

*Н. В. Бондарчук,*

*к.е.н., професор кафедри обліку і аудиту,*

*Дніпропетровський державний аграрний університет*

## **ІСТОРИЧНІ ПЕРЕДУМОВИ РОЗВИТКУ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ УКРАЇНИ**

***Анотація.** В статті розглянуті основні етапи еволюції виникнення, становлення і розвитку управлінського обліку.*

***Ключові слова** облік, управлінський облік, історичний аспект розвитку управлінського обліку.*

***Аннотация.** В статье рассмотрены основные этапы эволюции возникновения, становления и развития управленческого учета.*

***Ключевые слова** учет, управленческий учет, исторический аспект развития управленческого учета.*

***Annotation.** The main evolution stages of the management accounting appearance, growing and progress in the article.*

***Keywords:** account, administrative account, historical aspect of development of the administrative account.*

*Постановка проблеми.* Побудова економіки України на принципах ринкових відносин та реформування бухгалтерського обліку і звітності визначили підходи і вимоги до системи обліку на підприємствах та зміст економічної інформації, що надається зовнішнім і внутрішнім користувачам. Проте з реформуванням обліку в Україні більшу увагу було приділено фінансовому аспекту ведення обліку.

У сучасних ринкових умовах підприємства набувають більшої самостійності, а це, у свою чергу, передбачає принципове переосмислення таких функцій управління, як планування, облік, контроль та аналіз. Останнім часом для успішного вирішення проблем, що виникають перед управліннями вищого та середнього рівнів, недостатньо лише інформації бухгалтерського обліку. Тому проблема формування управлінського обліку є актуальною, адже для ефективного управління і швидкого реагування на зміни зовнішнього середовища необхідно використовувати методи управлінського обліку і економічного аналізу.

*Аналіз останніх досліджень і публікацій.* Проблеми розвитку управлінського обліку знайшли своє відображення у працях зарубіжних дослідників: К.Друрі, Р.Ентоні, В.Б.Івашкевича, Т.П.Карпової, Е.Майєра, Б.Нідлза, С.Н.Ніколаєвої, В.Ф.Палія, Дж.Ріса, Т.Скоуна, Ч.Т.Хорнгрена, А.Д.Шеремета, А.Яругової та інших учених. В Україні проблемам управлінської орієнтації бухгалтерського обліку присвячені роботи Ф.Ф.Бутинця, С.Ф.Голова, М.С.Пушкаря, В.В.Сопка, М.Г. Чумаченка та інших учених.

*Метою статті* є дослідження генезису управлінського обліку, яке направлено на виявлення історичних періодів, що визначають формування подій, які об'єктивно обумовлюють становлення управлінського обліку; виявлення передумов розвитку.

*Виклад основного матеріалу.* Усвідомлення необхідності та бажання запровадити управлінський облік ще не є достатнім для здійснення цього наміру. Треба зауважити, що на шляху його впровадження є певні труднощі, які полягають у методології ведення обліку та відповідних організаційних заходів, які необхідно здійснити. Для того щоб зрозуміти основні методологічні засади ведення управлінського обліку необхідно розглянути його розвиток у різних історичних періодах.

Розвиток управлінського обліку здійснюється за історичними епохами, які є загально визначеними у світовій науці, у рамках яких у системно-хронологічному порядку виявляються передумови створення та аналізуються умови виникнення управлінського обліку [11].

Систематизація світового внеску у формування концепції управлінського обліку дозволила розробити періодизацію його розвитку, що включає два великих історичних періоди, які відображають передумови виникнення управлінського обліку, його становлення й розвиток (табл. 1).

Перший період пов'язаний безпосередньо з формуванням передумов виникнення управлінського обліку.

Другий період пов'язаний з розробкою методології управлінського обліку і його розвитком. У даному періоді можна виділити наступні три етапи:

1920-1950 рр. - розробка специфічних прийомів, методів управлінського обліку, формування його цілей;

1950-1990 рр. - розвиток традиційних систем управлінського обліку (стандарт-кост, директ-костинг, калькулювання повної собівартості, розподіл витрат, оцінка беззбитковості тощо);

1990 р. - до теперішнього часу - розвиток інноваційних систем управлінського обліку (калькуляційних систем АВС, «just in time»), концепції стратегічного управлінського обліку та інші [10, 11].

