

СТАНОВЛЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ: АНАЛІЗ ПУБЛІКАЦІЙ У ЖУРНАЛАХ "БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ" ТА "БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І АУДИТ"

Здійснено ретроспективний аналіз підходів до трансформації системи бухгалтерського обліку на основі систематизації наукових публікацій за даною тематикою

Постановка проблеми. На сьогодні питання про місце і роль управлінського обліку в системі управління підприємством є предметом полеміки вітчизняних і зарубіжних вчених. Позиції вчених можна згрупувати за наступними напрямками:

1) управлінський облік як такий не існує, є лише виробничий облік, який передбачає планування та облік виробничих витрат, калькулювання собівартості готової продукції (товарів, робіт, послуг) з наступним аналізом витрат за елементами калькуляції;

2) управлінський облік є самостійним видом обліку і навчальною дисципліною;

3) управлінського обліку як такого не існує, оскільки вся інформація для управління підприємством формується в межах оперативного та статистичного обліку;

4) управлінський облік виступає підсистемою бухгалтерського обліку.

До того ж управлінський облік цілим рядом науковців сприймається як нове явище, непритаманне вітчизняній економічній системі.

З огляду на це постає необхідність дослідження факторів, що зумовили виникнення управлінського обліку в паралелі з трансформацією вітчизняної економічної думки та бухгалтерського обліку як підсистеми управління діяльністю суб'єктів господарювання. Дослідження спрямуємо в історико-логічному напрямі з виділенням ключових моментів та аналізом тенденцій їх зміни під впливом умов діяльності.

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. Слід відмітити, що дослідниками, що приділяли увагу трансформації бухгалтерського обліку не здійснювалась критичний аналіз суцільним способом наукових публікацій в провідних журналах з бухгалтерського обліку.

Мета дослідження. Беручи до уваги наявність дискусійних моментів щодо виділення різних облікових систем, з'ясуємо правомірність даного поділу.

Виклад основного матеріалу дослідження. Процес наукового пізнання та формування наукових понять повинен співпадати з історичним ходом розвитку об'єкта дослідження. Основи історичного підходу до пізнання були закладені дослідженнями вчених XVII – XVIII ст. Так, М.В. Ломоносов вперше застосував історичний підхід для вивчення Землі. В XIX ст. історизм став найбільш сильним знаряддям в методологічному арсеналі наукового пізнання. Як відомо, І. Кант та П. Лаплас з успіхом застосовували його в астрономії, Ч. Дарвін – в біології [1, с. 76]. Це ж стосується і бухгалтерського обліку, що є інформаційною основою функціонування системи управління. Необхідність вивчення генезису бухгалтерського обліку зумовлена встановленням причинно-логічного зв'язку між його трансформацією та процесом реформування, а також виявлення факторів, що спричинили розвиток та зміну завдань бухгалтерського обліку. Об'єктивний розвиток науки в повній мірі відображається в наукових публікаціях, в яких зосереджено дискусійні та ключові моменти розвитку певного явища, гострі наукові проблеми, можливі шляхи їх вирішення, підходи до удосконалення методики облікового відображення певного об'єкту та удосконалення методичного забезпечення всієї облікової системи. Так, відповідно до Постанови президії ВАК України від 15.01.2003 р. № 7-05/1 “Про підвищення вимог до фахових видань, внесених до переліку ВАК України” [4] наукова стаття має містити такі обов'язкові елементи: “постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями; аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спирається автор, виділення невирішених раніше частин загальної проблеми, яким присвячується дана стаття; формулювання цілей статті (постановка завдання); виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів; висновки з даного дослідження і перспективи подальших досліджень у даному напрямі”.

Ретроспективний аналіз наукових публікацій дозволить визначити загальні тенденції трансформації системи бухгалтерського обліку та розробити рекомендації з її удосконалення в контексті забезпечення потреб управління підприємством на різних його рівнях.

Суцільне дослідження публікацій за напрямом “управлінський облік”, критичний аналіз змісту статей, їх групування за відповідними критеріями (за роками, в розрізі авторів, за видами обліку) в межах журналу “Бухгалтерский учет” за 1949-2007 рр. та “Бухгалтерський облік і аудит” за 1994-2008 рр. дозволить виділити напрями дискусії науковців в контексті трансформації системи бухгалтерського обліку та відповідність рівня її методологічної розробки вимогам процесу управління та адаптивності до ринкових умов господарювання.

