

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК: СУТНІСНИЙ ТА ПРОБЛЕМАТИЧНИЙ АСПЕКТ

MANAGEMENT ACCOUNTING: ESSENTIAL AND PROBLEMATIC ASPECT

У статті розглянуто наукові позиції щодо тлумачення понятійної категорії «управлінський облік» та надано авторське бачення її сутнісної характеристики з обґрунтуванням пропозиції. Доведено, що методи ведення управлінського обліку не завжди охоплюють інформаційні потоки для підприємства. Визначено один із перспективних напрямів удосконалення управлінського обліку із урахуванням законодавчого сегменту.

Ключові слова: бухгалтерський облік, управлінський облік, релевантна інформація, управлінське рішення, система управлінського обліку, інформаційні потоки, ринковий аспект, нормативно-законодавчий регулятор.

В статье рассмотрены научные позиции относительно толкования понятийной категории «управленческий учет» и представлено авторское видение ее сущностной характеристики с обоснованием предложения. Доказано, методы ведения управленческого учета не всегда охватывают информационные потоки для предприятия. Определен один из перспек-

тивных направлений совершенствования управленческого учета с учетом законодательного сегмента.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, управленческий учет, релевантная информация, управленческое решение, система управленческого учета, информационные потоки, рыночный аспект, нормативно-законодательный регулятор.

The article deals with the scientific positions concerning the interpretation of the conceptual category «management accounting» and provided the author's vision of its essential characteristic with the justification of the proposal. It is proved that the methods of conducting managerial accounting do not always cover information flows for the enterprise. One of the perspective directions for improving management accounting taking into account the legislative segment is determined.

Key words: accounting, management accounting, relevant information, management decision, system of managerial accounting, information flows, market aspect, regulatory and legislative regulator.

УДК 65.052

Котковський Р.В.

здобувач

Криворізький національний університет

Постановка проблеми. На сучасному етапі економічного розвитку управлінський облік є визначальним фактором в ефективності господарювання та конкурентоспроможності підприємницьких суб'єктів. Саме тому управлінський облік це не лише облік витрат підприємства, а, передусім, добре організований аналітичний облік інших об'єктів, які є в розпорядженні суб'єктів господарювання. Набуваючи нового, більш вагомого значення в сучасній обліковій практиці суб'єктів господарювання він сприяє забезпеченню управлінського персоналу, є інформацією про різні аспекти діяльності, а, як наслідок, підвищує якість управлінських рішень, ефективність системи управління в цілому. Актуалізується проблема ще тим, що інформація управлінського обліку широко використовується для потреб внутрішнього менеджменту в процесі прийняття управлінських рішень, для аналізу господарської діяльності, а головне для пошуку резервів зниження витрат та досліджень у сфері факторного впливу на їх формування.

Ринкові перетворення, що відбулися у соціально-економічному житті нашої країни, зумовили потребу більш предметно досліджувати стратегічне управління. Одним із напрямів зазначеного дослідження став саме управлінський облік, який на відміну від фінансового, спрямований у майбутнє. Науковці та фахівці облікової сфери постійно звертають увагу на те, що сучасність та актуальність проблем управлінського обліку витікає, перш за все, зі змін, які постійно, хаотично ті інколи без особливих пояснень відбуваються

в нормативно-законодавчих регуляторах макроекономічного рівня. Таке явище викликає необхідність безперервного нагляду суб'єктів господарювання не лише за протіканням виробничих циклів, а й за проведенням облікових процедур з огляду на існуючі зміни.

Усе вищевикладене доводить доцільність дослідження проблем управлінського обліку в Україні із напрацюванням наукових доробок у сфері його сутнісного змісту.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Вагомий внесок у дослідження проблем бухгалтерського обліку взагалі та управлінського, зокрема, зробили ряд вчених економістів, серед яких: С.Ф. Голов [1], Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Давидюк, В.Ф. Кажурна та ін. [2], Е.К. Дебикіна, В.В. Ровенська, В.С. Рижиков [3], Й.Я. Даньків, М.Я. Остап'юк [4], В.П. Завгородній [5], П.Й. Атамас [6], В.С. Лень [7], О.В. Лишиленко [8], В.В. Сопко [9] та інші [10-11]. Зазначені науковці висвітлюють у наукових працях не лише сутнісний зміст управлінського обліку, процес його здійснення та результативність, а перш за все вказують на негативні чинники його якісного рівня з позиції постійних змін макроекономічного рівня. Варто зауважити, що останнім часом активізувалася робота у сфері визначення проблемних аспектів управлінського обліку в Україні. Про це свідчать вагомі публікації у фахових виданнях. Зокрема, проблеми управлінського обліку знайшли відображення у працях вітчизняних економістів таких, як: Н.В. Васюк [12], Л.П. Радецька [13], Л.І. Марущак, О.І. Павлихівська [14] та Н.В. Лагодієнко [15]. На їх погляд управлін-

