

**МОНІТОРИНГ НАУКОВИХ ДОСЛІДЖЕНЬ З ПРОБЛЕМ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В РОЗРІЗІ
ВИДІВ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ: СУЦІЛЬНИЙ ПІДХІД**

Здійснено критичний аналіз наукових досліджень з питань управлінського обліку базуючись на змістах докторських та кандидатських дисертацій українських та російських вчених

Постановка проблеми. З переходом до ринкових умов господарювання актуалізується проблематика облікового забезпечення процесу прийняття рішень. Здійснено 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. Бутинця, Я.В. Соколова, С.Ф. Голова, В.Б. Івашкевича та ін. Однак переважна більшість досліджень здійснена вибіркоким способом.

Мета дослідження. Дослідження проблематики забезпечення системою бухгалтерського обліку процесу управління здійснено, базуючись на суцільному аналізі наукових робіт з проблематики управлінського обліку в Україні та Російській Федерації, проведемо критичний аналіз в розріз їх напрямів, галузевого спрямування застосовуючи метод групування.

Викладення основного матеріалу дослідження. Дослідження трансформації системи бухгалтерського в частині його поділу на види, правомірності даного

процесу (адже, як зазначає Ф.Ф. Бутинець, – "Окремі, більш спритні "науковці", терміново захищають дисертації з проблематики управлінського обліку без практичного застосування на підприємствах результатів свого дослідження. Вони переписують західні підручники, не завжди правильною українською мовою, не вивчаючи свого вітчизняного надбання, нашої історії розвитку обліку, досвіду роботи великих підприємств. Потім ці "науковці" з невідомої нікому науки видають себе за найкращих фахівців з бухгалтерського обліку. А чому не з планування чи прогнозування?" [1, с. 252]) здійснено, 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.

Дослідження проблемних питань управлінського обліку в дисертаційних роботах почали з'являтися в 1996 р. в Російській Федерації та в 1999 р. в Україні. Регіональний розподіл наукових досліджень в розрізі років захисту одержаних результатів представлено в табл. 1, 2.

Таблиця 1. Аналіз авторефератів за роками захисту та регіонами Російської Федерації

Місто	РАЗОМ	РОКИ													
		1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
Астрахань	5							1		2		1			1
Балашиха	1				1										
Барнаул	1										1				
Белгород	1										1				
Великі Луки	1												1		
Волгоград	14		1	2		1		1	1	1	2	3	2		
Вороніж	12	1							4	1	4		1	1	
Єкатерин-бург	1										1				
Іжевськ	7										3	2	1	1	
Іркутськ	2									1		1			
Йошкар-Ола	2											1			1
Казань	19				1			1	3		4	5	1		4
Кіров	1										1				
Краснодар	10					1				2	2		2	2	1
Мічу-ринськ	2											1	1		
Москва	95				8	3	1	6	13	16	13	8	11	11	5
Нижній Новгород	8			1				1	1		1	2	1	1	
Новосі-бірськ	13						1	2		3	2	2	3		
Орел	34					1	1	3	2	4	3	9	5	6	
Пермь	3						1					1			1
Ростов-на-Дону	23			1		3	1	6	4	1		2	1	2	2
Рязань	2									1		1			
Самара	4		1							1				1	
Санкт-Петербург	14				2	3		3	2		2	1		1	
Саранськ	2									1					1
Саратов	14					1	2		1	1	3	4	1	1	
Ставрополь	4												1	2	1
Старий Оскол	2									1		1			
Сургут	3							1	1		1				
Таганрог	2					1						1			
Томськ	3												2	1	
Уфа	3						1	1	1						
Шахти	3							2							1

Продовження табл. 1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
Еліста	1									1					
Махачкала	1								1						
Чебоксари	1											1			
Ульяновськ	1												1		
Брянск	1											1			
Тальятті	1													1	
Владімір	1													1	
Разом	318	1	2	4	12	14	10	26	38	38	43	46	35	33	16
Питома вага, %		0,31	0,63	1,26	3,77	4,40	3,14	8,18	11,95	11,95	13,52	14,47	11,01	10,38	5,03

