

УДК 336.76+330.342.1

## КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ТА ПРОБЛЕМАТИКА РОЗВИТКУ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В СУЧАСНИХ УМОВАХ

Головачова Ю.В.

*Проведені дослідження дозволили виділити етапи виникнення та еволюції управлінського обліку. Доведено, що виникнення системи управлінського обліку слід розцінювати як об'єктивну необхідність, яка покликана вирішити завдання, пов'язані з новою економічною ситуацією. Досліджено теоретичні основи управлінського обліку у контексті мети, завдання, функції управлінського обліку у інформаційній системі підприємства. Проведено порівняння сутності управлінського та фінансового обліку. Управлінський облік безпосередньо впливає на поведінку працівників, будучи ефективним мотиваційним засобом для управлінського персоналу всіх рівнів. У фінансовому обліку подібного прямого впливу на поведінку працівників немає. Доведено, що розходження систем управлінського і фінансового обліку зовсім не виключає їхньої подібності.*

**Ключові слова:** управлінський облік, бухгалтерський облік, фінансовий облік, управлінська система, функції, інформаційна система діяльності підприємства, мета, завдання, сутність, етапи розвитку.

### ВСТУП

Під впливом сучасних економічних відносин, що досить динамічно розвиваються в Україні суб'єкти, що беруть у них участь, потребують об'єктивної економічної інформації про факти і явища, що складають ділову активність підприємства.

Дані про окремі операції господарської діяльності за допомогою бухгалтерського обліку систематизуються і перетворюються в інформаційну характеристику економічних процесів і явищ. Бухгалтерський облік виступає як системний процес одержання і передачі достовірної інформації про господарську діяльність для прийняття управлінських рішень. У цьому полягає мета бухгалтерського обліку, що створений не для відображення економічних процесів, а для керування ними» [2, с.25-26.]. Це підтверджує і Р.Обер: «Бухгалтерський облік – це інформаційний інструмент на службі керування підприємством» [1, с.41.]. Ж.Г.Курсель-Сенель вказує, хто повинний володіти цим інструментом: «Знання обліку необхідно всім, але більше всього керуючим» [2, с.67.].

Професор, академік НАНУ Н.Г. Чумаченко підкреслює: «Не інформація виникає з керуванням, а останнє виникає на основі інформації. Керування неможливе без інформації» [10, с.140.]. В. Палій і Р. Вандер Вив вважають інформацію найважливішим елементом «кермового колеса» менеджменту [12, с.93-94.], а А.Н. Кузьминський зауважує: «Облікова інформація представляє дійсний інформаційний каркас об'єкта керування, його копію» [3, с.10.].

Бухгалтерський облік і його продукт – облікова інформація, розглянуті з позицій теорії інформації, загальної теорії прийняття рішень (Р. Купер, Джон Хобсон, Боб Райан, К. Шеннон, Е. Тербуха, А. Яругова, і ін.) у сучасному світі стають мовою бізнесу і підприємництва. Принципи і логіка бухгалтерського обліку, що перетворюють значеннєву інформацію в легко сприйману економічну форму, дозволяють зрозуміти світ бізнесу й активно впливати на нього. В основі подібного впливу лежить інтерпретація облікової інформації, що повинна забезпечити обліковий персонал.

Систему обліку, призначену для досягнення цієї мети, у світовій обліковій практиці прийнято називати фінансовим обліком. Один з найвидатніших американських бухгалтерів Джордж Олівер Мей писав про непридатність бухгалтерської звітності для керування підприємством, тому що вона хронічно застаріває й у силу цього позбавлена оперативності[6]. При незаперечному пріоритеті фінансовий облік не може повною мірою забезпечити інформаційні потреби керування. Так, досить часто для прийняття рішень керівництву необхідно мати інформацію про зовнішні події, обстановку на ринку та інші не кількісні дані. Крім того, менеджерів варто давати оцінки, покладаючись при цьому не тільки на дані про минулі події.

Крім зовнішніх з'явилися внутрішні користувачі (менеджери), які в умовах жорсткої конкуренції на зовнішніх та внутрішніх ринках повинні забезпечити конкурентоздатність продукції та примножити цінність підприємства. Тобто, у межах традиційної системи обліку виділяється порівняно автономна система інформаційної бази управління, покликана забезпечувати необхідною управлінською інформацією менеджерів підприємства усіх рівнів управління. Фактично бухгалтерський облік в Україні цього завдання не виконує, що не припустимо в умовах ринкових відносин. Тому задоволення інформаційних потреб керування досягається організацією управлінського обліку – системи, що забезпечує зв'язок бухгалтерського обліку з управлінською сферою[5].

