

УДК 657

Дюмін Роман Миколайович
(аспірант ПВНЗ «Європейський університет»)
ORCID ID 0009-0005-0533-1946

Селюк Віктор Миколайович
(аспірант ПВНЗ «Європейський університет»)
ORCID ID 0009-0001-7213-533X

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ПРИ РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОГРАМ РЕСТРУКТУРИЗАЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА

Анотація. У статті розглянуто роль управлінського обліку як ключового інструменту для реалізації програм реструктуризації підприємств. Визначено основні функції управлінського обліку у забезпеченні ефективності реструктуризаційних заходів, зокрема планування, аналізу витрат, моніторингу процесів і оцінки результатів. Проведено аналіз практичних кейсів успішного впровадження управлінського обліку в різних галузях, визначено основні фактори, що забезпечують його ефективність. Сформульовано рекомендації для підприємств на різних етапах реструктуризації. Отримані результати можуть бути використані для вдосконалення систем управління змінами в організаціях.

Ключові слова: управлінський облік, реструктуризація, планування витрат, моніторинг, фінансовий аналіз, управлінські рішення, ефективність, бюджетування, витрати.

Постановка проблеми. У сучасному бізнес-середовищі підприємства змушені адаптуватися до стрімких змін у зовнішньому середовищі, що обумовлюються глобалізацією, економічною турбулентністю, технологічним прогресом і зростаючими вимогами споживачів. У таких умовах реструктуризація стає невід'ємною частиною стратегічного управління, спрямованого на забезпечення стійкості та конкурентоспроможності організації. Одним із ключових інструментів, що сприяють успішному впровадженню реструктуризаційних заходів, є управлінський облік. Однак на практиці багато підприємств стикаються з труднощами у його ефективному використанні, що обумовлено як недоліками у системах обліку, так і недостатнім розумінням його потенціалу для підтримки стратегічних змін. Це вимагає детального дослідження ролі управлінського обліку у процесах реструктуризації та розробки рекомендацій щодо його впровадження і використання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Управлінський облік як інструмент підтримки управлінських рішень активно досліджувався як у вітчизняній, так і зарубіжній літературі. Значний внесок у розвиток теорії управлінського обліку зробили такі дослідники, як Р. Каплан і Д. Нортон, які акцентували увагу на стратегічних аспектах обліку та впровадженні системи збалансованих показників. У роботах А. Аткинсона та Дж. Мерчанта досліджуються питання бюджетування та аналізу витрат, а також їхнє значення для прийняття управлінських рішень. Водночас, у контексті реструктуризації підприємств управлінський облік залишається менш дослідженою сферою, особливо щодо специфіки його застосування на різних етапах реструктуризаційних програм. У працях вітчизняних авторів, зокрема С. О. Сухорукова та Т. М. Ніколаєвої, порушуються питання використання управлінського обліку для аналізу витрат, проте глибокий практичний аналіз кейсів та рекомендації для підприємств є недостатньо висвітленими.

Мета статті. Метою статті є дослідження ролі управлінського обліку у процесах реалізації програм реструктуризації підприємств, аналіз практичних кейсів успішного впровадження облікових інструментів, а також формулювання рекомендацій щодо вдосконалення облікових систем для забезпечення ефективності управління змінами.