Таблиця 2. Аналіз авторефератів за роками захисту та регіонами України

Місто	РОКИ												Разом		
	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010			
Донецьк						1	1								2
Київ	1	2	2	3	6	2	3	5	4	3	7				38
Львів	1				1		1	1							4
Одеса									1				1		2
Тернопіль			1					2	1	1	2				7
Харків					1	1		1							3
Разом	2	2	3	3	8	4	5	9	6	4	9	1			56
Питома вага, %	3,57	3,57	5,38	5,38	14,29	7,14	8,93	16,04	10,71	7,14	16,04	1,81			

Період з 1996 по 2001 р. (Російська Федерація) та з 1999 по 2002 р. (Україна) характеризується досить помірною науковою активністю відносно питань управлінського обліку – 43 та 10 кваліфікаційних наукових робіт відповідно. Дана тенденція обумовлена трансформаційними процесами в економіці пострадянських країн та налагодженням інформаційного простору, що починає характеризуватися перейняттям наукових розробок зарубіжних вчених з відповідним їх впровадженням в національну систему бухгалтерського обліку, нехтуючи вітчизняними доробками під час процесу реформування. Найбільша активність захисту дисертацій в розрізі проблематики управлінського обліку спостерігається в період з 2003-2006 (Російська Федерація) та 2003, 2006 та 2009 рр. (Україна). В цілому було захищено 165 та 26 робіт в Російській Федерації та Україні відповідно, що становить 51,89 % та 46,43 % від загального захисту робіт з даної тематики. Дана ситуація обумовлена популярністю західних концепцій управління та підходів до презентування інформації про витрати як об'єкт бухгалтерського обліку. Зацікавленість проблемними питаннями організації та ведення обліку для цілей управління спостерігається і в останні роки. Так, у 2008 та 2009 рр. в Російській Федерації та Україні захищено 49 та 13 робіт відповідно.

Якщо проаналізувати кількість дисертаційних робіт із заявленої проблематики за регіональною ознакою, то в Російській Федерації найбільша кількість робіт захищена в м. Москва (95 робіт, що становить 29,87 % від загальної сукупності робіт) та м. Орел (34 роботи,

що становить 10,69 % відповідно). Дана географія досліджень обумовлена як наявністю відкритих спеціалізованих вчених рад зі спеціальності "Бухгалтерський облік і статистика" (це стосується перш за все столиці), так і сформованою науковою бухгалтерською школою в м. Орел, пріоритетними напрями дослідження в якій виділено необхідність адаптації системи бухгалтерського обліку до вимог управління. Дана тенденція спостерігається і в Україні – максимальна кількість дисертаційних робіт захищена в м. Києві, що становить 67,86 % від робіт даного спрямування, захищених в країні за період з 1999 – поч. 2010 р.

Якщо проаналізувати історію бухгалтерського обліку, то розкриття галузевого аспекту в частині розробки відповідних методик облікового відображення об'єктів бухгалтерського обліку з врахуванням галузевої специфіки є характерним для кожного з етапів його становлення. Ніколаєва С.А. та С.В. Шибек зазначають, що тема управлінського обліку в даний час є однією з найбільш дискусійних в теорії та практиці управління. Перш за все відсутня повна чіткість в самому об'єкті (предметі) управлінського обліку. Дисертації з управлінського обліку містять не лише галузевий аспект, але й можуть називатися "Управлінський облік витрат", "Управлінський облік якості" тощо [2, с. 16-17]. З метою окреслення (уточнення) специфічної предметно-об'єктної сфери управлінського обліку або встановлення її ідентичності з предметною областю бухгалтерського обліку дослідження спрямуємо в розрізі галузевого аспекту (рис. 1).

