

РОЗДІЛ 8. МЕНЕДЖМЕНТ

МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ, МЕТОДИ ТА ІНСТРУМЕНТИ
УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУMETHODOLOGICAL PRINCIPLES, METHODS AND TOOLS
OF MANAGEMENT ACCOUNTING

Стаття присвячена дослідженню методологічних засад, методів та інструментів управлінського обліку та його практичного впровадження в діяльності підприємств з метою удосконалення інформаційного забезпечення керівників та менеджерів підприємства. Виявлено, що управлінський облік є окремою обліковою системою що водночас, виступає підсистемою загальної системи управління підприємством, що забезпечує збір, обробку інформації, яку отримують з різних підрозділів про стан та показники діяльності підприємства, що забезпечує можливість приймати обґрунтовані управлінські рішення та ефективно управляти витратами, активами, прибутком підприємства. Досліджено та обґрунтовано методологію та комплекс методів які використовуються в процесі здійснення управлінського обліку та забезпечують системність, точність, результативність його проведення.

Ключові слова: методологія, методи, інструменти управління, управлінський облік, витрати.

The article is devoted to the study of methodological foundations, methods and tools of management accounting and its practical implementation in the activities of enterprises in order to improve the information support of managers and managers of enterprise. It has been found that management accounting is a separate accounting system, which is a subsystem of the general enterprise management system and provides for the collection, processing of information received from various departments about the status and performance of the enterprise, which provides the ability to make managerial decisions and effectively manage costs, assets, profits of enterprise. The methodology and complex of methods used in the process of management accounting and ensuring the consistency, accuracy, and effectiveness of its implementation are studied. Three groups of methods of management accounting have been researched and generalized: general methodological methods, general scientific methods and specific methods. It has been found that general methodological methods are characteristic of the study of a wide range of objects, such methods include observation, comparison, analysis and synthesis. General scientific methods of management accounting are general methods that are used, including in accounting, these are: accounting accounts; double entry; Inventory; documentation forms; depreciation, calculation, and others. Specific methods of management accounting provide tools for solving specific management problems, these include methods that are different in terms of cost and include accounting by actual cost indicators (direct costing) and accounting by standard cost indicators (standard costing), as well as SWOT analysis, balanced scorecard, budgeting, benchmarking and other methods. It has been found that economic and mathematical methods of studying the cost of products and services have become widely used in the implementation of management accounting in order to identify the relationship between the cost items in the cost and the profitability of its production. It has been found that the organization of management accounting at the enterprise should be carried out in compliance with the following principles: consistency; analyticality of information; use of primary information; periodicity; consistency; integrity; economy; balance; responsibility; transparency.

Key words: methodology, methods, management tools, management accounting, costs.

УДК 657:005.921

DOI: <https://doi.org/10.32782/infrastruct79-25>

Денисов О.Є.

д.е.н., доцент кафедри міжнародного бізнесу, ВНЗ «Університет економіки та права «КРОК»

Denysov Oleg

«KROK» University

Постановка проблеми. В умовах сучасної ринкової економіки кожне підприємство виступає самостійним суб'єктом економічної діяльності, що має планувати, здійснювати та контролювати процеси своєї фінансово-господарської діяльності. Сьогодні ефективність роботи підприємства, його прибутковість та результати залежать від того наскільки ефективним буде управління підприємством. Проте здійснення ефективного управління, прийняття виважених обґрунтованих управлінських рішень залежить від повноти і системності інформації про підприємство та його структурні підрозділи.

Необхідна інформація, її аналіз та оцінка забезпечується налагодженим на підприємстві управлінським обліком. На відміну від бухгалтерського обліку управлінський облік не є обов'язком, а тому

йому не завжди приділяється належна увага. Проте, управлінський облік є невід'ємною частиною системи управління підприємством та забезпечує комплекс завдань завдяки яким забезпечується ефективно управління. Вага та значення управлінського обліку в діяльності підприємств в останні роки зростає внаслідок того що він здатен підвищити ефективність, обґрунтованість як стратегічних довготермінових так і тактичних, ситуативних управлінських рішень.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Методологічні засади, методи та інструменти управлінського обліку обґрунтували та дослідили у своїх працях провідні світові та вітчизняні науковці: В. Бонарев [1], М. Танасієва [1], Б. Валуєв [3], А. Вітер [4], О. Височан [5], В. Гик [5], Р. Гаррісон [2], С. Левицька [6], Л. Нападовська [7, 8], Е. Норін [2],

М. Огійчук [9], Н. Правдюк [10], М. Пушкар [11; 12], М. Самійленко [4], Л. Ревуцька [13], Н. Чебанова [13], А. Ясінська [5] та інші науковці.

