

УДК 657.334.723-047.82

Фоміна О.В.

*кандидат економічних наук, доцент, докторант,
Київський національний торговельно-економічний університет***КОНЦЕПЦІЯ МЕТОДУ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ****THE CONCEPT OF MANAGEMENT ACCOUNTING METHOD****АНОТАЦІЯ**

У статті розглянуто теоретичні питання формування елементів методу управлінського обліку, які впливають на його організацію та ведення. Вивчено групування елементів за окремими ознаками та неузгодженості між ними. Систематизовано підходи до визначення методу управлінського обліку.

Ключові слова: управлінський облік, елементи методу управлінського обліку, концепція, метод, методологія.

АННОТАЦИЯ

В статье рассмотрены теоретические вопросы формирования элементов метода управленческого учета, которые влияют на его организацию и ведение. Изучены группировки элементов по отдельным признакам и несогласованности между ними. Систематизированы подходы к определению метода управленческого учета.

Ключевые слова: управленческий учет, элементы метода управленческого учета, концепция, метод, методология.

ANNOTATION

In the article the theoretical elements of the formation method of management accounting that affect its organization and management. Studied grouping elements for individual signs and inconsistencies between them. Systematized approach to determine the method of management accounting.

Keywords: management accounting, management accounting method elements, concept, method, methodology.

Постановка проблеми. Методологія управлінського обліку обумовлює розробку не тільки інструментального, але і методичного забезпечення.

Проблема методу є однією із найбільш важливих проблем будь-якої науки, оскільки у кінцевому підсумку мова йде про те, щоб навчити, як одержати нове знання та як застосувати його в практичній діяльності. Крім того, зазначена проблема є також однією із найбільш складних, що і випереджає вивчення наукою свого об'єкта, і стає підсумком такого вчення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Методи управлінського обліку досліджено в працях таких учених, як: Н.В. Бондарчук [1], С.Ф. Голов [2], М.А. Вахрушина [3], О.В. Вітренко [4], О.Ю. Волкова [5], Н.Ю. Єршова [6], Т.П. Карпова [7], С.О. Левицька [8], Є.Р. Мухіна [9], П.М. Майданевич [10], Л.Б. Прокопович [10], Л.В. Нападовська [11], М.С. Пушкар [12], Н.Л. Правдюк [13] та ін. При цьому фахівці виходять з різних позицій, визначаючи елементи методу управлінського обліку: одні відштовхуються від змісту функцій управління, інші – від основних цілей і завдань інформаційної системи суб'єкта господарювання, треті – місця і ролі управлінського обліку в системі обліково-аналітичного забезпечення та підтримки прийняття управлінських рішень.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Не применшуючи значимість існуючих результатів досліджень учених, зазначимо, що необхідність подальшого дослідження використання методів управлінського обліку обумовлена відсутністю однозначного розуміння поняття «метод управлінського обліку», визначення та класифікації його елементів.

Метою дослідження є аналіз підходів до визначення сутності методу управлінського обліку та обґрунтування концепції методу управлінського обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Наразі спостерігається неоднозначність у розумінні змісту самого терміна «метод». Він означає як суму прийомів, засобів і процедур дослідження наукою свого предмета, так і сукупність уже наявного знання. Це означає, що проблема методу, володіючи самостійним значенням, водночас тісно пов'язана з аналітичною і практичною роллю теорії, що також відіграє і роль методу. Крім того, метод будь-якої науки, у тому числі й науки про бухгалтерський облік, так чи інакше переломлюється стосовно до свого об'єкта крізь призму загальнонаукових методів і методів інших дисциплін [4, с. 190]. У даному зв'язку О.В. Вітренко зазначає, що методологічні підходи науки про бухгалтерський облік будуються на основі принципів діалектики і системності, що на сучасному етапі розвитку науки передбачають синергетичний і логістичний підходи до методологічного обґрунтування.

М.С. Пушкар з цього приводу підкреслює: «За роки незалежності України реформовано деякою мірою лише фінансовий облік, а з методології управлінського обліку дослідження майже не проводилися» [12, с. 214]. Тому проблема формування управлінського обліку в Україні залишається актуальною, про що свідчать багаточисленні дослідження у даному напрямі.

