

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК В ПРАЦЯХ ВІТЧИЗНЯНИХ ТА ЗАРУБІЖНИХ ВЧЕНИХ: СИСТЕМАТИЗАЦІЯ ЗА НАПРЯМАМИ ДОСЛІДЖЕНЬ

Здійснено систематизацію наукових досліджень з питань управлінського обліку шляхом моніторингу змісту докторських та кандидатських дисертацій українських та російських вчених

Постановка проблеми. З переходом до ринкових умов господарювання актуалізується проблематика облікового забезпечення процесу прийняття рішень. Здійснимо моніторинг проблем даного процесу на основі відстеження напрямів наукових досліджень, базуючись на планах дисертацій на здобуття наукового ступеня кандидата та доктора економічних наук за спеціальністю “Облік, аналіз та аудит” (Україна) та “Бухгалтерський облік, статистика” (Російська Федерація).

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання генезису бухгалтерського обліку висвітлені в працях багатьох вчених, зокрема Ф.Ф. Бутиця, Я.В. Соколова, С.Ф. Голова, В.Б. Івашкевича та ін. Однак, дослідниками, що приділяли увагу трансформації бухгалтерського обліку та його міжвидового поділу не здійснювався критичний аналіз суцільним способом наукових досліджень.

Мета дослідження. Дослідження трансформації системи бухгалтерського в частині його поділу на види здійснимо, базуючись на суцільному аналізі наукових робіт з проблематики управлінського обліку в Україні та Російській Федерації, проведемо критичний аналіз їх напрямів, змістовного наповнення, одержаних результатів із застосуванням методу групування за обраними критеріями.

Виклад основного матеріалу дослідження. Моніторинг напрямів наукових досліджень на основі дисертаційних робіт (дисертація – це невеликий науковий твір з метою довести одне або декілька наукових положень [1, с. 437]) здійснено з метою:

1) вивчення фактичного стану та діалектики процесу формування бухгалтерського обліку для цілей управління;

2) виділення актуальних проблемних питань в процесі наукового пізнання стану інформаційного забезпечення системи менеджменту задля його удосконалення та підвищення ефективності функціонування системи управління в цілому;

3) теоретичного обґрунтування та розробки практичних засад ефективного комунікаційного зв'язку між системами управління.

В цілому моніторинг наукових досліджень дозволить вивчити об'єктивну інформацію про тенденції процесів пізнання в даній сфері, здійснити системний аналіз, оцінку та обґрунтування закономірностей та залежностей розвитку системи бухгалтерського обліку та економічних процесів з врахування трансформацій, що притаманні економіці країни в цілому, виявити вузькі місця в розробках теоретико-практичного характеру задля формування науково обґрунтованих рекомендацій у векторі усунення негативних тенденцій у взаємодії системи бухгалтерського обліку з іншими підсистемами управління, враховуючи внутрішні та зовнішні фактори впливу на діяльність суб'єкта господарювання в цілому; прогнозування напрямів розвитку теорії та методології бухгалтерського обліку.

Дослідження активності наукових досліджень за напрямом управлінський облік базувалося на загальнонаукових та специфічних методах пізнання. В ході дослідження використовувалися положення системного, тематичного та статистичного аналізу. Особливістю здійсненого дослідження є застосування наукометричних та бібліографічних методів для оцінки динаміки документального потоку з проблематики управлінського обліку.

Бібліометричний підхід до дослідження науки передбачає квантифікацію документальних потоків інформації, оскільки опір в цих дослідження робиться на кількісних показниках, представлених в різних бібліографічних базах даних, що відображають стан науки в цілому та її окремих галузях. Можливими є два підходи до квантифікації інформаційних потоків:

- коли відстежується динаміка об'єктів, що вивчаються (публікацій, авторів, їх розподіл за країнами, рубриками наукових журналів тощо);
- коли виявляються зв'язки між об'єктами, їх кореляція та класифікація.

Другий підхід надає можливість при вивченні відповідних потоків одержати уявлення про структурний (якісний) стан науки чи її напряму, що відображає передній край досліджень і виявляє, таким чином, внутрішню, когнітивну структуру певної науки. Тому саме зазначений напрям бібліометрії є найперспективнішим засобом оптимізації як наукових досліджень у цілому, так і бібліотекознавчих зокрема. Наступним етапом є перехід на рівень інформетричних досліджень, а в перспективі – когнітометричних [2, с. 24-26].

Бібліометричний метод дослідження обрано виходячи із переваг, що ним забезпечуються:

- при бібліометричному підході охоплюється система науки в цілому; будь-яке інше наукометричне дослідження в порівнянні з ним фрагментарне;
- при бібліометричному аналізі дослідження проводиться на широкому матеріалі – в обіг пускаються світові бази даних, це дає можливість використовувати різноманітні методики аналізу. Таким чином, кількісне розширення інформаційної основи призводить до нових якісних результатів. Наслідком цього є одержання нової семантичної інформації, необхідної для управління наукою;
- на противагу прямим методам аналізу при бібліометричних дослідженнях ми маємо справу з уречевленими явищами, тобто ми маємо справу з об'єктивним характером матеріалу [3].