В 1949 р. у теоретичному і науково-практичному журналі “Бухгалтерский учет” з’являються публікації з управлінського обліку (рис. 1).

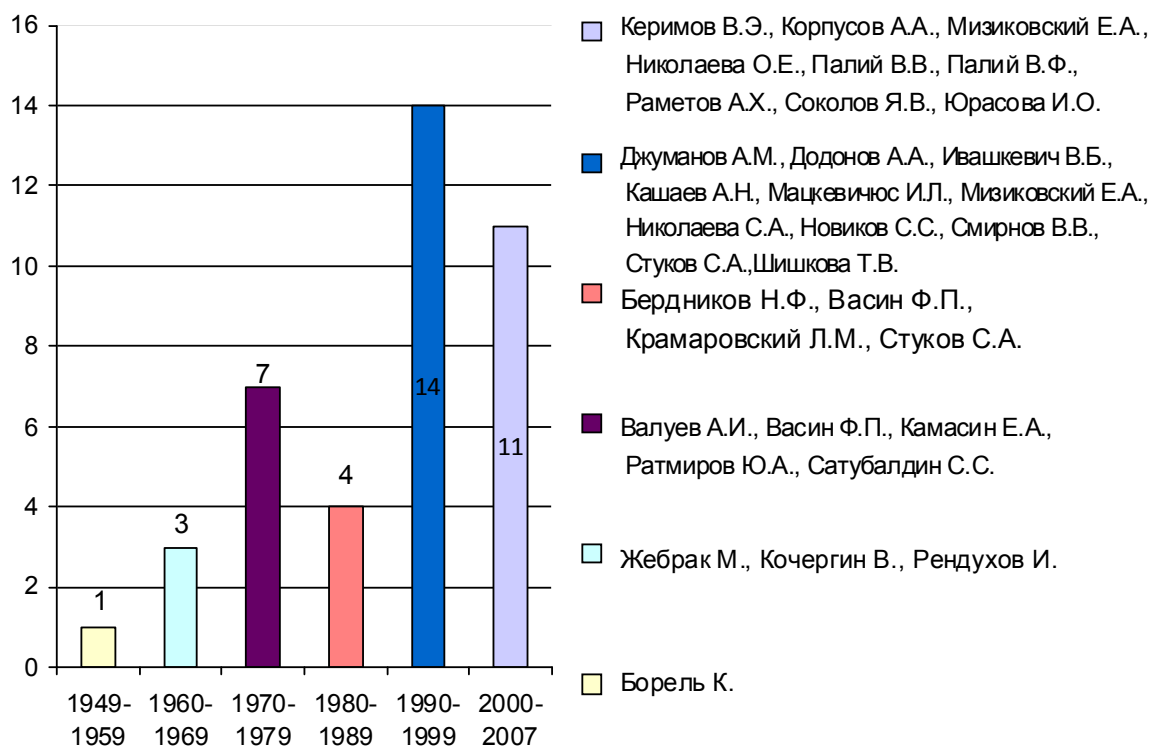


Рис. 1. Систематизація публікацій за напрямом “управлінський облік”, журнал “Бухгалтерский учет”, 1949-2007 рр. за роками*

*Примітка: Прізвища та ініціали авторів наведені російською мовою.

Публікації, систематизовані на рис. 1.1. викладені в наступних номерах журналу “Бухгалтерский учет” № 9 1949, № 1 1960, № 6 1968, № 7 1969, № 7 1973, № 4, 10 1976, № 12 1978, № 1-3 1979, № 7, 8 1981, № 10 1982, № 11 1987, № 6 1991, № 2, 10 1993, № 6 1994, № 8 1995, № 1-4 1996, № 2 1997, № 4 1999, № 17-18, 20 2000, № 9 2002, № 2, 7, 9, 13 2003, № 24 2006, № 9 2007.

Групування публікацій в журналі “Бухгалтерский учет” в розрізі авторів наведено в табл. 1.