Так, Т.П. Карпова метод управлінського обліку визначає як сукупність різних способів та прийомів, за допомогою яких відображаються об'єкти управлінського обліку в інформаційній системі фірми [7]. Такої ж думки дотримується і Н.В. Бондарчук [1]. Л.В. Нападовська метод управлінського обліку визначає як «сукупність традиційних методів планування і контролю, обліку, аналізу, нормування, прийняття управлінських рішень, що сприяють дослідженню «поведінки» затрат і доходів з метою управління ними» [11]. Дійсно, сукупність методів

управлінського обліку значно розширилася, тому для вирішення завдань управлінського обліку потрібні кількісні методи. До них С.О. Левицька відносить лінійне програмування, імітаційне моделювання (аналітичні, детерміновані та стохастичні моделі), регресійно-кореляційний та системний аналіз, функціональний аналіз, побудова кривих економічного розвитку і моделювання розмірів замовлення, калькулювання витрат життєвого циклу продукту, цільова калькуляція собівартості, калькулювання витрат за системою «кайдзен» [8].

Є.Р. Мухіна зазначає, що методи управлінського обліку являють собою сукупність методів: економічного аналізу, фінансового обліку; статистичні, математичні, графічні методи; методи стратегічного й оперативного планування та інші методи [9].

З вищенаведеної інформації можна зробити висновок, що нині існують уже усталені, відомі науковцям твердження та погляди на сутність методу управлінського обліку, які є основою для подальших суджень та досліджень. Тому, ознайомившись з великою кількістю визначень, можна сказати, що вони є синонімічними, доповнюють та розширюють один одного.

Деякі науковці, у свою чергу, уникають визначення методу, оскільки вважають, що більш важливим при визначенні необхідно звертати увагу на елементи методу.

Під методом управлінського обліку варто розуміти сукупність певних прийомів, які дають змогу всебічно розглянути та визначити сутність управлінського обліку. Таке твердження досить чітко характеризує дане поняття. При цьому у вузькому розумінні метод управлінського обліку містить сукупність прийомів і способів його здійснення. У широкому розумінні метод управлінського обліку є системою теоретико-пізнавальних категорій, базових концепцій, наукового інструментарію і принципів організації управлінського обліку.

Отже, концепція методу управлінського обліку повинна будуватися на таких основних засадах:

- визнання закономірностей розвитку та трансформації понятійного апарату, важливою складовою якого є методологія управлінського обліку, здатна оцінити не тільки фінансовий стан та фінансові результати діяльності минулих років, але й критерії майбутнього та поточного потенціалу, не тільки ефективно формування корпоративної стратегії підприємства, але й управління цією стратегією;

- визнання існування різних методологічних прийомів, а отже різних систем оцінки результатів фінансово-господарської діяльності з урахуванням інформаційних потреб різних користувачів та специфіки цілей, яких треба досягти;

- визнання можливості створення ефективних альтернативних моделей інформаційного

забезпечення функціонування та управління суб'єктами господарювання;

- визнання існування в системі обліку різних видів фінансової та нефінансової інформації (індикаторів) з урахуванням причинно-наслідкових зв'язків між результируючими показниками (які вимірюють досягнуті результати) і ключовими факторами (показниками, які забезпечують досягнення цих результатів), під впливом яких вони формуються [14, с. 20].

Щодо управлінського обліку, то у вітчизняній літературі немає системного опису методів. Пропонований авторами інструментарій або ототожнюється з процедурами аналізу господарської діяльності, або обмежується одним із методів калькулювання, запропонованих зарубіжними авторами.

Для отримання більш детального розуміння методу управлінського обліку, необхідно розглянути складові, а саме елементи методу, оскільки управлінський облік є відокремленою системою бухгалтерського обліку, який покликаний задовольнити потреби внутрішніх користувачів, тобто показати необхідну інформацію у зрозумілих для користувача формах.

Елементи методу складають систему способів та прийомів вирішення завдань управлінського обліку з отримання, обробки та передачі користувачам інформації, яка могла б бути використана в управлінській діяльності [5].

На думку Н.Л. Правдюк, методологія управлінського обліку ґрунтується на методах бухгалтерського фінансового обліку і виходить за його межі лише за рахунок поєднання в собі п'яти-шести дисциплін економічного напрямку [13, с. 56].

М.С. Пушкар поділив елементи методу управлінського обліку на три групи [12]:

- загальнометодологічні методи дослідження об'єкта (спостереження, порівняння, аналіз і синтез);

- загальнонаукові методи бухгалтерського обліку (рахунки бухгалтерського обліку і подвійний запис, документація та інвентаризація, оцінка і калькуляція);

- специфічні методи бухгалтерського обліку (групування і перегрупування витрат виробництва; математичні методи дослідження собівартості і рентабельності продукції; метод аналізу витрат).

Позиція М.С. Пушкаря відображає загальнонауковий підхід до методики будь-якої науки, але не впорядковує методичну базу щодо специфічних методів управлінського обліку.