Протягом періоду 1999-2008 рр. українськими вченими проведено два дослідження на рівні докторських дисертацій та російськими вченими захищено 20 докторських дисертацій, в яких приділено увагу проблемам облікового забезпечення системи менеджменту. Із двадцяти двох робіт:

- одна робота присвячена питанням внутрішньогосподарського обліку: Задорожний З.-М.В.* “Внутрішньогосподарський облік в будівництві: методологія та організація” (2007 р.);
- шість робіт охоплюють питання управлінського обліку в галузях народного господарства: Л.В. Нападовська “Управлінський облік в системі гірничорудних підприємств” (2002 р.), В.Э. Керимов “Управленческий учет на производственных предприятиях потребительской кооперации” (2001 р.), А.Х. Раметов “Теория и практика управленческого учета на сельскохозяйственных предприятиях” (2003 р.), Т.С. Сандрикова “Методология и организация управленческого учета в сельскохозяйственном производстве” (2003 р.), Л.И. Хоружий “Становление и развитие управленческого учета в сельском хозяйстве” (2004 р.) та Г.И. Мальцева “Трансформация финансового механизма и системы управленческого учета вуза в условиях бюджетных реформ” (2007 р.);
- одна докторська дисертація присвячена розгляду проблематики управлінського аналізу – Л.Р. Смирнова “Методология бухгалтерского учета и управленческого анализа банковских операций на валютном и фондовом рынках” (1999 р.);

* Примітки: прізвища та ініціали автора наведені мовою оригіналу

– проблемам побудови системи управлінського обліку присвячено увагу в чотирьох дослідженнях: А.Н. Кизиллов “Концепция и модели построения адаптивной системы управленческого учета” (2002 р.), В.А. Чернов “Методы и модели информационно-аналитического обеспечения в управленческом учете” (2005), О.Д. Каверина “Управленческий учет в конкурентной среде” (2005 р.), Т.В. Бодрова “Теория и методология формирования системы управленческого учета для целей налогообложения” (2008);

– безпосередньо проблеми теорії і практики бухгалтерського управлінського обліку в частині визначення його предметної області, окреслення його інформаційних меж здійснено в чотирьох роботах: М.А. Вахрушина “Теория и практика бухгалтерского управленческого учета” (2002 р.), Ю.А. Мишин “Метаязыковая аспектность предметной области “бухгалтерский управленческий учет”” (2004), Н.А. Ермакова “Контрольно-информационные системы в экономическом пространстве управленческого учета” (2005 р.), И.Е. Мизиковский “Генезис управленческого учета: теоретико-методологический аспект” (2006 р.);

– розгляд проблеми управлінського обліку в розрізі об'єктів (витрати, якість продукції та послуг, процес виробництва) здійснено в чотирьох роботах: Н.Д. Врублевський “Управленческий учет издержек производства: концепция развития” (2002), Т.Д. Попова “Концепция управленческого учета и аудита в системе обеспечения качества продукции и услуг” (2002), В.И. Осипов “Методология формирования информации в управленческом учете издержек производства” (2003 р.), Т.П. Карпова “Бухгалтерский управленческий учет производства: концепция совершенствования” (2004 р.);

– питання внутрішнього контролю в системі управлінського обліку розглянуто двома вченими: Т.М. Садыкова “Методология внутреннего контроля и его организация в системе управленческого учета” (2005 р.) та Ю.А. Мишин “Формирование учетной управленческой информации в системе контроля деятельности промышленной организации: вопросы теории, методологии и практики” (2008 р.).

Для більш детального розгляду здійснених наукових досліджень проаналізовано змісти даних робіт. Дана систематизація здійснена задля окреслення кола проблемних питань, розгляд яких обумовлений необхідністю розв'язання задекларованої наукової проблеми або вирішення певного проблемного питання.

Аналіз проведених досліджень в розрізі їх планів дозволив ідентифікувати такі напрями:

– *теоретичні аспекти управлінського обліку*. В даному розрізі проведені дослідження Т.С. Сандріковою, В.Э. Керімовим, А.Х. Раметовим (14,29 % від загальної кількості докторських дисертацій, змісти яких підлягали дослідженню) та А.В. Клочко, М.Н. Семиколоною, П.Н. Матвічевим, І.Є. Мізіковским, О.В. Шустровою, С.А. Хмельовим, С.А. Зубаревою, О.І. Голіковим, Н.Г. Урасовою (2,99 % від загальної кількості кандидатських дисертацій, змісти яких підлягали дослідженню). В розрізі даного напрямку можна виділити підпроблеми, що підлягали дослідженню. Так, найбільша частка дослідників розглядала проблему змісту та значення управлінського обліку в системі управління – 6 авторів (28,57 % на рівні докторських дисертацій та 73 (24,25 % на рівні кандидатських дисертацій). Підвищена активність досліджень в даному ракурсі обумовлена розширенням та неконвенційністю понятійно-категоріального апарату вітчизняної науки про бухгалтерський облік внаслідок здійснених реформ. Вахрушина М.А. виявила в ході

дослідження об'єктивні передумови формування елементів бухгалтерського управлінського обліку на основі систематизації етапів становлення його організаційних та методичних основ, встановила взаємозв'язок системи бухгалтерського управлінського обліку та контролінгу, їх спільні та від'ємні риси. Попова Т.Д. виходячи із проведеного дослідження приймає за основу наступні положення: управлінський облік в системі якості є складовою частиною процесу управління; управлінський облік складається із взаємопов'язаних між собою етапів формування та обробки інформації. Тим самим автор відстоює позицію, що управлінський облік є основним постачальником ресурсу інформаційного типу. Кізілов А.Н. описав проблематику технології управлінського обліку та його адаптації до завдань менеджменту. Автором висунута гіпотеза про те, що система показників управлінського обліку принципово не може бути постійною та повинна формуватися (корегуватися) залежно від специфіки завдань, що вирішуються системою управління під впливом умов функціонування виробничо-економічної структури, що зумовлює необхідність створення механізму актуалізації об'єктів обліку. Хоружим Л.І. запропоновано концепцію управлінського обліку та окреслено її місце в інформаційному забезпеченні системи управління сільськогосподарським підприємством. Характеристика предмету, об'єктів та методу управлінського обліку як підпроблема знайшла дослідження в роботах М.А. Вахрушиної, Л.І. Хоружого та в десяти кандидатських дисертаціях. Питання щодо принципів управлінського обліку піднято М.А. Вахрушиною. Взаємозв'язок та відмінність управлінського обліку з іншими дисциплінами проаналізовано на рівні дванадцяти дисертацій. Становлення та розвиток управлінського обліку досліджено в працях Г.І. Мальцевої, Л.І. Хоружого, Т.Д. Попової, О.Д. Каверіної та в двадцяти п'яти кандидатських дисертаціях. Хоружим Л.І. висунута наукова ідея виникнення управлінського обліку в сільському господарстві в країнах античного світу, розкриті аспекти його генезису в рамках уніграфічної системи.