Виклад основного матеріалу дослідження. Управлінський облік відіграє критичну роль у процесах реструктуризації підприємств, слугуючи основним інструментом інформаційної підтримки для прийняття стратегічних і оперативних рішень. У сучасних умовах, коли бізнес-середовище стає дедалі складнішим і непередбачуваним, потреба у якісному управлінському обліку є не лише актуальною, але й визначальною для забезпечення стійкості організацій. Управлінський облік – це оперативність, коректність і своєчасність; це гнучкість, яка дозволяє відступати від строго регламентованих рамок бухгалтерського обліку, вимагає нетипового погляду на інформацію з метою передбачення різних варіантів подальшого розвитку підприємства та формування гіпотез щодо наслідків впливу кризових явищ на стан господарської діяльності; це адаптивність, яка проявляється у здатності до швидкої трансформації і пристосування підприємства до поточної ситуації чи внутрішніх потреб господарюючого суб'єкта. Метою управлінського обліку є оперативне отримання керівництвом і менеджерами, а також власником чи іншими зацікавленими особами (інвесторами, кредиторами тощо) інформації про поточний стан, ситуацію, в якій перебуває підприємство і як саме криза впливає на стан його діяльності, стійкості і активності. Дана частина управління допомагає чітко описати актуальний стан залежності «доходи – витрати» та узагальнити перспективи залежності «прибуток – гроші». Такий облік має на меті більш глибоке опрацювання інформації, аніж звичайний аналіз показників витрат і доходів. Власне, тому, результати управлінського обліку включають у себе інтерпретацію даних про майно господарюючого суб'єкта, співвідношення дебіторської і кредиторської заборгованостей, строки платежів по зобов'язанням, касові розриви, власне, все те, що може відобразити фінансову ситуацію не лише у позитивному світлі, а і зацентувати увагу на проблемних аспектах, вплинути на репутацію підприємства і його власників, змінити становище на ринку та ставлення з боку споживачів, інвесторів і інших користувачів інформацією [2]. Управлінський облік, як процес збору, аналізу, інтерпретації та передачі інформації, необхідний для прийняття управлінських рішень. Фіксація та відображення даних бізнес-процесів забезпечує управлінський персонал інформаційною базою для аналізу, планування та бюджетування, допомагаючи менеджменту компанії в прийнятті бізнес-рішень, їх оптимізації та побудові короткострокових та довгострокових стратегій. Доцільно зауважити, що більшість діячів звертають увагу на початок зародження перших спроб формування так званого управлінського обліку ще на етапах створення перших економічних взаємодій при первіснообщинному ладі. Тоді почали з'являтися перші обміни та продажі. Люди почали замислюватись над тим, яку вартість має для них продукт обміну або продажу, тож виникла потреба розуміти хоча б приблизну собівартість продукту обміну. Тож можемо сформулювати таблицю 1, де відобразимо характерні особливості кожного з етапів становлення управлінського обліку як невід'ємної частини ведення успішної діяльності підприємства.

Таблиця 1. Етапи формування управлінського обліку на сучасних підприємствах

Етапи становлення управлінського обліку	Характерна особливість етапів становлення управлінського обліку
Етап зародження (I пол. XX ст.)	Необхідність визначення собівартості продукту виробництва або обміну
Етап становлення (II пол. XX ст.)	Аналіз раціональності продукту продажу
Етап розвитку (кін. II пол. XX ст.)	Розподіл обов'язків за центрами відповідальності

Джерело[1,2]

Ефективне впровадження реструктуризаційних програм передбачає залучення облікових даних на всіх етапах — від аналізу поточного стану підприємства до моніторингу результатів змін, що реалізуються.

Значення управлінського обліку у цьому контексті полягає у його здатності забезпечити керівників підприємств релевантною, своєчасною та надійною інформацією про витрати, доходи, прибутковість окремих сегментів діяльності та інші ключові показники. Ця інформація дозволяє ідентифікувати "слабкі місця" у функціонуванні компанії, визначити напрями оптимізації ресурсів, а також оцінювати економічну доцільність тих чи інших змін. Наприклад, у рамках реструктуризації може бути проведено аналіз прибутковості окремих бізнес-одиниць із використанням методології маржинального аналізу, що дозволяє ухвалювати обґрунтовані рішення про скорочення чи реорганізацію певних підрозділів.

Водночас управлінський облік виступає платформою для прогнозування і моделювання майбутнього стану підприємства. Інструменти, такі як бюджетування, аналіз чутливості та управління витратами, дозволяють не лише оцінювати економічну ефективність запланованих заходів, але й передбачати можливі ризики. Особливо актуально це у випадках, коли реструктуризація вимагає значних інвестиційних ресурсів або змін у організаційній структурі, що впливають на систему взаємодії всередині підприємства.

