

ЕВОЛЮЦІЯ ПОГЛЯДІВ НА КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

Присвячено еволюції поглядів на концептуальні проблеми управлінського обліку щодо місця управлінського обліку в обліковій системі підприємства і кола завдань, що вирішує управлінський облік. Визначено причини та тенденції зміщення пріоритетів у підходах вітчизняних вчених до проблем управлінського обліку

Постановка проблеми. Сьогодні у країнах, економіка яких перебуває на етапі розвитку, в тому числі в Україні, управлінський облік ще значно відстає від країн з розвинутою економікою як в концептуальному, так і в методологічному плані. Тому дослідження сутності, місця управлінського обліку, визначення його завдань, тенденцій розвитку на основі вивчення поглядів вчених України та інших країн пострадянського простору дозволить забезпечити ефективне використання облікової інформації для управління.

Стан вивчення проблеми. Переважна більшість вчених – економістів і фахівців – практиків визнають як безперечний факт, що процес управління підприємством в умовах ринкової економіки потребує інформаційної підтримки, яку не спроможний дати традиційний бухгалтерський облік. У 50-х роках минулого століття в економічній літературі з'явилось поняття “управлінський облік”, тобто облік, який постачає інформацію для управлінських рішень. У вітчизняній економічній літературі термін “управлінський облік” вперше застосував М. Чумаченко.

З самого свого народження “управлінський облік” став темою постійних дискусій, які не стихають і досі. Концептуальним проблемам управлінського обліку присвячено багато робіт вітчизняних та іноземних економістів, тільки в нашій країні і в країнах СНД ними займалися і займаються такі фахівці в сфері управлінського обліку, як Н. Адамов, П. Атамас, Г. Ахонова, П. Безруких, І. Білоусова, П. Божко, О. Бородкін, Ф. Бутинець, В. Валуєв, М. Вахрушина, М. Вігдорович, Д. Войко, О. Володін, С. Голов, В. Грибановський, З. Гуцайлюк, А. Загородній, В. Івашкевич, Т. Карпова, В. Керімов, С. Колесніков, Т. Кононенко, В. Ластовецький, П. Лебедев, І. Маркічев, М. Медведєв, В. Міняйло, В. Мосаковський, Л. Нападівська, О. Ніколаєва, С. Ніколаєва, В. Палій, Г. Партін, М. Пушкар, С. Сатубалдін, О. Сафаров, Т. Сльозко, Я. Соколов, В. Сопко, С. Стуков, С. Татур, М. Чумаченко, О. Шеремет, З. Шершньова, Т. Шишков та ін. В багатьох роботах порівнюються точки зору різних економістів, фахівці групуються в залежності від їх поглядів на сутність управлінського обліку, проте не враховується час та обставини висловлення цих поглядів.

Мета дослідження. Проаналізувати еволюцію поглядів економістів України і інших країн СНД на концептуальні проблеми управлінського обліку – місце управлінського обліку в обліковій системі підприємства і коло завдань, які має вирішувати управлінський облік.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. В економічній літературі, що розглядає проблеми управлінського обліку, як правило, порівнюються точки зору різних вчених на ці чи інші питання без урахування часу, коли певна точка зору була висловлена. В той самий час управлінський облік як соціально-економічне явище постійно розвивається: розширюються його функції, збільшується набір вирішуваних ним завдань, різноманітніше стають вживані ним методи. Тому є важливим прослідкувати еволюцію поглядів вітчизняних вчених і вчених країн СНД на принципові проблеми управлінського обліку, вірне розуміння яких допоможе уникнути зайвих помилок при вирішенні конкретних питань сьогодення.

В роботах, присвячених аналізу поглядів учених на сутність і зміст управлінського обліку, його місце в обліковій системі підприємства (О. Бородкін, В. Керімов, Д. Войко, І. Білоусова, В. Грибановський) недостатньо уваги приділяється хронологічному аспекту.

Викладення основного матеріалу дослідження. Багаторічні дискусії з проблем управлінського обліку стосуються, в основному, двох концептуальних проблем: місця управлінського обліку в обліковій системі підприємства і кола завдань, які повинен охоплювати управлінський облік.

