

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК: ПРОБЛЕМИ ТЕОРІЇ

Досліджено сутність поняття “управлінський облік” та встановлено, що при визначенні сутності даного поняття слід керуватися ЗУ “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”

Постановка проблеми. В умовах ринкових відносин результати роботи кожного підприємства у значній мірі залежать від системи управління, яка забезпечує його економічну самостійність, конкурентоспроможність та стійке фінансове положення на ринку. Вирішення проблеми ефективного розвитку та економічного зростання промислових підприємств неможливе без вдосконалення, перш за все, системи управління витратами та собівартістю продукції. Так, перед управлінським персоналом постає важливе завдання – знайти та запровадити таку систему управління витратами, яка б відповідала принципам єдності підходів на різних рівнях управління, планування, обліку, калькулювання, оцінки та аналізу; можливості управління витратами на різних стадіях життєвого циклу продукції; органічного поєднання зниження витрат з досягненням високої якості продукції. Інформація, необхідна для виконання поставлених завдань, міститься в системі управлінського (внутрішньогосподарського) обліку.

Проте зазначимо, що перш ніж перейти до розробки та удосконалення системи управління об'єктами бухгалтерського обліку, необхідно дослідити його сутність та обґрунтувати теоретичні засади організації управлінського обліку, в чому і полягає мета нашого дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Концепція управлінського обліку, його принципи, а також завдання були обґрунтовані в працях Х. Андерсена, А. Алчерча, Е.А. Аткинсона, К. Друрі, Р. Ентоні, Р.С. Каплана, Д. Колдуелла, Б. Нідлза, Дж. Ріса, Дж. Фостера, Ч.Т. Хорнгрена.

Сутність управлінського обліку, а також можливість застосування його принципів в національних умовах господарювання, були розглянуті в роботах І.В. Аверчева, І.А. Аврової, проф. М.А. Вахрушиної, проф. Н.Д. Врублевського, К.Ю. Воронової, Т.П. Карпової, В.Е. Керімова, І.Ю. Мізіковського, проф. В.Ф. Палія, В.П. Савчука, Г.В. Уліної, А.Д. Шеремета.

Значний внесок в розвиток управлінського обліку здійснили такі вітчизняні вчені як проф. Ф.Ф. Бутинець, проф. Валуєв, проф. С.Ф. Голов, О.В. Карпенко, В.С. Ленє, О.В. Лишилєнко, проф. Медведєв, проф. Л.В. Нападєвська, проф. М.С. Пушкар, проф. В.В. Сопко, проф. М.Г. Чумаченко.

Викладення основного матеріалу дослідження. Незважаючи на те, що інтерес до проблем управлінського обліку очевидний, далеко не завжди серед фахівців можна спостерігати єдину думку щодо визначення сутності поняття “управлінський облік”. Для цього необхідне осмислення зарубіжного досвіду управлінського обліку у поєднанні з можливостями вітчизняного.

На сучасному етапі господарювання серед українських та зарубіжних вчених і практиків відсутня єдина позиція щодо визначення сутності поняття “управлінський облік”. Зокрема, існують дискусії щодо того, чи є управлінський облік частиною бухгалтерського обліку, який базується на його основних теоретичних засадах (предмет, метод, об'єкт), чи це – процес виробничого управління, прийняття управлінських рішень за допомогою інформації, сформованої різними видами обліку (оперативно-технічним, статистичним, бухгалтерським).

Протягом останнього десятиріччя ХХ ст. в країнах з розвинутою ринковою економікою різко зросла роль стратегічного управління, що знайшло своє відображення і в змісті управлінського обліку. У свою чергу, це вплинуло і на визначення сутності управлінського обліку вітчизняними економістами.

