

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК, ЯК ІНСТРУМЕНТ ПОШУКУ ІНТЕГРАЦІЇ У ГЛОБАЛЬНУ СИСТЕМУ ОБЛІКУ

В статті розкривається сутність управлінського обліку та його еволюція, як процес виникнення, становлення та розвитку шляхом поступового відокремлення із загальної системи бухгалтерського обліку та інтеграції у глобальну систему обліку

Ключові слова: управлінський облік, еволюція управлінського обліку, системи калькуляції, облік витрат, стандарт-костинг, директ-костинг.

Постановка проблеми в загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями

Основою процесів підготовки, прийняття і реалізації управлінських рішень є інформація про внутрішній стан економічної системи, її зовнішнє середовище, а також управлінські дії та їх наслідки. Від об'єктивності, повноти та достовірності цієї інформації, а також вміння користуватися нею значною мірою залежить ефективність управління і відповідно результативність діяльності підприємства.

Однією із основних складових частин інформаційної системи підприємства, що забезпечує керівників різних рівнів даними для прийняття управлінських рішень є управлінський облік.

Управлінський облік у загальному розумінні є сферою знань і сферою діяльності, що пов'язана з формуванням і використанням економічної інформації для управління всередині господарюючого суб'єкта. Управлінський облік через систему оперативного планування контролю й обліку окремих видів діяльності впливає на кінцевий результат – прибуток.

Метою управлінського обліку є допомога керівникам у розробці і прийнятті управлінських рішень. Цілі управлінського обліку визначаються цілями управління і можуть змінюватися за рішенням адміністрації залежно від інтересів і цілей, поставлених перед керівниками.

Управлінський облік формувався на основі калькуляційного обліку, і тому основний його зміст складає облік витрат на виробництво майбутніх і минулих періодів у різних класифікаційних аспектах. Саме тому у зарубіжній і вітчизняній економічній літературі, а також у роботах з бухгалтерського обліку поняття “управлінський облік” трактується по різному [1-16], залежно від напрямків його використання в управлінській діяльності.

На визначення сутності управлінського обліку впливає: розгляд сукупності ознак, що характеризують його як цілісну інформаційно-контрольну систему підприємства; безперервність, цілеспрямованість, повнота інформаційного забезпечення, практичне відбиття використання об'єктивних економічних законів суспільства, вплив на об'єкти керування при динамічних зовнішніх і внутрішніх умовах.

Проблема розвитку управлінського обліку є актуальною, оскільки на даному етапі розвитку інформаційних комп'ютерних технологій та жорсткої глобальної конкуренції, досить важливу роль відіграє система управлінського обліку, як інструмент пошуку оптимальних рішень щодо досягнення в кінцевому рахунку стратегічної мети підприємства. На етапі осмислення минулого, коли управлінський облік пройшовши фази зародження, формування, розвитку, інтеграції, стоїть перед новим етапом – етапом створення глобальної системи обліку, яка має включити весь попередній позитивний досвід, найбільш ефективні розробки та впровадження та теоретико-практичний багаж знань, який збагачувався протягом досить тривалого періоду часу.

Формулювання цілей статті (постановка завдання)

Метою даної статті є дослідження процесу еволюції управлінського обліку, передумов його появи та відокремлення із загальної системи бухгалтерського обліку і поступову інтеграцію у глобальну систему обліку.

Виклад основного матеріалу з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів

Управлінський облік сформувався і набув широко розповсюдження в другій половині ХХ ст.

Процес формування та розвитку управлінського обліку проходив у декілька етапів. В науковій літературі існують розбіжності щодо кількості етапів, та їх часових лагів, наприклад існує думка, що розвиток управлінського обліку проходив у три етапи: *перший – до 30-х років ХХ століття* (ускладнення технології і процесу виробництва та загострення конкуренції); *другий – 30-ті – 70-ті роки ХХ століття* (винайдення нової системи калькулювання собівартості на підставі розмежування витрат на змінні і постійні); і початок *третього у 70-х ХХ століття* початок якого пов'язують із значним зростанням ролі стратегічного управління і глобальними змінами у технології на системах управління. [9; с.6-7, 2; с.17]; Голов С.Ф. визначає чотири стадії розвитку: *зародження – до 1900 року; формування – 1900-1950 рр.; розвиток – 1950-2000 та останній етап – етап інтеграції, що розпочався з 2000 року.* [3; с.21] Щодо думки західних науковців, зокрема американських, то більшість виділяють п'ять періодів формування практики управлінського обліку.

Основними загальним *передумовами виникнення управлінського обліку можна виділити наступні*: збільшення числа корпорацій, впровадження виробничого нормування, зміну правових та економічних відносин, розширення виробництва та зростання концентрації, централізації капіталу, утворення великих компаній, необхідність збереження їх комерційної таємниці тощо.