Таблиця 1. Аналіз публікацій за напрямом “управлінський облік”, журнал “Бухгалтерський учет”, 1949-2007 рр. в розрізі авторів

ПІБ*	Кількість публікацій	Основні напрями дослідження
1	2	3
Бердников Н.Ф.	1 № 7 1981	Виробничий облік
Борель К.	1 № 9 1949	Облік внутрішньовиробничих перевезень
Валуев А.И.	1 № 7 1973	Бухгалтерський облік, внутрішньовиробничий розрахунок
Васин Ф.П.	3 № 10 1976, № 2 1979, № 11 1987	Облік внутрішньогосподарських розрахунків
Джуманов А.М.	1 № 6 1994	Виробничий облік
Додонов А.А.	1 № 10 1993	Виробничий облік, контролюючі функції
Жебрак М.	1 № 1 1960	Виробничий облік, калькуляція собівартості продукції
Ивашкевич В.Б.	3 № 12 1978, № 3 1979, № 4 1999	Управлінський облік, облік внутрішньогосподарських розрахунків
Касмин Е.А.	2 № 12 1978, № 3 1979	Облік внутрішньогосподарських розрахунків
Кашаев А.Н.	1 № 8 1994	Виробничий облік в умовах ринку
Керимов В.Э.	1 № 9 2007	Управлінський облік затрат в автотранспортних організаціях
Корпусов А.	1 № 7 2003	Управлінський облік в торгових підприємствах
Кочергин В.	1 № 6 1968	Внутрішньовиробничий облік
Крамаровский Л.М.	1 № 8 1981	Внутрішньовиробничий облік
Мацкевичюс И.Л.	1 № 2 1993	Управлінський облік, досвід економіко-розвинутих країн
Мизиковский Е.А.	2 № 8 1995, № 9 2003	Необхідність і дійсність управлінського обліку
Николаева О.Е.	1 № 9 2002	Система збалансованих показників
Николаева С.А.	3 № 1-3 1996	Управлінський облік, проблеми засвоєння
Новиков С.С.	1 № 4 1996	Виробничий облік на малих підприємствах
Палий В.Ф.	3 № 17 2003, № 2,13 2003	Управлінський облік, внутрішня звітність
Раметов А.Х.	1 № 20 2000	Управлінський облік по сегментах діяльності підприємства
Ратмиров Ю.А.	1 № 4 1976	Виробничий облік
Рендухов И.	1 № 7 1969	Виробничий облік

Продовження табл. 1

1	2	3
Сатубалдин С.С.	1 № 1 1979	Управлінський облік в промислових фірмах в США
Смирнов В.В.	1 № 6 1991	Управлінський облік на спільних підприємствах
Соколов Я.В.	2 № 18 2000, № 7 2003	Управлінський облік
Стуков С.А.	2 № 2 1997, № 10 1982	Виробничий облік
Шишкова Т.В.	1 № 3 1996	Порівняння управлінського і фінансового обліку
Юрасова І.О.	1 № 24 2006	Стратегічний управлінський облік

* Прізвища та ініціали авторів наведені російською мовою.

Аналіз даних публікацій ілюструє ситуацію, що в кінці 50-х рр. з'явилися перші наукові праці з проблем внутрішньогосподарського обліку, значна увага приділялася внутрішньогосподарському розрахунку. Слід зауважити, що техпромфінплан є основою госпрозрахунку, а бюджет відповідно – бюджетування, то можна констатувати схожість даних систем. Так, розділ “Фінансовий план” синтезував основні розділи плану виробництва та фінансових результатів підприємства. В ньому відображались доходи та витрати, надходження та витрачання грошових коштів, асигнування та платежі до бюджету та вищестоящих організацій. Отже, даний розділ є гібридом сучасних фінансових бюджетів – бюджету доходів і витрат, бюджету руху грошових коштів та бюджету з інвестиційної діяльності. З огляду на це, бюджетування більшістю авторами, які не обізнані з історією облікової думки, розглядається як щось нове, невідоме, що призводить до нехтування цілим рядом надбань теоретичного та практичного спрямування в даній сфері.

