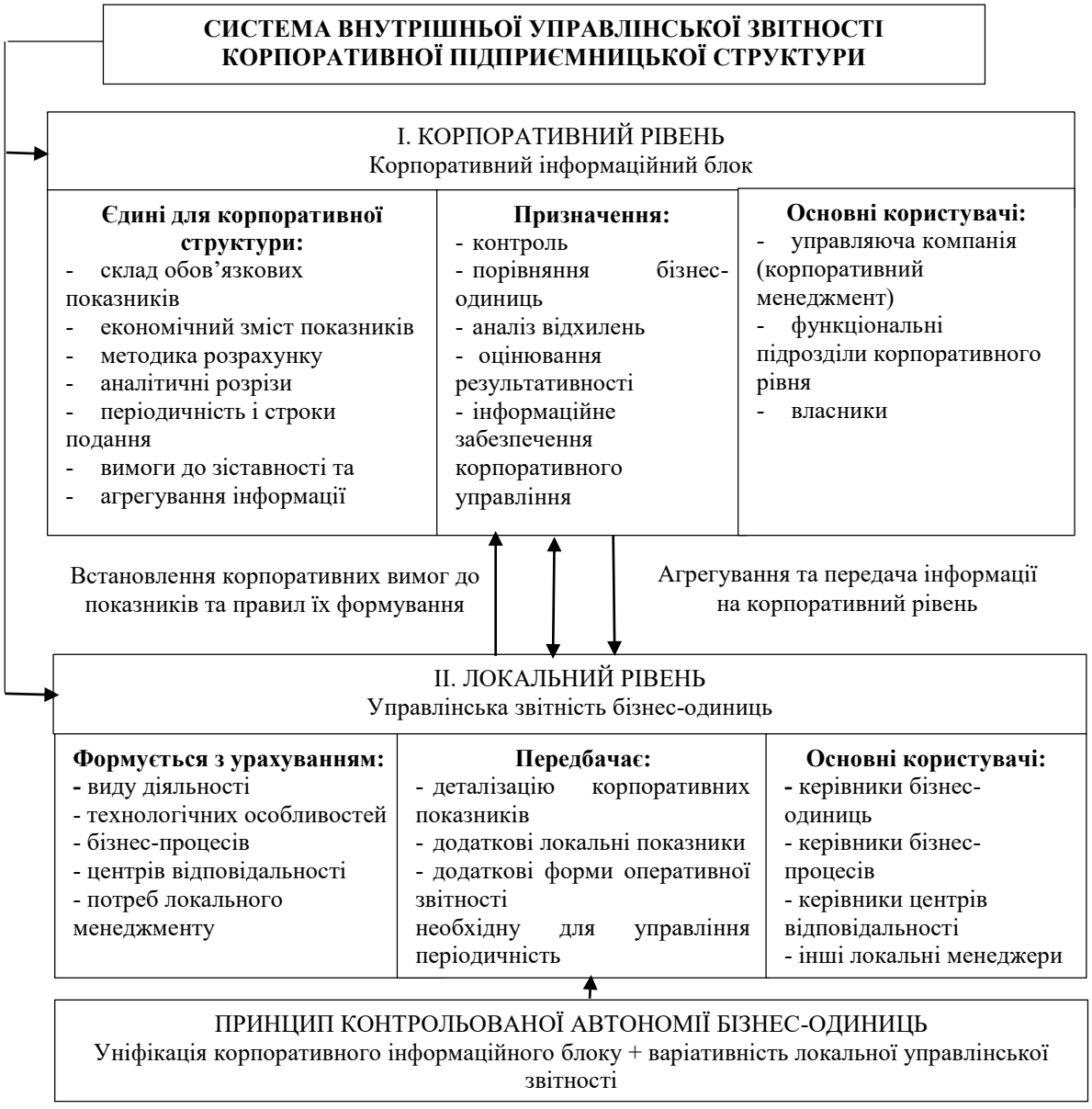


Рисунок 3.9 – **Дворівнева модель формування внутрішньої управлінської звітності корпоративної підприємницької структури**

Джерело: розроблено автором

Представлена дворівнева побудова внутрішньої управлінської звітності передбачає не поділ інформаційної системи на дві відокремлені складові, а їх взаємодію на основі єдиних корпоративних вимог. Визначальне значення при цьому має формування корпоративного інформаційного блоку, яке забезпечує необхідний рівень уніфікації показників та водночас окреслює межі самостійності бізнес-одиниць у побудові локальної управлінської звітності.

Визначальним елементом запропонованої дворівневої системи внутрішньої управлінської звітності є корпоративне інформаційне блок, призначення якого полягає у формуванні єдиного інформаційного підґрунтя для корпоративного управління. Необхідність його виокремлення зумовлена тим, що за різноманітності видів діяльності та інформаційних потреб окремих бізнес-одиниць управляюча компанія повинна отримувати зіставну інформацію, сформовану за єдиними правилами та достатню для оцінювання результатів діяльності, контролю й прийняття управлінських рішень.

Під корпоративним інформаційним блоком пропонується розуміти сукупність обов’язкових для відповідних бізнес-одиниць управлінських показників, аналітичних розрізів і єдиних вимог до їх формування та подання, що забезпечують зіставність, узагальнення й використання інформації на корпоративному рівні. При цьому уніфікації підлягає не вся внутрішня управлінська звітність, а лише та її частина, яка необхідна для корпоративного управління та має формуватися за єдиними методичними правилами.

Такий підхід зміщує акцент зі стандартизації форм звітності на стандартизацію змісту інформації. Один і той самий корпоративний показник може входити до різних локальних звітів або мати різний рівень деталізації залежно від специфіки бізнес-одиниці. Важливим є збереження єдиного порядку його визначення, аналітичних ознак та можливості подальшого узагальнення. Тобто уніфікується передусім показник і методика його формування, а не сама форма звіту.

Склад корпоративного інформаційного блоку має визначатися виходячи з інформаційних потреб управляючої компанії. До нього доцільно включати показники, необхідні для оцінювання витрат і результатів діяльності бізнес-одиниць, контролю виконання бюджетів, аналізу відхилень, оцінювання центрів відповідальності, контролю внутрішньокорпоративних операцій та інших напрямів, за якими потрібне узагальнення інформації на рівні корпоративної структури. При цьому не всі показники мають бути однаковими для кожної бізнес-одиниці. Доцільно виділяти загальнокорпоративну частину, обов'язкову для всіх, та спеціалізовані блоки показників для однорідних видів діяльності. Наприклад, поряд із загальними показниками витрат, доходів, виконання бюджетів і результативності можуть встановлюватися додаткові показники для окремих виробничих напрямів. Це дає змогу забезпечити необхідний рівень стандартизації без штучного приведення різних видів діяльності до однакового набору показників.

Корпоративний інформаційний блок доцільно формувати за кількома групами показників: доходи, витрати і результати діяльності бізнес-одиниць; бюджетні показники та відхилення; витрати і результати за ключовими бізнес-процесами; показники центрів відповідальності; внутрішньокорпоративні операції; трансакційні витрати; ключові фінансові та нефінансові показники результативності.

Для кожного показника мають бути визначені його економічний зміст, порядок розрахунку, джерела інформації, аналітичні розрізи, періодичність формування, строки подання та відповідальні особи. Важливе значення має також використання єдиних корпоративних класифікаторів бізнес-одиниць, бізнес-процесів, центрів відповідальності, статей витрат та інших аналітичних ознак. Саме їх узгодженість забезпечує зіставність показників, сформованих різними бізнес-одиницями.

Отже, корпоративне інформаційне блок виконує роль своєрідної

інформаційної межі між корпоративною стандартизацією та локальною автономією. Воно визначає мінімально необхідний склад інформації та правила її формування, дотримання яких є обов'язковим для бізнес-одиниць, однак не обмежує можливості останніх формувати додаткові показники і звіти для власних управлінських потреб. З урахуванням визначених завдань корпоративного управління структуру корпоративного інформаційного блоку внутрішньої управлінської звітності пропонується формувати за основними інформаційними блоками, наведеними в табл. 3.5.

Таблиця 3.5 – **Структура корпоративного інформаційного блоку внутрішньої управлінської звітності**

Блок корпоративного інформаційного блоку	**Основний зміст інформації**	**Основні аналітичні розрізи**	**Управлінське призначення**
1	2	3	4
Витрати, доходи та результати діяльності	Витрати, доходи, маржинальні та інші результуючі показники	Бізнес-одиниця, бізнес-процес, центр відповідальності	Оцінювання результатів діяльності
Бюджетування та відхилення	Бюджет, факт, абсолютні та відносні відхилення, причини	Бізнес-одиниця, бізнес-процес, центр відповідальності	Контроль виконання бюджетів
Бізнес-процеси	Витрати та показники результативності ключових процесів	Бізнес-процес, бізнес-одиниця	Оцінювання витратомісткості та результативності процесів
Центри відповідальності	Контрольовані показники, бюджет, факт, відхилення, КПЕ	Центр відповідальності, бізнес-одиниця	Оцінювання результативності
Внутрішньокорпоративні операції	Обсяги, вартість та результати внутрішніх операцій	Бізнес-одиниці – учасники операції, вид операції	Контроль внутрішньокорпоративної взаємодії
Трансакційні витрати	Величина, структура та динаміка трансакційних витрат	Внутрішні/зовнішні, ex ante/ex post, бізнес-процес	Виявлення витратомістких взаємодій
Ключові показники результативності	Фінансові та нефінансові КПЕ	Бізнес-одиниця, центр відповідальності	Комплексне оцінювання результативності

Джерело: розроблено автором

Таким чином, корпоративне інформаційне блок забезпечує перехід від деталізованих даних управлінського обліку до інформації, необхідної корпоративному менеджменту. Його призначення полягає не у механічному перенесенні даних із локального на корпоративний рівень, а в їх цілеспрямованому відборі, узагальненні та представленні відповідно до інформаційних потреб управління. Це дозволяє зберегти необхідну деталізацію інформації на рівні бізнес-одиниць і водночас уникнути перевантаження корпоративної управлінської звітності надмірними даними.

У такий спосіб забезпечується послідовний взаємозв’язок між методикою управлінського обліку та внутрішньою управлінською звітністю: методичні положення визначають порядок формування й аналітичного структурування інформації, а корпоративне інформаційне блок – склад тієї її частини, яка підлягає узагальненню та використанню на корпоративному рівні.

Поряд із корпоративним інформаційним блокм важливою складовою запропонованої системи є локальний рівень внутрішньої управлінської звітності. Його призначення полягає у забезпеченні інформаційних потреб менеджменту окремих бізнес-одиниць, які значною мірою визначаються видом діяльності, технологічними особливостями, структурою бізнес-процесів і центрів відповідальності. Саме тому склад і рівень деталізації локальної звітності не можуть бути повністю уніфікованими в межах корпоративної структури. Склад такої звітності доцільно визначати з урахуванням конкретних бізнес-процесів та тих управлінських рішень, для прийняття яких вона формується.

Водночас варіативність локальної звітності не означає її відокремленості від корпоративної системи. Показники, що входять до корпоративного інформаційного блоку, повинні формуватися бізнес-одиницями за єдиними методичними підходами, з використанням установлених корпоративних класифікаторів та аналітичних ознак. Локальна деталізація при цьому може розширювати корпоративний показник, але не повинна змінювати його економічний зміст або унеможливлювати подальше узагальнення інформації.

За такого підходу локальна управлінська звітність виконує подвійну

функцію. З одного боку, вона є самостійним інструментом інформаційного забезпечення оперативного і тактичного управління бізнес-одиницею, а з іншого – виступає інформаційною основою для формування визначеної частини корпоративної управлінської звітності. Це дозволяє уникнути паралельного формування однакової інформації для різних рівнів управління та забезпечити послідовність її руху в межах корпоративної структури.

Таким чином, співвідношення корпоративного і локального рівнів управлінської звітності ґрунтується не на їх протиставленні, а на розмежуванні інформаційних потреб і рівня деталізації даних. Така взаємодія є практичним проявом принципу контрольованої автономії бізнес-одиниць у системі внутрішньої управлінської звітності.

Розроблені підходи до формування внутрішньої управлінської звітності знайшли відображення у розділі 5 «Внутрішня управлінська звітність» запропонованого Стандарту (Додаток Д). Його призначення полягає у встановленні єдиних засад формування, узагальнення та подання управлінської інформації з урахуванням розмежування інформаційних потреб корпоративного і локального рівнів управління. На відміну від підходу, за якого внутрішня регламентація передбачає затвердження уніфікованого набору форм звітності, у запропонованому Стандарті основна увага зосереджена на визначенні принципів її формування, складу корпоративного інформаційного блоку та вимог до взаємодії корпоративного і локального рівнів. Такий підхід дозволяє забезпечити єдність економічного змісту корпоративних показників і водночас зберегти можливість адаптації локальної звітності до технологічних та організаційних особливостей бізнес-одиниць.

Структурою розділу 5 передбачено визначення загальних положень та принципів формування внутрішньої управлінської звітності, закріплення її дворівневої моделі, встановлення вимог до змісту корпоративної управлінської звітності, періодичності та строків її формування, а також засад цифрового формування і подання управлінської звітності, закріплення її дворівневої моделі, встановлення вимог до змісту корпоративної управлінської звітності,

періодичності та строків її формування, а також засад цифрового формування і подання управлінської інформації (рис. 3.10).

Запропонована структура розділу забезпечує взаємозв'язок методичних положень управлінського обліку з подальшим формуванням внутрішньої управлінської звітності. При цьому Стандарт визначає не жорстко встановлений перелік форм, а єдині вимоги до інформації, що формується для корпоративного рівня, залишаючи бізнес-одиницям можливість деталізувати та доповнювати локальну звітність відповідно до власних управлінських потреб. Такий підхід створює основу для розроблення окремих форм внутрішньої управлінської звітності як практичного інструменту реалізації запропонованих положень.



Рисунок 3.10. – **Структура розділу «Внутрішня управлінська звітність» Корпоративного стандарту управлінського обліку та внутрішньої управлінської звітності**

Джерело: розроблено автором

При цьому Корпоративний стандарт не повинен містити безпосередньо всі форми внутрішньої управлінської звітності, оскільки їх склад, деталізація та формат подання можуть змінюватися відповідно до інформаційних потреб управління, розвитку цифрових технологій та організаційних змін у корпоративній структурі. Стандарт визначає загальні принципи формування звітності, її дворівневу побудову, склад корпоративного інформаційного блоку та обов'язкові вимоги до управлінської інформації.

Конкретні форми корпоративної управлінської звітності доцільно систематизувати в окремому Збірнику форм корпоративної управлінської звітності, який може бути оформлений як додаток до Корпоративного стандарту. Для кожної форми в ньому визначаються її призначення, склад показників, порядок їх розрахунку, аналітичні розрізи, джерела інформації, періодичність і строки подання, відповідальні за формування та користувачі відповідної інформації. Такий підхід дозволяє оновлювати окремі форми без необхідності перегляду концептуальних і методичних положень усього Стандарту.

Форми локальної управлінської звітності доцільно закріплювати у внутрішніх регламентах відповідних бізнес-одиниць або в локальних збірниках форм управлінської звітності. Їх склад визначається з урахуванням виду діяльності, структури бізнес-процесів і центрів відповідальності, технологічних особливостей та інформаційних потреб локального менеджменту. Водночас локальні форми, у яких формуються показники корпоративного інформаційного блоку, повинні забезпечувати дотримання встановленого на корпоративному рівні економічного змісту показників, правил їх визначення та можливості подальшого узагальнення.

Отже, запропонований підхід передбачає розмежування рівнів регламентації управлінської звітності: Корпоративний стандарт визначає загальні принципи та обов'язкові інформаційні вимоги; Збірник форм корпоративної управлінської звітності конкретизує форми і показники, необхідні

для корпоративного управління; локальні регламенти бізнес-одиниць визначають склад і деталізацію звітності, необхідної для оперативного та тактичного управління. Така побудова забезпечує можливість актуалізації форм звітності без порушення цілісності Корпоративного стандарту та відповідає принципу контрольованої автономії бізнес-одиниць.

Розроблення Стандарту визначає організаційні й методичні засади формування управлінської інформації, однак практична реалізація його положень потребує відповідного інструментарію її узагальнення та представлення користувачам. Таким інструментарієм виступають форми внутрішньої управлінської звітності, структура і зміст яких мають відповідати інформаційним потребам відповідного рівня управління.

Водночас різноманітність видів діяльності, бізнес-процесів та організаційної побудови бізнес-одиниць корпоративної підприємницької структури унеможливлює формування єдиного універсального комплекту управлінських звітів, однаково придатного для всіх її учасників. Такий підхід суперечив би запропонованому принципу контрольованої автономії, відповідно до якого корпоративна уніфікація має поєднуватися з можливістю локальної деталізації управлінської інформації.

Тому для практичної реалізації запропонованих положень розроблено окремі базові форми корпоративної управлінської звітності, які відображають найбільш суттєві інформаційні потреби корпоративного рівня управління та демонструють можливість практичного застосування сформованих у дослідженні організаційно-методичних підходів. Запропоновані форми не розглядаються як вичерпний чи універсальний пакет внутрішньої управлінської звітності для всіх бізнес-одиниць, а визначають базовий корпоративний формат представлення ключової управлінської інформації, який може деталізуватися та доповнюватися відповідно до специфіки їх діяльності.

При формуванні таких звітів доцільно виходити не лише зі складу

показників, а й із необхідності забезпечення їх взаємозв'язку з визначеними у Стандарті об'єктами управлінського обліку, бізнес-процесами та центрами відповідальності. Це дозволяє простежити інформаційний зв'язок між первинним формуванням управлінських даних, їх аналітичним групуванням на локальному рівні та подальшим узагальненням для потреб управляючої компанії.

Відповідно, у дослідженні запропоновано не універсальний пакет внутрішньої управлінської звітності, а окремі базові форми корпоративного рівня, вибір яких здійснено з урахуванням ключових інформаційних потреб управляючої компанії та розроблених методичних положень управлінського обліку. Такий підхід дозволяє, з одного боку, визначити мінімально необхідний формат представлення інформації для корпоративного управління, а з іншого – не обмежувати можливості бізнес-одиниць щодо формування додаткових локальних звітів відповідно до особливостей їх діяльності.

При виборі форм корпоративної управлінської звітності виходили з необхідності забезпечення інформацією про витрати та результати за бізнес-процесами і центрами відповідальності, виконання бюджетних показників та причини відхилень, трансакційні витрати, результативність діяльності бізнес-одиниць, а також внутрішньокорпоративні операції. Саме ці інформаційні блоки безпосередньо пов'язані із запропонованими у дослідженні напрямами удосконалення методики управлінського обліку та забезпечують перехід від накопичення облікових даних до їх використання для корпоративного контролю й прийняття управлінських рішень.

Таким чином, запропоновані форми слід розглядати як базові елементи корпоративного інформаційного блоку внутрішньої управлінської звітності, а не як завершений та незмінний комплект звітів. Їх склад може розширюватися, а показники – деталізуватися залежно від інформаційних потреб управляючої компанії та специфіки окремих бізнес-одиниць за умови дотримання єдиних корпоративних вимог до змісту, методики формування та зіставності

управлінської інформації (табл. 3.6).

Таблиця 3.6 – **Обґрунтування вибору базових форм корпоративної управлінської звітності**

Базова форма корпоративної управлінської звітності	Інформаційна потреба корпоративного рівня управління	Зв'язок із запропонованими методичними положеннями
1	2	3
1. Корпоративний звіт про витрати та результати діяльності бізнес-одиниці за бізнес-процесами і центрами відповідальності	Отримання інформації про формування витрат і результатів у розрізі бізнес-процесів; визначення центрів відповідальності за використання ресурсів і результати; порівняння показників бізнес-одиниць	Практична реалізація ієрархічно-процесного підходу до формування об'єктів управлінського обліку та аналітичного відображення витрат одночасно за бізнес-процесами і центрами відповідальності
2. Корпоративний звіт про трансакційні витрати	Визначення величини, структури, місця та причин виникнення трансакційних витрат; оцінювання витрат внутрішньої і зовнішньої взаємодії бізнес-одиниць	Реалізація методики аналітичної ідентифікації трансакційних витрат у межах єдиного інформаційного масиву з їх групуванням за бізнес-процесами, центрами відповідальності, середовищем виникнення та етапами
3. Корпоративний звіт про виконання бюджету бізнес-одиниці та відхилення	Контроль виконання планових показників; виявлення суттєвих відхилень, причин їх виникнення та; інформаційне забезпечення коригувальних управлінських рішень	Реалізація методичних положень щодо бюджетування, аналізу відхилень та відповідальності за результати діяльності
4. Корпоративний звіт про результативність бізнес-одиниці	Комплексне оцінювання результатів діяльності бізнес-одиниць; порівняння фактичних і цільових показників; моніторинг фінансових і нефінансових результатів та ключових показників діяльності	Реалізація методичних положень щодо оцінювання результативності центрів відповідальності та бізнес-одиниць, поєднання фінансових і нефінансових показників та КПЕ
5. Корпоративний звіт про внутрішньокорпоративні операції	Контроль руху ресурсів, робіт і послуг між бізнес-одиницями; узгодження взаємних операцій; інформаційне забезпечення внутрішніх розрахунків та виключення внутрішніх оборотів при корпоративному узагальненні	Реалізація методичних положень щодо обліку внутрішньокорпоративних операцій і внутрішнього трансфертного ціноутворення

Джерело: розроблено автором

Однією з базових форм запропоновано Корпоративний звіт про витрати та результати діяльності бізнес-одиниці за бізнес-процесами і центрами відповідальності (Додаток Е). Його призначення полягає у формуванні для управляючої компанії систематизованої інформації про витрати та результати діяльності бізнес-одиниці з одночасним збереженням двох аналітичних розрізів – бізнес-процесу, у межах якого формуються відповідні показники, та центру відповідальності, до сфери управлінського впливу якого вони належать.

Необхідність поєднання зазначених аналітичних розрізів зумовлена тим, що інформація лише за центрами відповідальності показує організаційну належність витрат і результатів, але не повністю відображає їх зв’язок із бізнес-процесами. Водночас процесне групування без визначення відповідального центру обмежує можливості персоніфікації управлінської відповідальності. Тому їх поєднання дає змогу пов’язати економічний зміст процесів із відповідальністю за їх результати.

Запропонована форма передбачає зіставлення планових і фактичних показників, визначення абсолютних і відносних відхилень та фіксацію причин суттєвих відхилень. На корпоративний рівень доцільно передавати не всю деталізовану інформацію, а показники, необхідні для оцінювання діяльності бізнес-одиниці та виявлення проблемних зон. За потреби має бути можливість деталізувати показник до рівня бізнес-процесу і центру відповідальності.

Особливістю звіту є поєднання процесного та відповідального розрізів інформації. Бізнес-процес характеризує напрям використання ресурсів і формування результату, а центр відповідальності – організаційний рівень впливу на відповідні показники. Це дає змогу управляючій компанії не лише встановити факт відхилення, а й визначити процес та відповідальний центр, які потребують додаткового аналізу.

Включення графи «Причина суттєвого відхилення» посилює аналітичну спрямованість звіту та запобігає його перетворенню на просте зіставлення

планових і фактичних показників. Критерії суттєвості доцільно встановлювати Корпоративним стандартом або відповідним регламентом.

У попередніх дослідженнях автора трансакційні витрати розглядалися як специфічний об’єкт управлінського обліку корпоративних структур. Було встановлено, що інформація про них значною мірою залишається поза межами традиційного інформаційного забезпечення управління, що обмежує можливості аналізу, контролю та регулювання [46]. Запропонований раніше Звіт про зовнішні трансакційні витрати передбачав їх відображення за об’єктами обліку та статтями, щомісячне складання кожним підприємством групи та подальше узагальнення на корпоративному рівні. В основу форми було покладено групування витрат за процесами постачання, організації діяльності та збуту.

У межах дисертаційного дослідження цей підхід розвинено відповідно до ієрархічно-процесної моделі управлінського обліку. На відміну від попередньої форми, Корпоративний звіт про трансакційні витрати охоплює всю сукупність витрат взаємодії з поділом на зовнішні та внутрішні. Це особливо важливо для корпоративних структур, де внутрішні трансакційні витрати пов’язані з корпоративним управлінням, координацією та взаємодією структурних складових (Додаток Ж).

Запропонований Корпоративний звіт про трансакційні витрати складається з двох взаємопов’язаних розділів, які забезпечують перехід від деталізації витрат до їх узагальнення для потреб корпоративного управління.

Розділ 1 «Деталізація трансакційних витрат за бізнес-процесами, центрами відповідальності та видами трансакцій» передбачає групування витрат за бізнес-процесами, центрами відповідальності, видами трансакцій, середовищем їх здійснення – зовнішнім і внутрішнім – та етапами виникнення ex ante і ex post. Зіставлення планових і фактичних показників та визначення причин суттєвих відхилень дає змогу виявляти найбільш витратні напрями взаємодії та проблемні зони.

Розділ 2 «Узагальнення трансакційних витрат за класифікаційними ознаками» формує зведену інформацію про величину, структуру та відхилення трансакційних витрат. У ньому узагальнюються зовнішні й внутрішні витрати, а також витрати ex ante та ex post із визначенням їх частки у загальній сумі. Це дає змогу оцінювати структуру витрат взаємодії та порівнювати показники між бізнес-одиницями.

Отже, перший розділ забезпечує деталізацію трансакційних витрат, а другий – їх узагальнення для корпоративного управління. Такий взаємозв'язок поєднує потреби локального і корпоративного рівнів без втрати можливості подальшої деталізації.

Важливим інструментом контрольної функції управлінського обліку є Корпоративний звіт про виконання бюджету бізнес-одиниці та відхилення (Додаток И). Його призначення полягає в систематизації інформації про виконання бюджетних показників, виявленні відхилень та причин їх виникнення. Такий звіт потрібен для регулярного контролю виконання бюджетів бізнес-одиниць, оцінювання використання ресурсів і своєчасного реагування на зміни умов діяльності. На відміну від традиційного зіставлення планових і фактичних показників, запропонована форма доповнює кількісну оцінку відхилень їх поясненням і визначенням необхідних управлінських заходів. Це дає змогу розглядати бюджетний контроль не лише як фіксацію відхилень, а як основу для прийняття управлінських рішень.

З урахуванням дворівневої організації управлінського обліку звіт доцільно формувати на рівні кожної бізнес-одиниці за єдиними корпоративними вимогами до складу показників, методики їх розрахунку та відображення відхилень. Деталізація за бізнес-процесами і центрами відповідальності здійснюється на локальному рівні, тоді як корпоративна звітність має забезпечувати зіставлення результатів різних бізнес-одиниць.

Для практичної реалізації цього підходу Корпоративний звіт про виконання

бюджету бізнес-одиниці та відхилення пропонується формувати у двох розділах.

Розділ 1 «Виконання основних бюджетних показників бізнес-одиниці» узагальнює дані про доходи, витрати та фінансові результати, відображає бюджетні й фактичні показники, абсолютні та відносні відхилення і їх вплив на результати діяльності.

Розділ 2 «Аналіз суттєвих бюджетних відхилень та управлінські заходи» передбачає визначення причин відхилень, відповідальних центрів та пропозицій щодо коригувальних заходів. Це створює інформаційну основу для прийняття рішень як на рівні бізнес-одиниці, так і управляючої компанії.

Важливою складовою системи внутрішньої управлінської звітності є Корпоративний звіт про результативність бізнес-одиниці (Додаток К), призначений для комплексного оцінювання досягнення встановлених цілей та інформаційного забезпечення корпоративного управління.

Необхідність його розроблення зумовлена тим, що оцінювання бізнес-одиниць лише за доходами, витратами та фінансовими результатами не дає повного уявлення про їх результативність. Позитивний фінансовий результат не завжди свідчить про ефективне використання ресурсів, дотримання технологічних параметрів, якість бізнес-процесів та досягнення стратегічних цілей. Тому фінансові показники необхідно доповнювати нефінансовими.

Запропонована форма ґрунтується на системі ключових показників ефективності (КПЕ), склад і цільові значення яких визначаються з урахуванням стратегічних пріоритетів корпоративної структури, функцій бізнес-одиниці та особливостей її діяльності. Доцільно розмежовувати загальнокорпоративні та спеціалізовані показники.

Загальнокорпоративний блок забезпечує порівняння бізнес-одиниць за узгодженими показниками прибутковості, виконання виробничих завдань, використання ресурсів та іншими характеристиками. Спеціалізований блок містить показники, властиві окремим видам діяльності — рослинництву,

тваринництву, переробці, елеваторному господарству, логістиці тощо.

Для посилення аналітичності звіту доцільно відображати не лише цільові та фактичні значення КПЕ, а й ступінь їх досягнення, характер відхилень та причини недосягнення встановлених орієнтирів.