Аналіз наукових публікацій з проблем управлінського обліку свідчить про те, що незважаючи на певну кількість досліджень з цієї тематики питання дослідження методологічних засад, методів та інструментів управлінського обліку та його впровадження в діяльності підприємства є актуальним та необхідним і залишає простір для подальших наукових досліджень.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження методологічних засад, методів та інструментів управлінського обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Дослідуючи методологічні засади управлінського обліку слід зазначити, що вони представлені методами та засобами які ефективно застосовуються в тому числі в фінансовому обліку. Мова йде про методи збору, аналізу первинної документації яка необхідна для опрацювання як в системах фінансового та бухгалтерського так і управлінського обліку проте мета такого аналізу буде різною. Науковці зазначають, що метою управлінського обліку є отримання інформації здатної забезпечити збільшення ефективності планування, нормування, контролю та примноження активів, капіталу підприємства та ефективності його діяльності [1]. Таким чином, метою впровадження управлінського обліку на підприємстві загалом є формування системи відображення економічних процесів які здійснюються на підприємстві за для їх вивчення і аналізу та на основі цього аналізу отримання інформації, даних, результатів проведених досліджень за для обґрунтування прийняття виважених ефективних управлінських рішень.

Методологічний базис управлінського обліку значною мірою залежить від стратегії управління, організаційної структури розбудованої на підприємстві, технологій бізнесу які використовуються підприємствами [2]. Таким чином, система та методи, підходи, принципи управлінського обліку повинні відповідати вимогам розбудованої на підприємстві управлінської системи [3]. Підприємства мають різну мету та цілі, проте спільним для них є завдання забезпечити ефективність функціонування та майбутній розвиток підприємства. Досягнути цієї мети стандартним набором методів та засобів в умовах сучасних динамічних змін зовнішнього ринкового середовища, нових загроз та викликів досить складно. Саме тому в загальній методології комплекс методів, засобів, інструментів має об'єктивну доцільність застосування для тих чи інших цілей та в різних умовах, для виконання різних задач та з різними вхідними параметрами інформаційного забезпечення. Таким чином методологічна база обліку застосовуються в

залежності від ситуації в якій приймаються управлінські рішення.

Досліджуючи визначення поняття управлінського обліку зазначимо значну кількість поглядів різних авторів його сутності та значення, що мають багато спільного але й певні відмінності.

За визначенням науковців метод управлінського обліку виступає сукупністю прийомів та засобів з застосуванням яких є можливість дослідити об'єкти управління [6].

На думку Л. Нападовської методом управлінського обліку є «сукупність традиційних методів планування і контролю, обліку, аналізу, нормування, прийняття управлінських рішень, що сприяють дослідженню «поведінки» затрат і доходів з метою управління ними» [7]. У дослідженнях Л. Нападовської «методологія управлінського обліку повинна бути направлена на отримання великої кількості альтернативних варіантів рішення проблем, що виникають в діяльності підприємств та пов'язані з управлінням затратами і результатами» [7]. Таким чином, автором акцентується увага на значних обсягах інформації яка має бути опрацьованою з застосуванням методів та варіативності можливих альтернативних варіантів прийняття управлінських рішень, що безумовно ускладнює оцінку, проте залишає можливості до аналізу та врахування впливу зовнішніх факторів на прийняття управлінського рішення.

При здійсненні управлінського обліку науковцями наголошуються на доцільності застосування методологічного принципу за яким облік має бути побудованим таким чином, щоб забезпечувати максимальний обсяг отриманої підприємством інформації при мінімальній кількості форм внутрішньої звітності. Підбір і застосування тих чи інших методів значною мірою залежить від їх здатності забезпечити реалізації стратегічних цілей підприємства.