Так, Л. Герберт вважає, що саме промислова революція сприяла виникненню та розвитку управлінського обліку; М.Г. Чумаченко пов'язує поширення управлінського обліку зі зростанням: розмірів монополій; неосязних активів; витрат на науково-дослідні роботи; витрат на реалізацію; інфляції та ін. [2; с.18]

Більшість науковців пов'язує розвиток управлінського обліку з початком розвитку масового виробництва та індустріалізації США (приблизно початок ХІХ), оскільки саме США є "батьківщиною" управлінського обліку, проте варто відмітити, що перші розробки ідей управлінського обліку, як поєднання управлінських ідей та бухгалтерських понять датовані 1598 роком, мають європейське походження і стосуються організації виробництва на венеціанській державній верфі "Арсенал" (Arsenale). Зокрема в документи Бортоламіо Тадіні, (Bortolamio Tadini) (1593-1594 рр. виконував обов'язки бухгалтера) та Балдіссера Драчіо (Baldissera Drachio) (1586-1596 рр. документально не визначено точну назву посади яку він обіймав) свідчать про те що на підприємстві було організовано:

- систему стимулювання обов'язкової явки робітників із врахуванням витрат на такі заохочення;
- стандартну систему оснащення кораблів та розміри витрат на комплектацію;
- періодичні виміри виробничих запасів та моніторинг зміни їх величини в динаміці;
- систему планування і контролю із залученням бригадирів (піврічні плани, та системи заохочень) та здібних робітників (додаткова плата найпродуктивнішим працівникам);
- нормалізуючу структуру плати та цілеспрямованість у контролі витрат;
- систему обчислювальної практики, зокрема розрахунок коштів на організацію праці як за поточний період так і на майбутній, аналіз заощаджень (економії), розрахунок загальних витрат за річний період. [19, с.152-158]

Більшість авторів схиляються до думки, що до 1800 року не було необхідності в управлінському обліку через малий масштаб підприємств мануфактурного характеру, більше зорієнтованих на родинний бізнес, де управлінські рішення приймались безпосередньо власниками підприємств. Проте вже через чверть століття у 1825 році спостерігається розширення виробництва та його концентрація з подальшим утворенням великих корпорацій, що в свою чергу зумовило потребу в запровадженні нових методів управління та обліку.

Так на текстильних фабриках, які належали С. Слейтеру (*Samuel Slater*) та Ф. Лоуеллу (*Francis Lowell*). Вчені досить детально було дослідивши звіти витрат, які склалися на фабриках Лоуелла підтвердили думку щодо їх важливості для управління виробництвом. Хоча ці висновки піддаються критиці щодо використання та корисності цих звітів, однак саме існування звітів витрат явно свідчать що власник або управляючі використовували їх для розподілу наявних ресурсів та оптимізації різних рішень, пов'язаних з витратами виробництва. Хоча ці звіти зменшували можливість встановлення відповідальності для робітників на перевищення витрат и втрат матеріалів і сировини, проте вони полегшували багато інших організаторських обов'язків. Крім цього, якщо розглядати ці звіти в контексті сучасних економічних, технічних та соціальних факторів то вони надавали необхідну фінансову інформацію і забезпечували управління чіткою картиною щодо всіх джерел доходу і витрат (втрат) компанії.

Значною особливістю звітів компаній Лоуелла є наявність порівняльної калькуляції витрат виробництва у розрізі заводів, періодів часу та окремих виробничих ліній. Наприклад звіт витрат *Merrimack Manufacturing Company (MMC)* датований 1827 роком містить інформацію щодо загальних витрат і витрат на одиницю продукції для кожного типу тканини за піврічний період. Даний звіт містить розрахунок очікуваних та реальних втрат для кожного заводу, що свідчить регулярне вимірювання якості, можливо через порівняння з наперед встановленими нормами. В свою чергу звіт 1828 року включав інформацію про прибуток кожного з заводів за попередні 6 місяців у вигляді підсумкових таблиць. Звіт 1830 визначав доходи від виробництва окремо взятого типу тканини, прямі витрати на бавовну, її прорізування, прядіння та плетіння, розподіл загальних витрат та витрат на ремонт, загальний прибуток а також середнє значення витрат на кожний фунт або ярд бавовни, розрахованих для кожного заводу окремо.

У звітах менеджерів містилася інформація, що давала змогу приймати рішення щодо призначення додаткової винагороди для відзначення найпродуктивніших робітників, зокрема ставка для майстрів-контролерів вона складала 75 доларів для кожного.[21, с.365-371]

Також у науковій літературі згадується одна з менш відомих текстильних компаній – компанія Лаймана (*Layman*), де облікова політка матеріалів передбачала калькуляцію їх повної собівартості шляхом включення до їх первісної вартості фрахту та страхування, при цьому облік списання проводився за схемою FIFO. Записи у платіжній відомості робітника проводилися щоденно і відповідно до витраченого часу на кожний процес.

