

УДК 657.1

DOI: 10.25140/2411-5215-2018-1(13)-200-205

Василь Голик

**НАУКОВІ ПІДХОДИ ДО ВИЗНАЧЕННЯ СУТНОСТІ
УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ**

Василий Голик

**НАУЧНЫЕ ПОДХОДЫ К ОПРЕДЕЛЕНИЮ СУЩНОСТИ
УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА**

Vasyl Holik

**SCIENTIFIC APPROACHES TO DEFINING THE NOTION
«MANAGERIAL ACCOUNTING»**

У статті визначено місце і роль управлінського обліку в системі управління підприємством. Узагальнено наукові підходи до розкриття сутності досліджуваного поняття. Наголошено, що в сучасних умовах господарювання актуалізується запровадження управлінського обліку на підприємствах, оскільки достовірна інформація щодо економіко-технічного, фінансового і ресурсного потенціалу підприємства уможливило прийняття адекватних управлінських рішень для забезпечення його ефективного функціонування. Сутнісні особливості управлінського обліку розглянуто через призму його функціонального спрямування, зокрема інформаційної, контролюючої, аналітичної, прогностичної та комунікаційної функцій. На основі проведеного дослідження подано авторське бачення сутності управлінського обліку, що з урахуванням функціонального спрямування дає можливість сформувати дієву інформаційно-аналітичну систему, яка сприятиме підвищенню ефективності управління підприємством.

Ключові слова: управлінський облік; система управління підприємством; наукові підходи; функціональне спрямування; прийняття управлінських рішень.

Табл.: 1. Бібл.: 18.

В статье определены место и роль управленческого учета в системе управления предприятием. Обобщены научные подходы к раскрытию сущности исследуемого понятия. Отмечено, что в современных условиях хозяйствования актуализируется введение управленческого учета на предприятиях, поскольку достоверная информация относительно экономико-технического, финансового и ресурсного потенциала предприятия позволяет принимать адекватные управленческие решения для обеспечения его эффективного функционирования. Сущностные особенности управленческого учета рассмотрены через призму его функционального направления, в частности информационной, контролирующей, аналитической, прогностической и коммуникационной функций. На основе проведенного исследования представлено авторское видение сущности управленческого учета, которое, с учетом функционального направления, дает возможность сформировать действенную информационно-аналитическую систему, способствующую повышению эффективности управления предприятием.

Ключевые слова: управленческий учет; система управления предприятием; научные подходы; функциональное направление; принятие управленческих решений.

Табл.: 1. Библ.: 18.

The article defines the role of managerial accounting in the system of enterprise management. An attempt is made to summarize research approaches to defining the notion under consideration. It is emphasised that in the present-day economic conditions it is important to apply managerial accounting at enterprises, since credible information about economic, technical, financial and resource potential enables adequate decision-making for their effective functioning. The notion of managerial accounting is analysed through the prism of its functioning, in particular informational, supervisory, analytical, diagnostic and communicative functions. In the research conducted, the author's understanding of the notion "managerial accounting is suggested, which encourages the formation of effective informational-analytical system to boost the efficiency of enterprise management.

Keywords: managerial accounting; enterprise management system; scientific approaches; functioning; management decision making.

Table: 1. References: 18.

JEL Classification: M40

Постановка проблеми. Умови ринкового господарювання зумовлюють необхідність формування інформаційної внутрішньої системи управління підприємством, яка на основі управлінського обліку дозволить підвищити результативність прийняття управлінських рішень у процесі функціонування суб'єкта господарювання. Водночас ефективність діяльності підприємства залежить від трансформаційних змін в економіці країни, тому під впливом передусім зовнішнього середовища виникає доцільність зіставлення окреслених управлінських цілей з можливостями їх реалізації.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Науково-теоретичним підходам до обґрунтування сутності поняття «управлінський облік» присвячено праці вітчизняних і зарубіжних науковців, зокрема таких, як А. Апчерч, П. Атрилл, В. Биба, І. Білоусова,

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

Н. Бондарчук, О. Бородкін, О. Волкова, Ч. Гаррісон, С. Голов, В. Єфіменко Е. Мак Лейні, Л. Марушак, Ю. Матюшина, Л. Нападовська, В. Палій, Дж. Ріс, В. Сопко, Дж. Фостер, Ч. Хорнгрен, М. Чумаченко, Р. Ентоні та ін.

