

## **РОЛЬ ТА МІСЦЕ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ**

Розглядаються питання ролі та місця управлінського обліку як методологічної основи управління діяльністю підприємства

Рассматриваются вопросы роли и места управленческого учета как методологической основы управления производственным предприятием.

It has been considered the role and place of management accounting as a methodological framework in the management of industrial enterprise.

Ключові слова: управлінський облік, фінансовий облік, бюджетування, центри відповідальності, «директ-костинг», методи калькулювання.

Управлінський, як і фінансовий, облік має багатовікову історію. Зародження управлінського обліку відбулося в другій половині XVIII століття. При переході окремих розрізнених господарств від індивідуальної форми розвитку підприємницької діяльності до численних промислових, сільськогосподарських, будівельних, торговельних фірм і росту конкуренції серед них з'явилася необхідність проводити аналіз отриманої інформації про витрати на виробництво і реалізацію продукції та про величину отриманого прибутку. Свійка конкурентна боротьба між товаровиробниками і потреба зберегти і розширити бізнес не тільки змусили власників майна і капіталу використовувати у своїй діяльності досягнення науково-технічного прогресу, знаходити шляхи отримання позикових коштів, постійно підвищувати ефективність роботи управлінського персоналу, але і призвели до поділу бухгалтерії на дві частини – фінансову й управлінську, тобто для зовнішнього і внутрішнього користувачів [6, с.8].

Управлінський облік як соціально-економічне явище постійно розвивається, розширюються його функції, збільшується набір вирішуваних ним завдань, різноманітнішими стають застосовувані методи. Поява в XI столітті численних промислових підприємств і транспортних компаній, акціонерних товариств і вільного підприємництва сприяло виникненню конкуренції, ринків товарів, праці і капіталу. Розширення меж комерційної діяльності змінило підходи до ведення бізнесу. Отже, управлінський облік історично розвивався, виходячи із об'єктивних потреб раціональної організації виробництва, торгівлі, сфери послуг [6, с. 4].

В Україні на державних підприємствах у XVIII столітті облік тісно переплітався з плануванням, причому вся відповідальність за простої покладалася на керівників; облік виробництва в часи Петра I забезпечував суцільне документування, досягалася аналітичність інформації, необхідна для управління окремими структурними підрозділами підприємства.

Міжнародна практика бухгалтерського обліку виділяє управлінський облік із загальної системи в 40-50-х роках XX ст., і пов'язано це було насамперед із проблемою підвищення ефективності підприємницької діяльності. Економічна відокремленість і незалежність підприємств об'єктивно обумовлює ускладнення їх орієнтації в системі економічних зв'язків, і, отже, зростання

значимості функцій управління підприємством, що призводить до розвитку управлінського обліку [1, с.43].

Двадцять століття дало розвиток бюджетуванню, обліку витрат за центрами відповідальності, стратегічному управлінському обліку. Можна говорити про різні етапи розвитку світового і вітчизняного управлінського обліку в ХХ столітті. У західних країнах зміна методології й організації управлінського обліку відбувалася в рамках розвитку бухгалтерського обліку, в Україні – у рамках планування, економічного аналізу, оперативного і бухгалтерського обліку.

У розвиткові світового управлінського обліку можна виділити наступні чотири стадії [1, с.58-59]:

Стадія 1 (приблизно до 1950 р.) – увага засновників і користувачів управлінського обліку була сконцентрована на визначенні витрат з метою обчислення прибутку і контролю, використовувалися бюджетування і калькуляційні методи.

Стадія 2 (приблизно з 1950 по 1965 рр.) – управлінський облік почав орієнтуватися на підготовку інформації для управлінських рішень і контроль з використанням таких технологій, як ситуаційний аналіз і облік відповідальності. Розвивається калькуляційна система "директ-костинг".

Стадія 3 (1965-1985 рр.) – набули популярності розробки з обліку використання ресурсів у бізнесах-процесах, застосуванню аналізу ефективності бізнес-процесів. У зв'язку з цим у 1972 р. Американська асоціація бухгалтерів прийняла рішення про офіційний поділ бухгалтерського обліку на фінансовий і управлінський.

