

ЕКОНОМІЧНА ПРИРОДА ПОНЯТТЯ “УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК”

Управлінський облік – є відносно новим явищем в теорії і практиці сучасного управління, тому протиріччя, що виникають в українській науці щодо поняття, змісту, сутності, предмету, та методів управлінського обліку зумовлюють актуальність даної теми та посилений інтерес до неї. У статті розглянуто економічну природу поняття “управлінський облік” та його місце в системі економічних наук

Постановка проблеми. Перехід до ринкової економіки та шлях до вступу України в Світову Організацію Торгівлі зумовлюють нестабільність мікроекономічного середовища. Найбільш очевидно це відзначається у випереджаючих темпах змін до законодавства, які у більшості випадків, набагато перевищують реакцію великого, середнього та малого бізнесів щодо цих змін, крім цього посилюється стурбованість більшості галузей економіки щодо конкурентоспроможності їхніх виробництв. На нашу думку, найбільш вдалим кроком у нівелюванні вищевказаних проблем з боку бізнесу є розширення сфери управління підприємством шляхом впровадження систем управлінського обліку. З розвитком ринкових відносин в системі управління спостерігається поява завдань значна кількість яких є принципово новими, які не можуть бути розв’язані раніше набутим досвідом та застарілими системами організації управління підприємством. Велика увага приділяється потребам в якісній обліковій інформації необхідній для управління підприємством, тому значну роль у розв’язанні даних задач велика кількість науковців покладають саме на управлінський облік.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. До вирішення проблем управлінського обліку долучається все більша кількість українських науковців, зокрема: Бутинець Ф.Ф., Голов С.Ф., Гуцайлюк З., Давидович І.Є., Ластовецький В.О., Лень В.С., Пушкар М.С., Петренко С., Хомин П.Я.,

Чумаченко М.Г., та інші. При розгляді даної теми варто також враховувати позицію зарубіжних дослідників: Друрі К., Ентоні Р., Рис Дж. Фостера Дж., Хорнгрена Ч. Т. тощо.

Постановка завдання дослідження. Наше дослідження спрямоване на вирішення та узагальнення дискусій щодо поняття та змісту управлінського обліку і його місця у системі економічних наук.

1. Проблеми впровадження управлінського обліку. В Україні проблему широкомасштабного впровадження управлінського обліку найчастіше пов’язують із двома основними причинами:

1. тривалою ізоляцією вітчизняної системи бухгалтерського обліку від зарубіжних досягнень;
2. недостатністю узагальнень наукових досліджень та великою кількістю протиріч.

Якщо, з першою причиною можна безперечно погодитись, то на рахунок другої варто сказати, що істина породжується в дискусії. Довготривала наукова дискусія щодо проблеми управлінського обліку ще не досягла свого апогею – істини.

С. Голов виділяє такі основні причини дискусій з приводу змісту управлінського обліку[6, с. 22] – див. рис. 1.

Ми вважаємо, що розв’язанню даних дискусій може допомогти:

- аналіз трактувань терміну “управлінський облік” різними дослідниками;
- узагальнення визначення управлінського обліку та його місця в економічній науці.



Рис. 1 Основні причини дискусій з приводу управлінського обліку

2. Поняття та зміст управлінського обліку. Система управлінського обліку уперше була описана в США, тому С. Голов посилаючись на публікації американського Інституту управлінських бухгалтерів і Міжнародну федерацію бухгалтерів у своїй книзі подає наступне визначення поняття управлінського обліку:

Управлінський облік (“Managerial accounting”) – це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передавання інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю всередині організації та забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів [6, с. 16].

Академік Чумаченко М. зазначає, що за своїм сучасним змістом управлінський облік значно ширший від власне обліку, його можна назвати системою управління собівартістю продукції. Однак збереження в назві цієї системи контролю й управління терміна “облік” правомірно, оскільки облікові операції (облік виробничих витрат, складання калькуляції нормативної собівартості, калькулювання фактичної собівартості продукції) є його основою [8, с. 5].

Бутинець Ф.Ф., Чижевська Л.В., Герасимчук Н.В. у книзі “Бухгалтерський управлінський облік” наводять таке формулювання управлінського обліку:

Під управлінським обліком розуміють процес виявлення, вимірювання,

накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки та контролю в середині підприємства [1, с. 11].