В загальному баченні науковцями методологічних засад управлінського обліку домінують два головні підходи [3; 4; 5].

За першим підходом – традиційним – науковці вважають, що методи управлінського обліку є класичними спільними з методами бухгалтерського обліку, проте дещо розширеними, з включенням додаткових методів.

За другим підходом зазначається що методи є інтегрованими та включають методи обліку, планування, нормування, аналізу та оцінки, контролю та мають широку структуру елементів та інструментарію.

За дослідженням Н. Правдюк методологія управлінського обліку в своїй основі побудована на методах бухгалтерського та фінансового обліку проте включає декілька додаткових методів економічного спрямування [10].

На думку Л. Нападовської окрім традиційних для обліку загалом методів, доцільним є

використання нових методів управлінського обліку здатних забезпечити управління якістю, функціональний та стратегічний облік в управлінні [8].

Науковцями Г. Самійленко, А. Вітер, М. Пушкар досліджено та узагальнено три групи методів управлінського обліку: загальнометодологічні методи, загальнонаукові методи та специфічні методи [4; 11; 12].

Загальнометодологічні методи дослідження притаманні для дослідження широкого кола об'єктів. До таких методів відносять спостереження, порівняння, аналіз та синтез. Метод спостереження передбачає системний збір даних які здатні дати загальну характеристику об'єкту дослідження для управлінського аналізу. В переважній більшості це витрати на виробництво, управління, збут, загальна структура витрат в калькулюванні продукції послуг, або інші об'єкти що підлягають вивченню. Таке дослідження доцільно здійснювати за джерелами виникнення витрат тобто окремо за функціональними підрозділами та статтями витрат з метою подальшого узагальнення, об'єднання та аналізу отриманої інформації. Метод порівняння дає можливість виявити ті тенденції та закономірності функціонування об'єкта спостереження які мають значення для здійснення управлінського обліку та загалом прийняття управлінських рішень. Метод аналізу передбачає поділ на частини та аналізування детальне дослідження окремих елементів об'єкта і на основі отриманої і проаналізованої інформації узагальнення отриманих даних використовуючи метод синтезу.

Загальнонауковими методами управлінського обліку є загальні методи які застосовуються в тому числі і в бухгалтерському обліку. До них можна віднести: рахунки бухгалтерського обліку; подвійний запис; інвентаризація; форми документації; амортизація, калькулювання та інші.

Специфічні методи управлінського обліку це методи застосування яких передбачено особливостями специфікою тих задач які планується вирішити за результатами його впровадження. Це методи які надають засоби для вирішення специфічних управлінських задач.

До специфічних методів управлінського обліку включають широке коло методів. Найбільш поширеними та новими серед них є групування витрат та перегрупування витрат виробництва [1].

У дослідженнях з управлінського обліку Р. Гаррісона, Е. Норіна авторами представлено та ґрунтовно опрацьовано такі методи як бюджетування, контролінг, метод АВС-аналізу, методи планування прибутку, методи збалансування показників та інші [2]. Наукова праця з управлінського обліку цих авторів є основою сучасного бачення управлінського обліку яка має не лише теоретичне методологічне, але й важливе практичне значення у подальшому емпіричному застосуванні,

впровадженні підприємствами запропонованих методів.

За дослідженням С. Левицької обсяг методів необхідних для проведення управлінського обліку значно розширився, вирішення завдань управлінського обліку в сучасних умовах потребує застосування кількісних методів досліджень до яких належать: лінійне програмування, імітаційне моделювання (аналітичні, детерміновані та стохастичні моделі), регресійно-кореляційний аналіз, багатовступінчастий (сегментний) 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» та ін. [6].

Широкого застосування в здійсненні управлінського обліку набули економіко-математичні методи вивчення собівартості продукції, послуг з метою виявлення взаємозв'язків між статтями витрат в собівартості та рентабельністю її виробництва [13].