ський облік має досліджуватися як з питань становлення та розвитку, так із проблеми методології, контролінгу та процесу прийняття рішень. У їх дослідженнях єдиним є доцільність поглиблення тих аспектів управлінського обліку, котрі знижують ризик прийняття рішень.

Невирішеними залишаються питання визначення сутності управлінського обліку, з огляду на плінність часу та зміни вимог до його проведення. Крім того, доволі обмежено розкривається вплив існуючих проблем на якісний рівень інформаційного потоку, який формується за результатами управлінського обліку.

Постановка завдання. Основною метою статті є: дослідження сутності понятійної категорії «управлінський облік» та наукових поглядів стосовно визнання; розробка авторського бачення змістовності обраної дефініції та окреслення напрямів покращення управлінського обліку в умовах регульованої ринкової економіки.

Виклад основного матеріалу дослідження. З кожним роком управлінський облік є і залишається доволі актуальною проблемою, яка дискутується науковою спільнотою. Взаємозв'язок управлінського обліку з процесом прийняття рішень забезпечує появу ризику їх адаптації, що свідчить про необхідність і сучасність проведення досліджень проблем, що виникають. Як правило, науковці та практики, які займаються проблемами управлінського обліку висвітлюють напрями їх вирішення лише в межах предмету дослідження. Ми вважаємо: перш, ніж займатися загальними

проблемами управлінського обліку в Україні, доцільно провести дослідження щодо сутнісної характеристики даної понятійної категорії, тобто визначити існуючі наукові позиції (табл. 1).

Висвітлення наукових позицій щодо тлумачення понятійної категорії «управлінський облік» сприяє встановленню ключових сегментів, які покладено у сутнісну характеристику:

- процес виявлення, виміру, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації і передачі облікової інформації;
- інтегрована система обліку витрат і прибутків;
- інформація для внутрішніх користувачів підприємства;
- обмежене висвітлення результатів управлінського обліку для зовнішніх користувачів;
- процес формування інформаційного потоку для управлінських рішень.

Загалом управлінський облік тісно пов'язаний з визначенням стратегії та плануванням діяльності підприємства на перспективу. За його допомогою відбувається не лише контроль за поточною діяльністю підприємства, а й забезпечується процес розробки управлінських рішень щодо оптимізації використання ресурсів. Як зазначає П.Й. Атамас [6, с. 6], управлінський облік сприяє «...зниженню суб'єктивізму та підвищенню економічній обґрунтованості прийняття управлінських рішень». При цьому Й.Я. Даньків та М.Я. Остап'юк [4, с. 44] вважають, що одним із головних чинників управлінського обліку є «...своєчасність одержання детальної і правдивої інформації про доходи і витрати».

Таблиця 1

Наукові позиції, тлумачення понятійної категорії «управлінський облік»*

Вчені економісти	Сутнісний зміст понятійної категорії	Джерело
С.Ф. Голов, Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Давидюк, В.Ф. Кажурна та ін.	Управлінський облік – це процес виявлення, виміру, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації і передачі інформації, яка використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю в межах організації і для забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів	[1, с. 12]; [2, с. 8]
Е.К. Добикіна, В.В. Ровенська, В.С. Рижиков	Управлінський облік – це інтегрована система обліку витрат і прибутків, нормування, планування, контролю і аналізу, що систематизує інформацію для оперативних управлінських рішень і координації проблем майбутнього розвитку підприємства	[3, с. 11]
Й.А. Даньків, М.Я. Остап'юк	Управлінський облік – це система обробки та підготовки інформації про діяльність суб'єкта господарювання для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством	[4, с. 45]
П.Й. Атамас	Управлінський облік – це частина бухгалтерського обліку, яка забезпечує потреби управління в інформації	[6, с. 5]
В.С. Лень	Управлінський облік (<i>internal accounting</i>) – це збір, ідентифікація, вимірювання, систематизація, аналіз, розкладання, інтерпретація і передача інформації для управління будь-якими об'єктами	[7, с. 25]
В.В. Сопко	Управлінський облік – це облік, у якому формуються показники для різних внутрішніх та зовнішніх потреб: обчислення собівартості, придбання матеріалів, виготовленої продукції, виконаних робіт, наданих послуг, визначення витрат, розрахунок діяльності виконання робіт тощо	[9, с. 6]
М.В. Кужельний, В.Г. Лінник	Управлінський облік – це процеси та операції, пов'язані з обліком витрат на виробництво, формуванням собівартості продукції	[10, с. 27]