Отже, з метою дослідження концептуальних основ та проблематики розвитку управлінського обліку, слід розкрити мету, завдання та функції управлінського обліку дослідити основні етапи його становлення та проблематику сучасного розвитку.

Дослідження базується на єдності діалектичних і історичних методів пізнання економічних процесів, на використанні прийомів теоретичного та емпіричного дослідження: абстрагування, дедукція, індукція, аналіз, синтез, спостереження, вимірювання, групування, порівняння.

## **1 ПРОБЛЕМАТИКА РОЗВИТКУ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ**

Дослідження еволюції управлінського обліку допоможе визначитись з тенденцією розвитку управлінського обліку в світовому масштабі та допоможе дати відповідь на питання, чи є необхідність управлінського обліку в Україні.

Важливою передумовою у становленні і розвитку управлінського обліку була калькуляційна бухгалтерія. Калькуляційний облік містився у складанні попередніх кошторисів, визначенні затрат на конкретну дату, у розробці механізму контролю за витратами, їх змінами, виявленні позитивних і негативних відхилень від раніше складених кошторисів, проведенні оперативного аналізу виявлених відхилень і в організації регулювання витрат виробництва. Початок створення калькуляційної бухгалтерії відносять до кінця XIX –початку XX сторіччя. Якщо калькуляційний, виробничий облік був зорієнтований на технічну сторону і методику відображення затрат на виробництво, то управлінський облік - на аналіз ситуацій, прийняття рішень, вивчення запитів споживачів інформації та характеризував використання ресурсів, формування собівартості, аналіз відхилень від норм витрат.

Суттєвою обставиною в організації бухгалтерського обліку у США слід визнати поділ його на фінансовий та управлінський. Відмінність управлінського обліку від фінансового детально сформулював Чарльз Хорнгрєн[13].

Після II Світової війни дуже поширився вплив американських ідей. Появу управлінського обліку в американській економіці пояснюють тим, що традиційні методи виробничого (калькуляційного) обліку не відповідали вимогам управління, що пов'язано було з виникненням умов науково-технічної революції, зовнішньою і внутрішньою конкуренцією, інфляцією долара, величезними масштабами виробничих витрат. Поступово методи і технічні прийоми виробничого обліку все більше стали відповідати вимогам управління у зв'язку з чим термін "виробничий облік" був замінений терміном "управлінський облік".

У Швейцарії, ФРН, Нідерландах, у всіх англосаксонських країнах і у Франції отримав поширення управлінський облік. У США метою бухгалтерії вважається надання даних для управління як у поточному періоді, так і в майбутньому. Тобто промисловий облік трактується як інструмент управління, а не як орган реєстрації фактів господарського життя. Адміністративні служби повинні ґрунтуватись на даних бухгалтерського обліку, без цього вони не зможуть здійснювати управління. Отже, управлінський облік надає необхідну інформацію для прийняття рішень у поточній діяльності та рішень, спрямованих у майбутнє.

Другий напрямок, який є важливим етапом у становленні управлінського обліку пов'язаний з роботами видатного економіста Джона Моріса Кларка (1923), який підкреслював, що для управлінського обліку кожна стаття затрат має різноманітну цільову направленість і це головне. Розподіл же затрат, на думку Дж. М. Кларка, для управлінських рішень значення не має. З цього можна зробити висновок, що ще спочатку XX сторіччя Кларк Дж. М. відокремлював суто технічні прийоми бухгалтерського обліку, які нічого цінного для процесу управління не вносили, акцентував увагу на цільову направленість статей затрат, розуміння якої дозволяло приймати оптимальні управлінські рішення[8].

На думку Я. В. Соколова, усередині XX сторіччя паралельно з традиційним бухгалтерським обліком у США сформувався облік управлінський, який відображав відносини на самому підприємстві[8].

Процес становлення управлінського обліку чітко прослідковувався у двох напрямках –американському і європейському, провідну роль у якому відіграла німецька школа. Основною різницею між американським і європейським напрямками є те, що в англо-американській практиці фінансовий і управлінський облік (як дві гілки бухгалтерського обліку), існували незалежно одна від одної, а в Німеччині торгова і виробнича бухгалтерії взаємно доповнювали і розвивали одна одну.

Отже, управлінський облік, як окрема галузь теоретичних і прикладних знань з'явився у передових країнах заходу в 50-ті роки, однак широкого поширення отримав лише в 60-70-тих роках, як альтернатива фінансовому обліку, хоч окремі положення його концепції і методик зародились ще спочатку сторіччя.