Сучасні виклики, з якими стикаються підприємства, лише підкреслюють важливість адаптації управлінського обліку до змін. Зокрема, глобалізація, цифровізація економіки, зростання конкуренції та економічна турбулентність вимагають від компаній здатності до швидкого реагування на зовнішні та внутрішні чинники. Наприклад, у контексті глобальної диджиталізації, управлінський облік повинен інтегрувати сучасні інформаційні технології, які забезпечують автоматизацію процесів збору, обробки та аналізу даних. Використання програмного забезпечення на базі штучного інтелекту або хмарних технологій дозволяє значно підвищити оперативність і точність облікової інформації, що є критично важливим у періоди реструктуризації. Крім того, у сучасних умовах підприємства змушені адаптуватися до все більш жорстких екологічних, соціальних та управлінських стандартів (ESG). Це потребує інтеграції у систему управлінського обліку нових метрик, таких як вуглецевий слід продукції, соціальна відповідальність та ефективність корпоративного управління. У цьому контексті управлінський облік повинен не лише враховувати фінансові аспекти, але й надавати дані, що дозволяють оцінювати нематеріальні активи та стале управління ресурсами [3].

Не менш важливою є здатність підприємства до адаптації у контексті економічних криз, які супроводжуються значною невизначеністю та зниженням платоспроможного попиту. У таких умовах управлінський облік дозволяє здійснювати аналіз сценаріїв розвитку подій, визначити найменш витратні шляхи реструктуризації та впроваджувати заходи, що забезпечують короткострокову ліквідність і довгострокову стійкість компанії. Таким чином,

управлінський облік не лише полегшує процес реструктуризації підприємства, але й слугує основою для побудови нової моделі функціонування бізнесу, яка відповідає сучасним викликам. Його здатність адаптуватися до змін у зовнішньому середовищі та забезпечувати прийняття обґрунтованих рішень робить його незамінним інструментом для компаній, що прагнуть залишатися конкурентоспроможними та стійкими до майбутніх викликів.

Реструктуризація підприємства є складним та багатогранним процесом, що передбачає зміну структури, стратегій, бізнес-процесів та ресурсного потенціалу організації для досягнення нових цілей та адаптації до змін у внутрішньому і зовнішньому середовищі. Успішна реалізація цього процесу залежить від якісного планування, чіткого виконання розроблених заходів та глибокого аналізу отриманих результатів. На кожному з етапів реструктуризації підприємству необхідно вирішувати низку завдань, які тісно пов'язані між собою та вимагають комплексного підходу до управління змінами. На передпроектному етапі першочерговим завданням є діагностика поточного стану підприємства, яка дозволяє оцінити його фінансові, операційні, організаційні та ринкові показники. Цей аналіз є відправною точкою для ідентифікації ключових проблем, які потребують вирішення. У цьому контексті особливо важливим є визначення нерентабельних напрямків діяльності, виявлення надмірних витрат, оцінка рівня конкурентоспроможності продукції чи послуг, а також аналіз ефективності управлінських рішень. Методологічною основою для такого аналізу може слугувати використання фінансових коефіцієнтів, операційного аналізу, аналізу витрат і прибутків, а також бенчмаркінгу, який дозволяє порівняти діяльність підприємства із кращими практиками в галузі.

Окрім фінансово-економічного аналізу, підприємство повинно визначити цілі реструктуризації, які слугуватимуть орієнтиром для усіх подальших дій. Ці цілі мають бути конкретними, вимірюваними, реалістичними, релевантними і такими, що мають чіткі часові рамки. Наприклад, скорочення операційних витрат на певний відсоток протягом року чи збільшення частки ринку на певному сегменті. Одночасно слід розробити детальний план реалізації реструктуризаційних заходів, який включатиме ключові етапи, перелік необхідних ресурсів, оцінку ризиків і механізми їх мінімізації. На цьому етапі важливо врахувати специфіку підприємства, галузі, в якій воно функціонує, та зовнішні фактори, що можуть вплинути на ефективність змін [4].

Ключовим викликом на етапі реалізації змін є необхідність балансувати між дотриманням запланованих заходів і гнучкістю у реагуванні на непередбачувані обставини. Ефективна комунікація стає критичним елементом успіху, адже опір змінам з боку персоналу може значно сповільнити або навіть зірвати процес реструктуризації. Працівники повинні розуміти, які зміни відбуваються, чому вони необхідні та як ці зміни вплинуть на їхню роботу. Для цього варто використовувати різноманітні канали комунікації: зустрічі, інформаційні бюлетені, індивідуальні консультації. Важливо також забезпечити залученість працівників до процесу змін, щоб вони відчували свою причетність до результатів реструктуризації.