– *проблеми організації управлінського обліку на підприємстві* в частині окреслення етапів даного процесу розглянуто М.А. Вахрушиною та на рівні 14 кандидатських дисертацій; опису принципів організації управлінського обліку (6 кандидатських дисертацій); вивчення галузевих та інших факторів впливу на даний процес проведено дослідження на рівні докторських дисертацій Г.І. Мальцевою, М.А. Вахрушиною та Т.С. Сандріковою та на рівні 23,91 % кандидатських дисертацій (74 роботи). Питанню класифікації та аналізу моделей організації управлінського обліку приділялась увага Н.А. Єрмаковою та Л.І. Хоружим та в п'ятнадцяти кандидатських дисертаціях. Розгляд підходів до оцінки ефективності моделі управлінського обліку здійснено на рівні восьми кандидатських дисертацій. Підходи до формування оперативної підсистеми управлінського обліку обґрунтовано на рівні кандидатської дисертації В.Ю. Саліховою. Автор вже навіть здійснила системний поділ управлінського обліку.

Проблемні питання щодо організації управлінського обліку за місцями виникнення витрат та центрами відповідальності знайшли досить широкий розгляд як на рівні докторських дисертацій, так і на рівні кандидатських. Загалом даній проблемі присвячено 55 досліджень, що становить 17,08 %, в т.ч. на рівні докторських дисертацій – 6 робіт, що складає 28,57 % (В.Э. Керимов, А.Х. Раметов, О.Д. Каверіна, Т.М. Садыкова, Т.С. Сандрикова, Н.Д. Врублевский) та 49 кандидатських робіт (16,28 %, С.А. Хмелев, Е.В. Андреева, О.Г. Вандина, О.И. Голиков, О.В. Гришина, С.А. Зубарева, Т.А. Корнеева, М.С. Крятов,

С.А. Лукьянова, Л.Д. Мозгин, А.А. Петухов, П.В. Селиванов, А.В. Яровикова, В.Е. Чернышев, Е.А. Баева, Д.В. Богданов, М.В. Григорьева, Р.В. Гюлумян, М.М. Каверин, М.В. Калемуллоев, Ю.В. Карпова, Е.Н. Колесникова, Н.С. Михайлова, Е.Б. Морозова, Д.В. Мьяновская, И.П. Селезнева, Э.Ф. Султанова, А.А. Тургаева, О.Н. Гончаренко, Е.Б. Вокина, М.А. Сорокин, О.В. Ксенофонтова, Н.П. Заборских, Е.А. Шелухина, О.В. Шустрова, Т.П. Шилова, А.Б. Имангулов, В.В. Крайнова, Р.Р. Нигаматзянов, М.Ю. Шадиева, Г.К. Ахонова, Н.А. Боброва, А.В. Ключко, А.В. Короткова, С.М. Салихов, Н.С. Михайлова, М.Ф. Ретинский, С.С. Ромашкин, Л.А. Хало). Питання організації управлінського обліку за сегментами діяльності не знайшло широкого розгляду. Даному аспекту проблеми присвячено 3 роботи (0,93 %). Дослідження в даному напрямі можна охарактеризувати як такі, що акцентують увагу на витратах як об'єкті облікового відображення. Поза увагою практично залишається розгляд проблематики організації обліку за центрами доходу (виконано одне дослідження на рівні кандидатської дисертації Е.А. Аксеновою), центрами прибутку (проведено три дослідження на рівні кандидатської дисертації М.А. Еремина, Е.А. Аксенова, Д.В. Мьяновская, що становить 0,93 % від всієї сукупності досліджень); центрами інвестицій та центрами рентабельності (відсутні дослідження в даному напрямі).

– *об'єкти управлінського обліку*. Результати аналізу свідчать про те, що управлінський облік орієнтований на відображення досить незначної частини об'єктів управління, що в цілому може свідчити про неспроможність даної системи надавати релевантну інформацію для процесу прийняття управлінських рішень в розрізі функціонування підприємства в цілому (рис. 1).

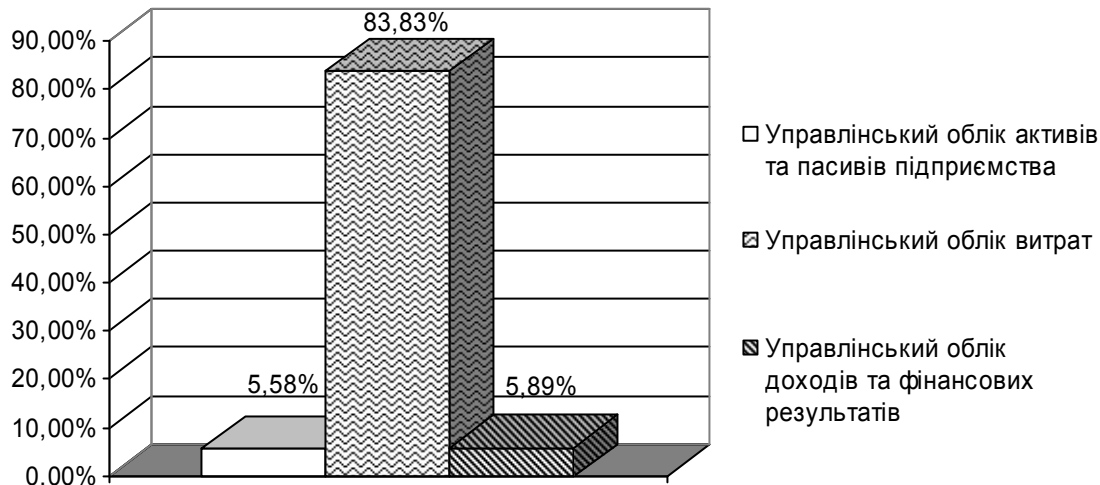


Рис. 1. Активність наукових досліджень з проблем управлінського обліку: об'єктний розріз

Так, переважна більшість дослідників акцентує увагу на витратах як об'єкті управлінського обліку, поза увагою повністю або частково залишаються інші об'єкти бухгалтерського обліку, такі як активи, складові власного капіталу, зобов'язання, господарські процеси та їх результати. Напрями розгляду питань управлінського обліку активів та пасивів наведено на рис. 2.