Наступний етап в розвитку системи управлінського обліку розпочався згідно перед II Світовою війною. Цей етап був пов'язаний з подальшою спеціалізацією виробничих процесів, що проявились у виникненні корпорацій на території Америки та Західної Європи. Створені корпорації мали у своєму складі філії, що займались виробництвом продукції у різних галузях економіки та розміщені були на різних територіях. Це сприяло виникненню нового виду контролю - за групами підприємств.

Наступний етап розвитку системи управлінського обліку розпочався в 70-х роках XX ст. і продовжується до теперішнього часу. Виникнення цього етапу характеризується появою не лише економічних проблем, але і соціально-психологічних. Управлінський облік у цей період, як і раніше, визначає коло проблем підприємства, направлених на ефективне використання капіталу компанії,

функціонує у вигляді основного і оборотного. При цьому використання капіталу визначається планами управління за різні проміжки часу.

Перейдемо до другої частини нашого дослідження.

## **2 КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ СТАНОВЛЕННЯ РИНКОВИХ ВІДНОСИН**

Управлінський облік – це процес виявлення, виміру, нагромадження аналізу, підготовки, інтерпретації і передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю усередині організації і для забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів. Метою управлінського обліку традиційно визначають як надання допомоги керуючим; контроль і прогнозування витрат; вибір найбільш ефективних шляхів розвитку підприємства; прийняття оперативних управлінських рішень. Виділяють наступні функції управлінського обліку: планування і координування майбутнього розвитку підприємства; оперативне керування, оперативний контроль і оцінка діяльності підприємства, його підрозділів.

Потрібно сказати, що сучасний виробничий облік - складова частина системи бухгалтерського обліку, що акумулює і систематизує витрати для оцінки запасів і визначення фінансових результатів, прийняття управлінських рішень; забезпечення відповідного контролю. Виробничий облік являє собою сполучення управлінського і фінансового обліку, оскільки має наступні функції: реєстрація витрат і представлення звітів, визначення величини витрат, керування вартістю, аналіз витрат. У цій системі управлінський облік являє собою обліковий метод, призначений для здійснення підприємством функцій планування, контролю і прийняття рішень, тобто безпосередньо для керування вартістю й аналізу витрат.

Головною метою фінансового обліку є вимір якості розпорядження засобами. Згідно цьому фінансовий облік сам по собі є метою, оскільки призначено для складання фінансової звітності. Його ціль можна вважати досягнутою, якщо документи правильно складені і представлені по призначенню. Цільова спрямованість управлінського обліку – удосконалення якості розпорядження ресурсами. Управлінський облік сам по собі метою не є. Він служить засобом для досягнення намічених цілей. Мета управлінського обліку можна вважати досягнутою, якщо інформація, «зроблена» управлінським обліком, дозволила здійснити функції керування, сприятливо вплинула на прийняті рішення.

У методології управлінського обліку немає обмежень, використовується будь-як система, що дає результат, корисна керуючим. Основні аргументи правил обліку – доречність, цінність одержуваної інформації, перевищення доходів від кращих управлінських рішень над витратами на збір і обробку даних. Методологія управлінського обліку може бути розроблена на самому підприємстві, або запозичена їм ззовні на комерційній основі.

Базисна структура будь-якої системи визначається її головними загальнометодологічними конструкціями. У фінансовому обліку такою конструкцією є базисне рівняння И.Ф. Шера (Активи = Зобов'язання + Власний капітал)[8]. В управлінському обліку подібної єдиної рівності ні, його базисна структура різна в залежності від мети використання інформації, але визначається трьома головними об'єктами: витрати, доходи, активи.

Системи створення, пошуку і збереження інформації в управлінському обліку мають інші потужності і характеристики, ніж Головна книга. Вони формують банк даних на основі різних систем запису – подвійний і будь-який інший, що дає результат. Це зв'язано з тим, що в управлінському обліку інформація найчастіше представляється не у вартісному, а в інших вимірниках (годинник, машино-годин, людино-годинах), кількісних і якісних показниках (наприклад, відкликання покупців якості продукції). Нагромадження подібної інформації на рахунках Головної книги і неможливо, і безглуздо, – її збирають по конкретному запиту менеджера, дають їй аналітичну оцінку, і на цьому її використання припиняється.

Якщо фінансовий облік підсумовує операції всього підприємства, то управлінський облік орієнтований на облік і оцінку діяльності окремих його підрозділів або сегментів діяльності.