**Таблиця 1. Періодизація розвитку управлінського обліку**

Період	Зміст періоду	Історичні епохи
I	Формування передумов виникнення управлінського обліку	Первіснообщинний світ (9-6 тис. рр..до н.е.); древній світ (5 тис. р. до н.е. - 500-ті рр. до н.е.); античний світ ( 500-ті рр. до н.е. - 476 р. н.е.); середньовіччя (476 - 1492 рр.); новий час (1492 - 1750 рр.); промисловий період (1750 - 1920 рр..).
II	Становлення і розвиток управлінського обліку і його методології	Сучасний етап економічного розвитку (1920 р. - по теперішній час).

У ході дослідження встановлено наступні передумови виникнення управлінського обліку (табл. 2).

**Таблиця 2. Історичні передумови виникнення управлінського обліку**

Історичні періоди	Передумови управлінського обліку
Первіснообщинний світ	Виникнення виробляючої економіки як типу економічної організації, зачатків управління і обліку.
Древній світ	Формування управлінської спрямованості обліку. Факт наявності обліку виробництва.
Античний світ	Об'єктивна орієнтованість діяльності суб'єктів господарювання на досягнення економічного ефекту та зростання  Розповсюдження методів управлінського характеру - планування, нормування, контролю.  Незалежність існування фінансового і виробничого капіталу
Середньовіччя	Формування об'єктивної потреби в обліковій системі, яка дозволяла розрахувати прибуток як спосіб нарощення капіталу.  Практична потреба в системному веденні обліку виробництва з використанням бухгалтерських рахунків.
Новий час	Формування об'єктивної потреби в обліковій системі, яка безпосередньо призначена для розрахунку фінансового результату як економічного ефекту діяльності та яка дозволяє системно відображати особливості обліку виробництва на спеціальних бухгалтерських рахунках.  Розвиток виробничого капіталу поряд з фінансовим.
Промисловий період	Виникнення неокласичної економічної теорії (основа формування наукового інструментарію для застосування управлінського обліку).  Виникнення науки управління, застосування наукових підходів до організації виробництва.  Увага до собівартості як до величини, що впливає на величину прибутку.  Об'єктивні потреби в інформації про собівартість для цілей управління в умовах ринкової конкуренції і коливання цін.  Розвиток калькуляційних методів планування, нормування, контролю, обліку і розподілу витрат.  Об'єктивні потреби в повній, точній, диференційованій калькуляції за видами продукції і структурними підрозділами.

Загальна схема генезису управлінського обліку представлена на рис. 1.

Треба зауважити, що періодизація розвитку управлінського обліку в Україні не збігається із загальносвітовою тенденцією. Можна виділити наступні два етапи:

1) 1990-2005 - 2010 р. - систематизація знань з управлінського обліку. Етап сполучений з розробкою теоретичного обґрунтування управлінського обліку. Його завдання полягає у синхронізації з міжнародним досвідом науково-теоретичних уявлень і практичного використання системи управлінського обліку;

2) 2010 р. і на далі - широке розповсюдження і застосування на практиці вітчизняними підприємствами управлінського обліку, поряд з фінансовим.

