

## КОНЦЕПЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

*Досліджено основні положення вітчизняної концепції управлінського обліку*

**Ключові слова:** управлінський облік, методологія, елементи

**Постановка проблеми.** Особливістю останніх десятиліть є посилення уваги до проблеми міжнародної уніфікації бухгалтерського обліку. Розвиток ринкових відносин в Україні співпадає з ростом ролі міжнародної інтеграції в сфері економіки, що пред'являє певні вимоги до однорідності та зрозумілості принципів ведення бухгалтерського обліку, які використовуються в різних країнах світу, до формування алгоритмів використання прибутку, податкової бази, умов інвестування та капіталізації зароблених засобів. Такі зміни вимагають перегляду організаційних та методологічних принципів вітчизняного бухгалтерського обліку. Тому необхідне ретельне вивчення досвіду облікової системи економічно розвинених зарубіжних країн з метою подальшої інтеграції її з вітчизняною обліковою теорією і практикою. Тільки інтеграція, а не безглузде копіювання зарубіжного обліку, забезпечить належне функціонування національної бухгалтерії.

**Аналіз результатів останніх досліджень і публікацій.** Питаннями організації та методології управлінського обліку займалися ряд зарубіжних та вітчизняних вчених: Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, В.М. Грібановський, Г.Г. Кірейцев, В.Е. Керімов, О.В. Мініна, Л.В. Нападівська, П.В. Селіванов, В.В. Солко, С.А. Стуков, А.Д. Шеремет, М.Г. Чумаченко та ін. Проте слід відмітити відсутність єдності думок серед вчених-економістів, щодо суті управлінського обліку, його об'єктів та його місця в системі управління будь-яким суб'єктом господарювання. Так як все більших масштабів набуває глобалізація економіки, то питання розробки єдиної концепції управлінського обліку стає все більш актуальною.

**Постановка завдання.** Метою дослідження є розгляд основних положень щодо вітчизняної концепції управлінського обліку в сучасних умовах розвитку глобальної економіки із врахуванням практичного зарубіжного облікового досвіду.

**Викладення основного матеріалу.** З переходом до ринкових відносин і розширенням господарської самостійності підприємств, намірилася необхідність в своєчасній і достатньо повній інформації, аналізуючи яку можна приймати ефективні управлінські рішення згідно з ситуаціями, що можуть скластися в процесі господарської діяльності. Це підсилює увагу до методологічного забезпечення бухгалтерського обліку.

На жаль, як зазначає Г.Г. Кірейцев: "Однією з особливостей практичного розвитку системи бухгалтерського обліку, що спостерігалася протягом другої половини минулого століття в Україні була послаблена увага до методології... Недостатньою була також орієнтація обліку до вимог менеджменту" [6, с. 2].

В Україні до системи бухгалтерського обліку перш за все ставляться вимоги такі як точність, достовірність, своєчасність та об'єктивність. Проте подальший розвиток ринкових відносин виносить на перший план нові вимоги до інформації – економічність, оперативність, доцільність та суттєвість. Це вимагає зміни концепції вітчизняного бухгалтерського обліку.

В історичному аспекті концепція управлінського обліку пройшла декілька етапів свого розвитку. Результати проведених досліджень дозволяють виділити наступні етапи становлення управлінського обліку:

1. калькуляційний облік (кінець XIX ст. – початок XXст.);

2. виробничий облік з елементами управлінського (початок XXст. – 50-ті роки XXст.);

3. управлінський облік як окрема галузь теоретичних і практичних знань (50-70-ті роки XXст.);

4. стратегічний (управлінський) облік (70-ті роки XXст. і до сьогоднішнього дня).

М.Г. Чумаченко пов'язує поширення управлінського обліку з ростом:

- числа і розмірів монополій;
- невідчутних або нематеріальних активів;
- витрат на науково-дослідну роботу;
- інфляцією [14, с. 10].