Розподіл накладних витрат заводу (вважалися витратами поточного періоду) і визначався на основі комплексних критеріїв що включали розмір виробничої площі, кількість оброблених матеріалів. Собівартість одиниці продукції розраховувалася для визначення ціни і визначалась шляхом підсумку основних витрат (витрат на матеріали та витрат на оплату праці) та послідуочим додаванням загально виробничих витрат.

У свою чергу підприємства залізничного транспорту в період 50-70-их років XIX активно використовували систему різноманітних балансових звітів так званих “звітів про стан справ”(*Statements of Affairs*), що містили обмежену інформацію щодо прибутків і витрат на специфічних маршрутах, інформацію про ефективність пасажирських та вантажних перевезень.

Найбільш успішні залізничні підприємства такі як “*Baltimore & Ohio*” “*Louisville and Nashville*” розробили досить ефективну систему обліку витрат для цих величезних за розмахами компаній. Вагомими внеском була розробка Альберта Фінка (*Albert Fink*) для компанії “*Louisville and Nashville*” системи витрат, яка забезпечувала інформацією про витрати на 1 тону перевезень різних вантажів з урахуванням географічних сегментів. [22]

На початку XX століття на металургійних підприємствах, що належали Ендрю Карнегі (*Andrew Carnegie*) було впроваджено контроль витрат на підставі щоденної звітності для оцінки витрат матеріалів, енергії та витрат на оплату праці, а також для оцінки ефективності та доцільності впровадження удосконалень, встановлення ціни на готову продукцію. Використання даних таких звітів мало стратегічне значення у періодах спаду виробництва Карнегі міг встановлювати ціни які були нижчими ніж у конкурентів, при цьому працювати на незмінному рівні свої потужностей, зберігаючи виробництво у стані прибутковості.

Також з металургійними підприємствами пов’язані перші теоретичні розробки ідеї стандарт-косту (*standard cost*), вважається що першим цю теоретичну розробку запропонував П. Лонгмью (*P. Longmuir*) в статті “*The Recording and Interpreting of Foundry Costs*”, яка була опублікована в журналі „*The Engineering Magazine*” в 1902 році [15, с. 235]

Вагомий внесок у розвиток управлінського обліку зробили відомі американські компанії *Du Pont* та *General Motors* (GM). Компанія *Du Pont* була прототипом вертикально інтегрованої організації і була лідером у використанні централізованої системи обліку для контролю географічно децентралізованих дивізіонів, що представляла собою систему операційних і капітальних бюджетів. Оперативно інформація щодо виробничих витрат, обсяги продажу, оплату праці надходила у головний офіс, де на її основі приймали рішення стосовно

координації діяльності, проводили оцінку й контроль результатів діяльності відділів постачання, виробництва і збуту та моніторингу ефективності виробництва та продажу з подальшим плануванням збільшення обсягів виробництва. Визначення ефективності було ключовим фактором, і з цією метою Дональдсоном Брауном (*Donaldson Brown*) було розроблено показник прибутковості інвестицій (*Return on investment (ROI)*) що відображав взаємозв'язок прибутковості продажу й оборотності активів. ROI був управлінським стандартом, заснованим на загальних корпоративних цілях, який дозволяв проводити співставлення показників різних дивізіонів. Система обліку компанії Du Pont, за словами Альфреда Слоуна (*Alfred Sloan*). Слоуна включала більшість способів та методик обліку витрат XX століття, яка базувалась на філософії “централізованого контролю з децентралізованою відповідальністю”.

Пізніше, у 1920 році Дональдсон Браун стає головним фінансовим менеджером компанії General Motors, головним виконавчим директором було призначено Альфреда Слоуна. Під їх керівництвом було розроблено систему, яка забезпечувала комплексну організацію планування, координацію, контроль та оцінку діяльності підрозділів компанії основою цієї системи була в свою чергу система управлінського обліку, що містила:

- річні звіти про результати діяльності підрозділів, які включали показник ROI;
- тижневі звіти про стан продаж і щомісячні гнучкі бюджети;
- практику річного операційного бюджетування.

На початку XX століття за умов загострення конкуренції, та ускладнення організації та технології виробництва стало очевидно, що традиційний фінансовий облік не може повною мірою задовольнити потреби управління в і формації для прийняття стратегічних рішень. Перші обґрунтування необхідності формування самостійної інформаційної системи надав Гарінгтон Емерсон (*Harrington Emerson*). На думку автора ця система направлена на досягнення певного рівня продуктивності. Ідея методу обліку “стандарт-кост” полягає у тому, що до початку виробництва продукції на основі норм визначається собівартість продукції, а в процесі виробництва – на основі відхилення від норм. Емерсон наголошував, “що метою обліку є збільшення у збільшенні кількості та інтенсивності попереджень. Ці попередження необхідні для встановлення правильного курсу господарської діяльності підприємства.” [2, с.19; 3, с.14]. Подальша розробка цих ідей належала співробітнику аудиторської фірми *Price Waterhouse* Чартеру Гаррісону (*Charter Harrison*), який у 1911-1912 роках розробив і впровадив першу повну діючу систему нормативного визначення затрат, а у 1918 році опублікував ряд рівнянь для аналізу змінних затрат. Така система надавала можливість оперативного прийняття рішень на підставі відхилень від норм.