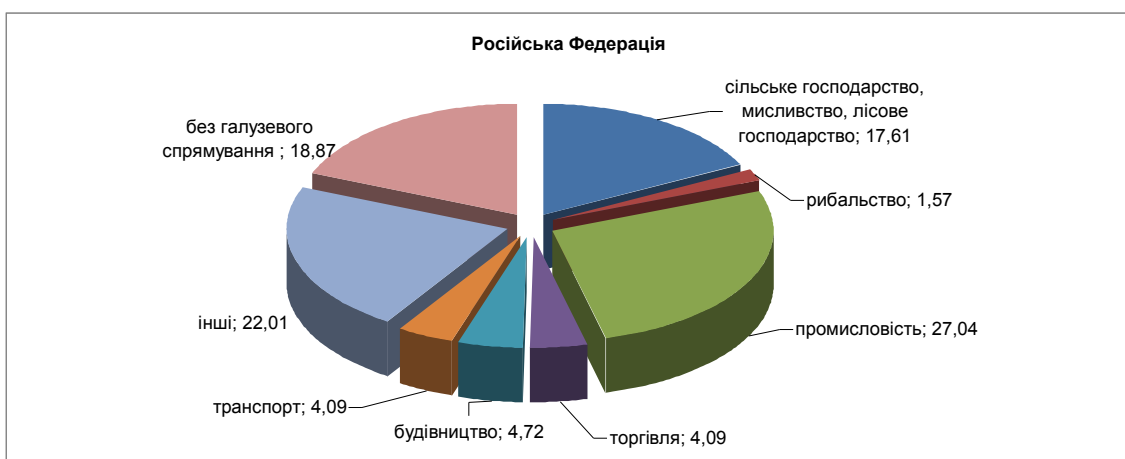
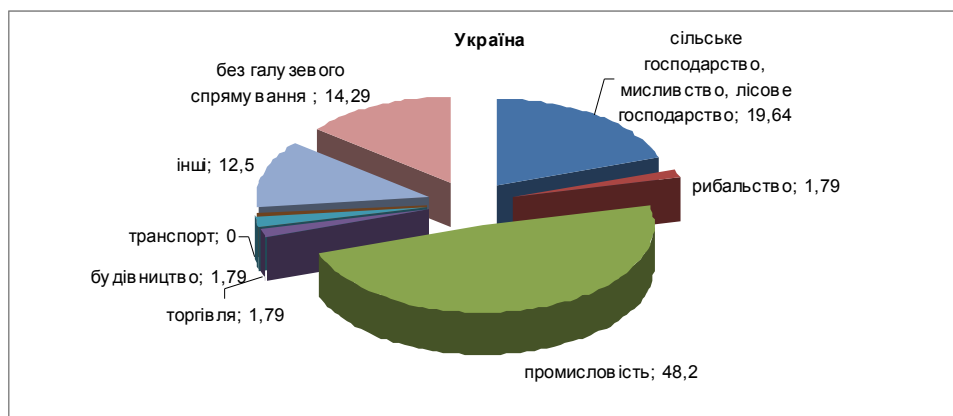


Рис. 1. Систематизація наукових досліджень з проблем управлінського обліку: галузевий розріз

Відповідно до здійсненого дослідження переважна більшість робіт розкриває особливості управлінського обліку в розрізі певної галузі (81,13 % робіт в Російській Федерації та 85,71 % – в Україні), при цьому найбільша кількість дисертаційних робіт присвячена особливостям управлінського обліку в промисловості, що складає 27,04 % від загальної кількості робіт з проблем управлінського обліку в Російській Федерації та 48,2 % в Україні. Диференціація питань управлінського обліку в промисловості є досить значною. Аспекти управлінського обліку розглядаються з врахуванням особливостей добувної, гірничорудної, хімічної, хіміко-фармацевтичної, нафтохімічної, нафтопереробної, скляної, машинобудівної, електротехнічної, годинникової, металургійної, текстильної, швейної, взуттєвої, харчової, обробної, поліграфічної та інших видів промисловості. На другому місці заходиться розгляд особливостей управлінського обліку в сільському господарстві (11 досліджень (19,64 %) – в Україні та 56 досліджень, що становить 17,61 % від загальної їх кількості в Російській Федерації). З даного галузевого напрямку найбільша кількість робіт

присвячена проблематиці управлінського обліку в рослинництві (4 роботи в Україні (7,14 %)) та в тваринництві (13 робіт в Російській Федерації (4,09 %)).

Незначна частка наукових досліджень здійснена без врахування галузевої специфіки як в Україні, так і в Російській Федерації – 8 (14,29 %) та 61 (18,87 %) робіт відповідно. Актуалізуються дослідження, що зумовлені реформаційними процесами та змінами у соціальному та економічному устрої, у вищій школі (8 досліджень (2,52 %) в Російській Федерації та 1 робота (1,79 %) в Україні), на базі житлово-комунального комплексу (5 досліджень (1,57 %) в Російській Федерації), комерційних банках (6 досліджень (1,89 %) в Російській Федерації) та інших комерційних організаціях (5 досліджень (1,57 %) в Російській Федерації). Розглядається специфіка організації управлінського обліку в холдингових структурах. Даному питанню присвячено 6 робіт (1,89 %) в Російській Федерації.