Як відомо, в останні два десятиліття в країнах з ринковою економікою стався істотний якісний стрибок в концепції управлінського обліку, який перетворюється на стратегічний облік. Спостерігається помітний відхід від класичного підходу до постановки і ведення управлінського обліку, основні принципи якого відображені в публікаціях Інституту управлінських бухгалтерів США (ІМА). При цьому відбувається розширення поняття управлінського обліку: як чинники, що впливають на прийняття управлінських рішень, розглядається конкурентне середовище, система взаємин з клієнтами, система бізнес-процесів усередині підприємства та ін. З'являються нові, у порівнянні з традиційним обліком, методологічні моделі.

Тому представляється цікавим прослідкувати, як ці зміни впливали на погляди вчених країн з перехідною економікою – України та інших країн СНД.

Хронологічний аналіз публікацій з проблем управлінського обліку свідчить, що повне заперечення поняття “управлінський облік” практично існувало лише до початку ХХІ століття, коли проти виділення управлінського обліку в загальній системі бухгалтерського обліку виступала майже половина вчених, серед них такі видатні економісти України та Росії, як О. Бородкін, В. Валуєв, В. Ластовецький, М. Медведєв, Я. Соколов. “На наш погляд, – пише в 2001 році професор О. Бородкін, – управлінський облік не є самостійним видом обліку господарчої діяльності підприємства, взагалі не існує в природі, тому що його поява пов'язана з помилкою при перекладі. Управлінський облік за сенсом і значенням ще з прадавніх часів був і залишається бухгалтерський облік у сполученні з оперативним і статистичним обліком” [3].

Після 2001 року не визнавали за управлінським обліком права на існування лише одиничні вчені, серед українських економістів це В. Сопко, Т. Сльозко. Управлінський облік, як стверджує в 2006 році (і в більш ранніх публікаціях) В. Сопко, – не є “самостійним бухгалтерським обліком”. Він являє собою “продовження, а точніше – подальше поглиблення, деталізацію даних бухгалтерського фінансового обліку в частині витрат і доходів діяльності” [14].

Думки більшості вчених в 2001 – 2006 роках практично порівну поділились між двома поглядами на місце управлінського обліку в обліковій системі підприємства. Частина вчених визнає управлінський облік складовою частиною бухгалтерського обліку (поряд з фінансовим обліком) – такої точки зору дотримуються українські вчені П. Атамас, І. Білоусова, В. Мосаковський, російські вчені В. Грибановський, А. Чернов, О. Шеремет та інші. Так, П. Атамас у 2006 році пише, що “фінансовий і управлінський облік – це два види бухгалтерського обліку, які ...

використовують загальну (єдину) інформаційну систему, зокрема, дані обліку витрат” [1]; а І. Білоусова в 2005 році стверджує, що “управлінський облік являє собою складову частину бухгалтерського обліку, яка базується на обліку виробничих витрат і калькулюванні собівартості продукції. Він доповнюється плануванням витрат і собівартості продукції, їх аналізом і розробкою проектів рішень по управлінню витратами підприємства” [2].

Друга частина економістів вже в ці роки розглядає управлінський облік як самостійний вид обліку зі своїми об'єктами, своєю методологією (В. Палій, Т. Карпова, Д. Войко, А. Загородній, Г. Партин). “Управлінський облік – це окремих самостійний вид обліку, основним призначенням якого є збір, обробка, аналіз та інтерпретація інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень. Цей облік посідає особливе місце в обліковій системі підприємства, оскільки поєднує облік з управлінням. Проїшовши в своєму розвитку шлях від виробничого обліку витрат до стратегічного управління витратами, на сьогодні він є однією з основних функцій управління витратами підприємства”, – пишуть у 2004 році А. Загородній і Г. Партин [9].

В останні п'ять років вже переважна більшість вітчизняних і російських науковців (М. Чумаченко, Л. Нападовська, С. Левицька, С. Николаєва, М. Вахрушина, Д. Волошин та ін.) схиляється до визнання управлінського обліку самостійним видом обліку, який по багатьох параметрах виходить за межі бухгалтерського обліку, вбираючи в себе функції і методологічні прийоми інших економічних і не тільки економічних дисциплін: “Управлінський облік, – пише в 2006 році М. Вахрушина, – слід розглядати як інформаційну базу менеджменту, одночасно вона є однією з обліково-інформаційних систем організації, яка здатна інтегрувати ряд самостійних і в той же час взаємозв'язаних елементів (бюджетування, сегментарний облік і звітність, управлінський контроль і аналіз)” [5]. При цьому слід зауважити, що переважна більшість вчених України і Росії в інтерпретації управлінського обліку не відходить від бази виробничого обліку, вважаючи останній однією з найважливіших складових управлінського обліку (на відміну від англо-американського підходу, згідно якому система подвійного запису не є обов'язковою, і дані управлінського обліку можуть бути абсолютно незалежними від даних фінансового обліку).