Корпоративний звіт про результативність бізнес-одиниці пропонується формувати у двох розділах.

Розділ 1 «Оцінювання досягнення ключових показників діяльності бізнес-одиниці» узагальнює цільові та фактичні значення фінансових і нефінансових КПЕ, ступінь їх досягнення та характер відхилень.

Розділ 2 «Аналіз відхилень ключових показників та заходи щодо підвищення результативності» деталізує показники із суттєвими відхиленнями, їх причини, відповідальні центри та заходи управлінського реагування.

Особливістю звіту є поєднання фінансових і нефінансових КПЕ в єдиній системі оцінювання з урахуванням корпоративних цілей і специфіки окремих напрямів діяльності. Це дає змогу уникнути оцінювання результативності лише за фінансовими показниками. Розмежування загальнокорпоративного і спеціалізованого блоків КПЕ відповідає принципу контрольованої автономії бізнес-одиниць. Управляюча компанія визначає обов’язкові показники, їх зміст, методику розрахунку та оцінювання, а бізнес-одиниці можуть доповнювати систему спеціалізованими індикаторами.

Важливою умовою використання форми є диференційований підхід до визначення ступеня досягнення цільових показників. Для КПЕ, де позитивним є зростання, оцінюється співвідношення фактичного і цільового значень. Для показників, де бажаним є зменшення, застосовується зворотна логіка. Для індикаторів із нормативним діапазоном визначальним є дотримання встановлених меж.

Другий розділ звіту пов’язує відхилення КПЕ з відповідними бізнес-процесами та центрами відповідальності. Це узгоджується з ієрархічно-

процесною моделлю управлінського обліку та дає змогу визначати не лише ступінь досягнення цілей, а й чинники, що впливають на результати.

Інформація про причини відхилень та управлінські заходи забезпечує зворотний зв'язок між управляючою компанією і бізнес-одиницями. Оцінювання центрів відповідальності при цьому має здійснюватися з урахуванням їх повноважень і можливості впливати на відповідні показники.

Запропонована форма є складовою корпоративного інформаційного блоку внутрішньої управлінської звітності в частині забезпечення зіставності основних КПЕ. Її застосування доцільно регламентувати розділом «Внутрішня управлінська звітність» проєкту Корпоративного стандарту, а саму форму включити до Збірника форм корпоративної управлінської звітності.

Таким чином, Корпоративний звіт про результативність бізнес-одиниці забезпечує перехід від окремого аналізу фінансових результатів до комплексного оцінювання досягнення корпоративних цілей з використанням фінансових і нефінансових показників.

Важливим напрямом удосконалення внутрішньої управлінської звітності є формування інформації про внутрішньокорпоративні операції між бізнес-одиницями та управляючою компанією. Їх специфіка полягає у необхідності одночасно відображати економічний зміст операцій на рівні учасників та забезпечувати узгодженість показників при корпоративному узагальненні.

В агрохолдингах внутрішньокорпоративні операції можуть охоплювати передавання продукції, матеріальних ресурсів, виконання робіт, надання послуг, використання спільної інфраструктури та внутрішні розрахунки. Вони впливають на витрати, доходи та результати окремих бізнес-одиниць. Водночас механічне підсумовування показників може призводити до повторного врахування внутрішніх оборотів.

Тому необхідна спеціалізована корпоративна звітність, яка забезпечує ідентифікацію таких операцій, зіставлення даних учасників, виявлення

розбіжностей та визначення показників, що потребують коригування.

З цією метою запропоновано Корпоративний звіт про внутрішньокорпоративні операції (Додаток Л), призначений для систематизації інформації про операції між учасниками корпоративної структури, контролю узгодженості їх відображення та забезпечення внутрішньокорпоративного звіряння. Особливістю звіту є відображення кожної внутрішньокорпоративної операції із зазначенням обох сторін, її змісту, вартості та стану погодження показників. Управляюча компанія при цьому розглядається як окремий учасник внутрішньокорпоративних відносин, а не як бізнес-одиниця.

Для забезпечення аналітичності звіту пропонується два взаємопов'язані розділи. Розділ 1 «Облік і звіряння внутрішньокорпоративних операцій» відображає вид операції, сторони взаємодії, вартість за даними кожного учасника та виявлені розбіжності. Це дає змогу контролювати повноту та узгодженість відображення операцій. Розділ 2 «Узагальнення внутрішньокорпоративних операцій та коригування корпоративних показників» передбачає групування погоджених внутрішніх оборотів, визначення сум, що підлягають виключенню або іншому коригуванню, а також відображення неврегульованих розбіжностей.

Запропонований звіт спрямований на забезпечення інформаційної узгодженості між учасниками корпоративної структури та формування достовірних показників для управління. На відміну від інших форм звітності, його основним об'єктом є не окремий бізнес-процес, вид витрат чи результат бізнес-одиниці, а господарська взаємодія між учасниками корпоративної структури.

Методичною особливістю першого розділу є двостороннє відображення внутрішньокорпоративних операцій шляхом зіставлення даних сторони, що передає ресурси або надає послуги, з даними сторони, що їх отримує. Це дає змогу виявляти розбіжності у строках, оцінках, документах або інформаційному обміні. Важливою умовою застосування форми є використання єдиних

корпоративних класифікаторів видів внутрішньокорпоративних операцій, ідентифікаторів учасників та правил оцінювання. Це забезпечує автоматизоване зіставлення даних та формування узгодженої інформації.

Другий розділ узагальнює погоджені внутрішні обороти та визначає необхідні коригування корпоративних показників. При цьому сума внутрішньокорпоративної операції не завжди дорівнює сумі коригування корпоративного результату. Залежно від змісту операції може виникати потреба у виключенні внутрішніх доходів і витрат, усуненні повторного врахування оборотів або додатковому коригуванні результатів. Такий підхід дає змогу розмежувати оцінювання діяльності окремих бізнес-одиниць і формування узагальнених результатів корпоративної структури. Внутрішньокорпоративні операції можуть враховуватися при оцінюванні окремих центрів відповідальності, але під час корпоративного узагальнення необхідно усувати повторне відображення внутрішніх оборотів.

Особливого значення набуває розмежування внутрішньокорпоративних операцій і внутрішніх трансакційних витрат. Перші характеризують саму економічну взаємодію між учасниками структури, а другі – витрати на її організацію, координацію, погодження та контроль. Тому Корпоративний звіт про внутрішньокорпоративні операції не дублює звіт про трансакційні витрати, а доповнює його. Такий підхід відповідає принципу контрольованої автономії бізнес-одиниць.

Порядок формування Корпоративного звіту про внутрішньокорпоративні операції доцільно закріпити в розділі «Внутрішня управлінська звітність» проєкту Корпоративного стандарту, а саму форму включити до Збірника форм корпоративної управлінської звітності. Методичні правила ідентифікації, оцінювання та узгодження таких операцій мають бути визначені в розділі «Методичні положення» Стандарту.

Таким чином, запропонований звіт забезпечує єдиний підхід до

відображення господарської взаємодії між учасниками корпоративної структури, посилює контроль узгодженості даних та створює передумови для коректного узагальнення корпоративних показників.

Запропоновані форми корпоративної управлінської звітності утворюють взаємопов'язану систему інформаційного забезпечення управління, що охоплює витрати, результати діяльності, виконання бюджетів, результативність бізнес-одиниць та внутрішньокорпоративну взаємодію. Вони ґрунтуються на єдності методичних підходів за одночасного врахування організаційної складності корпоративних структур і відмінностей між бізнес-одиницями.

На відміну від практики розрізнених локальних звітів, запропонований підхід передбачає формування уніфікованого корпоративного інформаційного блоку внутрішньої управлінської звітності. Його основу становлять узгоджені показники, єдині правила їх розрахунку, спільні аналітичні розрізи, вимоги до періодичності подання та відповідальності за формування інформації.

При цьому уніфікація корпоративного інформаційного блоку не означає повної стандартизації внутрішньої управлінської звітності. Бізнес-одиниці можуть формувати додаткові локальні звіти відповідно до особливостей виробничих процесів і потреб оперативного управління. Це реалізує принцип контрольованої автономії: корпоративний рівень визначає обов'язкові інформаційні вимоги, а локальний – конкретизує та доповнює їх.

У межах дослідження розроблено п'ять базових форм корпоративної управлінської звітності, які мають різне функціональне призначення, але формуються на основі узгоджених об'єктів управлінського обліку та взаємопов'язаних інформаційних потоків. Їх узагальнену характеристику наведено в табл. 3.7.

Наведена характеристика свідчить, що розроблені форми охоплюють взаємопов'язані, але функціонально відмінні напрями інформаційного забезпечення корпоративного управління. Звіт про витрати та результати

діяльності забезпечує аналіз економічних результатів у розрізі бізнес-процесів і центрів відповідальності; звіт про трансакційні витрати деталізує витрати на організацію та забезпечення господарських взаємодій; бюджетний звіт характеризує дотримання встановлених фінансових орієнтирів; звіт про результативність відображає досягнення фінансових і нефінансових цілей; звіт про внутрішньокорпоративні операції забезпечує узгодженість даних учасників корпоративної структури та коректність їх узагальнення.

Таблиця 3.7 – **Функціональна характеристика розроблених форм корпоративної управлінської звітності**

Форма корпоративної управлінської звітності	Основне призначення	Інформаційна основа	Основні користувачі	Рекомендована періодичність
1	2	3	4	5
1. Корпоративний звіт про витрати та результати діяльності бізнес-одиниці за бізнес-процесами і центрами відповідальності	Аналіз формування витрат і результатів діяльності в розрізі бізнес-процесів та центрів відповідальності	Дані управлінського обліку витрат і доходів, калькулювання, аналітичні дані центрів відповідальності	Керівництво бізнес-одиниць, фінансово-економічні служби, управляюча компанія	Щомісячно
2. Корпоративний звіт про трансакційні витрати	Ідентифікація, групування та аналіз внутрішніх і зовнішніх трансакційних витрат	Аналітичні дані управлінського обліку трансакційних витрат за видами, бізнес-процесами та центрами відповідальності	Керівництво бізнес-одиниць, управляюча компанія, служби корпоратив-ного управління	Щоквартально
3. Корпоративний звіт про виконання бюджету бізнес-одиниці та відхилення	Контроль виконання бюджетних показників, виявлення причин відхилень і визначення коригувальних заходів	Затверджені бюджети, фактичні показники діяльності, результати аналізу бюджетних відхилень	Керівництво бізнес-одиниць, бюджетні комітети, управляюча компанія	Щомісячно

Продовження табл. 3.7

1	2	3	4	5
4. Корпоративний звіт про результативність бізнес-одиниці	Оцінювання досягнення фінансових і нефінансових ключових показників ефективності	Дані управлінського обліку, виробничої та операційної інформації, затверджені цільові КПЕ	Керівництво бізнес-одиниць, управляюча компанія	Щокварталь но
5. Корпоративний звіт про внутрішньокорпо ративні операції	Звіряння внутрішніх операцій, контроль їх узгодженості та визначення коригувань корпоративних показників	Дані обліку внутрішньокор-поративних операцій, внут-рішні документи, результати звірки між учасниками	Фінансово-економічні служби бізнес-одиниць, управляюча компанія	Щомісячно

Примітка. Періодичність формування звітів запропонована автором і може уточнюватися корпоративними регламентами відповідно до потреб управління.

Джерело: розроблено автором

Водночас взаємопов’язаність запропонованих форм не означає дублювання показників. Окремі дані можуть використовуватися в кількох звітах, але з різним аналітичним призначенням. Зокрема, показники витрат і результатів діяльності застосовуються для оцінювання наслідків бізнес-процесів, порівняння з бюджетними орієнтирами та визначення результативності бізнес-одиниць. При цьому інформація має повторно використовуватися без її повторного первинного формування, що відповідає запропонованому в підпункті 3.1 принципу одноразового формування даних у місці їх виникнення з подальшим багаторазовим використанням.

Важливою умовою функціонування системи корпоративної управлінської звітності є забезпечення інформаційної наступності між локальним і корпоративним рівнями. На рівні бізнес-одиниць здійснюються накопичення, аналітичне групування та перевірка даних за бізнес-процесами і центрами відповідальності. На корпоративному рівні забезпечуються контроль їх повноти

та узгодженості, узагальнення, порівняння й використання для оцінювання діяльності корпоративної структури загалом.

Така організація інформаційних потоків потребує чіткого розмежування функцій учасників процесу формування звітності. Керівники та відповідальні працівники бізнес-одиниць забезпечують достовірність, повноту і своєчасність подання інформації, а відповідні підрозділи управляючої компанії здійснюють її методичну перевірку, узагальнення та підготовку аналітичних матеріалів. Розподіл функцій має узгоджуватися з матрицею відповідальності «виконує – затверджує – погоджує – інформується» (В-З-П-І), запропонованою в організаційних положеннях Корпоративного стандарту. Для забезпечення єдності методичних підходів доцільно встановити корпоративні вимоги до структури звітних форм, складу обов’язкових показників, порядку їх розрахунку, аналітичних розрізів, періодичності, строків подання та процедур перевірки. Окремо слід визначити правила узгодження даних між формами звітності, щоб забезпечити їх зіставність і уникнути суперечностей.

Для практичної реалізації запропонованого підходу розроблено розділ «Внутрішня управлінська звітність» проєкту Корпоративного стандарту управлінського обліку та внутрішньої управлінської звітності. У ньому систематизовано положення щодо організації дворівневої системи звітності, формування корпоративного інформаційного блоку, визначення обов’язкових показників, інформаційної взаємодії учасників облікового процесу та узагальнення управлінських даних.

Отже, запропонована система внутрішньої управлінської звітності поєднує уніфікацію корпоративного інформаційного блоку з можливістю локальної деталізації показників, забезпечує взаємозв’язок інформації за бізнес-процесами, центрами відповідальності та бізнес-одиницями й створює інформаційну основу для узгодженого прийняття управлінських рішень на різних рівнях.

Висновки до розділу 3

1. Удосконалення управлінського обліку в корпоративних підприємницьких структурах потребує цілісного організаційно-регламентного забезпечення, здатного поєднати єдині вимоги корпоративного управління з особливостями діяльності бізнес-одиниць. Відсутність базового внутрішнього нормативного документа спричиняє розрізненість облікових процедур, неоднакові підходи до формування управлінської інформації та звітності, ускладнює розподіл функцій, відповідальності й інформаційну взаємодію між управляючою компанією та бізнес-одиницями. Подолання зазначених недоліків забезпечується запровадженням Корпоративного стандарту управлінського обліку та внутрішньої управлінської звітності як базового документа внутрішньої регламентації. Його положення охоплюють організацію та методику управлінського обліку, формування інформації і звітності, розподіл функцій і відповідальності, інформаційну взаємодію, оцінювання результативності та цифрове забезпечення. На відміну від розрізненого регулювання облікових процедур, запропонований Стандарт формує єдину нормативно-методичну основу управлінського обліку, положення якої конкретизуються в локальних регламентах бізнес-одиниць без порушення корпоративних вимог. Це забезпечує методичну узгодженість, чіткість розподілу відповідальності та реалізацію принципу контрольованої автономії бізнес-одиниць.

2. Методика формування управлінської інформації про витрати має забезпечувати не лише їх групування за економічним змістом і місцями виникнення, а й простежуваність зв’язку з бізнес-процесами, центрами відповідальності та об’єктами калькулювання. Традиційне відображення витрат переважно за статтями та структурними підрозділами обмежує можливості встановлення причин їх виникнення, оцінювання витратомісткості бізнес-процесів і визначення відповідальності за використання ресурсів. Усунення цих обмежень передбачає багатовимірну ідентифікацію витрат за бізнес-одиницею, бізнес-процесом, центром відповідальності, статтею та об’єктом витрат

(калькулювання). Запропонований порядок забезпечує аналітичний зв’язок між господарською операцією, споживанням ресурсів, сферою відповідальності та кінцевим об’єктом віднесення витрат. На відміну від традиційного групування облікових даних, такий підхід дає змогу простежувати формування витрат на різних рівнях корпоративної структури, встановлювати причини відхилень, оцінювати витратомісткість бізнес-процесів і формувати інформацію для контролю та обґрунтування управлінських рішень.

3. Багаторівнева побудова корпоративних підприємницьких структур і різнорідність діяльності бізнес-одиниць зумовлюють необхідність диференційованого підходу до формування внутрішньої управлінської звітності. Застосування однакових форм і рівня деталізації показників не забезпечує врахування технологічних особливостей, специфіки бізнес-процесів та інформаційних потреб локального менеджменту, тоді як відсутність уніфікованих вимог ускладнює зіставлення результатів діяльності бізнес-одиниць і корпоративний контроль. Узгодження цих вимог забезпечується дворівневою системою внутрішньої управлінської звітності, яка поєднує стандартизовану корпоративну звітність із гнучкою локальною звітністю бізнес-одиниць. Для корпоративного рівня розроблено п’ять базових форм, які становлять основу Збірника форм корпоративної управлінської звітності та можуть доповнюватися відповідно до інформаційних потреб. На локальному рівні склад і деталізація звітних форм визначаються бізнес-одиницями з урахуванням специфіки їх діяльності та закріплюються у відповідних локальних збірниках форм. При цьому забезпечується формування обов’язкових корпоративних показників за єдиними методичними вимогами. Така система поєднує зіставність і можливість консолідації управлінської інформації з необхідною аналітичною деталізацією, сприяючи підвищенню якості інформаційного забезпечення та обґрунтованості управлінських рішень.

Основні наукові результати розділу опубліковано в працях, які наведено в списку використаних джерел [144, 145] та додатках Д, Е, Ж, И, К, Л.

ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі вирішено наукове завдання щодо розвитку теоретичних положень та удосконалення організаційно-методичного забезпечення управлінського обліку в корпоративних підприємницьких структурах на засадах узгодження корпоративних і локальних інформаційних потреб, забезпечення методичної єдності облікових процедур та підвищення аналітичності й зіставності управлінської інформації для прийняття управлінських рішень.

1. Багаторівнева організаційна побудова корпоративних підприємницьких структур, відокремленість бізнес-одиниць і різноманітність їхніх бізнес-процесів зумовлюють необхідність розширення традиційного розуміння управлінського обліку як системи внутрішнього інформаційного забезпечення підприємства. Його економічну сутність розкрито через функціонування адаптивної багаторівневої інформаційно-аналітичної системи, яка забезпечує формування, перетворення, узгодження та використання фінансової і нефінансової, внутрішньої і зовнішньої, фактичної, планової та прогнозної інформації між локальним і корпоративним рівнями управління. На відміну від підходів, зосереджених переважно на внутрішніх облікових процедурах і ретроспективних показниках, таке трактування акцентує увагу на інформаційній взаємодії рівнів корпоративної структури, координації діяльності бізнес-одиниць та забезпеченні оперативних, тактичних і стратегічних управлінських рішень.

2. Традиційна систематизація об’єктів управлінського обліку без їх розмежування за рівнями корпоративного управління обмежує можливості аналітичної деталізації, встановлення взаємозв’язків між об’єктами та узагальнення інформації. Удосконалена систематизація ґрунтується на ієрархічно-процесному підході та передбачає виокремлення корпоративного рівня, базовим об’єктом якого є бізнес-одиниця; локального рівня, представленого бізнес-процесами, центрами відповідальності, господарськими операціями й об’єктами калькулювання; а також об’єктів міжрівневої аналітики.

Останні охоплюють наскрізні економічні об’єкти – ресурси, витрати, доходи та результати діяльності – і специфічні корпоративні об’єкти – внутрішньокорпоративні операції та трансакційні витрати. Такий підхід забезпечує взаємозв’язок об’єктів обліку з рівнями управління, послідовне узагальнення інформації від господарської операції до корпоративного рівня та можливість її зворотної деталізації для аналізу й контролю.

3. Організація управлінського обліку в корпоративних підприємницьких структурах потребує збалансованого співвідношення централізації облікових процедур і самостійності бізнес-одиниць. Надмірна централізація обмежує врахування організаційно-технологічних особливостей їхньої діяльності, тоді як надмірна децентралізація спричиняє методичну розрізненість, зниження зіставності показників та ускладнення консолідації інформації. Узгодження цих вимог забезпечується принципом контрольованої автономії бізнес-одиниць, який передбачає поєднання обов’язкових корпоративних методичних вимог із можливістю локальної адаптації облікових процедур. При цьому така адаптація не повинна змінювати економічного змісту корпоративних показників або порушувати можливість їх узагальнення. Застосування зазначеного принципу забезпечує методичну єдність управлінського обліку за одночасного збереження гнучкості інформаційного забезпечення локального управління.

4. Фрагментарність інформаційних систем, відмінності у форматах даних і порядку їх передавання між управляючою компанією та бізнес-одиницями ускладнюють формування зіставної управлінської інформації та її використання для корпоративного контролю. Формування єдиного інтегрованого інформаційного простору потребує узгодження функціонування корпоративних інформаційних систем, упорядкування інформаційних потоків та уніфікації вимог до формування й передавання даних. Важливою умовою такої інтеграції є поєднання технологічної сумісності інформаційних систем із методичною узгодженістю облікових показників. Це створює передумови для автоматизованого обміну, узагальнення та контролю управлінської інформації,

скорочення дублювання облікових процедур і підвищення узгодженості інформаційного забезпечення корпоративного та локального управління.

5.Трансакційні витрати становлять специфічний об’єкт управлінського обліку корпоративних підприємницьких структур, аналітичне виокремлення якого необхідне для оцінювання витратомісткості зовнішньої та внутрішньокорпоративної взаємодії. Їх відображення переважно у складі адміністративних, збутових та інших витрат обмежує можливості визначення величини, місць і причин виникнення таких витрат. Удосконалений підхід до аналітичного обліку трансакційних витрат передбачає їх ідентифікацію та групування за середовищем виникнення, етапом трансакції, бізнес-процесом і центром відповідальності. Поєднання зазначених ознак дає змогу встановлювати зв’язок трансакційних витрат із конкретними процесами корпоративної взаємодії, визначати відповідальних за їх формування та оцінювати витратомісткість окремих трансакцій. Це розширює інформаційні можливості управлінського обліку для виявлення непродуктивних витрат та обґрунтування рішень щодо оптимізації взаємодії між бізнес-одиницями й зовнішніми контрагентами.

6. Інформаційне забезпечення корпоративного управління значною мірою залежить від своєчасності, повноти та аналітичності внутрішньої управлінської звітності. Її формування в корпоративних підприємницьких структурах супроводжується взаємопов’язаними проблемами, серед яких фрагментарність джерел і даних, залежність від ручного опрацювання інформації, недостатнє використання нефінансових показників та інформаційна асиметрія між рівнями управління. Систематизація зазначених проблем за їх впливом на якість інформаційного забезпечення дозволяє розмежувати організаційні, методичні та інформаційно-технологічні причини недостатньої результативності звітності. Подолання цих обмежень потребує узгодження джерел інформації, автоматизації її опрацювання, розширення складу нефінансових показників і диференціації звітної інформації відповідно до потреб локального та корпоративного

менеджменту. Це формує основу для підвищення зіставності, своєчасності й аналітичності управлінської звітності.

7. Єдність організаційних і методичних підходів до управлінського обліку в корпоративних підприємницьких структурах потребує внутрішньої нормативної регламентації, яка охоплює як загальнокорпоративні вимоги, так і особливості діяльності бізнес-одиниць. Запропонований Корпоративний стандарт управлінського обліку та внутрішньої управлінської звітності виступає базовим документом такої регламентації та встановлює єдині вимоги до організації й методики обліку, формування управлінської інформації та звітності, розподілу функцій і відповідальності, інформаційної взаємодії, оцінювання результативності та цифрового забезпечення. Його положення конкретизуються в локальних регламентах бізнес-одиниць без порушення обов'язкових корпоративних вимог. На відміну від розрізненого регулювання окремих облікових процедур, така побудова забезпечує цілісність організаційно-методичного забезпечення управлінського обліку, узгодженість внутрішніх регламентів та практичну реалізацію принципу контрольованої автономії бізнес-одиниць.

8. Формування управлінської інформації про витрати в корпоративних підприємницьких структурах потребує встановлення зв'язку між господарськими операціями, бізнес-процесами, центрами відповідальності та кінцевими об'єктами калькулювання. Традиційне групування витрат переважно за статтями та структурними підрозділами не забезпечує достатньої простежуваності причин їх виникнення й відповідальності за використання ресурсів. Удосконалений порядок формування управлінської інформації передбачає багатовимірну ідентифікацію витрат за бізнес-одиницею, бізнес-процесом, центром відповідальності, статтею та об'єктом витрат (калькулювання). Така послідовність забезпечує аналітичний зв'язок між господарською операцією, процесом споживання ресурсів, сферою відповідальності та кінцевим об'єктом віднесення витрат. Це дає змогу

простежувати формування витрат на різних рівнях корпоративної структури, встановлювати причини відхилень, оцінювати витратомісткість бізнес-процесів і підвищувати обґрунтованість управлінського контролю.

9. Різнорідність діяльності бізнес-одиниць, відмінності в організації бізнес-процесів та інформаційних потребах менеджменту зумовлюють необхідність поєднання уніфікації управлінської звітності з гнучкістю її локального формування. Застосування однакового набору форм і рівня деталізації для всіх бізнес-одиниць не забезпечує належного врахування специфіки їхньої діяльності, тоді як відсутність єдиних вимог ускладнює зіставлення й консолідацію інформації. Дворівнева система внутрішньої управлінської звітності передбачає поєднання стандартизованої корпоративної звітності з локальною звітністю, адаптованою до інформаційних потреб окремих бізнес-одиниць. На корпоративному рівні її основу становлять п’ять розроблених базових форм, об’єднаних у Збірник форм корпоративної управлінської звітності, який може доповнюватися відповідно до потреб управління. Склад і деталізація локальних форм визначаються бізнес-одиницями та закріплюються у відповідних локальних збірниках форм із дотриманням єдиних вимог до корпоративних показників. Така система забезпечує зіставність і можливість консолідації управлінської інформації, зберігаючи необхідну аналітичну деталізацію для контролю, виявлення відхилень та прийняття управлінських рішень на кожному рівні корпоративної структури.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бавико О.Є., Фаєнгольд М.А. Бізнес-процеси як об'єкт управління діяльністю сучасних підприємницьких структур. URL: https://economics.net.ua/ejopu/2024/No1/36.pdf (дата звернення: 08.01.2026 р.)

2. Балабаниць А. В., Рібейро-Рамос О. О. Архітектоніка безпеки управлінського обліку в умовах стрімкої діджиталізації. *Вісник Маріупольського державного університету. Серія: Економіка*. 2023. Вип. 26. С. 115-122.

3. Біла Ю., Білий А. Проблемні питання управлінського обліку в аграрних підприємствах. *Вісник економіки*. 2024. Вип. 4. С. 155-163.

4. Бойко Р. В., Винницький Т. І. Управлінський облік бізнес процесів у дистрибуційних компаніях: концептуальні основи. Інвестиції: практика та досвід. 2024. № 6. С. 153-159.

5. Больбот В. Г., Юрченко С. В. Роль управлінського обліку у підвищенні ефективності виробництва продукції рослинництва. *Агросвіт*. 2025. № 23. С. 222-227.

6. Бондарчук Л., Мазур Н., Цалко Т., Коваленко М., Заріцька Н., Пузирьва П. Інноваційний дизайн фінансово-управлінського обліку та впливу міграції населення на розвиток агропідприємств в умовах безпекових та інформаційних ризиків. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*. 2023. № 5. С. 481-493.

7. Брік С. В. Платформа ROSE ACCOUNTING SERVICES від ORACLE BUSINESS SUITE як альтернатива 1с для автоматизації бухгалтерського, фінансового та управлінського обліку в Україні. *Вісник Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна. Серія: Міжнародні відносини. Економіка. Країнознавство. Туризм*. 2023. Вип. 17. С. 81-86.

8. Буличов В. А. Організаційні підходи до розвитку управлінського обліку в квітникарстві. *Ефективна економіка*. 2025. № 5. URL: https://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2025_5_121

9. Вдовічен А., Рошко Н. Особливості ведення управлінського обліку під час воєнного стану в Україні. Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. *Економічні науки*. 2024. Вип. 2. С. 64-78.

10. Вільямсон О.Е. Економічні інституції капіталізму: Фірми, маркетинг, укладання контрактів. К.: «АртЕк», 2002. 472 с.

11. Гавриленко В., Чиж В., Демиденко С., Камишний Є. Інтегрування управлінського обліку в механізми організаційно-економічного забезпечення сталого розвитку підприємств. *Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки*. 2025. Т. 26, вип. 3. С. 67-79.

12. Гнатюк А. А. Управлінський облік на основі ризик-орієнтованого підходу. Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. *Економічні науки*. 2024. Вип. 4. С. 22-32.

13. Голов С.Ф. Управлінський облік: підручник. Київ: Лібра, 2008. 704 с.

14. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року № 436-IV. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text (дата звернення: 19.05.2025 р.)

15. Гринчишин Я. М., Пилат М. В. Чинники та роль стратегічного управлінського обліку в сучасних підприємствах. *Ефективна економіка*. 2025. № 2. URL: https://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2025_2_100

16. Гринявський С. М. Теоретичні засади розвитку стратегічного управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах. *Агросвіт*. 2024. № 23. С. 179-184.

17. Дутчак І. Б., Фадєєва І. Г., Шеверя Я. В. Дослідження моделей управлінського обліку для оптимізації витрат на виробничих підприємствах. Ефективна економіка. 2024. № 6. URL: https://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2024_6_4

18. Євдокименко В. К., Кузь В. І. Інструментарій управлінського обліку: ідентифікація та ефективність. *Бізнес Інформ*. 2023. № 1. С. 123-129.

19. Житний П.Е. Облікова політика в умовах розвитку фінансово-промислових систем: методологія та організація: монографія Луганськ: Вид-во СНУ ім. В. Даля. 2007. 352 с.

20. Жук В. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки : монографія. К : ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН, 2009. 648 с.

21. Жук В. М. Розвиток бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: теорія, методологія, практика : дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09. Київ, 2010. 426 с.

22. Заворітній М. Оцінка ефективності впровадження системи управлінської звітності. *Економіка і регіон*. 2024. № 3(94). С. 141-147. DOI: 10.26906/EiR.2024.3(94).3491.

23. Задорожний З. В. Внутрішньогосподарський облік у будівництві: монографія. Тернопільський національний економічний ун-т. - Т. : Економічна думка, 2006. 336 с.

24. Задорожний З. Проблемні аспекти нормативної бази організації управлінського обліку. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2015. Вип. 3. С. 43-52.

25. Задорожний З. Проблемні питання якості інформації бухгалтерського і управлінського обліку малоцінних активів. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2018. Вип. 1. С. 115-124

26. Задорожний З., Грицишин А. Логістичні витрати та їх класифікація. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2017. Вип. 2. С. 109-117

27. Задорожний З.-М. В. Внутрішньогосподарський облік в будівництві: методологія та організація : дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09. Тернопіль, 2007. 472 с.

28. Задорожний З.-М. В., Муравський В. В., Семанюк В. З., Омецінська І. Я. Управлінський облік: навч. посіб. Тернопіль: ВПЦ «Університетська думка», 2023. 293 с

29. Задорожний З.-М., Муравський В. Проблемні питання методу бухгалтерського обліку. Облік і фінанси. 2025. № 3. С. 14-20.

30. Задорожний З.-М., Муравський В. Проблемні питання нормативно-правового регулювання та управлінського обліку у будівництві. *Вісник економіки*. 2025. Вип. 1. С. 256-270.

31. Задорожний З.-М., Муравський В., Омецінська І. Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні. Вісник економіки. 2024. Вип. 4. С. 253-257

32. Задорожний З.-М., Омецінська І. Внутрішньогосподарська звітність у системі управління підприємством. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2020. Вип. 4. С. 169-184

33. Задорожний З.-М., Омецінська І. Проблемні аспекти обліку фінансових результатів у будівництві. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2020. Вип. 3. С. 225-237

34. Задорожний З.-М., Панасюк В., Омецінська І. Інноваційні підходи до структурування витрат з метою ефективного управління бізнесом. *Вісник економіки*. 2024. Вип. 4. С. 164-178

35. Засадний Б. А., Ткаченко А. В. Система бюджетування як провідна ланка фінансового планування бізнес-процесів підприємства. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Сер. Міжнародні економічні відносини та світове господарство. 2021. Вип. 35. С. 33-37. URL:

http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/35_2021ua/8.pdf (дата звернення: 08.01.2026 р.)

36. Згалат-Лозинська Л., Косминський І., Іванова Т. Методичні підходи до формалізованої оцінки конкурентоспроможності в системі стратегічного управлінського обліку та економічного оцінювання будівельних підприємств. *Шляхи підвищення ефективності будівництва в умовах формування ринкових відносин*. 2024. Вип. 54(2). С. 352-366.

37. Зоріна О. А. Взаємозв'язок управлінського обліку та управлінського контролю: особливості та етапи впровадження на підприємстві. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту*. 2024. № 1-2. С. 18-27

38. Зоріна О. А., Зорін А. В. Імплементація процедур управлінського обліку в процедури системи управлінського контролю: координація інструментарію. *Статистика України*. 2025. № 2. С. 110-117.

39. Ігнатенко С. В., Томашук І. В. Сучасні тенденції автоматизації та цифровізації управлінського обліку в аграрних підприємствах: економічний аспект. *Економічний простір*. 2024. № 191. С. 465-472.

40. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999. № 291. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text

41. Іщенко Я.П. Організація управлінського обліку корпоративних структур як об'єкт управлінського консалтингу. *Збірник наукових праць Вінницького національного аграрного університету. Серія: сільськогосподарські науки* 2011. № 12 (52). С. 35-39.

42. Іщенко Я.П. Формування внутрішньої звітності про витрати у відповідності до вимог корпоративного управління. *Облік і фінанси АПК*. 2010. № 3. С. 69-72.

43. Іщенко Я.П. Централізація функції обліку в інтегрованих корпоративних підприємницьких структурах. *Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». Збірник наукових праць Луцького національного технічного університету.* 2011. № 8 (29). С. 415-420.

44. Іщенко Я.П., Цимбалюк Н.О. Організація облікового забезпечення управління маркетинговою діяльністю агрохолдингів. *Агросвіт.* 2025. № 15. С. 155-166. DOI: 0.32702/2306-6792.2025.15.155

45. Іщенко Я.П., Цимбалюк Н.О. Централізація управлінського обліку: формування єдиного інформаційного поля для корпорацій. *Економіка та суспільство.* 2025. № 76. URL: https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/6299. DOI: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-76-78

46. Іщенко Я.П., Цимбалюк Н.О., Козловський С.Г. Трансакційні витрати корпоративних підприємницьких структур: організаційний аспект управлінського обліку. *Агросвіт.* 2024. № 5. С. 106-117. DOI: 10.32702/2306-6792.2024.5.106

47. Канцуров О. О. Методологічні засади бухгалтерського обліку трансакційних витрат. *Ефективна економіка.* 2014. № 10. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3432 (дата звернення: 10.01.2026 р.)

48. Кірейцев Г. Г. Глобализація економіки і уніфікація методології бухгалтерского обліку: наукова доп. Житомир: ЖДТУ, 2008. 76 с.

49. Кладієв В. Управлінсько-інституційний базис інтеграції обліково-звітної інформації в системі державного управління аграрним сектором. *Облік і фінанси*. 2025. № 4. С. 159-170.

50. Коваль Л.В., Гончарук О.С. Документування в бухгалтерському обліку аграрних підприємств: стан та перспективи розвитку. *Ефективна економіка*. 2024. № 3. DOI: http://doi.org/10.32702/2307-2105.2024.3.77

51. Коваль Л.В., Резніченко Р.В. Облік та відображення у звітності фінансового результату операційної діяльності аграрного підприємства. Ефективна економіка. 2025. № 10. URL: https://nayka.com.ua/index.php/ee/article/view/7859

52. Колінько Н. І., Воляник Г. М., Шутка С. Є. Аутстафінг: дієвий інструмент управлінського обліку в оптимізації витрат і податків та мінімізації ризиків підприємств. *Інтелект XXI*. 2023. № 2. С. 25-29.

53. Колодійчук А. В., Важинський Ф. А. Особливості управлінського обліку в концепції контролінгу. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2023. № 11. С. 59-63.

54. Концептуальні основи розвитку системи бухгалтерського і управлінського обліку та звітності : монографія. З.-М. В. Задорожний та ін.; за наук. ред. д-ра екон. наук, проф. З.-М. В. Задорожного ; Тернопіл. нац. екон. ун-т. - Тернопіль : ТНЕУ, 2019. 287 с.

55. Косташ Т. О. Організація управлінського обліку як механізму забезпечення стратегічного розвитку підприємства в умовах невизначеності та ризиків. *Ефективна економіка*. 2025. № 6. URL: https://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2025_6_43

56. Костякова А. Інтеграція ESG-звітності у стратегічний управлінський облік: концептуальна трансформація Balanced Scorecard. *Acta Academiae Beregsasiensis. Economics.* 2026. Вип. 12. С. 272-284.

57. Коуз Р. Природа фірми (The Nature of the Firm): Нобелевська лекція. URL: http://iee.org.ua/ua/publication/16/ (дата звернення: 10.01.2026 р.)

58. Кузіна Р.В. Корпоративний облік і звітність в Україні: сучасний стан і перспективи розвитку: Монографія. Херсон: Грінь Д. С., 2015. 416 с.

59. Кучанський О. В. Управлінський облік у роздрібній торгівлі: ключові метрики сучасного ритейлу. *Ефективна економіка*. 2025. № 6. URL: https://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2025_6_101

60. Лалакулич М. Ю., Югас Е. Ф., Симочко М. І. Вплив управлінських технологій на формування системи бухгалтерського обліку в контексті стратегічного управління підприємством. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2024. № 2. С. 65-69.

61. Легенчук С. Ф., Завалій Т. О., Денисюк О. М. Big Data в стратегічному управлінському обліку. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю та аналізу*. 2023. Вип. 3. С. 14-20.

62. Лемішовська О. С., Гадзало Н. М. Обліково-аналітичне забезпечення управлінських систем підприємства: концептуальний базис та напрямки розвитку. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія: Економіка*. 2023. № 28. С. 140-144.

63. Литвиненко В. С., Толстоног В. В. Обліково-контрольне забезпечення управління витратами : інституціональний підхід : монографія . К.: Фітосоціоцентр, 2015. 260 с.

64. Літвінчук В. В., Панічук О. В. Управління кредитоспроможністю підприємства: обліковий аспект формування показників та ризики управлінського обліку боржників банку. *Ефективна економіка*. 2023. № 8. URL: https://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2023_8_43

65. Ляхович Г. І., Вакун О. В. Використання штучного інтелекту для підвищення ефективності системи управлінського обліку. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю та аналізу*. 2023. Вип. 3. С. 28-33.

66. Ляшенко Р.В. Основні підходи до управління в бізнесі. *Молодий вчений.* 2018. № 12 (64). С. 296-301. DOI: https://doi.org/10.32839/2304-5809/2018-12-64-71

67. Мазурик В. Стратегічний облік як інформаційна платформа для ухвалення управлінських рішень в умовах невизначеності бізнес-середовища. *Вісник економіки*. 2025. Вип. 4. С. 73-81.

68. Макарович В. К. Розвиток стратегічного управлінського обліку інноваційного капіталу на основі збалансованої системи показників. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю та аналізу. 2024. Вип. 2. С. 32-38.

69. Макарович В. Необхідність розвитку управлінського обліку інноваційного капіталу в системі інноваційного менеджменту. *Acta Academiae Beregsasiensis. Economics*. 2024. Вип. 5. С. 357-369.

70. Максимів Ю. В., Якубів В. М., Пилипів Н. І., П'ятничук І. Д., Гориславець П. А. Переосмислення суті управлінського обліку в контексті досягнення Цілей сталого розвитку. *Фінанси України*. 2023. № 1. С. 117-128.

71. Маначинська Ю. Цифрові технології управлінського обліку в державному та приватному секторі національної економіки. Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. *Економічні науки*. 2023. Вип. 3. С. 22-42.

72. Марущин Ю. В. Інтеграція управлінського обліку в систему оцінки діяльності бюджетних установ. *Державне управління: удосконалення та розвиток*. 2025. № 8. URL: https://nbuv.gov.ua/UJRN/Duur_2025_8_12

73. Марущин Ю. В. Перспективи розвитку управлінського обліку в бюджетних установах. *Державне управління: удосконалення та розвиток*. 2024. № 12. URL: https://nbuv.gov.ua/UJRN/Duur_2024_12_10

74. Марчишин Н. Я. Облікова інформація та її вплив на психологію прийняття управлінських рішень. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю та аналізу*. 2025. Вип. 1. С. 31-36.

75. Матюха М. М., Смоляр М. В. Управлінський облік запасів. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». Серія: Економічні науки*. 2024. № 7(2). С. 97-107.

76. Меліхова Т. О., Меліхов Є. В., Бачинський В. В. Удосконалення обліку та аудиту МШП з метою аналізу правильності формування витрат при

ціноутворенні в управлінському обліку. *Ефективна економіка*. 2024. № 11. URL: https://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2024_11_26

77. Меліхова Т. О., Меліхов Є. В., Котенко О. А. Удосконалення обліку та аудиту витрат за елементами для формування бюджету виробництва в умовах фінансової невизначеності з метою прийняття ефективних управлінських рішень. *Інвестиції: практика та досвід*. 2025. № 1. С. 53-58.

78. Меліхова Т. О., Подмешальська Ю. В., Богма Н. О. Удосконалення первинного та аналітичного обліку, внутрішнього аудиту розрахунків з покупцями та замовниками в системі контролю з урахуванням різних видів економічної діяльності для прийняття управлінських рішень. *Інвестиції: практика та досвід*. 2024. № 1. С. 33-39.

79. Меліхова Т. О., Подмешальська Ю. В., Терещенко Н. М. Удосконалення обліку, оподаткування та контролю ЄСВ та ПДФО для поліпшення виробничого обліку, стратегічного управлінського обліку, податкової та фінансової звітності в умовах переходу на міжнародні стандарти зарубіжних країн. *Інвестиції: практика та досвід*. 2023. № 24. С. 78-83.

80. Музиченко А., Скрипник С., Мельянкова Л. Стандартизація бухгалтерського обліку: вплив на управлінську звітність та порівняльний аналіз. *Економіка та суспільство.* 2024. № 59. DOI: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-59-4

81. Мулик Т.О. Цифрова трансформація обліково-контрольних процесів вітчизняних підприємств: сучасний стан та стратегічні пріоритети. *Економіка, управління та адміністрування*. 2026. Вип. 1(115). С. 104-113

82. Нагірняк М. Ф. Обліково-аналітичне забезпечення управлінського контролю податковими витратами і податковими зобов’язаннями. *Економіка, управління та адміністрування*. 2024. № 1. С. 120-129.

83. Назаренко С., Матюшенко Н. Вплив внутрішніх комунікацій на ефективність діяльності підприємств. *Економіка та суспільство.* 2023. № 56. URL: https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/3041/2962

84. Нападовська Л.В. Управлінський облік: підруч. для студ. вищ. навч. закл. Київ: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. 648 с.

85. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text

86. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999. № 318. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text

87. Нечипорук Н. В., Григорова З. В., Кваско А. В., Аванесова Н. Е. Стратегічний управлінський облік у системі комплексного менеджменту підприємств. *Економіка. Фінанси. Право*. 2023. № 2. С. 26-29.

88. Окренець В. Ю. Облікова інформація як основа прийняття управлінських рішень: сутність та підходи до класифікації. *Креативний простір*. 2023. № 11. С. 60-61.

89. Олійник О. В., Іваницький В. М. Управлінський вимір ESG-звітності: концептуальні засади інтеграції у систему корпоративного обліку. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2025. Вип. 2(61). С. 47-53. DOI: http://dx.doi.org/10.26642/pbo-2025-2(61)-47-53.

90. Остапенко Т. М., Кубецька О. М., Бессонова С. І., Бессонова А. В. Розрахунки за виплатами працівникам: страховий, податковий, обліковий та управлінський аспекти. *Бізнес Інформ*. 2025. № 9. С. 287-297

91. Павелко О. В., Максимчук Т. С., Блищик В. П. Непрямі податки у фіскальній політиці та управлінському обліку: імплікації для підвищення рівня потенціалу конкурентоспроможності. *Вісник Національного університету*

водного господарства та природокористування. Економічні науки. 2025. Вип. 4. С. 407-422.

92. Павелко О. В., Миронець М. А., Кречко М. Ю. Пряме оподаткування як складова управлінського обліку та засіб фіскального регулювання. *Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Економічні науки*. 2025. Вип. 3. С. 258-277.

93. Павелко О. В., Пахут А. В. Управлінський облік будівельних підприємств: проблематика запровадження та функціонування в умовах сьогодення. *Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Економічні науки*. 2025. Вип. 4. С. 440-456.

94. Папінко А. Створення інформації про бізнес-процеси ІТ-компанії в управлінському обліку. *Вісник економіки*. 2023. Вип. 4. С. 150-170.

95. Пашкевич М. С. Підвищення достовірності оперативного обліку в системі управлінського контролю на основі формування цифрової компетентності аудитора в спеціальності «Облік і оподаткування». *Агросвіт*. 2025. № 24. С. 45-53.

96. Перерва І.М. Переваги впровадження процесного підходу до управління підприємством. *Економіка та суспільство*. 2021. Вип. 29. С. 1-8. DOI: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-29-3

97. Перетятько Ю. М. Фасетна класифікація ремонту основних засобів для цілей фінансового та управлінського обліку. Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. *Економічні науки*. 2023. Вип. 3. С. 194-203.

98. Перчук О. В., Вовченко Р. С. Використання інструментів управлінського обліку в інформаційно-аналітичному забезпеченні функціонування і розвитку підприємств. *Інвестиції: практика та досвід*. 2023. № 20. С. 97-101.

99. Пестовська З. С. Методологія прийняття управлінських рішень на основі поєднання фінансово-облікових показників і поведінкових метрик персоналу. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія: Економіка.* 2026. № 40. С. 69-75.

100. Петрик О. А., Штукін О. М. Моделювання управлінського обліку і калькулювання собівартості продукції закладів громадського харчування. *Ефективна економіка*. 2025. № 5. URL: https://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2025_5_26

101. Пилипів Н. І., Рудий М. В. Системоутворююча роль раціональної організації управлінського обліку в забезпеченні сталого розвитку будівельних підприємств. *Актуальні проблеми розвитку економіки регіону*. 2025. Вип. 21(1). С. 386-396.

102. Пилипів Н.І., Максимів Ю.В., П'ятничук І.Д. Управлінський облік: навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни. Івано-Франківськ, 2018. 380 с.

103. Писаренко Т. Організація управлінського обліку грошових коштів від операційної діяльності. *Acta Academiae Beregsasiensis. Economics*. 2023. Вип. 4. С. 507-515. URL: https://nbuv.gov.ua/UJRN/aabe_2023_4_43

104. Писаренко Т., Тлучкевич Н. Обліково-аналітичні аспекти прийняття стратегічних управлінських рішень для організації податкового адміністрування на підприємстві. *Економічний форум*. 2023. Вип. 3. С. 82-86.

105. Покатаєв П. С., Капелюш К. В. Удосконалення форм управлінського обліку фінансової звітності керівника об'єднення співвласників багатоквартирного будинка з проведенням фінансового аналізу діяльності, для підвищення ефективності управління і контролю. *Публічне управління і адміністрування в Україні*. 2025. Вип. 46. С. 227-235.

106. Польова О. Л., Маліцький П. О. Особливості управлінського обліку фермерських господарств у контексті розвитку інформаційних технологій.

Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». Серія: Економічні науки. 2025. № 9(2). С. 118-127.

107. Попова О. О. Особливості облікової політики для підвищення якості управлінської звітності. *Ефективна економіка*. 2024. № 1. URL: https://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2024_1_78

108. Правдюк Н. Л., Коваль Л. В., Коваль О. В. Організація процесу формування облікової інформації для прийняття управлінських рішень: теорія, методологія, практика: Монографія. Київ: «Центр учбової літератури», 2021. 492 с.

109. Правдюк Н.Л. Обліковий супровід стратегічного менеджменту підприємства. Ефективна економіка. 2024. № 12. DOI: http://doi.org/10.32702/2307-2105.2024.12.4

110. Правдюк Н.Л. Цифровий облік як фактор модернізації системи адміністративного управління підприємством. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2026. № 1. С. 138-156

111. Приходько І., Павлова Г., Васюта М. Трансакційні витрати як інноваційний об'єкт обліку і контролю. *Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє.* 2014. Вип.19. Ч.1. С. 121-129.

112. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999. № 996-XIV. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text (дата звернення: 21.07.2025 р.)

113. Професія бухгалтера в управлінні підприємством та його економічною безпекою: колективна монографія / Жук В. М., Василішин С. І., Замлинський В. А. та інші. К.: ННЦ «ІАЕ», 2023. 180 с.

114. Птіцина Л., Міхайлуца О., Манін А. Удосконалення інформаційних систем і технологій виробничого підприємства з метою підвищення ефективності практичної складової ведення фінансового та управлінського

обліку і аудиту. *Acta Academiae Beregsasiensis. Economics*. 2024. Вип. 5. С. 431-440.

115. Пушкар М. С., Пушкар М. Р. Управлінський облік – складова загальної облікової системи інформації. *Вісник економіки*. 2024. Вип. 1. С. 94-110.

116. Пушкар М.С. Управлінський облік: підручник. Тернопіль: Карт-бланш, 2009. 770 с.

117. Ратинський В. В., Кундеус О. М., Королюк Т. М., Малярський О. Д. Система управлінського обліку підприємств торгово-побутової інфраструктури. *Інвестиції: практика та досвід*. 2023. № 16. С. 97-102.

118. Ребрина Н. Стратегічний управлінський облік в системі прийняття ефективних управлінських рішень на підприємстві. *Економічний часопис Волинського національного університету імені Лесі Українки*. 2023. № 4. С. 34-39.

119. Розвиток бухгалтерського обліку в умовах глобалізації та інформатизації суспільства : монографія / О.В. Пальчук, В.М. Савченко, І.В. Рузмайкіна та ін; за ред. Г.М. Давидова. Кропивницький : ПП «Ексклюзив-Систем» , 2017. 248 с.

120. Романенко Є. О. Державно-управлінська стратегіологія: новий порядок оформлення та видачі військово-облікового документа. *Національні інтереси України*. 2024. № 1. С. 265-273.

121. Руденко С. В., Велієва В. О., Накісько О. В. Принцип обачності у забезпеченні економічної безпеки підприємств: управлінський та обліково-аналітичний аспект. *Інвестиції: практика та досвід*. 2025. № 17. С. 190-195.

122. Рудницький В., Дубіль О., Дерій В. Інформація управлінського обліку - основа для збалансованої системи показників у торговельних підприємствах. *Вісник економіки*. 2024. Вип. 3. С. 139-158.

123. Савченко Н. М., Савченко Р. О., Ганяйло О. М. Управлінський облік в системі стратегічного управління підприємством. *Агросвіт*. 2023. № 19. С. 39-44.

124. Сакун А. Ж. Інформаційний супровід підприємництва з позицій стратегічного управлінського обліку. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». Серія: Економічні науки*. 2024. № 10(2). С. 135-140.

125. Сакун А. Ж. Управлінський аудит як засіб обліково-аналітичної підтримки досягнення управлінських цілей підприємства. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». Серія: Економічні науки*. 2025. № 3(2). С. 82-88.

126. Свиноус І., Слєсар Т., Шара Є. Методичні підходи до організації обліку трансакційних витрат в сільськогосподарських підприємствах. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. Міжнародний науковий журнал.* 2022. Вип. 1-2. С. 41-49.

127. Семанюк В., Жукевич С. Управлінський облік як інформаційна складова діагностики фінансової безпеки підприємств. *Світ фінансів*. 2023. Вип. 1. С. 133-144.

128. Семенців А. Я. Управлінський облік витрат енергопостачальних підприємств України у контексті функціонування центрів відповідальності. *Регіональна економіка.* 2024. № 3(113). С. 124-130. DOI: https://doi.org/10.36818/1562-0905-2024-3-11.

129. Склярук І., Вовк Н. Управлінський облік бізнес-процесів в умовах діджиталізації. *Економіка та суспільство.* 2024. № 59. DOI: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-59-69.

130. Соболєв В.М., Соболєва М.В Бухгалтерський облік у міжнародних компаніях в умовах фінансової глобалізації. URL: http://www.spilnota.net.ua/ua/article/id-3766/ (дата звернення: 18.05.2025 р.)

131. Стан і перспективи розвитку бухгалтерського і управлінського обліку в умовах глобалізації : монографія / [З.-М. В. Задорожний та ін.] ; за наук. ред. д-ра екон. наук. проф. З.-М. В. Задорожного ; Західноукр. нац. ун-т. Тернопіль : ЗУНУ : Університетська думка, 2020. 294 с.

132. Строцень А. Витрати поліграфічного виробництва: сучасна концепція класифікації в управлінському обліку. *Вісник економіки*. 2025. Вип. 2. С. 247-258.

133. Сулима М. О. Досвід цифрової трансформації управлінського обліку в Україні. *European scientific journal of economic and financial innovation*. 2025. № 4. С. 459-467.

134. Топ-15 агрохолдингів. Україна 2024. Рейтинг Кращих Агрохолдингів Україна від Ukrainian Business Award. URL: https://uba.top/agricultural-holdings-of-ukraine/ (дата звернення: 19.05.2026 р.)

135. Тур О.В., Матусевич А.С. Управління бізнес-процесами на підприємстві. *Ефективна економіка*. 2018. № 6. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6415 (дата звернення: 08.01.2026 р.)

136. Тютюнник С. В., Гринь В. І. Сучасні можливості діджиталізації управлінського обліку. *Ефективна економіка*. 2024. № 8. URL: https://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2024_8_73

137. Управлінський облік: навч. посіб. / А. Вдовічен та ін. Чернівці, 2022. 230 с.

138. Феденко Д. О. Цифрова еволюція бухгалтерського обліку: місце візуальних конфігураторів у формуванні сучасних управлінських рішень. *Успіхи і досягнення у науці*. 2025. № 12. С. 1755-1766.

139. Фімяр С. В., Андрушкевич Н. В. Основні принципи довгострокового планування в системі управлінського обліку для формування

конкурентоспроможності компанії. *Ефективна економіка*. 2025. № 5. URL: https://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2025_5_60

140. Фоміна О. В. Створення вартості бізнесу: управлінський облік та нефінансова звітність. *Бізнес Інформ*. 2025. № 6. С. 308-314.

141. Фоміна О. В., Кучанський О. В. Управлінський облік в інформаційному забезпеченні діяльності підприємства роздрібної торгівлі. Ефективна економіка. 2024. № 3. URL: https://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2024_3_19

142. Хомин П. Управлінський стратегічний облік як ненаукова «новизна» в обліковій теорії. *Acta Academiae Beregsasiensis. Economics*. 2024. Вип. 6. С. 436-444.

143. Цаль-Цалко Ю. С., Літвінчук В. В. Управлінський облік діяльності банку: ідентифікація об'єктів за центрами відповідальності. *Інвестиції: практика та досвід*. 2023. № 12. С. 37-45.

144. Цимбалюк Н. О. Корпоративний стандарт управлінського обліку та внутрішньої управлінської звітності: організаційно-методичні засади формування. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2026. №2. *Препринт*

145. Цимбалюк Н. Трансформація управлінського обліку в агрохолдингах: від локальної фрагментації до корпоративної уніфікації. *Облік і фінанси.* 2026. № 2 (112). С. 101-111. DOI: 10.33146/2518-1181-2026-2(112)-101-111.

146. Шарманська В., Мингальова А. Нормативне поле формування внутрішньогосподарської звітності в Україні. *Економіка та суспільство.* 2024. № 70. DOI: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-70-13.

147. Шевців Л.Ю. Управлінський облік: навч. посіб. Львів: 2022. 642 с.

148. Шкромида В. В., Максимів Ю. В., Гнатюк Т. М. Цифрова інтеграція фінансової та управлінської звітності в інтересах стейкхолдерів. Актуальні проблеми розвитку економіки регіону. 2025. Вип. 21(1). С. 359-368

149. Шкромида Н. Максимів Ю., Грубеляс А. Облік і звітність у контексті подолання інформаційної асиметрії в системі управління сталим розвитком бізнесу. Acta Academiae Beregsasiensis. Economics. 2026. Вип. 13. С. 444-459

150. Шумська А. Р., Шнир І. В. Організація та методика управлінського обліку на великих підприємствах. *Економіка, управління та адміністрування*. 2024. № 1. С. 130-135.

151. Ясишена В. В., Чобану Г. Г., Пилявець В. М. Штучний інтелект як нематеріальна складова управлінського обліку передових компаній. *Вісник економіки*. 2025. Вип. 3. С. 119-137.

152. Ясишена В., Пилявець В. Модель удосконалення організаційно-методологічних аспектів управлінського обліку нематеріальних активів та гудвілу. *Вісник економіки*. 2024. Вип. 1. С. 129-144.

153. Ясінська А. Методологія формування управлінської звітності в системі управління підприємством. *Економіка та суспільство.* 2024. № 66. DOI: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-66-88.

154. Business Insider. https://www.businessinsider.com/big-four-deloitte-pwc-kpmg-ey-staff-revenues-focus-2024-11 (дата звернення: 18.05.2025 р.)