В 1919 році США було створено національну асоціацію бухгалтерів-виробників, яка діяла сфері фабричного виробництва. Це був важливий крок у напрямку виділення бухгалтерського управлінського обліку в окрему самостійну галузь бухгалтерської справи.

Період з 1925 до 1950 був ознаменований розробками принципово нових методів калькулювання собівартості та обліку, які мали суттєво нові підходи на відміну від традиційних. Серед них насамперед слід відзначити систему директ-костінг (*Direct Costing*), метод однорідних секцій та облік за центрами відповідальності.

У 1923 році американський економіст *Джон Кларк* обґрунтував необхідність розподілу витрат на змінні та постійні. На його думку саме такий підхід є актуальним для управління, а розподіл непрямих витрат не мав принципового значення для прийняття рішень [3,с.15]. Проте тут важко не погодитися, що автором розробки основ системи директ-костінгу, зокрема необхідності розподілу витрат на змінні та постійні саме Дж. Кларк, тому що перші теоретичні розробки основ розподілу витрат на прямі та накладні показав на прикладі металургійного підприємства *Т.П. Кемпштейн* в книзі “Вчення про альтернативи в обліку” (1781р.). Кемпштейн один із перших запропонував накладні витрати (загально виробничі) відносити на рахунок результатів діяльності за окремий період. Пізніше, у 1849 році *Ж. Куресель-Семель* у книзі “Теорія і практика підприємництва в землеробстві, ремеслі и торгівлі” (Штутгарт, 1869) висловив думку про розподіл витрат на спеціальні і загальні, причому до спеціальних були віднесені витрати, які змінюються у тому ж співвідношенні, що і об’єм виготовлених або реалізованих товарів. Загальні витрати на його думку повинні бути постійними, незмінними в визначених проміжках часу. Ще через півстоліття, у 1899 німецький вчений *О. Шмаленбах* у статті “Бухгалтерія и калькуляція в фабричній справі” обґрунтував розподіл витрат на прямі, що пов’язані безпосередньо з виробництвом і опосередковані, які обумовлені існуванням підприємство і цілому. В його роботі вже використовуються такі поняття як “первинні накладні витрати”, “вторинні накладні витрати”, “постійні затрати”, “змінні затрати”. Ідею організації такого обліку Шмаленбах описав в одній із своїх робіт в 1902 році, після доповнень та удосконалення була ця робота була перевидана в книзі “Основи обліку собівартості і політика цін”. [15, 346-347]

У 1936 на основі теоретичних розробок Кларка, *Джонатан Харріс* узагальнює і доповню концепцію калькулювання прямих витрат, що дістала назву “директ-костінг” (*Direct Costing*). Відповідно до цього методу у до собівартості продукції включають лише змінні витрати, а постійні –

не розподіляють між виробами. Це зробило можливим більш обґрунтовано приймати рішення стосовно ціноутворення та рентабельності виробництва, а також застосовувати аналіз взаємозв'язку “витрати – обсяг – прибуток”.

У 30-ті роки XIX століття подальші дослідження в галузі удосконалення директ-костінгу проводять В. Раутенштрауг, Дж. Х. Вільямс та Ч. П. Кноппель. Вони розробили ідею проміжного бюджетування та запропонували графічний метод визначення критичного обсягу виробництва, який був названий точкою критичного обсягу виробництва (*break even point*).

Широке практичне впровадження методу директ-кост у США розпочалося лише у 50-х роках, це було зумовлене тим, що у квітні 1953 Національна Асоціація бухгалтерів-виробників видає свій перший спеціальний звіт, а в 1961 – другий, де проводиться аналіз практики на 50-ти великих підприємствах, які використовували директ-кост і є практичним посібником по використанню даного методу. Подальші удосконалення цього методу проводили у післявоєнні роки такі відомі німецькі вчені як Г.Г. Плаут та К.Ате. Г. Плаут започаткував розробку інтегрованої системи “стандартний директ-костинг”, який включає в себе ідею обліку планових (стандартних) витрат з ідеєю обліку граничних витрат. Пропозиція, внесена К.Ате щодо розподілу блоку постійних витрат на:

- постійні витрати на виріб, постійні затрати по групі виробів;
- постійні витрати на групу виробів;
- постійні витрати місць виникнення витрат;
- постійні витрати виробничих підрозділів;
- постійні витрати підприємства.

