

Король К.В.

## ВИЗНАЧЕННЯ СУТНОСТІ УПРАВЛІНСЬКОГО І ВИРОБНИЧОГО ОБЛІКУ

*Сталий розвиток суб'єктів господарювання імовірний за умови ефективного управління, що неможливе без управлінського обліку як джерела інформаційного забезпечення для прийняття управлінських рішень. Поряд із значною увагою до методологічних основ управлінського обліку в науковій літературі залишається певна невизначеність: різними є тлумачення змісту термінів «управлінський облік», «виробничий облік». Недостатньо розглянуто їх взаємовідношення на сучасному етапі їх розвитку.*

*За результатами дослідження з огляду на значення управлінського обліку та виробничого обліку для системи управління підприємством доцільним є визначити управлінський облік як систему підготовки і обробки інформації для забезпечення системи управління в процесі планування, управління, контролю і оцінки діяльності підприємства; виробничий облік – як складову управлінського та фінансового обліку, яка передбачає збір даних про затрати підприємства, документальне оформлення операцій, пов'язаних з виробничими затратами, їх зведення і групування за різноманітними ознаками, що забезпечує калькулювання та контроль за використанням виробничих ресурсів.*

**Ключові слова:** управлінський облік, виробничий облік, облік затрат, інформаційне забезпечення.

**Вступ.** Діяльність будь-якого суб'єкта господарювання можлива за умови забезпечення системи управління достовірною, повною і детальною інформацією про наявність і використання ресурсів відповідного суб'єкта господарювання. Бухгалтерський облік затрат займає особливе місце в системі управління, оскільки за допомоги облікових процедур накопичується інформація про ресурси підприємства як в ретроспективі, так і в поточному періоді та перспективі.

У ринкових умовах господарювання зростає необхідність вести бухгалтерський облік затрат і калькулювати собівартість продукції (робіт, послуг), не обмежуючись тільки вимогами чинного законодавства. Адже суб'єкт господарювання повинен володіти інформацією про величину вартості виробництва як в цілому, так і за кожним видом продукції. Це дозволить йому приймати рішення стосовно цін, структури виробництва, маркетингової стратегії реалізації та напрямів інвестування економічних ресурсів. Крім того існує потреба моніторингу якості та корисності прийнятих управлінських рішень, забезпечення якої можливе за наявності інформації про наслідки таких рішень, порівняння затрат, доходів і фінансових результатів за окремими видами продукції та структурними підрозділами. Однак інформаційне забезпечення, що надає облік затрат, не обмежується цими завданнями, адже використання одержаної інформації є необхідним для розробки і складання планів, бюджетів, кошторисів, стратегій, програм виробництва та розвитку тощо.

Таким чином управлінський облік постійно знаходяться у сфері інтересів підприємства.

Для успішного виконання окреслених завдань необхідно вивчити проблемні питання щодо змісту та взаємовідношень економічних категорій:

управлінський облік затрат, облік затрат або виробничий облік у практиці бухгалтерського облікового знання.

**Постановка проблеми.** Поряд із значною увагою до зазначеного питання в науковій літературі щодо практики бухгалтерського облікового знання спостерігається певна невизначеність: різними є тлумачення низки методологічних вимог до управлінського обліку. Зокрема, різним є розуміння змісту термінів «управлінський облік», «виробничий облік». Недостатньо розглянуті взаємовідношення цих понять на сучасному етапі розвитку управлінського обліку.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** В економічній літературі питання управлінського обліку досліджувалось у працях багатьох вчених-економістів: Ю.А. Вериги, В.Л. Іщенко, Т.В. Гладких [4, с. 98], Н.В. Прохар, Ю.О. Ночовної [16, с.166], Т.П. Карпової [9, с. 26], М.А. Вахрушиної, С.А. Расказовой-Николаевой, М.І.Сидорової [3, с. 7], В.Ф. Палія [14, с. 5], К. Друрі [7, с. 25], Е.А. Аткинсона, Р.Д. Банкера, Р.С. Каплана, С.М. Янга [18, сс.857, 860] та ін. Однак недостатньо розглянуто питання змісту виробничого обліку як складової управлінського обліку, а також взаємовідношення цих понять.

**Методологія дослідження.** Використано дедуктивний метод дослідження із застосуванням прийомів аналізу, групування та порівняння.

