

## РОЗВИТОК УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ: МІЖНАРОДНИЙ КОНТЕКСТ І ПЕРСПЕКТИВИ

*У статті розглянуто сучасні проблеми управлінського обліку, зростання його ролі в системі корпоративного управління. Проаналізовано міжнародний досвід діяльності бухгалтерів-аналітиків, досліджено тенденції формування і розвитку цієї професії*

**Постановка проблеми.** Прагматичне прагнення досягнути найвищих показників у жорсткій конкурентній боротьбі змушує компанії постійно вдосконалювати технології та методи управління. Специфічні підходи британо-американської школи управління витратами та ресурсами компанії, які почали формуватися у 1920-х – 1940-х роках, призвели до появи поширеного нині поділу бухгалтерії на дві частини – фінансової та управлінської. Разом з тим, протягом останніх двадцяти - двадцяти п'яти років навколишній світ суттєво змінився, особливо світ бізнесу. Зміни торкнулися як теорії, так і практики управління, які суттєво еволюціонували. У той же час багато впливових зарубіжних вчених і практиків піддавали серйозній критиці бухгалтерський облік, який помітно відстав від потреб менеджменту і не міг надавати необхідну інформацію для управління складними бізнес-системами [1, 2, 3].

Ця критика традиційного бухгалтерського обліку супроводжувалася вимогами, щоб облік ширше використовував переваги нових інформаційних технологій для підвищення свого значення в ієрархії системи управління, де обговорюються і вирішуються проблеми вибору та формулювання стратегії [4].

Дійсно, сьогодні управлінський облік послідовно наближається до стратегічного рівня управління підприємством, а статус фахівця у сфері управлінського обліку поступово зростає (саме такі процеси відбуваються в економічно розвинених західних країнах).

Якщо розглянути еволюцію управлінського обліку протягом минулого століття і початку нинішнього, можна виділити п'ять стадій його розвитку:

1) 1920-1950 рр.: зародження виробничого обліку, зосередженого на методах калькулювання собівартості та контрольних функціях бюджетування;

2) 1950-1965 рр.: зміщення акцентів у бік постачання інформації для планування і контролю з використанням обліку за центрами відповідальності та аналізу витрат;

3) 1965-1985 рр.: зосередження уваги на зниженні витрат ресурсів, що споживаються у бізнес-процесах, за допомогою технологій аналізу поведінки витрат й управління собівартістю за процесами;

4) 1985-1995 рр.: основна увага звертається на процес створення вартості за допомогою дослідження чинників, що впливають на створення вартості для акціонерів, споживачів та інших зацікавлених сторін;

5) з 1995 р. по теперішній час: зосередження на стратегії, ключових компетенціях і знаннях, за допомогою яких створюється вартість в умовах нової (інформаційної) економіки.

Наведені вище стадії характерні для низки економічно розвинених країн, таких як США, Велика Британія, Австралія, Нова Зеландія і Канада. Керівництво компаній, що працюють у названих країнах, широко застосовують управлінський облік для вирішення різноманітних інформаційно-аналітичних завдань. Згідно з

визначенням *СИМА* (Інституту професійних бухгалтерів у сфері управлінського обліку, Велика Британія), управлінський облік – це невід’ємна частина менеджменту, що використовується для ідентифікації, узагальнення, подання, інтерпретації та використання інформації, яка є релевантною для:

- формулювання стратегії бізнесу;
- планування і контролінгу (регулювання);
- ефективного використання ресурсів;
- збільшення результативності та нарощування вартості бізнесу;
- збереження матеріальних і нематеріальних активів;
- корпоративного управління і внутрішнього контролю.