Примітка: * узагальнено та складено автором

Доволі змістовне тлумачення понятійної категорії «управлінський облік» із зазначенням мети його проведення наводять у своїй праці Н.В. Чебанова та Ю.А. Василенко. На думку науковців управлінський облік потрібно розуміти, як «...процес у межах конкретного підприємства, мета якого – забезпечення управлінського апарату інформацією, що використовується для планування, власне управління та контролю за діяльністю підприємства» [11, с. 13].

Враховуючи вищевикладене, ми вважаємо, що деякі науковці доволі деталізовано зупиняються на розкритті всіх елементів, які характеризують управлінський облік. Такий підхід є дещо обтяжливим для сприйняття та не завжди деталізовано включає всі аспекти характеристики. Ми вважаємо, що тлумачити понятійну категорію «управлінський облік» варто більш вузькому руслі.

Отже, з авторської позиції управлінський облік – це ряд облікових процедур, які не включено до фінансового обліку, у процесі накопичення інформаційного ресурсу для управлінських цілей. На нашу думку, перевагами зазначеного тлумачення понятійної категорії «управлінський облік» є:

- збереження принципу обліковості операцій;
- розмежування з фінансовим обліком;
- визначення доцільності проведення управлінського обліку на базі накопичення інформаційного ресурсу.

Ураховуючи той факт, що в управлінському обліку підприємства самі обирають методи обліку витрат, калькулювання, визначення доходу, оцінки результатів діяльності, авторське тлумачення категорії може характеризуватися, як універсальність для всіх управлінських ланок різних суб'єктів господарювання.

Ми поділяємо думку М.В. Кужельного та В.Г. Лінника [10, с. 27] стосовно того, що особливістю управлінського обліку виступає ведення його підприємствами «...за власною методикою, яка не регламентується будь-якими інструкціями чи правилами». Ми вважаємо, що таке явище в управлінському обліку варто вважати більш негативним, ніж позитивним. *Обґрунтуванням такої тези є: відсутність єдиного нормативно-законодавчого регулятора, який би регламентував обов'язкові аспекти управлінського обліку, це призводить до того, що кожний суб'єкт підприємницької діяльності, розробляючи індивідуальну методику його здійснення, втрачає можливість визначення якісного рівня її обрання.* Методи проведення управлінського обліку, як показує досвід, не завжди охоплюють найбільш цікаві для підприємства інформаційні потоки. Вибір методики проведення управлінського обліку, у більшості випадків, залежить від рівня кваліфікації, креативності та творчості апарату менеджменту на підприємстві. Саме таке явище, ми вважаємо, є загрозливим для

підприємства так, як у разі відсутності достатньо кваліфікаційного рівня менеджменту з'являється загроза ризику прийняття управлінських рішень низької якісної основи.

На наш погляд, у сучасних умовах розвитку вітчизняних підприємств, які стикаються з коливанням валютних курсів, значним інформаційним навантаженням на ціновий сегмент, постійним зростанням комунальних послуг, низьким попитом споживачів, які не мають достатнього рівня заробітних плат та пенсійного забезпечення, як ніколи гостро постає питання управлінського обліку, особливо з позиції витрат.

Одним з доволі дієвих напрямів у вирішенні поставленої проблеми і має стати нормативно-законодавчий акт, який й би акумулював ключові сегменти управлінського обліку, висвітлив би етапізацію його здійснення та адаптував би принцип ведення облікових процедур за центрами відповідальності. Такий підхід з одного боку унеможливив би значний рівень ризику прийняття управлінських рішень, з іншого боку спростив би для підприємців правила ведення управлінських облікових процедур.