Незважаючи на значний науковий доробок у сфері формування теоретичних підходів до визначення сутності управлінського обліку, доцільним є їх узагальнення з метою вироблення системного підходу для застосування в процесі прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Метою статті є окреслення підходів до розуміння сутності та особливостей здійснення управлінського обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Сучасні умови господарювання посирили актуальність запровадження управлінського обліку на підприємствах. Узагальнення та володіння інформацією щодо економіко-технічного, фінансового і ресурсного потенціалу підприємства уможливорює, як ми вже зазначали, прийняття адекватних управлінських рішень. Деякі науковці вважають, що недооцінка ролі управлінського обліку призводить до нераціонального використання інтелектуальних, інформаційних, організаційних та фінансових ресурсів підприємства, необґрунтовано підвищує витрати, які в свою чергу ведуть до зростання собівартості продукції, знижують її конкурентоспроможність та результативність всього підприємства [5].

У науковій літературі простежується багатогранність тлумачень поняття управлінського обліку. Застосування зазначеного терміна найбільш поширено в практиці господарювання країн з розвинутою економікою, що використовує міжнародні стандарти обліку та аудиту. Проте навіть зарубіжні вчені не дійшли єдиної думки щодо визначення досліджуваного поняття, але наголошують на важливості управлінського обліку як самостійного виду в процесі забезпечення ефективного функціонування підприємства [1; 2].

У процесі дослідження нами узагальнено наукові підходи вітчизняних і зарубіжних учених до обґрунтування сутності поняття управлінського обліку (табл.).

Таблиця

Наукові підходи до визначення сутності поняття «управлінський облік»

Автори	Функціональне спрямування	Сутність поняття
1	2	3
Н. Бондарчук [5]	Інформаційна функція	Внутрішній облік, який ведеться для задоволення потреб у інформації керівництва всього підприємства та його структурних підрозділів
В. Биба, Ю. Матюшина [3]		Облік для надання керівникам і спеціалістам підприємства та структурним підрозділам планової, фактичної і прогнозованої інформації про діяльність підприємства та зовнішнього оточення для забезпечення можливості прийняття обґрунтованих управлінських рішень
М. Чумаченко [17]		Не результат «штучного поділу», а цілеспрямований розвиток усього бухгалтерського обліку, який має перетворитися в надійного постачальника інформації для потреб управління
Л. Нападовська [12]		Економічна система, пов'язана з підготовкою та забезпеченням системи управління інформацією у процесі здійснення інвестиційної, операційної та фінансової діяльності, яка дозволяє розробляти та в комплексі приймати найбільш ефективні оперативні, тактичні і стратегічні рішення на різних рівнях управління підприємством
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [14]		Система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішнього користування у процесі управління підприємством
Р. Ентоні, Дж. Ріс [18]	Планування і контроль	Процес у рамках організації, який забезпечує управлінський апарат інформацією, що використовується для планування, управління і контролю за діяльністю організації

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

Закінчення табл.

1	2	3
С. Голов, В. Єфіменко [9]	Планування, оцінка і контроль	Процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю всередині організації та для забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів
В. Сопко [15, с. 361]	Аналітична функція	Внутрішньогосподарський (управлінський) облік, який є продовженням та поглибленням бухгалтерського фінансового обліку витрат і доходів діяльності підприємства
Ч. Гаррісон, Г. Емерсон [8]	Прогнозна функція	Покликаний не тільки фіксувати події минулого, але і ставити завдання на майбутнє, допомагати здійснювати ці завдання
В. Палій [13]	Комунікаційна функція	Підсистема управління підприємством, яка за умов ефективної організації реалізує всі функції управління: планування, обліку, контролю, аналізу та оцінки діяльності, регулювання, обміну інформацією, мотивації та стимулювання, прийняття управлінських рішень
Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер [16, с. 8]		Ідентифікація, вимірювання, збір, систематизація, аналіз, розкладання, інтерпретація і передача інформації, необхідної для управління будь-якими об'єктами
О. Волкова [7]		Система інформаційного обміну в організації, призначена для ухвалення управлінських рішень, направлених на досягнення цілей всієї організації
Л. Марущак, О. Павликівська [10]		Є інструментом управління діяльністю підприємства, об'єднуючи практично всі функції управління – облік, планування, координацію, контроль, аналіз, прийняття рішень.

Джерело: сформовано автором на основі зазначених джерел.