Звичайно групи, на які були поділені елементи методу М.С. Пушкарем, є своєрідною базою, але в сучасних умовах ці групи необхідно розширювати та поглиблювати. Так, Г.О. Мартин, А.Г. Загородній, А.І. Ясінська [15] розширили перелік методів управлінського обліку і додали: нормування і лімітування витрат; контрольні рахунки; методи розподілу, планування, прогнозування і контролю витрат, доходів та фі-

нансових результатів підприємства. Проте нині є відносно новий напрям обліку – стратегічний управлінський облік, для визначення якого необхідно розширити зазначені групи.

М.А. Вахрушина виділяє такі групи методів управлінського обліку елементи методу бухгалтерського фінансового обліку (рахунки і подвійний запис, інвентаризація і документація, балансове узагальнення і звітність);

- методи статистики;
- прийоми економічного аналізу,
- економіко-математичні методи [3].

Дещо інший підхід до групування елементів методу управлінського обліку обрала Є.Ф. Безценна, яка вважає, що методика управлінського обліку реалізується на основі:

– базових елементів методу бухгалтерського обліку (документація та інвентаризація; рахунки і подвійний запис; баланс і звітність; оцінка і калькуляція);

– економічного аналізу (порівняння та групування; горизонтальний і вертикальний аналіз; факторний аналіз; використання фінансових показників діяльності суб'єкта господарювання);

– менеджменту (планування і прогнозування; нормування і лімітування; контроль і регулювання тощо) [16].

Позиція автора пояснюється таким чином: збір та обробка інформації складають метод бухгалтерського обліку, який забезпечує ще й кількісною інформацією процес прийняття та реалізації управлінських рішень; планування і контроль є базовими функціями менеджменту; а для вимірювання та оцінки отриманих результатів необхідно використання прийомів економічного аналізу. Саме тому, на думку вченого, ці дисципліни є ключовими при формуванні інструментарію управлінського обліку.

Л.В. Нападовська на основі проведених досліджень виділила чотири блоки, що об'єднують методи, використання яких здатне, на думку автора, забезпечити задоволення інформаційних потреб апарату управління:

– планування і контроль: документування, формування рахунків, концепція стратегічного управління;

– бухгалтерський облік: калькуляція, інвентаризація, нормування затрат, стандарт-кост, лімітування затрат, розрахунок відхилень, методи розподілу, таргет-костинг, кайзен-костинг, JIT-калькулювання, система збалансованих показників;

– економічний аналіз: оцінка, аналіз, математичне моделювання, кореляційно регресійний аналіз, методи детермінованого факторного аналізу;

– прийняття управлінських рішень; звітність, аналіз та прогнозування фінансових результатів на майбутні періоди [14, с. 28].

Л.В. Нападовська здійснила спробу згрупувати методи за використанням на різних стадіях управління, що є дуже важливим, але

не враховує особливостей численних методів управлінського обліку, що характеризуються комплексністю. Так, наприклад, метод калькулювання за нормативними витратами можна віднести до будь-якої із зазначених груп методів (інформація про норми, фактичну собівартість і контроль відхилень охоплюють всі стадії управління), а Л.В. Нападовська відносить його до другої групи методів [14, с. 35].

Існують і дещо своєрідні погляди на елементи методу. Так, наприклад, П.М. Майданевич, Л.Б. Прокопович наголошують [10, с. 270], що значна частина із запропонованих фахівцями прийомів і способів завжди використовувалася у традиційному бухгалтерському обліку, але ці прийоми і способи не включаються до складу елементів методу бухгалтерського обліку. До таких прийомів і способів варто віднести: групування і перегрупування витрат виробництва, нормування і лімітування витрат, методи розподілу витрат (усе означене завжди використовується в бухгалтерському обліку витрат виробництва і не є особливістю суто управлінського обліку); контрольні рахунки все ж таки залишаються рахунками, не маючи якоїсь специфічної особливості, звичайний обліковий регістр. Тому наведену сукупність прийомів і способів не варто включати до складу методу управлінського обліку.

Виходячи з вищезазначеного, робимо висновок, що у вітчизняній обліковій науці відсутнє чітке трактування методу управлінського обліку. Деякі вчені вважають, що він об'єднує елементи планування, контролю, аналізу, інші зазначають, що планування та контроль користуються своїми методами, з чого випливає, що метод управлінського обліку має багатоступеневу структуру елементів.

