

УДК 657.471

Пушкар М. Р.,
m.r.pushkar@wunu.edu.ua, ORCID ID: 0000-0003-0382-2977,
аспірант, Західноукраїнський національний університет, м. Тернопіль

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ЯК КОНЦЕПЦІЯ ОТРИМАННЯ ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ МЕНЕДЖЕРІВ ОПЕРАЦІЙНОГО РІВНЯ

Анотація. *Управлінський облік у широкому розумінні являє собою окрему підсистему отримання інформації, виходячи з потреб операційного менеджменту. Управлінський облік – не тільки система збору та аналізу інформації про витрати й доходи в розрізі окремих виробів структурних одиниць підприємства в грошовому виразі, а й головне, у фізичних натуральних показниках, що вимагає організації бюджетування, нормування, аналізу та оцінки діяльності підрозділів підприємства. Отже, управлінському обліку в більшій мірі властиві управлінські, аніж традиційні бухгалтерські технології. Управлінський облік розглядається як система збору та інтерпретації інформації про витрати на виробництво продукції, тобто це розширена система організації обліку для цілей контролю за формуванням собівартості продукції у процесі технологічного ланцюга створення додаткової вартості підприємства. В українській практиці найчастіше управлінський облік розглядається як додаток до фінансового, який зосереджений на питаннях калькулювання собівартості продукції в грошовому вимірнику, а не як підсистема інформації про ефективність господарської діяльності виробництва, збуту й операційного менеджменту. Управлінський облік призначений для отримання інформації у системному порядку в режимі реального часу для операційного управлінського персоналу, яку він використовує в якості засобу контролю, коригування та раціонального використання факторів виробництва. Метою такої інформації є своєчасне коригування відхилень від установлених технологічних регламентів та пошук резервів зниження собівартості продукції за рахунок норм витрачання ресурсів, цін на їх придбання, удосконалення організації праці, використання засобів праці тощо. Інформація може використовуватися для планування, нормування, бюджетування, контролю та аналізу процесів виробництва і збуту продукції. Нагальною потребою стає організація управлінського обліку не лише як джерела актуальної і достовірної інформації, а й інструменту формування економічної політики, механізму удосконалення бізнесу та управління витратами.*

Ключові слова: управлінський облік, бізнес-процес, інформаційні ресурси, інформація, управління, бізнес.

Pushkar M. R.,
m.r.pushkar@wunu.edu.ua, ORCID ID: 0000-0003-0382-2977,
Postgraduate, West Ukrainian National University, Ternopil

MANAGERIAL ACCOUNTING AS A CONCEPT OF OBTAINING INFORMATION FOR MANAGERS AT THE OPERATIONAL LEVEL

Abstract. *Managerial accounting, in a broad sense, is a separate subsystem for obtaining information based on the needs of operational management. Managerial accounting is not only a system of collecting and analyzing information about costs and revenues in terms of individual products of structural units of the enterprise in monetary terms, but also, most importantly, in physical natural indicators, which requires the organization of budgeting, rationing, analysis and evaluation of the activities of the enterprise's divisions. So, managerial accounting is characterized to a greater extent by managerial rather than traditional accounting technologies. Managerial accounting is considered as a system of collecting and interpreting information about production costs, that is an extended system of accounting organization for the purposes of controlling the formation of the cost of products in the process of the technological chain of creating additional value of the enterprise. In Ukrainian practice, managerial accounting is most often considered as an appendix to financial accounting, which is focused on the issues of calculating the cost of production in monetary terms, and not as a subsystem of information on the efficiency of economic activities of production, sales and operational management. Managerial accounting is designed to obtain information in a systematic manner in real time for operational management personnel, which it uses as a means of control, adjustment and rational use of production factors. The purpose of such information is the timely correction of deviations from the established technological regulations and the search for reserves for reducing the cost of production due to the norms of resource consumption, prices for their purchase, improvement of work organization, use of labor tools, etc. Information can be used for planning, rationing, budgeting, control and analysis of production and sales processes. The organization of managerial accounting becomes an urgent need not only as a source of relevant and reliable information, but also as a tool for the formation of economic policy, a mechanism for business improvement and cost management.*

Key words: managerial accounting, business process, information resources, information, management, business.