Як видно з таблиці, сутнісні особливості управлінського обліку нами розглянуто через призму його функціонального спрямування. Так, найпоширенішою є думка науковців щодо інформаційної функції управлінського обліку, оскільки вона забезпечує менеджерів і керівників суб'єкта господарювання важливою інформацією, що дає можливість підвищити ефективність планування та контролю з метою прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Н. Бондарчук вважає управлінський облік внутрішнім обліком, що задовольняє потреби в інформуванні керівництва підприємства та його структурних підрозділів [5]. В. Биба і Ю. Матюшина [3] наголошують на необхідності формування планової, фактичної і прогнозованої інформації про діяльність підприємства для забезпечення можливості прийняття обґрунтованих управлінських рішень його керівництвом. Аналогічної думки дотримується М. Чумаченко [17]. Водночас Л. Нападовська зауважує необхідність управлінського обліку для забезпечення комплексного підходу у процесі прийняття оперативних, тактичних і стратегічних рішень на різних рівнях управління підприємством [12]. Законодавчо окреслено [14] поняття управлінського (внутрішньогосподарського) обліку як системи обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством, яку воно розробляє самостійно.

У процесі формування системи управлінського обліку вагомого значення набуває контролююча функція, спрямована на оцінювання результатів діяльності структурних підрозділів, менеджерів і в цілому господарюючого суб'єкта; окреслення тактичних і стратегічних цілей, виокремлення можливостей розширення ресурсного потенціалу підприємства, в тому числі й на основі підвищення ефективності системи управління. Відповідно до зазначеної функції Р. Ентоні і Дж. Ріс визначають управлінський облік як процес у межах організації, покликаний формувати інформаційний матеріал з метою подальшого планування, управління і контролю за її діяльністю [18]. Науковці С. Голов та В. Єфіменко подають більш розширене трактування досліджуваного поняття, вказуючи на процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації при управлінському обліку, що використовується управлін-

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

ською ланкою для планування, оцінки і контролю всередині організації та для забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів [9].

Аналітична функція управлінського обліку полягає в накопиченні інформаційних даних при оцінюванні відхилень фактичних витрат і результатів діяльності структурних підрозділів і керівних ланок, що дає можливість із застосуванням економіко-математичного моделювання здійснювати моніторингове дослідження з метою обґрунтування управлінських рішень. Відповідно до зазначеного спрямування обґрунтовано тлумачення сутності управлінського обліку В. Сопком [15], зокрема як внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, що є продовженням та поглибленням бухгалтерського фінансового обліку витрат і доходів діяльності підприємства.

Прогнозний аспект функціонального спрямування стосується забезпечення інформаційними матеріалами з метою окреслення напрямів планування та досягнення підприємством намічених стратегічних цілей на перспективу. У такому контексті подано визначення досліджуваного поняття Ч. Гаррісоном і Г. Емерсоном, які зазначили, що управлінський облік покликаний не тільки фіксувати події минулого, але і ставити завдання на майбутнє, допомагати здійснювати ці завдання [8].

Стосовно комунікаційного аспекту функціонального спрямування управлінського обліку, то йдеться про управлінську інформацію, яка матиме комунікативний характер зворотного зв'язку між менеджерами й управлінськими структурами в межах підприємства, а також із зовнішнім середовищем. Таке визначення досліджуваного поняття здійснено як вітчизняними, так і зарубіжними науковцями, зокрема В. Палієм, Ч. Хорнгреном, Дж. Фостером, О. Волковою, Л. Марущак, О. Павликівською, які вважають управлінський облік:

- підсистемою управління підприємством, яка за умов ефективної організації реалізує всі функції управління: планування, обліку, контролю, аналізу та оцінки діяльності, регулювання, обміну інформацією, мотивації та стимулювання, прийняття управлінських рішень [13];
- процесом ідентифікації, вимірювання, збору, систематизації, аналізу, розкладання, інтерпретації і передачі інформації, необхідної для управління будь-якими об'єктами [16];
- системою інформаційного обміну в організації, призначеною для ухвалення управлінських рішень, спрямованих на досягнення цілей усієї організації [7];
- інструментом управління діяльністю підприємства, що об'єднує практично всі функції управління – облік, планування, координацію, контроль, аналіз, прийняття рішень [10].

Поряд із зазначеними вище трактуваннями, окремі вчені, зокрема І. Білоусова, наголошує на тому, що система управлінського обліку не в змозі охопити господарські операції загалом і виконувати функції органу управління підприємством [4]. При цьому Л. Нападовська зауважує, що управлінський облік не підміняє контроль, аналіз чи планування, а шляхом забезпечення необхідною інформацією координує їх ефективне функціонування [11].