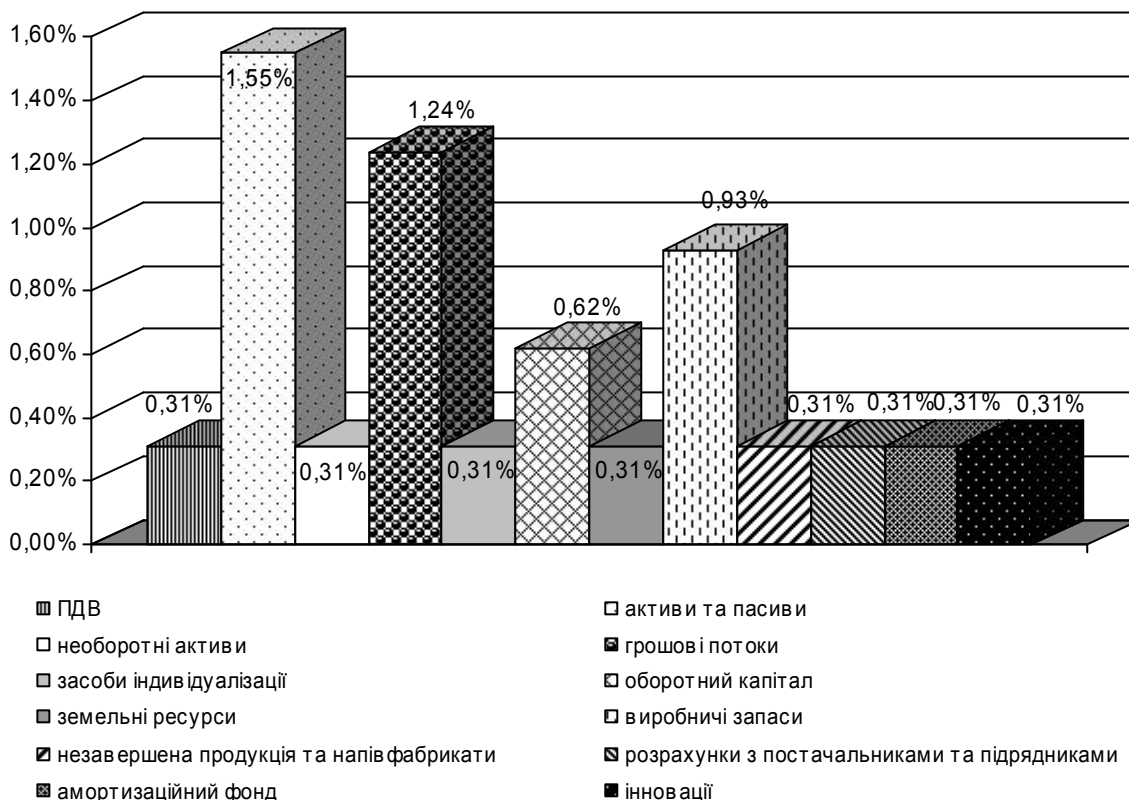


Рис. 2. Активність наукових досліджень в частині управлінського обліку операцій з активами та пасивами

Особливості управлінського обліку активів та пасивів розглянуто на рівні докторських дисертацій А.Х. Раметовим, Т.П. Карповою та на рівні кандидатських дисертацій (дані аспекти розглядали І.М. Агеев, А.В. Бахтеєв, О.Н. Гончаренко, Г.А. Горбаткова, Г.Г. Дашкина, Э.Б. Делиболтоян, Е.М. Евстафьева, В.В. Затагіна, А.В. Короткова, Г.Е. Крохичева, Т.Н. Курилова, Д.В. Лейкин, В.А. Макарьчев, А.Е. Паньков, В.А. Проскурина, Ю.В. Силантьєв, Л.А. Хало, М.Е. Ханенко).

Підходи до особливостей генерування інформації управлінським обліком в розрізі доходів та фінансового результату діяльності суб'єкта господарювання не знайшли досить широкого розгляду науковцями (рис. 3).