155. Demsetz H. The Structure of Ownership and the Theory of the Firm. The Journal of Law and Economics. 1983. Vol. 26, № 2. URL: https://www.journals.uchicago.edu/doi/abs/10.1086/467041

156. Drury C. Management and Cost Accounting. 10th ed. London: Cengage Learning, 2018. 816 p.

157. Hernando de Soto. The Mystery of Capital: Why Capitalism Triumphs in the West and Fails Everywhere Else . URL: https://nashformat.ua/products/zagadka-kapitalu.-chomu-kapitalizm-peremagae-na-zahodi-i-nide-bilshe-709029

158. Ievsieieva, O., Tsikalo, Y., Mulyk, T., Udodova, Y., & Nazarenko, O. Adapting accounting to the digital age: The urgent need for new regulatory standards. *Amazonia Investiga*. 2024. Vol. 13, Issue 83. P. 89-99

159. Kaplan R., Atkinson A. Advanced Management Accounting. 1998. 798 p.

160. Laichuk S., Yatsko M., Koval L., Dovzhyk O., Harkusha S. Ensuring cybersecurity in accounting in the digital economy era. Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice. 2023. Vol. 6(53). P. 145-157

161. Mintrom M. Herbert A. Simon, Administrative Behavior: A Study of Decision-Making Processes in Administrative Organization. Oxford Handbook of Classics in Public Policy and Administration. Oxford University Press. 2016. URL: https://doi.org/10.1093/oxfordhb/9780199646135.013.22

162. Pedroso E., Gomes C.F. Disentangling the effects of top management on management accounting systems utilization. *International Journal of Accounting Information Systems.* 2024. Vol. 53. DOI: 10.1016/j.accinf.2024.100678.

163. Pokynchereda V., Bondarenko V., Pravdiuk N., Ivanchenkova L., Sokoliuk I. Corporate social responsibility in Ukraine under martial law: accounting aspects. *Management Theory and Studies for Rural Business and Infrastructure Development*. 2023. Vol. 45, Issue 4. P. 427-437

164. Yarmoliuk O., Abramov A., Mulyk T., Smirnova N., Ponomarova N. Digital technologies in accounting and reporting: benefits, limitations, and possible risks. *Amazonia Investiga*. 2024. Vol. 13, Issue 74. P. 323-333

ДОДАТКИ

Додаток А

АНКЕТА

для опитування менеджерів агрохолдингу ТОВ «Укрпромінвест-Агро» щодо формування системи управлінського обліку

Метою анкетування є виявлення потреб менеджменту в інформації для прийняття управлінських рішень, оцінки ефективності поточних облікових процедур та формування уніфікованої системи управлінського обліку в межах агрохолдингу

ЗАГАЛЬНА ІНФОРМАЦІЯ:

1. Прізвище, ім’я, по батькові (за бажанням): _____
2. Посада:

☐ Топ-менеджмент

☐ Середній рівень управління

☐ Лінійний керівник

☐ Інше: _____

3. Підрозділ / підприємство:

☐ ТОВ «ПК «Зоря Поділля»

☐ ПРАТ «ПК «Поділля»

☐ ТОВ «ВКХП №2»

☐ Управляюча компанія «Група Агропродінвест»

☐ Інше: _____

І. ІНФОРМАЦІЙНІ ПОТРЕБИ:

4. Яку управлінську інформацію Ви використовуєте найчастіше? (можна обрати кілька варіантів)

☐ Дані про собівартість продукції

☐ Оперативні виробничі звіти

☐ Фінансові показники (дохід, прибуток, витрати)

☐ Аналітика рентабельності по культурах / видах продукції

☐ Бюджети та план-факт аналіз

☐ Звіти про використання ресурсів (ПММ, добрива, насіння тощо)

☐ Інше: _____

5. Яка періодичність надходження інформації є для Вас оптимальною?

☐ Щоденно

☐ Щотижня

☐ Щомісяця

☐ Щокварталу

☐ У разі потреби

6. Наскільки доступною та зрозумілою для Вас є поточна управлінська звітність?

☐ Повністю задовольняє

☐ Частково зрозуміла / недостатня деталізація

☐ Не відповідає потребам

Коментарі: __

Продовження додатку А

II. ПРОЦЕСИ ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ:

7. Які облікові показники Ви вважаєте критично важливими для Вашої діяльності?

8. Чи є потреба в уніфікації форм управлінської звітності між підприємствами холдингу?

☐ Так

☐ Ні

Коментарі: _

_____

9. Які труднощі Ви відчуваєте при отриманні або аналізі управлінської інформації?

☐ Несвоєчасність

☐ Неповнота / недостатня деталізація

☐ Відсутність єдиного формату

☐ Недостатня аналітичність

☐ Інше: _____

III. ПОТРЕБИ В УДОСКОНАЛЕННІ СИСТЕМИ:

10. Які напрями управлінського обліку, на Вашу думку, потребують удосконалення в першу чергу?

☐ Облік витрат за центрами відповідальності

☐ Калькулювання собівартості продукції

☐ Бюджетування та план-факт аналіз

☐ Контроль виробничих показників

☐ Інше: _____

11. Які джерела інформації Ви використовуєте для прийняття управлінських рішень?

☐ Внутрішні облікові дані

☐ Аналітичні звіти бухгалтерії / фінансової служби

☐ Звіти ERP-систем (наприклад, 1С / SAP / інші)

☐ Усна комунікація / оперативні зведення

☐ Інше: _____

12. Чи є потреба в підвищенні кваліфікації щодо інтерпретації управлінської звітності?

☐ Так

☐ Ні

Якщо так – які теми для навчання були б корисними:

IV. ДОДАТКОВІ КОМЕНТАРІ ТА ПРОПОЗИЦІЇ:

13. Які, на Вашу думку, ключові кроки необхідно здійснити для підвищення ефективності управлінського обліку в агрохолдингу?

14. Додаткові пропозиції / зауваження:

Джерело: розроблено автором

Додаток Б

Результати анкетування менеджерів агрохолдингу ТОВ «Укрпромінвест-Агро» щодо формування системи управлінського обліку

Потреба в уніфікації управлінської звітності підприємств агрохолдингу ТОВ «Укрпромінвест-Агро» (за рівнями менеджменту)

Рівень менеджменту	% респондентів, які відповіли «Так»
Топ-менеджмент	92%
Середній менеджмент	78%
Лінійний менеджмент	63%

Основні бар'єри у використанні управлінської інформації (всі респонденти):
Несвоєчасність – 31%
Неповнота інформації – 24%
Відсутність єдиного формату – 27%
Надмірна деталізація / перевантаження – 10%
Інше – 8%

Інформація, яку менеджери використовують найчастіше (порівняння відповідей за рівнями управління), %

Інформація / Рівень менеджменту	Топ-менеджмент	Середній	Лінійний
Фінансові показники	95%	82%	38%
Виробничі звіти	45%	65%	87%
Бюджети / план-факт	82%	70%	25%
Інформація про витрати та собівартість	66%	74%	62%

Оптимальна періодичність управлінської інформації (у %) (за рівнями управління)

Періодичність	Топ-менеджмент	Середній	Лінійний
Щодня	5%	18%	47%
Щотижня	23%	40%	38%
Щомісяця	52%	38%	11%
У разі потреби	20%	4%	4%

Джерело: проведено та узагальнено автором

Додаток В

Методична складова облікової політики бізнес-одиниць агрохолдингу Укрпромінвест-Агро

Елементи облікової політики	Бізнес-одиниці			
	ПрАТ «ПК Поділля»	ТОВ «ПК Зоря Поділля»	ТОВ «Вінницький комбінат хлібопродуктів №2»	ТОВ «Агропродінвест»
1	2	3	4	5
Наявність розпорядчого документу, що регулює облікову політику (наказ, положення)	+	+	+	+
Методична складова облікової політики фінансового обліку:				
- концептуальна основа фінансового обліку та фінансової звітності	Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку	Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку	Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку	Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку
- вартісний критерій віднесення об'єктів до основних засобів	20000 грн.	20000 грн.	20000 грн.	20000 грн.
- метод нарахування амортизації на основні засоби	Прямолінійний	Прямолінійний	Прямолінійний	Прямолінійний
- визначення строку корисного використання основних засобів	Визначено у відповідності до норм Податкового кодексу. В наказі про облікову політику не зазначено	Визначено у відповідності до норм Податкового кодексу. В наказі про облікову політику не зазначено	В основному визначено у відповідності до норм Податкового кодексу. В наказі про облікову політику не зазначено	Визначено у відповідності до норм Податкового кодексу. В наказі про облікову політику не зазначено
- методика визначення ліквідаційної вартості основних засобів	Встановлено на рівні 0 грн.	Встановлено на рівні 0	Норма в наказі про облікову політику відсутня	Встановлено на рівні 0 грн.
- порядок переоцінки основних засобів	-	-	-	-
- оцінка інвестиційної нерухомості на дату балансу	-	-	-	За первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення

Продовження додатку В

1	2	3	4	5
- метод нарахування амортизації на МНМА	100% вартості МНМА в першому місяці використання	100% вартості МНМА в першому місяці використання	У першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 відсотків його вартості, яка амортизується, та решта 50 відсотків вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу)	100% вартості МНМА в першому місяці використання
- метод нарахування амортизації на нематеріальні активи	Прямолінійний	Прямолінійний	Прямолінійний	Прямолінійний
- метод оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції	Довгострокових біологічні активи – за первісною вартістю. Поточних біологічних активів тваринництва та готової продукції – за плановою собівартістю, що коригується в кінці року до рівня фактичної	Довгострокових біологічні активи – за первісною вартістю. Поточних біологічних активів тваринництва та готової продукції – за плановою собівартістю, що коригується в кінці року до рівня фактичної	-	-
- метод оцінки запасів при вибутті	середньозваженої собівартості	середньозваженої собівартості	середньозваженої собівартості	ФІФО
- формування резерву сумнівних боргів	за методом абсолютної суми сумнівної заборгованості, виходячи з платоспроможності окремих дебіторів	за методом абсолютної суми сумнівної заборгованості, виходячи з платоспроможності окремих дебіторів	Норма в наказі про облікову політику відсутня	за методом абсолютної суми сумнівної заборгованості, виходячи з платоспроможності окремих дебіторів
Наявність окремого розпорядчого документу, що регулює облікову політику управлінського обліку (наказ, положення)	-	-	-	-
Методична складова облікової політики управлінського обліку:				
- об’єкти управлінського обліку	Норма в наказі про облікову політику відсутня	Норма в наказі про облікову політику відсутня	Норма в наказі про облікову політику відсутня	Норма в наказі про облікову політику відсутня
- об’єкти калькуляції	Норма в наказі про облікову політику відсутня	Норма в наказі про облікову політику відсутня	Норма в наказі про облікову політику відсутня	Норма в наказі про облікову політику відсутня

Продовження додатку В

1	2	3	4	5
- статті обліку витрат виробництва, загальновиробничих витрат, адміністративних витрат, витрат на збут	Норма в наказі про облікову політику відсутня	Норма в наказі про облікову політику відсутня	Норма в наказі про облікову політику відсутня	Норма в наказі про облікову політику відсутня
- порядок розподілу непрямих витрат	Загальновиробничі витрати розподіляються в кінці року на об'єкти обліку витрат пропорційно загальній сумі прямих витрат (за виключенням вартості насіння – в рослинництві, вартості кормів – в тваринництві, вартості сировини – в промислових виробництвах)	Загальновиробничі витрати розподіляються в кінці року на об'єкти обліку витрат пропорційно загальній сумі прямих витрат (за виключенням вартості насіння – в рослинництві, вартості кормів – в тваринництві, вартості сировини – в промислових виробництвах)	Загальновиробничі витрати розподіляються в кінці року на об'єкти обліку витрат пропорційно загальній сумі прямих витрат	Загальновиробничі витрати розподіляються в кінці року на об'єкти обліку витрат пропорційно загальній сумі прямих витрат
- метод обліку витрат на виробництво	Норма в наказі про облікову політику відсутня	Норма в наказі про облікову політику відсутня	Норма в наказі про облікову політику відсутня	Норма в наказі про облікову політику відсутня
- методика розрахунку собівартості	Норма в наказі про облікову політику відсутня	Норма в наказі про облікову політику відсутня	Норма в наказі про облікову політику відсутня	Норма в наказі про облікову політику відсутня
- метод оцінки незавершеного виробництва	Собівартість незавершеного виробництва визначається за даними аналітичного обліку	Собівартість незавершеного виробництва визначається за даними аналітичного обліку	-	-
- період калькуляції собівартості в різних видах виробництв	В кінці року	В кінці року	Щомісячно	Щомісячно

Джерело: розроблено автором

Додаток Г

АНКЕТА
щодо структури, обсягів та організації обліку трансакційних витрат
(для менеджерів корпоративних підприємницьких структур)

1. Загальна інформація про підприємство

1.1. Організаційно-правова форма: _____
1.2. Галузь діяльності: _____
1.3. Кількість підприємств у складі групи: _____
1.4. Наявність управляючої компанії:
☐ Так
☐ Ні
1.5. Роль респондента в структурі управління:
☐ Керівник
☐ Фінансовий директор
☐ Головний бухгалтер
☐ Керівник відділу (вказати): _____
☐ Інше: _____

2. Загальна характеристика трансакційних витрат

2.1. Чи здійснюється на підприємстві окремий облік трансакційних витрат?
☐ Так
☐ Частково
☐ Ні
2.2. Яка частка трансакційних витрат у структурі:
адміністративних витрат: ____ %
витрат на збут: ____ %
2.3. Чи здійснюється розмежування:
зовнішніх трансакційних витрат ☐
внутрішніх трансакційних витрат ☐

3. Структура зовнішніх трансакційних витрат

Оцініть наявність та значущість витрат (за шкалою 1–5):
(1 – відсутні, 5 – дуже значні)
Вид витрат:

Пошук партнерів та інформації	☐	☐	☐	☐	☐
Переговори та укладання договорів	☐	☐	☐	☐	☐
Представницькі витрати	☐	☐	☐	☐	☐
Оцінювання якості	☐	☐	☐	☐	☐
Захист прав власності	☐	☐	☐	☐	☐
Судові витрати	☐	☐	☐	☐	☐
Витрати на професійні послуги	☐	☐	☐	☐	☐
Витрати на IPO/залучення інвестицій	☐	☐	☐	☐	☐

3.1. Чи ведеться облік цих витрат за окремими статтями?
☐ Так
☐ Ні

4. Внутрішні трансакційні витрати
4.1. Чи існують у структурі витрати на:
корпоративне управління ☐
координацію підрозділів ☐
діяльність управляючої компанії ☐
4.2. Чи виділяються вони окремо в обліку?
☐ Так
☐ Ні
4.3. Чи здійснюється порівняння:
витрат зовнішньої взаємодії
витрат внутрішньої координації?
☐ Так
☐ Ні

5. Організація обліку трансакційних витрат

5.1. Чи застосовуються окремі субрахунки для обліку трансакційних витрат?
☐ Так
☐ Ні
5.2. Чи використовуються внутрішні управлінські звіти?
☐ Так
☐ Ні
5.3. Чи формується окремий звіт про трансакційні витрати?
☐ Щомісяця
☐ Щокварталу
☐ Не формується
5.4. Чи здійснюється розподіл непрямих трансакційних витрат?
☐ Так
☐ Ні
Якщо так – за якою базою? _____

6. Центри відповідальності

6.1. Чи закріплені трансакційні витрати за центрами відповідальності?
☐ Так
☐ Частково
☐ Ні

6.2. Які підрозділи є центрами відповідальності?
☐ Відділ постачання
☐ Відділ збуту
☐ Юридичний відділ
☐ Фінансовий відділ
☐ HR
☐ Інші: _____

7. Оцінка впливу трансакційних витрат

7.1. Чи вважаєте ви рівень трансакційних витрат суттєвим для прийняття управлінських рішень?
☐ Так
☐ Ні
7.2. Чи впливають вони на:
☐ Структуру управління
☐ Рішення щодо інтеграції
☐ Вибір партнерів
☐ Фінансову політику

8. Потреба в удосконаленні обліку

8.1. Чи потребує система обліку трансакційних витрат удосконалення?
☐ Так
☐ Ні
8.2. Які напрями вдосконалення є пріоритетними?

9. Відкрите запитання

На Вашу думку, які основні проблеми існують в обліку трансакційних витрат у корпоративних структурах?

_____
_____
_____

Дякуємо за участь в дослідженні!

Джерело: розроблено автором

Додаток Д

ПРОЄКТ
КОРПОРАТИВНОГО СТАНДАРТУ
управлінського обліку та внутрішньої управлінської звітності
ТОВ «Укрпромінвест-Агро»
(фрагмент)

РОЗДІЛ І. ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ

1.1. Призначення Стандарту

Цей Корпоративний стандарт встановлює єдині організаційні, методичні та інформаційні засади функціонування системи управлінського обліку та внутрішньої управлінської звітності ТТОВ «Укрпромінвест-Агро». Стандарт визначає порядок формування управлінської інформації, розподіл повноважень між учасниками облікового процесу, вимоги до управлінської звітності, цифрового забезпечення та внутрішнього контролю.

1.2. Сфера застосування

Стандарт є обов'язковим для управляючої компанії, бізнес-одиниць, структурних підрозділів та посадових осіб, які беруть участь у формуванні, передачі, обробці та використанні управлінської інформації.

1.3. Основні принципи

Система управлінського обліку ґрунтується на принципах єдності корпоративної методології, контрольованої автономії бізнес-одиниць, своєчасності інформації, відповідальності, цифрової інтеграції, економічної доцільності, конфіденційності та безперервного вдосконалення.

1.4. Організаційна модель

Організаційна модель управлінського обліку передбачає дворівневу систему: корпоративний рівень (управляюча компанія) та рівень бізнес-одиниць із чітким розподілом функцій і повноважень.

1.5. Відповідальність

Керівники структурних підрозділів забезпечують достовірність первинної управлінської інформації, а управляюча компанія відповідає за методологічне забезпечення, консолідацію даних та підготовку корпоративної управлінської звітності.

РОЗДІЛ ІІ. ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ

2.1. Регламент організації системи управлінського обліку

Визначає організаційну модель управлінського обліку, суб'єкти й об'єкти, принципи побудови системи, порядок взаємодії між корпоративним центром і бізнес-одиницями, а також вимоги до функціонування інформаційної системи.

2.1.1. Загальні положення

2.1.1.1. Регламент організації системи управлінського обліку є базовим внутрішнім нормативним документом розділу «Організаційні засади» Корпоративного стандарту управлінського обліку та внутрішньої управлінської звітності ТТОВ «Укрпромінвест-Агро» і визначає організаційні засади побудови, функціонування та розвитку системи управлінського обліку в корпоративній підприємницькій структурі.

2.1.1.2. Регламент встановлює єдині вимоги до організації управлінського обліку, визначає його місце в системі корпоративного управління, регламентує взаємодію між управляючою компанією та бізнес-одиницями, а також забезпечує узгодженість інформаційних процесів під час формування управлінської інформації, необхідної для прийняття оперативних, тактичних і стратегічних управлінських рішень.

Продовження додатку Д

2.1.1.3. Дія цього Регламенту поширюється на управляючу компанію, усі бізнес-одиниці, структурні підрозділи та центри відповідальності ТОВ «Укрпромінвест-Агро», незалежно від напряму їх виробничо-господарської діяльності, організаційної структури чи територіального розташування.

2.1.1.4. Організація управлінського обліку здійснюється на основі єдиної корпоративної методології, визначеної Корпоративним стандартом управлінського обліку та внутрішньої управлінської звітності. Локальні нормативні документи бізнес-одиниць розробляються відповідно до вимог цього Стандарту та можуть деталізувати окремі організаційні процедури з урахуванням виробничої, технологічної та галузевої специфіки їх діяльності, не змінюючи встановлених корпоративних принципів, правил і вимог.

2.1.1.5. Організація системи управлінського обліку ґрунтується на таких принципах:

– єдності корпоративної методології, що забезпечує застосування єдиних підходів до організації управлінського обліку в усіх бізнес-одиницях корпоративної структури;

– системності, відповідно до якого управлінський облік розглядається як взаємопов’язана сукупність організаційних, методичних, інформаційних та контрольних елементів;

– релевантності управлінської інформації, що передбачає формування інформації відповідно до інформаційних потреб користувачів різних рівнів управління;

– своєчасності, яка забезпечує оперативне отримання інформації для прийняття управлінських рішень;

– цифрової інтегрованості, що передбачає функціонування управлінського обліку в єдиному цифровому інформаційному середовищі корпоративної підприємницької структури;

– відповідальності, відповідно до якого кожний учасник процесу формування управлінської інформації несе відповідальність за її повноту, достовірність, своєчасність і якість;

– безперервного вдосконалення, що забезпечує постійну адаптацію системи управлінського обліку до змін зовнішнього та внутрішнього середовища функціонування корпоративної підприємницької структури.

2.1.1.6. *Особливістю організації управлінського обліку в ТОВ «Укрпромінвест-Агро» є застосування принципу контрольованої автономії бізнес-одиниць, відповідно до якого централізоване нормативне регулювання управлінського обліку, що здійснюється управляючою компанією, поєднується з можливістю адаптації локальних організаційних процедур до виробничих, технологічних та галузевих особливостей окремих підприємств корпоративної структури. Реалізація зазначеного принципу забезпечує єдність корпоративної методології управлінського обліку, порівнянність управлінської інформації, можливість її консолідації та водночас зберігає необхідний рівень організаційної гнучкості бізнес-одиниць.*

2.1.1.7. Регламент є системоутворюючим документом розділу «Організаційні засади» та визначає загальні організаційні вимоги до функціонування системи управлінського обліку. Положення інших регламентів цього розділу деталізують окремі напрями його реалізації, зокрема порядок розподілу функцій і відповідальності, організацію центрів відповідальності, корпоративної інформаційної взаємодії, внутрішньокорпоративних господарських операцій, трансфертного ціноутворення, інформаційних потоків і документообігу.

2.1.2. Організаційна модель управлінського обліку

2.1.2.1. Організаційна модель управлінського обліку ТОВ «Укрпромінвест-Агро» визначає порядок побудови системи управлінського обліку, розподіл функцій між її

учасниками, інформаційні взаємозв'язки між рівнями управління та принципи координації діяльності бізнес-одиниць у процесі формування управлінської інформації.

2.1.2.2. Організаційна модель управлінського обліку ґрунтується на дворівневій системі управління, яка поєднує централізоване методологічне регулювання із децентралізованим формуванням управлінської інформації на рівні окремих бізнес-одиниць. Такий підхід забезпечує єдність корпоративної методології, порівнянність управлінської інформації, її консолідацію та одночасно створює умови для врахування виробничої, технологічної й організаційної специфіки окремих підприємств.

2.1.2.3. Корпоративний рівень організації управлінського обліку представлений управляючою компанією, яка здійснює методологічне забезпечення системи управлінського обліку, затверджує внутрішні нормативні документи, координує діяльність бізнес-одиниць, організовує процес консолідації управлінської інформації, формує корпоративну управлінську звітність та забезпечує інформаційну підтримку стратегічного управління корпоративною підприємницькою структурою.

2.1.2.4. Локальний рівень представлений бізнес-одиницями корпоративної підприємницької структури, які здійснюють організацію управлінського обліку відповідно до вимог Корпоративного стандарту управлінського обліку та внутрішньої управлінської звітності. Кожна бізнес-одиниця забезпечує формування первинної управлінської інформації, ведення аналітичного обліку, складання внутрішньої управлінської звітності та її подання до управляючої компанії відповідно до встановлених корпоративних вимог.

2.1.2.5. Взаємодія між корпоративним і локальним рівнями здійснюється на основі єдиних організаційних, методичних та інформаційних вимог, визначених Корпоративним стандартом управлінського обліку та внутрішньої управлінської звітності. Передача управлінської інформації між бізнес-одиницями та управляючою компанією здійснюється через єдине цифрове інформаційне середовище із використанням корпоративних інформаційних систем, що забезпечують своєчасність, повноту, достовірність та порівнянність управлінської інформації.

2.1.2.6. Організаційна модель передбачає розмежування функцій між управляючою компанією та бізнес-одиницями за принципом контрольованої автономії. Управляюча компанія здійснює централізоване нормативне та методологічне регулювання системи управлінського обліку, визначає єдині вимоги до організації інформаційних процесів, структури управлінської звітності, центрів відповідальності та цифрового інформаційного середовища. Водночас бізнес-одиниці самостійно організовують виконання встановлених вимог, адаптуючи внутрішні організаційні процедури до особливостей технології виробництва, бізнес-процесів, організаційної структури та специфіки здійснюваної діяльності.

2.1.2.7. Організаційна модель управлінського обліку забезпечує функціональну інтеграцію всіх бізнес-одиниць корпоративної підприємницької структури шляхом встановлення єдиних вимог до формування управлінської інформації, організації інформаційних потоків, взаємодії центрів відповідальності та підготовки корпоративної управлінської звітності. Такий підхід створює інформаційне підґрунтя для ефективного стратегічного, тактичного й оперативного управління діяльністю корпоративної підприємницької структури.

2.1.2.8. Організаційна модель управлінського обліку є основою для розроблення інших регламентів розділу «Організаційні засади», які деталізують порядок розподілу функцій і відповідальності, організації центрів відповідальності, корпоративної інформаційної взаємодії, здійснення внутрішньокорпоративних господарських операцій, застосування трансфертного ціноутворення, організації інформаційних потоків та управлінського документообігу.

Продовження додатку Д

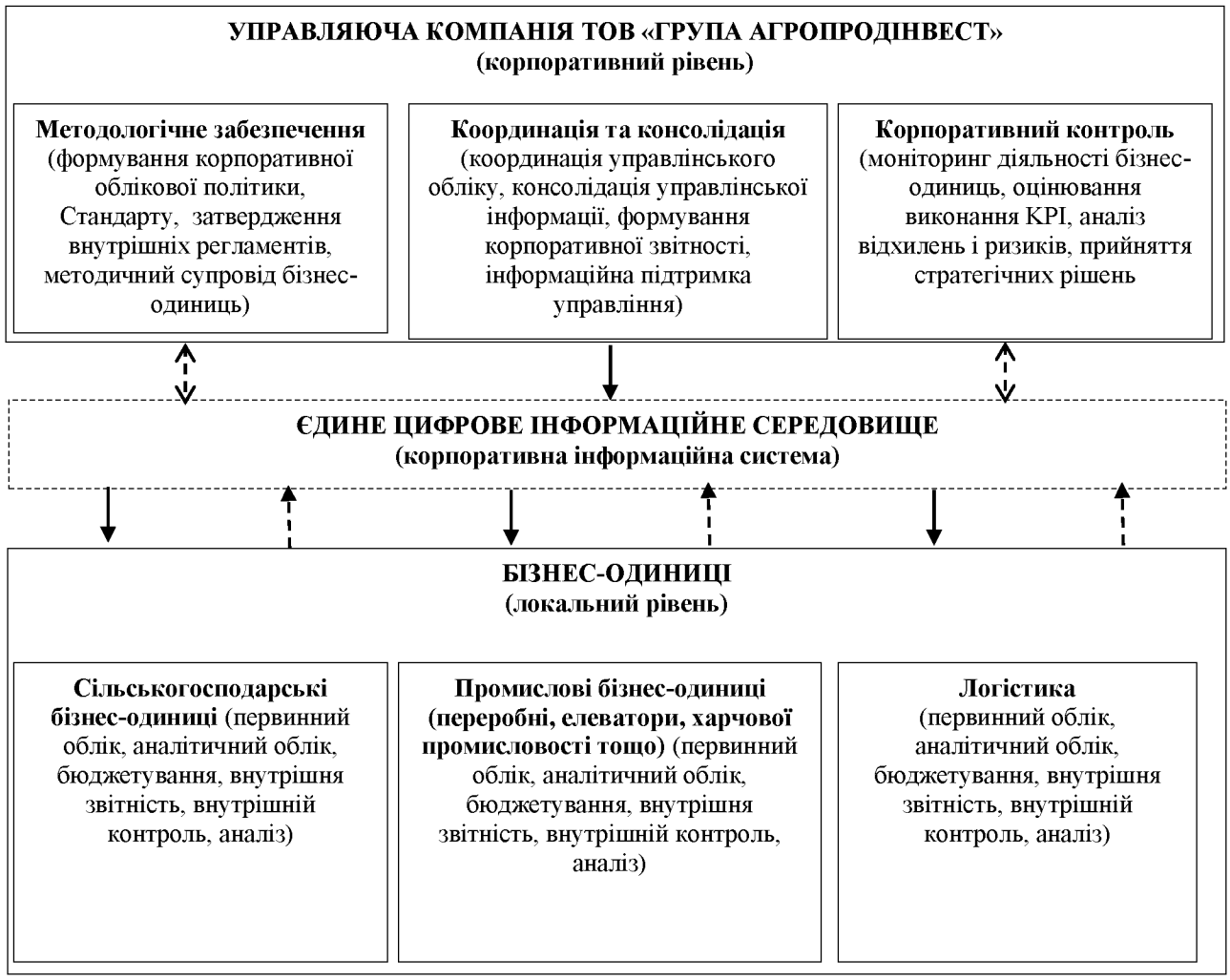


Рисунок 2.1.1 – **Організаційна модель управлінського обліку ТОВ «Укрпромінвест-Агро»**

2.2. Регламент розподілу функцій та відповідальності

Встановлює розподіл функцій між управляючою компанією, бізнес-одиницями та структурними підрозділами, визначає права, повноваження і відповідальність учасників управлінського обліку.