Як бачимо, управлінському обліку у розвинених країнах світу відведено важливо і всеохоплюючу роль. Його популярність зростає й у державах “третього світу” і країнах, які до початку 1990-х років перебували у складі радянської імперії. Наприклад, в Індії потужним поштовхом для розвитку управлінського обліку було проведення реформ з економічної лібералізації у 1991 р. [5]. Те ж саме можна сказати про країни Східної Європи, розвиток управлінського обліку в яких також розпочався у 1990-х роках після запровадження ринкових засад і демократизації суспільно-політичного життя. В Україні, на жаль, управлінський облік досі викликає гарячі дискусії та суперечки, а на практиці впроваджується дуже повільно.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Сьогодні існує низка об’єктивних причин, що обумовлюють подальше зростання ролі управлінського обліку разом з одночасним реформуванням його засад. Серед зовнішніх причин, що викликають зміни, найчастіше називають такі явища як глобалізація ринків, розвиток інформаційних і виробничих технологій, зростання конкуренції [6, 7, 8, 9]. Внутрішніми причинами змін, пов’язаними з діяльністю самих підприємств, більшість авторів вважає розвиток концепції ключових компетенцій, акцент на зв’язках з покупцями і постачальниками, аутсорсинг багатьох виробничих та управлінських функцій, організація роботи в командах тощо [9, 10, 11]. Разом з тим, єдиного погляду на причинно-наслідкові зв’язки у процесі формування управлінського обліку в сучасній науці немає. Немає також єдиного бачення компетенцій, потрібних для бухгалтерів-аналітиків (фахівців з управлінського обліку) для роботи в новому інформаційному суспільстві.

**Основна мета статті.** Метою написання статті є виявлення ключових тенденцій і передумов трансформації управлінського обліку та його взаємодії з системою розвитку інформаційних технологій, знань і компетенцій. Міжнародний досвід управлінського обліку є важливим джерелом формування вітчизняної концепції управлінського обліку, яка повністю би відповідала вимогам часу та реальним потребам системи управління підприємствами.

**Викладення основного матеріалу.** Будь-які інновації у сфері інформаційних технологій найперше впливають на існуючі інформаційні системи. Управлінський облік, як інформаційна система управління підприємством, не є виключенням. Розвиток технологій призводить до того, що менеджмент може отримувати набагато більше різної інформації, ніж раніше – цьому сприяє поширення Інтернету, сховищ даних тощо. Постачати ж цю інформацію – швидко й оперативно – повинні, насамперед, фахівці з обліку. Однак, щоб постачати більшу кількість інформації, потрібно більше часу і зусиль витратити на пошук та обробку вихідних даних, аналіз і підготовку звітів. Усе це, без сумніву, впливає на управлінський облік і діяльність людей, що займаються ним.

Ще один приклад – конкуренція між фірмами за цінами, якістю, швидкістю доставки, сервісу та ряду інших показників. Щоб ефективно керувати, менеджери повинні мати відповідні індикатори за кожним з перерахованих чинників, а таку інформацію найкраще можуть підготувати саме спеціалісти з управлінського обліку.

Щоб належним чином забезпечити потреби менеджменту, протягом останніх років “арсенал” управлінського обліку поповнився низкою нових інструментів. Дослідження, проведені відомим вченим А. Бімані [12], свідчать, що на сьогоднішній день найбільш популярними інструментами управлінського обліку, які широко запроваджуються у багатьох країнах світу, є облік за стадіями життєвого циклу продукту (life cycle costing), збалансована система показників (Balanced Scorecard), калькулювання за видами операцій (activity-based costing), управління за цільовою собівартістю (target costing).

Усі перераховані вище теми належать до сфери стратегічного управлінського обліку, який являє собою широкомасштабний підхід, орієнтований на майбутнє і спрямований у зовнішнє середовище. Стратегічний управлінський облік вирішує також низку внутрішніх проблем організації, пов'язаних з використанням нефінансових показників. Його ідеї знайшли широке розуміння і підтримку під час відомої дискусії навколо кризи управлінського обліку, ініційованої серед науковців-бухгалтерів Х.Т. Джонсоном і Р.С. Капланом у другій половині 1980-х років [1]. Після цього у світовій науці сформувалися дві основні течії, кожна з яких мала свій погляд на сутність і природу стратегічного управлінського обліку.