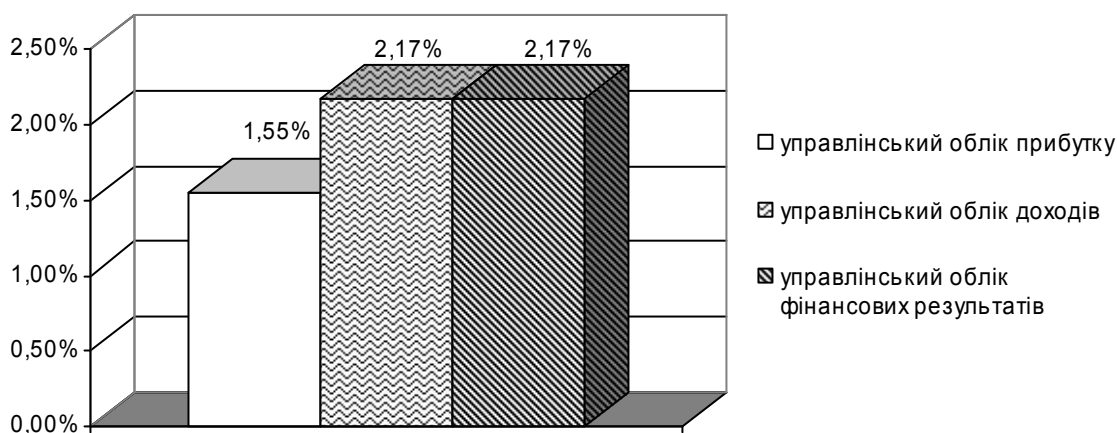
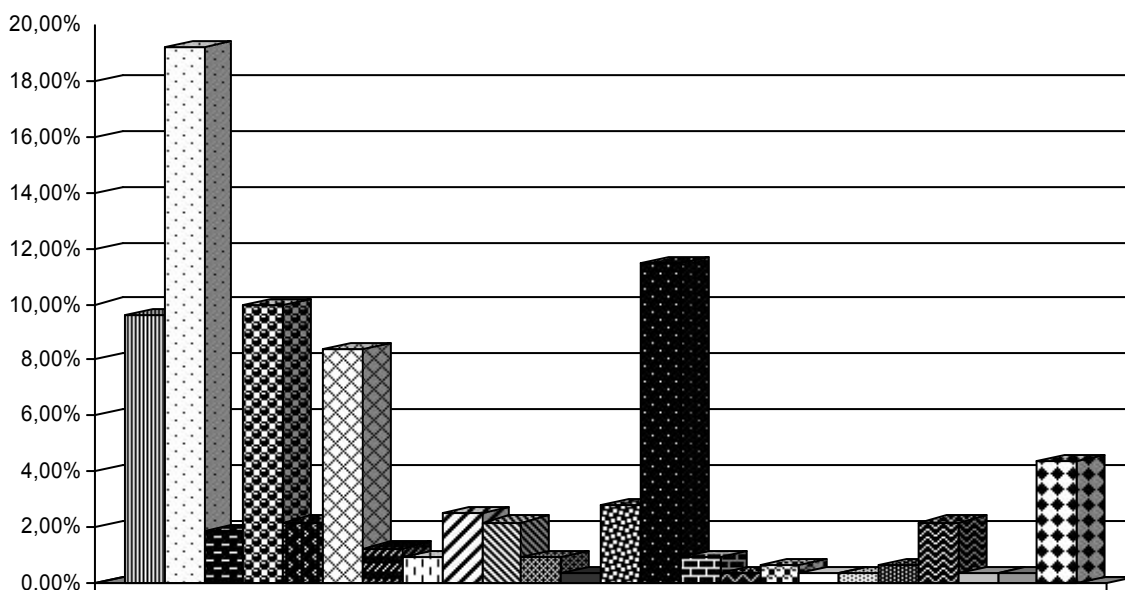


Рис. 3. Активність наукових досліджень в частині управлінського обліку доходів та фінансових результатів

Загальна частка розгляду проблемних питань в розрізі доходів та фінансових результатів як об'єктів обліку становить 5,89 %. Можна зробити висновок, що в даному ракурсі наукові дослідження недостатньо активізовані. Так, управлінський облік прибутку розглянуто виключно на рівні кандидатських дисертацій п'ятьма авторами (Н.И. Вакуленко, М.А. Еремина, Т.В. Стерликова, А.А. Тургаева, М.С. Фасхутдинова); специфіці управлінського обліку доходів приділено увагу на рівні докторської дисертації В.Е. Керімовим та на рівні кандидатських робіт (питання розглядали М.С. Фасхутдинова, О.В. Ивашкевич, Н.А. Чернышова, Е.В. Четверина, Н.Б. Хохлова, Н.Е. Хинканина). Проблематика управлінського обліку фінансових результатів розглянута в семи кандидатських дисертаціях.

Переважає більшість дослідників проводила вивчення проблемних моментів щодо витрат як економічної категорії (рис. 4).



- економічна сутність витрат та необхідність їх обліку (9,63 %)
- класифікація витрат (19,25 %)
- еволюція теорії обліку витрат (1,86 %)
- принципи, методи та моделі обліку витрат (9,94 %)
- об'єкти обліку витрат (2,17 %)
- організація системи обліку витрат (8,39 %)
- облік витрат за операціями (1,24 %)
- облік витрат за видами продуктів (0,93 %)
- облік витрат за об'єктами та статтями калькуляції (2,48 %)
- облік витрат за видами діяльності (2,17 %)
- облік витрат за факторами виробництва та центрами відповідальності (0,93 %)
- облік витрат за сегментами діяльності (0,31 %)
- нормативна система обліку витрат (2,80 %)
- вплив галузевих особливостей на організацію обліку витрат (11,49 %)
- особливості управлінського обліку витрат на збут (0,93 %)
- особливості управлінського обліку амортизаційних витрат (0,31 %)
- особливості управлінського обліку експлуатаційних витрат (0,62 %)
- особливості управлінського обліку маркетингових витрат (0,31 %)
- особливості управлінського обліку витрат на організацію виробництва та управління
- особливості управлінського обліку матеріальних витрат (0,62 %)
- особливості управлінського обліку витрат на підвищення якості (2,17 %)
- особливості управлінського обліку екологічних витрат (0,31 %)
- особливості управлінського обліку накладних витрат (0,31 %)
- напрями вдосконалення системи обліку витрат (4,35 %)

Рис. 4. Активність наукових досліджень в частині управлінського обліку витрат

Найбільш проблемним питанням з погляду дослідників є відсутність науково-обґрунтованої класифікації витрат. Даній проблемі приділено увагу в 62 дослідженнях (19,25 %), в т.ч. на рівні 8 докторських робіт (Т.С. Сандрикова, О.Д. Каверина, Т.П. Карпова, В.Э. Керимов, И.Е. Мизиковский, А.Х. Раметов, Л.И. Хоружий, Н.Д. Врублевский). Розгляд галузевих особливостей, що впливають на організацію обліку витрат здійснено в працях 37 дослідників, однак виключно на рівні кандидатських робіт. Найменшого розгляду приділено еволюції теорії обліку витрат (И.Е. Мизиковский на рівні докторської дисертації розглядав дану проблему, а на рівні кандидатських М.Н. Семиколенова, С.А. Коноваленко, Ю.Ю. Фризин, Н.С. Хохлова, Е.Н. Токмакова), що становить 1,86 %.