З журналом “Бухгалтерський учет” тривалий період співпрацювали відомі вчені: Ф.П. Васин (досліджувались питання обліку внутрішньогосподарських розрахунків), В.Б. Ивашкевич (висвітлювались підходи до управлінського обліку, обліку внутрішньогосподарських розрахунків), С.А. Николаева (увага концентрувалася на проблемах засвоєння управлінського обліку), В.Ф. Палий (досліджувались підходи до організації управлінського обліку і формування внутрішньої звітності), Е.А. Касмин (висвітлювався облік внутрішньогосподарських розрахунків), Е.А. Мизиковский (розглядалась необхідність і дійсність управлінського обліку), Я.В. Соколов (розкривались питання розвитку управлінського обліку), С.А. Стуков (висвітлювалася методика виробничого обліку).

У 50-70 рр. на сторінках журналу вирізнялися статті К. Бореля присвячені обліку внутрішньовиробничих перевезень, М. Жебрака присвячені впливу технічного прогресу на виробничий облік і калькуляцію собівартості продукції; у 70-90 рр. актуальними виявилися роботи Н.Ф. Бердникова, А.А. Додонова, С.С. Новикова з питань організації виробничого обліку на підприємствах.

Наприкінці ХХ ст. на початку ХХІ ст. цікавими були статті Я.В. Соколова щодо того управлінський облік це міф чи реальність, як розуміти управлінський облік; І.О. Юрасової зі стратегічного управлінського обліку.

“Бухгалтерский учет” – всесоюзний щомісячний теоретичний і науково-практичний журнал, один із провідних на теренах країни і опублікувати в ньому статтю одночасно достатньо складно і престижно. Адже публікація у журналі такого рівня могла свідчити про визнання автора, його досліджень та доробку у наукових колах, це було не просто оприлюдненням отриманих результатів, а певного роду трибуною перевірки на актуальність доведеність обґрунтованість отриманих результатів. Доторкаючись до історії аналітичної думки через опубліковані статті можна прослідкувати становлення видатних російських, українських, білоруських вчених-економістів, формування їх наукових інтересів. Це, крім названих вище, А.И. Валуев, А.М. Джуманов, А.Н. Кашаев, В. Кочергин, И.Л. Мацкевичюс, Ю.А Ратмиров, И. Рендухов, С.С. Сатубалдин, В.В. Смирнов, Т.В. Шишкова та інші.

Протягом 1960-1969 рр. кількість публікацій на сторінках даного журналу була незначною (лише 3 статті таких вчених як М. Жебрака, В. Кочергина, И. Рендухова). Вчені у своїх статтях розглядали такі види обліку як внутрішньогосподарський та виробничий.

У 70-80-ті роки кількість публікацій суттєво не збільшилась, проте автори знову починають приділяти значну увагу проблемам впровадження внутрішньогосподарському розрахунку.

Починаючи з 90-тих років зростає кількість публікацій у фаховому журналі – 14 статей. Саме у 90-ті роки ХХ ст. відбувається процес реформування системи бухгалтерського обліку і вчені вже виділяють управлінський облік, а не внутрішньогосподарський. Значна увага починає приділятися питанням організації управлінського обліку.

З 2000 р. набуває подальшого розвитку розробка та удосконалення методик обліку з урахуванням особливостей діяльності підприємств та організацій, продовжуються дослідження питань стратегічного управлінського обліку. Відповідно відбувається трансформація управлінського обліку, зміна напрямів дослідження, поява нових об'єктів

обліку, розширення кола користувачів облікової інформації та постає проблема суперечності їх інтересів, що суттєво впливає на процес облікового відображення господарських операцій та презентування інформації на запит конкретного її користувача. У цей період на сторінках журналу “Бухгалтерський учет” видається 11 статей, публікуються такі відомі вчені В.Э. Керимов, А.А. Корпусов, Е.А. Мизиковский, О.Е. Николаева, В.Ф. Палий, А.Х. Раметов, Я.В. Соколов, И.О. Юрасова.

Систематизацію публікацій за напрямом “управлінський облік” в журналі “Бухгалтерський облік і аудит” наведено в табл. 1.2.