Контроль використання ресурсів є ще одним важливим завданням цього етапу. Управлінський облік відіграє ключову роль у моніторингу витрат і доходів, що дозволяє своєчасно виявляти відхилення від запланованих показників та оперативно коригувати дії. Крім того, варто використовувати ключові показники ефективності (KPI), які слугують інструментом вимірювання успішності реалізації окремих заходів та всього проєкту в цілому. Наприклад, одним із таких показників може бути продуктивність праці, яка демонструє, наскільки зміни вплинули на операційну ефективність. Під час реалізації змін важливо також враховувати ризики, які можуть виникати через непередбачувані зовнішні чи внутрішні чинники. Ефективна система управління ризиками повинна включати ідентифікацію потенційних загроз, оцінку їхньої ймовірності та впливу, а також розробку

заходів для їх нейтралізації. Особливу увагу слід приділити використанню інформаційних технологій, які дозволяють автоматизувати процеси збору, обробки та аналізу даних, що значно підвищує оперативність і точність управлінських рішень.

На етапі контролю результатів реструктуризації підприємство має оцінити, чи досягнуто поставлених цілей, та визначити ефективність заходів, які були впроваджені. Постпроектний аудит дозволяє об'єктивно оцінити економічні та операційні результати, виявити сильні сторони проекту та уроки, які варто врахувати у майбутньому. Аналіз має включати оцінку фінансових показників (наприклад, зміну рентабельності, прибутковості, ліквідності), продуктивності праці, рівня задоволеності клієнтів і персоналу.

Крім того, важливо оцінити довгострокові результати реструктуризації. Це включає моніторинг динаміки основних показників через певний час після завершення змін, щоб упевнитися у стійкості отриманих результатів. Успішні практики, які були реалізовані під час реструктуризації, слід формалізувати та інтегрувати у корпоративну культуру, щоб вони стали основою для подальшого розвитку підприємства. Таким чином, кожен етап реструктуризації підприємства вимагає специфічного підходу, що базується на ґрунтовному аналізі, чіткому плануванні, ефективному управлінні змінами та систематичному контролі. Тільки цілісний підхід дозволить підприємству не лише успішно адаптуватися до змін, але й створити базу для подальшого сталого розвитку.

Управлінський облік, будучи одним із ключових інструментів стратегічного управління, відіграє важливу роль у підвищенні ефективності функціонування підприємств у сучасному конкурентному середовищі. Його успішне впровадження стає запорукою прийняття обґрунтованих управлінських рішень, оптимізації ресурсів та досягнення стратегічних цілей. Аналіз кейсів підприємств, які досягли успіху завдяки інтеграції управлінського обліку у свої бізнес-процеси, демонструє не лише потенціал цього інструменту, але й дозволяє виявити фактори, які сприяють його ефективному функціонуванню [5].

Один із показових прикладів успішного впровадження управлінського обліку демонструє компанія зі сфери виробництва побутової техніки, яка зіткнулася із зниженням рентабельності через високу собівартість продукції та недостатню прозорість у визначенні витрат. Для вирішення цієї проблеми підприємство запровадило метод обліку витрат за видами діяльності (Activity-Based Costing, ABC), що дозволило детально проаналізувати структуру витрат та ідентифікувати нерентабельні процеси. Результатом стало скорочення непродуктивних витрат на 18%, підвищення точності формування цін на продукцію та оптимізація внутрішніх бізнес-процесів. Завдяки отриманим даним керівництво компанії ухвалило рішення про автоматизацію низки операцій, що додатково скоротило виробничі витрати.

Ще одним прикладом є компанія з роздрібною торгівлі, яка впровадила систему бюджетування та планування витрат. Перед впровадженням управлінського обліку організація стикалася з проблемами перевитрат фінансових ресурсів через відсутність чіткої системи контролю. Після запровадження інтегрованої інформаційної системи, яка забезпечила автоматизацію процесів бюджетування, компанія змогла скоротити витрати на логістику на 12% та підвищити ефективність використання складських площ на 20%. Додатково, впровадження системи звітності за центрами відповідальності дозволило менеджерам на різних рівнях отримати доступ до актуальної інформації та оперативно приймати рішення, що сприяло підвищенню загальної продуктивності.