Представники першої течії – Бромвіч, Бімані, Симмондс, Шенк і Говіндарайан – відстоюють так званий “витратний” напрям розвитку стратегічного обліку. Їхній підхід полягає у тому, що основним об'єктом вивчення залишаються витрати, які просто мають розглядатися на “вищому”, стратегічному, рівні, у порівнянні з витратами конкурентів. Наприклад, Бромвіч визначив стратегічний управлінський облік як засіб постачання і аналізу фінансової інформації про продуктові ринки, затрати конкурентів і структуру затрат [13].

Інша група вчених сповідує значно ширший підхід. Її представники - Каплан, Нортон, Хок – розглядають стратегічний управлінський облік не тільки через призму фінансових показників, але й через призму нематеріальних чинників створення вартості. Вони вважають, що стратегічний управлінський облік слід сприймати як облікову систему, призначену для підтримки виконання стратегії і забезпечення конкурентоспроможності компанії. Австралійський вчений З. Хок пише з цього приводу, що стратегічний управлінський облік повинен “допомагати управлінській команді приймати стратегічні рішення й оцінювати результативність організації” [14, с. 2]. Ці завдання сьогодні реалізуються за допомогою систем стратегічного вимірювання результативності (strategic performance measurement systems), засобів управління компетенціями (competence management) та процесно-орієнтованого управління витратами (ABM).

Здавалось би, тривала історія і досвід, розвинена теорія (з управлінського обліку у світі випущено тисячі підручників і монографій), регулярне висвітлення проблематики управлінського обліку у професійних періодичних виданнях, практичне впровадження у багатьох компаніях різних країн мали би переконати усіх, що управлінський облік є однією з найважливіших на сьогодні галузей економічних знань, а фахівець з управлінського обліку – одна з ключових осіб в управлінській структурі підприємства. Однак досі непоодинокими є випадки, коли окремі вчені, всупереч дійсності, заперечують існування управлінського обліку як окремої дисципліни.

Можливо, підставою для подібних тверджень є відсутність єдиної назви професії, наявність численних відмінностей у баченні управлінського обліку в різних країнах, а також певна “розпорошеність” його функцій між різними економічними службами на підприємстві.

Що стосується професії фахівців у галузі управлінського обліку, то у світі дійсно немає єдиного погляду на її назву. В англійських країнах цих фахівців найчастіше називають бухгалтерами-аналітиками (management accountants), але навіть ця, досить відома і поширена, назва не є загальноприйнятою. Більшість бухгалтерів-аналітиків інакше ідентифікують свою спеціальність. Наприклад, опитування, проведене IMA (Інститутом бухгалтерів у сфері управлінського обліку, США), показало, що 39 % респондентів вважають сферою своєї професійної діяльності фінанси, 33 % – бухгалтерський облік, а 28 % – інше. Жоден з опитаних не визначив себе власне як “бухгалтера-аналітика” [9].

Очевидно, на результати опитування вплинули певні психологічні чинники. На думку Шигела і Соренсена, найбільш поширеними причинами для тих, хто каже, що працює у сфері фінансів, а не обліку, є позитивні конотації від слова “фінанси” і негативні конотації, пов’язані зі словом “облік”. Фінанси - це перспектива, а облік – це ретроспектива. Фінанси є комплексною дисципліною, а облік, як кажуть Шигел і Соренсен, асоціюється лише з дебетом і кредитом [15, с. 13]. Очевидно, саме тому і виникає колізія, нібито бухгалтерів-аналітиків не існує в природі (деякі вчені йдуть ще далі, стверджуючи, що і самого управлінського обліку не існує). Насправді ця дуже потрібна і поширена професія “заховалася” під іншими назвами - наприклад, у Великій Британії більшість бухгалтерів-аналітиків називають себе “бізнес-аналітиками” [7, с. 29].