JEL Classification: M 41
DOI: <https://doi.org/10.36477/2522-1205-2022-68-15>

Постановка проблеми. Однією з основних вимог менеджменту будь-якого підприємства в сучасних умовах конкуренції стає планування, організація, стимулювання, контроль та аналіз результатів діяльності підприємства і його підрозділів, для чого необхідним стає створення ефективної та своєчасної системи прийняття управлінських рішень та пошук методів найкращого використання доступних ресурсів.

Для досягнення цієї мети необхідна інформація про обсяг виробництва у відповідності до календарних планів, наявність усіх видів ресурсів і норм їх витрачання у технологічному процесі виробництва продукції. Таку інформацію не може надати фінансовий облік через обмеженість його методології, тому й виникає проблема створення особливої інформаційної підсистеми обліку для менеджерів нижчої ланки управління, які безпосередньо контролюють бізнес-процеси у підрозділах підприємства, але при цьому в більшості випадків позбавлені системної інформації та вимушені приймати рішення в умовах невизначеності. Проблему генерування спеціалізованої інформації для менеджерів нижчої ланки управління неможливо вирішити без створення підсистеми управлінського обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Відповідаючи на запити державного управління економічними агентами, науковці України зосередилися на дослідженнях управлінського обліку за останні два десятиріччя та висвітлили його сутність та значення для практичної діяльності. Основи та зміст внутрішньогосподарського обліку досліджували такі українські вчені, як З. В. Задорожний, П. О. Куцик, В. О. Шевчук, С. Ф. Голов, М. Г. Чумаченко, М. С. Пушкар, О. В. Карпенко, Є. В. Мних, С. Ф. Бруханський, В. С. Лень, Л. В. Нападівська, В. Г. Швець, Т. Г. Камінська, О. М. Губачова, О. А. Михальська, О. В. Фоміна та багато молодих вчених, аспірантів та практиків, які внесли свою частину праці, обгрунтовуючи значущість нового шляху з отримання інформації в системі управлінського обліку для підвищення якості роботи керівників та зростання ефективності виробництва продукції на вітчизняних підприємствах.

Разом із цим, варто зазначити, що науковці в сфері облікової науки перебувають лише на стартовому етапі розгортання досліджень проблем стратегічного, управлінського обліку та контролінгу, але в перспективі результати даних досліджень сприятимуть підвищенню рівня інформатизації суспільства й враховують ефективність економіки.

Постановка завдання. Метою статті є виявлення найбільш суттєвих характеристик управлінського обліку, який має прямий взаємозв'язок із інформаційними потребами управлінського персоналу підрозділів підприємства. Це вимагає систематизації об'єктів управлінського обліку, які відповідають основним завданням ефективного управління будь-якого підприємства, та визначення обсягу інформації для виконання функції контролю менеджерами операційного рівня, які відповідають за бізнес-процеси, реалізовані в них.

Виклад основного матеріалу дослідження. Раніше, в індустріальній хвилі розвитку людства згідно з хвильовою теорією Е. Тоффлера “Третя хвиля” [1], інформація не розглядалася як економічна категорія і жодний із фахівців спеціально її не досліджував і тим більше не запроваджував жодних понять про інформацію в системі обліку до початку ХХ століття. Проте з другої половини ХХ століття увага щодо ролі факторів виробництва зміщується з традиційних видів, які використовують для виробництва продукції (матеріальних, трудових, енергетичних, фінансових тощо), на інформаційний ресурс, що стає базовим елементом для розвитку економіки майбутнього.

Ключовим поняттям в епоху інформатизації суспільства є визначення поняття “інформаційні ресурси”, тлумачення й обговорення якого почали досліджувати з того моменту, коли розпочався перехід до постіндустріального суспільства, яке співпадає у часі з 70-ми роками ХХ століття. Проблемі інформаційних ресурсів присвячено значну кількість публікацій, в яких відобразилися різні підходи та запропоновані дефініції багатьох авторів різних наукових напрямів, у тому числі й облікових.

