

Впровадження управлінського обліку та еволюція його розвитку

*Розглянуто окремі аспекти впровадження
управлінського обліку та еволюція його розвитку*

Постановка проблеми. Управлінський облік як нова модель і підсистема бухгалтерського обліку виник у 50-х роках минулого століття в передових країнах Заходу. Передумовами його виокремлення із традиційного бухгалтерського обліку було загострення зовнішньої і внутрішньої конкуренції, все зростаючі інфляційні процеси, що супроводжувались економічними кризами, погіршення соціально-економічних відносин. Все це вимагало створення інформаційної системи, здатної водночас передбачати розвиток подій, реєструвати факти здійснення подій у різних форматах, контролювати процес здійснення подій, оперативно аналізувати відхилення із встановленням впливу факторів і винуватців, оцінювати рівень відповідальності керівних осіб у межах сфер і центрів, готувати альтернативні варіанти управлінських рішень поточної і перспективної діяльності. Такою системою і став управлінський облік, попередником якого були калькуляційна бухгалтерія і виробничий облік. Неоднозначне тлумачення концепцій управлінського обліку у процесі його еволюційного розвитку обумовили науковий і практичний інтерес до даної проблеми.

Стан вивчення проблеми. Слід відзначити перевагу практичного досвіду перед теоретичним надбанням у напрямку розвитку окремих методик управлінського обліку. Це спонукає до посилення наукових досліджень стосовно розробки нових моделей і вдосконалення методології управлінського обліку на сучасному етапі розвитку економічної системи в умовах глобалізації.

Мета дослідження. Метою публікації є визначення ефективності впровадження управлінського обліку у процесі його еволюції.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дослідженню теоретичних проблем концепцій і еволюційного розвитку управлінського обліку та практичних аспектів їх розв'язання присвячені праці таких вітчизняних та зарубіжних науковців як Ф.Ф. Бутинця, Б.І. Валуєва, А.М. Герасимовича, С.Ф. Голова, З.В. Гуцайлюка, К. Друрі, Г.Г. Кірейцева, М.В. Кужельного, Е. Майера, Д. Мідлтона, Л.В. Нападівської, Б. Нідлза, М.С. Пушкаря, М.Г. Чумаченка, та багатьох інших. Вчені здійснили вагомий науковий внесок у розвиток теорії і практики концепцій управлінського обліку, їх особливостей у процесі еволюційного розвитку.

Проте дискусійними залишаються питання стосовно виділення управлінського обліку з притаманними лише йому специфічними рисами в окрему облікову підсистему, окреслення концептуальних основ його розвитку в умовах глобалізації економіки.

Викладення основного матеріалу дослідження. Розглядаючи управлінський облік як систему з повноцінним набором взаємопов'язаних елементів, важливим і актуальним є відповідальності. В основі концепції була спрямованість отримання облікових даних для прийняття поточних управлінських рішень. Посилення інтересу до формування інформації для управлінського персоналу з метою вдосконалення управлінських систем і менеджменту, обумовило офіційне визнання управлінського обліку як науки. У 50-х роках управлінський облік став обов'язковим початковим курсом для менеджерів в університетах США і в країнах Західної Європи. У 1966 році Американська асоціація бухгалтерів визначає

бухгалтерський облік як "процес ідентифікації, квантифікації і комунікації (передачі) економічної інформації, що дозволяє вирішувати незрозумілі господарські ситуації та приймати дієві управлінські рішення" [6, с. 40]. У 1972 році асоціацією розроблено програму навчання з управлінського обліку з виданням диплому бухгалтера-аналітика. Прийнято вважати цей рік знаменним стосовно офіційного поділу бухгалтерського обліку на фінансовий і управлінський.