Що стосується різних підходів і різного бачення управлінського обліку у світі, то цей факт потрібно сприймати через призму економічного середовища, політичних та юридичних обмежень, культурних і світоглядних особливостей тих країн, у яких він існує, ролі і значення професійних організацій, вищих закладів освіти та консалтингових фірм. Наприклад, в Європі лише у Великій Британії існує окрема професійна організація, що об’єднує фахівців у галузі управлінського обліку – CIMA. В інших країнах бухгалтери-аналітики або належать до інших професійних організацій, або не належать до жодної.

На практиці добре підготовлені бухгалтери і аудитори іноді змінюють спеціалізацію і починають працювати як бухгалтери-аналітики. У цьому відношенні показовою є відмінність між підходами Інституту дипломованих бухгалтерів Англії та Уельсу (ICAEW) і аналогічної французької організації - Ордена бухгалтерів-експертів і судових бухгалтерів (OCCSA). В Об’єднаному Королівстві члени ICAEW, які переходять на роботу у виробничий сектор, продовжують залишатися членами своєї організації. Таким чином, ICAEW діє у двох напрямках: спостерігає за навчанням багатьох майбутніх бухгалтерів-аналітиків і служить їм як професійна організація.

У Франції, навпаки, ті члени OCCSA, що полишають публічну практику, перестають бути членами організації. Таким чином, OCCSA відіграє лише навчальну функцію для тих бухгалтерів, які обирають для себе управлінський облік. В інших європейських країнах, за винятком Великої Британії та Ірландії, професійні бухгалтерські організації чинять аналогічно. Щоправда, випадки переходу від публічної практики в якості аудитора в галузь управлінського обліку є нечастими.

Важливими учасниками процесу формування ідей в галузі управлінського обліку є університети і консалтингові фірми. Наприклад, у Бельгії “поширення інформації стосовно нових тенденцій в управлінському обліку йде, головним

чином, через університети, школи бізнесу і консалтингові фірми” [16, с. 2]. Аналогічна тенденція спостерігається зараз в Україні, Росії, Чехії та інших східноєвропейських країнах.

Деякі проблеми з розвитком управлінського обліку та формуванням професії бухгалтерів-аналітиків виникають у тих країнах, де існують тривалі традиції сімейного бізнесу. В цьому випадку власники часто відмовляються надавати будь-які повноваження особам, яких наймають, що ускладнює застосування у таких фірмах сучасних методик управлінського обліку. З іншого боку, члени родин також можуть взяти ініціативу в свої руки. Наприклад, в Італії у багатьох сімейних фірмах менеджери молодшого покоління, що мають дипломи бізнес-коледжів і чудово знають особливості бізнесу, успішно впроваджують прогресивні технології управлінського обліку. Аналогічна ситуація спостерігається в Іспанії [16].

На відміну від Італії та Іспанії, у більшості економічно розвинених англійських країн відбувається процес переосмислення ролі і місця фахівців з управлінського обліку в ієрархічній структурі управління. К.А. Рассел та інші [9] вважають, що спеціаліст в галузі управлінського обліку не повинен більше залишатися “рахівником, корпоративним поліцейським і фінансовим істориком” для підприємства. Він повинен бути “повноправним діловим партнером”, наділеним значними повноваженнями у прийнятті рішень - до стратегічного рівня включно. М. Біннерслі [11] також підкреслює, що бухгалтер-аналітик повинен менше “гризти цифри” і більше “інтегруватися” в організацію, зосереджуватися на актуальних для менеджменту питаннях.

Підготовка бухгалтерів-аналітиків повинна відповідати найвищим вимогам менеджменту. Ще у 1980-х роках на Заході відзначалася необхідність навчання обліковців нового типу, з іншим мисленням, які могли би відслідковувати відповідність господарських операцій стратегії компанії. Такі фахівці виконували би роль бізнес-консультантів або “стратегічних бухгалтерів” [4, 17]. Дійсно, сьогодні бухгалтери-аналітики все частіше залучаються до впровадження таких інструментів стратегічного менеджменту як управління запасами за системою JIT або тотальне управління якістю (TQM), що приносить відчутні конкурентні переваги компаніям. Вони також залучаються до проектів автоматизації різних функцій управління, а це вимагає наявності ґрунтовних знань в галузі інформаційних технологій.