Фінансовий облік представляє інформацію про уже вчинилися подіях господарської діяльності, відповідаючи на питання «Як це було?». Управлінський облік націлений у майбутнє, – дає оцінки, визначає плани на перспективу.

### **ВИСНОВКИ**

Одним з базових принципів фінансового обліку є сталість методів, як вимога впливати обраної методології тривалий період часу. Методологія управлінського обліку залежить тільки від цілей менеджменту. Тому вона може залишатися незмінною тривалий період (наприклад, система обліку витрат по центрах відповідальності), а може змінюватися досить часто виходячи з поточних потреб менеджменту (наприклад, облік непродуктивних витрат центра, облік продажів по районах).

Ціль інформаційної системи управлінського обліку – персоналізувати особистість, діяльність якої мотивована і за якою закріплена відповідальність. Менеджерові перед початком року ставлять визначені цілі, від досягнення яких залежать його винагорода і кар'єра. Порівнюючи досягнуті результати з поставленими цілями і покладеною відповідальністю, дають об'єктивну оцінку роботі менеджера, визначають його

індивідуальний рейтинг. Таким чином, управлінський облік безпосередньо впливає на поведження працівників, будучи ефективним мотиваційним засобом для управлінського персоналу всіх рівнів. У фінансовому обліку подібного прямого впливу на поведження працівників немає.

Розходження систем управлінського і фінансового обліку зовсім не виключає їхньої подібності. Крім того, можна стверджувати, що управлінський, і фінансовий облік базуються на концепції відповідальності. Тим часом у фінансовому обліку концепція має на увазі, що власники – основний рівень керування, по якому персоніфікована відповідальність, а в управлінському вона охоплює всі рівні – від лінійного до вищого керівництва. Далі, як інформація управлінського, так і дані фінансового обліку використовуються для прийняття рішень.

З метою не тільки задоволення інформаційних інтересів зовнішніх споживачів, але й обслуговування внутрішніх інформаційних потреб підприємство самостійно, виходячи з особливостей діяльності, розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку і звітності.

Отже, виникнення системи управлінського обліку слід розцінювати як об'єктивну необхідність сучасного періоду, яка покликана вирішити завдання, пов'язані з новою економічною ситуацією (конкуренцією на внутрішніх і зовнішніх ринках, розвитком зовнішньоекономічних зв'язків, прискореним розвитком технологій, автоматизацією виробничих процесів, необхідністю розробки нових методів управління), які не можливо вирішити на основі існуючої вітчизняної системи бухгалтерського обліку.

Законодавче закріплення внутрішньогосподарського (управлінського) обліку – закономірний результат розвитку економічних відносин в Україні, що супроводжується в даний час помітним ростом підприємницької активності.

**ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Obert R. Reflexion sur l'utilite du comptable dans l'entreprize // Travail et methods/ – 1979. – V.132.
2. Кужельный Н.В. Бухгалтерский учёт и его контрольные функции. – М.: Финансы и статистика, 1985.– 144 с. 3. Кузьминский А.Н. Учётная и аналитическая информация в объединении. – К.: Вища школа, 1979. – 95 с.
3. Палий В.Ф., Соколов Я.В. «Теория бухгалтерского учета: Учебник 2-е издание; перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 1988.
4. Пушкар М.С. Управлінський облік. Навч. посібник.2-е вид. Перер. і доп.- Тернопіль: Поліграфіст, 1997. – С.160.
5. Риполь-Сарагоси Ф.Б. Основы финансового и управленческого анализа. - М.: ПРИОР, 2000. - 224 с.
6. Скоун Т. Управленческий учет. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. - 415 с.
7. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. - М. - 1996. – 400 с.
8. Ткач В.И., Ткач М.В. Управленческий учет: международный опыт. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 144 с.
9. Чумаченко Н.Г. Экономический анализ и управление производством. – К.: КИНХ, 1969. – 102 с.
10. Управление - это наука и искусство /А. Файоль, Г. Эмерсон, Ф. Тейлор, Г. Форд. - М.: Республика, 1992. - 396 с.
11. Управленческий учет / Под. ред. В. Палия и Р. Вандер Вилла. – М.: ИНФРА-М, 1997 – 480 с.
12. Хорнгрен И.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: Пер. с англ./ Под ред. Я.В. Соколова. - М.: Финансы и статистика, 2000.- 416 с.

---

Головачова Юлія Валеріївна, ст. викладач кафедри обліку і аудиту Національного університету водного господарства та природокористування