В останні роки з'явився ще один погляд на місце управлінського обліку в обліковій системі підприємства, згідно до якого бухгалтерський облік є складовою частиною управлінського обліку: “Інформація, накопичена в управлінському обліку, також використовується в цілях бухгалтерської і податкової звітності і, таким чином, управлінський облік є найбільш ємким з використовуваних у вітчизняній практиці понять – “бухгалтерський” і “податковий” облік, включаючи, у тому числі, всю інформацію, необхідну для підготовки згаданих форм звітності” [11]. Підхід до управлінського обліку як до “інформаційної системи, яка охоплює, зокрема, традиційний бухгалтерський облік”, вважає в сучасних умовах “найбільш перспективним і в теоретичному, і в практичному аспектах” С. Голов [7].

Ще виразніше просліджується еволюція поглядів учених у питанні про коло завдань управлінського обліку.

До 2004 року в жодній з вивчених публікацій до кола завдань управлінського обліку не включалась оцінка зовнішніх показників (ринкового оточення) і якісних показників діяльності підприємства (тоді як система збалансованих показників на Заході втілюється вже з 1992 року). Дискутувалися в основному питання – включати або не включати до функцій управлінського обліку планування, зокрема бюджетування, і контроль; чи можна вважати частиною управлінського обліку економічний аналіз собівартості продукції тощо. Так, О. Шеремет ще у 2000 році писав, що управлінський облік повинен забезпечувати управлінський апарат інформацією, яка “використовується для планування,

власне управління і контролю за діяльністю організації” [14]. Аналогічну точку зору висловлює в 2005 році В. Грибановський: “Управлінський облік – це внутрішня інформаційна система, що надає інформацію для ухвалення рішень. До завдань цієї системи перш за все відносяться калькуляція собівартості робіт і послуг (виробничий облік), планування (бюджетування), аналітичні розрахунки і як результат – надання управлінській звітності [8]. У протилежність цим поглядам Ф. Бутинець у 2002 році стверджує, що управлінський облік не повинний розглядати питання, які являють собою “предмет багатьох інших учбових дисциплін: економічного аналізу, планування, статистики, моделювання, прогнозування та ін.” [4].

Починаючи з 2004-2005 років центр полеміки щодо кола завдань управлінського обліку зміщується у бік проблем стратегічного управлінського обліку, а саме – чи повинний управлінський облік торкатися маркетингової служби (показники конкурентів, рівень ринку, що контролює або збирається контролювати компанія), служби логістики, кадрових питань (рівень кваліфікації персоналу і швидкість його росту), інноваційних проектів. Серед публікацій останніх п'яти років на користь включення до функцій управлінського обліку забезпечення менеджменту підприємства немонетарними показниками (інформацією про зовнішні фактори ринкового довкілля, про лояльність клієнтів, про вчення і розвиток персоналу тощо) висловлюються, за даними вивчених публікацій, майже дві третини науковців. “Якщо раніше управлінський облік був орієнтований на управління виробництвом, то тепер він перетворюється на стратегічний управлінський облік. У системі сучасного управлінського обліку використовується зовнішня і внутрішня інформація, що забезпечує потреби не лише виробництва, але і маркетингу, управління дослідженнями і інших функцій бізнесу. Така інформація дозволяє здійснювати аналіз діяльності з урахуванням як поточних, так і довгострокових цілей, розробляє методи здобуття інформації про ключові чинники успіху: витрати, якість, час і тому подібне”, – пише у 2009 році провідний вітчизняний фахівець з проблем управлінського обліку С. Голов [7].

Слід зауважити, що при оцінці використаних у представленому аналізі джерел без урахування дати їх публікації складалося оманне враження, що більшість вчених України і країн СНД вважають управлінський облік підсистемою бухгалтерського обліку (а не самостійним видом обліку) і що принципи стратегічного обліку (врахування традиційно не облікових якісних показників і даних ринкового довкілля) визнає не більше третини вчених. Тільки аналіз цих джерел з урахуванням хронологічного аспекту показав, що управлінський облік в нашій країні і в інших країнах колишнього СРСР поступово зсувається до сучасних потреб інформаційного забезпечення управління в умовах ринкової економіки.