Незначна увага приділяється дослідниками іншим об'єктам. Зокрема проводяться дослідження щодо вивчення специфіки управлінського обліку банківських операцій (0,93 % авторів), валютних операцій (0,31 % авторів), лізингових операцій (0,31 % авторів), інвестиційної діяльності (0,31 % авторів). Досить нетрадиційний підхід обрано авторами щодо розгляду управлінського обліку платоспроможності підприємства Ю.Р. Галиєва, Н.Ю. Салова (0,62 %), управлінський облік якості послуг – И.Н. Хваталова (0,31 %).

Здійснений моніторинг досліджень дозволяє зробити наступний висновок: 1) проведені дослідження свідчать про звуження предмету управлінського обліку відносно предметної області бухгалтерського обліку; 2) в ході проведених досліджень не враховані напрацювання попередників в частині розробки питань обліку витрат як напряму внутрішньогосподарського (виробничого) обліку.

– *проблеми визначення собівартості готової продукції (калькулювання)* знайшли досить значне відображення в дисертаціях з проблем управлінського обліку (на рівні докторських дисертацій проблема висвітлена наступними науковцями Н.Д. Врублевским, Н.А. Ермаковой, О.Д. Кавериной, Т.П. Карповой, В.Э. Керимовым, Г.И. Мальцевой, И.Е. Мизиковским, Т.Д. Поповой, А.Х. Раметовой, Т.С. Сандриковой та розкрита в 83 кандидатських дисертаціях.

В даному напрямі можна виділити підпроблеми, що знайшли розгляд в наукових дослідженнях. Найбільш активно досліджувались проблеми щодо визначення сутності, значення та організації калькулювання (в 5 докторських дисертаціях та 27 кандидатських); характеристика методів обліку витрат та калькулювання собівартості, їх класифікація (в 4 докторських дисертаціях та 23 кандидатських). В дослідженнях акцентування уваги на певних методах калькулювання здійснювалось в наступному розрізі: попроцесний метод калькулювання (на рівні кандидатських дисертацій И.А. Бебетов, Д.В. Богданов, М.А. Штефан, М.В. Белова), попередільний метод калькулювання (на рівні кандидатських дисертацій О.И. Науменко), позамовний метод калькулювання (на рівні кандидатських дисертацій О.И. Науменко), система “стандарт-костинг” (на рівні докторських робіт Т.С. Сандрикова, В.Э. Керимов, кандидатських – О.И. Голиков, Г.Е. Машинистова, Л.Д. Мозгин, А.А. Петухов, Т.В. Фролова, М.С. Крятов, П.В. Селиванов, О.В. Ивашкевич, В.А. Меньшикова), система “директ-костинг” (на рівні докторських робіт Т.С. Сандрикова, В.Э. Керимов, кандидатських – М.П. Сарунова, Э.Ф. Султанова, А.А. Тургаева, Л.Б. Авдеева, Г.К. Ахонова, И.А. Билтуева, О.И. Голиков, А.А. Грибанов, А.Б. Имангулов, М.В. Калемуллоев, О.А. Коваленко, Е.А. Мищенко, Л.Д. Мозгин, А.А. Петухов, Т.В. Фролова, Ф.Т. Хот, Т.Д. Чугаева, Н.И. Чупахина, И.А. Якубенко, И.Р. Яхин, А.Р. Закирова, Т.А. Корнеева, М.С. Крятов, П.В. Селиванов, М.А. Штефан., О.В. Ивашкевич, В.А. Меньшикова), система “таргет-костинг” досліджувалась О.В. Ивашкевич на рівні кандидатської роботи, система “АВ-костинг” була розглянута на рівні докторської роботи О.Д. Каверина, В.Э. Керимов, система “АВС-

костинг” (на рівні докторських робіт Н.А. Ермакова, Т.П. Карпова, кандидатських – О.В. Сальникова, О.В. Ивашкевич, М.В. Белова, система калькулювання на основі системи JIT (в одній докторській роботі – В.Э. Керимов, та кандидатській – М.С. Крятов, калькулювання фактичної собівартості на основі бази цін (на рівні докторського дослідження А.Х. Раметов), калькулювання нормативної собівартості (И.Н. Васильева), а застосування нетрадиційних систем обліку витрат та калькулювання собівартості було досліджено в двох кандидатських дисертаціях (А.В. Клочко, Е.А. Шелухина).

Одним із актуальних питань даного напрямку є формування методики розподілу непрямих витрат. Дане питання розглядалось як на рівні докторських дисертацій (И.Е. Мизиковский, О.Д. Каверина, В.Э. Керимов), так і на рівні 10 кандидатських робіт. Даній проблемі приділено увагу в 4,04 % досліджених робіт з проблематики управлінського обліку.

– *бюджетування та планування як елементи системи управлінського обліку.* В даному напрямі проведена досить значна кількість досліджень. Бюджетування як засіб раціональної організації системи обліку витрат ідентифікується на рівні докторського дослідження Т.П. Карповою та на рівні кандидатських робіт (О.И. Голиков, М.В. Григорьева, М.В. Воропаева, С.А. Коноваленко, П.В. Беловодская, А.Д. Насырова). Планування як елемент системи управлінського обліку розглядається А.А. Бахтімовим, М.Н. Шафранською; бюджетування в системі управлінського обліку досліджено на рівні докторських робіт В.Э. Керимов, И.Е. Мизиковский та на рівні кандидатських робіт (Е.Э. Гусева, Т.А. Корнеева, М.С. Крятов, С.А. Сидоров, В.Б. Слобина, И.В. Стерникова, В.К. Терновых, Т.Д. Чугаева, А.Р. Зиятдинова, М.Е. Прокушева, М.М. Ланг, О.Г. Вандина). З даним підходом дослідників щодо розгляду бюджетування та планування як елементів системи управлінського обліку неможливо погодитись, оскільки: бюджетування виступає підсистемою планування загальної системи управління. Відповідно змінюються вимоги до інформатизації даних процесів. Бухгалтерський облік є підсистемою загальної економічної інформаційної системи, що зорієнтована на відображення інформації про відповідні об'єкти та формування інформації про них, що вистає засобом внутрішньої комунікації.