До специфічних нових методів управлінського обліку науковці відносять методи які є відмінними за ознаками собівартості та включають облік за показниками фактичної собівартості або (директ-костінг) та облік за показниками нормативної собівартості або (стандарт-костінг) [9].

Директ-костінг – визначається науковцями як певна система управлінського обліку, яка заснована на класифікації та поділі витрат на змінні та постійні витрати та містить облік за видами витрат, а також місцями їх появи та джерелами, включає облік результату операційної, виробничої діяльності та проведення аналізу витрат та результатів для подальшого прийняття керівниками обґрунтованих управлінських рішень.

Стандарт-костінг – за визначенням науковців є системою обліку витрат та проведення калькулювання собівартості виробленої продукції на основі встановлених нормувань. В процесі такого обліку здійснюється виявлення та дослідження відхилень отриманих фактичних витрат від визначених нормативами. При проведенні обліку на засадах стандарт-костінгу зміни собівартості продукції досліджуються в поточному режимі, щоденно в процесі аналізу первинної документації та дослідження показників виконання планів.

На думку науковців О. Височан, В. Гик, О. Височан, А. Ясінської інструментами специфічних сучасних методів управлінського обліку можуть бути адаптовані та ефективно застосовуватися такі як SWOT-аналіз, система збалансованих показників, бенчмаркінг, бюджетування та інші [5].

Слід зазначити, що управлінський облік не регламентований нормами державного законодавства, проте доцільність його впровадження

визначається численними науковими працями які обґрунтовують основні принципи на засадах та з дотриманням яких повинен здійснюватися відбір методів та впроваджуватися система управлінського обліку.

Таким чином, організація впровадження на підприємстві управлінського обліку повинна здійснюватися із дотриманням принципів системності; аналітичності інформації; використання первинної інформації; періодичності опрацювання інформації; принципу оцінки окремих центрів відповідальності; узгодженості; цілісності; економічності; принципу збалансованості; відповідальності; прозорості.

Висновки з проведеного дослідження.

Узагальнюючи результати проведеного дослідження зазначимо, що забезпечення ефективного управління підприємством в сучасних ринкових умовах актуалізує питання розвитку методологічного базису управлінського обліку який забезпечує можливості до вирішення важливих задач управління за напрямками: прийняття управлінських рішень в питаннях формування стратегії та стратегічного розвитку підприємства; ефективного управління витратами підприємства; оптимізації та більш ефективного використання матеріальних, трудових, фінансових, техніко-технологічних та інших ресурсів; впровадження оцінювання ефективності здійснення фінансово-господарської діяльності підприємства як загалом так і за окремими підрозділами та стратегічними зонами господарювання. Завданням впровадження управлінського обліку є не констатація обсягу тих чи інших витрат та їхньої структури, а виявлення того як вони впливають на діяльність об'єкту дослідження та результати діяльності організації загалом та яким чином вони можуть бути оптимізованими. Методи управлінського обліку що застосовуються на підприємстві доцільно об'єднати в одну систему спрямовану на загальний результат – забезпечення ефективного управління підприємством.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Бонарев В.В., Танасієва М.М. Теоретико-методологічні аспекти управлінського обліку трансакційних витрат. *Ефективна економіка*. 2019. № 12. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7523> (дата звернення: 13.07.2024).
2. Garrison Ray H., Noreen Eric W. *Managerial Accounting*. 9th ed. Boston: McGraw-Hill Irwin, 2000. 923 p.
3. Валуєв Б.І. Управлінський облік: десять питань, на які немає відповіді. *Вісник ЖДТУ*. 2003. № 1 (23). С. 60–65.
4. Самійленко Г., Вітер А. Теоретико-методологічні засади управлінського аналізу та його роль у прийнятті управлінських рішень. *Проблеми і перспективи економіки та управління*. 2021. № 2 (26). С. 37–47.

5. Височан О., Гик В., Височан О., Ясінська А. (2021). Методологічні основи формування стратегічного управлінського обліку в ІТ-кластері. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*. 2021. № 4(39). С. 149–155.

6. Левицька С. Управлінський та внутрішньогосподарський облік: завдання, мета, чинники ефективного впровадження. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2009. № 2. С. 27–35.