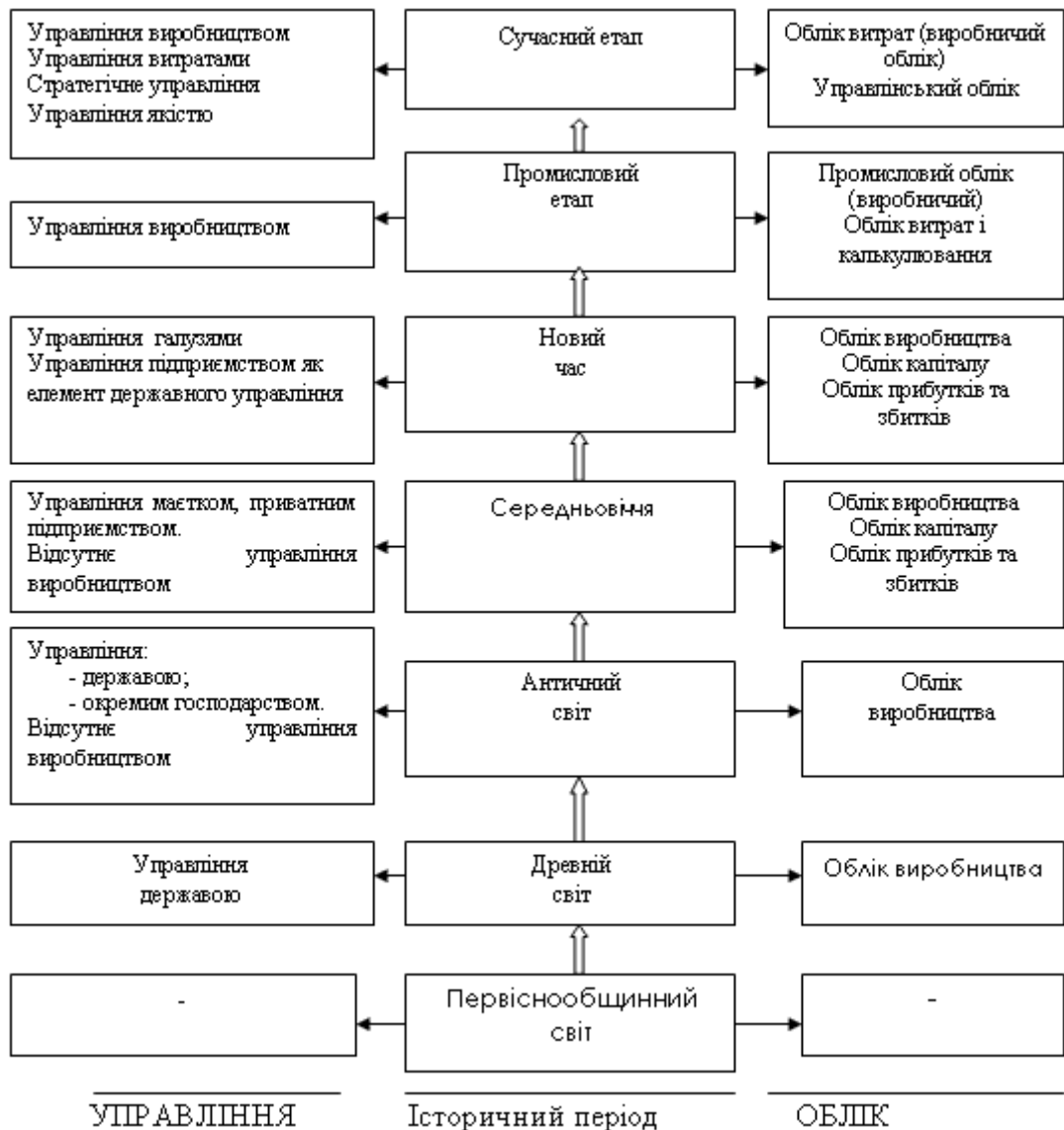


Рис. 1. Схема генезису управлінського обліку

Треба зауважити, що з урахуванням ризиків, які притаманні ринковим умовам господарювання, труднощів ведення комерційної діяльності в невизначеному середовищі все більша кількість вітчизняних підприємств в різних галузях діяльності впроваджують у себе управлінський облік, який дає змогу твердо позиціонувати себе в певному ринковому сегменті та планувати свою прибуткову діяльність на перспективу.

Впровадження і ведення бухгалтерського управлінського обліку на вітчизняних підприємствах здійснюється, як правило, із застосуванням відповідного програмного забезпечення, зокрема розробок спільного російсько-українського підприємства «Інталев», які орієнтовані на середні і великі торгівельні і виробничі підприємства та холдинги з урахуванням різних напрямків бізнесу, а також «ІС: Підприємство 8.0». Вищезазначені програмні продукти передбачають здійснення на підприємствах прогнозування,

планування, бюджетування, аналіз і прийняття управлінських рішень, моделювання економічної діяльності [10].

Але нині, на жаль, існують певні труднощі у впровадженні і веденні управлінського обліку вітчизняними підприємствами. На нашу думку, основною причиною є те, що в Законі України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” з управлінського обліку передбачено індивідуальні підходи до організації роботи на цій ділянці у кожному конкретному підприємстві. Окрім того, суттєвим гальмом поширення управлінського обліку в країні залишається відсутність чіткого визначення переліку складових цього обліку. Завдяки управлінському обліку бухгалтер за потребою, крім власне обліку та калькулювання собівартості продукції, займається нормативним плануванням, економічним аналізом та підготовкою управлінських рішень [6].

Отже, управлінський облік є досить складним економічним явищем, щоб виникнути із загальних передумов. Це пояснюється тим, що його визначають об’єктивні умови, які складаються лише в сучасний період розвитку економіки. До них відносяться:

- існування неокласичної економічної теорії, переважно у сполученні з філософією позитивізму, класичних і неокласичних шкіл наукового управління;
- об’єктивні емпіричні умови, що є неоднаковими для різних країн світу (стагнація / депресія в економіці, міжнародна конкуренція, бізнес - потреби ТНК, трансферт технологій і т.п.).