Ідея розширення інформаційних ресурсів для бізнесу закономірно виникла в той період, коли визріли для цього певні передумови, а саме: ускладнення бізнес-середовища після Другої світової війни, поява нових наук (науковий менеджмент, кібернетика, інформаційні науки, системологія, комп'ютерні науки тощо), які не могли не вплинути на традиційний фінансовий облік та його трансформацію в нових умовах із відокремленням підсистем управлінського і стратегічного обліку.

Елементи управлінського обліку в неявній формі використовувалися і раніше, але вкрай низький рівень обчислювальної техніки (рахівниці та арифмометр) не дозволяв обробляти великі масиви даних. З появою персональних комп'ютерів проблема обробки даних успішно вирішується і справа залишається за методологією обліку якої завгодно складності. В наші дні на будь-якому підприємстві реально створювати будь-яку інформаційну підсистему загальної облікової системи на основі технологій блокчейну, в тому числі й логічно завершено, цілісну систему управлінського обліку.

А. Ф. Черненко зазначав: “Управлінський персонал, так чи інакше, організовує якесь середовище управлінської інформації для підтримки ухвалення своїх рішень” [2], але це робиться дотепер несистемно, неформально та організаційно не оформлено. Про ефективність такого обліку говорити не доводиться.

Узагальнення різноманітних дефініцій щодо поняття інформаційних ресурсів дає нам підставу запропонувати визначення, яке досить просте, але без зайвої “наукоподібності” розкриває його сутність.

Інформаційними ресурсами називають таку сукупність достовірних повідомлень, отриманих інформаційною службою на основі опрацьованого масиву багатоманітних фактів, які стосуються

сфери фінансової та господарської діяльності підприємства і становлять семантичну значущість для контролю і координації дій персоналу для розвитку бізнесу.

Факти господарської діяльності служать сирим матеріалом для інформації, при цьому неупорядкований їх масив потребує певних процедур групування й обробки за заздалегідь визначеними критеріями, кількість яких залежить від обізнаності та фантазії інформаційних працівників та запитів користувачів на інформацію для виконання своїх функцій. Ключовим словом при організації збору даних є “запит” на інформацію від користувачів.

Інформаційні ресурси створюються на основі фактів, зафіксованих в окремих документах або масивах документів щодо економічних процесів на підприємстві, та документів і їх масивів в інформаційних системах (бібліотеках, архівах, фондах, банках даних, інших інформаційних системах).

Треба відзначити, що документи та їх масиви, про які тут йдеться, не існують самі по собі, а в них у різних формах відображаються знання, якими володіли люди, що створювали їх, а тому інформаційні ресурси у широкому розумінні ідентифікуються із знаннями, підготовленими людьми для соціального використання в суспільстві, які зафіксовані на матеріальних носіях.

Інформаційні ресурси підприємств і суспільства можна сприймати як знання, відчужені від тих людей, які їх нагромаджували, узагальнювали, аналізували, створювали і тому подібне. Ці знання матеріалізуються у формі документів, баз даних, знань, алгоритмів, комп'ютерних програм, а також витворів мистецтва, літератури та науки і використовуються в бізнесі, як ресурс виробництва. На жаль, до цього часу поки що не розроблена методологія кількісної та якісної оцінки інформаційних ресурсів, а також прогнозування потреб суспільства в них, що зменшує ефективність застосування інформації, яка нагромаджується у формі інформаційних ресурсів і збільшує тривалість перехідного періоду від сучасного індустріального до постіндустріального (інформаційного) суспільства. Крім того, невідомо скільки трудових ресурсів має бути задіяно у сфері виробництва і поширення інформаційних ресурсів в інформаційному суспільстві. Поза сумнівом, у майбутньому ці проблеми будуть вирішені, але дослідження потрібні зараз, аби наблизити майбутнє.

Інформаційні ресурси підприємства повинні розглядатися в якості стратегічних ресурсів, аналогічних за значимістю запасам сировини, енергії, корисних копалин та інших видів.

Саме тому в 40-50-х роках ХХ століття розвиток ринкової економіки в індустріально розвинутих країнах вбачають у необхідності доповнення інформації фінансового обліку, який синтезує економічні показники роботи в цілому по підприємству за певний період часу майже виключно в грошовому вимірі, додатковою розгорнутою аналітичною інформацією управлінського обліку в різноманітних, переважно натуральних показниках, у

розрізі підрозділів підприємства і відповідальних осіб.