Авторами розглядаються в даному контексті наступні проблемні питання: теоретичного рівня (завдання, функції, принципи бюджетування, види бюджетів, їх структура, основні елементи) та методичного рівня (методичні основи бюджетування, бюджетування за центрами відповідальності, сегментами та видами діяльності, бюджетування в системі управління прибутком, ПДВ; контроль і аналіз виконання бюджетів, оцінка ефективності системи бюджетування, автоматизація системи бюджетування, галузеві особливості, які впливають на організацію системи бюджетування на підприємствах, бюджетування як система контролю). Лише два автори розглядають інформаційну базу бюджетування (С.А. Лукьянова, В.К. Терновых).

– *прийняття рішень на основі інформації управлінського обліку.* Структура публікацій з даного напрямку свідчить про приділення незначної уваги науковцями розгляду управлінського обліку як інформаційної основи для прийняття рішень (дане питання розглянуто в шести кандидатських дисертаціях, що становить 1,86 % розгляду в загальній сукупності дисертацій, змісти яких підлягали вивченню). Переважна більшість дослідників проводила вивчення процесу прийняття управлінських рішень в частині ідентифікації факторів, що впливають на нього (1 кандидатська дисертація), аналізу інформаційних потоків для їх ухвалення (5 кандидатських дисертацій), моніторингу методів їх прийняття (одне дослідження на рівні докторської дисертації, проведене А.Н. Кізіловим та 6 досліджень на рівні кандидатських робіт). Досить значна частка авторів розглядає специфіку прийняття

рішень щодо ціноутворення (2,8 %), оперативного (0,31 %) та стратегічного характеру (0,31 %), інвестиційних рішень (0,62 %). Проблематика, що розглядається виходить за межі бухгалтерського обліку як основної інформаційної системи процесу управління.

– *управлінський аналіз*. Сорок три дослідника виділяють управлінський аналіз як окремий вид, в т.ч. на рівні докторських дисертацій – 2 вчених (Т.Д. Попова, Г.И. Мальцева) та 24 дослідника при вивченні проблематики на рівні кандидатських дисертацій (С.А. Алимов, М.В. Белова, Т.А. Головина, Р.В. Гюлумян, О.В. Ивашкевич, М.М. Каверин, А.С. Каратаев, Ю.В. Карпова, А.В. Короткова, Е.Б. Морозова, А.А. Петухов, Е.С. Пилюгина, С.В. Попов, В.С. Семин, Л.Р. Смирнова, Э.Ф. Султанова, Т.Л. Харионовская, И.Н. Хваталова, С.В. Хрипяков, А.А. Хрусталева, Т.Д. Чугаева, Н.П. Шепилова, А.И. Шигаев, И.Р. Яхин). Дослідники проводять вивчення підходів до організації управлінського аналізу та визначають його роль в прийнятті управлінських рішень, описують методичні основи управлінського аналізу та розробляють методику проведення управлінського аналізу витрат, доходів та інші аспекти. Вважаємо виокремлення управлінського аналізу при видовому розподілі економічного аналізу термінологічно некоректною процедурою, виходячи із управлінської спрямованості результатів економічного аналізу щодо функціонування об'єктів управління (т.то відсутня диференціація об'єктів, що підлягають вивченню економічним аналізом та управлінським аналізом) на підставі вивчення інформаційної бази в їх розрізі.

Незначного розгляду набуло питання комплексної оцінки стану бізнесу на основі збалансованої системи показників. В даному напрямі здійснено одне дослідження Р.В. Гюлумяном на рівні кандидатської дисертації.

– *контролінг*. Виходячи із процесу розширення понятійно-категоріального апарату, що відбувається у вітчизняній науці й практиці господарювання та проблем, що ним породжені як в частині неконвенційності понятійно-категоріального апарату, так і в штучності більшості понять, зумовленої проблемами перекладу фахової літератури гуманітаріями, дослідження потребує гносеологія контролінгу. Систематизація наукових досліджень даного напрямку в розрізі їх структури загострює окреслену проблему. Так, взаємозв'язок та відмінність контролінгу та управлінського обліку розглядаються М.А. Вахрушиною, Г.В. Черкасовою, Н.Б. Хохловою, О.Г. Вандіною; контролінг визначається як система управління витратами Т.Д. Поповою, Н.В. Кукановою; виокремлюється підхід контролінгу управлінського процесу О.Г. Вандіною.

При цьому М.А. Вахрушиною в ході дослідження автором встановлено взаємозв'язок систем бухгалтерського обліку та контролінгу, їх загальні та відмінні риси, роль в процесі управління підприємницькою діяльністю. Дані результати задекларовані як такі, яким властива наукова новизна. Поповою Т.Д. розроблено модель аудиту якості, що дозволяє оцінити результативність та ефективність діяльності підприємства та його підрозділів в області якості на базі використання універсальних методів аналізу та контролю, що рекомендуються: внутрішнього аудиту системи якості, самооцінки, аналізу з боку керівництва, статистичних методів, функціонально-вартісного аналізу та контролінгу. Звідси можна зробити висновок щодо ототожнення контролінгу з методом контролю. Ці діаметрально протилежні підходи, свідчать про необхідність здійснення подальших наукових досліджень в даному напрямі задля уникнення гносеологічних проблем та усунення неконвенційності термінологічного апарату науки про бухгалтерський облік.