Таблиця 2. Систематизація публікацій за напрямом дослідження “управлінський облік”, журнал “Бухгалтерський облік і аудит”, 1994-2008 рр. за роками

Період	Кількість публікацій	ПІБ авторів
1994-1999	14 № 1-4 1994, № 6 1995, № 2-3, 9-10 1996, № 3-5, 11 1997, № 1 1998, № 3 1999	Гнилицька Л., Голов С., Завгородній В., Кузмінський Ю., Оленчик А., Павлюк І., Сопко В.
2000-2008	32 № 9 2000, № 2, 6, 9, 12 2001, № 11 2002, № 4-6, 12 2003, № 4, 7, 11-12 2004, № 4-5, 7-9 2005, № 2, 9-12 2006, № 2, 4 2007, № 2-3 2008	Адамик О., Білоусова І., Белоусова І., Бородкін О., Гнилицька Л., Гуцайлук З., Загородній А., Задорожний З., Корчажникова Л., Корягін М., Кузнецова С., Ластовецький В., Маренич Т., Моссаковський В., Нападовська Л., Петренко С., Петрик О., Сльозко Т., Тлукевич Н., Уманцов Г., Хліпальська В., Хомин П., Цветкова Н., Чумаченко М.

З 1994 року з’явилися наукові праці з проблем управлінського обліку на сторінках журналу “Бухгалтерський облік і аудит”.

У період 1994-1999 рр. кількість публікацій була незначною – 14 і зокрема таких вчених як Л. Гнилицької, С. Голова, В. Завгороднього, Ю. Кузмінського, А. Оленчика, І. Павлюка, В. Сопка. Автори виокремлювали внутрішній та внутрішньогосподарський облік.

З 2000 року і до сьогодні спостерігається значне збільшення кількості публікацій у фаховому журналі “Бухгалтерський облік і аудит” за даною тематикою, що складає 32 статті. Відповідно простежується полеміка вчених в контексті трансформації системи бухгалтерського обліку, зміна напрямів дослідження з орієнтацією на західні публікації та дослідження, розширення кола суб’єктів-користувачів облікової інформації та акцентування на їх інтересах стосовно певних облікових об’єктів. Значна увага починає приділятися питанням організації управлінського обліку на

підприємствах різних форм власності. Майже в кожному номері виходить публікація щодо актуальних питань стану та розвитку управлінського обліку в Україні, розглядаються проблеми впровадження управлінського обліку на підприємствах. Публікуються такі відомі дослідники як І. Белоусова, Л. Гнилицька, А. Загородній, З. Задорожний, Л. Нападовська, Н. Цветкова, М. Чумаченко.

Групування публікацій в журналі “Бухгалтерський облік і аудит” в розрізі авторів наведено в табл. 1.3.

Таблиця 3. Аналіз публікацій за напрямом “управлінський облік”, журнал “Бухгалтерський облік і аудит”, 1994-2008 рр. в розрізі авторів

ПІБ	Кількість публікацій	Основні об’єкти дослідження
1	2	3
Адамик О.	1 № 2 2008	Внутрішньовідомчі розрахунки
Белоусова І.	2 № 4 2005, № 4 2007	Проблеми вдосконалення управлінського обліку, роль управлінського обліку в підвищенні ефективності виробництва
Білоусова І.	2 № 2 2001, № 5 2005	Проблеми розвитку та впровадження управлінського обліку на підприємствах
Бородкін О.	1 № 2 2001	Концепція і організація внутрішньогосподарського обліку
Гнилицька Л.	2 № 3 1999, № 9 2001	Система “директ-костинг”, проблеми впровадження управлінського обліку на підприємстві
Голов С.	3 № 3-5 1997	Концепція та організація управлінського обліку
Гуцайлук З.	1 № 11 2004	Місце і роль управлінського обліку в інформаційній системі
Завгородній В.	3 № 1-4 1994	Принципи організації бухгалтерського обліку, облік і внутрішній аудит основних засобів, фінансово-розрахункових операцій
Загородній Л.	1 № 4 2004	Управлінський облік як система інформаційного забезпечення
Задорожний З.	1 № 12 2006	Управлінський облік фінансових результатів
Корчажникова Л.	1 № 12 2001	Проблеми бухгалтерського і управлінського обліку
Корягін М.	1 № 9 2000	Система управлінського обліку
Кузмінський Ю.	3 № 2-3, 9 1996	Організація внутрішнього оперативного обліку, контроль за здійсненням зовнішньоторговельної діяльності
Кузнецова С.	1 № 12 2003	Легітимація як напрям розвитку бухгалтерського управлінського обліку
Ластовецький В.	1 № 4 2003	Види обліку