2.2.1. Загальні положення

2.2.1.1. Регламент розподілу функцій та відповідальності є складовою розділу «Організаційні засади» Корпоративного стандарту управлінського обліку та внутрішньої управлінської звітності ТТОВ «Укрпромінвест-Агро» та визначає порядок розмежування функцій, повноважень і відповідальності між учасниками системи управлінського обліку.

2.2.1.2. Дія цього Регламенту поширюється на управляючу компанію, бізнес-одиниці, центри відповідальності, функціональні служби, структурні підрозділи та посадових осіб, залучених до формування, передавання, опрацювання, узагальнення, контролю й використання управлінської інформації.

2.2.1.3. Регламент розроблено з метою:

– забезпечення чіткого розподілу функцій між корпоративним і локальним рівнями організації управлінського обліку;

– усунення дублювання функцій та інформаційних розривів;

– визначення персональної відповідальності за якість управлінської інформації;

– підвищення своєчасності формування та подання внутрішньої управлінської звітності;

– забезпечення узгодженої взаємодії управляючої компанії та бізнес-одиниць;

– створення організаційних передумов для об'єктивного оцінювання діяльності центрів відповідальності;

– підтримання єдності корпоративної методології управлінського обліку.

2.2.1.4. Розподіл функцій та відповідальності здійснюється відповідно до організаційної структури ТТОВ «Укрпромінвест-Агро», положень цього Стандарту, посадових інструкцій, положень про структурні підрозділи та інших внутрішніх нормативних документів.

2.2.1.5. У разі виникнення суперечностей між локальними документами бізнес-одиниць і положеннями цього Регламенту застосовуються вимоги Корпоративного стандарту управлінського обліку та внутрішньої управлінської звітності.

2.2.2. Принципи розподілу функцій та відповідальності

2.2.2.1. Розподіл функцій, повноважень і відповідальності в системі управлінського обліку ґрунтується на таких принципах:

– функціональної визначеності. За кожним учасником системи закріплюється чітко визначений перелік функцій;

– персональної відповідальності. Кожна управлінська процедура, показник або інформаційний продукт повинні мати визначену відповідальну особу;

– недопущення дублювання. Однакові функції не повинні паралельно виконуватися різними структурними підрозділами без установленої необхідності;

– розмежування виконання і контролю. Особа, відповідальна за формування інформації, не повинна одноосібно здійснювати остаточний контроль і затвердження результатів;

– ієрархічної підзвітності. Інформація передається відповідно до встановлених рівнів корпоративного управління;

– відповідності повноважень відповідальності. Обсяг відповідальності працівника або підрозділу повинен відповідати наданим йому повноваженням і доступу до необхідних ресурсів;

– безперервності інформаційної взаємодії. Передавання управлінської інформації здійснюється систематично, у визначені строки та за встановленими маршрутами;

– контрольованої автономії бізнес-одиниць. Централізоване визначення корпоративних правил поєднується із правом бізнес-одиниць самостійно організовувати виконання встановлених процедур з урахуванням специфіки своєї діяльності.

2.2.2.2. Реалізація принципу контрольованої автономії передбачає, що управляюча компанія встановлює обов'язкові корпоративні вимоги до організації управлінського обліку, структури даних, системи аналітичних показників, строків подання звітності та процедур контролю, а бізнес-одиниці визначають внутрішній порядок виконання відповідних процедур.

2.2.2.3. Локальна адаптація процедур не повинна призводити до зміни економічного змісту показників, порушення єдиної корпоративної методології, зниження порівнянності даних або унеможливлення їх консолідації.

2.2.3. Учасники системи управлінського обліку

2.2.3.1. До основних учасників системи управлінського обліку належать:

– органи корпоративного управління;

– керівник управляючої компанії;
– фінансовий директор або директор з економіки та фінансів;
– структурний підрозділ, відповідальний за управлінський облік і контролінг;
– керівники функціональних служб управляючої компанії;
– керівники бізнес-одиниць;
– фінансово-економічні служби бізнес-одиниць;
– керівники центрів відповідальності;
– керівники виробничих і функціональних підрозділів;
– фахівці з управлінського обліку, бюджетування, планування та економічного аналізу;
– працівники, відповідальні за формування первинних управлінських даних;
– підрозділи внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту;
– підрозділи інформаційних технологій.

2.2.3.2. Конкретний склад учасників системи управлінського обліку визначається організаційною структурою, штатним розписом і локальними нормативними документами ТОВ «Укрпромінвест-Агро» та його бізнес-одиниць.

2.2.4. Функції та відповідальність корпоративного рівня

2.2.4.1. Управляюча компанія забезпечує централізоване нормативне, методологічне, координаційне та контрольне регулювання системи управлінського обліку.

2.2.4.2. До основних функцій управляючої компанії належать:
– формування корпоративної політики у сфері управлінського обліку;
– розроблення, затвердження та актуалізація Корпоративного стандарту;
– установлення єдиної термінології, класифікаторів, довідників і методичних підходів;
– визначення структури центрів відповідальності та вимог до їх кодування;
– установлення обов'язкових форм внутрішньої управлінської звітності;
– визначення строків, періодичності та каналів подання управлінської інформації;
– координація процесів бюджетування, прогнозування та управлінського аналізу;
– організація консолідації інформації бізнес-одиниць;
– формування корпоративної управлінської звітності;
– здійснення моніторингу дотримання корпоративних вимог;
– методичний супровід бізнес-одиниць;
– організація розвитку й автоматизації системи управлінського обліку.

2.2.4.3. Керівник управляючої компанії забезпечує затвердження корпоративних нормативних документів, визначає стратегічні інформаційні потреби та приймає управлінські рішення на підставі консолідованої управлінської інформації.

2.2.4.4. Фінансовий директор або директор з економіки та фінансів:
– організовує функціонування системи управлінського обліку на корпоративному рівні;
– забезпечує координацію фінансово-економічних служб бізнес-одиниць;
– погоджує методичні документи, бюджетні регламенти та форми управлінської звітності;
– контролює строки закриття управлінського періоду;
– відповідає за достовірність і повноту консолідованої управлінської інформації;
– забезпечує подання управлінської звітності керівництву корпоративної структури.

2.2.4.5. Структурний підрозділ управлінського обліку та контролінгу:
– розробляє методичні рекомендації;
– адмініструє корпоративну модель управлінського обліку;
– здійснює перевірку, узгодження та консолідацію інформації;
– проводить план-фактний аналіз;

– аналізує причини відхилень;
– формує аналітичні матеріали для прийняття управлінських рішень;
– координує підготовку бюджетів і прогнозів;
– контролює дотримання єдиних правил аналітичного обліку;
– надає консультаційну підтримку бізнес-одиницям;
– ініціює внесення змін до корпоративних регламентів.

2.2.4.6. Підрозділ інформаційних технологій відповідає за:
– технічну працездатність корпоративних інформаційних систем;
– інтеграцію облікових, виробничих та аналітичних систем;
– розмежування прав доступу;
– збереження, резервне копіювання і захист управлінських даних;
– технічну підтримку користувачів;
– автоматизацію процедур формування та передавання управлінської інформації.

2.2.4.7. Підрозділ внутрішнього контролю або внутрішнього аудиту здійснює незалежну оцінку дотримання вимог Стандарту, якості управлінських даних, ефективності контрольних процедур та обґрунтованості розподілу функцій.

2.2.5. Функції та відповідальність бізнес-одиниць

2.2.5.1. Бізнес-одиниці забезпечують практичну реалізацію положень Корпоративного стандарту на локальному рівні.

2.2.5.2. Керівник бізнес-одиниці:
– організовує систему управлінського обліку в межах бізнес-одиниці;
– забезпечує дотримання корпоративної методології;
– затверджує локальні робочі процедури в межах наданих повноважень;
– визначає відповідальних осіб за формування управлінської інформації;
– забезпечує необхідні організаційні, кадрові та технічні умови;
– контролює виконання бюджетів і цільових показників;
– відповідає за своєчасність, повноту та достовірність управлінської звітності бізнес-одиниці;
– забезпечує усунення виявлених порушень і відхилень.

2.2.5.3. Фінансово-економічна служба бізнес-одиниці:
– організовує ведення управлінського обліку;
– здійснює накопичення, систематизацію та опрацювання даних;
– забезпечує аналітичний облік за встановленими корпоративними розрізами;
– координує процес локального бюджетування;
– готує внутрішню управлінську звітність;
– проводить попередній аналіз показників;
– перевіряє логічну та арифметичну узгодженість даних;
– пояснює причини суттєвих відхилень;
– передає інформацію до управляючої компанії у визначені строки;
– зберігає розрахунки, пояснення та підтвердні матеріали.

2.2.5.4. Керівники центрів відповідальності:
– беруть участь у формуванні бюджетів і планових показників;
– контролюють використання ресурсів;
– забезпечують формування даних про діяльність центру відповідальності;
– здійснюють оперативний контроль витрат, доходів, результатів і нефінансових показників;
– аналізують відхилення від бюджетів та цільових значень;
– готують пояснення щодо причин відхилень;
– розробляють і реалізують коригувальні заходи;

– відповідають за результати діяльності в межах наданих повноважень.

2.2.5.5. Керівники виробничих і функціональних підрозділів забезпечують:

– своєчасне та повне оформлення первинної управлінської інформації;

– достовірність кількісних, якісних, трудових, матеріальних і виробничих показників;

– дотримання встановлених маршрутів документообігу;

– передавання інформації до фінансово-економічної служби;

– пояснення причин відхилень у межах відповідного підрозділу.

2.2.5.6. Працівники, які формують первинні управлінські дані, несуть відповідальність за:

– фактичну достовірність внесеної інформації;

– правильність застосування кодів, аналітичних ознак і класифікаторів;

– своєчасність реєстрації господарських операцій;

– повноту зазначення обов'язкових реквізитів;

– збереження документів і цифрових записів.

2.2.6. Порядок розподілу функцій

2.2.6.1. Функції учасників системи управлінського обліку розподіляються за такими групами:

– нормативно-методологічні;

– організаційно-координаційні;

– виконавські;

– інформаційно-аналітичні;

– контрольні;

– технічні;

– функції затвердження та прийняття управлінських рішень.

2.2.6.2. Для кожної управлінської процедури повинні бути визначені:

– відповідальний виконавець;

– особа, яка несе кінцеву відповідальність і затверджує результат;

– учасники, з якими погоджується рішення;

– користувачі, яких необхідно поінформувати;

– строки виконання;

– інформаційні ресурси та документи;

– контрольний результат або інформаційний продукт.

2.2.6.3. Кінцева відповідальність за окремий процес або результат не може одночасно покладатися на декількох осіб без визначення головної відповідальної особи.

2.2.6.4. Делегування виконання окремих функцій не звільняє керівника відповідного рівня від відповідальності за належну організацію процесу та його результати.

2.2.6.5. У разі тимчасової відсутності відповідальної особи її функції передаються іншому працівнику на підставі розпорядчого документа або затвердженої схеми взаємозаміщення.

2.2.6.6. Зміна організаційної структури, бізнес-процесів, інформаційних систем або складу управлінської звітності є підставою для перегляду розподілу функцій і відповідальності.

2.2.7. Матриця функцій та відповідальності

2.2.7.1. Для регламентації участі посадових осіб у виконанні процедур управлінського обліку застосовується матриця розподілу участі в управлінських процесах, яка визначає роль кожного учасника під час виконання окремих бізнес-процесів (табл. 2.2.1).

2.2.7.2. У матриці використовуються такі позначення:

В (виконує) – безпосередньо виконує процедуру або формує результат;

З (затверджує) – приймає остаточне рішення, несе кінцеву відповідальність, затверджує результат;

П (погоджує) – бере участь у погодженні рішення, надає фахові висновки та професійні консультації;

І (інформується) – отримує інформацію про перебіг або результати процесу для здійснення подальших управлінських дій.

Продовження додатку Д

Таблиця 2.2.1

Матриця розподілу відповідальності за основними процесами управлінського обліку

Процес управлінського обліку	Керівник управляючої компанії	Фінансовий директор	Служба управлінського обліку та контролінгу	Керівник бізнес-одиниці	Фінансово-економічна служба бізнес-одиниці	Керівник центру відповідальності	ІТ-служба	Внутрішній контроль
Розроблення корпоративної методології	І	З	В	П	П	І	П	П
Затвердження Корпоративного стандарту	З	В	П	І	І	І	І	П
Розроблення локальних процедур	І	П	П	З	В	П	П	І
Формування бюджетів бізнес-одиниць	І	П	П	З	В	В	І	І
Консолідація корпоративного бюджету	І	З	В	П	П	І	П	І
Формування первинної управлінської інформації	І	І	І	З	П	В	П	І
Ведення аналітичного управлінського обліку	І	П	П	З	В	П	П	І
Складання управлінської звітності бізнес-одиниці	І	П	П	З	В	П	П	І
Консолідація корпоративної звітності	І	З	В	П	П	І	П	І
Аналіз відхилень	І	З	В	П	В	В	І	І
Підготовка коригувальних заходів	І	П	П	З	П	В	І	І
Контроль якості управлінської інформації	І	З	В	П	В	П	П	П
Автоматизація управлінського обліку	І	З	П	П	П	І	В	П
Перевірка дотримання вимог Стандарту	І	П	П	П	П	І	І	З/В
Прийняття стратегічних управлінських рішень	З	В	П	П	І	І	І	І

Продовження додатку Д

2.3. Регламент центрів відповідальності

Визначає порядок формування центрів відповідальності, критерії їх класифікації, показники оцінювання діяльності та інформаційне забезпечення управління.

…

2.4. Регламент внутрішньокорпоративних господарських операцій

Встановлює порядок документування, оцінки, відображення та контролю внутрішніх операцій між структурними підрозділами та бізнес-одиницями.

…

2.5. Регламент внутрішньокорпоративного трансфертного ціноутворення

Визначає принципи формування внутрішніх трансфертних цін, методи їх розрахунку, порядок погодження та використання в системі управлінського обліку.

…

2.6. Регламент корпоративної інформаційної взаємодії

Регламентує правила обміну інформацією між бізнес-одиницями, строки подання даних, вимоги до їх повноти, достовірності та цифрового обміну.

2.6.1. Загальні положення

2.6.1.1. Регламент корпоративної інформаційної взаємодії визначає єдині вимоги до організації інформаційного обміну між управляючою компанією, бізнес-одиницями, центрами відповідальності та іншими учасниками системи управлінського обліку ТОВ «Укрпромінвест-Агро».

2.6.1.2. Метою Регламенту є забезпечення своєчасного, повного, достовірного та безперервного інформаційного обміну, необхідного для формування якісної управлінської інформації, консолідації даних, підготовки внутрішньої управлінської звітності та прийняття управлінських рішень.

2.6.1.3. Дія Регламенту поширюється на всі структурні підрозділи управляючої компанії, бізнес-одиниці, центри відповідальності, служби управлінського обліку, фінансово-економічні служби, виробничі підрозділи та інших учасників корпоративної інформаційної системи.

2.6.2. Основні принципи корпоративної інформаційної взаємодії

Корпоративна інформаційна взаємодія здійснюється відповідно до таких принципів:

- єдиного інформаційного простору;
- одноразового введення даних;
- цифрової інтеграції інформаційних систем;
- безперервності інформаційних потоків;
- достовірності та повноти інформації;
- оперативності передавання даних;
- простежуваності інформаційних потоків;
- персональної відповідальності за сформовану інформацію;
- стандартизації форматів даних;
- інформаційної безпеки та конфіденційності.

2.6.3. Організація корпоративної інформаційної взаємодії

2.6.3.1. Інформаційний обмін здійснюється між:

- управляючою компанією;
- бізнес-одиницями;
- центрами відповідальності;
- виробничими підрозділами;
- фінансово-економічними службами;
- службою управлінського обліку та контролінгу;

- службою бюджетування;
- службою внутрішнього контролю;
- IT-підрозділом.

2.6.3.2. Обмін інформацією здійснюється виключно через корпоративні інформаційні системи, інтегровані цифрові платформи або інші затверджені канали інформаційної взаємодії.

2.6.3.3. Передавання управлінської інформації за допомогою неофіційних каналів зв'язку допускається лише у виняткових випадках за умови її подальшої реєстрації в корпоративній інформаційній системі.

2.6.4. Вимоги до управлінської інформації

Управлінська інформація повинна відповідати таким вимогам:

- достовірність;
- повнота;
- актуальність;
- своєчасність;
- порівнянність;
- релевантність;
- єдине економічне трактування показників;
- можливість автоматизованої обробки;
- можливість консолідації.

Для кожного інформаційного показника повинні бути визначені:

- відповідальна особа;
- джерело формування;
- періодичність оновлення;
- маршрут передавання;
- користувачі інформації.

2.6.5. Порядок інформаційного обміну

Інформаційна взаємодія здійснюється відповідно до встановлених маршрутів інформаційних потоків.

Передавання інформації повинно забезпечувати:

- автоматичне завантаження даних з інформаційних систем;
- мінімізацію ручного введення інформації;
- автоматичний контроль повноти отриманих даних;
- контроль логічної узгодженості показників;
- фіксацію часу створення, зміни та передавання інформації;
- ідентифікацію особи, яка сформувала або змінила інформацію.

У випадку виявлення помилок система повинна забезпечувати їх автоматичне повернення відповідальному виконавцю для усунення.

2.6.6. Строки подання інформації

Строки подання управлінської інформації визначаються Графіком корпоративної інформаційної взаємодії.

Для кожного інформаційного повідомлення встановлюються:

- відповідальний виконавець;
- одержувач інформації;
- форма передавання;
- періодичність;
- кінцевий строк подання;
- спосіб підтвердження отримання.

У разі порушення строків система автоматично формує повідомлення відповідальним особам.

2.6.7. Цифровий інформаційний простір

Корпоративна інформаційна взаємодія здійснюється в межах єдиного цифрового інформаційного простору.

Єдиний цифровий простір забезпечує:

- інтеграцію ERP, CRM, систем виробничого обліку, логістики, бюджетування та управлінської аналітики;
- використання єдиних корпоративних довідників;
- єдині класифікатори центрів відповідальності;
- єдині коди бізнес-процесів;
- єдині правила ідентифікації господарських операцій;
- автоматичне формування консолідованої управлінської звітності;
- можливість наскрізного простежування інформації від первинного джерела до управлінського рішення.

2.6.8. Контроль корпоративної інформаційної взаємодії

Контроль дотримання вимог цього Регламенту здійснюється службою управлінського обліку та контролінгу спільно з підрозділом внутрішнього контролю.

Контролю підлягають:

- своєчасність передавання інформації;
- повнота інформаційного обміну;
- відповідність даних корпоративним довідникам;
- правильність використання класифікаторів;
- кількість інформаційних помилок;
- випадки дублювання інформації;
- якість цифрової інтеграції;
- ефективність взаємодії між бізнес-одиницями.

2.6.9. Матриця корпоративної інформаційної взаємодії (табл. 2.6.1)

2.6.10. Заключні положення

Зміни до цього Регламенту вносяться одночасно зі змінами до Корпоративного стандарту управлінського обліку та внутрішньої управлінської звітності.

Локальні документи бізнес-одиниць, що регламентують інформаційну взаємодію, повинні відповідати вимогам цього Регламенту та не можуть суперечити встановленим корпоративним правилам.

2.7. Регламент інформаційних потоків і документообігу

Визначає архітектуру інформаційних потоків, маршрути руху управлінської інформації, правила електронного документообігу та інтеграцію з корпоративними інформаційними системами.

…

РОЗДІЛ ІІІ. МЕТОДИЧНІ ПОЛОЖЕННЯ

3.1. Методичні засади та об’єкти управлінського обліку

3.1.1. Загальні положення

3.1.1.1. Методичні положення управлінського обліку визначають єдині корпоративні підходи до ідентифікації, визнання, оцінювання, класифікації, групування, накопичення, розподілу та узагальнення інформації про об’єкти управлінського обліку ТОВ «Укрпромінвест-Агро» та його бізнес-одиниць.

Продовження додатку Д

3.1.1.2. Метою методичних положень є формування єдиного методичного базису управлінського обліку, який забезпечує порівнянність, узгодженість і можливість консолідації управлінської інформації на корпоративному рівні з одночасним урахуванням організаційно-технологічних особливостей діяльності окремих бізнес-одиниць.

3.1.1.3. Методичні положення є обов'язковими для застосування всіма бізнес-одиницями та структурними підрозділами, залученими до формування, опрацювання, передавання та використання управлінської інформації.

3.1.1.4. Методика управлінського обліку формується на двох взаємопов'язаних рівнях:

- корпоративному. Встановлюються єдині методичні принципи, об'єкти управлінського обліку, їх класифікаційні ознаки, обов'язкові аналітичні розрізи, загальні правила оцінювання, групування та розподілу, вимоги до корпоративних класифікаторів і довідників;

- локальному. Корпоративні методичні положення конкретизуються відповідно до виду діяльності, технології виробництва, організаційної структури, складу центрів відповідальності та інформаційних потреб конкретної бізнес-одиниці.

3.1.1.5. Локальні методики не повинні змінювати економічний зміст корпоративних показників, порушувати єдині правила їх формування, унеможливлювати порівняння даних між бізнес-одиницями або їх консолідацію.

3.1.2. Принципи формування методики управлінського обліку

3.1.2.1. Методика управлінського обліку ґрунтується на загальних принципах релевантності, своєчасності, достовірності, повноти, порівнянності, суттєвості, економічної доцільності та орієнтації інформації на потреби управління.

3.1.2.2. Поряд із загальними принципами формування управлінської інформації методика управлінського обліку в корпоративній підприємницькій структурі ґрунтується на таких спеціальних засадах:

- процесної орієнтації. Формування інформації здійснюється у взаємозв'язку з бізнес-процесами, в межах яких використовуються ресурси, виникають витрати, формуються доходи та результати;

- відповідності об'єктів обліку об'єктам управління. Аналітична структура управлінського обліку повинна забезпечувати формування інформації за тими об'єктами, щодо яких приймаються управлінські рішення;

- причинно-наслідкового зв'язку. Віднесення та розподіл витрат здійснюються з урахуванням економічних чинників, які зумовили їх виникнення;

- багатовимірності аналітичного обліку. Інформація формується одночасно за декількома аналітичними ознаками відповідно до потреб корпоративного управління;

- єдності корпоративної методології. Однакові за економічним змістом об'єкти та операції відображаються за єдиними корпоративними правилами;

- контрольованої автономії бізнес-одиниць. Обов'язкові корпоративні методичні вимоги поєднуються з можливістю локальної деталізації способів ведення управлінського обліку відповідно до специфіки діяльності бізнес-одиниць;

- простежуваності формування показників. Система аналітичного обліку повинна забезпечувати можливість встановлення взаємозв'язку між первинними даними, об'єктами обліку, відповідними бізнес-процесами та показниками управлінської звітності.

Продовження додатку Д

Таблиця 2.6.1

Матриця корпоративної інформаційної взаємодії в системі управлінського обліку ТОВ «Укрпромінвест-Агро»

Вид управлінської інформації	Постачальник інформації	Одержувач інформації	Періодичність	Строк подання	Цифровий канал	Відповідальний за достовірність
Первинні виробничі показники	Виробничі підрозділи, центри відповідальності	Фінансово-економічна служба бізнес-одиниці	Щоденно	До завершення наступного робочого дня	Модуль виробничого обліку ERP	Керівник відповідного виробничого підрозділу
Дані про використання матеріальних ресурсів	Склади, виробничі підрозділи	Фінансово-економічна служба бізнес-одиниці	Щоденно	Відповідно до графіка закриття операційного дня	ERP, система складського обліку	Матеріально відповідальна особа
Дані про витрати за центрами відповідальності	Фінансово-економічна служба бізнес-одиниці	Керівник бізнес-одиниці, служба контролінгу	Щомісячно	До встановленої дати закриття управлінського періоду	ERP, корпоративне сховище даних	Керівник фінансово-економічної служби
Бюджети та прогнозні показники	Центри відповідальності, фінансово-економічна служба	Керівник бізнес-одиниці, служба бюджетування управляючої компанії	Щомісячно, щоквартально, щорічно	Згідно з бюджетним календарем	Модуль бюджетування	Керівник бізнес-одиниці
Звіт про виконання бюджету	Фінансово-економічна служба бізнес-одиниці	Служба управлінського обліку та контролінгу	Щомісячно	Після закриття управлінського періоду	BI-платформа, ERP	Керівник фінансово-економічної служби
Інформація про внутрішньокорпоративні операції	Бізнес-одиниці учасники операції	Фінансово-економічні служби та служба контролінгу	У момент здійснення операції	Не пізніше строку її відображення в обліку	ERP, електронний документообіг	Уповноважені особи задіяних бізнес-одиниць

Продовження додатку Д

1	2	3	4	5	6	7
Дані про досягнення KPI	Керівники центрів відповідальності	Керівник бізнес-одиниці, управляюча компанія	Щомісячно або щоквартально	Згідно з календарем управлінської звітності	BI-панелі, корпоративне сховище даних	Керівник центру відповідальності
Управлінська звітність бізнес-одиниці	Фінансово-економічна служба бізнес-одиниці	Служба управлінського обліку та контролінгу	Щомісячно	Згідно з графіком корпоративної звітності	ERP, BI-платформа	Керівник бізнес-одиниці
Консолідована управлінська звітність	Служба управлінського обліку та контролінгу	Керівництво управляючої компанії	Щомісячно, щоквартально	У строк, визначений корпоративним календарем	BI-платформа, корпоративне сховище даних	Фінансовий директор
Інформація про суттєві відхилення та ризики	Керівники бізнес-одиниць і центрів відповідальності	Управляюча компанія, служба контролінгу	У разі виникнення	Негайно після виявлення	Корпоративна система повідомлень, ERP	Керівник відповідного рівня

3.1.3. Побудова системи об’єктів управлінського обліку здійснюється за ієрархічно-процесним підходом, який передбачає:

– розмежування об’єктів управлінського обліку відповідно до рівнів управління;

– визначення бізнес-одиниць основними об’єктами управлінського обліку корпоративного рівня;

– визначення бізнес-процесів основними об’єктами управлінського обліку локального рівня;

– формування деталізованої інформації про ресурси, господарські операції, витрати, доходи, об’єкти витрат і калькулювання, центри відповідальності та результати діяльності у взаємозв’язку з відповідними бізнес-процесами;

– агрегування інформації від господарських операцій і бізнес-процесів до показників діяльності бізнес-одиниць та корпоративної підприємницької структури загалом.

3.1.3.1. Ієрархічно-процесний підхід забезпечує вертикальний взаємозв’язок об’єктів управлінського обліку за логікою:



Рис. 3.1.1. – **Схема логічного ланцюга формування управлінської інформації за ієрархічно-процесним підходом**

3.1.3.2. Методичні засади формування об’єктів управлінського обліку є обов’язковими для всіх бізнес-одиниць корпоративної підприємницької структури. Їх локальна деталізація здійснюється з урахуванням організаційно-технологічних особливостей діяльності бізнес-одиниць та не повинна порушувати встановлених корпоративних вимог.

3.1.4. Об’єкти управлінського обліку корпоративного рівня

3.1.4.1. Основними об’єктами управлінського обліку корпоративного рівня є бізнес-одиниці, діяльність яких є предметом корпоративного планування, контролю, аналізу, оцінювання та формування консолідованої управлінської інформації.

3.1.4.2. Для цілей цього Стандарту бізнес-одиницею визнається організаційно та/або функціонально виокремлена складова корпоративної підприємницької структури, щодо якої можуть бути визначені цілі діяльності, сфери відповідальності та сформовані показники, необхідні для оцінювання результатів і прийняття управлінських рішень.

3.1.4.3. За кожною бізнес-одиницею формується система корпоративних показників, яка залежно від характеру її діяльності може охоплювати:

– обсяг і структуру використаних ресурсів;

– витрати;

– доходи;

– результати діяльності;

– планові, бюджетні та нормативні показники;

– ключові показники ефективності (КПЕ);

– показники внутрішньокорпоративних операцій;

– трансакційні витрати;

– інші фінансові та нефінансові показники, визначені потребами корпоративного управління.