**Постановка завдання.** Метою статті є пошук підходів до розвитку методологічних основ організації управлінського обліку в умовах діяльності промислових підприємств. Досягнення визначеної мети зумовлює необхідність вирішення таких завдань:

– визначення змісту терміну «управлінський облік» та його мети;

– дослідження взаємовідношень понять «виробничий облік» і «управлінський облік» на сучасному етапі їх розвитку;

– визначення змісту терміну «виробничий облік» як передумови формулювання мети і завдань його здійснення.

© **Король Катерина Валеріївна**, аспірантка кафедри бухгалтерського обліку і аудиту Одеського національного економічного університету, e-mail: kate-korol-od@rambler.ru

Виконання цих завдань сприятиме формалізації методологічних підходів до побудови управлінського обліку в умовах практичної діяльності промислових підприємств.

**Результати дослідження.** В науковій літературі виробничий облік затрат визначається однією з складових управлінського обліку. В межах застосу-

вання дедуктивного методу дослідження доцільним є вивчення насамперед «цілого», тобто, змісту терміну «управлінський облік», а потім його складових, зокрема – «виробничого обліку».

Розуміння сутності терміну «управлінський облік» в економічній літературі є неоднозначним (табл.1).

Таблиця 1

**Визначення змісту термінів «управлінський облік» та «виробничий облік» в економічній літературі**

№ з/п	Автор (джерело)	Зміст визначення
А	1	2
Частина 1.		Управлінський облік
1	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [15]	Внутрішньогосподарський (управлінський облік) – система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством.
2	Пилипенко І.І., Пантелєєв В.П., Шевчук В.О. [12, с. 64]	Внутрішньогосподарський (управлінський) облік – система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством.
3	Сук Л.К., Сук П.Л. [17, с. 592]	Внутрішньогосподарський (управлінський облік) – система опрацювання та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством.
4	Верига Ю.А., Іщенко В.Л., Гладких Т.В. [4, с. 98]	Управлінський облік – це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі планування, оцінки та контролю в середині підприємства.
5	Вахрушина М.А., Расказова-Ніколаєва С.А., Сидорова М.І. [3, с. 7]	Управлінський облік можна визначити як самостійний напрям бухгалтерського обліку організації, який забезпечує інформаційну підтримку системи управління підприємницькою діяльністю. Цей процес включає виявлення, вимірювання, фіксацію, збір, зберігання, захист, аналіз, підготовку, інтерпретацію, передавання та приймання інформації, що необхідна управлінському апарату для виконання його функцій.
6	Бахрушина М.А. [2, с. 11-12]	Управлінський облік можна визначити як самостійний напрям бухгалтерського обліку організації, який забезпечує її управлінський апарат інформацією, що використовується для планування, управління, контролю та оцінки організації в цілому, а також її структурних підрозділів. Цей процес включає виявлення, вимірювання, фіксацію, збір, зберігання, захист, аналіз, підготовку, інтерпретацію, передачу і прийом інформації, яка необхідна управлінському апарату для виконання його функцій.
7	Атамас П.Й. [1, с. 5-6]	Управлінський облік – це процес виявлення, вимірювання, збирання, нагромадження, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі облікової інформації, яка використовується управлінським персоналом всередині підприємства при прийнятті управлінських рішень та для забезпечення ефективного використання ресурсів.
8	Лишиленко О.В. [10, с. 3]	.... управлінського обліку як системи збирання, обробки і аналізу інформації з метою прийняття ефективних управлінських рішень.
9	Карпова Т.П. [9, с. 26]	Сутність управлінського обліку полягає у забезпеченні внутрішніх користувачів інформацією про затрати, доходи, процеси нормування, планування, контролю та аналізу, систематизуючи її на контрольних рахунках або у відповідних відомостях для оперативних управлінських рішень і координації проблем майбутнього розвитку підприємства.
10	Палій В.Ф. [14, с. 5]	Суть управлінського обліку полягає в наданні інформації, яка необхідна або може бути корисною менеджерам у процесі управління підприємницькою діяльністю, причому в ракурсах і обсягах, що не властиві фінансовому обліку.
11	Прохар Н.В., Ночовна Ю.О. [16, с.166]	Застосування системного підходу дає змогу авторам ідентифікувати управлінський облік як систему збору, обробки та передачі інформації внутрішнім користувачам з метою прийняття управлінських рішень, котра включає сукупність взаємопов'язаних і взаємообумовлених елементів (складових), орієнтованих на забезпечення успішної реалізації його основних функцій та завдань.