У зв'язку з формуванням нового виду обліку для потреб управління йому присвоїли назву управлінської чи маржинальної бухгалтерії, хоча він має більше ознак технічного (інженерного), ніж бухгалтерського.

У розвинутих країнах світу та Сполучених Штатах Америки вже тривалий час впроваджується система обліку за сферами відповідальності та калькулювання змінних витрат, мета якого полягає у наданні інформації управлінням для контролю і прогнозування витрат та вибору найбільш ефективних оперативних управлінських рішень [3].

Управління витратами названо процесним, оскільки облік супроводжує формування собівартості продукції за технологічним циклом виробництва продукції. Процесний підхід в управлінні ми розглядаємо як вагомий етап розвитку управлінського обліку, базисним елементом якого є подання управління як процесу, тобто послідовності взаємопов'язаних дій та процедур, на основі яких формуються мета, завдання та досягнення бізнес-цілей компанії у межах визначеної ними стратегії. Теоретично даний підхід був досліджений досить давно, втім, на практиці почав застосовуватися відносно недавно, що пов'язано з двома факторами:

- швидкими темпами розвитку і трансформування економічних, політичних і наукових сфер життя суспільства, що вимагає адаптації персоналу до змін оточуючого середовища, проявляючи гнучкість, мобільність, а також вміння оперативно приймати рішення з метою максимізації ефективності і продуктивності свого бізнесу;

- активним запровадженням у компаніях системи менеджменту якості, що вимагає управління діяльністю компанії, виходячи зі структури процесів, які реалізуються для досягнення визначених цілей та завдань компанії.

Процесний підхід до управління на підприємстві ґрунтується на системі менеджменту, дії якого спрямовані на отримання оптимальних результатів, підвищення ефективності виробництва та врахування потреб споживачів [4], при цьому визначають відповідальних осіб за дотримання норм витрачання ресурсів за кожним процесом окремо.

У цій справі важливою є систематизація об'єктів управлінського обліку, яка відображена на рис. 1 і повинна відповідати основним цілям ефективного управління, що об'єднує об'єкти у чотири взаємопов'язані групи (виробничі ресурси, господарські процеси, структурні одиниці, доходи та витрати), які фіксуються в єдиному обліковому процесі [5].

До першої групи об'єктів управлінського обліку включають:

- виробничі запаси на складах та в процесі їх руху по стадіях виробничого циклу до складу готової продукції;

- засоби виробництва, що характеризують наявність виробничих потужностей та готовність підприємства до виробництва;

- використання трудових ресурсів у процесі доцільної діяльності;
- результат праці як продукт роботи підприємства.

Друга група об'єктів – господарські процеси – об'єднує окремі види діяльності підприємства. Ця група об'єктів сформована з використанням процесного підходу, сутність якого, як зазначено раніше, полягає в тому, що виробничими ресурсами та діяльністю управляють менеджери операційного рівня.

Третя група об'єктів обліку відображає показники, що характеризують результат господарських процесів, і тому в управлінському обліку вони мають відображатися одночасно з використанням ресурсів та отриманням продукту як результату сукупності процесів.

Четверта група характеризує витрати, доходи та фінансові результати, які деталізують в управлінському обліку за центрами витрат та матеріально відповідальними особами в центрі витрат за певні види ресурсів.

Виділення структурних одиниць як сегментів управління в окрему групу об'єктів обліку обумовлено тим, що для цілей управління інформація узагальнюється за місцями виникнення витрат (цехи, відділи, служби), за які несуть відповідальність менеджери, а всередині таких місць призначають працівників, відповідальних за витрачання конкретних видів ресурсів (сфери відповідальності).

Функції управління місцями виникнення витрат і сферами відповідальності є основою спеціалізації

працівників управління та підставою для організації управлінського обліку.

Підставою для вибору концептуальних положень системи процесного управління можуть бути процеси, механізми та інструменти управлінського обліку, що відповідають сучасним світовим тенденціям розвитку економіки (табл. 1) [6].