Продовження табл. 3

1	2	3
Маренич Т.	1 № 7 2005	Організація обліку внутрішньогосподарських відносин
Моссаковський В.	1 № 10 2006	Управлінський облік
Нападовська Л.	4 № 9, 12 2001, № 4 2004, № 8-9 2005	Методологічні засади управлінського обліку, значення та рекомендації щодо використання управлінського обліку, проблеми становлення та розвитку управлінського обліку
Оленчик Л.	1 № 6 1995	Суть і місце управлінського обліку
Павлюк І.	2 № 11 1997, № 1 1998	Облік внутрішніх бартерних операцій
Петренко О.	1 № 2 2008	Якість бухгалтерського обліку
Петрик О.	1 № 2 2001	Управлінський облік в Україні
Сльозко Т.	1 № 2 2006	Управлінський облік, управлінська стратегія
Сопко В.	1 № 10 1996	Основи побудови бухгалтерського внутрішньогосподарського обліку затрат і доходів
Тлукевич Н.	1 № 2 2007	Організація управлінського обліку
Уманців Г.	1 № 9 2006	Внутрішній гудвіл підприємства
Хліпальська В.	1 № 11 2002	Облік надходження і зберігання запасів оборотного капіталу
Хомин Т.	1 № 6 2003	Облік витрат виробництва
Цветкова Н.	1 № 3 2008	Організація обліку, складання звітності
Чумаченко М.	2 № 6 2001, № 5 2003	Управлінський облік в Україні

З журналом “Бухгалтерський облік і аудит” тривалий період співпрацювали відомі вчені: Л. Нападовська (досліджувались методологічні засади управлінського обліку, значення та рекомендації щодо використання управлінського обліку, проблеми становлення та розвитку управлінського обліку), С. Голов (висвітлювалась концепція та організація управлінського обліку), В. Завгородній (увага концентрувалась на принципах організації бухгалтерського обліку, обліку і внутрішньому аудиту основних засобів, фінансово-розрахункових операціях), Ю. Кузмінський (досліджувалась організація внутрішнього оперативного обліку, контроль за здійсненням зовнішньоторговельної діяльності), І. Білоусова (висвітлювались проблеми розвитку та впровадження управлінського обліку на підприємствах),

Л. Гнилицька (розглядалась система “директ-костинг”, проблеми впровадження управлінського обліку на підприємстві), І. Павлюк (розкривались питання обліку внутрішніх бартерних операцій).

З 90-х років ХХ на сторінках журналу актуальними виявилися роботи А. Оленчика присвячені сутності та місцю в системі формування економічної інформації управлінського обліку; В. Сопка з основ побудови бухгалтерського внутрішньогосподарського обліку витрат і доходів діяльності.

На початку ХХІ ст. цікавими були статті С. Кузнецової присвячені легітимації як напрямку розвитку бухгалтерського управлінського обліку

Аналіз опублікованих статей окреслює становлення видатних російських, українських, білоруських вчених-економістів, формування їх наукових інтересів. Це, крім названих вище, З. Гуцайлюк, З. Загородній, Л. Задорожний, Л. Корчажникова, В. Ластовецький, Т. Маренич, В. Моссаковський, Т. Сльозко, В. Сопко, Н. Цветкова та інші.

Протягом усієї історії становлення бухгалтерського обліку відбувались дискусії щодо поділу його на ивди (табл. 1.4), формування відповідних методик обліку окремих об’єктів з урахуванням особливостей кожного з видів обліку.