A	1	2
12	Друрі К. [7, с. 25]	Термін «управлінський облік» передбачає підготовку інформації, необхідної для здійснення діяльності управлінського характеру, такої, як прийняття рішень, планування, контроль та регулювання.
13	Аткінсон Е.А., Банкер Р.Д., Каплан Р.С., Янг С.М. [18, с. 857, 860]	Система управлінського обліку – інформаційна система, яка збирає операційні та фінансові дані, обробляє, зберігає та передає їх користувачам (робітникам, менеджерам, вищому курівництву) [18, с. 857]. Управлінський облік – який додає цінності процесу неперервного удосконалення планування, проектування, оцінки та функціонування систем фінансової та не фінансової інформації, котрий спрямовує дії менеджменту, мотивує поведінку, підтримує та створює культурні цінності, необхідні для досягнення стратегічних, тактичних та оперативних цілей організації [18, с. 860].
14	Ентоні Р., Ріс Дж. [8, с. 269]	Управлінський облік – це процес у межах організації, який забезпечує управлінський апарат організації інформацією, що використовується для планування, власне управління та контролю за діяльністю підприємства. Цей процес включає виявлення, вимірювання, збір, аналіз, підготовку, інтерпретацію, передачу та прийом інформації, яка є необхідною управлінському апарату для виконання його функцій.
15	Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. [19, с. 8]	Управлінський облік - це ідентифікація, вимір, збір, систематизація, аналіз, розкладання, інтерпретація і передача інформації, необхідної для управління якими-небудь об'єктами.
16	Атріл П., Макларни Е. [20, с. 505]	Управлінський облік – вимірювання (збір) і передача бухгалтерської інформації управлінському персоналу.
Частина 2.		Виробничий облік
1	Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) промисловості №373 [11, с. 155]	Облік затрат виробництва чи виробничий облік передбачає збір даних про витрати (затрати) підприємства, документальне оформлення операцій, пов'язаних з виробничими затратами, їх зведення і групування за різноманітними ознаками.
2	Давидов Г.М. [6, с. 92]	Принциповим є те, що облік витрат – це спосіб відображення елементів витрат у їх сукупності у системі рахунків за місцем відповідальності, а спосіб калькулювання – визначення витрат, відображених у системі рахунків, що припадають на калькуляційну одиницю.
3	Карпова Т.П. [9, с. 136]	Якщо розглядати облік затрат на виробництво як процес відображення використання затрат і результатів минулої, теперішньої та майбутньої виробничої діяльності, відповідної моделі управління, орієнтованої на виконання основної мети підприємства, то така система обліку буде відповідати основним завданням управління.
4	Вахрушина М.А., Расказова-Николаева С.А., Сидорова М.І. [3, с. 26]	Виробничий облік, будучи частиною бухгалтерського обліку, передбачає збір інформації про витрати підприємства, документальне оформлення господарських операцій, так чи інакше пов'язаних з виробничими затратами.
5	Голов С. Ф. [5, с.101]	Система виробничого обліку (Cost Accounting System) — це система обліку, що забезпечує калькулювання і контроль собівартості об'єктів витрат.
6	Олійник О.В. [13]	Облік витрат на виробництво необхідно розглядати як процес, тобто сукупність взаємопов'язаних і таких, що виконуються в певній послідовності, організаційних, логічних, розрахункових операцій і процедур формування інформації про витрати.
7	Вахрушина М. А. [2, с. 105]	Виробничий облік, будучи частиною бухгалтерського обліку, передбачає збір інформації про кошти підприємства, документальне оформлення господарських операцій, так чи інакше пов'язаних з виробничими затратами. В системі виробничого обліку така інформація узагальнюється, групується за різними ознаками і аналізується.
8	Друрі К. [7, с. 25]	Під виробничим обліком розуміється збір даних щодо виробничих затрат для оцінки вартості запасів продукції.
9	Аткінсон Е.А., Банкер Р.Д., Каплан Р.С., Янг С.М., [18, с. 860]	Облік затрат (виробничий облік) – складова системи бухгалтерського обліку, яка вимірює та передає фінансову та не фінансову інформацію, що відноситься до затрат на придбання чи споживання ресурсів в організації. Забезпечує інформацією управлінський та фінансовий облік.
10	Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. [19, с. 7]	Сучасний виробничий облік часто називають управлінським (management accounting), так як бухгалтер дивиться на діяльність підприємства очима керівника, а результати роботи менеджерів часто залежать від бухгалтерських даних.