Стрімкість розвитку теорії управлінського обліку в даний період обумовила його трактування як "облікової революції". До концептуальних основ додався розвиток функцій управлінського обліку: інформаційно-комунікаційної та інформаційно-прогностичної. Перша базувалась на розвитку управлінських відносин і делегуванні повноважень від власника – керівникові підприємства, від керівника підприємства – керівникам структурних підрозділів, безпосереднім виконавцям. Важливим тут є зворотній зв'язок інформаційних потоків, без якого будь яке обліково-інформаційне забезпечення втрачає суть і призначення. Передумовою другої була потреба у якнайшвидшому виявленні ризикових ситуацій і обґрунтуванні їх уникнення. Отже, на другому етапі розвитку управлінський облік був орієнтований на управління виробництвом.

Третій етап розпочався у середині 70-х років і триває до сьогодні. Виділення цього етапу обумовлено переорієнтацією управлінського обліку на запити стратегічного управління в умовах глобалізації економіки і відповідних змін у технологіях і системах управління. Характерним для цього етапу розвитку є наукове спрямування розвитку управлінського обліку. Методологія управлінського обліку формується і затверджується Міжнародною федерацією бухгалтерів, яка визначила головну ціль управлінського обліку: інформаційне забезпечення компаній у досягненні своїх стратегічних цілей. Сучасні концептуальні основи управлінського обліку також базуються на виконанні головної цілі і викладені в публікації Міжнародної федерації бухгалтерів "Концепції управлінського обліку". Рекомендовано чотири категорії концепцій:

- ✓ пов'язані з визначенням функцій управлінського обліку;
- ✓ спрямовані на визначення і подання інформації про результати (концепція управлінської звітності);
- ✓ спрямовані на управлінські процеси і технології (за сферами відповідальності);
- ✓ спрямовані на розвиток функцій і вдосконалення методології управлінського обліку (саморозвиток і безперервне вдосконалення).

У вітчизняній науковій економічній літературі термін "управлінський облік" виник із появою публікацій, які висвітлювали досвід зарубіжних країн та з появою перекладених праць зарубіжних авторів, які стосувалися управлінського обліку. У 90-х роках були захищені перші дисертації з управлінського обліку, у яких досліджувались питання його суті, методики, організації та етапів впровадження на вітчизняних підприємствах різних галузей. Акцентувалась увага на управлінському обліку ринкового розподілу ресурсів і розподілу прав власності трансакційні витрати є "нульовими" [7, с. 35].

За сучасних умов для успішного контролю й управління витратами на виробництво продукції та формування її собівартості важливо впроваджувати управлінський облік. Це не означає, що фінансовий бухгалтерський облік втрачає своє значення в управлінні підприємством. Збагачений оперативним аналізом руху грошових коштів, динаміки інвестиційних витрат в інноваційний розвиток підприємства фінансовий облік безпосередньо використовується в управлінні підприємством.

Однак ведення фінансового обліку визначається вимогами міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Тому дані фінансового обліку відображують результати минулої діяльності підприємства. Дуже влучно відмінність між фінансовим і управлінським обліком охарактеризував С. Голов: "... Можна сказати, що бухгалтери-аналітики – це Нострадамуси бізнесу, а бухгалтери-рахівники – це Нестори-літописці" [2, с. 31].

Усвідомлення потреби та бажання запровадити управлінський облік ще недостатньо для здійснення цього наміру. На шляху впровадження управлінського обліку є певні перешкоди, які полягають у подоланні дискусійних проблем методології обліку та в необхідності організаційних заходів щодо його впровадження.

Проблема створення управлінського обліку у сучасний період набуває особливої актуальності як для науковців, так і для практиків.

Зміст системи управлінського обліку сьогодні дедалі більше керівників усвідомлюють необхідність створення на своїх підприємствах систем управлінського обліку (СУО) та звітності. З посиленням конкуренції та зростанням нестабільності зовнішнього бізнес-середовища менеджмент підприємств чимраз частіше приділяє пильну увагу внутрішнім резервам підвищення ефективності. Чільне місце у переліку таких резервів займає управлінський облік. Цей вид обліку справедливо асоціюють з неофіційною, проте абсолютно легальною, внутрішньою бухгалтерією підприємства.