Ми погоджуємося з точкою зору О. Бородкіна, який вважає, що управлінський облік необхідно розглядати як систему, що включає оперативний статистичний і бухгалтерський облік, за змістом, значенням і вирішенням завдань виконує роль управлінського обліку, але водночас кожен вид обліку зберігає свою функціональну індивідуальність [6]. Нам імпонує саме обґрунтування функціональної індивідуальності кожного з видів обліку, що дає можливість сформувати інформаційну систему функціонування підприємства з метою прийняття адекватних управлінських рішень, які сприятимуть підвищенню результативності діяльності суб'єкта господарювання в сучасних умовах, в тому числі й окреслення перспектив його розвитку.

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

Дослідження багатогранності наукових підходів до розкриття сутності управлінського обліку дає можливість обґрунтувати власне бачення зазначеного поняття. На нашу думку, управлінський облік, який здійснюється в межах організації, має як інформаційне, контролююче, аналітичне, прогнозне, так і комунікаційне функціональне спрямування, що дозволяє сформувати дієву інформаційно-аналітичну систему, що сприятиме підвищенню ефективності управління підприємством.

Висновки і пропозиції. Дослідження підтвердило, що управлінський облік посідає вагомe місце в системі управління підприємством, є засобом прямого і зворотного зв'язку між управлінськими рівнями і структурними підрозділами господарюючого суб'єкта, а також внутрішнім і зовнішнім середовищем. За його допомогою формується інформаційно-аналітична база даних про потенційні можливості розвитку підприємства, узагальнення й аналіз яких дає змогу підвищити рівень прийняття і обґрунтування управлінських рішень з метою перспективного розвитку підприємства. Отже, формування дієвої системи управлінського обліку сприятиме підвищенню рівня контрольованості й керованості підприємства у процесі його діяльності, забезпечить досягнення намічених цілей і завдань.

Список використаних джерел

1. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика. М.: Финансы и статистика, 2002. 952 с.
2. Атрилл П., Э. Мак Лейни. Управленческий учет для нефинансовых менеджеров / пер. с англ.; под ред. Каныгина С. Л. Днепропетровск: Баланс-клуб, 2003. 624 с.
3. Биба В. В., Матюшина Ю. І. Система управлінського обліку: сутність, завдання та етапи впровадження. URL: http://77.121.11.9/bitstream/PoltNTU/269/1/Byba_Matyushina_statty.pdf2 (дата звернення: 20.01.2018).
4. Білоусова І. Проблеми вдосконалення управлінського обліку. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2008. № 3. С. 35–40.
5. Бондарчук Н. В. Управлінський облік як основа для створення нових і ефективних систем управління підприємством. URL: <https://www.pdaa.edu.ua/sites/default/files/nppdaa/2011/v2i3/42.pdf> (дата звернення: 20.12.2017).
6. Бородкін О. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік: концепція і організація. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2001. № 2. С. 45–53.
7. Волкова О. Н. Управленческий учет: учебник. Москва: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. 472 с.
8. Гаррисон Ч. Учет себестоимости в помощь производственнику. Москва: ЦУНХУ Госплана СССР, 1935. 8 с.
9. Голов С. Ф., Єфіменко В. І. Фінансовий та управлінський облік. Київ: Автоінтерсервіс, 1996. 554 с.
10. Марущак Л., Павликівська О. Управлінський облік як основа для прийняття рішень. *Галицький економічний вісник*. 2012. № 6(39). С. 92–98.
11. Нападовська Л. В. Управлінський облік: монографія. Донецьк: Наука і освіта, 2000. 450 с.
12. Нападовська Л. В. Управлінський облік. Київ: Книга, 2004. 544 с.
13. Палій В. Ф. Управленческий учет – новое прочтение внутрихозяйственного расчета. *Бухгалтерський облік*. 2000. № 17. С. 58–62.
14. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV (зі змінами і доповненнями). URL: <http://www.ligazakon.ua> (дата звернення: 15.12.2018).
15. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством. Київ: КНЕУ, 2006. 526 с.
16. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: пер. с англ. / под ред. Я. В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 2001. 416 с.
17. Чумаченко М. Г. Управлінський облік потребує підтримки. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2003. № 5. С. 3–7.
18. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры. Москва: Финансы и статистика, 1996. 559 с.