А. Яругова до основних передумов виникнення управлінського обліку відносить:

– введення на підприємствах планування не лише витрат, але й доходів за центрами відповідальності і поширення його на всю діяльність підприємства (стало переломним моментом у розвитку управлінського аспекту обліку);

– удосконалення теорії витрат виробництва і виникнення на цій основі системи "стандарт-кост" та нормативного обліку;

– створення системи "директ-кост" і формування нових понять "нетто-дохід" і "брутто-дохід" (дозволило наблизити планування до обліку та перейти до багатоваріантного планування);

– введення в аналіз поняття "пориг рентабельності" та чіткого розподілу витрат на змінні і умовно-постійні;

– застосування економіко-математичних методів і техніки імітаційних розрахунків (дозволило включити в предмет управлінського обліку планування, контроль і регулювання);

– поширення ЕОМ (різко посилило практичну значимість бухгалтерського обліку і сприяло вирішенню принципово нових його задач, звільнило бухгалтерів від рутинних процесів обробки даних і дало можливість більш повного залучення їх до контролю, аналізу і регулювання господарської діяльності);

– розвиток кібернетики, загальної теорії систем, теорії управління (дозволило сформувати категорійно-понятійний апарат управлінського обліку) [15, с. 230-232].

Таким чином, управлінський облік з'явився під впливом розвитку і поглиблення ринкових процесів як елемент практичної діяльності підприємства. Тоді вперше постало питання про чіткий лінійний взаємозв'язок між конкретними потребами користувачів і технологією облікового процесу, на "виході" з якого мав бути одержаний інформаційний продукт із повними, наперед заданими параметрами. Саме такий методологічний підхід став основою для поділу традиційного обліку на фінансовий і управлінський, покликаний задовольняти інформаційні потреби різних груп користувачів – зовнішніх і внутрішніх [6].

Як відомо, із прийняттям в 1999 році Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність" [5] відбулося законодавче затвердження поділу єдиного бухгалтерського обліку та фінансовий та управлінський. Проте такий поділ здебільшого став формальний. Адже більшість підприємств, які раніше використовували лише окремі елементи управлінського обліку в системі виробничого обліку і в подальшому продовжують застосовувати їх в обліковій практиці.

На сьогодні можна виділити три основні позиції спеціалістів із питань управлінського обліку:

1. До першої групи слід віднести думки вчених, які говорять про надуманість поділу бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський облік, ними заперечується існування управлінського обліку як самостійного елемента бухгалтерського обліку. (О.С. Бородкін [1], Б.І. Валуєв [3]).

2. Друга група авторів (С.А. Стуков [12], С.С. Сатубалдін [10], М.Г. Чумаченко [14] та інші) ототожнюють управлінський облік з виробничим, розширюючи його функції залежно від потреб конкретного виробництва.

3. До найбільшої групи однодумців належать вчені-економісти, які вважають за необхідне формування управлінського обліку в межах єдиного бухгалтерського обліку. При цьому вони надають йому повноважень "управління управлінням". (А.Д. Шеремет [13], Ф.Ф. Бутинець [2], П.Т. Саблук, М.Я. Дем'яненко [11], Л.В. Нападовська [7], О.Х. Румак [9], М.С. Пушкар [8], С.Ф. Голов [4]).

Але, на нашу думку, всі вищезазначені точки зору не є беззаперечними. Що стосується першого підходу, то на сьогодні є недоречним заперечення існування управлінського обліку. Тому що з переходом до ринкових відносин змінилися функції і зміст обліку. Виникла необхідність в оперативному фінансовому моделюванні діяльності підприємства. А так як недовіком існуючої системи бухгалтерського обліку, як основного постачальника економічної інформації, є недостатня прив'язка його до конкретних умов управління, то за допомогою управлінського обліку стане можливим орієнтація уваги управлінського персоналу на вирішальні фактори успіху : якість, інновації, час тощо.

В другому випадку – ототожнення управлінського обліку з виробничим, не дає першому вийти за межі фінансового обліку, а отже, втрачається автономність управлінського обліку. Береться до уваги лише вирішення практичних завдань управлінським обліком, що значно звужує його поняття.