Підтримуємо думку щодо специфіки методу управлінського обліку, яка полягає не у фіксації величин витрат (затрат) чи доходу (що характеризує бухгалтерський облік), а у дослідженні їхньої «поведінки» та впливу на них з метою оптимізації зазначених показників [17]. Крім того, розширення впливу на господарську діяльність вимагає використання нових методів управлінського обліку, наприклад: управлінський облік, спрямований на управління якістю, облік за функціями управління або технологічного процесу, стратегічно орієнтований управлінський облік.

Методи управлінського обліку відрізняються великою різноманітністю і приналежністю у використанні до різних суміжних наук. Проведене дослідження дозволяє в подальшому систематизувати методи управлінського обліку за трьома групами відповідно до ключових функцій управління (облік, аналіз і прийняття рішень, контроль) з поділом їх на бухгалтерські, аналітичні (управлінські) та контрольні.

Висновки. Розробка методу управлінського обліку є необхідною умовою відповідності системи управлінського обліку сучасним вимогам управління. Формування облікового механізму

му щодо завдань управління в системі управлінського обліку є умовою реалізації концепції управлінського обліку в практичній діяльності підприємств торгівлі.

Власне, управлінський облік є гнучкою системою, тому методи, які ця система використовує, мають бути в першу чергу сприятливими для ефективних рішень, тобто бути основою для подальших практичних суджень підприємців.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Бондарчук Н.В. Управлінський облік, як основа для створення нових і ефективних систем управління підприємством / Бондарчук Н.В. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.pdaa.edu.ua/sites/default/files/nppdaa/2011/v2i3/42.pdf>.
2. Голов С.Ф. Управленческий учёт / С.Ф. Голов. – Харьков : Фактор, 2009. – 784 с.
3. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. для студентов вузов, обучающихся по экон. специальностям / М.А. Вахрушина. – 6-е изд., испр. – М. : Омега-Л. – 2007. – 570 с.
4. Вітренко О.В. Система методів управлінського обліку / О.В. Вітренко // Вісник СумДУ. Серія Економіка. – 2008. – № 2. – С. 188-195.
5. Волкова О.Ю. Елементи методу управлінського обліку / О.Ю. Волкова // Всеукраїнські наукові економічні читання з міжнародною участю Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава: шляхи та засоби побудови [Електронний ресурс]. – Режим доступу : conference.nuos.edu.ua.
6. Єршова Н.Ю. Ідентифікація предмету та методу стратегічного управлінського обліку / Н.Ю. Єршова // Науковий вісник Ужгородського університету. – Серія «Економіка». Випуск 1(45). Т. 2. – 2015. – С. 148-152.
7. Карпова Т.П. Учет производства как начальный этап управленческого учета / Т.П. Карпова // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 20.
8. Левицька С.О. Управлінський та внутрішньогосподарський облік: завдання, мета, чинники ефективного впровадження / С.О. Левицька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 2. – С. 27-35.
9. Мухина Е.Р. Развитие инструментария управленческого учета / Е.Р. Мухина // М-лы междунар. научного симпозиума «Бухгалтерский учет, анализ, аудит, статистика: теория, методология, практика». – М., 2013. – С. 42-52.
10. Майданевич П.М. Елементи методу управлінського обліку / П.М. Майданевич, Л. Б. Прокопович // Актуальні проблеми економіки. – 2010. – № 9. – С. 265-271. – Бібліогр.: с. 270-271.
11. Нападівська Л.В. Методологічні засади управлінського обліку / Л.В. Нападівська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 4. – С. 26-30.
12. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти) : монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль : Економічна думка. – 1999. – 422 с.
13. Правдюк Н.Л. Види бухгалтерського обліку та обґрунтування їх застосування / Н.Л. Правдюк // Економіка АПК. – 2006. – № 6. – С. 52-59.
14. Нападівська Л.В. Управлінський облік : підруч. для вузів / Л.В. Нападівська. – 2-ге вид., доопрац. та допов. – К. : КНТЕУ, 2010. – 648 с.
15. Партин Г.О. Управлінський облік : підручн. / Г.О. Партин, А.Г. Загородній, Т.І. Свідрик, А.І. Ясінська, Т.М. Бойчук. – Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2013. – 280 с.
16. Безценна Е.Ф. Развитие инструментария управленческого учета в многопрофильных коммерческих структурах / Е.Ф. Безценна [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://lexandbusiness.ru/view-article.php?id=4551>.
17. Левицька С.О. Управлінський облік: теорія та практика впровадження в умовах сталого національного розвитку / С.О. Левицька // Збірник наукових праць : Проблеми раціонального використання соціально-економічного та природно-ресурсного потенціалу регіону. – Випуск ХІХ, № 4, 2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : file:///C:/Users/User/Downloads/prvse_2013_19_4_7.pdf.