– *стратегічний управлінський облік*. В даному напрямі дослідження можна ранжувати за їх пріоритетністю розгляду. Найбільшого розгляду набули питання щодо виділення підходів до організації стратегічного управлінського обліку на

підприємствах (вісім досліджень (частка розгляду із загальної сукупності досліджень становить 2,48 %)) та розгляду системи збалансованих показників як інструменту стратегічного управлінського обліку на рівні 2,17 % (на рівні докторських робіт даний напрям вивчався Н.А. Ермаковою та Г.И. Мальцевою, що складає 9,52 % серед дисертацій на здобуття ступеня доктора економічних наук). Зокрема, Г.И. Мальцева адаптувала методологічний підхід до побудови системи збалансованих показників у ВНЗ, визначила місце даної системи в існуючих системах оцінки його діяльності; запропонувала варіант її модифікації з врахуванням специфіки ВНЗ; вперше система збалансованих показників використана в практичній діяльності ВНЗ з метою управлінського обліку, що дозволяє побудувати оціночний профіль ВНЗ та в поєднанні з системою бюджетування в грошовому вимірі оцінити зусилля ВНЗ в контексті реалізації стратегічних цілей.

В цілому дослідження спрямовані на вивчення виникнення та розвитку стратегічного управлінського обліку (одне дослідження), вивченню його сутності (4 роботи), розробку методики формування та використання похідних балансових звітів в стратегічному обліку (2 дослідження), вдосконалення стратегічного управлінського обліку (одне дослідження). Деякі автори розглядають стратегічний облік в розрізі об'єктів: власності (0,31 % дослідників), резервної системи (0,31 % дослідників), витрат (0,62 % авторів). Три дослідники в рамках роботи приділяють увагу стратегічним рішенням в цілому та аспектам стратегічного планування та прогнозування. Використання маркетингового аналізу в стратегічному обліку розглянуто Д.А. Шеремет. На рівні докторської дисертації Н.А. Ермакова дослідила взаємозв'язок контрольних-аналітичних систем поточного та стратегічного управлінського обліку.

автоматизація управлінського обліку. Науковому вирішенню задекларованої проблеми приділено увагу на рівні однієї докторської дисертації, структура змістовного наповнення якої підлягала дослідженню (А.Х. Раметов). В даному напрямі досліджувались методичні підходи формування автоматизованої системи управлінського обліку (7,14 % дослідників), діагностика економічної ефективності створення автоматизованої системи управлінського обліку (0,62 % досліджень) та підходи до інформаційного забезпечення управлінського обліку (1,86 %).

Висновки та перспективи подальших досліджень. На основі здійсненого моніторингу проблематики облікового забезпечення системи управління в наукових дослідженнях одержано наступні результати: проблематиці управлінського обліку приділена значна увага вітчизняними та зарубіжними науковцями. Загалом було встановлено наступні тенденції в науковому пошуку:

– За період, що аналізувався (1996-поч. 2010 рр.) в Україні та Російській Федерації проведено понад 375 досліджень в рамках кандидатських та докторських робіт. Зокрема протягом даного періоду захищено 22 докторські дисертації, т.ч. 2 вітчизняними науковцями. Підвищена активність розгляду проблематики управлінського обліку в дисертаційних роботах притаманна періоду з 2003-2006 як в Україні, так і в Російській Федерації та 2009 р. характеризується активізацією досліджень в даному напрямі вітчизняними дослідниками. В цілому протягом даного періоду було захищено 165 (51,89 %) та 26 (46,43 %) робіт в Російській Федерації та Україні. Ця тенденція обумовлена популяризацією західних концепцій управління та підходів до презентування інформації про витрати як об'єкт облікового відображення.

– Тематика дисертацій зорієнтована на дослідження специфіки управлінського обліку витрат та калькулювання собівартості продукції (25 кандидатських дисертацій за спеціальністю “Бухгалтерський облік, аналіз та аудиту” в Україні та 62

роботи за спеціальністю “Бухгалтерський облік і статистика” в Російській Федерації. При цьому в Російській Федерації за даною тематикою здійснено дослідження в двох роботах на рівні докторських дисертацій в 2002 та 2003 рр. При цьому суцільний аналіз дисертацій в розрізі змістів, дозволяє виокремити сукупність досліджень в розрізі управлінського обліку витрат та калькулювання собівартості продукції як окремого питання, що підлягло розгляду в ході наукового дослідження. Так, на рівні докторських робіт в цьому напрямі наукового пошуку приділено увагу 9 авторами та на рівні 137 кандидатських робіт. Даний факт свідчить про звуження предметної області управлінського обліку, та посилює позицію щодо необґрунтованості неспроможності бухгалтерського обліку в забезпеченні процесу прийняття управлінських рішень виходячи із того, що даною системою охоплено більше об’єктів управління в порівнянні з управлінським. Це посилює підхід щодо недоцільності виокремлення управлінського обліку в окремий вид обліку, а тим паче галузь знань.

– Групування докторських досліджень за тематичною ознакою, дозволяє виділити наступні напрями дослідження: проблеми внутрішньогосподарського обліку, дослідження в галузях народного господарства (споживча кооперація, сільське господарство, освітянська галузь), управлінський аналіз, проблеми організації управлінського обліку, проблеми теорії і практики бухгалтерського управлінського обліку в частині визначення його предметної області та встановлення його інформаційних меж, розгляд проблеми управлінського обліку в розрізі об’єктів (витрати, якість продукції та послуг, процес виробництва), підхід до організаційно-методичного забезпечення внутрішнього контролю в системі управлінського обліку.

Виходячи із проведеного дослідження можна наголосити на недоцільності виокремлення управлінського обліку в окремий вид. Систему бухгалтерського обліку доцільно сегментувати за напрямками інформаційних потоків з попередньою адаптацією інформації у відповідності до ієрархії, інтровертності та екстравертності суб’єктів, що здійснюють запит на інформацію як продукт системи бухгалтерського обліку.

ЛІТЕРАТУРА:

1. *Даль В.И.* Толковый словарь живого великорусского языка: в 4 тт. Т. 1: А-З – Оформл. “Диамант”. – СПб.: ТОО “Диамант”, 1996. – 800 с.
2. *Кобелев О.* Порівняльні бібліометричні дослідження у бібліотекознавстві // *Вісник Книжкової палати.* – 2000. – № 1. – С. 24–26.
3. *Маршак ова-Шайкевич И.* Вклад России в развитие мировой науки: библиометрическая оценка. // *Отечественные записки: ежемесячный журнал.* – М., 2002. – № 7.