Процесне управління слід формувати на підставі таких трьох базових положень:

- інформаційної підтримки процесів розробки та реалізації управлінських рішень;
- набору типових управлінських процедур для вирішення завдань бізнесу;
- системи активації учасників бізнес-процесів, зокрема суб'єктів управління.

Виділення бізнес-процесів посідає чи не перше місце при проектуванні управлінської інформаційної системи на підприємстві та передбачає не лише організацію управління, а й управлінський облік, тому слід проводити роботу одночасно в цих напрямках. У принципі за основу проекту приймають організаційну структуру підприємства та пропонують виділити основні, допоміжні та обслуговуючі бізнес-процеси, які відтворюють технологічний ланцюг виробництва продукції.

Потрібно оптимізувати кількість бізнес-процесів, оскільки їх надмірна чисельність може ускладнити механізм прийняття рішень.

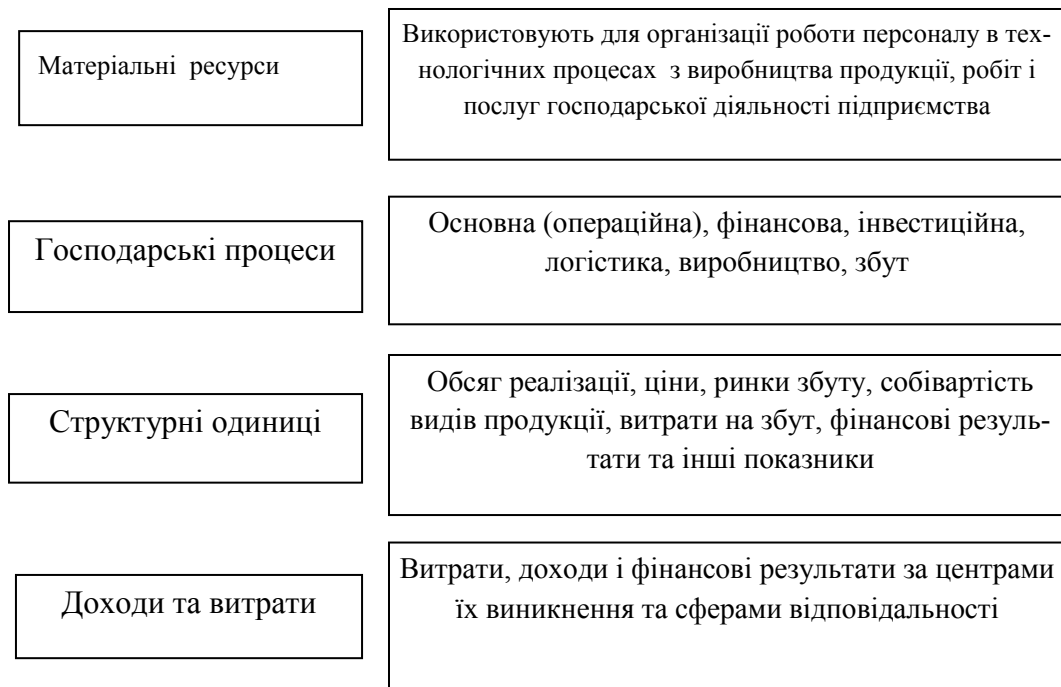


Рис. 1. Об'єкти управлінського обліку

Обґрунтування вибору концепції процесного управління на підприємствах

Принципові аспекти процесного управління	Змістовні риси
Нова філософія управління	Управління системою управління
	Управління майбутнім
	Суперменеджмент
	Оптимізація співвідношення “витрати-результат”
Механізм управління	Управління на основі контролінг-процесів
	Система заходів зі створення умов
	На перетині обліку, структури інформаційних ресурсів, контролю та координації дій персоналу
	Методичне та фактологічне забезпечення обліку
Інструменти управління	Інформаційне обслуговування, методологія прийняття та реалізації управлінських рішень та їх координація
	Сукупність інструментів для підтримки керівника, орієнтованих на досягнення мети; інтегрована система інформаційно-аналітичного управління; сучасна комплексна технологія управління
	Інструментальна та методична база менеджера
	Інструменти планування, обліку, аналізу на базі інформації
	Економічна робота, пов'язана з реалізацією фінансово-економічних функцій при прийнятті рішень

Процесне управління як частина системи менеджменту передбачає здійснення таких функцій:

- виявлення процесів, необхідних для системи обліку, що включають процеси управління виробництвом та управління управлінням;
- визначення послідовності цих процесів, їх взаємозв'язку та координації; визначення критеріїв та методів, необхідних для оцінки результативності цих процесів;
- виділення для усіх процесів управління необхідних видів ресурсів, у тому числі матеріальних, інформаційних, часових, людських та інших.