Наступним кроком є здійснення моніторингу наукових досліджень в розрізі їх змістовного наповнення (табл. 3, 4).

Таблиця 3. Систематизація дисертацій, захищених в Україні за 1999-2010 рр. за напрямом "управлінський облік": змістовний розріз

Рік	НАПРЯМИ																										РАЗОМ		
	Особливості розвитку та організації управлінського обліку на підприємствах різних галузей		Організація управлінського обліку за центрами відповідальності та сегментами діяльності		Управлінський облік оборотних актів		Управлінський облік оборотного капіталу		Управлінський облік, аналіз, контроль витрат на підприємствах різних галузей та калькулювання собівартості		Управлінський облік доходів та фінансових результатів		Управлінський облік реальних інвестицій		Управлінський облік маркетингової та збутової діяльності		Управлінський облік інноваційної діяльності		Автоматизація управлінського обліку		Управлінський облік в реалізації бізнес-стратегії підприємства		Інші						
	д.е.н.	к.е.н.	д.е.н.	к.е.н.	д.е.н.	к.е.н.	д.е.н.	к.е.н.	д.е.н.	к.е.н.	д.е.н.	к.е.н.	д.е.н.	к.е.н.	д.е.н.	к.е.н.	д.е.н.	к.е.н.	д.е.н.	к.е.н.	д.е.н.	к.е.н.	д.е.н.	к.е.н.	д.е.н.	к.е.н.	д.е.н.	к.е.н.	Разом
1999							1		1																			2	2
2000									2																			2	2
2001									2						1													3	3
2002	1								2																1		2	3	
2003		4							3															1			8	8	
2004									2														2				4	4	
2005		1			1				2										1								5	5	
2006						2		4		1		1											1				9	9	
2007	1	2			1			1															1	1	1		5	6	
2008								2																2			4	4	
2009				1			2	4									1							1			9	9	
2010																								1			1	1	
Разом	2	8		1	2		5		25		1	1		1		1		1		1		1		8	2	54	56		

Таблиця 4. Систематизація дисертацій захищених в Російській Федерації за 1996-2009 рр. за напрямом "управлінський облік": змістовний розріз

Рік	НАПРЯМИ																												РАЗОМ													
	Особливості розвитку та організації управлінського обліку на підприємствах різних галузей		Організація управлінського обліку за центрами відповідальності та сегментами діяльності		Управлінський облік запасів		Управлінський облік залученого капіталу та резервної системи підприємства		Управлінський облік, аналіз, контроль витрат на підприємствах різних галузей та калькулювання собівартості		Управлінський облік доходів та фінансових результатів		Бюджетування в системі управлінського обліку		Внутрішня звітність в системі управлінського обліку		Стратегічний управлінський облік		Автоматизація управлінського обліку		Виробничий облік в системі управлінського обліку		Контроль в системі управлінського обліку		Управлінський облік лізинсових операцій		Управлінський облік інноваційної діяльності					Інші										
	д.е.н.	к.е.н.	д.е.н.	к.е.н.	д.е.н.	к.е.н.	д.е.н.	к.е.н.	д.е.н.	к.е.н.	д.е.н.	к.е.н.	д.е.н.	к.е.н.	д.е.н.	к.е.н.	д.е.н.	к.е.н.	д.е.н.	к.е.н.	д.е.н.	к.е.н.	д.е.н.	к.е.н.	д.е.н.	к.е.н.	д.е.н.	к.е.н.	д.е.н.	к.е.н.	д.е.н.	к.е.н.	Разом									
1996									1																							1	1									
1997						1																										1	2	2								
1998		2																														2	4	4								
1999		6							1																							1	11	12								
2000		9							3																							2	14	14								
2001	1	4							2																							2	9	10								
2002	1	8		1		1		1	5						1																1	2	3	4	22	26						
2003	2	11		3		1		3	9																								5	3	35	38						
2004	1	21		1					5																										1	4	3	35	38			
2005		19		1					5																										3	10	4	39	43			
2006		20		1				1	12																											1	6	1	45	46		
2007	1	15				1			10																											1	4	1	34	35		
2008		12				1			4																													2	9	2	31	33
2009		7				1			3																														3	16	16	
Разом	6	134		7		6		5	2	60				5		3			2																					20	298	318