У навчальному посібнику “Управлінський облік” В.С. Лень подає управлінський облік, як сукупність методів отримання та надання інформації для планування, контролю і прийняття рішень на різних рівнях управління. [4, с. 25] Також автор посібника наводить визначення зарубіжних авторів Хорнгрена Ч.Т. та Фостера Дж. У їх баченні управлінський облік – це ідентифікація, вимірювання збирання, систематизація, аналіз, розподіл, інтерпретація і передавання інформації, яка необхідна для управління будь-яким об’єктом. Синонімом є внутрішній (integral) [7, с. 8].

Не минуло поняття управлінського обліку і українське законодавство. Так, у відповідності до ЗУ № 996 внутрішньогосподарський (управлінський) облік – це система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством. [2]

Узагальнюючи дані визначення можна сказати, що управлінський облік – це процес, основним завданням якого є формування та забезпечення необхідною якісною інформацією внутрішніх користувачів з метою вирішення управлінських завдань та прийняття управлінських рішень, в процесі

господарської діяльності підприємства, на всіх ланках управління. Тобто, управлінський облік є інформативною складовою системи управління.

3. Взаємозв'язок управлінського та бухгалтерського обліку. Одним з найважливіших питань проблеми управлінського обліку є його місце в системі економічних наук.

Управлінський облік виник на межі системи бухгалтерського обліку та функцій управління внаслідок зміни зовнішнього та внутрішнього середовища діяльності підприємств. Бутинець Ф.Ф. зазначає:

“Бухгалтерський облік адміністративної системи сьогодні не в змозі задовольнити потреби сучасного “ринкового” підприємства. В цих умовах стало неминучим виникнення управлінського обліку як самостійної галузі бухгалтерської діяльності” [1, с. 9].

Тому не випадково ряд провідних науковців вважають управлінський облік складовою частиною бухгалтерського обліку. Такі вчені як Бутинець Ф.Ф., Лень В.С., Чижевська Л.В. тощо, говорять про поділ бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський.

У свою чергу С. Голов пише, що “противники такого поділу (Я. Соколов, Б. Валуєв, О. Бородін та ін.) вважають, що бухгалтерський облік є єдиним та неподільним, а управлінський – це облік витрат і калькуляція собівартості, які штучно намагаються відірвати від бухгалтерського обліку...” [6, с. 22] По даному питанню Ластовецький В.О. висловлює таку думку: “Насправді ніякого окремого виду обліку – управлінського – немає, як не було і оперативного. Була оперативна звітність, яка зараз відповідає управлінській, а точніше, внутрішньогосподарській, звітності, у вигляді звітності матеріально-відповідальних осіб і нагромаджувальних бухгалтерських реєстрів, які використовуються замість

офіційних оперативних зведень, бо немає перед ким звітувати” [3, с. 22], “А щодо управлінського обліку, то його визначили як данину зарубіжній моді” [3, с. 16].

Проте, ми вважаємо, що такий поділ впливає із сутності бухгалтерського обліку, адже він є процесом виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень. Тому управлінський облік є інформативною системою для внутрішніх користувачів, а фінансовий в свою чергу – для зовнішніх.

Пушкар М.С. поділяє бухгалтерський облік на три складові: фінансовий облік, управлінський облік та контролінг.

По даному питанню С.М. Петренко та Сухарева Л. стверджує, що внутрішньогосподарський облік можна ідентифікувати як систему контролінгу, та відводять управлінському обліку місце найважливішого складника контролінгу”.

Як ми вже з'ясували управлінський облік – це процес, основним завданням якого є формування та надання інформації для прийняття управлінських рішень. Тому в його основі лежить облікова інформація її збір, узагальнення, аналіз, вибірка тощо. Зобразимо на рисунку напрямки руху облікової інформації на підприємстві (рис. 2).

