

ОСОБЛИВОСТІ РОЗВИТКУ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ

Белова І.М

Тернопільський національний економічний університет

В статті розглянуто основні етапи становлення управлінського обліку в системі управління, обґрунтовано визначення терміну «управлінський облік» різними авторами.

Ключові слова: управлінський облік, система управління, історичний аспект розвитку управлінського обліку, управлінські рішення.

Постановка проблеми. Розвиток управлінського обліку здійснюється за історичними епохами, які є загально визначеними у світовій науці, у рамках яких у системно-хронологічному порядку виявляються передумови створення та аналізуються умови виникнення управлінського обліку [18]. На сьогоднішній день, проблема формування управлінського обліку на підприємстві є досить актуальною, для ефективного управління і швидкого реагування на зміни зовнішнього середовища необхідно використовувати методи управлінського обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Сутність управлінського обліку, а також принципи його ведення та етапи становлення, висвітлено в працях Р. Гарісона, С.Ф. Голова, К. Друрі, Р. Ентоні, Дж. Ріса, Д. Міллера, Ф. Каста, І.І. Каракоза, К.Н. Нарібаєва, Б. Нідлза, М.С. Пушкаря, С.С. Сатубалдіна, Я.В. Соколова, У. Чермена, М.Г. Чумаченка, А. Яругової.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. На сьогоднішній день незважаючи на значну кількість наукових робіт із тематики управлінського обліку, ще недостатньо досліджено еволюцію управлінського обліку, тому це питання залишається актуальним і потребує подальшого вивчення.

Мета статті полягає в дослідженні історичних періодів розвитку управлінського обліку, що визначають формування подій, які об'єктивно обумовлюють становлення управлінського обліку та виявлення передумов розвитку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Серед умов, що спонукають розвиток управлінського обліку можна назвати підвищення конкуренції, витратно-цінового тиску, прискорення розвитку технологій у вигляді зростаючої автоматизації. Ці зміни підвищують потребу керівників у інформації, яка пов'язана з внутрішніми операціями, і не може бути отримана із традиційних фінансових звітів. Здатність організації вижити у швидкозмінному світі буде прямо залежати від того, як швидко та розумно вона відреагує на нові проблеми. Роль управлінського обліку у їх вирішенні буде дуже важливою. Управлінський облік став відповіддю на труднощі, на які наштотувався традиційний бухгалтерський облік, при цьому перший не відміняє, а доповнює його.

Управлінський облік є складовою системи економічних наук, тому як і будь-яка економічна наука, він має свій ступінь розвитку, який визначається рівнем вивченості історії. А тому при розгляді теоретичного аспекту процесу формування управлінського обліку звернемось до історії його розвитку, адже саме історичний аспект забезпечує об'єктивність науці. Діапазон поглядів вчених з питань визначення терміну «управління» є найрізноманітнішим. Так, за останні роки серед фахівців

утвердилася думка, що управління – це практика і наука керівництва організаціями, а також підприємствами [11, с. 11].

Тому, розглядаючи проблему управління, ми перш за все розглядаємо облікову інформацію як основну в прийнятті рішень внутрішніми та зовнішніми користувачами. Вона є основою для планування, прогнозування, контролю та оцінки діяльності підприємства. Ці питання мають якщо не історичний, то, принаймні, часовий характер. Відбулась зміна значення слова «управління» і ролі управлінців як у суспільстві загалом, так і на підприємстві зокрема.

З історії відомо, що виникнення примітивних форм управління нерозривно пов'язано з розвитком виробництва та обміну, тобто утворенням ієрархічних громад, що в економічному плані відзначалися внутрішньою спеціалізацією (розподілом праці) членів цих громад. Виникла нагальна потреба у правилах організації вкладання, обігу та збереження коштів і товарів. Розробка і впровадження таких правил були першою спробою оформлення практики управління. Стародавні тексти, зокрема асирійські й єгипетські, підтверджують це. У наукових коментарях до перекладу «Одіссеї» Віктор Берар (1933) порушив проблему запасів (вина, олії, хліба), які були в архейських маєтках. Їхні обсяги й асортимент вимагали нагляду довіреної особи, на яку покладалася функція складування, а також фізичний контроль за кількістю і якістю запасів. Однак у роботі не згадується жодне з правил, що їх використовували при цьому. Пізніше Ксенофонт у одній із своїх робіт розглядав принципи управління домашнім господарством і сільськогосподарським маєтком, особливо наголошуючи на ролі дружини господаря [11, с. 13]. Хоча ці тексти можна вважати першими спробами сформулювати принципи управління, вони розглядали лише закриті системи адміністративного типу (авторитарність рішень господаря маєтку), були слабо пов'язані з довкіллям, ринковим обміном.