Наявність зазначених умов у світовій практиці вважаємо необхідними, але недостатніми для української облікової практики. Серед умов, що неминуче приводять до виникнення, поширення й застосування управлінського обліку у вітчизняному досвіді, відносяться:

- безумовний авторитет будь-якого суб’єкта або обставини, які визначають обов’язковість або підтверджувальний очевидний ефект від застосування системи управлінського обліку. Таким авторитетом має бути держава, яка об’єктивно зацікавлена у підвищенні зростання економічної ефективності діяльності господарюючих суб’єктів, або розповсюджений досвід комерційних організацій, які емпірично довели фінансовий ефект від застосування інструментів управлінського обліку;
- достатня кваліфікація кадрів у сфері управлінського обліку;
- розробка методології управлінського обліку, яка є зрозумілою для використання організаціями бізнесу.

Вказані умови, визначають широке практичне застосування управлінського обліку вітчизняними підприємствами.

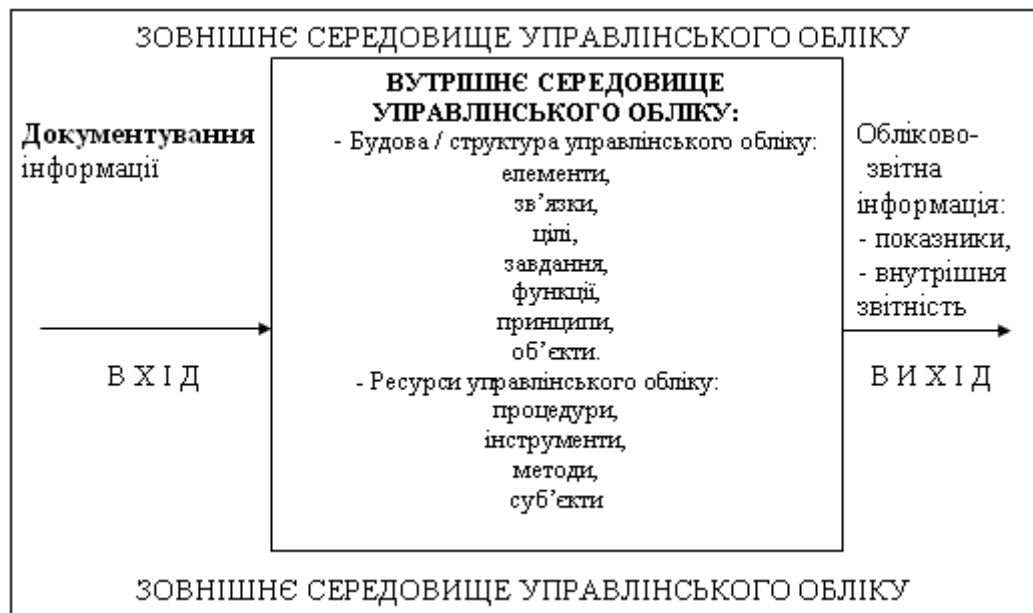
Структура управлінського обліку ґрунтується на виявленні його зв’язків, цілей, завдань, функцій, принципів і об’єктів. Отже, якщо на підприємстві впроваджено систему управлінського обліку, це означає, що на багато аналітичних питань щодо діяльності власної фірми керівництво може швидко отримати вичерпні відповіді.

Це досягається тим, що система управлінського обліку “проектується” під конкретне підприємство та враховує специфіку його діяльності. За своєю суттю ця система представляє набір форм управлінських звітів, які охоплюють всі бізнес-процеси підприємства таким чином, щоб якомога детальніше надати бухгалтерам-аналітикам і власнику можливість: проаналізувати ланцюг створення доданої вартості; розподілити витрати за видами продукції, відділами (підрозділами) підприємства та напрямками діяльності; здійснити необхідні аналітичні розрахунки (рентабельність, оборотність активів, вартість одного робочого місця, структура витрат тощо); прослідкувати за ефективністю попередніх управлінських рішень [13].

Значним недоліком сучасної системи управління є розмежування різноманітних служб підприємства, які працюють незалежно один від одного і мають вузьку спеціалізацію. При цьому мета у них різна: у планового відділу формування планових показників на перспективу, бухгалтерії – “фотографування” виробничого процесу та своєчасне складання форм звітності, відділу маркетингу – матеріально-технічне забезпечення діяльності, виробничого відділу – дотримання технології виробництва та забезпечення якості продукції. Водночас єдиною і основною метою діяльності перелічених структурних підрозділів у сучасний період повинно бути забезпечення виживання підприємства і його довгострокове економічне зростання.