Недостатньо дослідженою є проблема принципів ведення управлінського обліку. Т.П. Карпова виділяє такі принципи управлінського обліку як безперервність діяльності підприємства, використання єдиних для планування і обліку одиниць вимірювання, оцінка результатів діяльності підрозділів підприємства, прийнятність і багаторазове використання первинної і проміжної інформації з метою управління, використання бюджетного (кошторисного) методу управління затратами, фінансами, комерційною діяльністю та інші.

Процес управління – це процес координації діяльності підприємства. У більш широкому понятті управління підприємством можна розглядати як процес накреслення планів (цілей) та їх виконання шляхом координації та регулювання його діяльності на різних рівнях управління.

Керівники різних рівнів управління можуть отримувати інформацію безпосередньо від об'єкта управління, або від спеціальної служби вже у підготовленому вигляді. Найважливішою інформаційною службою, що забезпечує систему управління інформацією у сучасний період є бухгалтерія, яка формує інформацію про фактичну наявність, використання майна і ресурсів підприємства.

Управлінський облік у компанії – це система, що забезпечує керівну ланку фірми інформацією, необхідною для прийняття рішень та ефективного управління. Закономірність впровадження таких систем

обумовлюється тим, що, по-перше, інші види обліку, які вже існують на підприємстві, насамперед, бухгалтерський та податковий, не спроможні забезпечити керівників необхідною і достатньою інформацією для прийняття та обґрунтування ділових рішень. Ситуація, коли за наявності на фірмі бухгалтерії, фінансового або планового відділу, керівництву для щоденної роботи постійно потрібні різні довідки, аналітичні розрахунки та зведені дані, якраз дуже чітко характеризує таке становище. По-друге, нерідко однією з причин недостатньо успішного розвитку компанії є те, що її керівники просто не знають, який з видів діяльності або підрозділів є найбільш прибутковим і, що є найважливіше.

Якщо на підприємстві впроваджено систему управлінського обліку, це означає, що на багато аналітичних питань щодо діяльності власної фірми керівництво може швидко отримати вичерпні відповіді. Це досягається тим, що система управлінського обліку "проєктується" під конкретне підприємство та враховує специфіку його діяльності. За своєю суттю ця система представляє набір форм управлінських звітів, які охоплюють всі бізнес-процеси підприємства таким чином, щоб якомога детальніше надати топ-менеджменту і власникові можливість: проаналізувати ланцюг створення доданої вартості; розподілити витрати по видах продукції, відділах (підрозділах) підприємства та напрямках діяльності; здійснити необхідні аналітичні розрахунки (рентабельність, оборотність активів, вартість одного робочого місця, структура витрат тощо); прослідкувати за ефективністю попередніх управлінських рішень.

Значним недоліком сучасної системи управління є розмежування різноманітних служб підприємства, які працюють незалежно один від одного і мають вузьку спеціалізацію. При цьому мета у них різна: у планового відділу формування планових показників на перспективу, бухгалтерії – "фотографування" виробничого процесу та своєчасне складання форм звітності, відділу маркетингу – матеріально-технічне забезпечення діяльності, виробничого відділу – дотримання технології виробництва та забезпечення якості продукції. Водночас єдиною і основною метою діяльності перелічених структурних підрозділів у сучасний період повинно бути забезпечення виживання підприємства і його довгострокове економічне зростання.

Отже, розвиток концепції управлінського обліку, яка б відповідала сучасним проблемам управління, очевидно міститься у поєднанні та координації всіх функцій управління, наслідком якого повинно стати формування інформації для прийняття управлінських рішень.

Для пошуку і обробки важливої інформації необхідна система управлінського обліку. Система управлінського обліку складається з двох основних елементів: модель (методична основа) необхідної для підприємства системи управлінського обліку – фактично описаний на папері набір форм управлінської звітності; технічне рішення, що дає змогу впровадити систему управлінської звітності на конкретному підприємстві. Щодо другого елемента, то на практиці підприємству доводиться обирати: скористатися готовими програмними продуктами або створювати власну інформаційну систему, яка б давала змогу реалізувати можливість впровадження системи управлінської звітності.