3.1.4.4. Склад і методика формування корпоративних показників повинні забезпечувати можливість порівняння діяльності бізнес-одиниць, здійснення корпоративного контролю та консолідації управлінської інформації.

3.1.4.5. Бізнес-одиниця одночасно виступає:

– об’єктом управлінського обліку корпоративного рівня;

– організаційною межею формування системи об’єктів управлінського обліку локального рівня.

3.1.5. Об’єкти управлінського обліку локального рівня

3.1.5.1. Основними об’єктами управлінського обліку локального рівня є бізнес-процеси, що здійснюються в межах відповідної бізнес-одиниці.

3.1.5.2. Для цілей управлінського обліку бізнес-процес розглядається як сукупність взаємопов’язаних господарських операцій і дій, спрямованих на досягнення визначеного результату та пов’язаних із використанням ресурсів, виникненням витрат, формуванням доходів та інших показників діяльності.

3.1.5.3. Склад і деталізація бізнес-процесів визначаються відповідно до характеру діяльності бізнес-одиниці, її організаційної структури, технології виробництва та інформаційних потреб управління.

3.1.5.4. Бізнес-процеси можуть деталізуватися до підпроцесів, технологічних етапів та окремих господарських операцій у межах, необхідних для планування, контролю, аналізу та прийняття управлінських рішень.

3.1.5.5. Бізнес-процеси підлягають ідентифікації та кодуванню в інформаційній системі управлінського обліку. Бізнес-одиниці можуть здійснювати їх додаткову деталізацію за умови дотримання встановлених корпоративних правил кодування та агрегування інформації.

3.1.6. Об’єкти управлінського обліку в межах бізнес-процесів

3.1.6.1. У межах бізнес-процесів формується деталізована інформація про об’єкти, що характеризують їх ресурсне забезпечення, здійснення, витрати та результати.

3.1.6.2. До основних об’єктів управлінського обліку в межах бізнес-процесів належать: ресурси (матеріальні, трудові, фінансові, технічні, біологічні, земельні та інші ресурси, залучені до виконання бізнес-процесу); господарські операції (окремі факти та дії, внаслідок яких відбуваються зміни ресурсів, виникають витрати, доходи та формуються інші показники бізнес-процесу); витрати (витрати, пов’язані зі здійсненням бізнес-процесу, які підлягають ідентифікації, накопиченню та групуванню за встановленими аналітичними ознаками); доходи (доходи, формування яких може бути безпосередньо або опосередковано пов’язане з відповідним бізнес-процесом); об’єкти витрат і калькулювання (культури, групи культур, групи тварин, продукція, роботи, послуги, замовлення, проєкти та інші об’єкти, щодо яких здійснюється накопичення витрат та/або визначення собівартості); центри відповідальності (організаційні складові та відповідальні особи, у межах компетенції яких здійснюються відповідні бізнес-процеси або їх окремі етапи); результати діяльності бізнес-процесу (фінансові та нефінансові результати, що характеризують виконання бізнес-процесу та використовуються для оцінювання його результативності).

3.1.6.3. Об’єкти, визначені п. 3.1.6.2, не розглядаються ізольовано, а формуються та аналізуються у взаємозв’язку з відповідним бізнес-процесом, що забезпечує встановлення причинно-наслідкових зв’язків між використаними ресурсами, здійсненими операціями, понесеними витратами та отриманими результатами.

3.1.7. Додаткові аналітичні виміри управлінського обліку

3.1.7.1. Залежно від змісту бізнес-процесу та інформаційних потреб управління основні об’єкти управлінського обліку доповнюються відповідними аналітичними вимірами.

3.1.7.2. До додаткових аналітичних вимірів можуть належати:

– внутрішньокорпоративні операції;

– трансакційні витрати;

– планові показники;

– бюджетні показники;

– нормативні показники;

– ключові показники ефективності (КПЕ);
– проєкти;
– види продукції, робіт і послуг;
– технологічні етапи;
– інші аналітичні ознаки відповідно до потреб управління.

3.1.7.3. Одна господарська операція може одночасно характеризуватися декількома аналітичними вимірами, що забезпечує багатовимірність управлінської інформації та можливість її формування за різними запитами користувачів.

3.1.7.4. Деталізація аналітичних вимірів повинна відповідати принципу економічної доцільності та забезпечувати необхідний рівень інформаційного забезпечення управління без необґрунтованого ускладнення облікових процедур.

3.1.8. Агрегування та простежуваність управлінської інформації

3.1.8.1. Формування управлінської інформації здійснюється за принципом послідовного агрегування даних.

3.1.8.2. Дані первинного та локального управлінського обліку повинні забезпечувати можливість їх узагальнення до показників бізнес-одиниці без втрати економічного змісту та збереження взаємозв'язку з джерелом формування.

3.1.8.3. Показники бізнес-одиниць, що використовуються для корпоративного управління, формуються за єдиними методичними правилами та підлягають агрегуванню і консолідації відповідно до вимог Корпоративного стандарту.

3.1.8.4. Інформаційна система управлінського обліку повинна забезпечувати простежуваність даних у прямому та зворотному напрямах.

3.1.8.5. Формування інформації за різними аналітичними вимірами здійснюється переважно на основі одноразового введення первинних даних та їх подальшого багаторазового використання в системі управлінського обліку.

3.1.9. Перегляд системи об'єктів управлінського обліку

3.1.9.1. Система об'єктів управлінського обліку не є закритою та підлягає перегляду відповідно до змін організаційної структури, бізнес-моделі, технологій, бізнес-процесів, цифрового середовища та інформаційних потреб управління.

3.1.9.2. Підставами для перегляду системи об'єктів та аналітичних вимірів можуть бути:

– створення, реорганізація або припинення діяльності бізнес-одиниць;
– зміна організаційної структури;
– запровадження нових видів діяльності, продукції або технологій;
– зміна складу та змісту бізнес-процесів;
– зміна системи центрів відповідальності;
– запровадження нових інформаційних систем і цифрових технологій;
– зміна складу корпоративної управлінської звітності;
– виникнення нових інформаційних потреб корпоративного або локального управління.

3.1.9.3. Зміни, що стосуються корпоративного рівня системи об'єктів управлінського обліку та обов'язкових корпоративних показників, затверджуються централізовано в установленому порядку.

3.1.9.4. Зміни локальних об'єктів і додаткових аналітичних вимірів здійснюються бізнес-одиницями самостійно в межах принципу контрольованої автономії, якщо такі зміни не впливають на методику формування обов'язкових корпоративних показників.

3.2. Класифікація та аналітичне групування витрат і доходів

3.2.1. Загальні положення

3.2.1.1. Цей підрозділ визначає єдині корпоративні вимоги до класифікації, аналітичного групування та систематизації інформації про витрати і доходи з метою забезпечення їх порівнянності між бізнес-одиницями, формування інформації за бізнес-

процесами та центрами відповідальності, здійснення контролю, аналізу й підготовки внутрішньої управлінської звітності.

3.2.1.2. Класифікація витрат і доходів для цілей управлінського обліку здійснюється відповідно до інформаційних потреб корпоративного та локального рівнів управління та не обмежується їх групуванням, установленим для цілей фінансового обліку і складання фінансової звітності.

3.2.1.3. Аналітичне групування витрат і доходів ґрунтується на ієрархічно-процесному підході, відповідно до якого інформація формується з можливістю її послідовного узагальнення: господарська операція, бізнес-процес, бізнес-одиниця, корпоративний рівень.

3.2.1.4. Єдність методики забезпечується застосуванням корпоративних класифікаторів витрат і доходів та обов'язкових аналітичних ознак. Бізнес-одиниці мають право запроваджувати додаткові аналітичні розрізи відповідно до специфіки своєї діяльності за умови збереження можливості агрегування інформації на корпоративному рівні.

3.2.2. Класифікація витрат для цілей управлінського обліку

3.2.2.1. Витрати в системі управлінського обліку класифікуються залежно від цілей їх планування, обліку, контролю, аналізу та використання під час прийняття управлінських рішень.

3.2.2.2. Для забезпечення єдиного методичного підходу встановлюються такі основні класифікаційні ознаки витрат (табл 3.2.1).

Таблиця 3.2.1

Класифікаційні ознаки витрат для забезпечення єдиного методичного підходу в управлінському обліку компанії

Класифікаційна ознака	Групи витрат
За способом віднесення на об'єкт витрат	прямі; непрямі
За характером залежності від обсягу діяльності	змінні; постійні; змішані
За функціональним призначенням	виробничі; адміністративні; збутові; логістичні; інші
За бізнес-процесами	відповідно до корпоративного та локальних класифікаторів бізнес-процесів
За центрами відповідальності	за відповідними центрами витрат, доходів, прибутку, інвестицій
За можливістю контролю	контрольовані; неконтрольовані
За відношенням до планових показників	планові; фактичні; нормативні; відхилення
За доцільністю виникнення	продуктивні; непродуктивні
За відношенням до управлінського рішення	релевантні; нерелевантні
За характером корпоративної взаємодії	зовнішні; внутрішньокорпоративні
За економічною природою взаємодії	трансформаційні; трансакційні

3.2.3. Аналітичне групування витрат

3.2.3.1. Аналітичний облік витрат організовується за принципом багатовимірності, що забезпечує можливість отримання інформації про одну й ту саму господарську операцію в декількох управлінських розрізах без дублювання її первинного відображення.

Продовження додатку Д

3.2.3.2. Обов'язковими аналітичними вимірами витрат є: бізнес-одиниця, бізнес-процес, центр відповідальності, стаття витрат, об'єкт витрат, калькулювання.

За необхідності інформація додатково деталізується за підпроцесами, технологічними операціями, видами продукції, проєктами, договорами, контрагентами, внутрішньокорпоративними операціями та іншими аналітичними ознаками.

3.2.3.3. Первинне віднесення витрат здійснюється до найбільш деталізованого об'єкта, щодо якого може бути встановлений безпосередній причинно-наслідковий зв'язок між використанням ресурсів та виникненням витрат.

3.2.3.4. Витрати, які неможливо безпосередньо віднести до конкретного об'єкта управлінського обліку, накопичуються у відповідних аналітичних групах непрямих витрат і підлягають подальшому розподілу відповідно до методики, установленої п. 3.4 цього Стандарту.

3.2.4. Аналітичне виокремлення трансакційних витрат

3.2.4.1. Для підвищення аналітичності управлінської інформації трансакційні витрати підлягають окремій ідентифікації незалежно від того, у складі яких витрат вони відображаються у фінансовому обліку.

3.2.4.2. Для цілей управлінського обліку трансакційні витрати групуються:

– за середовищем виникнення: зовнішні та внутрішньокорпоративні;

– за етапом здійснення взаємодії: ex ante та ex post;

– за бізнес-процесами;

– за центрами відповідальності;

– за видами господарських взаємодій;

– за можливістю їх контролю та оптимізації.

3.2.4.3. Виокремлення трансакційних витрат здійснюється шляхом застосування відповідних аналітичних ознак у корпоративній інформаційній системі без необхідності зміни порядку їх відображення у фінансовому обліку.

3.2.5. Класифікація та аналітичне групування доходів

3.2.5.1. Доходи для цілей управлінського обліку класифікуються та групуються з урахуванням джерел їх формування, бізнес-процесів, бізнес-одиниць, центрів відповідальності та інших об'єктів, щодо яких здійснюється оцінювання результатів діяльності.

3.2.5.2. Основними класифікаційними ознаками доходів є:

– за видами діяльності;

– за бізнес-одиницями;

– за бізнес-процесами;

– за центрами відповідальності;

– за видами продукції, робіт і послуг;

– за ринками та каналами реалізації;

– за характером взаємодії: зовнішні та внутрішньокорпоративні;

– за відношенням до планових показників: планові, фактичні та відхилення;

– за можливістю впливу відповідного центру відповідальності: контрольовані та неконтрольовані.

3.2.5.3. Аналітичний облік доходів повинен забезпечувати їх зіставлення з витратами, понесеними для отримання відповідних доходів, у тих самих або взаємоузгоджених аналітичних розрізах.

3.2.5.4. Доходи від внутрішньокорпоративних операцій ідентифікуються окремо від доходів, отриманих від зовнішніх контрагентів, з метою забезпечення їх подальшого виключення при формуванні консолідованих корпоративних показників.

3.2.6. Корпоративний класифікатор витрат і доходів

3.2.6.1. Для забезпечення методичної єдності в корпоративній підприємницькій структурі формується Корпоративний класифікатор витрат і доходів, який містить

уніфіковані назви, коди, економічний зміст та правила віднесення господарських операцій до відповідних аналітичних груп.

3.2.6.2. Корпоративний класифікатор є обов'язковим для всіх бізнес-одиниць у частині показників, що використовуються для корпоративного планування, контролю, порівняння та консолідації.

3.2.6.3. Бізнес-одиниці можуть деталізувати корпоративні статті витрат і доходів шляхом введення локальних субстатей та додаткових аналітичних ознак відповідно до специфіки діяльності.

3.2.6.4. Локальна деталізація не повинна змінювати економічний зміст корпоративної статті та має забезпечувати однозначне агрегування локальних даних до відповідної статті Корпоративного класифікатора.

3.2.6.5. Внесення змін до корпоративної частини класифікатора здійснюється централізовано. Зміни локальних аналітичних позицій здійснюються бізнес-одиницями в межах наданої їм методичної автономії.

3.2.7. Взаємозв'язок класифікації витрат і доходів із системою управлінської звітності

3.2.7.1. Класифікація та аналітичне групування витрат і доходів повинні забезпечувати формування показників внутрішньої управлінської звітності без додаткового ручного перегрупування даних.

3.2.7.2. Аналітичні ознаки, що використовуються при відображенні господарських операцій, повинні забезпечувати можливість формування звітності:

– за бізнес-одиницями;

– за бізнес-процесами;

– за центрами відповідальності;

– за видами продукції, робіт і послуг;

– за плановими та фактичними показниками;

– за внутрішньокорпоративними та зовнішніми операціями;

– за іншими аналітичними розрізами відповідно до інформаційних потреб управління.

3.2.7.3. Склад аналітичних ознак підлягає періодичному перегляду з урахуванням змін організаційної структури, бізнес-процесів, інформаційних потреб управління та розвитку корпоративного цифрового середовища.

3.3. Методика обліку витрат за бізнес-процесами та центрами відповідальності

3.3.1. Загальні положення

3.3.1.1. Цей підрозділ визначає єдині методичні вимоги до визнання, ідентифікації, накопичення, аналітичного групування та віднесення витрат за бізнес-процесами, центрами відповідальності та об'єктами витрат (калькулювання) в системі управлінського обліку корпоративної підприємницької структури.

3.3.1.2. Метою застосування Методики є формування достовірної, зіставної та аналітично деталізованої інформації про витрати, необхідної для:

– визначення витрат за окремими бізнес-процесами та бізнес-одиницями;

– контролю витрат за центрами відповідальності;

– формування інформації про собівартість об'єктів калькулювання;

– оцінювання ефективності використання ресурсів;

– зіставлення фактичних витрат із плановими, бюджетними та нормативними показниками;

– виявлення та аналізу відхилень;

– формування внутрішньої управлінської звітності.

3.3.1.3. Методика ґрунтується на поєднанні процесного та відповідальнісного підходів, відповідно до яких кожна витрата ідентифікується з урахуванням бізнес-процесу,

що зумовив використання ресурсів, та центру відповідальності, в межах повноважень якого здійснюється управління відповідними витратами.

3.3.1.4. Основою формування інформації про витрати є їх подвійна ідентифікація за бізнес-процесом і центром відповідальності, доповнена віднесенням до відповідної статті та об'єкта витрат (калькулювання).

3.3.1.5. Бізнес-процес, центр відповідальності та місце виникнення витрат для цілей цього Стандарту є взаємопов'язаними, але самостійними аналітичними характеристиками витрат.

Бізнес-процес характеризує функціонально-економічну спрямованість використання ресурсів; центр відповідальності визначає сферу управлінських повноважень щодо формування та контролю витрат; місце виникнення витрат відображає організаційну локалізацію споживання відповідних ресурсів.

3.3.2. Ідентифікація витрат

3.3.2.1. Визнання та первинна ідентифікація витрат здійснюються на підставі інформації про господарські операції та використані ресурси відповідно до встановлених корпоративних і локальних процедур.

3.3.2.2. Під час первинної ідентифікації витрат визначаються:

– економічний зміст витрат;

– стаття витрат відповідно до Корпоративного класифікатора;

– сума витрат;

– бізнес-одиниця;

– бізнес-процес;

– центр відповідальності;

– об'єкт витрат (калькулювання);

– можливість прямого віднесення витрати до відповідного об'єкта;

– інші аналітичні ознаки, необхідні для потреб управління.

3.3.2.3. Інформація про витрату повинна вводитися до корпоративної інформаційної системи одноразово з присвоєнням сукупності аналітичних ознак, необхідних для її подальшого групування, агрегування, контролю та використання у внутрішній управлінській звітності.

3.3.2.4. Повторне введення або ручне дублювання інформації про одну й ту саму господарську операцію в різних аналітичних підсистемах не допускається, якщо відповідні інформаційні потреби можуть бути забезпечені шляхом використання встановлених аналітичних ознак.

3.3.3. Віднесення витрат за бізнес-процесами

3.3.3.1. Витрати підлягають ідентифікації за бізнес-процесами відповідно до корпоративного та локальних класифікаторів бізнес-процесів.

3.3.3.2. Основною підставою для віднесення витрат до бізнес-процесу є наявність причинно-наслідкового зв'язку між використанням відповідного ресурсу та виконанням операцій у межах такого бізнес-процесу.

3.3.3.3. Витрати, безпосередньо пов'язані з виконанням одного бізнес-процесу, відносяться на нього прямо на підставі первинних або інших інформаційних даних, що дозволяють однозначно встановити їх процесну належність.

3.3.3.4. Витрати, пов'язані з виконанням декількох бізнес-процесів та які неможливо прямо віднести до одного з них, накопичуються у відповідній групі непрямих витрат із подальшим розподілом за економічно обґрунтованими базами відповідно до п. 3.4 цього Стандарту.

3.3.3.5. Бізнес-одиниці мають право деталізувати корпоративні бізнес-процеси до підпроцесів, технологічних етапів та окремих операцій відповідно до специфіки діяльності за умови збереження можливості агрегування інформації до корпоративного рівня.

3.3.4. Віднесення витрат за центрами відповідальності

3.3.4.1. Одночасно з визначенням процесної належності витрати встановлюється центр відповідальності, з діяльністю якого пов'язане її формування.

3.3.4.2. Основним критерієм віднесення витрати до центру відповідальності є наявність управлінських повноважень щодо прийняття рішень, які впливають на обсяг, характер або доцільність використання відповідних ресурсів.

3.3.4.3. Місце фактичного виникнення витрат не є безумовною підставою для її віднесення до відповідного центру відповідальності. У випадках, коли рішення щодо використання ресурсів приймається іншим центром відповідальності, інформація про витрату повинна забезпечувати можливість окремої ідентифікації місця її виникнення та центру управлінської відповідальності.

3.3.4.4. Для цілей контролю витрати центрів відповідальності поділяються на:

– контрольовані – витрати, на величину або умови виникнення яких керівник відповідного центру має можливість істотно впливати в межах наданих повноважень;

– неконтрольовані – витрати, величина або умови виникнення яких не залежать безпосередньо від управлінських рішень керівника відповідного центру.

3.3.4.5. Оцінювання діяльності центру відповідальності не повинно ґрунтуватися на показниках витрат, на формування яких його керівник не має відповідних управлінських повноважень.

3.3.5. Віднесення витрат до об'єктів витрат і калькулювання

3.3.5.1. Після визначення процесної та відповідальнісної належності витрат установлюється їх зв'язок із відповідним об'єктом витрат (калькулювання).

3.3.5.2. Об'єктами витрат (калькулювання) залежно від специфіки діяльності бізнес-одиниці можуть бути види продукції, роботи, послуги, замовлення, види діяльності та інші об'єкти, щодо яких виникає потреба у визначенні та контролі витрат і собівартості.

3.3.5.3. Витрати, щодо яких може бути встановлений безпосередній причинно-наслідковий зв'язок із конкретним об'єктом витрат, відносяться на нього прямо.

3.3.5.4. Витрати, пов'язані з декількома об'єктами витрат (калькулювання), накопичуються окремо та підлягають розподілу відповідно до вимог п. 3.4 цього Стандарту.

3.3.5.5. Перелік та рівень деталізації об'єктів витрат (калькулювання) визначаються з урахуванням потреб управління, технологічних особливостей діяльності бізнес-одиниці та вимог до формування внутрішньої управлінської звітності.

3.3.6. Аналітична ідентифікація витрат

3.3.6.1. Для забезпечення багатовимірності управлінської інформації кожній операції щодо витрат присвоюється сукупність взаємопов'язаних аналітичних ознак – аналітична координата витрат.

3.3.6.2. Базова аналітична координата витрати включає:

В = {БО; БП; ЦВ; СВ; ОВ; ДА},

де:

В – витрати;

БО – бізнес-одиниця;

БП – бізнес-процес;

ЦВ – центр відповідальності;

СВ – стаття витрат;

ОВ – об'єкт витрат (калькулювання);

ДА – додаткова аналітична ознака.

3.3.6.3. До додаткових аналітичних ознак можуть належати:

– підпроцес або технологічна операція;

– місце виникнення витрат;

– вид продукції, робіт або послуг;

– проєкт, замовлення, договір;

– внутрішньокорпоративний або зовнішній характер операції;

– належність витрат до трансакційних;
– контрольованість витрат;
– плановий, бюджетний, нормативний або фактичний характер показника;
– інші ознаки відповідно до інформаційних потреб управління.

3.3.6.4. Присвоєння аналітичних ознак здійснюється відповідно до корпоративних класифікаторів та довідників, а також локальних аналітичних довідників, сформованих відповідно до вимог цього Стандарту.

3.3.7. Накопичення та агрегування інформації про витрати

3.3.7.1. Інформація про витрати накопичується в єдиному корпоративному інформаційному середовищі з можливістю її формування за кожною аналітичною ознакою та їх комбінаціями.

3.3.7.2. Агрегування інформації про витрати здійснюється за логікою: господарська операція, бізнес-процес, центр відповідальності / об'єкт витрат, бізнес-одиниця, корпоративний рівень.

3.3.7.3. Система управлінського обліку повинна забезпечувати можливість формування інформації:
– про витрати окремих бізнес-процесів;
– про витрати центрів відповідальності;
– про витрати за об'єктами калькулювання;
– про витрати за статтями;
– про витрати окремих бізнес-одиниць;
– у комбінованих аналітичних розрізах відповідно до запитів управління.

3.3.7.4. Агрегування даних не повинно призводити до втрати можливості їх зворотної деталізації до бізнес-процесу, центру відповідальності та господарської операції, що зумовила формування відповідного показника.

3.3.8. Контроль та аналіз витрат

3.3.8.1. Контроль витрат здійснюється шляхом зіставлення фактичних показників із плановими, бюджетними та нормативними значеннями у відповідних аналітичних розрізах.

3.3.8.2. Виявлені відхилення аналізуються за:
– бізнес-процесами;
– центрами відповідальності;
– статтями витрат;
– об'єктами витрат;
– причинами виникнення;
– можливістю управлінського впливу.

3.3.8.3. Результати аналізу використовуються для контролю витрат, оцінювання ефективності бізнес-процесів, виявлення причин перевитрат або економії ресурсів та підготовки інформації для прийняття управлінських рішень.

3.3.8.4. Інформація про відхилення, причини їх виникнення та відповідні центри відповідальності включається до внутрішньої управлінської звітності у складі та з періодичністю, визначеними цим Стандартом і локальними регламентами.

3.3.9. Розмежування корпоративної та локальної методичної компетенції

3.3.9.1. На корпоративному рівні встановлюються:
– обов'язкові принципи ідентифікації та віднесення витрат;
– корпоративний класифікатор бізнес-процесів верхнього рівня;
– єдині підходи до визначення центрів відповідальності;
– корпоративний класифікатор статей витрат;
– обов'язкові аналітичні ознаки;
– вимоги до агрегування та порівнянності інформації;
– правила формування корпоративних показників витрат.

3.3.9.2. На локальному рівні бізнес-одиниці мають право:

– деталізувати бізнес-процеси до підпроцесів, технологічних етапів та операцій;
– установлювати додаткові місця виникнення витрат;
– деталізувати об’єкти витрат і калькулювання;
– вводити додаткові аналітичні ознаки;
– установлювати додаткові локальні процедури контролю витрат відповідно до особливостей діяльності.

3.3.9.3. Локальна деталізація здійснюється відповідно до принципу контрольованої автономії бізнес-одиниць та не повинна змінювати економічний зміст корпоративних показників або унеможливлювати їх порівняння й агрегування.

3.3.9.4. Методичні рішення локального рівня, які впливають на формування корпоративних показників витрат, підлягають погодженню з відповідним функціональним підрозділом управляючої компанії.

3.3.10. Результати застосування Методики

3.3.10.1. Застосування Методики повинно забезпечувати формування інформації про:
– витратомісткість бізнес-процесів;
– витрати центрів відповідальності;
– собівартість об’єктів калькулювання;
– структуру та динаміку витрат бізнес-одиниць;
– планові, бюджетні, нормативні та фактичні витрати;
– відхилення та причини їх виникнення;
– контрольовані й неконтрольовані витрати;
– інші показники відповідно до потреб управління.

3.3.10.2. Інформація, сформована відповідно до цієї Методики, є інформаційною основою для застосування Методики обліку та розподілу непрямих витрат (п. 3.4), Методики обліку трансакційних витрат (п. 3.5), Методики калькулювання собівартості (п. 3.6), а також формування внутрішньої управлінської звітності корпоративної підприємницької структури.

3.4. Методика обліку та розподілу непрямих витрат

3.4.1. Загальні положення

3.4.1.1. Цей підрозділ визначає основні методичні положення щодо ідентифікації, накопичення, аналітичного обліку та розподілу непрямих витрат у системі управлінського обліку корпоративної підприємницької структури.

3.4.1.2. Метою Методики є забезпечення економічно обґрунтованого віднесення непрямих витрат до бізнес-процесів, центрів відповідальності та об’єктів витрат (калькулювання), підвищення достовірності інформації про витрати та собівартість, а також забезпечення порівнянності відповідних показників між бізнес-одиницями.

3.4.1.3. Для цілей управлінського обліку витрати визнаються прямими, якщо вони можуть бути безпосередньо та економічно доцільно віднесені до конкретного бізнес-процесу, центру відповідальності або об’єкта витрат (калькулювання).

Витрати визнаються непрямими щодо відповідного об’єкта, якщо вони пов’язані одночасно з декількома об’єктами управлінського обліку або їх пряме віднесення неможливе чи економічно недоцільне.

3.4.1.4. Віднесення витрати до прямих або непрямих здійснюється щодо конкретного об’єкта управлінського обліку. Одна й та сама витрата може бути прямою щодо одного об’єкта та непрямою щодо іншого.

3.4.1.5. Ідентифікація та розподіл непрямих витрат здійснюються у взаємозв’язку з положеннями п. 3.2 «Класифікація та аналітичне групування витрат і доходів» та п. 3.3 «Методика обліку витрат за бізнес-процесами та центрами відповідальності» цього Стандарту.

3.4.2. Ідентифікація та накопичення непрямих витрат

3.4.2.1. На етапі первинної ідентифікації витрати визначається можливість її безпосереднього віднесення до відповідного бізнес-процесу, центру відповідальності та об’єкта витрат (калькулювання).

3.4.2.2. Витрати, щодо яких пряме віднесення неможливе або економічно недоцільне, накопичуються у відповідних аналітичних групах непрямих витрат до моменту їх подальшого розподілу.

3.4.2.3. Накопичення непрямих витрат здійснюється за максимально можливим рівнем їх причинної локалізації, зокрема за:

– бізнес-одиницями;

– бізнес-процесами або групами бізнес-процесів;

– центрами відповідальності;

– місцями виникнення витрат;

– функціональними напрямами;

– статтями витрат;

– іншими аналітичними ознаками відповідно до потреб управління.

3.4.2.4. Формування груп непрямих витрат має здійснюватися таким чином, щоб витрати, об’єднані в одну групу, характеризувалися однорідними причинами виникнення та могли бути розподілені із застосуванням спільної економічно обґрунтованої бази.

3.4.2.5. Не допускається необґрунтоване укрупнення різнорідних непрямих витрат в одну групу, якщо фактори їх виникнення та споживання відповідних ресурсів істотно відрізняються.

3.4.3. Принципи вибору баз розподілу непрямих витрат

3.4.3.1. База розподілу непрямих витрат обирається з урахуванням економічного змісту відповідної групи витрат та повинна максимально відображати причинно-наслідковий зв’язок між виникненням витрат і фактором, що зумовлює їх величину.