Розвиток управлінського обліку на сучасному етапі полягає в поєднанні таких функцій, як планування, облік, контроль і аналіз. Результатом такого поєднання має бути система інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень, обслуговувати яку повинен управлінський облік.

Управлінська інформація дає можливість керівництву приймати більш ефективні рішення. Поточні рішення приймаються з урахуванням загального стану економіки та наявності ресурсів й можливостей підприємства на даний відрізок часу, але на ці рішення значно впливає якість довгострокових рішень, причому довгострокові рішення важко змінити (за певних умов вони не підлягають зміні), а поточні рішення можна змінювати, і доволі часто. На рис 2 представлена структура управлінського обліку як системи.



**Рис. 2. Структура управлінського обліку як системи**

Структурування взаємозалежних елементів управлінського обліку дозволяє визначити *мету системи управлінського обліку*, яка полягає у створенні інформаційного забезпечення процесів планування, контролю, прийняття управлінських рішень для досягнення стратегічних, тактичних, оперативних цілей економічного суб'єкта на основі фактичних, нормативних і прогнозних показників функціонування, його сегментів, а також показників зовнішнього середовища.

*Висновки.* На підставі проведеного дослідження нами зроблено наступні висновки. Управлінський облік як складова облікової системи має глибокі історичні корені. Нині відбувається широке розповсюдження застосування управлінського обліку на вітчизняних підприємствах, які впроваджують і використовують позитивні напрацювання у сфері управлінського обліку. Практичний бік застосування управлінського обліку ставить перед керівництвом підприємства конкретні завдання організаційного характеру, а саме: чи доцільне використання цього виду обліку; чи створювати управлінську бухгалтерію; який має бути порядок формування інформації про витрати, обсяг виробництва та систему контролю за цими показниками тощо. Величезний вплив на вирішення цих проблем мають галузеві організаційні та інші особливості конкретного підприємства, наявність внутрішньої й зовнішньої звітності тощо.

Отже, розвиток концепції управлінського обліку, яка б відповідала сучасним проблемам управління міститься у поєднанні і координації всіх функцій управління, наслідком якого має стати формування корисної інформації для користувачів для прийняття ефективних управлінських рішень.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Белоусова І. Роль управлінського обліку / І. Белоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 4. – С. 34.
2. Белоусова І. Управлінський облік на підприємстві / І. Белоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 5. – С. 21.
3. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік. / Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Чижевська, Н.В. Герасимчук. - Житомир: ПП «Рута», 2008. 445с.
4. Гнилицька Л. Прийняття управлінських рішень на основі обліку інформації системи «директ-костинг» / Л. Гнилицька // Бухгалтерський облік і аудит. - 2007. - № 3. – С. 24
5. Голов С.Ф. Управлінський облік / С.Ф. Голов. К.: Скарби, 2009.- 425с.
6. Голов С. Проблеми та перспективи реформування бухгалтерського обліку в Україні / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 11. – С. 43
7. Карпова Т. П. Управленческий учет: учеб, для вузов. / Т.П. Карпова. М.: Аудит, ЮНИТИ, 2008 - 350 с
8. Колос І. Інформація підприємства та режим доступу до неї / І. Колос // Вісник податкової служби. – 2005. - № 27.
9. Масаковський В. Про управлінський облік / В. Масаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 10. - С. 3-7.
10. Мошковська О.А. Еволюційний розвиток бухгалтерського управлінського обліку: історичний аспект / О.А. Мошковська // Збірник наукових праць ЧДТУ. – 2010. – Вип. 22. – С. 73-76.
11. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для Вузов / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638с.
11. Чумаченко Н.Г. Розвиток управлінського обліку в Україні / Н.Г. Чумаченко // Світ бухгалтерського обліку. – 1999. - № 10-11. – С. 12.
12. Хенсен Д.Р. Управлінський облік. / Д.Р. Хенсен, М.М. Моувен, Н.С. Еліас, Д.У Сєнков / Пер. з англ. – 5-е канад. вид. – К.: Міленіум, 2002. – 974 с.
13. Янчук Т.Ю. Впровадження управлінського обліку та еволюція його розвитку / Т.Ю. Янчук // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 3. – С. 285 – 287