**Висновки.** Таким чином, проблема формування професії фахівців з управлінському обліку має розглядатися у різних площинах. По-перше, мають бути визначені єдині вимоги до кваліфікації бухгалтерів-аналітиків, визначено їхній статус та назву. По-друге, повинні бути переглянуті підходи до навчання і підготовки спеціалістів з управлінського обліку. В цьому процесі ключова роль має належати вищим навчальним закладам, а також професійним бухгалтерським організаціям. І, нарешті, по-третє, має остаточно сформуватися методологія нового управлінського обліку, призначення якого – забезпечувати підтримку прийняття управлінських рішень на всіх рівнях, від оперативного до стратегічного, з метою посилення конкурентноздатності підприємств в умовах формування нової економіки, що базується на інформації та знаннях.

#### **ЛІТЕРАТУРА:**

1. *Johnson H.T. Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting* / H.T. Johnson, R.S. Kaplan. – Boston : Harvard Business School Press, 1987.
2. *Johnson H.T. Relevance Regained: Total Quality Management and the role of management accounting* / H. T. Johnson // *Critical Perspectives on Accounting*. - 1994. - Vol. 5. - P. 259-267.

3. Lee J.Y. Managerial Accounting Changes for the 1990s / J.Y. Lee. – Boston: Addison-Wesley Publishing Co., 1987.
4. Simmonds K. Strategic management accounting / K. Simmonds // Management Accounting. – 1981. – Vol. 59. – No. 4. – P. 26-29.
5. Anderson S. Economic transition, strategy, and the evolution of management accounting practices: The case of India / S. Anderson, W. Lanen // Accounting, Organizations, and Society. – 1999. – Vol. 24. – P. 379-412.
6. Barbera M. Management Accounting Futures: Part II / M. Barbera // Charter. – 1996. – December. – P. 66-68.
7. Burns J. Management Accounting Change in the UK / J. Burns, M. Ezzamel, R. Scapens // Management Accounting. – 1999. – March. – P. 28-30.
8. Sharma R. Management Accounting: Where to Next? / R. Sharma // Australian CPA. – 1998. – December. – P. 24-25.
9. Russell K.A. Counting More, Counting Less: Transformations in the Management Accounting Profession / K.A. Russell, G.H. Siegel, C.S. Kulesza // Strategic Finance. – 1999. – September. – P. 39-44.
10. Barbera M. Management Accounting Futures: Part I / M. Barbera // Charter. – 1996. – November. – P. 52-54.
11. Binnensley M. Do You Measure Up? / M. Binnensley // Charter. – 1997. – March. – P. 32-35.
12. Bhimani A. Management Accounting and Organizational Excellence / A. Bhimani. – UK : Management Press International, 2002.
13. Bromwich M. The Case for Strategic Management Accounting: The Role of Accounting Information for Strategy in Competitive Markets / M. Bromwich // Accounting, Organizations and Society. – 1990. – Vol 15. – No. 1-2. – P. 27-46.
14. Hoque Z. Strategic Management Accounting: Concepts, Processes and Issues / Z. Hoque. – Oxford: Chandos Publishing, 2001.
15. Siegel G. Counting More, Counting Less: Transformations in the Management Accounting Profession: The 1999 Practice Analysis of Management Accounting – Executive Summary / G. Siegel, J.E. Sorensen. – USA: Institute of Management Accountants, 1999.
16. Bhimani A. Management accounting: European Perspectives / A. Bhimani. – Oxford: Oxford University Press, 1996.
17. Tricker R.I. The management accountant as a strategist / R.I. Tricker // Management Accounting (CIMA). – 1989. – December. – P. 26-28.