Загалом будь-який управлінський процес організується поступово. Він характеризується також наявністю «зворотної дії». Структура подана на рис. 1.



Рис. 1. Структура процесу управління підприємством
Джерело: авторська розробка

Набагато менше одноставності у питанні що саме входить у «сферу компетенції» управлінського обліку, щодо фінансового обліку та системи збирання і обробки інформаційних даних. Для кращого розуміння цієї проблеми використаємо підхід однієї з п'яти основних шкіл американської теорії управління, а саме – «школи управлінського застосування загальної теорії систем» (Д. Міллер, У. Чермен, Ф. Каст та інші). Основним поняттям цієї теорії є «ієрархія систем». Кожна система складається із систем нижчого порядку і є одночасно підсистемою систем вищого порядку і так нескінченно.

Якщо процес управління розглядати у вузькому значенні як систему управління підприємством, то слід вказати на такі її ознаки: складність, динамічність, ймовірний характер. У цій системі виділяються дві підсистеми – виробництво і апарат управління суб'єктом.

В об'єкті управління процеси спрямовані на матеріально-речовий результат, а інформаційна сторона має підпорядкований характер. Суб'єкт управління в більшій мірі пов'язаний з інформаційним процесом, а матеріальна сторона виробничого процесу носить підпорядкований характер.

Виходячи з характеристики об'єкта і суб'єкта управління, можна зробити висновок, що робота апарату управління повинна бути спрямована на контроль господарської діяльності підприємства, але у специфічній формі – через отримання економічної інформації про роботу підприємства в єдиному грошовому вимірнику.

Система управління може ефективно функціонувати лише при належному оперативному інформаційному забезпеченні. Отже, визначимо, яку інформацію для розвитку підприємства дає управлінський облік і яке його місце в інформаційній базі управління. При цьому необхідно послідовно розглянути такі питання:

- 1) у прийнятті яких управлінських рішень бере участь управлінський облік;
- 2) яка інформація використовується управлінським обліком на вході;
- 3) у яких стадіях управлінського циклу задіяний управлінський облік [8, с. 8].

Управлінський облік як самостійна частина бухгалтерського обліку виник закономірно на певному етапі розвитку суспільства. У передових зарубіжних країнах управлінський облік у вигляді окремої галузі теоретичних і практичних знань з'явився в першій половині ХХ ст. Його виникнення обумовлено перш за все появою і розширенням внутріфірмових правових і економічних відносин, що спричинило розмежування калькуляційного обліку від фінансового [10, с. 5]. Процес становлення управлінського обліку чітко простежується у двох напрямках – американському і європейському.

Американський напрямок становлення управлінського обліку характерний кількома етапами [12, с. 6-7]:

- 1) середина ХІХ ст. – розвиток залізниць і морських шляхів різко розширив можливості комерційної діяльності, а це потребувало складання перспективних прогнозуючих розрахунків, обчислення собівартості послуг;
- 2) остання третина ХІХ ст. – виникли дві паралельні та взаємодоповнюючі системи управлінського обліку;
- 3) остання четвертина ХІХ ст. – Тейлор склав систему виробничого нормування, яка призводить до формування принципу стандарт-кост.

Незважаючи на те, що паростки управлінського обліку з'явилися в ХІХ ст., повністю він був визначений лише в середині ХХ ст.

Основна відмінність між американським і європейським напрямками полягає в тому, що в американському обліку головну увагу приділяють оперативному контролю за витратами виробництва, а європейський виробничий облік базується на конкретному обчисленні собівартості продукції.

Якщо, на думку Я. В. Соколова, бухгалтерський облік поділити на фінансовий і управлінський за англо-американською практикою, то можна сказати, що вони існували незалежно один від одного, а якщо за німецькою, то торгова і виробнича бухгалтерія доповнюють одна одну [12, с. 7].

Отже, виходячи з цього, можна зробити висновок, що перша знайшла свій шлях у балансоведенні, друга – в калькуляції.