Ми вважаємо найбільш прийнятними погляди вчених, які підтримують ідею виділення управлінського обліку в окрему підсистему єдиного бухгалтерського обліку. Необхідно розширити повноваження сучасного вітчизняного бухгалтерського обліку через врахування потреб управлінського апарату в інформації із залученням досвіду, в галузі управлінського обліку, країн із розвинутою економікою. Але при цьому не потрібно безглуздо копіювати досвід систем зарубіжного обліку економічно розвинених країн. Лише за допомогою системного підходу до організації обліку, з врахуванням національних особливостей розвитку економіки та управління, стане можливим належне функціонування облікового апарату – основи управління. Необхідно використати переваги із поєднання єдиної організації вітчизняної системи обліку в головних її елементах і зарубіжного облікового досвіду по тим позиціям, гнучкості яких вимагає процес розвитку ринкових відносин в Україні.

Отже, управлінський облік – це підсистема бухгалтерського обліку, що займається обробкою і підготовкою інформації про функціонування підприємства для внутрішніх користувачів в процесі управління підприємством.

Предметом управлінського обліку виступає будь-яка діяльність підприємства (операційна, фінансова, інвестиційна) в цілому та в розрізі структурних підрозділів в ході всього циклу управління ними. Зміст предмету управлінського обліку розкривається його об'єктами. Об'єктом управлінського обліку можуть виступати будь-які господарські засоби та джерела їх утворення в розрізі наявних видів діяльності підприємства.

Об'єкти управлінського обліку відображаються через сукупність прийомів та способів, що складають основу методу управлінського обліку об'єкту.

Використання методів управлінського обліку для конструювання дослідження та цілеспрямованого вибору моделей, які дозволяють суттєво скоротити ступінь невизначеності, забезпечує необхідну підтримку прийняття рішень по управлінню підприємством відповідно до цілей, що задаються. Забезпечення такої підтримки передбачає надання особам, які приймають рішення, можливо більш повної, своєчасної та достовірної інформації про стан та функціонування підприємства у сегменті ринку, про можливі варіанти поведінки підприємств-конкурентів.

На сучасному етапі розвитку ринкових відносин однією з нагальних потреб апарату управління стає чітке визначення методів управлінського обліку. Від вірного вибору методів на мікрорівні, із врахуванням галузевих особливостей залежить, в кінцевому рахунку формування багатьох економічних показників, до числа яких відносяться показники собівартості, прибутку, рентабельності виробництва.

На нашу думку методом управлінського обліку є сукупність традиційних методів планування і контролю, обліку, аналізу, нормування, прийняття управлінських рішень, що сприяють дослідженню поведінки об'єктів управлінського обліку з метою управління ними.

Характерною особливістю методів управлінського обліку є не констатація об'єму витрат, а дослідження зміни їх величини в залежності від конкретної ситуації. При цьому слід наголосити, що загальний масив методів управлінського обліку не заперечує існування функцій менеджменту як таких, а лише за допомогою інформаційного забезпечення, створює умови для ефективного виконання ними свого призначення. Методи управлінського обліку вийшли за межі методів виробничого обліку завдяки інтеграції елементів методів, за допомогою яких реалізують функції управління, маючи за мету в процесі прийняття управлінського рішення отримати оптимальний результат не лише на протязі поточного періоду, але і на перспективу.

Слід зазначити, що методика управлінського обліку знаходиться у прямій залежності від організаційної структури господарської одиниці та технології виробництва. Тому, кожне підприємство застосовує різноманітні методи в залежності від своїх організаційних характеристик. На сьогоднішній час тематика методології управлінського обліку у галузевому розрізі, на жаль, у вітчизняній літературі не розглядається або ж розглядається частково.