Становлення і розвиток управлінського обліку пов'язані з калькуляційним обліком, а тому основний його зміст полягає в обліку затрат на виробництво продукції (робіт, послуг) в різних класифікаційних ознаках. На розвиток управлінського обліку суттєво вплинули розвиток інформаційних технологій і, все більш зростаючі, потреби апарату управління в інформації. Тому, управлінський облік перетворився на активний інструмент оптимізації виробництва. Термін “управлінський облік” виник як переклад англосакського терміну “management accounting”. У Західній Європі ця система обліку називається виробничим (Німеччина) [4] або експлуатаційним (аналітичним) (Франція) обліком. Разом з тим, слід зазначити, що калькуляційний та виробничий облік орієнтувався на технічну сторону і методику відображення затрат на виробництво, методику обчислення собівартості продукції, а управлінський облік – на аналіз ситуацій, прийняття рішень, вивчення запитів споживачів інформації, що характеризує використання ресурсів, формування собівартості, аналіз відхилень від норм затрат та ін. [1, с. 14].

З цього випливає, що ці два напрями ототожнювати не можна.

У Росії облік і контроль затрат на виробництво в теорії і практиці бухгалтерського обліку називали так само, як і в Західній Європі, – виробничим. Це пов'язано з тим, що російський бухгалтерський облік формувався під сильним впливом західноєвропейського обліку. Форми і методи бухгалтерського обліку будувалися за італійськими, німецькими і французькими зразками. Цей вплив відчутний і сьогодні, хоча російський бухгалтерський облік збагатився й оригінальними розробками вітчизняних учених і практиків [6]. На сучасному етапі в Російській Федерації в нормативних документах бухгалтерський облік офіційно не розділяється на фінансовий та управлінський [1, с. 15].

Термін “управлінський облік” отримав широке розповсюдження в англійській літературі, міжнародних стандартах з обліку та аудиту, в практиці багатьох зарубіжних країн з розвинутою економікою. Однак ні в США, ні у Великобританії, ні в Франції немає єдиної позиції щодо визначення поняття “управлінський облік”. В Німеччині взагалі відсутній термін “управлінський облік”, а застосовується поняття “контролінг” [5, с. 8]; [3, с. 13].

В Україні, відповідно до Закону України про “Бухгалтерський облік та фінансову звітність”, використовується назва “управлінський (внутрішньогосподарський) облік”, який трактується як система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством.

З приводу визначення сутності управлінського обліку в економічній літературі зустрічаються різні точки зору авторів (табл. 1).

Таблиця 1. Узагальнення результатів дослідження визначення поняття “управлінський облік” в економічній літературі за період з 1993-2009 рр.

№ з/п	Визначення поняття	Автори																																	Всього
		Аверчев І.В. [с. 22]	Бутинець Ф.Ф., Давидюк Т.В., Малюга Н.М., Чижєвська Л.В. [с. 11]	Васин Ф.П. [с. 3]	Вахрушина М.А. [с. 12]	Вербило О.Ф., Кондратицька Т.П., Ярошинська В.М. [с. 10]	Волкова О.Н. [с. 21]	Воронова Е.Ю., Улина Г.В. [с. 8]	Голов С.Ф. [с. 21]	Друри К. [с. 24-25]	Ефремова А.В. [с. 23]	Іванюта П.В., Левченко З.М. [с. 13]	Карпова Т.П. [с. 12]	Касьянова Г.Ю., Коменіков С.Н. [с. 12]	Керимов В.З. [с. 28]	Кондратова И.Г. [с. 6]	Молчанов С.С. [с. 31]	Мосаковський В.Б. [с. 22]	Нападобська Л.В. [с. 33]	Николаева О.Е., Шиликова Т.В.	Палий В.Ф. [с. 3]	Портна О.В. [с. 47]	Прочин А.М. [с. 34]	Сердюк В.М. [с. 12]	Скоун Т. [с. 5]	Ткаченко Н.М. [с. 10]	Хорнарен Ч.Т., Фостер Дж. [с. 8]	Чая В.Т. [с. 466]	Чернов В.А. [с. 11]	Шевчук В.Р. [с. 5]	Шеремет А.Д. [с. 17]	Шлим Джейк К. [с. 9]	Энтони Р., Ріс Дж. [с. 269]		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	32	33	34	X	
1.	Процес ідентифікації, вимірювання, нагромадження, аналізу, підготовки, інтерпретації і представлення фінансової інформації, яка використовується менеджментом в плануванні, оцінці управління в організації для забезпечення оптимального використання ресурсів підприємства і повноти їх обліку	+	+	+	-	+	-	-	+	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	+	+	-	-	-	-	-	9
2.	Самостійний напрям бухгалтерського обліку, організації, який забезпечує її управлінський апарат інформацією	-	-	-	+	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	5
3.	Процес підготовки інформації	-	-	-	-	+	-	-	-	+	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	5
4.	Система, яка забезпечує управлінський апарат інформацією	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	+	+	-	-	-	-	-	-	+	-	+	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	7
5.	Сукупність методів, процедур, які забезпечують підготовку і надання інформації	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	3
6.	Інтегрована система обліку затрат і доходів, нормування, планування, контролю та аналізу	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	4
7.	Система відображення господарських операцій за допомогою спеціальних рахунків і реєстрів	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
8.	Система внутрішнього управління крупними та середніми організаціями з розгалуженою структурою	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
9.	Обліковий метод, який призначений для здійснення підприємством функцій планування, контролю і прийняття рішень	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	1	