Система управлінської звітності повинна забезпечувати кожний рівень управління необхідною і достатньою інформацією. Це означає, що для керівників різних рівнів форми управлінської звітності будуть

відрізнитися один від одного. Однією з причин не впровадження управлінського обліку у вітчизняну систему обліку є відсутність зацікавленості до цієї системи безпосереднього споживача управлінської інформації – керівного складу через відсутність чітко визначеної потреби в результатах обліку.

Основними проблемами, що заважають впровадженню управлінського обліку на вітчизняних підприємствах, на наш погляд, є вплив адміністративної системи; податкова політика, що примушує господарючі суб'єкти збільшувати витрати з метою зменшення оподаткованого прибутку тощо.

Суттєвим гальмом поширення управлінського обліку в країні залишається відсутність чіткого визначення переліку складових цього обліку. Завдяки управлінському обліку бухгалтер за потребою, крім власне обліку та калькулювання собівартості продукції, займається нормативним плануванням, економічним аналізом та підготовкою управлінських рішень [5]. Близьким до цього є визначення складових функцій управлінського обліку, яке надає Л. Нападовська при складанні порівняльної таблиці основних елементів методу управлінського обліку: планування і контроль, бухгалтерський облік, економічний аналіз та прийняття управлінських рішень. На думку Белоусової І., бухгалтерський облік доцільно поділити на дві частини: облік виробничих витрат та калькулювання собівартості продукції [4].

Досвід підприємств України свідчить, що практичне застосування управлінського обліку ще не набуло належного поширення. На нашу думку, основною причиною є те, що в Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" з управлінського обліку передбачено індивідуальні підходи до організації роботи на цій ділянці у кожному конкретному підприємстві.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

Отже, система ринкових відносин вимагає докорінного перегляду концепції і створення нової моделі економічного механізму на підприємстві. Основною рушійною силою, яка дасть змогу здолати проблему минулого і сучасного періоду, є поєднання системи управління та системи обліку, які на сьогодні функціонують окремо одна від одної.

Однак найбільші складності для успішного впровадження управлінського обліку обумовлені особливостями діяльності окремих ланок народного господарства. При цьому мають бути враховані конкретні методичні підходи, які б дали змогу побудувати облік

витрат та систему бюджетування відповідно до технології, узгодити з функціями витрат, а також запропонувати такі методи, які б допомогли створити належну систему контролю витрат. На жаль, у підручниках та посібниках, що вийшли у світ в Україні та за рубежом, висвітлено лише загальні положення і зовсім не приділяється уваги особливостям управління витратами в окремих галузях.

Загалом, існування і дієвість управлінського обліку доведена часом. Але на сьогодні змінилися пріоритети, оскільки практика випереджає теоретичні надбання вітчизняних науковців у цій сфері досліджень. Межі практичного управлінського обліку розширились і потребують вдосконалення методології та формування нових концептуальних підходів. Світова фінансова криза, глобалізація економіки і відповідна спрямованість фінансового обліку на "глобального гравця", метою якого є максимізація прибутку за рахунок інших, що супроводжується звичайним переливом капіталів в умовах обмежених ресурсів і невизначеності, сприяли розвитку і впровадженню управлінського обліку на підприємствах України.

Список використаної літератури:

1. Голов С.Ф. Управлінський облік. Підручник. – Лібра, 2003. – 704 с.
2. Голов С. Проблеми та перспективи реформування бухгалтерського обліку в Україні // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 11.
3. Белоусова І. Роль управлінського обліку. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 4.
4. Белоусова І. Управлінський облік на підприємстві. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 5.
5. Масаковський В. Про управлінський облік. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 10.
6. Кирейцев Г.Г. Глобалізація економіки и унифікація методології бухгалтерського учета [Текст] / Г.Г. Кирейцев // Научный доклад. – Изд. 2-е, перераб. и доп. – Житомир : ЖГТУ, 2008. – 76 с.
7. Коуз Р. Природа фірми [Текст] / Р. Коуз. Фирма, рынок и право; пер. с англ. – М.: Дело ЛТД, 1993. – С. 33-53.

ЯНЧУК Тетяна Юріївна – викладач Європейського університету