References

1. Apcherch, A. (2002). *Upravlencheskiy uchet: printsipy i praktika [Management accounting: principles and practices]*. Moscow: Finansy i statistika [in Russian].
2. Atryll P., E. Mak Leiny, Kanygina S. L. (Ed.) (2003). *Upravlencheskiy uchet dlia nefinansovykh menedzherov [Management accounting for non-financial managers]*. Dnepropetrovsk: Balans-klub [in Russian].
3. Byba, V. V., Matiushyna, Yu. I. *Systema upravlinskoho obliku: sutnist, zavdannia ta etapy vprovadzhennia [Management accounting system: essence, tasks and implementation stages]*. Retrieved from http://77.121.11.9/bitstream/PoltNTU/269/1/Byba_Matyushina_statty.pdf2.
4. Bilousova, I. (2008). Problemy vdoskonalennia upravlinskoho obliku [Problems of improvement of management accounting]. *Bukhhalterskiy oblik i audyt – Accounting and auditing*, 3, 35–40 [in Ukrainian].
5. Bondarchuk N. V. *Upravlinskiy oblik yak osnova dlia stvorennia novykh i efektyvnykh system upravlinnia pidpriemstvom [Management accounting as the basis for creating new and effective enterprise management systems]*. Retrieved from <https://www.pdaa.edu.ua/sites/default/files/nppdaa/2011/v2i3/42.pdf>.
6. Borodkin, O. (2001). Vnutrishnohospodarskiy (upravlinskiy) oblik: kontseptsii i orhanizatsiia [Intra-economic (managerial) accounting: concept and organization]. *Bukhhalterskiy oblik i audyt – Accounting and auditing*, 2, 45–53 [in Ukrainian].
7. Volkova, O. N. (2005). *Upravlencheskiy uchet [Management Accounting]*. Moscow: TK Velby, Izd-vo Prospekt [in Russian].
8. Harryson, Ch. (1935). *Uchet sebestoimosti v pomoshch proizvodstvennyku [Accounting for production costs]*. Moscow: TsUNKhU Hosplana SSSR [in Russian].
9. Holov, S. F., Yefimenko, V. I. (1996). *Finansovi ta upravlinskiy oblik [Financial and managerial accounting]*. Kyiv: Avtointerservis [in Ukrainian].
10. Marushchak, L., Pavlykivska, O. (2012). Upravlinskiy oblik yak osnova dlia pryiniattia rishen [Management accounting as the basis for decision making]. *Halytskyi ekonomichnyi visnyk – Galician Economic Herald*, 6(39), 92–98 [in Ukrainian].
11. Napadovska L. V. (2000). *Upravlinskiy oblik [Managerial Accounting]*. Donetsk: Nauka i osvita [in Ukrainian].
12. Napadovska L. V. (2004). *Upravlinskiy oblik [Managerial Accounting]*. Kyiv: Knyha [in Ukrainian].
13. Palii, V. F. (2000). Upravlencheskiy uchet – novoe prochtenye vnutrykhoziaistvennoho rascheta [Management accounting - a new reading of intraeconomic accounting]. *Bukhhalterskiy oblik – Accounting*, 17, 58–62 [in Russian].
14. Pro bukhalterskiy oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini [On Accounting and Financial Reporting in Ukraine]. № 996-XIV (16 June, 1999). Retrieved from <http://www.ligazakon.ua>.
15. Sopko, V. V. (2006). Bukhhalterskiy oblik v upravlinni pidpriemstvom [Accounting in the management of the enterprise]. Kyiv: KNEU [in Ukrainian].
16. Khornhren, Ch. T., Foster, Dzh., Sokolova Ya. V. (Ed.). (2001). *Bukhhalterskiy uchet: upravlencheskiy aspekt [Accounting: Management Aspect]*. Moscow: Finansy i statistika [in Russian].
17. Chumachenko, M. H. (2003). Upravlinskiy oblik potrebuie pidtrymky [Management accounting needs support]. *Bukhhalterskiy oblik i audyt – Accounting and auditing*, 5, 3–7 [in Ukrainian].
18. Entoni, R., Ris Dzh. (1996). *Uchet: situatsii i primery [Accounting: situations and examples]*. Moscow: Finansy i statistika [in Russian].

Голик Василь Романович – аспірант кафедри бухгалтерського обліку, Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана (вул. Черешнева, 21, м. Ужгород, 88000, Україна).

Голик Василий Романович – аспірант кафедры бухгалтерского учета, Киевский национальный экономический университет им. В. Гетьмана (ул. Черешневая, 21, г. Ужгород, 88000, Украина).

Holyk Vasyly – PhD student of Accounting Department, Kyiv National Economic University (21 Cheresheva Str., 88000 Uzhhorod, Ukraine).

E-mail: vasya.holyk.uz@gmail.com