Проведене дослідження дало змогу виокремити підходи до визначення змісту терміну «управлінський облік»:

Перший підхід (законодавчий підхід), згідно з яким управлінський облік розглядається як «система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством» [15]. Представниками є: І.І. Пилипенко, В.П. Пантелеев, В.О. Шевчук [12, с. 64], Л.К. Сук, П.Л. Сук [17, с.592], Ю.А. Верига, В.Л. Іщенко, Т.В. Гладких [4, с. 98], Н.В. Прохар, Ю.О. Ночовна [16, с.166], Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер [19, с. 6]. За цим підходом управлінський облік передбачає дві взаємопов'язані складові:

1) «система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів» [15], причому Ю.А. Верига, В.Л. Іщенко, Т.В. Гладких, Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер наведений елемент уточнили як «процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації про діяльність підприємства» [2, с. 98; 19, с. 6];

2) «забезпечення управління підприємством» [17, с. 592; 12, с. 64; 16, с.166].

Ми підтримуємо цей підхід, однак зауважуємо на наявність інших підходів щодо трактування змісту управлінського обліку.

Представники другого підходу: М.А. Вахрушина, С.А. Расказова-Николаева, М.І. Сидорова [3, с.7], О.В. Лишиленко [10, с. 3], П. Й. Атамас [1, с. 5], Т.П. Карпова [9, с. 26], В.Ф. Палій [14, с. 5] – визначають управлінський облік як забезпечення інформаційної підтримки системи управління. Наведений підхід є характерним і для західних вчених: К. Друрі [7, с. 25], Е.А. Аткинсона, Р.Д. Банкера, Р.С. Каплана, С.М. Янга [18, с. 857], Р. Антоні, Дж. Ріса [8, с. 269], П. Атріла, Е. Макларни [20, с.23, 505].

Крім того, в межах означеного підходу можна виділити групу вчених: М.А. Вахрушина, С.А. Расказова-Николаева, М.І. Сидорова [3, с. 7], О.В. Лишиленко [10, с. 3], П.Й. Атамас [1, с. 5], Р. Антоні, Дж. Ріс [8, с. 269], які уточнюють, за рахунок яких дій ця інформаційна підтримка здійснюється: через «виявлення, вимірювання, фіксацію, збір, зберігання, захист, аналіз, підготовку, інтерпретацію, передавання та приймання інформації». Також вчені М.А. Вахрушина, С.А. Расказова-Николаева, М.І. Сидорова [3, с. 7], П. Атріл, Е. Макларни [20, с.10] зауважують: управлінський облік є «самостійний напрям бухгалтерського обліку» [3, с.7].

Значені підходи не є вичерпними і перебувають у постійному розвитку. Так, В.Ф. Палій вже не визначає управлінський облік як самостійний напрям обліку, а як систему внутрішнього оперативного управління, наполягаючи на тому, що ключовим в управлінському обліку є саме «управління», а не «облік» [14, с. 5]. Інші вчені, зокрема Т.П. Карпова, визначають управлінський облік через його предметні складові – об'єкти, ознаки, завдання і цілі [9, с. 26].

Підтримуючи обидва підходи, визначимо зміст управлінського обліку як систему підготовки і обробки інформації для забезпечення системи управління в процесі планування, управління, контролю і оцінки діяльності підприємства.

Визначення змісту управлінського обліку дає змогу сформулювати його найважливіші цілі:

- ✓ надання інформаційної допомоги управлінню у прийнятті оперативних управлінських рішень;
- ✓ інформаційна підтримка в прийнятті ефективних управлінських рішень;
- ✓ вибір найбільш ефективних шляхів розвитку підприємства [2, с. 26].

Загальноприйнятими об'єктами управлінського обліку є витрати (затрати, кошти) і доходи підприємства, а також результати як співставлення доходів і витрат. Крім того, в управлінському обліку обов'язково виділяються такі об'єкти, як центри відповідальності та система внутрішньої звітності [3, с. 7].