При аналізі літератури з питань управлінського обліку звертає на себе увагу ще один факт: взагалі вчених все менше цікавлять такі маючі більш теоретичне значення проблеми, як “Який вид обліку не є управлінським?” (стаття професора В. Ластовецького від 2003 року, в якій автор доводить, що будь – який облік на підприємстві слід вважати управлінським, тому що дані і фінансового, і статистичного, і податкового обліку можуть бути “потрібними для управління” [12], або чи варто називати обліком “конгломерат”, який об'єднує п'ять – шість дисциплін економічного напрямку” (Ф. Бутинець – 2002 рік) [4], а перевага віддається більш наближеним до практики питанням. Так, питання моделі побудови управлінського обліку – інтегрована або автономна система з різноманітними їх варіаціями – займає в дискусіях останніх років значно більше місце, ніж вище названі проблеми.

Чинник цього явища дуже зрозумілий: можливості “обліку для інформаційного забезпечення управлінських рішень” – незалежно від того, як таке інформаційне забезпечення назвали науковці – вже достатньо освітлені в економічній літературі, практично кожний керівник підприємства володіє термінами “бюджетування”, “збалансована система показників”, “стратегічний облік”

тощо і може обирати для себе – відповідно до масштабів і умов бізнесу, до власного менталітету і освітнього рівня, до особливостей кадрового складу підприємства та ін. – об'єм і формат управлінської інформації. А задача вчених – економістів допомогти в розв'язанні саме практичних завдань управлінського обліку. Як визначає С. Голов, взагалі не настільки важливо, як назвати діяльність по забезпеченню менеджменту підприємства “своєчасною, надійною і доречною інформацією. Якщо керівництво підприємства потребує певної інформації, воно може створити свою інформаційну систему і дати їй будь-яку назву: “контролінг”, “внутрішньогосподарський облік”, “управлінський облік” тощо” [7] (така точка зору, до речі, не безперечна, тому що для спілкування бажано, щоб економісти різних підприємств (і навіть різних країн) користувались однією термінологією).

При аналізі вітчизняної економічної літератури останніх років звертає на себе увагу, що фахівці сфери управлінського обліку України і країн СНД взагалі відходять від загальних проблем убик практичних питань втілення управлінського обліку на підприємствах різних галузей. Провідний вітчизняний журнал “Управлінський облік і бюджетування” за останні три роки не опублікував жодної статті концептуального змісту. Вчених і практиків хвилюють такі проблеми як застосування гнучких бюджетів (Т. Алієв), особливості бюджетування на підприємствах різних галузей (Л. Нападовська, С. Коновалов), питання нерозподілених загальновиробничих витрат (І. Забута), а також конкретні проблеми стратегічного управлінського обліку, такі, як “прогнозування і управління сценаріями при складанні бюджетів” (П. Куратник), “Оцінювання інтелектуального капіталу компанії” (Т. Буй), “Оцінка бізнесу компанії” (С. Поліщук, А. Літман), “Аналіз клієнтської бази компанії” (М. Герасимовіч) і т. п.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

Ретроспективний аналіз поглядів учених на ту чи іншу проблему необхідно проводити з урахуванням хронологічного аспекту. Це допомагає бачити еволюцію поглядів учених і вірно оцінити домінуючі погляди сьогодення.

В результаті проведеного дослідження еволюції поглядів вчених країн пострадянського простору на проблеми управлінського обліку протягом останніх 20 років визначено чітку тенденцію розвитку управлінського обліку щодо його місця в обліковій системі підприємства і кола вирішуваних завдань.

Стосовно питання про місце управлінського обліку в обліковій системі підприємства спостерігається зміщення поглядів від повного заперечення самого поняття “управлінський облік” до визнання управлінського обліку самостійним видом обліку, що виходить за межі бухгалтерського обліку.