Висновки з проведеного дослідження.

Тлумачення понятійної категорії «управлінський облік» доцільно проводити у більш вузькому руслі, як: ряд облікових процедур, які не включено до фінансового обліку, у процесі накопичення інформаційного ресурсу для управлінських цілей. Одним із напрямів вирішення проблеми управлінського обліку на вітчизняних підприємствах може бути прийняття нормативно-законодавчого регулятора. Такий підхід підвищив би рівень не лише управлінських облікових процедур вітчизняних суб'єктів господарювання, а й надав би можливість уникнути певного рівня ризику.

Перспективою подальших досліджень має стати розробка з обґрунтуваннями змістовності нормативно-правового регулятора у сфері управлінського обліку вітчизняних підприємств.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Голов С. Ф. Управленческий бухгалтерский учет / С. Ф. Голов. – К.: Скарби, 1998. – 381 с.
2. Бухгалтерський управлінський облік: [підручник] / Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, В. Ф. Кажурна, Н. М. Малюга, Л. В. Чижевська; за ред. проф. Ф. Ф. Бутиця. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 480 с.
3. Добикіна Е. К., Ровенська В. В., Рижиков В. С. Управлінський облік в оперативній діяльності підприємства: [навчальний посібник]. – К., 2005. – 272 с.
4. Даньків Й. Я. Бухгалтерський облік: [підручник] / Й. Я. Даньків, М. Я. Остап'юк. – К.: Знання, 2007. – 469 с.
5. Завгородний В. П. Бухгалтерский учет в Украине (с использованием национальных стандартов): Учебное пособие для студентов вузов. – 5-е изд.,

доп. и перераб. – К.: Издательство А. С. К., 2003. – 848 с.

6. Атамас П. Й. Управлінський облік [навчальний посібник]. – 2-ге вид., – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 440 с.

7. Лень В. С. Управлінський облік: [навч. посіб.] / В. С. Лень. – 2-е вид., виправл. – К.: Знання-Прес, 2006. – 317 с.

8. Лишиленко О. В. Бухгалтерський облік: [навч. посіб.]. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Вид-во «Центр учбової літератури», 2003. – 628 с.

9. Сопко В. В. Бухгалтерський облік у підприємстві [Текст] / В. В. Сопко. – К.: Техніка, 1995. – 266 с.

10. Кужельний М. В. Теорія бухгалтерського обліку: [підручник] / М. В. Кужельний, В. Г. Лінник. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с.

11. Чебанова Н. В. Бухгалтерський фінансовий облік: [посібник для вузів]. – К.: Академія, 2002. – 671 с.

12. Васюк Н. В. Методологія організації управлінського обліку на підприємстві / Н. В. Васюк // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2013. – Вип. 1. – С. 40-45.

13. Радецька Л. П. Управлінський облік в Україні: проблеми становлення та розвитку / Л. П. Радецька // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – № 6. – Т. 1. – С. 180-183.

14. Марущак Л. І. Управлінський облік як основа для прийняття рішень / Л. І. Марущак, О. І. Павликівська // Галицький економічний вісник. – 2012. – № 6(39). – С. 92-98.

15. Лагодієнко Н. В. Управлінський облік як складова системи контролінгу на підприємстві / Н. В. Лагодієнко // Бізнес-навігатор. – 2013. – № 2(31). – С. 251-254.

REFERENCES:

1. Holov S. F. (1995) Upravlencheskyy bukhhal'ters'kiy uchet [Management accounting]. Kyiv: Skarby, 381 p. (in Ukrainian).

2. Butynets' F. F. (2005) Bukhhalters'kyy upravlins'kiy oblik [Accounting management accounting]. Zhytomyr: Ruta, 480 p. (in Ukrainian).

3. Dobykina E. K., Rovens'ka V. V., Ryzhykov V. S. (2005) Upravlins'kyy oblik v operatyvniy diyal'nosti pidpryyemstva [Management accounting in operational activities of the enterprise]. Kyiv, 272 p. (in Ukrainian).

4. Dan'kiv Y. Ya. (2007) Bukhhalters'kiy oblik [Accounting]. Kyiv: Cognizance, 469 p. (in Ukrainian).

5. Zavhorodnyy V. P. (2003) Bukhhalters'kiy uchet v Ukrainy (s yspol'zovanyem natsyonal'nykh standartov) [Accounting in Ukraine (using national standards)]. Kyiv: A.S.K., 848 p. (in Ukrainian).