Сфера послуг також має численні кейси успішного впровадження управлінського обліку. Наприклад, у великій медичній клініці була впроваджена система обліку витрат за пацієнтами, що дало змогу оптимізувати структуру витрат на надання медичних послуг та поліпшити якість обслуговування. Аналіз витрат показав, що значна частина ресурсів витрачалася нерационально через дублювання функцій у різних відділах. Завдяки

впровадженню управлінського обліку клініка змогла реорганізувати свою діяльність, зменшити витрати на адміністративні послуги та спрямувати зекономлені кошти на закупівлю сучасного обладнання. Це, у свою чергу, підвищило довіру пацієнтів і значно розширило клієнтську базу. Практичний досвід свідчить, що успішне впровадження управлінського обліку залежить від кількох ключових факторів. Перш за все, це підтримка з боку вищого керівництва, яке має розуміти цінність облікової інформації для стратегічного управління. Успіх також залежить від готовності підприємства інвестувати у сучасні інформаційні системи, що забезпечують автоматизацію процесів збору, аналізу та звітності. Ще одним важливим аспектом є навчання персоналу, оскільки компетентність працівників у сфері управлінського обліку є критичною для його ефективного функціонування [6,7].

Однак, не менш важливим є те, що управлінський облік не повинен сприйматися як ізольований елемент системи управління. Його інтеграція із загальною стратегією підприємства, фінансовим плануванням та іншими управлінськими функціями створює синергетичний ефект, що сприяє підвищенню ефективності бізнесу. Водночас слід враховувати, що ефективність управлінського обліку значною мірою залежить від культури прийняття рішень у компанії. Ті підприємства, які розглядають управлінський облік не лише як інструмент контролю, але й як основу для генерації нових ідей і стратегій, досягають значно більших результатів.

Висновки та пропозиції. Загалом, аналіз кейсів підтверджує, що впровадження управлінського обліку є потужним засобом для досягнення фінансової стабільності, підвищення конкурентоспроможності та забезпечення довгострокового розвитку підприємства. Основними уроками з практичного досвіду є необхідність врахування специфіки діяльності підприємства, залучення всіх рівнів управління до процесу змін та адаптація облікової системи до сучасних умов функціонування бізнесу. Успішний управлінський облік не лише забезпечує прозорість у використанні ресурсів, але й сприяє підвищенню адаптивності підприємства до змінного середовища, що є надзвичайно важливим у сучасних умовах економічної невизначеності.

ЛІТЕРАТУРА

1. Дослідження стану бізнесу в Україні. Центр розвитку інновацій, Офіс з розвитку підприємництва та експорту, Дія. Бізнес, Advanter Group, 2024. URL: https://business.dia.gov.ua/uploads/7/37703-rezul_tati_opituvanna_biznesu_sicen_2024_1.pdf
2. Дослідження стану бізнесу в Україні. Центр розвитку інновацій, Офіс з розвитку підприємництва та експорту, Дія. Бізнес, Advanter Group, 2023. URL: https://business.dia.gov.ua/uploads/5/28594-stan_ta_potrebi_biznesu_v_umovah_vijni_rezul_tati_opituvanna_v_sicni_2023_roku.pdf.
3. Крюкова І.О., Руденко С.В., Накісько О.В. Цифровізація як інструмент забезпечення сталого обліку. Причорноморські економічні студії. 2022. Випуск 77. С. 178–184. DOI: <https://doi.org/10.32782/bses.77-29>
4. Мошковська О. Місце і роль стратегічного управлінського обліку в обліковій практиці вітчизняних підприємств в умовах військових дій. Галицький економічний вісник. 2023. № 5 (84). С. 39–49. DOI: https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk_tntu2023.05.039
5. Сакун А.Ж., Пристемський О.С. Роль управлінського обліку в інформаційному забезпеченні бізнес-процесів. Вісник ОНУ імені І.І. Мечникова. 2020. Т. 25. Вип. 1 (80). С. 219–223.
6. Скрипник С.В., Костенко Ю.О., Курей О.А. Управлінський облік на підприємствах України в умовах кризових явищ. Економіка та суспільство. 2023. № 49. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-49-32>
7. Крачок Л.І. Управлінський облік у підприємствах України в умовах сучасних викликів: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції «Трансформації особистості, суспільства та ринку праці: виклики майбутнього та вплив на освіту» (20–22 вересня, м. Харків). Харківський національний університет імені В.Н. Каразіна, 2023. URL: <https://lib.udau.edu.ua:8443/server/api/core/bitstreams/f201b14b-33c5-45ec-a2be-f5e86f73f41a/content>.