Процесний підхід розглядає функції управління як алгоритм взаємозалежних, структурованих і послідовних дій, що включає календарне планування, організацію виробництва, стимулювання праці та контроль бізнес-процесів, виступаючи в якості системоутворюючого фактора досягнення конкурентоспроможності виробництва. Управління якістю бізнес-процесів, а також підвищення задоволеності споживачів є необхідною передумовою існування підприємства в умовах конкуренції. У своїх працях М. Хаммер зазначає: “Бездоганно розроблені й реалізовані процеси – от що створює продукцію вищої якості, виняткові ринкові програми, бездоганне виконання, успішні обсяги продажів і завидну задоволеність споживачів. Сьогодні процеси компанії навіть більшою мірою, ніж її недовговічна продукція, формують її обличчя й сприяють зростанню та диверсифікованості” [7, с. 167].

Такі функції управління, як планування, прогнозування, організація, координування, регулювання, мотивування та контроль, для свого

ефективного застосування потребують від менеджерів актуальної, змістовної, повної, доступної, своєчасної, точної та достовірної інформації про кожен бізнес-процес на підприємстві.

Побудова управлінського обліку у вигляді процесів є умовою створення єдиної системи управління організацією, а його вдосконалення має бути спрямоване не тільки на факти господарської діяльності, що відбулася, а й на формування прогнозованої звітності, на плідну взаємодію управлінського обліку та фінансового менеджменту [8].

З цього приводу професор П. О. Куцик зазначає: “Будь-які інновації у сфері інформаційних технологій найперше впливають на існуючі інформаційні системи. Управлінський облік, як інформаційна система управління підприємством, не є виключенням. Розвиток технологій призводить до того, що менеджмент може отримувати набагато більше різної інформації, ніж раніше – цьому сприяє поширення Інтернету, сховищ даних тощо. Постачати ж цю інформацію – швидко й оперативно – повинні, насамперед, фахівці з обліку. Однак, щоб постачати більшу кількість інформації, потрібно більше часу і зусиль витратити на пошук та обробку вихідних даних, аналіз і підготовку звітів. Усе це, без сумніву, впливає на управлінський облік і діяльність людей, що займаються ним. Ще один приклад – конкуренція між фірмами за цінами, якістю, швидкістю доставки, сервісу та ряду інших показників” [10].