Стадія 4 (з 1985 р.) – відбувається подальше удосконалення облікових технологій, розробка методу "АВ-костинг", калькулювання за останньою операцією тощо. Розвивається стратегічний управлінський облік.

Керувати означає «приймати рішення». Усвідомлене прийняття управлінських рішень можливе лише на основі інформації. Не випадково Наполеон говорив: "Керувати – означає передбачати", а для цього необхідно володіти інформацією [7, с.120].

Процеси управління підприємством припускають забезпечення менеджерів усіх рівнів інформацією, необхідною для ефективної діяльності підприємства. Інформація надається у вигляді набору даних різного ступеня структурованості й обробки, тобто виходячи із основної мети функціонування підприємства і, отже, потреб управління. Тут економічна інформація займає найбільшу питому вагу за обсягом і значущістю при прийнятті управлінських рішень. У системі економічної інформації фінансовий, податковий і управлінський облік займають значне місце [1, с.32].

Споконвіків метою управлінського обліку було забезпечення інформацією, необхідною для контролю виробничої діяльності підприємства. До такої інформації перш за все відносяться дані про витрати на виробництво, собівартість продукції та окремі її види, рентабельність продукції. Поступово в різних країнах термін "виробничий облік" був замінений на термін "управлінський облік".

Однак це була не проста зміна термінології, але і велика організаційна та методологічна перебудова системи бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік

поділився на дві галузі: фінансовий і управлінський.

Між фінансовим та управлінським обліком існує і тісний взаємозв'язок, і розбіжності. Уперше відмінності управлінського обліку від фінансового докладно сформулював Чарльз Хорнгрен, щоб довести необхідність поділу бухгалтерського обліку в США на фінансовий і управлінський [7, с. 401].

Причому економісти негативно ставляться до спроб максимального поєднання управлінського обліку з фінансовим. Так, Г.Джонсон і Р.Каплан пов'язують цей процес з падінням ролі управлінського обліку [10].

Розглянемо думки різних економістів стосовно сутності управлінського обліку й обліку витрат.

Так, В.Б.Івашкевич відзначає, що управлінський облік – це, насамперед, виробничий облік [3]. Ч.Т.Хорнгрен і Дж.Фостер практично не роблять розбіжностей між ними. На їхню думку, управлінський облік – це ідентифікація, вимір, збір, систематизація, аналіз, розчленування, інтерпретація і передача інформації, необхідної для управління будь-якими об'єктами. Головною метою виробничого обліку є калькулювання собівартості продукції й послуг. Його інформація використовується менеджером для визначення продажних цін, оцінки запасів, визначення прибутку [9]. Якщо дивитися з таких позицій, то можна сказати, що виробничий облік – це весь управлінський облік і частина фінансового обліку.

В англо-російському словнику бухгалтерських термінів А.Чмель дає таке визначення: "Управлінський облік (а також облік витрат) – діяльність, пов'язана з підготовкою інформації для керівництва підприємства; суттєву частину управлінського обліку складають облік і аналіз витрат (собівартості)".

Точки зору, що розрізняє виробничий і управлінський облік, дотримуються К.Друрі, С.А.Стуков та інші вчені.

К.Друрі вважає, що в системі виробничого обліку визначаються виробничі витрати для оцінки вартості готової продукції, що відповідає потребам зовнішньої звітності, у той час як завданням управлінського обліку є підготовка відповідної фінансової інформації для посадових осіб всередині підприємства, яка необхідна їм для прийняття правильних рішень, планування, контролю і регулювання [2].

С.А.Стуков відзначає, що весь бухгалтерський облік, найважливішу функцію управління, є управлінським. Вчений думає, що, хоча виробничий облік служить найважливішою складовою частиною системи управління діяльністю підприємств, привласнювати йому назву "управлінський" неправомірно. Ділянки обліку, що відносяться до фінансової бухгалтерії, є не менш важливими з погляду отримання необхідних даних, їхнього аналізу і прийняття на їхній основі управлінських рішень [8].

Б.Нідлз та інші вчені вважають, що управлінський облік охоплює усі види облікової інформації, що вимірюється, обробляється і передається для внутрішнього користування керівництву. Управлінський облік розширює фінансовий облік і застосовується, насамперед, при внутрішніх операціях фірми. Його мета – забезпечення інформацією менеджерів, відповідальних за досягнення конкретних виробничих цілей [5].