Внаслідок визначення витрат і затрат, як одного з основних об'єктів управлінського обліку, постає питання визначення змісту та відношення обліку витрат (виробничого обліку) до управлінського обліку.

Розуміння змісту виробничого обліку у працях вчених-попередників також є неоднозначним (табл.1).

Відповідно до Методичних рекомендацій з питань собівартості продукції (робіт і послуг) промисловості № 373 облік затрат виробництва чи виробничий облік передбачає збір даних про витрати (затрати) підприємства, документальне оформлення операцій, пов'язаних з виробничими затратами, їх зведення і групування за різноманітними ознаками [11, с. 155]. Подібної думки дотримуються і вчені М.А. Вахрушина, С.А. Расказова-Николаева та М.І. Сидорова [3, с. 26]. У той же час вищезазначені дослідники ідентифікують виробничий облік як частину бухгалтерського обліку [3, с.26], а в нормативному визначенні така рекомендація відсутня. Тенденція до визначення обліку затрат (виробничого обліку) як складової системи бухгалтерського обліку характерна і для західних дослідників, зокрема подібної позиції дотримуються Е.А. Аткинсон, Р.Д. Банкер, Р.С. Каплан, С.М. Янг, [18, с. 860]. Щодо розвитку цього підходу зауважимо, що виробничий облік є не лише частиною управлінського обліку, але й частиною фінансового обліку також. Отже пропонуємо уточнити його не тільки як вид бухгалтерського обліку, але і як вид управлінського обліку, і фінансового обліку.

Зауважимо, що в економічній літературі наявні і інші підходи до трактування сутності терміну «виробничий облік». Так, К. Друрі відмічає, що терміни «виробничий облік» та «управлінський облік»: «часто розуміються як синоніми» [7, с. 25]. Ч.Т. Хорнгрен та Дж. Фостер зауважують: «сучасний виробничий облік часто називають управлінським, так як бухгалтер дивиться на діяльність підприємства очима керівника, а результати роботи

менеджерів часто залежать від бухгалтерських даних» [19, с. 7]. Крім того, автори визначають головною метою виробничого обліку – калькулювання собівартості продукції і послуг [19, с. 8], і розглядають виробничий облік як управлінський облік плюс невелика частина фінансового обліку [19, с. 8]. Окреслений підхід визнається дискусійним, адже інформація виробничого обліку повністю поглинається системою управлінського обліку, яка, як правило, становить комерційну таємницю. Виключенням є лише той її обсяг, який у межах управлінського обліку за чинними нормативами враховується у фінансовому обліку. Як правило, це дані, необхідні для формування зведених показників, що відображаються у фінансовій звітності. Однак вважати виробничий облік більшим за управлінський облік чи ототожнювати ці поняття є необґрунтованим з огляду на мету, завдання, і відповідно, спрямованість цих видів обліку.

Дослідження вказує на наявність інших поглядів на визначення змісту терміну «виробничий облік» (табл. 1), зокрема:

1. Г.М. Давидов визначає: «облік витрат – це спосіб відображення елементів витрат у їх сукупності у системі рахунків за місцем відповідальності» [6, с. 92]. Однак таке визначення значно обмежує зміст виробничого обліку, зокрема, поза увагою залишились збір, групування та документування затрат, та можливість організації обліку затрат за різними об'єктами обліку затрат і носіями затрат.

2. Т.П. Карпова розглядає облік затрат на виробництво як процес відображення використання затрат і результатів минулої, теперішньої та майбутньої виробничої діяльності, відповідної моделі управління, орієнтованої на виконання основної мети підприємства, а також як певний взаємозв'язок прийомів і способів узагальнення затрат (за складом, змістом, призначенням, місцем виникнення і центрами відповідальності, за видами продукції або робіт, їх однорідних груп, розукрупненими частинами виробів, напівфабрикатами) і способів контролю за використанням виробничих ресурсів у зіставленні з нормами, що діють, і планованою ефективністю [9, с. 136].

Зазначені твердження є дискусійними, а саме: використання для характеристики обліку затрат на виробництво «відображення використання затрат і результатів минулої, теперішньої та майбутньої виробничої діяльності», адже результат виробничої діяльності – це продукти виробництва, а їх використання без зауваження на його виробничий характер, як це зазначено у визначенні, означає реалізацію. Таким чином, це визначення виходить за межі терміну, який характеризує.