REFERENCES

1. Doslidzhennia stanu biznesu v Ukraini. Tsentr rozvytku innovatsii, Ofis z rozvytku pidpriemnytstva ta eksportu, Diia. Biznes, Advanter Group, 2024. URL: https://business.diiia.gov.ua/uploads/7/37703-rezul_tati_opituvanna_biznesu_sicen_2024_1.pdf
2. Doslidzhennia stanu biznesu v Ukraini. Tsentr rozvytku innovatsii, Ofis z rozvytku pidpriemnytstva ta eksportu, Diia. Biznes, Advanter Group, 2023. URL: https://business.diiia.gov.ua/uploads/5/28594-stan_ta_potrebi_biznesu_v_umovah_vijni_rezul_tati_opituvanna_v_sicni_2023_roku.pdf.
3. Kriukova I.O., Rudenko S.V., Nakisko O.V. Tsyfrovizatsiia yak instrument zabezpechennia staloho obliku. Prychornomorski ekonomichni studii. 2022. Vypusk 77. S. 178–184. DOI: <https://doi.org/10.32782/bses.77-29>
4. Moshkovska O. Mistse i rol stratehichnoho upravlinskoho obliku v oblikovii praktytsi vitchyznianskykh pidpriemstv v umovakh viiskovykh dii. Halytskyi ekonomichnyi visnyk. 2023. № 5 (84). S. 39–49. DOI: https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk_tntu2023.05.039
5. Sakun A.Zh., Prystemskiy O.S. Rol upravlinskoho obliku v informatsiinomu zabezpechenni biznes-protsesiv. Visnyk ONU imeni I.I. Mechnykova. 2020. T. 25. Vyp. 1 (80). S. 219–223.
6. Skrypnyk S.V., Kostenko Yu.O., Kurei O.A. Upravlinskyi oblik na pidpriemstvakh Ukrainy v umovakh kryzovykh yavyshch. Ekonomika ta suspilstvo. 2023. № 49. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-49-32>
7. Krachok L.I. Upravlinskyi oblik u pidpriemstvakh Ukrainy v umovakh suchasnykh vyklykiv: materialy Mizhnarodnoi naukovo-praktychnoi konferentsii «Transformatsii osobystosti, suspilstva ta rynku pratsi: vyklyky maibutnoho ta vplyv na osvitu» (20–22 veresnia, m. Kharkiv). Kharkivskiy natsionalnyi universytet imeni V.N. Karazina, 2023. URL: <https://lib.udau.edu.ua:8443/server/api/core/bitstreams/f201b14b-33c5-45ec-a2be-f5e86f73f41a/content>.

Dyumin Roman Mykolayovych
(Postgraduate student of the European University)
0009-0005-0533-1946

Selyuk Viktor Mykolayovych
(Postgraduate student of the European University)
0009-0001-7213-533X

TITLE OF THE ARTICLE

Abstract. *The article examines the role of management accounting as a key tool for implementing enterprise restructuring programs. The main functions of management accounting in ensuring the effectiveness of restructuring measures are identified, in particular planning, cost analysis, process monitoring and evaluation of results. An analysis of practical cases of successful implementation of management accounting in various industries is conducted, the main factors ensuring its effectiveness are identified. Recommendations are formulated for enterprises at different stages of restructuring. The results obtained can be used to improve change management systems in organizations.*

Keywords: *Management accounting, restructuring, cost planning, monitoring, financial analysis, management decisions, efficiency, budgeting, costs.*