Акцентує увагу на інтеграцію елементів обліку, планування, аналізу Л.В.Нападовська: "Управлінський облік – це інтегрована система обліку витрат і доходів, нормування, планування, контролю й аналізу, що систематизує інформацію для оперативних управлінських рішень і координації проблем майбутнього розвитку підприємства" [4, с.29]. При цьому автор наголошує на тому, що становлення управлінського обліку відбулося на базі калькуляційного обліку, тому основний його зміст – це облік витрат на виробництво.

У визначенні системи управлінського обліку ми схиляємося до позиції А.Д.Шеремета. Він бачить управлінський облік як підсистему бухгалтерського обліку, який у рамках одного підприємства забезпечує його управлінський апарат інформацією, що використовується для планування, власне управління і контролю діяльності підприємства. Важливо те, що поряд з визначенням фактичної собівартості продукції (робіт, послуг) і відхилень від встановлених норм, кошторисів, стандартів автор бачить метою управлінського обліку визначення фінансових результатів по реалізованих виробках або їх групах, нових технологічних рішеннях, центрах відповідальності й інших позиціях.

Як видно з наведених визначень, простежується два основних підходи: 1) управлінський облік визначається як виробничий облік; 2) управлінський облік розглядається як інтегрована система, що включає функції традиційного бухгалтерського обліку (спостереження, вимір, фіксацію, систематизацію і відображення на рахунках), економічного аналізу і планування.

Будучи прихильниками другого підходу, вважаємо, що управлінський облік – це інформаційно-обчислювальна система, що забезпечує збір, вимірювання, систематизацію, аналіз і передачу даних, необхідних для обліку, планування, контролю й аналізу, призначена для інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень з метою підвищення ефективності господарювання. Управління в широкому значенні як складний соціально-економічний процес означає вплив на процес, об'єкт, систему для збереження їхньої стійкості або переходу з одного стану в інший відповідно до заданих цілей. Управління у вузькому значенні – це конкретні способи (методи) впливу на об'єкт управління для досягнення конкретної мети. Управління здійснюється на основі різних форм і методів впливу на керований об'єкт.

Отже, підсумовуючи вищесказане, вважаємо, що в сучасних умовах господарювання, коли кожне підприємство несе ризик зниження або неотримання прибутку, різко зростає необхідність систематичного аналізу різних сторін діяльності з позиції різних цілей як підприємства загалом, так і окремих підрозділів. У зв'язку із цим особлива роль відводиться аналізу фінансово-господарської діяльності. Крім того, на основі синтезу, аналізу, планування й оперативного обліку зародився управлінський облік, що залишається в складі бухгалтерського обліку – основного джерела, що генерує інформацію в підприємствах для внутрішніх і зовнішніх користувачів.

При цьому формування і відображення в обліку таких показників, як доходи, витрати, фінансові результати дозволяє забезпечувати інформаційні запити користувачів з метою прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

**Список використаних джерел:**

1. Добровський В. М. Управлінський облік: Навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. / В. М. Добровський, Л. В. Гнилицька, Р. С. Коршикова. — К.: КНЕУ, 2008. - 235 с.
2. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Пер. с англ. / Под ред. С. А. Табалиной. / К. Друри. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 2009. - 560 с: ил.
3. Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для вузов / В.Б. Ивашкевич. - М.: Экономистъ, 2007. - 618 с.
4. Нападowska Л. В. Управлінський облік / Л.В. Нападowska. К.: Книга, 2004. - 544с.
5. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл. - М.: Финансы и статистика, 2003. -496 с.
6. Рыбакова О.В. Бухгалтерский управленческий учет и управленческое планирование / О.В. Рыбакова. - М.: Финансы и статистика, 2010. - 464 с: ил.
7. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебное пособие / Я.В. Соколов. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 2006. - 638 с.
8. Стуков С.А. Система производственного учета и контроля / С.А. Стуков. - М.: Финансы и статистика, 2008.- 223 с.
9. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер. - М.: Финансы и статистика, 2009. - 416 с.
10. Johnson H. T., Kaplan R. Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting / Harvard: Harvard University Press, 2007. - 266 p.