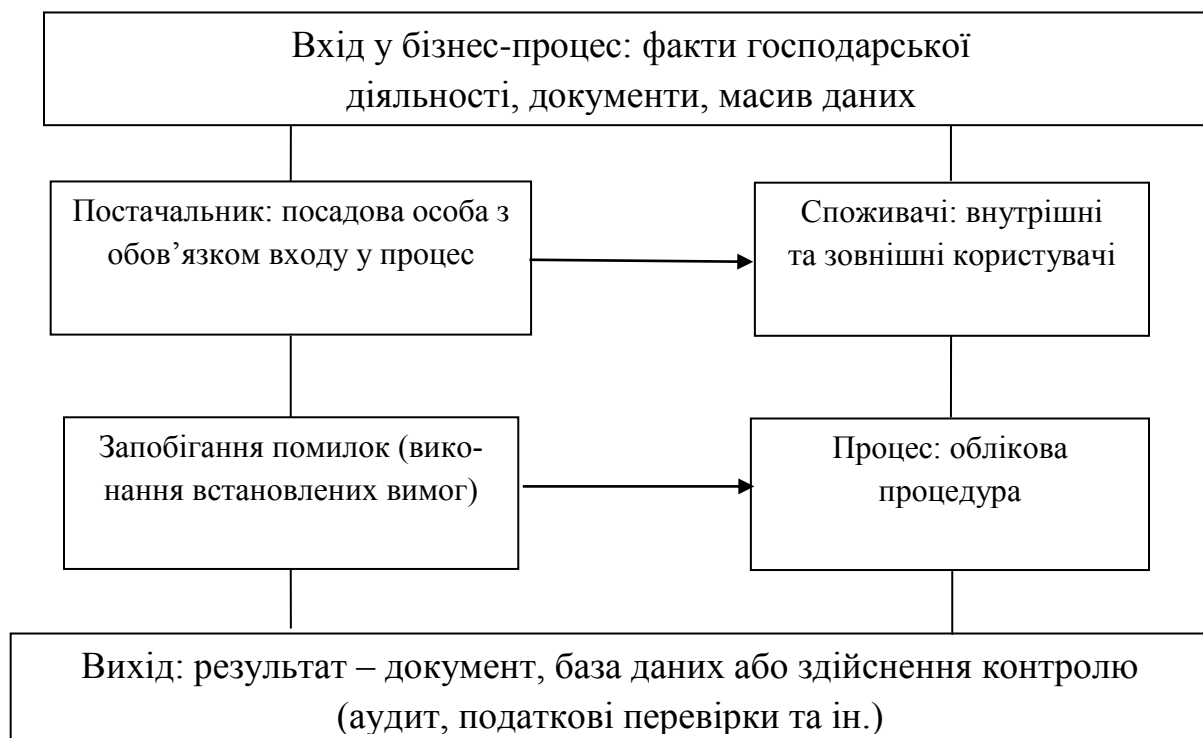


Рис. 2. Алгоритм проектування облікового процесу

Щодо внутрішньогосподарського обліку, то проектування процесу насамперед має бути спрямовано на визначення облікових завдань, тому для успішної формалізації бізнес-процесів необхідно сформулювати схему всіх облікових процесів на кожному структурному підрозділі та по підприємству в цілому.

При визначенні сутності та призначення управлінського обліку необхідно виходити із змісту управління об'єктами. Зміст управління об'єктами розкривається через упорядкування потоків вхідної та вихідної інформації, а також прямих, внутрішніх, горизонтальних та зворотних зв'язків системи менеджменту та об'єктів за допомогою комунікаційного процесу, тобто обміну інформацією, джерелом якої є управлінський облік [9].

У великих компаніях із високим рівнем автоматизації та управління внутрішньогосподарський облік вбудований у загальну систему управління, а побудова облікових процедур є елементом наскрізних бізнес-процесів. Використовуючи основні підходи до проектування процесів, можна запропонувати такий алгоритм облікового процесу (рис. 2).

Проектування бізнес-процесів повинно бути самоціллю організації, оскільки головною метою є організація постійного контролю менеджерів за ефективним використанням ресурсів підприємства безпосередньо на робочих місцях та зростання його продуктивності праці та конкурентоспроможності продукції на ринках збуту.

Взаємозв'язок управлінського обліку з бізнес-процесами дозволяє організувати на підприємстві контроль витрат на основі процесного підходу, який доповнює систему менеджменту якості про-

дукції. Подальше поширення процесного походу можливе за умови використання сучасних інформаційних систем. Поява нового інформаційного класу систем дозволяє побудувати модель бізнес-процесу мовою діаграм, блок-схем, встановлювати ступінь допуску до системи, здійснювати моніторинг функціонування кожного та всіх елементів системи, створює необхідні умови для подальшого вдосконалення бізнес-процесів та організації внутрішньогосподарського обліку.

Висновки і перспективи подальших досліджень у даному напрямі. Одним із найважливіших завдань керівника підприємства є пошук шляхів максимальної ефективності використання усіх видів наявних ресурсів. Для досягнення цього завдання необхідна інформація про наявність та їх раціональне використання, яку може надати управлінський облік, виходячи з потреб менеджерів в інформації для виконання своїх функцій. Управлінський облік – не тільки система збору та аналізу інформації про витрати підприємства, а й система бюджетування, нормування та оцінки діяльності його підрозділів. Отже, це в більшій мірі управлінські, аніж бухгалтерські технології. Управлінський облік розглядається як система збору та інтерпретації інформації про витрати та контролю за формуванням собівартості продукції, тобто це розширена система організації обліку для цілей контролю за створенням додаткової вартості. В українській практиці частіше управлінський облік розглядається як система в межах підприємства, що постачає для управлінського персоналу інформацію з метою її використання у процесах планування, організації праці та контролю за господарськими процесами.