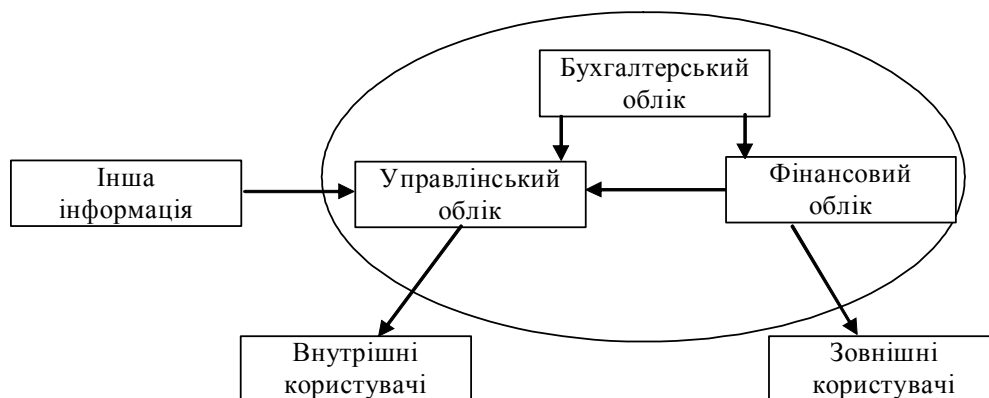


Рис. 2 Рух облікової інформації

Стрілками на схемі позначено рух облікової інформації. Системи управлінського та фінансового обліку отримують облікову інформацію на основі даних ведення бухгалтерського обліку. Напевно ні в кого не виникне сумнівів, що фінансовий облік є частиною бухгалтерського обліку, який відповідає за формування, складання та подання фінансової звітності на основі облікової інформації все того ж бухгалтерського обліку. Так само і управлінський облік є складовою частиною бухгалтерського обліку яка відповідає за формування та надання необхідної інформації (управлінської звітності). Проте управлінський облік крім інформації бухгалтерського та фінансового обліку використовує й іншу інформацію. В.С. Лень зазначає: “В поле управлінського обліку для виконання цього завдання залучається і не облікова економічна інформація (планова, нормативна, технологічна, маркетингова, кадрова і т.д.), а також інша інформація (політична, психологічна, ринкова, природно-економічна, екологічна тощо), яка може впливати на оптимізацію управлінських рішень, спрямованих на зменшення витрат, збільшення доходу і прибутку” [4, с. 20-21].

Висновки та перспективи подальших досліджень. На основі вище сказаного можна стверджувати, що управлінський облік – поняття ширше від бухгалтерського

обліку, однак ми вважаємо, що управлінський облік – є самостійною, модернізованою підсистемою бухгалтерського обліку водночас розширюючи та поглиблюючи сферу його дії, який виник, закономірно, внаслідок зміни внутрішнього і зовнішнього середовища діяльності підприємств. Академік М. Чумаченко по даному питанню пише, що управлінський облік – не результат “штучного поділу” “інтегрованої системи обліку”, а цілеспрямований розвиток обліку, перетворений в надійного постачальника обробленої інформації для потреб управління, участі бухгалтера в бригаді управління як розробника проектів управлінських рішень.[8, с. 6] Доцільність поділу бухгалтерського обліку за користувачами облікової інформації на управлінський та фінансовий є очевидною виходячи з його сутності. При такій моделі як показано на рис. 2 фінансовий облік забезпечує потребу в інформації зовнішніх, а управлінський відповідно внутрішніх користувачів. При цьому, безперечно, бухгалтерський облік є ядром інформаційного забезпечення.

Звичайно ж, управлінський облік не може вирішити всіх проблем підприємства, проте його застосування може допомогти спрогнозувати наслідки того чи іншого кроку, а отже, й уникнути прийняття необґрунтованих, невиправдано-помилкових управлінських рішень. Варто

згадати слова відомого італійського бухгалтера К. Гідільї: “Хоча неможливо відвернути шкідливі події або викликати чи прискорити події, корисні для господарства, однак необхідно передбачати ті й інші для того, щоб вживати заходів для послаблення впливу шкідливих факторів і робити все можливе для появи корисних”.

Впровадження системи управлінського обліку довели свою ефективність на практиці у багатьох країнах світу, тому розробка та поглиблення теоретичних основ з метою впровадження його у нашій країні є важливим елементом ефективного управління підприємством зокрема та збереження економічної та соціальної рівноваги національної економіки загалом. Тому сьогодні вимагає спрямувати наукову дискусію на узагальнення набутих досліджень з питань методології, методики та організації управлінського обліку з метою його впровадження.

Список використаної літератури:

1. *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, 2000. – 448 с.
2. Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р. № 996-XIV.

3. *Ластовецький В.О.* Виробничо-комерційний облік і внутрішньогосподарська (управлінська) звітність за центрами витрат і відповідальності. – Чернівці: Місто, 2003. – 156 с.

4. *Лень В.С.* Управлінський облік: Навч. посіб. – 2-ге вид., випр. – К.: Знання-Прес, 2006. – 317с.

5. *Пушкар М.С.* Управлінський облік: Навчальний посібник/ 2-ге видання, перер. і доп. – Тернопіль, 1997. – 160с.

6. *Голов С.Ф.* Управлінський облік. Підручник. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.

7. *Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж.* Бухгалтерский учет: управленческий аспект: пер. с англ./ Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 416 с.

8. *Чумаченко М.* Управлінський облік потребує підтримки// Бухгалтерський облік і аудит № 5, 2003 р. – с. 3-7.

ІВАНЕЧКО П.М. – аспірант Київського національного економічного університету ім. В. Гетьмана