6. Atamas P. Y. (2009) Upravlins'kyy oblik [Managerial Accounting]. Kyiv: Center for Educational Literature, 440 p. (in Ukrainian).

7. Len' V. S. (2006) Upravlins'kiy oblik [Managerial Accounting]. Kyiv: Knowledge-Press, 317 p. (in Ukrainian).

8. Lyshylenko O. V. (2003) Bukhhalters'kiy oblik [Accounting]. Kyiv: Center for Educational Literature, 628 p. (in Ukrainian).

9. Sopko V. V. (1995) Bukhhalters'kiy oblik u pidpryyemnyts'tvi [Accounting in business]. Kyiv: Machinery, 266 p. (in Ukrainian).

10. Kuzhel'nyy M. V. (2001) Teoriya bukhhal'ters'koho obliku [Theory of accounting]. Kyiv: KNEU, 334 p. (in Ukrainian).

11. Chebanova N. V. (2002) Bukhhalters'kiy finansoviy oblik [Accounting financial accounting]. Kyiv: Academy, 671 p. (in Ukrainian).

12. Vasyuk N. V. Metodolohiya orhanizatsiyi upravlins'koho obliku na pidpryyemstvi / N. V. Vasyuk // Visnyk sotsial'no-ekonomichnykh doslidzhen'. – 2013. – #1. – S. 40-45.

13. Radets'ka L. P. Upravlins'kyy oblik v Ukraini: problemy stanovlennya ta rozvytku / L. P. Radets'ka // Visnyk Khmel'nyts'koho natsional'noho universytetu. – 2009. – #6. – Т. 1. – S. 180-183.

14. Marushchak L. I. Upravlins'kyy oblik yak osnova dlya pryynyattya rishen' / L. I. Marushchak, O. I. Pavlykivs'ka // Halyts'kyy ekonomichnyy visnyk. – 2012. – #6(39). – S. 92-98.

15. Lahodiyenko N. V. Upravlins'kyy oblik yak skladova systemy kontrolinhu na pidpryyemstvi / N. V. Lahodiyenko // Biznes-navihator. – 2013. – #2(31). – S. 251-254.

Kotkovskyi R.V.Degree Seeking Applicant,
Kryvyi Rih National University**MANAGEMENT ACCOUNTING: ESSENTIAL AND PROBLEMATIC ASPECT**

The main reasons, which have caused the need of using managerial accounting at enterprises, are the existence of different forms of ownership, the existence of fierce competition in the domestic and foreign markets, etc. All management functions use the information base of managerial accounting, including planning, control, and functions' evaluation to make managerial decisions. Thus, managerial accounting eliminated the shortcomings of production records, revealed the potential of using the solutions that accounting records can affect.

Every year management accounting is and remains a rather relevant issue that is being discussed by the scientific community. The interconnection of managerial accounting with the decision-making process ensures the emergence of the risk of their adaptation, which proves the need and modernity of the research on emerging problems. Usually, scholars and practitioners who deal with the problems of managerial accounting, cover the direction of their solution only within the subject of research.

We think that some scholars in a rather detailed way concentrate on the disclosure of all elements that characterize managerial accounting. This approach is rather burdensome for the perception and does not always detail all aspects of the characteristics. We should interpret the conceptual category «managerial accounting» in a more narrow line.

To the author's mind, management accounting is a number of accounting procedures that are not included in the financial accounting, in the process of information resources accumulation for management purposes. The advantages of this interpretation of the conceptual category «management accounting» are: maintaining the principle of accounting operations; differentiation with financial accounting; determination of expediency of management accounting on the basis of the accumulation of information resource.

As practice shows, the methods of conducting managerial accounting do not always cover the most interesting information flows for the enterprise. The choice of the method of conducting management accounting, in most cases, depends on the level of qualification, creativity, and creation of the management apparatus at the enterprise.

One of the ways of solving the problem of managerial accounting at domestic enterprises can be the adoption of a regulatory-legislative controller. Such an approach would not only the level of management accounting procedures of domestic enterprises but would provide an opportunity to avoid a certain level of risk under the condition of lack of information. The prospect of further research should be the development of substantiation of the content of the regulatory-legislative controller in the field of management accounting for domestic enterprises.