Друга частина визначення враховує тільки узагальнення затрат без прямого зауваження на збір даних про затрати та документальне оформлення операцій, пов'язаних з виробничими затратами, що також є дискусійним.

3. С. Ф. Голов визначає систему виробничого обліку як систему обліку, що забезпечує калькулювання і контроль собівартості об'єктів витрат [5, с. 101]. Це визначення репрезентує обмеження зміс-

ту виробничого обліку через врахування лише двох кінцевих завдань обліку затрат: забезпечення калькулювання та контролю, без зауваження на зміст обліку, тобто за допомоги яких процедур (збір, групування даних, документування операцій тощо) ці завдання будуть вирішені.

4. О.В. Олійник визначає: «облік витрат на виробництво необхідно розглядати як процес, тобто сукупність взаємопов'язаних і таких, що виконуються в певній послідовності, організаційних, логічних, розрахункових операцій і процедур формування інформації про витрати» [13]. Однак це визначення не уточнює змісту процедури формування інформації.

Узагальнюючи вищезазначене, в ході дослідження було виокремлено такі підходи до визначення обліку затрат (виробничого обліку):

– врахування уточненого змісту процедур формування інформації про затрати з відповідним документуванням операцій, пов'язаних їх затратами (М.А. Вахрушина, С.А. Расказова-Ніколаєва, М.І. Сидорова та нормативні джерела);

– визначення змісту поняття через врахування кінцевих завдань обліку затрат – інформаційне забезпечення калькулювання та контролю (С.Ф. Голов, Т.П. Карпова);

– визначення змісту поняття без уточнення змісту чи переліку процедур формування інформації про затрати (Г.М. Давидов, О.В. Олійник).

Важливим для дослідження є розуміння взаємовідношень та взаємозв'язків між виробничим та управлінським обліками.

Як зауважують М.А. Бахрушина та Т.П. Карпова у сучасній економічній та науковій літературі часто ототожнюють поняття «управлінський» і «виробничий» облік, але з цим погодитися не можна [2, с. 24; 9, с. 25]. За думкою М.А. Бахрушиної «історично виробничий облік є попередником управлінського обліку. Системи виробничого обліку раніше розвивалися, по суті, як розрахункові, основною метою яких було визначення затрат на виробництво і виручки на одиницю продукції [2, с. 24]. Т.П. Карпова підтримує цю думку, однак зауважує: «становлення управлінського обліку походить від калькуляційного обліку, і тому основний його зміст становить облік затрат на виробництво майбутніх і минулих періодів у різних класифікаційних аспектах» [9, с. 25]. Таким чином автори визначають виробничий облік затрат таким, що є попередником управлінського обліку та входить до його складу.

З огляду на отримані результати, доцільним є поєднання перших двох підходів для визначення терміну «виробничий облік». Отже виробничий облік – це складова управлінського та фінансового обліку, який передбачає збір даних про затрати підприємства, документальне оформлення операцій, пов'язаних з виробничими затратами, їх зведення і групування за різноманітними ознаками, що забезпечує калькулювання та контроль за використанням виробничих ресурсів.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** З огляду на значення управлінського об-

ліку для системи управління підприємством його можна визначити як систему підготовки і обробки інформації для забезпечення системи управління в процесі планування, управління, контролю і оцінки діяльності підприємства.

З урахуванням змісту терміну «управлінський облік» його цілями є:

- надання інформаційної допомоги управлінню у прийнятті оперативних управлінських рішень;
- інформаційна підтримка в прийнятті ефективних управлінських рішень;
- вибір найбільш ефективних шляхів розвитку підприємства.

За результатами дослідження доцільно визначити виробничий облік як складову управлінсь-

кого та фінансового обліку, що передбачає збір даних про затрати підприємства, документальне оформлення операцій, пов'язаних з виробничими затратами, їх зведення і групування за різноманітними ознаками, що забезпечує калькулювання та контроль за використанням виробничих ресурсів.

Зміна умов зовнішнього чи внутрішнього середовища підприємства зумовлює наявність постійних трансформаційних процесів щодо зміни методологічних підходів до організації управлінського обліку відповідно до визначення змісту категорій «управлінський облік» та «виробничий облік». Таким чином, зазначене питання залишатиметься і надалі дискусійним у практиці бухгалтерського облікового знання.

#### ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Атамас П. Й. Управлінський облік: навч. посіб.; 2-ге вид. / П.Й.Атамас. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 440 с. – ISBN 978-966-364-769-2.
2. Бахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для вузов.; 2-е изд., доп. и пер. – М.: ИКФ Омега-Л, 2002. – 528 с. – ISBN 5-901386-48-5 (ИКФ Омега-Л). – ISBN 5-06-004377-0 (Выш. шк.).
3. Вахрушина М.А. Управленческий учет - 1: учеб. пос. / М.А. Вахрушина, С.А. Расказова-Николаева, М.И. Сидорова. – М.: БИНФА, 2011. – 141с.
4. Верига Ю.А. Бухгалтерський облік і аудит. Термінологічний українсько-російсько-англійський словник: навч. посіб. / [Ю.А.Верига, В.Л.Іщенко, Т.В. Гладких та ін.]. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 292 с. – ISBN 978-617-673-102-3.
5. Голов С.Ф. Управлінський облік: підруч. / С.Ф. Голов. – 3-те вид. – К.: Лібра, 2006. – 704 с. – ISBN 966-7035-53-0.
6. Давидов Г.М. Облікова політика: навч. посіб. / В.М. Савченко, О.В. Пальчук, Л.В. Саловська та ін.; за ред. Г.М. Давидова. – К.: Знання, 2010. – 479 с. – ISBN 978-966-346-607-1.
7. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет; пер. с англ./ К. Друри; под ред. С.А. Табалиной. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1994. – 560с.
8. Энтони Р. Учет: ситуации и примеры; пер.с англ. /Под ред. и с предисл. А.М. Петрачкова / Р. Энтони, Дж Рис. – 2 изд., стер. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 558 с. – ISBN 5-279-02052-4 .
9. Карпова Т.П. Управленческий учет: учебник для вузов / Т.П. Карпова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юнити-Дана, 2004. – 351 с. – ISBN 5-238-00633-0.
10. Лишиленко О.В. Бухгалтерський управлінський облік: навч. посіб. / О.В. Лишиленко. – К.: Вид-во «Центр навчальної літератури», 2006. – 245с. – ISBN 966-364-198-3.
11. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: наказ Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 р. № 373. – Офіц вид. – К.: ДП ДКТЕД, 2007. – 321с.
12. Облік контроль і аналіз. Словник-довідник: навч. посіб. / І.І. Пилипенко, В.П. Пантелеєв, В.О. Шевчук та ін.; за ред. проф. В.П. Пантелеєва, В.О. Шевчука. – К.: Бізнес Медіа Консалтинг, 2011. – 368 с. – ISBN 978-966-2425-22-2.
13. Олійник О.В. Витрати в системі бухгалтерського обліку: теорія, методика, практика (на прикладі підприємств промисловості нерудних матеріалів): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / О.В. Олійник. – Терноп. акад. нар. госп-ва. – Т., 2002. – 22 с.
14. Палий В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета). – М.: Инфра-М, 2006. – 279 с. – ISBN 5-16-002733-5.
15. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV: за станом на 02.09.2014 [Електронний ресурс] // ВВР України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
16. Прохар Н.В. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики: монографія / Н.В. Прохар, Ю.О. Ночовна. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2011. – 257 с.
17. Сук Л.К. Організація бухгалтерського обліку: підруч. / Л.К.Сук, П.Л. Сук. – К.: Каравела; Піча Ю.В., 2009. – 624 с. – ISBN 978-966-96914-4-6.
18. Управленческий учет. 3-е издание; пер. с англ. / Энтони А. Атkinson, Раджив Д. Банкер, Роберт С. Каплан, С. Марк Янг. – М.: Издательский дом «Вильямс», 2005. – 874 с. – ISBN 5-8459-0635-0.
19. Хорнгрен Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект; пер. с англ.; под ред. Я.В. Соколова / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 416 с: ил. – (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту). – ISBN 5-279-01212-2.
20. Atrill Peter. Accounting and finance for non-specialists / Peter Atrill and Eddie McLaney. – 7th ed. – Printed by Ashford Colour Press Ltd., Gosport, 2011. – 576p. – ISBN 978-0-273-74588-4 (pbk.)