Ряд вчених сутність управлінського обліку розглядають вузько, звівши її до концентрації даних для калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), тобто ототожують управлінський облік з виробничим (П.С. Безруких, І.Н. Бєлий, Дж. Грей, А.А. Додонов, Н.П. Кондратов, Л.П. Краснова, Е.А. Мізіковський, А.П. Міхалкевич, К.Н. Нарібаєв, О.Є. Ніколаєва, К. Ноубс, П.Я. Папковська Д. Ріккетс, Ж. Рішар, С.С. Сатубалдін, Я.В. Соколов, В.Я. Соколов, С.А. Стуков, Дж. Фостер, Ч.Т. Хорнгрен, М.Г. Чумаченко, Т.В. Шишкова). Досить часто зустрічається таке визначення: управлінський облік – це система обліку, планування, контролю, аналізу даних про затрати і результати господарської діяльності в розрізі необхідних для управління об'єктів, оперативного прийняття на цій основі різних управлінських рішень з метою оптимізації фінансових результатів діяльності підприємства (О.М. Волкова, Г.Ю. Касьянова, С.М. Коменіков, В.Е. Керімов).

Вважаємо, що таке визначення охоплює майже всі основні функції управління (систему обліку, планування, контролю і аналізу). Тоді закономірно виникає питання, чи є система, про яку йде мова, складовою частиною системи бухгалтерського обліку, чи вона є складовою іншої системи? Управлінський облік, як і фінансовий облік, без жодного сумніву є складовою частиною інформаційної системи суб'єкта господарювання. Планування і контроль є самостійними підсистемами спільної інформаційної системи організації, а також самостійними (але у взаємозв'язку з іншими системами і функціями) функціями управління. Тому управлінський облік не може бути одночасно системою обліку, системою планування, системою контролю і системою аналізу. Кожна з цих інформаційних систем надає та формує нові відомості, що дозволяють розширити інформаційний запас кінцевого споживача, а також поліпшити господарські процеси. Кожна з приведених систем має структуру, входи і виходи інформації, закон поведінки системи, цілі і обмеження, принципи побудови і функціонування.

Сутність управлінського обліку іноді визначають як "інтегровану систему обліку затрат і доходів, нормування, планування, контролю і аналізу, що систематизує інформацію для оперативних управлінських рішень і координації проблем майбутнього розвитку" (Т.П. Карпова, В.Б. Мосаковський, Л.В. Нападковська, В.А. Чернов). Можемо зазначити, що у даному визначенні прикметник "інтегрований" не точний, оскільки передбачає, що в рамках однієї організованої системи існує декілька частин інших систем, що насправді не так.