Так з'явилась система багаторівневого обліку сум покриття для граничних часткових витрат.

На цей час директ-костинг передбачає облік собівартості не тільки в частині Зініних витрат, але також і в частині змінних опосередкованих витрат. Тому тут наявна деяка умовність назви, у результаті цього у різних країнах світу ця система іменується по різному, наприклад: Німеччина та Австрія – Teikostrenrechnug (облік часткових витрат) або Grenzkostenrechnung (облік граничних витрат); Велика Британія – marginal costnig (маржинальне калькулювання); Франція – la comptabilite marginale (маржинальна бухгалтерія).

Метод однорідних секцій було розроблено у 1927 році у Франції під керівництвом Ф. Римаїло. Даний метод передбачає попередній розподіл непрямих витрат між однорідними секціями (відділами, підрозділами) визначення собівартості одиниці діяльності за кожною секцією та подальше віднесення цих витрат до собівартості конкретних виробів залежно від обсягу спожитих одиниць діяльності. Практичне впровадження методу однорідних секцій сприяло поширенню методу калькулювання на основі діяльності. (*Activity-Based Costing – ABC*).

У свою чергу Дж. Хіггінсом (*J. Higgins*) було поєднано калькулювання стандартних витрат і метод однорідних секцій у концепцію обліку за центрами відповідальності, яка поєднувала в собі методику обліку та контролю із психологією людини, яка відповідальна за результати діяльності підрозділу.

Результатом запровадження цих методів та систем обліку витрат було формування у середині 50-х років ХХ ст. окремої підсистеми бухгалтерського обліку, яка була орієнтована не на калькулювання продукції та складання річної офіційної звітності, а на прийняття оперативних управлінських рішень. З цього часу управлінський облік стає обов'язковим навчальним курсом для менеджерів в університетах США, а згодом управлінський облік поширюється в Швейцарії, Німеччині, Нідерландах, у Франції тощо. Деякі автори вважають, що поява управлінського обліку як самостійної навчальної дисципліни була пов'язана з Американською асоціацією бухгалтерів, яка у 1966 році визначила управлінський облік як *“процес ідентифікації, квантифікації і комунікації (передачі) економічної інформації, що дозволяє вирішувати незрозумілі господарські ситуації та приймати дієві рішення”* [2,с.20]

З середини 60-х років ХХ ст. Простежуються зміни у спрямованості управлінського обліку на забезпечення інформації для планування й контролю за допомогою аналізу рішень та обліку витрат на центрами відповідальності, свідченням цього була розробка Спенсером Такером методу “тариф-година-машина”, який дозволяв калькулювання і контроль витрат за кожним технологічним процесом у межах виробничого центру відповідальності, шляхом закріплення за кожним із них відповідне устаткування й визначення обсягу витрат на кожену машино-годину.

У 1972 році Американська асоціація бухгалтерів було розроблено програму одержання диплому спеціаліста з управлінського обліку з наданням кваліфікації бухгалтера-аналітика. Ця подія *офіційно закріпила поділ бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський.*

Подальший розвиток управлінського обліку відбувався під впливом розвитку автоматизації виробництва та досить стрімким розвитком комп'ютерних інформаційних технологій, також до цього переліку можна віднести і конкуренцію у глобальних масштабах.

Однак практичне використання управлінського обліку виявило ряд недоліків у тогочасних концепціях управлінського обліку, зокрема Т. Джонсон та Р. Каплан виділили наступні:

“1) Регістри управлінського обліку вимагають спеціального розуміння, що відволікає увагу адміністрації і заважає виконувати свої прями обов'язки.

2) Управлінський облік, відображаючи технологічні процеси підприємства, неминуче викривляє їх, а це може призвести до прийняття помилкових рішень.

3) Велика кількість управлінської інформації розсіює увагу адміністрації та заважає їй виділити та зосередитися на вирішенні головних питань.

4) Не дає можливості отримати досить повну уяву про собівартість, при чому чим ширше асортимент продукції, що виготовляється тим, нижча достовірність собівартості.

5) Стандартна собівартість взагалі не має відношення до реальної собівартості та не може слугувати базою для ціноутворення, визначення ефективності використання ресурсів за кожним видом готової продукції, аналізу конкурентоспроможності фірми.

6) Стратегічні завдання фірми звужуються до тактичних, весь облік підпорядковується цілям складання місячної звітності.

7) Методологічна нестійкість в обчисленні прибутку.