Економісти, які розглядали американський напрямок щодо управлінського обліку, вважали, що він є основним законом в організації збору, обробки і збереження інформації. Так, В. А. Патон й А. С. Піттлетон (1946) наголошували, що мета обліку полягає в обробці фінансових даних, які стосуються комерційної діяльності підприємства. Вони складені і представлені так, щоб відповідати потребам керівництва, суспільства. Однак таких економістів було мало. Більше того, М. Муниц говорив, що основною функцією обліку є підготовка фінансової звітності для внутрішніх потреб [12, с. 7].

Серед українських вчених одним з перших пов'язав облік з управлінням М. Г. Чумаченко. Він відзначав, що, на жаль, ще у багатьох роботах зв'язок обліку з управлінням не стикнується належним чином, і як наслідок, проблеми вдосконалення обліку розглядають окремо від потреб управління і не завжди пов'язують з ними [19, с. 52].

Подібно характеризує управлінський облік і С. С. Сатубалдін: управлінський облік пов'язаний із висвітленням затрат; накопиченням собівартості за видами виробів; затрат за центрами відповідальності і центрами прибутку, складанням кошторису і звітності [12, с. 13].

Традиційна система обліку має обмежені можливості, й не всі необхідні дані можна від неї отримати. К. Н. Нарібаєв теж вказував, що серед облікових показників нема таких даних, як фактор часу, рівень виконання і якості, критерії ефективності та інші, без яких неможливо високопродуктивно вести сучасне виробництво [7, с. 13].

Про неповність звітних даних пише і І. І. Каркоз: в обліку необхідно показати всю многосторонню інформацію про господарську діяльність підприємства, включаючи процеси технічного, організаційного й економічного характеру, а також підвищення ефективності виробництва щодо конкретних умов господарської діяльності. Без цього облік не може бути засобом оптимального управління виробництвом [4, с. 49].

Концентруючи увагу на обмежених можливостях обліку, слід пам'ятати про те, що для одержання інформації в обліку керуються загальноприйнятими бухгалтерськими принципами, в які не вписуються багато вимог користувачів. Зокрема, традиційно бухгалтерія критикується в таких напрямках: 1) в обліку використовуються описові моделі; 2) ці моделі не дають змоги цілеспрямовано шукати оптимальні рішення; 3) неможливо зробити висновок, навіть ретроспективний, про ефективність різних варіантів вирішення господарських завдань; 4) недостатньо точно враховують ефект часу; 5) абсолютно не враховують психологічного

фактору; 6) пропонують сумування неоднорідних величин; 7) не враховують репрезентативності інформації [12, с. 14].

Звичайно, практично неможливо врахувати психологічний фактор, однак з метою ліквідації недоліків управлінський облік повинен концентрувати синтез інформаційного процесу обліку і підготовчо-командних операцій, які забезпечують прийняття рішень керівництвом. Абсолютно не випадково в усіх американських посібниках з обліку акцент зроблено на тому, що організація обліку повинна відповідати потребам управління і забезпечувати його аналітичним матеріалом [19, с.14].

Проводячи аналогію такого твердження про організацію бухгалтерського обліку, що склався в нашій країні, ми можемо сказати, що управлінський облік як автономна економічна категорія виник лише 20 років тому. До кінця 60-х років домінуючим було його класичне розуміння. Воно полягало в тому, що облік розглядали насамперед як засіб відображення господарської діяльності підприємства; реєстрації в грошовому вимірюванні фінансових операцій підприємства, тих господарських подій, які їй частково мають фінансовий характер, а також узагальнення та інтерпретації цих даних через фінансову звітність. Це так званий «історичний облік», основною функцією якого є «фотографування» діяльності підприємства [8, с. 7]. На початку 70-х років з ініціативи Американської Асоціації бухгалтерів з'явився інший погляд на суть бухгалтерського обліку, який є актуальним і сьогодні.

Рационалізатори американського бухгалтерського обліку Гант, Емерсон, Гаррісон, які створили систему стандарт-кост, ставили перед бухгалтерським обліком завдання не лише констатувати витрати, а й впливати на їх зниження шляхом організації контролю за їх рівнем.