Інша група авторів вважає, що управлінський облік є частиною (підсистемою) бухгалтерського обліку для об'єктивного відображення фактів господарських процесів (постачання, виробництва, продажу), а також підготовки і представлення інформації внутрішнім користувачам, необхідної для контролю, аналізу, прийняття управлінських рішень, регулювання, планування і прогнозування (М.А. Вахрушина, Є.Ю. Воронова, Г.В. Уліна, І.Г. Кондратова, О.Є. Ніколаєва, Т.В. Шишкова, А.Д. Шеремет).

В даному випадку, управлінський облік служить посадовим особам (адміністрації і менеджерам організації) всередині організації, надаючи їм інформацію для прийняття рішення, планування, контролю і регулювання. Так, управлінський облік не є системою планування і контролю (як це стверджують окремі автори). Він є інформаційною базою всіх функцій управління і сприяє координації роботи всіх економічних служб організації. У цьому полягає інтегруюча роль не системи управлінського обліку, а управлінської бухгалтерії економічного суб'єкта.

Обґрунтованість запропонованих визначень з приводу сутності, економічної природи і призначення управлінського обліку можна доповнити визначенням сутності управлінського обліку в роботах відомих зарубіжних вчених. У вітчизняній науковій літературі дане питання перебуває на стадії обговорення. Зарубіжні вчені Л. Кілоуф і В. Лейнігер, С. Ройборн вважають: "Управлінський облік – це процес пошуку, вимірювання, накопичення, аналізу, обробки, пояснення і обміну фінансовою інформацією, яка використовується управлінням підприємства в цілях планування і контролю за діяльністю підприємства для забезпечення постійної відповідальності персоналу підприємства за раціональне використання її ресурсів" [9]. Управлінський облік як систему накопичення і обробки інформації для менеджерів, що застосовують управлінські рішення про шляхи і методи розподілу внутрішніх ресурсів підприємства визначають Дж. Арнольд і Т. Хоуп [8]. В своїх працях Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер і С. Датар відзначають: "Система управлінського обліку існує для внутрішніх користувачів, вимірює і обробляє фінансову та іншу інформацію, яка допомагає менеджерам в досягненні цілей організації. Центральною ідеєю управлінського обліку є принцип "різні витрати для різних цілей" [7, с.8].

В свою чергу відзначимо, що поняття "управлінський облік" в нашій країні використовується порівняно недавно. Певна частина спеціалістів з бухгалтерського обліку має сумніви щодо правомірності його існування та стверджує, що існує три основних види обліку: оперативно-технічний, статистичний і бухгалтерський. Кожен з них на відповідному рівні забезпечує формування необхідної інформації для потреб управління. Виділення ще одного виду обліку – управлінського, на їх думку, зайве і непотрібне. При цьому обґрунтування даної позиції полягає в тому, що не в усіх країнах світу управлінський облік визнаний як самостійний вид облікової діяльності, наприклад, в німецькій літературі і практиці управлінський облік як окреме поняття не використовується.

Проаналізувавши позиції ряду науковців щодо визначення сутності поняття "управлінський облік", вважаємо за доцільне використання визначення, наданого в ЗУ "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні".

Вважаємо, що управлінський облік є необхідним на сучасному етапі господарювання. Це впливає з основної мети, яка стоїть перед бухгалтерським обліком – надання повної оперативної інформації для ефективного здійснення функцій планування, контролю, регулювання, а також аналізу його стану на підприємствах України, зважаючи на те, що бухгалтерський облік на сучасному етапі здебільшого орієнтований на потреби податкових органів, а не на внутрішнє інформаційне забезпечення, а бухгалтерська звітність не завжди може задовольнити потреби апарату управління підприємством. Крім того, формування комплексного управлінського обліку на підприємствах України повинно проходити не відокремлено, а в складі бухгалтерської служби.

Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" передбачено, що підприємство може самостійно розробляти систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій. Організація управлінського обліку на кожному підприємстві визначається в обліковій політиці. На організацію управлінського обліку можуть впливати:

– вибір моделі управлінського обліку в залежності від його мети, (визначаються об'єкти та методи обліку витрат, елементи методу бухгалтерського обліку, які будуть використовуватись для формування інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень, план рахунків управлінського обліку, склад калькуляційних статей);

– склад реєстрів аналітичного обліку, форми внутрішньої звітності, напрямки руху інформації всередині підприємства;

– застосовувана форма бухгалтерського обліку та розподіл обов'язків між працівниками в системі управлінського обліку [2, с. 11].

Особливістю управлінського (внутрішньогосподарського) обліку є те, що інформація, яка формується становить комерційну таємницю, за винятками, встановленими законодавством. Ознайомлення з даними реєстрів і внутрішньої звітності можливе лише з дозволу власника або керівника підприємства, або за рішенням органів суду чи прокуратури [2, с. 12].

Щодо організації управлінського обліку за кордоном зазначимо, що за кордоном управлінський облік не регламентується і не регулюється державними органами. Його принципи та методи розробляються міжнародними та національними професійними організаціями бухгалтерів.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

В ході проведеного дослідження встановлено, що існують розбіжності при визначенні поняття “управлінський облік” в законодавчо-нормативних актах та практичній діяльності. Вважаємо, що при визначенні сутності управлінського обліку слід керуватися ЗУ “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, де зазначено, що управлінський облік – це процес ідентифікації, вимірювання, накопичення, систематизації, аналізу, інтерпретації, підготовки та передачі інформації внутрішнім користувачам з метою забезпечення ефективного оперативного і стратегічного управління.

Список використаної літератури:

1. *Алборов Р.А.* Бухгалтерский управленческий учет (теория и практика) / Ролан Архипович Алборов. – М.: Издательство “Дело и Сервис”, 2005. – 224 с.

2. *Вербилло О.Ф., Кондрицька Т.П., Ярошинська В.М.* Бухгалтерський облік в менеджменті: зміст та методика навчання: [підручник] / О.Ф. Вербилло, Т.П. Кондрицька, В.М. Ярошинська. – [За ред. Проф. О.Ф. Вербилло]. – [Частина третя. Управлінський облік]. – К.: НАУ, 2006. – 328 с.

3. *Іванюта П.В., Левченко З.М.* Внутрішньогосподарський (управлінський) облік у виробничих підрозділах сільськогосподарських господарюючих суб'єктів: Навчальний посібник. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 368 с.

4. *Мюллендорф Р.* Производственный учет. Снижение и контроль издержек. Обеспечение их рациональной структуры / Р. Мюллендорф, М. Карренбауэр: [пер.с нем. М.И. Корсакова]. – М.: ФБК ПРЕСС, 1996

5. *Сердюк В.М.* Управленческий учет: Учебное пособие. – 2-е изд., изм. и доп. – Донецк: Норд-Пресс, 2009. – 407 с.

6. *Стуков С.А.* Учет затрат на производство / С.А. Стуков // Бухгалтерский учет. – 1991

7. *Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж.* Бухгалтерский учет: управленческий аспект: [пер.с англ.] / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер. – [под ред. Я.В. Соколова]. – М.: Финансы и статистика, 1995

8. *Arnold J., Hope T.* Accounting for management decisions / J. Arnold, T. Hope. – New York: Prentice. – Hall International, Lfd., 1990

9. *Killough L.N., Leiniger W.E.* Cost Management / L.N. Killough, W.E. Leiniger. – New York: West Publishing Company, 1987.

СКРИПНИК Маргарита Іванівна – доцент Державної академії статистики, обліку і аудиту Держкомстату України

Наукові інтереси:

- управлінський облік;
- калькулювання собівартості продукції