8) Технологічні процеси розвиваються набагато швидше, ніж методологія управлінського обліку, що робить її малопридатною в сучасних умовах, тому бухгалтерії XIX ст. Працювали краще ніж зараз.” [2, с.20]

Також до цього переліку Р.Каплан відносив наступні:

➤ значний обсяг інформації, використовуваної менеджерами для оцінки результатів та ефективності своєї діяльності формувалася за межами офіційної системи обліку;

➤ дані управлінського обліку використовувалися здебільшого для уточнення та виправлення даних фінансового обліку, а не для прийняття управлінських рішень щодо діяльності підприємства

➤ завантаженість працівників бухгалтерії роботою, пов'язаною із реєстрацією господарських операцій через що вони не мають можливості надавати будь-яку практичну допомогу керівництву.

З 1986 року фокус управлінської інформації переміщується на пошук можливостей зниження втрат ресурсів, що використовуються в господарській діяльності на основі аналізу процесів і технологій управління витратами, це дало поштовх до подальшого удосконалення методів калькуляції собівартості продукції. В цей період Р.Купер та Р. Каплан обґрунтували актуальність калькулювання собівартості на основі аналізу діяльності (Activity Based Costing – ABC).

В цей період набуває поширення системи тема управління “якраз вчасно” (*Just-in-time*), яку започаткувала японська компанія Тойтоа (Toyota)

Система “якраз вчасно” включала в себе як елементи теорії так різноманітні практичні розробки. В той час як теоретичні елементи є прийнятними для будь якого типу організації, практичні елементи переважно є прийнятними основним чином для операцій серійного виробництва, наприклад виробництва автомобілів або приладів. Більш вузьке поняття сутності цієї системи ототожнюють з виробництвом, точніше з методикою планування рівня виробничих запасів. Хоча точного визначення цієї системи ще не розроблено, проте в основному воно стосується усунення втрат, уникнення придбання надмірної кількості виробничих запасів та виконання тільки тих дій, які будуть необхідними суб’єктам виробництва на наступному етапі виробничого процесу.

В свою чергу система “якраз вчасно” (JIT) зумовила появу низки адекватних методів обліку, зокрема калькулювання шляхом зворотного потоку (*Backflush Costing*), яка відноситься до різноманітності спрощених методів накопичення витрат. Система оцінки витрат на одиницю продукції, що включає метод зворотного потоку є досить легкою для розуміння і може використовуватися з будь-яким методом оцінки запасів. Для оцінки можливостей такого методу слід зрозуміти, що є тільки чотири основні шляхи розрахунку та розподілу загальновиробничих витрат за звітний період, зокрема:

➤ Включення всіх виробничих витрат у вартість виробів. Відповідні прямі витрати на матеріали, оплату праці, змінні та постійні накладні витрати включаються у вартість готової продукції.

➤ Включення тільки змінних виробничих витрат у вартість виробів, як в системі директ-костінг, а суму постійних витрат виробництва відносити на витрати періоду. Тільки відповідні прямі матеріальні, прямі витрати на оплату праці і змінні накладні витрати відносяться на готову продукцію.

➤ Включати тільки прямі матеріальні витрати в у собівартість продукції, а всі інші – відносити до витрат періоду.

➤ Відносити всі витрати виробничі витрати до витрат періоду.

Перші два шляхи представляють традиційний шлях оцінки матеріалів (запасів), два наступних – не традиційні методи, що іноді використовуються компаніями, які запроваджують систему управління “якраз вчасно” (Just-in-time).

Найпоширенішим визначенням управлінського обліку було визначення яке подавалося у публікаціях Міжнародної федерації бухгалтерів, а саме:

“Управлінський облік – це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації, та передання інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю всередині організації та забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів” [2,с.16].

Дане розуміння поняття “управлінський облік” має дещо поглиблений і більш конкретний характер, відносно аналогічного визначення поданого Американською асоціацією бухгалтерів від 1966 року, що було вміщено вище. Проте варто зауважити, що з розвитком управлінського обліку, розвивалося та розширювався зміст його поняття і як наслідок, на сьогодні не існує конкретного визначення управлінського обліку серед безлічі його визначень.

Наприклад, ст. 8 Закону України про “Бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” управлінський облік визначається як “система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством. [1], деякі автори визначають управлінський облік як:

➤ інтегровану систему підготовки і забезпечення різних видів управління інтерпретованою відповідним чином інформацією для ефективного планування, контролю та прийняття управлінських рішень. [11, с.15]

➤ збір, ідентифікація, вимірювання, систематизація, аналіз розкладання, інтерпретація і передача інформації для управління будь-якими об’єктами [8, с. 9; 17, с.7]

➤ інтегрована система обліку витрат та доходів, нормування, планування, контролю і аналізу, яка систематизує інформацію для оперативних управлінських рішень і координації проблем майбутнього розвитку підприємства [7, с.29]

➤ детальне поглиблення, деталізація даних бухгалтерського фінансового обліку в частині витрат та доходів діяльності, коли розкривається вся ефективність придбання ресурсів, їх переробки, технологічних та організаційних рішень. [14, с. 4]

➤ підсистема бухгалтерського обліку, яка в рамках однієї організації забезпечує її управлінський апарат інформацією, що використовується для планування, власне управління і контролю за діяльністю інформації. Цей процес включає виявлення, вимір, збір, аналіз, підготовку, інтерпретацію, передачу та прийом інформації, необхідної управлінському апарату для виконання його функцій. [15, с.17; 16, с.17]

У 90-х роках XIX спостерігаються кардинальні зміни, про що свідчать дослідження американського інституту управлінських бухгалтерів та міжнародної федерації бухгалтерів.