В поглядах учених на коло проблем, які має вирішувати управлінський облік, на зміну ототожнюванню управлінського обліку з виробничим обліком приходиться спочатку розширення завдань управлінського обліку на управління витратами, бюджетування, контроль, а в останні роки – стратегічний підхід, згідно якому до функцій управлінського обліку входять не лише кількісні внутрішньогосподарські показники, але й оцінка зовнішнього ринкового середовища і якісних показників діяльності підприємства.

В останні роки провідні фахівці сфери управлінського обліку України і СНД відходять від загальнотеоретичних проблем убик практичних питань втілення управлінського обліку на підприємствах різних галузей. Проте вирішення цих практичних питань має спиратися на концептуальні основи управлінського обліку, що відповідають сучасним економічним умовам.

Еволюційний підхід до оцінки кола завдань управлінського обліку та його місця в обліковій системі підприємства стане теоретичною базою для подальших досліджень з питань побудови системи управлінського обліку на оптовому торговельному підприємстві.

Список використаної літератури:

1. *Атамас П.* Управлінський облік [текст]: Навч. Пособник / П. Атамас. – К., 2006. – 440 с.
2. Белоусова И. Роль управленческого учёта в повышении эффективности производства [Текст] / И. Белоусова // Бухгалтерский учет и аудит. – 2005. – № 4. С. 44-47.
3. *Бородкин А.* Внутрихозяйственный (управленческий) учет: концепция и организация [Текст] / А. Бородкин // Бухгалтерский учет и аудит. – 2001. – № 2. – С. 45-53.
4. *Бутинець Ф.Ф.* Бухгалтерський управлінський облік [текст]: підручник / Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Давидюк, Н.М. Малюга, Л.В. Чижевська; за ред. проф. Ф.Ф. Бутиньця. – Житомир, 2002. – 480 с.
5. *Вахрушина М.* Документальное обеспечение управленческого учета [Текст] / М. Вахрушина // *Налоги. Инвестиции. Капитал.* – 2006. – № 4-6. [электронный ресурс]: <http://nic.pirit.info/200612/007.htm>.
6. *Войко Д.* Сущность управленческого учёта и его место в управлении предприятием [Текст] / Д. Войко // *Управленческий учёт.* – 2005. – № 3. [электронный ресурс]: <http://www.upruchet.ru/articles/2006/3/4022.html>.
7. *Голов С.Ф.* Управленческий учёт [Текст] / С.Ф. Голов. – Харьков: изд. дом “Фактор”, 2009. – 784 с.
8. *Грибановский В.* Концепция управленческого учёта на современном этапе развития экономики России [Текст] / В. Грибановский // *Управленческий учёт.* – 2005. – № 1. [электронный ресурс]: <http://www.upruchet.ru/articles/2005/1/1764.html>.
9. *Загородній А.* Управлінський облік як система інформаційного забезпечення управлінських рішень [Текст] / А. Загородній, Г. Партин // *Бухгалтерський облік і аудит.* – 2004. – № 7. – С. 35-37.
10. *Керимов В.* Концепция управленческого учёта на современном этапе развития экономики [Текст] / В. Керимов, П. Селиванов, Е. Минина // *Менеджмент в России и за рубежом.* – 2001. – № 4. [электронный ресурс]: <http://www.cfin.ru/press/management/20014/11.shtml>.
11. *Колесников С.* Экономически учет, или Что такое “управленческий учёт” в современном понимании [Текст] / С. Колесников // *Управление компанией.* – 2002. – № 8. [электронный ресурс]: <http://www.management.com.ua/finance/fin060.htm>.
12. *Ластовецький В.* Який вид обліку не є управлінським [Текст] / В. Ластовецький // *Бухгалтерський облік і аудит.* – 2003. – № 4. – С. 40-44.
13. *Нападовская Л.* Управленческий учет: суть, значение и рекомендации по его использованию в практической деятельности отечественных предприятий [Текст] / Л. Нападовская // *Бухгалтерский учет и аудит.* – 2005. – № 8-9. – С. 50-62.
14. *Сопко В.* Бухгалтерский учёт в управлении предприятием [текст]: учеб. Пособие / В.В. Сопко. – К.: КНЕУ, 2006.
15. *Управленческий учёт* / Под ред. А.Д. Шеремет. М.: МГУ, 2000.

АМІГУД Аліна Дмитрівна – аспірант кафедри бухгалтерського обліку Донецький національний університет економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського

Наукові інтереси:

– управлінський облік на підприємствах оптової торгівлі