3.4.3.2. Для розподілу загальновиробничих витрат застосовуються бази, визначені відповідно до вимог НП(С)БО 16 «Витрати» та облікової політики підприємства, зокрема години праці, заробітна плата, обсяг діяльності, прямі витрати або інша економічно обґрунтована база.

3.4.3.3. Для цілей управлінського обліку допускається застосування диференційованих баз розподілу для окремих однорідних груп непрямих витрат, якщо використання єдиної бази не забезпечує належного відображення причинно-наслідкового зв’язку між витратами та відповідними бізнес-процесами або об’єктами витрат.

3.4.3.4. Обрана база розподілу та обґрунтування її застосування закріплюються у відповідному корпоративному або локальному регламенті та застосовуються послідовно. Її перегляд здійснюється у разі зміни технології, структури бізнес-процесів або інших факторів, що істотно впливають на характер формування відповідних витрат.

3.4.4. Порядок розподілу непрямих витрат

3.4.4.1. Розподіл непрямих витрат здійснюється за такими послідовними етапами:

1) ідентифікація непрямої витрати;

2) визначення групи однорідних непрямих витрат;

3) установлення об’єктів, між якими здійснюється розподіл;

4) вибір економічно обґрунтованої бази розподілу;

5) визначення коефіцієнта (ставки) розподілу;

6) віднесення відповідної частини витрат до об’єктів.

3.4.4.2. Коефіцієнт розподілу визначається як відношення суми непрямих витрат відповідної групи до загальної величини обраної бази розподілу:

$$Кр = НВ / БР,$$

де

Кр – коефіцієнт (ставка) розподілу;

НВ – сума непрямих витрат, що підлягає розподілу;

БР – загальна величина бази розподілу.

3.4.4.3. Сума непрямих витрат, що відноситься на конкретний об’єкт, визначається:

$НВ_i = Кр \times БР_i$,

де

$НВ_i$ – сума непрямих витрат, віднесена на і-й об’єкт;

Кр – коефіцієнт розподілу;

$БР_i$ – величина бази розподілу, що припадає на і-й об’єкт.

3.4.4.4. За наявності декількох економічно різнорідних груп непрямих витрат для кожної з них повинна застосовуватися окрема база розподілу, яка найбільшою мірою відображає фактор їх виникнення.

3.4.5. Процесно орієнтований розподіл непрямих витрат

3.4.5.1. У випадках, коли непрямі витрати можуть бути пов’язані з виконанням конкретних бізнес-процесів, пріоритетним є їх попереднє віднесення або розподіл між відповідними бізнес-процесами з подальшим віднесенням на об’єкти витрат.

3.4.5.2. Процесно орієнтований розподіл здійснюється за послідовністю: ресурси, група непрямих витрат, бізнес-процес, об’єкт витрат (калькулювання).

3.4.5.3. Для розподілу витрат між бізнес-процесами використовуються показники, що характеризують фактичне споживання ними відповідних ресурсів або інтенсивність виконання операцій.

3.4.5.4. Якщо встановлення процесної належності витрат є неможливим або витрати мають загальнокорпоративний характер, їх розподіл здійснюється відповідно до корпоративно встановлених правил з урахуванням економічного змісту таких витрат.

3.4.6. Корпоративні та локальні бази розподілу

3.4.6.1. З метою забезпечення порівнянності показників у корпоративній підприємницькій структурі бази розподілу непрямих витрат поділяються на корпоративні та локальні.

3.4.6.2. Корпоративні бази розподілу встановлюються централізовано для груп непрямих витрат, які:

– є спільними для декількох або всіх бізнес-одиниць;

– впливають на формування корпоративних показників;

– потребують єдиного підходу для забезпечення порівнянності результатів діяльності бізнес-одиниць.

3.4.6.3. Локальні бази розподілу визначаються бізнес-одиницями для витрат, виникнення яких зумовлене технологічними, виробничими та організаційними особливостями їх діяльності.

3.4.6.4. Вибір локальних баз розподілу здійснюється відповідно до принципу контрольованої автономії бізнес-одиниць за умови дотримання загальних методичних вимог цього Стандарту.

3.4.6.5. Локальні бази повинні забезпечувати економічно обґрунтоване віднесення витрат та не призводити до викривлення корпоративних показників.

3.4.7. Перегляд і контроль обґрунтованості баз розподілу

3.4.7.1. Застосовувані бази розподілу підлягають періодичному перегляду з метою підтвердження відповідності фактичним умовам діяльності та характеру споживання ресурсів.

3.4.7.2. Підставами для перегляду баз розподілу є:

– зміна технології виробництва;

– зміна структури бізнес-процесів;

– зміна організаційної структури або центрів відповідальності;

– суттєва зміна структури непрямих витрат;

– запровадження нових видів діяльності або продукції;

– зміна доступності інформації про фактори споживання ресурсів;

– виявлення суттєвого викривлення результатів розподілу.

3.4.7.3. Обґрунтування обраної бази розподілу, порядок її визначення та джерела інформації повинні бути документовані.

3.4.7.4. Зміна бази розподілу повинна бути обґрунтована та не може здійснюватися виключно з метою досягнення бажаного рівня собівартості, фінансового результату або показників окремого центру відповідальності.

3.5. Методика обліку трансакційних витрат

3.5.1. Загальні положення

3.5.1.1. Цей підрозділ визначає методичні засади ідентифікації, класифікації, аналітичного обліку, накопичення, узагальнення та контролю трансакційних витрат у системі управлінського обліку корпоративної підприємницької структури.

3.5.1.2. Метою Методики є формування інформації про величину, структуру, місця та причини виникнення трансакційних витрат для оцінювання ефективності взаємодії між учасниками корпоративної структури та зовнішніми контрагентами, виявлення непродуктивних витрат і визначення напрямів їх оптимізації.

3.5.1.3. Для цілей цього Стандарту під трансакційними витратами розуміються витрати ресурсів, пов’язані з підготовкою, організацією, здійсненням, координацією, контролем та завершенням економічної взаємодії між суб’єктами як у зовнішньому, так і у внутрішньокорпоративному середовищі.

3.5.1.4. Трансакційний характер витрат визначається не місцем їх відображення у фінансовому обліку, а економічним змістом господарської операції та її зв’язком із забезпеченням відповідної економічної взаємодії.

3.5.1.5. Ідентифікація трансакційних витрат для потреб управлінського обліку не змінює встановленого порядку їх визнання та відображення у фінансовому обліку. Інформація про такі витрати формується шляхом використання додаткових аналітичних ознак у системі управлінського обліку.

3.5.2. Ідентифікація трансакційних витрат

3.5.2.1. Ідентифікація трансакційних витрат здійснюється на рівні господарських операцій шляхом встановлення їх економічного змісту та зв’язку з процесами підготовки, організації, здійснення, координації, контролю або завершення економічної взаємодії.

3.5.2.2. Під час ідентифікації витрати визначається:

– наявність або відсутність її трансакційного характеру;

– вид економічної взаємодії, з якою пов’язані витрати;

– середовище її виникнення;

– етап здійснення трансакції;

– бізнес-процес;

– центр відповідальності;

– бізнес-одиниця;

– стаття витрат;

– інші аналітичні ознаки, необхідні для управління.

3.5.2.3. Витрати визнаються трансакційними для цілей управлінського обліку за умови встановлення їх причинного зв’язку з відповідною економічною взаємодією.

3.5.2.4. Не допускається автоматичне віднесення всієї суми адміністративних, збутових або інших операційних витрат до трансакційних без установлення їх економічного зв’язку з відповідними трансакціями.

3.5.3. Класифікація трансакційних витрат

3.5.3.1. Для цілей управлінського обліку трансакційні витрати класифікуються за середовищем виникнення на:

– зовнішні трансакційні витрати, пов’язані з організацією та здійсненням економічної взаємодії із зовнішніми контрагентами;

– внутрішньокорпоративні трансакційні витрати, пов’язані з організацією, координацією, інформаційним забезпеченням і контролем взаємодії між бізнес-одиницями та іншими учасниками корпоративної структури.

3.5.3.2. За етапом здійснення економічної взаємодії трансакційні витрати поділяються на:

– ex ante, витрати, що виникають до здійснення трансакції та пов’язані з її пошуком, підготовкою, оцінюванням умов, узгодженням та організацією;

– ex post, витрати, що виникають у процесі виконання та після здійснення трансакції й пов’язані з координацією, контролем виконання умов, інформаційним супроводом, урегулюванням відхилень та завершенням взаємодії.

3.5.3.3. Для поглибленого управлінського аналізу трансакційні витрати додатково можуть групуватися:

– за бізнес-одиницями;

– за бізнес-процесами;

– за центрами відповідальності;

– за видами трансакцій;

– за контрагентами або групами контрагентів;

– за договорами;

– за внутрішньокорпоративними взаємодіями;

– за контрольованістю;

– за регулярністю виникнення;

– за іншими ознаками відповідно до інформаційних потреб управління.

3.5.4. Аналітичний облік трансакційних витрат

3.5.4.1. Аналітичний облік трансакційних витрат здійснюється в межах єдиної системи управлінського обліку без створення відокремленої паралельної системи їх відображення.

3.5.4.2. Господарській операції, що спричиняє виникнення трансакційних витрат, присвоюється додаткова аналітична ознака «трансакційні витрати» з відповідною деталізацією за встановленими корпоративними класифікаторами.

3.5.4.3. Аналітична ідентифікація трансакційних витрат здійснюється у взаємозв’язку із системою аналітичних координат, установленою п. 3.3 цього Стандарту.

Базову аналітичну характеристику трансакційних витрат формувати за такими ознаками:

ТВ = {БО; БП; ЦВ; СВ; СТ; ЕТ; ВТ},

де:

ТВ – трансакційні витрати;

БО – бізнес-одиниця;

БП – бізнес-процес;

ЦВ – центр відповідальності;

СВ – стаття витрат;

СТ – середовище трансакції (внутрішнє / зовнішнє);

ЕТ – етап трансакції (ex ante / ex post);

ВТ – вид трансакції.

3.5.4.4. Перелік аналітичних ознак може деталізуватися бізнес-одиницями відповідно до характеру їх діяльності за умови збереження обов’язкових корпоративних ознак.

3.5.4.5. Аналітичне виокремлення трансакційних витрат не потребує зміни кореспонденції рахунків фінансового обліку та здійснюється за рахунок використання відповідних аналітичних кодів та класифікаторів.

3.5.5. Облік трансакційних витрат за бізнес-процесами та центрами відповідальності

3.5.5.1. Трансакційні витрати підлягають віднесенню до бізнес-процесу, в межах якого виникає або забезпечується відповідна економічна взаємодія.

3.5.5.2. Якщо трансакційні витрата безпосередньо пов'язані з одним бізнес-процесом, вони відносяться на нього прямо.

3.5.5.3. Трансакційні витрати, що забезпечують декілька бізнес-процесів і не можуть бути безпосередньо віднесені до одного з них, накопичуються у відповідних аналітичних групах та за необхідності розподіляються відповідно до принципів, установлених п. 3.4 цього Стандарту.

3.5.5.4. Одночасно з визначенням бізнес-процесу встановлюється центр відповідальності, управлінські рішення якого впливають на виникнення та величину відповідних трансакційних витрат.

3.5.5.5. Для цілей контролю трансакційні витрати поділяються на контрольовані та неконтрольовані щодо конкретного центру відповідальності.

3.5.6. Облік внутрішньокорпоративних трансакційних витрат

3.5.6.1. Внутрішньокорпоративні трансакційні витрати ідентифікуються окремо з метою оцінювання витрат на координацію та забезпечення взаємодії між бізнес-одиницями корпоративної підприємницької структури.

3.5.6.2. До об'єктів аналітичного спостереження щодо внутрішньокорпоративних трансакційних витрат належать взаємодії:

– між управляючою компанією та бізнес-одиницями;

– між окремими бізнес-одиницями;

– між центрами відповідальності різних бізнес-одиниць;

– між функціональними підрозділами, що забезпечують спільні корпоративні бізнес-процеси.

3.5.6.3. Аналітичний облік внутрішньокорпоративних трансакційних витрат повинен забезпечувати можливість визначення:

– бізнес-одиниці, у якій витрати виникли;

– бізнес-процесу, з яким вони пов'язані;

– учасників відповідної внутрішньокорпоративної взаємодії;

– центру відповідальності;

– виду та етапу трансакції;

– величини відповідних витрат.

3.5.6.4. Ідентифікація внутрішньокорпоративних трансакційних витрат здійснюється з метою управлінського аналізу та не повинна призводити до подвійного врахування витрат при формуванні консолідованих корпоративних показників.

3.5.7. Накопичення та узагальнення інформації про трансакційні витрати

3.5.7.1. Інформація про трансакційні витрати накопичується в єдиному корпоративному інформаційному середовищі з можливістю її агрегування за встановленими аналітичними ознаками.

3.5.7.2. Система управлінського обліку повинна забезпечувати можливість окремого визначення:

– загальної величини трансакційних витрат;

– зовнішніх і внутрішньокорпоративних трансакційних витрат;

– витрат ex ante та ex post;

– трансакційних витрат окремих бізнес-процесів;

– трансакційних витрат центрів відповідальності;

– трансакційних витрат бізнес-одиниць;

– інших показників відповідно до потреб корпоративного управління.

3.5.7.3. Агрегування інформації повинно забезпечувати можливість її зворотної деталізації до відповідної бізнес-одиниці, бізнес-процесу, центру відповідальності та господарської операції.

3.5.8. Контроль та аналіз трансакційних витрат

3.5.8.1. Контроль трансакційних витрат здійснюється з метою оцінювання їх величини, структури, динаміки, причин виникнення та можливостей оптимізації.

3.5.8.2. Аналіз трансакційних витрат здійснюється:

– у динаміці;

– за бізнес-процесами;

– за центрами відповідальності;

– за бізнес-одиницями;

– за зовнішнім і внутрішньокорпоративним середовищем;

– за етапами ex ante та ex post;

– за видами трансакцій;

– за рівнем контрольованості.

3.5.8.3. Збільшення величини трансакційних витрат саме по собі не є достатньою підставою для висновку про неефективність відповідного бізнес-процесу або центру відповідальності. Оцінювання здійснюється з урахуванням економічної доцільності витрат та результатів, отриманих внаслідок відповідної взаємодії.

3.5.8.4. За результатами аналізу визначаються трансакційні витрати, щодо яких існують можливості скорочення, усунення дублювання процедур, цифровізації інформаційного обміну, оптимізації внутрішньокорпоративної взаємодії або зміни організаційних процедур.

3.5.9. Розмежування корпоративної та локальної методичної компетенції

3.5.9.1. На корпоративному рівні встановлюються:

– єдине визначення трансакційних витрат;

– обов’язкові критерії їх ідентифікації;

– корпоративна класифікація трансакційних витрат;

– обов’язкові аналітичні ознаки;

– правила ідентифікації внутрішньокорпоративних трансакцій;

– вимоги до агрегування інформації;

– склад корпоративних показників щодо трансакційних витрат.

3.5.9.2. На локальному рівні бізнес-одиниці мають право:

– деталізувати види трансакційних витрат;

– встановлювати додаткові аналітичні ознаки;

– деталізувати трансакційні витрати за бізнес-процесами та операціями;

– встановлювати додаткові контрольні показники відповідно до специфіки діяльності.

3.5.9.3. Локальна деталізація здійснюється відповідно до принципу контрольованої автономії бізнес-одиниць і не повинна змінювати економічний зміст корпоративної класифікації трансакційних витрат або унеможливлювати їх агрегування.

3.5.10. Використання інформації про трансакційні витрати

3.5.10.1. Інформація про трансакційні витрати використовується для:

– оцінювання витрат на зовнішню та внутрішньокорпоративну взаємодію;

– контролю діяльності центрів відповідальності;

– оцінювання ефективності організаційних процедур;

– виявлення дублювання функцій та інформаційних потоків;

– оптимізації взаємодії між бізнес-одиницями;

– інформаційного забезпечення управлінських рішень.

Продовження додатку Д

3.5.10.2. Інформація про трансакційні витрати включається до внутрішньої управлінської звітності у складі, деталізації та з періодичністю, визначеними корпоративними й локальними регламентами.

3.5.10.3. Результати аналізу трансакційних витрат використовуються для виявлення причин їх виникнення та оцінювання можливостей оптимізації відповідних бізнес-процесів і механізмів корпоративної взаємодії.

3.6. Методика калькулювання собівартості

Визначає загальні підходи до формування собівартості продукції, робіт і послуг у системі управлінського обліку, склад витрат за об'єктами калькулювання, порядок їх узагальнення та використання відповідної інформації для оцінювання результатів діяльності. Конкретизація об'єктів і методів калькулювання здійснюється на рівні бізнес-одиниць з урахуванням технологічних особливостей окремих видів діяльності та єдиних корпоративних вимог.

…

3.7. Методика обліку внутрішньокорпоративних операцій і трансфертного ціноутворення

Встановлює методичні підходи до ідентифікації, оцінки, аналітичного відображення та узагальнення внутрішньокорпоративних операцій між бізнес-одиницями, а також загальні засади формування і застосування трансфертних цін для цілей управлінського обліку. Визначає підходи до вибору методів внутрішнього ціноутворення з урахуванням характеру операцій, центрів відповідальності та інформаційних потреб корпоративного управління. Передбачає забезпечення зіставності інформації про внутрішньокорпоративні операції та узгодження результатів діяльності бізнес-одиниць при формуванні консолідованих управлінських показників.

…

3.8. Методика бюджетування та аналізу відхилень

Визначає загальні методичні засади формування, узгодження та консолідації бюджетних показників у розрізі бізнес-одиниць, бізнес-процесів і центрів відповідальності, а також порядок їх зіставлення з фактичними результатами діяльності. Передбачає виявлення та аналіз відхилень, встановлення причин їх виникнення і центрів відповідальності, у межах яких можливий управлінський вплив на відповідні показники. Забезпечує взаємозв'язок бюджетування, поточного контролю та оцінювання результатів діяльності як основу для своєчасного коригування управлінських рішень.

…

3.9. Методика оцінювання результативності центрів відповідальності

Визначає загальні підходи до оцінювання результативності центрів відповідальності на основі системи фінансових і нефінансових показників з урахуванням визначених повноважень та можливості управлінського впливу на результати діяльності. Передбачає використання бюджетних і фактичних показників, результатів аналізу відхилень та ключових показників ефективності (КПЕ), узгоджених із цілями бізнес-одиниць і корпоративної структури. Встановлює вимоги до інформаційної бази, періодичності та зіставності показників, що використовуються для оцінювання результативності центрів відповідальності.

…

РОЗДІЛ IV. КОРПОРАТИВНА ВЗАЄМОДІЯ БІЗНЕС-ОДИНИЦЬ

…

Продовження додатку Д

РОЗДІЛ V. ВНУТРІШНЯ УПРАВЛІНСЬКА ЗВІТНІСТЬ

5.1. Загальні положення

5.1.1. Цей розділ визначає загальні засади формування, узагальнення та подання внутрішньої управлінської звітності корпоративної підприємницької структури, вимоги до її інформаційного наповнення та взаємодії корпоративного і локального рівнів звітування.

5.1.2. Внутрішня управлінська звітність формується на основі інформації управлінського обліку відповідно до організаційних і методичних положень цього Стандарту та призначена для інформаційного забезпечення планування, контролю, аналізу, оцінювання результатів діяльності та прийняття управлінських рішень.

5.1.3. Система внутрішньої управлінської звітності будується за дворівневим принципом та охоплює:

– корпоративний рівень – інформацію, необхідну для управління корпоративною підприємницькою структурою, оцінювання та порівняння результатів діяльності бізнес-одиниць, контролю виконання бюджетів, аналізу відхилень і прийняття корпоративних управлінських рішень;

– локальний рівень – деталізовану інформацію, необхідну для оперативного і тактичного управління окремими бізнес-одиницями, бізнес-процесами та центрами відповідальності.

5.1.4. Взаємодія корпоративного і локального рівнів внутрішньої управлінської звітності здійснюється відповідно до принципу контрольованої автономії бізнес-одиниць, який передбачає поєднання єдиних корпоративних вимог до обов’язкової інформації з можливістю локальної деталізації звітності відповідно до особливостей діяльності окремих бізнес-одиниць.

5.2. Принципи формування внутрішньої управлінської звітності

5.2.1. Формування внутрішньої управлінської звітності ґрунтується на принципах:

релевантності – відповідності складу та деталізації інформації потребам конкретного рівня управління;

достовірності – обґрунтованого відображення показників на основі даних управлінського обліку;

своєчасності – формування і подання інформації у строки, що забезпечують можливість її використання при прийнятті управлінських рішень;

зіставності – застосування єдиних підходів до визначення корпоративних показників у часі та між відповідними бізнес-одиницями;

суттєвості – включення до звітності інформації, здатної впливати на управлінські рішення;

аналітичності – можливості деталізації показників за встановленими об’єктами та аналітичними розрізами управлінського обліку;

адресності – відповідності змісту та рівня деталізації звітності повноваженням і відповідальності її користувачів;

економічної доцільності – співвідношення управлінської цінності інформації з витратами на її формування;

узгодженості – взаємозв’язку показників управлінської звітності з єдиною системою об’єктів, класифікаторів та методичних підходів управлінського обліку.

5.2.2. Обсяг управлінської інформації визначається відповідно до потреб користувачів. Формування звітності не повинно призводити до надмірного інформаційного навантаження та дублювання показників, які не використовуються для прийняття управлінських рішень.

5.3. Дворівнева модель формування внутрішньої управлінської звітності

5.3.1. Корпоративний рівень внутрішньої управлінської звітності формується на основі корпоративного інформаційного блоку – сукупності обов’язкових управлінських показників, аналітичних розрізів та єдиних вимог до їх формування і подання.

Продовження додатку Д

5.3.2. Корпоративне інформаційне блок встановлюється з метою забезпечення зіставності показників бізнес-одиниць, можливості їх узагальнення та використання для корпоративного контролю, аналізу й прийняття управлінських рішень.

5.3.3. Корпоративне інформаційне блок може включати загальнокорпоративну частину, обов'язкову для всіх бізнес-одиниць, та спеціалізовані інформаційні блоки, що встановлюються для бізнес-одиниць з однорідними видами діяльності.

5.3.4. Для показників корпоративного інформаційного блоку встановлюються єдині вимоги щодо:

– економічного змісту та порядку розрахунку;
– джерел інформації;
– обов'язкових аналітичних розрізів;
– періодичності формування;
– строків подання;
– відповідальних осіб;
– правил узагальнення та подальшої деталізації інформації.

5.3.5. Локальний рівень внутрішньої управлінської звітності формується бізнес-одиницями відповідно до їх інформаційних потреб з урахуванням виду діяльності, технологічних особливостей, структури бізнес-процесів і центрів відповідальності.

5.3.6. На локальному рівні допускається деталізація корпоративних показників, установлення додаткових аналітичних розрізів, формування специфічних фінансових, натуральних, технологічних та нефінансових показників, а також додаткової оперативної управлінської звітності.

5.3.7. Локальна деталізація не повинна змінювати економічний зміст показників корпоративного інформаційного блоку та перешкоджати їх узагальненню на корпоративному рівні.

5.3.8. Взаємодія двох рівнів передбачає рух узагальненої управлінської інформації від бізнес-одиниць до корпоративного рівня та зворотний інформаційний зв'язок у вигляді корпоративних вимог, цільових орієнтирів, результатів аналізу та управлінських рішень.

5.4. Вимоги до змісту корпоративної управлінської звітності

5.4.1. До корпоративного рівня передається інформація, необхідна для виконання функцій корпоративного управління. Передача всього масиву локальної управлінської інформації не є обов'язковою.

5.4.2. Корпоративна управлінська звітність формується, зокрема, за такими інформаційними блоками:

– витрати, доходи та результати діяльності;
– виконання бюджетів та відхилення;
– витрати і результати ключових бізнес-процесів;
– показники діяльності центрів відповідальності;
– внутрішньокорпоративні операції;
– трансакційні витрати;
– фінансові та нефінансові показники результативності.

5.4.3. Склад інформаційних блоків та рівень їх деталізації можуть змінюватися відповідно до інформаційних потреб корпоративного управління за умови дотримання встановлених цим Стандартом принципів.

5.4.4. Показники корпоративної управлінської звітності повинні забезпечувати можливість їх деталізації до відповідної бізнес-одиниці, бізнес-процесу, центру відповідальності або іншого аналітичного рівня, якщо така деталізація необхідна для встановлення причин зміни показників.

5.5. Періодичність, строки та відповідальність за формування звітності

5.5.1. Періодичність формування внутрішньої управлінської звітності визначається характером управлінських рішень та інформаційними потребами відповідних користувачів.

5.5.2. Для корпоративної управлінської звітності встановлюються єдині строки подання відповідної інформації бізнес-одиницями.

5.5.3. Локальна управлінська звітність може формуватися з більшою періодичністю, ніж корпоративна, якщо це зумовлено потребами оперативного управління.

5.5.4. Відповідальність за достовірність, повноту та своєчасність формування управлінської інформації визначається відповідно до організаційних регламентів цього Стандарту та встановленого розподілу функцій і відповідальності.

5.6. Цифрове формування та подання управлінської звітності

5.6.1. Формування внутрішньої управлінської звітності має здійснюватися переважно на основі єдиного інформаційного масиву без дублювання введення та обробки первинних даних.

5.6.2. Цифрове середовище повинно забезпечувати можливість автоматизованого формування показників за встановленими корпоративними класифікаторами та аналітичними ознаками.

5.6.3. Подання управлінської інформації може здійснюватися у формі регламентованих внутрішніх звітів, аналітичних таблиць, інформаційних панелей (дашбордів) та інших цифрових форматів залежно від інформаційних потреб користувачів.

5.6.4. Незалежно від форми представлення інформації економічний зміст показників та порядок їх визначення повинні відповідати єдиним корпоративним методичним вимогам.

5.6.5. Цифрова система управлінської звітності повинна забезпечувати можливість переходу від агрегованих корпоративних показників до деталізованої інформації відповідного рівня в межах установлених прав доступу.

5.7. Регламентація форм внутрішньої управлінської звітності

5.7.1. Форми внутрішньої управлінської звітності розробляються з урахуванням дворівневої побудови системи управлінської звітності та поділяються на корпоративні й локальні.

5.7.2. Перелік і зміст корпоративних форм управлінської звітності систематизуються в Збірнику форм корпоративної управлінської звітності, який оформлюється як окремий додаток до цього Стандарту та є обов’язковим для бізнес-одиниць у частині показників корпоративного інформаційного блоку.

5.7.3. Для кожної корпоративної форми управлінської звітності визначаються:

– назва та призначення звіту;
– склад і економічний зміст показників;
– порядок їх визначення;
– обов’язкові аналітичні розрізи;
– джерела інформації;
– періодичність формування та строки подання;
– відповідальні за формування і подання звітності;
– основні користувачі інформації.

5.7.4. Форми локальної управлінської звітності розробляються бізнес-одиницями відповідно до особливостей їх діяльності, структури бізнес-процесів і центрів відповідальності, технології виробництва та інформаційних потреб локального менеджменту.

5.7.5. Перелік і зміст локальних форм закріплюються у відповідних внутрішніх регламентах бізнес-одиниць та/або локальних збірниках форм управлінської звітності.

5.7.6. Бізнес-одиниці мають право самостійно визначати склад додаткових локальних форм, рівень деталізації показників, аналітичні розрізи та періодичність їх формування, якщо інше не встановлено обов’язковими корпоративними вимогами.

5.7.7. Локальні форми можуть деталізувати показники корпоративного інформаційного блоку та доповнювати їх фінансовими, натуральними, технологічними й іншими нефінансовими показниками. Така деталізація не повинна змінювати економічний

зміст корпоративних показників, методику їх визначення або унеможливлювати подальше узагальнення інформації на корпоративному рівні.

5.7.8. Показники корпоративного інформаційного блоку, незалежно від форми їх представлення на локальному рівні, формуються відповідно до єдиних корпоративних класифікаторів, методичних підходів та аналітичних ознак, установлених цим Стандартом.

5.7.9. Перелік і зміст форм внутрішньої управлінської звітності підлягають перегляду в разі зміни організаційної структури, бізнес-процесів, інформаційних потреб управління, методики управлінського обліку або цифрового середовища формування інформації.

5.7.10. Внесення змін до окремих форм управлінської звітності здійснюється шляхом актуалізації відповідного корпоративного або локального Збірнику форм і не потребує перегляду цього Стандарту, якщо такі зміни не стосуються встановлених ним принципів, методичних положень та обов'язкових вимог до корпоративного інформаційного блоку.

5.7.11. Розроблення, затвердження та актуалізація форм внутрішньої управлінської звітності здійснюються з дотриманням принципу контрольованої автономії бізнес-одиниць, відповідно до якого корпоративний рівень визначає обов'язкові інформаційні вимоги, а бізнес-одиниці зберігають можливість адаптації та деталізації локальної звітності відповідно до потреб управління.