З посиленням ролі стратегічного управління за умови глобальних змін у технологіях та управління, управлінський облік визначають як складову стратегічного управління, тобто управлінський облік, орієнтований на виробничі процеси перетворюється на стратегічний управлінський облік.

Сучасна сфера використання даних управлінського обліку значно розширилася від потреб у регулюванні виробництва до потреби відділу маркетингу, відділу управління дослідженнями. Крім того, дещо змінилася і орієнтація інформації залежно від строку цілей компанії - від оперативних до довгострокових. Управлінський облік займається розробкою методів збирання інформації про найважливіші фактори успіху, таких як витрати, час, якість. Також змінилася і роль бухгалтерів – з реєстраторів господарських операцій вони перетворилися на рівноправних учасників при прийнятті стратегічних рішень.

Сучасна концептуальна основа управлінського викладена в публікації міжнародної федерації бухгалтерів “*Концепції управлінського обліку*” (лютий 1989 року, переглянуто у березні 1998 року). Це концептуальне підґрунтя було розроблено виходячи з найкращої міжнародної практики.

У цьому документі представлено чотири концепції: концепції, пов’язані з функцією; концепції пов’язані із використанням результатів; концепції, пов’язані з процесом і технологією концепції, щодо потенціалу функції.

Розглянуті концепції взаємопов’язані і становлять концептуальне підґрунтя управлінського обліку і можуть використовуватися як практичні рекомендації з питань управлінського обліку від розробки та впровадження до оцінки ефективності діяльності системи.

На основі вище викладеного можна сказати, управлінський облік пройшов основні стадії від зародження до інтеграції з іншими функціями управління.

Щодо перспектив подальшого розвитку існують різні думки, наприклад, деякі автори відзначають, що поняття “управлінський облік” у наш час вже втрачає сенс, і в “Концепціях управлінського обліку” Міжнародної федерації бухгалтерів було висловлено сумнів щодо продовження еволюційного розвитку управлінського обліку. До цього варто додати, що управлінський облік не має загальноприйнятої форми, яку б використовували у всіх країнах світу. Наприклад, для Німеччини поняття “управлінський облік зводиться до поняття “контролінг”, що є значно вужчим за змістом відповідно до американського аналогу, проте й у США навчальну літературу з управлінського обліку з 2000 року починають видавати під назвою “Управління витратами” (*Cost Management*).

Проте є досить цікава пропозиція відповідно створення глобальної системи обліку [3, 24], яка має забезпечити інформаційні потреби внутрішніх і зовнішніх користувачів. В основу розробки такої системи обліку можна покласти поділ облікової інформації за призначенням Ч. Хорнгрена [17]:

➤ для рахівництва (постійне накопичення і класифікація даних для оцінки діяльності підприємства);

- для привернення уваги (регулярна звітність, що містить інформацію про відхилення та їх інтеграцію за окремими сегментами);
- вирішення проблеми (інформація щодо можливих результатів запланованих дій та рекомендації щодо вибору оптимального варіанта).

Глобальна система обліку – це система збирання, перетворення та надання зовнішнім і внутрішнім користувачам надійної, достовірної, доречної та своєчасної інформації про минулі та майбутні господарські операції підприємства з урахуванням можливого впливу відповідних чинників.

Відмінності змісту та структури інформації, яка призначена для різних груп її користувачів, зумовлюють необхідність у спеціалізації облікових працівників та розробці нових методів перетворення інформації.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розробок у даному напрямку

Сучасний управлінський облік, який визначається як інтегрована система обліку витрат та доходів, нормування, планування, контролю і аналізу, яка систематизує інформацію для оперативних управлінських рішень і координації проблем майбутнього розвитку підприємства, пройшов більш ніж двохсотлітній проміжок свого розвитку. Така галузь знань не виникла одразу, вона починалась з примітивних теоретико-практичних розробок і постійно еволюціонувала відповідно до вимог зовнішніх чинників. Головним передумовами розвитку управлінського обліку як науки були такі чинники як збільшення числа корпорацій, впровадження виробничого нормування, зміну правових та економічних відносин, розширення виробництва та зростання концентрації, централізації капіталу, утворення великих компаній, необхідність збереження їх комерційної таємниці, промислова революція початку ХХ століття, що відкрила шлях прогресивним технологіям у виробництво та значно розширила ринки збуту. Загалом про власне розвиток управлінського обліку, можна сказати, що він має дещо особливий шлях розвитку на відміну від інших наук, тобто не шляхом впровадження теоретичних розробок в практику, а скоріше практика виробництва спричинила появу і була постійною рушійною силою розвитку такої галузі знань як управлінський облік