Таблиця 4. Систематизація публікацій в журналі “Бухгалтерский учет”, 1949-2007 рр. за видами обліку

Вид обліку	Кількість публікацій	Номери публікацій	ПІБ авторів*
Управлінський облік	21	№ 1 1979, № 6 1991, № 2 1993, № 8 1995, № 1-3 1996, № 2 1997, № 4 1999, № 17-18, 20 2000, № 9 2002, № 2, 7, 9, 13 2003, № 24 2006, № 9 2007	Ивашкевич В.Б., Керимов В.Э., Корпусов А.А., Мацкевичюс И.Л., Мизиковский Е.А., Николаева С.А., Палий В.Ф., Раметов А.Х., Сатубалдин С.С., Смирнов В.В., Соколов Я.В., Стуков С.А., Шишкова Т.В., Юрасова И.О.
Внутрішньогосподарський облік	11	№ 9 1949, № 6 1968, № 7 1973, № 10 1976, № 12 1978, № 2-3 1979, № 8 1981, № 10 1982, № 11 1987, № 17 2000	Борель К., Валуев А.И., Васин Ф.П., Камасин Е.А., Кочергин В., Крамаровский Л.М., Палий В.Ф., Стуков С.А.
Виробничий облік	9	№ 1 1960, № 7 1969, № 4 1976, № 7 1981, № 7 1981, № 10 1993, № 6 1994, № 8 1994, № 4 1996, № 2 1997	Бердников Н.Ф., Джуманов А.М., Додонов А.А., Жебрак М., Кашаев А.Н., Новиков С.С., Ратмиров Ю.А., Рендухов И., Стуков С.А.

*Прізвища та ініціали авторів наведені російською мовою.

Згідно з проведеними дослідженнями найбільша кількість публікацій протягом усього періоду присвячена виокремленню управлінського обліку (21 стаття). Розглядається необхідність впровадження управлінського обліку в практику господарювання, досліджується специфіка управлінського обліку за кожним сегментом діяльності підприємства, проводиться порівняльний аналіз управлінського і фінансового обліку. З'явилися публікації, присвячені управлінському обліку витрат за різними видами економічної діяльності. Цілим рядом авторів виділяється стратегічний управлінський облік.

Друге місце за кількістю опублікованих статей належить особливостям внутрішньогосподарського обліку. Серед цього блоку статей найбільшу кількість становлять публікації з обліку результатів внутрішньогосподарського розрахунку.

Найменшу кількість публікацій займає виробничий облік. Розглядається вплив технічного прогресу на виробничий облік та виробничий облік з врахуванням галузевих особливостей.

Загальна методика облікового відображення господарських операцій отримала конкретизацію щодо того чи іншого виду обліку.

Протягом 50-90 рр. виділявся внутрішньогосподарський облік, а починаючи з 60-го року паралельно з внутрішньогосподарським виділяють ще й виробничий облік. З кінця 70-х рр. вперше починають вживати термін “управлінський облік”, який і використовується до сьогодні.

Розглянемо формування відповідних методик обліку та аналізу окремих об'єктів з урахуванням видів обліку на сторінках журналу “Бухгалтерський облік і аудит” (табл. 5).

Таблиця 5. Систематизація публікацій в журналі “Бухгалтерський облік і аудит”, 1994-2008 рр. за видами обліку

Вид обліку	Кількість публікацій	Номери публікацій	ПІБ авторів*
1	2	3	4
Управлінський облік	33	№ 6 1995, № 10 1996, № 3-5 1997, № 3 1999, № 9 2000, № 2, 6, 9, 12 2001, № 11 2002, № 4-5, 12 2003, № 4, 7, 11-12 2004, № 4-5, 8-9 2005, № 2, 10-12 2006, № 2, 4 2007, № 3 2008	Белоусова І., Білоусова І., Бородкін О., Гнилицька Л., Голов С., Гуцайлюк З., Загородній А., Задорожний З., Корчажникова Л., Корягін М., Кузнецова С., Ластовецький В., Нападовська Л., Оленчик А., Петрик О., Сльозко Т., Сопко В., Тлукевич Н., Цветкова Н., Хліпальська В., Чумаченко М.

Продовження табл. 5

1	2	3	4
Внутрішній облік	16	№ 1-4 1994, № 6 1995, № 2-3, 9-10 1996, № 11 1997, № 1 1998, № 2 2001, № 6 2003, № 7 2005, № 9 2006, № 2 2008	Адамик О., Бородкін О., Завгородній В., Кузьмінський Ю., Маренич Т., Оленчик А., Павлюк І., Петренко С., Сопко В., Уманців Г., Хомин П.