РОЗДІЛ VI. УПРАВЛІННЯ РЕЗУЛЬТАТИВНІСТЮ

…

РОЗДІЛ VII. ЦИФРОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

…

РОЗДІЛ VIII. ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ

…

Джерело: розроблено автором

Додаток Е

Корпоративний звіт про витрати та результати діяльності бізнес-одиниці за бізнес-процесами і центрами відповідальності

Бізнес-одиниця: _____
Звітний період: _____
Одиниця виміру: тис. грн

Бізнес-процес	Центр відповідальності	Показник	План	Факт	Відхилення (+/–)	Відхилення, %	Причина суттєвого відхилення
Основний процес 1	Центр витрат / прибутку	Прямі матеріальні витрати					
		Витрати на оплату праці					
		Інші прямі витрати					
		Розподілені непрямі витрати					
		Витрати бізнес-процесу					
		Дохід / вартісний результат*					
		Результат бізнес-процесу*					
Основний процес 2	Центр відповідальності	Витрати бізнес-процесу					
		Дохід / вартісний результат*					
		Результат бізнес-процесу*					
Допоміжні / забезпечувальні процеси	Центр витрат	Витрати бізнес-процесу					
…	…	…					
Разом за бізнес-одиницею	×	Витрати					×
	×	Доходи / результат					×

* *Для бізнес-процесів, за якими можливе обґрунтоване визначення доходу або іншого вартісного результату.*

Управлінські акценти за результатами звітного періоду

Бізнес-процес / центр відповідальності	Суттєве відхилення	Основна причина	Необхідне управлінське реагування

Відповідальний за формування звіту: _____
Дата формування: _____

Джерело: розроблено автором

Додаток Ж

Корпоративний звіт про трансакційні витрати

Бізнес-одиниця: _____
Звітний період: _____
Одиниця виміру: тис. грн

Розділ 1. Деталізація трансакційних витрат за бізнес-процесами, центрами відповідальності та видами трансакцій

Бізнес-процес	Центр відпо-відальності	Вид трансакційних витрат	Середовище виникнення	Етап трансакції	План	Факт	Відхилення (+/–)	Відхилення, %	Причина суттєвого відхилення
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Постачання		Пошук партнерів та інформації про них	зовнішні	*ex ante*					
Постачання		Переговори та укладання договорів	зовнішні	*ex ante*					
Постачання		Оцінювання якості	зовнішні	*ex ante*					
Постачання		Контроль виконання договірних зобов’язань	зовнішні	*ex post*					
Разом за процесом постачання	×	×	×	×					
Організація та управління		Корпоративне управління та координація	внутрішні	*ex ante / ex post*					
Організація та управління		Інформаційна взаємодія бізнес-одиниць	внутрішні	*ex ante / ex post*					
Організація та управління		Контроль і узгодження внутрішніх взаємодій	внутрішні	*ex post*					
Разом внутрішніх трансакційних витрат	×	×	внутрішні	×					

Продовження додатку Ж

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Збут		Пошук покупців та інформації про них	зов-нішні	*ex ante*					
Збут		Переговори та укладання договорів	зов-нішні	*ex ante*					
Збут		Захист прав та забезпечення виконання договорів	зов-нішні	*ex post*					
Збут		Витрати, пов'язані з невиконанням умов угод	зов-нішні	*ex post*					
Разом за процесом збуту	×	×	×	×					
ВСЬОГО трансакційних витрат бізнес-одиниці	×	×	×	×					

Розділ 2. Узагальнення трансакційних витрат за класифікаційними ознаками

Узагальнюючі показники	**План**	**Факт**	**Відхилення, +/-**	**Частка у загальній сумі трансакційних витрат, %**
Зовнішні трансакційні витрати				
Внутрішні трансакційні витрати				
Трансакційні витрати *ex ante*				
Трансакційні витрати *ex post*				
Усього трансакційних витрат				**100,0**

Відповідальний за формування звіту: _____
Дата формування: _____

Джерело: розроблено автором

Додаток И

Корпоративний звіт про виконання бюджету бізнес-одиниці та відхилення

Бізнес-одиниця: _____
Звітний період: _____
Одиниця виміру: тис. грн

Розділ 1. Виконання основних бюджетних показників бізнес-одиниці

Бюджетні показники	**Бюджет**	**Факт**	**Абсолютне відхилення (+/–)**	**Відхилення, %**	**Характер відхилення**
1. Доходи від діяльності					
Дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)					
Інші операційні доходи					
Разом доходи					
2. Витрати діяльності					
Матеріальні витрати					
Витрати на оплату праці					
Відрахування на соціальні заходи					
Амортизація					
Інші операційні витрати					
Разом операційні витрати					
3. Результати діяльності					
Операційний результат					
Рентабельність операційної діяльності, %					

Продовження додатку И

Розділ 2. Аналіз суттєвих бюджетних відхилень та управлінські заходи

Бюджетний показник	Бізнес-процес	Центр відповідальності	Величина відхилення, тис. грн	Причина відхилення	Запропонований управлінський захід	Відповідальний за виконання
Матеріальні витрати						
Витрати на оплату праці						
Дохід від реалізації						
Інші суттєві відхилення						

Примітки:

- *Абсолютне відхилення визначається як різниця між фактичним і бюджетним показниками.*
- *Відносне відхилення – у відсотках до бюджету, якщо його значення не дорівнює нулю. Для показника рентабельності відхилення визначається у відсоткових пунктах.*
- *Характер відхилення (сприятливий або несприятливий) установлюється з урахуванням економічного змісту показника та умов діяльності бізнес-одиниці.*
- *У другому розділі відображаються відхилення, що відповідають установленим корпоративним критеріям суттєвості.*

Відповідальний за формування звіту: _____

Дата формування: _____

Джерело: розроблено автором

Додаток К

Корпоративний звіт про результативність бізнес-одиниці

Бізнес-одиниця: _____
Вид діяльності: _____
Звітний період: _____

Розділ 1. Оцінювання досягнення ключових показників діяльності бізнес-одиниці

Напрям оцінювання	Ключовий показник ефективності (КПЕ)	Одиниця виміру	Цільове значення	Фактичне значення	Виконання цільового показника, %	Оцінка досягнення цілі
І. Загальнокорпоративні показники						
Фінансова результативність	Операційний результат	тис. грн				
Фінансова результативність	Рентабельність операційної діяльності	%				
Виконання виробничих завдань	Виконання плану виробництва продукції (робіт, послуг)	%				
Використання ресурсів	Витрати на одиницю продукції (робіт, послуг)	грн/од.				
Операційна результативність	Дотримання встановлених строків виконання операцій	%				
ІІ. Спеціалізовані показники бізнес-одиниці						
Виробнича результативність	Показник відповідно до виду діяльності					
Використання виробничих ресурсів	Показник відповідно до виду діяльності					
Якість виробничих процесів	Показник відповідно до виду діяльності					
Інші напрями оцінювання	Показник відповідно до виду діяльності					

Продовження додатку Ж

Розділ 2. Аналіз відхилень ключових показників та заходи щодо підвищення результативності

Ключовий показник ефективності	Відхилення від цільового значення	Бізнес-процес	Центр відповідальності	Причина відхилення	Запропонований управлінський захід	Строк виконання
КПЕ 1						
КПЕ 2						
КПЕ 3						
Інші суттєві відхилення						

Відповідальний за складання звіту: _____

Дата складання: _____

Примітка. Склад загальнокорпоративних і спеціалізованих КПЕ визначається з урахуванням виду діяльності бізнес-одиниці. Ступінь досягнення цільового значення оцінюється залежно від бажаного напряму зміни показника (зростання, зниження або дотримання встановленого діапазону). У другому розділі відображаються суттєві відхилення, що потребують управлінського реагування.

Джерело: розроблено автором

Додаток Л

Корпоративний звіт про внутрішньокорпоративні операції

Корпоративна підприємницька структура: _____

Звітний період: _____

Одиниця виміру: тис. грн

Розділ 1. Облік і звіряння внутрішньокорпоративних операцій

№ з/п	Учасник, що передає ресурси (надає послуги)	Учасник що отримує ресурси (послуги	Вид внутрішньо корпоративної операції	Сума за даними сторони, що передає	Сума за даними сторони, що отримує	Розбіжність (+/–)	Стан звіряння
1	Бізнес-одиниця А	Бізнес-одиниця Б	Передавання продукції				
2	Бізнес-одиниця А	Бізнес-одиниця В	Передавання матеріальних ресурсів				
3	Бізнес-одиниця Б	Бізнес-одиниця А	Виконання робіт				
4	Бізнес-одиниця В	Бізнес-одиниця Б	Надання послуг				
5	Управляюча компанія	Бізнес-одиниця А	Внутрішньокорп оративні послуги				
6	Інші учасники		Інші операції				
	Разом						

Розділ 2. Узагальнення внутрішньокорпоративних операцій та коригування корпоративних показників

Вид внутрішньокорпоративної операції	Погоджена сума внутрішнього обороту	Сума, що підлягає виключенню з корпоративних показників	Інші коригування	Неврегульо вані розбіжності	Примітки
Передавання продукції					
Передавання матеріальних ресурсів					
Виконання робіт					
Надання послуг					
Операції за участю управляючої компанії					
Інші внутрішньокорпоративні операції					
Разом					

Відповідальний за складання звіту: _____

Дата складання: _____

Примітка. Розбіжності визначаються шляхом зіставлення сум, відображених обома учасниками внутрішньокорпоративної операції за єдиною базою оцінки. Погоджені внутрішні обороти відображаються в підсумках одноразово. Операції за участю управляючої компанії виділяються для аналітичного контролю та не підсумовуються повторно, якщо вже включені до відповідних видів операцій. Суми виключень і коригувань визначаються відповідно до корпоративної методики формування узагальнених управлінських показників.

Джерело: розроблено автором

Додаток М

СПИСОК НАУКОВИХ ПРАЦЬ

за спеціальністю 071 Облік і оподаткування

Цимбалюка Назарія Олександровича

№ п/п	Назва	Назва видання та його вихідні відомості, що дозволяють ідентифікувати та відрізняти це видання від усіх інших	Кількість друкованих сторінок/ др. арк.	Прізвища співавторів
1	2	3	4	5
Статті у наукових фахових виданнях України, включених до міжнародних наукометричних баз				
1	Трансакційні витрати корпоративних підприємницьких структур: організаційний аспект управлінського обліку	*Агросвіт*. 2024. № 5. DOI: https://doi.org/10.32702/2306-6792.2024.5.106 URL: https://nayka.com.ua/index.php/agrosvit/article/view/3162/3198	С. 106–117 1,08 (0,64)	Іщенко Я.П., Козловський С.Г.
2	Централізація управлінського обліку: формування єдиного інформаційного поля для корпорацій	*Економіка та суспільство*. 2025. № 76. DOI: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-76-78 URL: https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/6299	0,82 (0,61)	Іщенко Я.П.
3	Організація облікового забезпечення управління маркетинговою діяльністю агрохолдингів	*Агросвіт*. 2025. № 15. DOI: https://doi.org/10.32702/2306-6792.2025.15.155 URL: https://www.nayka.com.ua/index.php/agrosvit/article/view/7109/7227	С. 155-164 0,95 (0,7)	Іщенко Я.П.
4	Трансформація управлінського обліку в агрохолдингах: від локальної фрагментації до корпоративної уніфікації	*Облік і фінанси*. 2026. № 2 (112). DOI: https://doi.org/10.33146/2518-1181-2026-2(112)-101-111 URL: https://afj.org.ua/storage/pdf/1240-2026-2-pub.pdf	С. 101–111 (0,93)	-

Продовження додатку М

1	2	3	4	5
5	Корпоративний стандарт управлінського обліку та внутрішньої управлінської звітності: організаційно-методичні засади формування	*Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації.* 2026. (препринт)	0,89	-
Інші видання (тези доповідей)				
6	Роль управлінського обліку в прийнятті управлінських рішень в корпоративних підприємницьких структурах	*Інформаційне суспільство: технологічні, економічні та технічні аспекти становлення* : матеріали Міжнародної наукової інтернет-конференції, 12-13 червня 2024 р. Вип. 89. Тернопіль : ФО-П Шпак В.Б. 2024. URL: http://www.konferenciaonline.org.ua/ua/article/id-1769/	С. 157–159 0,13	-
7	Роль звітності в системі інформаційного забезпечення управління в корпоративних підприємницьких структурах	*Вплив інноваційних змін на розвиток суспільства: управлінські та соціально-економічні аспекти:* тези Всеукраїнської науково-практичної онлайн-конференції здобувачів вищої освіти і молодих учених, присвяченої Дню науки, 12-17 травня 2025 р. Житомир: ДУ «Житомирська політехніка». 2025. URL: https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2025/06/1-1.pdf	С. 314-315 0,20	-

Продовження додатку М

1	2	3	4	5
8	Трансформація управлінського обліку в корпоративних підприємницьких структурах в умовах зовнішніх загроз і внутрішніх викликів	*Модерні фінанси: національна стійкість, безпека, інноваційне лідерство:* матеріали III Міжнародного фінансового форуму, 13-17 травня 2026 р. Тернопіль: ЗУНУ, 2026. URL: https://fin-forum.wunu.edu.ua/files/Forum_2026_Zbirnyk.pdf	С. 504-506 0,10	-
9	Контрольована автономія бізнес-одиниць у системі внутрішньої регламентації управлінського обліку	*Відновлення економіки України:* матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої 75-річчю економічного факультету НУБіП України, 16-17 вересня 2026 р. Київ: НУБіП України. 2026. URL: https://surl.li/tbvvrb	С. 572-574 0,10	-

Аспірант Назарій ЦИМБАЛЮК

Вчений секретар Тетяна КОРПАНЮК

«29» жовтня 2026 р.

Додаток Н

АПРОБАЦІЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ДИСЕРТАЦІЇ
НА НАУКОВО-ПРАКТИЧНИХ КОНФЕРЕНЦІЯХ
за спеціальністю 071 Облік і оподаткування
Цимбалюка Назарія Олександровича

№ п/п	Тема доповіді	Назва конференції, місце проведення дата
Апробація результатів дисертації на науково-практичних конференціях		
1	Вдосконалення методик управлінського обліку в корпоративних підприємницьких структурах в умовах глобалізації	Всеукраїнська науково-практична конференція «Виклики і перспективи розвитку обліку, фінансів, аудиту та оподаткування в умовах глобалізаційних процесів». Вінниця. 24-25 жовтня 2024 р.
2	Управління трансакційними витратами як основа оптимізації бізнесу в корпоративних підприємницьких структурах	Всеукраїнська науково-практична конференція «Сталий розвиток України в умовах європейської інтеграції: сучасний стан, шлях відновлення та перспективи». Вінниця. 15-16 травня 2025 р.
3	Управління трансакційними витратами, як основа оптимізації бізнесу в умовах глобалізації	Всеукраїнська науково-практична конференція «Тенденції розвитку економіки, обліку, фінансів та сфери обслуговування: глобальні виклики і національні рішення». м. Вінниця. 23-24 жовтня 2025 р.
4	Вдосконалення методик управлінського обліку в корпоративних підприємницьких структурах в умовах глобалізації	Всеукраїнська науково-практична конференція «Міждисциплінарні інновації та науково-технологічні рішення для сталого розвитку аграрної науки, економіки, освіти та суспільства». м. Вінниця. 14-15 травня 2026 р.
5	Трансформація управлінського обліку в корпоративних підприємницьких структурах в умовах зовнішніх загроз і внутрішніх викликів	III Міжнародний фінансовий форум «Модерні фінанси: національна стійкість, безпека, інноваційне лідерство». м. Тернопіль – Буковель. 13-17 травня 2026 р.
6	Контрольована автономія бізнес-одиниць у системі внутрішньої регламентації управлінського обліку	Міжнародна науково-практична конференція «Відновлення економіки України», присвячена 75-річчю економічного факультету НУБіП України. м. Київ. 16-17 вересня 2026 р.
7	Трансформація управлінського обліку в агрохолдингах:	Всеукраїнська науково-практична конференція «Інноваційні підходи агроп-

Продовження додатку Н

	від локальної фрагментації до корпоративної уніфікації	ромислової інженерії: науково-технічні засади та перспективи розвитку». м. Вінниця. 22-23 жовтня 2026 р.

Аспірант Назарій ЦИМБАЛЮК

Вчений секретар Тетяна КОРПАНЮК

«23» жовтня 2026 р.

Додаток П

Товариство з обмеженою відповідальністю
«Продовольча компанія «Зоря Поділля»
✉ 23700, Вінницька обл., м. Гайсин, вул. Заводська, 150
✉ ☎/факс (04334) 2-14-10;

№ свідоцтва 200094322
Код ЄДРПОУ 34009446
Індив.под. № 340094402043

Р/р UA183805820000026005030303778
АТ "МІБ" м. Київ
МФО 380582

ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційного дослідження

Результати дисертаційного дослідження Цимбалюка Назарія Олександровича на тему: «Організація і методика управлінського обліку в корпоративних підприємницьких структурах» були впроваджені у виробничу діяльність ТОВ «ПК «Зоря Поділля».

Зокрема, впроваджено запропоновану Цимбалюком Н.О. систему об'єктів обліку трансакційних витрат, що відповідає об'єктам управління, а також методичні прийоми відображення внутрішньогрупових та трансакційних витрат в системі бухгалтерських рахунків. Також впроваджено форму внутрішньої звітності про трансакційні витрати, розроблену в межах дослідження.

Запропоновані організаційні та методичні підходи до обліку трансакційних та внутрішньогрупових витрат дозволяють забезпечити їх системний облік, а також надають інформацію в необхідному розрізі для потреб управління витратами як окремих підприємств групи, так і для загального корпоративного управління.

Посада керівника Директор Цукрового бізнесу, Олександр ГАВРІШ

«10» червня 2025 р.

Додаток Р

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
вул. Сонячна, 3, м. Вінниця, 21008, тел. (0432) 46-00-03,
email: office@vsau.org, rector@vsau.org, код ЄДРПОУ 00497236

30 грудня 2025 р. № 01.1-60-1679
на № _____ від _____

ДОВІДКА

про впровадження результатів наукових досліджень
дисертаційної роботи **Цимбалюка Назарія Олександровича**
на тему: **«Організація і методика управлінського обліку в корпоративних підприємницьких структурах»**

Повідомляємо, що наукові розробки Цимбалюка Назарія Олександровича за вказаною темою дисертації мають практичну цінність, що зумовлено їх впровадженням у навчально-методичний процес та наукову роботу кафедри аналізу та аудиту факультету обліку, фінансів та аудиту.

Положення дисертаційної роботи використовується при викладанні навчальної дисципліни «Фінансовий облік».

Довідка видана Цимбалюку Н.О. для представлення у спеціалізовану вчену раду за місцем захисту його дисертації на здобуття наукового ступеня доктора філософії.

Розглянуто та затверджено на засіданні науково-методичної комісії Вінницького національного аграрного університету від 25 листопада 2025 року, протокол №6.

В.о. ректора Віктор МАЗУР

№ 02160

Додаток С

УКРАЇНА
ВІННИЦЬКА ОБЛАСНА РАДА
ВІННИЦЬКЕ ОБЛАСНЕ КОМУНАЛЬНЕ СПЕЦІАЛІЗОВАНЕ ЛІСОГОСПОДАРСЬКЕ ПІДПРИЄМСТВО "ВІНОБЛАГРОЛІС"
21022, Україна, Вінницька область, Вінницький район, м. Вінниця, вул. Сергія Зулінського, будинок 9,
тел./факс: 53-93-89, Email: vinoblagrolis@gmail.com, ЄДРПОУ 31128012
основний поточний рахунок № UA663223130000026005000002839,
в АТ «Укрексімбанк» м. Київ, ІПН 311280102282, МФО 322313

03.07.2026 № 456/1

ДОВІДКА
про впровадження результатів наукового дослідження

Цією довідкою підтверджується, що в діяльності Вінницького обласного комунального спеціалізованого лісогосподарського підприємства «Віноблагроліс» використано результати наукового дослідження Цимбалюка Назарія Олександровича за темою «Організація і методика управлінського обліку в корпоративних підприємницьких структурах».

Зокрема, практичне застосування отримали положення розробленого Корпоративного стандарту управлінського обліку та внутрішньої управлінської звітності, які передбачають формування єдиних корпоративних вимог до організації управлінського обліку з урахуванням організаційно-технологічних особливостей окремих бізнес-одиниць.

У межах впровадження використано запропоновану дворівневу систему внутрішньої регламентації управлінського обліку, що поєднує корпоративний та локальний рівні. На корпоративному рівні визначаються єдині організаційні й методичні вимоги, склад управлінської інформації, правила її формування та консолідації, тоді як на локальному рівні передбачається конкретизація облікових процедур відповідно до специфіки діяльності бізнес-одиниць.

Практичне значення має запропонований принцип контрольованої автономії бізнес-одиниць, реалізація якого забезпечує поєднання централізованого корпоративного регулювання з можливістю локальної адаптації процедур управлінського обліку. Застосування цього підходу сприяє узгодженню інформаційних потреб управляючої компанії та бізнес-одиниць, збереженню необхідної гнучкості локального управління й забезпеченню порівнянності управлінських показників.

Результати дослідження мають практичну цінність для Вінницького обласного комунального спеціалізованого лісогосподарського підприємства «Віноблагроліс» та можуть бути використані в подальшій роботі з удосконалення інформаційного забезпечення управління корпоративною підприємницькою структурою.

Генеральний директор **Анатолій ІВАНЕЦЬ**

Додаток Т

УКРАЇНА
ВІННИЦЬКА ОБЛАСНА ВІЙСЬКОВА АДМІНІСТРАЦІЯ
ДЕПАРТАМЕНТ АГРОПРОМИСЛОВОГО РОЗВИТКУ
(Департамент АПР Вінницької ОВА)
Хмельницьке шосе, 7, м. Вінниця, 21036, тел. (0432) 66-14-06
E-mail: dep_apr@vin.gov.ua, сайт: http//www.vin.gov.ua, код ЄДРПОУ 44776422

від 06.10. 2022 р. № 01-17/887 на № _____ від _____ 20___ р.

ДОВІДКА
про впровадження результатів дисертаційного дослідження
Цимбалюка Назарія Олександровича

Департамент агропромислового розвитку Вінницької обласної військової адміністрації засвідчує, що окремі наукові та науково-практичні результати дисертаційного дослідження Цимбалюка Назарія Олександровича на тему «Організація і методика управлінського обліку в корпоративних підприємницьких структурах» використано при опрацюванні питань удосконалення обліково-аналітичного та інформаційного забезпечення управління суб'єктами агропромислового комплексу.

Прикладне значення для корпоративних підприємницьких структур аграрного сектору мають положення щодо ідентифікації об'єктів управлінського обліку відповідно до рівнів управління, формування інформації за бізнес-процесами та центрами відповідальності, аналітичного групування витрат і доходів, а також узгодження інформаційних потоків між бізнес-одиницями та корпоративним рівнем управління. Їх використання створює передумови для підвищення зіставності облікових показників, посилення контролю за формуванням витрат і результатів діяльності, своєчасного виявлення відхилень та підвищення обґрунтованості управлінських рішень.

Окреме практичне значення мають пропозиції щодо побудови дворівневої системи внутрішньої управлінської звітності, за якої на корпоративному рівні формується уніфіковане інформаційне ядро, необхідне для оцінювання діяльності бізнес-одиниць, контролю виконання бюджетних показників та прийняття управлінських рішень, а на локальному рівні забезпечується необхідна деталізація показників відповідно до особливостей бізнес-процесів та інформаційних потреб управління.

Запропоновані Цимбалюком Н.О. організаційно-методичні положення можуть бути використані у практичній діяльності корпоративних підприємницьких структур аграрного сектору при вдосконаленні систем управлінського обліку, внутрішньої управлінської звітності та обліково-аналітичного забезпечення управління.

Директор Департаменту
агропромислового розвитку
обласної військової адміністрації **Олег СІДОРОВ**

Додаток У

ІНСТИТУТ ОБЛІКУ І ФІНАНСІВ
за наукової координації
НАЦІОНАЛЬНОЇ АКАДЕМІЇ АГРАРНИХ НАУК УКРАЇНИ

03127, м. Київ, вул. Героїв Оборони, 10
тел.: +38 (044) 259-01-25
e-mail: iaf.buch.info@gmail.com

INSTITUTE OF ACCOUNTING AND FINANCE
under research coordination of
NATIONAL ACADEMY OF AGRARIAN SCIENCES OF UKRAINE

Heroiv Oborony, 10, Kyiv, 03127
tel.: +38 (044) 259-01-25
e-mail: iaf.buch.info@gmail.com

Вих. № 02/10 від 08.10.2026 р.

Разовій спеціалізованій вченій раді

ДОВІДКА
про впровадження результатів дисертаційного дослідження

Інститут обліку і фінансів НААН України засвідчує, що окремі наукові результати дисертаційного дослідження Цимбалюка Назарія Олександровича за темою «Організація і методика управлінського обліку в корпоративних підприємницьких структурах» використано у науково-методичній діяльності Інституту при опрацюванні питань удосконалення організації та методичного забезпечення управлінського обліку в корпоративних підприємницьких структурах.

Практичний інтерес становлять пропозиції щодо формування дворівневої системи регламентного забезпечення управлінського обліку, яка передбачає поєднання корпоративного та локального рівнів регламентації і ґрунтується на засадах функціональної централізації та методологічної підпорядкованості. Запропонований підхід дозволяє на корпоративному рівні забезпечити єдність основних організаційних і методичних положень управлінського обліку, а на рівні бізнес-одиниць – їх конкретизацію з урахуванням особливостей діяльності, бізнес-процесів та інформаційних потреб управління.

Позитивно оцінено запропонований у дослідженні принцип контрольованої автономії бізнес-одиниць, відповідно до якого єдність корпоративних вимог до організації управлінського обліку, методики формування показників та внутрішньої управлінської звітності поєднується з можливістю адаптації локальних облікових процедур і деталізації управлінської інформації на рівні окремих бізнес-одиниць.

Використання зазначених наукових положень сприяє розвитку організаційно-методичних засад управлінського обліку та внутрішньої управлінської звітності корпоративних підприємницьких структур і може бути використане при проведенні подальших наукових досліджень та підготовці науково-методичних рекомендацій з відповідної проблематики.

Директор,
доктор економічних наук,
професор **Станіслав ВАСИЛЬШИН**

Додаток Ф

Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України
(ФАБФ)
Україна, 03127, м. Київ,
вул. Героїв Оборони, 10
Тел.+38 (044) 259 01 24
e-mail: fabf.org@gmail.com

Federation of Auditors, Accountants and Financiers of AIC of Ukraine
(FAAF)
Heroiv Oborony, 10
Kyiv, 03127, Ukraine
Tel. +38 (044) 259 01 24
e-mail: fabf.org@gmail.com

Вих. № 09/10 від 09.10.2026 р.

ДОВІДКА
про впровадження результатів дисертаційного дослідження

Цією довідкою підтверджується, що Федерацією бухгалтерів, аудиторів і фінансистів АПК України використано окремі результати дисертаційного дослідження Цимбалюка Назарія Олександровича за темою «Організація і методика управлінського обліку в корпоративних підприємницьких структурах», спрямованого на удосконалення організації управлінського обліку та інформаційного забезпечення управління в корпоративних підприємницьких структурах.

У межах професійної, методичної та консультативної діяльності Федерації враховано запропонований ієрархічно-процесний підхід до систематизації об'єктів управлінського обліку корпоративної підприємницької структури, який передбачає розмежування об'єктів за рівнями управління: на корпоративному рівні – бізнес-одиниць, на локальному рівні – бізнес-процесів, центрів відповідальності, ресурсів, витрат, доходів та результатів діяльності.

Практичний інтерес для діяльності Федерації становить також запропонована модель формування управлінської інформації, що забезпечує її послідовне узагальнення від господарських операцій і бізнес-процесів до показників діяльності бізнес-одиниць та корпоративної управлінської звітності, що дає змогу посилити методичне забезпечення питань організації управлінського обліку, внутрішньої звітності та інформаційної взаємодії в корпоративних структурах.

Окремі положення дисертаційного дослідження можуть використовуватися Федерацією під час підготовки методичних рекомендацій, консультаційних матеріалів, професійних заходів, семінарів та інших форм підвищення кваліфікації бухгалтерів і фахівців аграрного сектору. Використання запропонованих підходів сприяє розвитку методичного забезпечення управлінського обліку, підвищенню порівнянності та аналітичної цінності управлінської інформації, а також удосконаленню інформаційної підтримки управлінських рішень у корпоративних підприємницьких структурах аграрного сектору.

Виконавчий директор
доктор філософії з менеджменту **Юлія НЕЖИД**