Розвиток управлінського обліку більшість науковців поділяють на чотири етапи, а саме: *зародження* (до 1900 року); *формування* (1900-1950 рр.) *розвиток* – (1950-2000) та *інтеграції*, (розпочався з 2000 року). “Батьківщиною управлінського обліку вважається США, але існують факти, які свідчать, що першими прототипами або намаганнями організувати облік та контроль витрат походить із західної Європи і майже на три сторіччя випереджає свою появу в США. Однак варто зауважити, що саме в США управлінський облік набув систематизованої наукової галузі.

У середині ХХ століття розвиток управлінського обліку проходив досить швидкими темпами, що було спричинене розвитком виробництв та появою більш жорсткої ринкової конкуренції. Збільшення ролі управлінського обліку у системі прийняття рішень та різноманітність концепцій калькулювання собівартості продукції дало змогу виокремити його серед інших облікових наук. Хоча вже на початку ХХІ століття науковці висловлюють деякі сумніви, щодо доцільності такого відокремлення, та створення різних систем обліку для задоволення потреб окремих споживачів оскільки базою інформаційного забезпечення пошуку оптимальних управлінських рішень є бухгалтерський фінансовий облік. Саме тому, на сьогоднішній день, актуальним напрямом подальшого розвитку управлінського обліку є створення *глобальної системи обліку* як система збирання, перетворення та надання зовнішнім і внутрішнім користувачам надійної, достовірної, доречної та своєчасної інформації про минулі та майбутні господарські операції підприємства з урахуванням можливого впливу відповідних чинників.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 №996-XIV
2. *Бутинець Ф.Ф., Чижевська Л.В., Герасимчук Н.В.* Бухгалтерський управлінський облік. Навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 448с.
3. *Голов С.Ф.* Управлінський облік. Підручник. –2-ге вид.- К.: Лібра, 2004. 704с.
4. *Голов С.Ф., Єфименко В.І.* Фінансовий та управлінський облік. К: Автосервіс, 1996.- 543с.
5. *Домбровський В.М., Гнилицька Л.В., Коршикова Л.С.* Управлінський облік: Навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц./ За ред. В.М. Домбровського. – К.: КНЕУ, 2003. – 235с.
6. *Карпова Т.П.* Управленческий учет: Учебник для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 350с.
7. *Карпова Т.П.* Управленческий учет: Учебник для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 2002. – 350с.
8. *Лень В.С.* Управлінський облік: Навч. Посіб. – К.: Знання-Пресс, 2003. – 287с.
9. *Лишненко О.В.* Бухгалтерська управлінський облік: Навч. посіб.- К.: ЦНЛ, 2004. -254 с.
10. *Нападовська Л.В.* Управлінський облік. – Дніпропетровськ, 2000

11. *Нападовська Л.В.* Управлінський облік: підруч. для студ. вищ. навч. закл. – К.: Книга, 2004. – 544с.
12. *Петренко С.Н.* Контролінг / К.: Ника-Цент, Ольга, 2004. – 328с.
13. *Пушкар М.С.* Контролінг: Монографія. Тернопіль: 1997. –146с.
14. *Сопко В.В.* Бухгалтерський облік: Навч. посібник. – К.: КНЕУ, 2000. – 578с.
15. Управленческий учет: Учебное пособие/ Под ред. А.Д. Шеремета. – 2-е изд., испр.-М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2001. – 512с.
16. Управлінський облік: Навч. посібник/ За ред.. А.Д. Шеремета. – М.: РБК-Пресс, 199.- 512с.
17. *Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж.* Бухгалтерський учт: управленческий аспект.: Пер. с англ../ Под. ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 416с.
18. A Profession Transforming: From Accounting to Management – IFAC, 2001
19. Accounting and management discourse in proto-industrial settings the Venice Arsenal in the turn of the 16th century”\\ Accounting and Business research. Vol. 32 №2 2004
20. *James R. Martin* Management Accounting Concepts Techniques & controversial issues (www.maaw.info)
21. *Richard K. Fleischman, Thomas N. Tyson* Developing Expertise: Two Episodes in Early Nineteenth Century U.S. Management Accounting History \ Business and Economic History, Volume Twenty-six, no. 2, Winter 1997.
22. *William Vanderbilt.* American Big Business and Cost Accounting
23. Counting More, Counting Less/ Transformations in the Management Accounting Profession. The 1999 Practice Analysis of Management Accounting. A Research Project of the Institute of Management Accounting, August 1999.
24. Management and Accounting Web www.maaw.info
25. <http://acct.tamu.edu/giroux/history.html>