7. Нападовська Л.В. Управлінський облік. Київ : Книга, 2004. 544 с.

8. Нападовська Л.В. Управлінський облік: Монографія. Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. 450 с.

9. Огійчук М.Ф. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами. Київ : Алерта, 2016. 1040 с.

10. Правдюк Н.Л. Види бухгалтерського обліку та обґрунтування їх застосування. *Економіка АПК*. 2006. № 6. С. 52–59.

11. Пушкар М.С. Розробка системи обліку. Тернопіль : Карт-бланш, 2003. 198 с.

12. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): монографія. Тернопіль : Економічна думка, 1999. 413 с.

13. Чебанова Н.В., Ревуцька Л.Є. Управлінський облік. Харків : УкрДУЗТ, 2016. 218 с.

REFERENCES:

1. Bonarev V.V., Tanasieva M.M. (2019) Teoretyko-metodolohichni aspekty upravlinskoho obliku transaktsiinykh vytrat [Theoretical and Methodological Aspects of Management Accounting of Transactional Costs]. *Efektivna ekonomika*, vol. 12, Available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7523>
2. Garrison Ray H., Noreen Eric W. (2000) *Managerial Accounting*. 9th ed. Boston: McGraw-Hill Irwin, 923 p.
3. Valuiiev B.I. (2003) Upravlinskyi oblik: desiat pytan, na yaki nemaie vidpovidy [Management Accounting: Ten Unanswered Questions]. *Visnyk ZhDTU*, vol. 1 (23), pp. 60–65.
4. Samiilenko H., Viter A. (2021) Teoretyko-metodolohichni zasady upravlinskoho analizu ta yoho rol u pryiniatti upravlinskykh rishen [Theoretical and Methodological Foundations of Management Analysis and Its Role in Managerial Decision-Making]. *Problemy i perspektyvy ekonomiky ta upravlinnia*, vol. 2(26), pp. 37–47.
5. Vysochan O., Hyk V., Vysochan O., Yasinska A. (2021) Metodolohichni osnovy formuvannia stratehichnoho upravlinskoho obliku v IT-klasteri [Methodological bases for the formation of strategic management accounting in the IT cluster]. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*, vol. 4(39), pp. 149–155.
6. Levytska S. (2009) Upravlinskyi ta vnutrishnohospodarskyi oblik: zavdannia, meta, chynnyky efektyvnoho vprovadzhenia [Management and Internal Accounting: Objectives, Purpose, Factors of Effective Implementation]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, vol. 2, pp. 27–35.
7. Napadovska L.V. (2004) Upravlinskyi oblik [Management Accounting]. Kyiv: Knyha, 544 p. (in Ukrainian)

8. Napadovska L.V. (2000) Upravlinskyi oblik: Monohrafiia [Management Accounting: Monograph]. Dnipropetrovsk: Nauka i osvita, 450 p. (in Ukrainian)

9. Ohiichuk M.F. (2016) Finansovyi ta upravlinskyi oblik za natsionalnymy standartamy [Financial and Management Accounting according to National Standards]. Kyiv: Alerta, 1040 p. (in Ukrainian)

10. Pravdiuk N.L.(2006) Vydy bukhhalterskoho obliku ta obgruntuvannia yikh zastosuvannia [Types of accounting and justification of their application]. *Ekonomika APK*, vol. 6, pp. 52–59.

11. Pushkar M.S. (2003) Rozrobka systemy obliku [Development of an accounting system]. Ternopil: Kart-blansh, 198 p. (in Ukrainian)

12. Pushkar M.S. (1999) Tendentsii ta zakonornosti rozvytku bukhhalterskoho obliku v Ukraini (teoretyko-metodolohichni aspekty): monohrafiia [Trends and Patterns of Accounting Development in Ukraine (Theoretical and Methodological Aspects): Monograph]. Ternopil: ekonomichna dumka, 413 p. (in Ukrainian)

13. Chebanova N.V., Revutska L.Ye. (2016) Upravlinskyi oblik [Management Accounting]. Kharkiv: UkrDUZT, 218 p. (in Ukrainian)