За його результатами можна ранжувати питання за їх актуальністю. Найбільш актуальним напрямом дослідження є розгляд особливостей розвитку та організації управлінського обліку на підприємствах різних галузей. Даному питанню приділено увагу в 10 українських роботах (2 на здобуття ступеня доктора економічних наук та 8 робіт виконання на рівні кваліфікаційної роботи кандидата економічних наук) та 140 російських роботах, з них 6 на здобуття ступеня доктора економічних наук. Придільення уваги даному питанню обумовлено виділенням певною групою дослідників управлінського обліку в окремий вид з принципово новим підходом до провадження облікових процедур.

Одним із пріоритетних напрямів дослідження за період з 1996-2009 рр. як в Україні, так і в Російській Федерації на рівні кандидатської дисертації є дослідження особливостей управлінського обліку, економічного аналізу та контролю витрат на підприємствах різних галузей та калькулювання собівартості продукції. В даному напрямі захищено 25 дисертацій на здобуття ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" в Україні та 62 роботи за спеціальністю "Бухгалтерський облік і статистика" в Російській Федерації. При цьому в Російській Федерації в даному напрямі здійснено два дослідження на рівні докторських дисертацій в 2002 та 2003 рр. В цілому дослідники проблем управлінського обліку спрямовують дослідження в переважній більшості у витратному розрізі, нехтуючи іншими об'єктами управління. Що в свою чергу свідчить про звуження його предмету та недоцільність виокремлення в окремий вид обліку, а тим паче галузь знань. Так, в даному аспекті проведено дослідження стосовно організації управлінського обліку за центрами відповідальності та сегментами діяльності (1 робота в Україні та 7 робіт в Російській Федерації), бюджетування в системі управлінського обліку (3 російські роботи), питань виробничого обліку в системі управлінського обліку (1 російська робота на здобуття ступеня доктора економічних наук).

Висновки та перспективи подальших досліджень. На основі здійсненого моніторингу проблематики облікового забезпечення системи управління в наукових дослідженнях визначено, що 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, в 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 відповідно в Російській Федерації та Україні. Ця тенденція обумовлена популяризацією західних концепцій управління та підходів до презентування інформації про витрати як об'єкт облікового відображення.

– переважна більшість досліджень розкриває особливості ведення управлінського обліку в прив'язці до галузевої специфіки діяльності суб'єкта господарювання (85,71 % українських наукових робіт та 81,13 % російських робіт від загальної кількості відповідно. Найбільший акцент здійснено на специфіці промислових підприємств – 48,2 % вітчизняних досліджень та 27,04 % досліджень, проведених російськими науковцями. При цьому навіть в даному блоці спостерігається внутрішня диференціація досліджень в розрізі добувної, гірничорудної, хімічної, хіміко-фармацевтичної, нафтохімічної, нафтопереробної, скляної, машинобудівної, електротехнічної, годинникової, металургійної, текстильної, швейної, взуттєвої, харчової, обробної, поліграфічної та інших видів промисловості. Без галузевої прив'язки проведено 8 досліджень в Україні, та 61 дослідження в Російській Федерації, що становить 14,29 % та 18,87 % від загального обсягу робіт відповідно. Актуалізуються дослідження з врахуванням специфіки комерційних банків, холдингових структур та ін., що обумовлено структурною перебудовою в економічній системі.

Заявлена тематика наукових досліджень свідчить про наявність витратоцентричного підходу, що свідчить про необґрунтованість виділення управлінського обліку в окремий вид в силу інформаційної обмеженості даної системи.

Список використаної літератури:

1. *Бутинець Ф.Ф.* Проблеми науки бухгалтерського обліку: реалії: [монографія] / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ПП "Рута", 2005. – 324 с. 2. *Николаева С.А.* Управленческий учет. Легенды и мифы / С.А. Николаева, С.В. Шебек. – М.: Аудиторско-консалтинговая фирма "ЦБА", 2004. – 288 с.

ЛАГОВСЬКА Олена Адамівна – доцент кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

– проблеми облікового забезпечення процесу управління