У середині 70-х років набула поширення нова концепція розуміння суті та змісту бухгалтерського обліку, основним положенням якої є твердження, що робота бухгалтера повинна бути спрямована не на забезпечення вихідною обліковою інформацією абстрактного узагальненого користувача, а на задоволення специфічних потреб конкретних споживачів. Отже, вперше порушено питання про чіткий лінійний взаємозв'язок між конкретними потребами користувачів і «технологією» облікового процесу, на виході з якого повинен бути отриманий інформаційний продукт з певними, наперед заданими параметрами. Саме такий методичний підхід став основою для поділу традиційного обліку на фінансовий та управлінський як систем, покликаних задовольняти інформаційні потреби різних груп користувачів – зовнішніх і внутрішніх.

Отже, можна стверджувати, що перший період пов'язаний безпосередньо з формуванням передумов виникнення управлінського обліку.

Другий період пов'язаний з розробкою методології управлінського обліку і його розвитком. У даному періоді можна виділити наступні три етапи:

1920-1950 рр. – розробка специфічних прийомів, методів управлінського обліку, формування його цілей;

1950-1990 рр. – розвиток традиційних систем управлінського обліку (стандарт-кост, директ-костинг, калькулювання повної собівартості, розподіл витрат, оцінка беззбитковості тощо);

1990 р. – до теперішнього часу – розвиток інноваційних систем управлінського обліку (калькуляційних систем АВС, «just in time»), концепції стратегічного управлінського обліку та інші [6; 18].

Практично всі автори одностайні у концептуальному трактуванні категорії «управлінський облік».

Так, Р. Гарісон вважав, що «управлінський облік – це підсистема обліку, пов'язана із забезпеченням менеджерів інформацією для використання в плануванні, контрольних діях і для прийняття рішень» [22, с. 3].

На думку Р. Ентоні, Дж. Піса, «управлінський облік – це процес у рамках організації інформацією, що використовується для планування, власне управління і контролю діяльності організації» [21].

А. Яругова стверджує, що управлінський облік інформаційно організовує внутрішню організаційні зв'язки між особами, які працюють на самому підприємстві [20, с.13; 269].

Згідно з визначенням Б. Нідлз «управлінський облік охоплює всі види облікової інформації, яка вимірюється, обробляється і передається для внутрішнього використання керівництвом» [23, с.919].

На думку К. Друрі, «управлінський облік обслуговує менеджерів (керівників) у середині організації (підприємства), видаючи їм інформацію для прийняття рішень, планування, контролю і регулювання прямих виробничих витрат (собівартості продукції) для складання фінансових звітів» [2, с. 3].

Ч.Т. Хорнгерн, Дж. Фостер вважають, що «управлінський облік – це ідентифікація, вимірювання, збирання систематизація, аналіз, розподіл, інтерпретація і передавання інформації, яка необхідна для управління будь-яким об'єктом» [16, с. 8]. Отже, тут ми бачимо ширший порівняно з попередніми авторами погляд на зміст категорії «управлінський облік».

З точки зору Т. Скоуна, управлінський облік призначений «представляти менеджерам фінансову інформацію з метою допомоги їм в ключових сферах: планування, контролю, прийняття рішень» [14, с. 9].

Інформація, що готується в системі управлінського обліку, базується на фінансовій інформації, разом з тим вона більш деталізована і не обов'язково повинна мати вираз у грошовій оцінці. С.Ф. Голов зазначає, що управлінський облік – це процес виявлення, зміни, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації і передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю в організації і для забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів [1, с. 246].

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку містять наступне визначення управлінського обліку: «управлінський облік може бути визначений як процес ідентифікації, вимірювання, нагромадження, аналізу, підготовки, інтерпретації і передачі інформації (як фінансової, так і операційної), яка використовується управлінським персоналом для планування, оцінки і контролю роботи організації, для впевненого використання звітності за ресурсами» [5].

В Україні у зв'язку з прийняттям закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» в 1999р. управлінський облік розглядається як синонім внутрішньогосподарського обліку, що зумовлює різні погляди на його роль, зміст і значення в системі управління підприємством [9].

Висновки та подальші дослідження. Отже можна зробити такий висновок, управлінський облік як складова облікової системи має глибокі історичні корені. Розвиток управлінського обліку на сучасному етапі полягає в поєднанні таких функцій, як планування, облік, контроль і аналіз. Результатом такого поєднання має бути система інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень, обслуговувати яку повинен управлінський облік.