*Прізвища та ініціали авторів наведені російською мовою.

Згідно з проведеними дослідженнями найбільша кількість публікацій протягом усього періоду присвячена управлінському обліку. Розглядається місце управлінського обліку як підсистеми управління, підходи до організації управлінського обліку з врахуванням особливостей діяльності суб'єктів господарювання. З'являються публікації з проблем розвитку та становлення управлінського обліку в Україні, методологічні засади управлінського обліку, проблеми вдосконалення системи управлінського обліку з врахуванням впливу факторів внутрішнього та зовнішнього середовища.

Незначна кількість публікацій присвячена внутрішньому обліку. Серед цього блоку статей найбільшу кількість становлять публікації з організації внутрішнього оперативного обліку. Розглядається також внутрішній гудвіл підприємства та підходи до його ідентифікації як об'єкта управлінського обліку. Стосовно доцільності виділення оперативного внутрішнього обліку, то за умов організації та ведення обліку з використанням комп'ютерних технологій, обробка та надання інформації у відповідності до запитів внутрішніх користувачів здійснюється в режимі on-line з врахуванням закріпленого для конкретного користувача рівня доступу до іншого інформаційного блоку. Застосування комп'ютерних технологій в обробці даних передбачає оперативність як даного процесу, так і формування інформації на запит конкретного користувача. З огляду на це виділення та вживання такого поняття як внутрішній оперативний облік є недоцільним та некоректним.

За результатами публікацій в одних із найпопулярніших фахових періодичних видань "Бухгалтерский учет", 1949-2007 рр. та "Бухгалтерський облік і аудит", 1994-2008 рр. можна зробити висновок, що протягом періоду, який досліджується "Бухгалтерский учет" – 58 років – на сторінках журналу опубліковано 41 стаття, "Бухгалтерський облік і аудит" – 14 років – 49 статей, безпосередньо присвячених проблематиці поділу обліку на види. Звичайно, у різні періоди кількість публікацій є різною. Кількість публікацій на сторінках журналів зростає, що свідчить про актуальність здійснення дослідження в даному напрямі.

Систематизація статей, опублікованих у журналах, проведена за такими критеріями: роки (період публікацій), автори, види обліку, які виділяють вчені. За результатами групування найбільша кількість публікацій вийшла в журналі “Бухгалтерський учет” до 90-х рр. – 14 статей, в “Бухгалтерському обліку і аудиті” початок ХХІ ст. – 32 статті. У цей період відбувається впровадження ідей управлінського обліку, розширюється тематика робіт в напрямі обґрунтування доцільності відокремлення управлінського обліку як самостійної інформаційної системи.

Проведені дослідження ще раз підтверджують наявність достатньо розвиненої теорії та багатой практики бухгалтерського обліку в контексті забезпечення потреб управління як на мікро-, так і на макрорівні за часів радянського періоду.

Висновки та перспективи подальших досліджень. З врахуванням проблематики, що розглядалася на сторінках провідних журналів можна зробити висновок про те, що на підприємстві існує єдина система обробки даних та генерування інформації – бухгалтерський облік. Дану систему доцільно сегментувати за напрямками інформаційних потоків, зокрема на такі сегменти як фінансовий – забезпечення запитів внутрішніх і зовнішніх користувачів через фінансову звітність як форму представлення інформації, податковий – надання інформації про облікове відображення податкових розрахунків, а також управлінський – інформаційний сегмент, що відзначається спрямуванням інформаційних потоків, з попередньою адаптацією, на забезпечення прийняття управлінських рішень суб’єктами управління.

ЛІТЕРАТУРА:

1. *Блецкан М.И.* Диалектика формирования научных абстракций. – Львов: Выща шк. Изд-во при Львов. ун-те, 1989. – 180 с.
2. Бухгалтерський учет, 1949-2007 рр.
3. Бухгалтерський облік і аудит, 1994-2008 рр.
4. Бюлетень Вищої атестаційної комісії України. – 2003. – № 1