ЛІТЕРАТУРА

1. Тоффлер Э. Третья волна. URL: <https://gtmarket.ru/library/basis/4821/4824>.
2. Черненко А. Ф. Кто и как должен заниматься управленческим учетом? *РЦБ. Управление компанией*. 2001. № 1.
3. Николаева С. А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система “директ-костинг”: Теория и практика. Москва : Финансы и статистика, 1993. 128 с.
4. Репин В. В., Елиферов В. Г. Процессный подход к управлению. Моделирование бизнес-процессов. Москва : РИА “Стандарты и качество”, 2008.
5. Карпова Т. П. Управленческий учет : учебник для вузов. Москва : Юнити-Дана, 2004. 354 с.
6. Беляева Г. В., Пухова М. М. Инструментарий активизации менеджмент-процессов промышленных организаций. Воронеж : ЦНТИ, 2012. 268 с.
7. Уэлборн Р., Кастен В. Деловые партнерства: Как преуспеть в совместном бизнесе / пер. с англ. К. Н. Кашолкин. Москва : ООО “Вершина”, 2004. 336 с.
8. Вахрушева О. Б. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. пособие. Москва : Дашков и К., 2012. 252 с.
9. Иванов В. В., Хан О. К. Управленческий учет для эффективного менеджмента. Москва : ИНФРА-М, 2013. 208 с.
10. Куцик П. О. Розвиток управлінського обліку: міжнародний контекст і перспективи. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу / Problems of Theory and Methodology of Accounting, Control and Analysis*. 211-216. Vol. 2011, issue 1.

REFERENCES

1. Toffler E. *Tret'ia volna*, available at: <https://gtmarket.ru/library/basis/4821/4824>.
2. Chernenko, A. F. (2001), *Kto y kak dolzhen zanyimat'sia upravlencheskym uchetom?*, *RTsB. Upravlenye kompaniej*, № 1.
3. Nykolaeva, S. A. (1993), *Osobennosty ucheta zatrat v uslovyakh rynka: systema “dyrekt-kostynh”*: *Teoryia y praktyka*, *Fynansy y statystyka*, Moskva, 128 s.
4. Repyn, V. V. and Elyferov, V. H. (2008), *Protsessnyj podkhod k upravleniyu. Modelyrovanye byznys-protsessov.*, RYA “Standarty y kachestvo”, Moskva.
5. Karpova, T. P. (2004), *Upravlencheskyj uchet : uchebnyk dlia vuzov*, *Yunyty-Dana*, Moskva, 354 s.
6. Beliaeva, H. V. and Pukhova, M. M. (2012), *Ynstrumentaryj aktyvyzatsyy menedzhment-protsessov promyshlennykh orhanyzatsyj*, *TsNTY*, *Voronezh*, 268 s.
7. Uelborn R. and Kasten V. (2004), *Delovye partnerstva: Kak preuspet' v sovmestnom byznese / per. s anhl. K. N. Kasholkyn*, *OOO “Vershyna”*, Moskva, 336 s.
8. Vakhrusheva, O. B. (2012), *Bukhhalterskyj upravlencheskyj uchet : ucheb. posobyе*, *Dashkov y K.*, Moskva, 252 s.
9. Yvanov, V. V. and Khan, O. K. (2013), *Upravlencheskyj uchet dlia effektivnoho menedzhmenta*, *YNFRA-M*, Moskva, 208 s.
10. Kutsyk, P. O. *Rozvytok upravlins'koho obliku: mizhnarodnyj kontekst i perspektyvy*, *Problemy teorii ta metodolohii bukhhalters'koho obliku, kontroliu i analizu / Problems of Theory and Methodology of Accounting, Control and Analysis*, 211-216. Vol. 2011, issue 1.

Стаття надійшла до редакції 23 липня 2022 року