Список літератури:

1. Голов, С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку [Текст]: моногр. / С.Ф. Голов. – К.: ЦУЛ. – 2007. – 522 с.
2. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет / К. Друри / Пер. с англ. / Под редакцией С. А. Табапиной. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 560 с.
3. Каракоз И. И. Вопросы теории и практики оперативного учёта / И. И. Каракоз, П. И. Савичев. – М.: Финансы, 1972. – С. 8-72.
4. Каракоз І. І. Оперативний економічний аналіз роботи промислових підприємств / І. І. Каракоз – К.: В-во Київського у-ту, 1965. – С. 7; 49-50.
5. Міжнародні стандарти фінансової звітності 2004 / [упорядкув С. Ф. Голов]; ч. 1., перекл. з англ. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2005. – 1304 с.
6. Мошковська О.А. Еволюційний розвиток бухгалтерського управлінського обліку: історичний аспект / О. А. Мошковська // Збірник наукових праць ЧДТУ. – 2010. – Вип. 22. – С. 73-76.
7. Нармбаев К. Н. Организация и методология бухгалтерского учета в условиях АСУ: Монография / К. Н. Нармбаев. – М.: Финансы и статистика, 1983. – 135 с.
8. Оленчик А. Управлінський (внутрішньогосподарський) облік: суть і місце в системі формування економічної інформації / А. Оленчик // Бухгалтерський облік і аудит. – 1995. – № 6. – С. 7-8.
9. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні. Закон України від 16.07.99 р. // Реформування системи бухгалтерського обліку в Україні за національними стандартами. – Київ «Молодь», 2000. – 7-15 с.
10. Пушкар М. С. Управлінський облік/ М. С. Пушкар. – Тернопіль: Поліграфіст Лтд., 1997. – 160 с.
11. Ру Д. Управління / Д. Ру, Д. Сульє / Пер. з фран. – К.: Основи, 1995. – 447 с.
12. Румак Е. Х. Управленческий учёт в сельскохозяйственных предприятиях/ Е. Х. Румак. – К.: Урожай, 1995. – 120 с.
13. Система управлінського обліку в Україні // www.emd.ru.
14. Скоун Т. Управленческий учет: как его использовать для контроля бизнеса/ Пер. с англ. Под ред. Н. Д. Эрншвили. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 170 с.
15. Стуков С. А. Система производственного учёта и контроля / С. А. Стуков. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 223 с.
16. Хорген Ч. Г. Бухгалтерский учёт: управленческий аспект / Ч. Г. Хорген, Дж. Фостер. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 416 с.
17. Чумаченко Н. Г. Нормативный учет производства в приборостроении / Н. Г. Чумаченко. – М.: Машиностроение, 1966. – С. 21.
18. Чумаченко Н.Г. Розвиток управлінського обліку в Україні / Н. Г. Чумаченко // Світ бухгалтерського обліку. – 1999. – № 10-11. – С. 12.
19. Чумаченко Н. Г. Учет и анализ в промышленном производстве США / Н. Г. Чумаченко. – М.: Финансы, 1971. – 240 с.
20. Яхмін Л. Основи техніко-економічного аналізу собівартості в соціалістичному промисловому підприємстві / Л. Яхмін. – ЛОУЛПД, 1934. – С. 148-150.
21. Энтони Р. Учёт ситу ации и примеры / Р. Энтони, Дж. Рис. – М.: Финансы и статистика, 1993. – С. 450.
22. Gray I., Ricketts D. Cost and management Accounting / I. Gray, D. Ricketts – N.Y.: Mc Graw-Hill, 1982. – P. 76.
23. Needles B. Principles of accountings / B. Needles – Boston: Houghton Mifflin Company. – 1990. – P. 970.

Белова И.М

Тернопольский национальный экономический университет

**ОСОБЕННОСТИ РАЗВИТИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА
В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЕ****Аннотация**

В статье рассмотрены основные этапы становления управленческого учета в системе управления, обосновано определение категории «управленческий учет» разными авторами.

Ключевые слова: управленческий учет, система управления, исторический аспект развития управленческого учета, управленческие решения.

Belova I.M.

Ternopil National Economic University

**FEATURES OF DEVELOPMENT OF ADMINISTRATIVE ACCOUNT
ARE IN SYSTEM MANAGEMENT****Summary**

In the article the basic stages of becoming of administrative account are considered in control system, grounded determination of term «administrative account» by different authors.

Keywords: administrative account, control system, historical aspect of development of administrative account, administrative decisions.