Важливим при розгляді концепції управлінського обліку є визначення основних принципів його ведення. Адже система управлінського обліку складається із множини процедур, що можуть змінюватись в залежності від цілей управління. Тем не менш вони мають відповідати певним принципам. До принципів управлінського обліку можна віднести: безперервність діяльності підприємства, використання єдиних одиниць виміру, економічність одержання інформаційного масиву, перманентна оцінка діяльності підприємства в цілому та його структурних підрозділів, складання внутрішньої звітності як основи комунікаційних зв'язків між рівнями управління, періодичність.

Так як організація управлінського обліку є ініціативною діяльністю підприємства, то вся інформація, що акумулюється в даній системі є власністю лише підприємства, тобто виступає комерційною таємницею. Споживачами такої інформації можуть бути лише працівники підприємства в якості внутрішніх користувачів. Що стосується таких користувачів, то також мають бути обмежувальні фактори, щодо використання даних управлінського

обліку. Вважаємо, що мати доступ до інформації та використовувати її можуть працівники підприємства в межах своїх повноважень в сфері прийняття управлінських рішень.

#### Висновки та перспективи подальших досліджень.

Розглянуті концептуальні положення управлінського обліку дають змогу зробити висновок, що необхідність організації управлінської бухгалтерії доведена часом. Межі практичного виробничого обліку розширились і це викликає необхідність зміни системи обліку суб'єктів господарювання. Організація управлінського обліку дасть змогу комплексно підійти до вирішення задач, що поставлені перед підприємством.

#### Список використаних літературних джерел:

1. *Бородкін О.С.* Внутрішньогосподарський (управлінський) облік: концепція і організація // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 2. – С. 45-53.  
 2. *Бутинець Ф.Ф.* та ін. Бухгалтерський управлінський облік. Навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит" / Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Чижевська, Н.В. Герасимчук. – Житомир: ЖІТІ, с. 200-448.  
 3. *Валуев Б.И.* Проблемы управленческой ориентации бухгалтерского учета // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – № 1 (7). – С. 2-10.  
 4. *Голов С.Ф.* Управлінський облік: концепція й організація // Бухгалтерський облік і аудит. – 1997. – № 3. – С. 11-18.  
 5. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність" \ http://zakon2.rada.gov.ua  
 6. *Кірейцев Г.Г.* Методологічні аспекти розвитку бухгалтерського обліку // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2000, № 8, серпень. – С. 2-7.

7. *Нападовська Л.* Оцінка діяльності центрів відповідальності і трансфертне ціноутворення: пропозиції та зарубіжний досвід // Економіка, фінанси, право, № 1, 2000. – С. 8-10.  
 8. *Пушкар М.С.* Управлінський облік: Навчальний посібник / 3-тє видання стереотипне. – Тернопіль: Карт-бланш, 1998. – 163 с.  
 9. *Румах О.Х.* Управлінський облік у сільськогосподарських підприємствах. – К.: Урожай, 1994. – с. 120.  
 10. *Сатубалдин С.С.* Учет затрат на производство в промышленности США. – М.: Финансы. – 1980. – с. 141.  
 11. Словник – довідник фінансиста АПК / За ред. Саблука П.Т. та Дем'яненка М.Я. – К.: 1997. – 234 с.  
 12. *Стуков С.А.* Учет, анализ и рынок. Взгляды на проблему // Бухгалтерский учет. – № 2. – С. 20-25.  
 13. Управленческий учет: Учебное пособие / Под редакцией Шеремета А.Д. – М.: ФБК-ПРЕСС, 1999. – с. 512.  
 14. *Чумаченко Н.Г.* Учет и анализ в промышленном производстве США. – М.: Финансы, 1971. – 240 с.  
 15. *Яругова А.* Управленческий учет: опыт экономически развитых стран // Пер. с польск. Предисловие Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 240 с.

САВЧЕНКО Наталя Миколаївна – кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку Житомирського національного агроекологічного університету.

Наукові інтереси

– організація і методика управлінського обліку.

Стаття надійшла до редакції: 30.01.2013 р.