

ЕВОЛЮЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЙОГО СУЧАСНІ КОНЦЕПЦІЇ

Дослідження системи управління підприємств нерозривно пов'язане з проблемою визначення ролі та місця управлінського обліку як основного постачальника інформації для прийняття рішень. У статті розкрито історичні аспекти становлення і розвитку облікової системи підприємства.

Ключові слова. Управлінський облік, управлінські рішення, обліково-аналітичне забезпечення, контролінг

ВСТУП

Постановка проблеми. За ринкової трансформації господарського комплексу України жодна підприємницька структура, незалежно від форми власності та організаційно-правового статусу, не може нормально функціонувати без достатнього рівня інформаційного забезпечення про зовнішні та внутрішні чинники, що визначають діяльність підприємства. Суттєві зміни, які відбуваються в організації, техніці та технології виробництва, за умов розширення асортименту продукції, способів її виготовлення, призводять до невизначеності при прийнятті рішень, при цьому ціна неправильного прийнятого управлінського рішення значно зростає.

Для забезпечення сучасної системи управління необхідна ефективна інформаційна система, яка задовольнить потреби всіх рівнів управління підприємством в обґрунтованій, корисній, своєчасній інформації. Формування та надання такої інформації забезпечує система управлінського обліку.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблеми розвитку управлінського обліку викликають особливий інтерес вітчизняних фахівців. Так, в Україні дослідженню теоретичних і практичних питань стосовно концепції управлінського обліку, його взаємозв'язку із системою управління, місця й ролі в інформаційній системі підприємства присвячено роботи Ф. Ф. Бутинця, О. С. Бородкіна, С. Ф. Голова, А. П. Грінько, З. В. Гуцайлюка, В. І. Єсфименко, В. П. Завгороднього, В. В. Сопка, В. І. Оспищева, Н. Т. Ткаченко, В. І. Петрової, М. С. Пушкаря, Л. К. Сука, М. Г. Чумаченка, Л. М. Янчевої та інших. Аналіз концепцій, постулатів і парадигм, присвячених даній проблемі, свідчить про відсутність комплексних досліджень розвитку управлінського обліку в системі ринкових відносин, а найважливіші теоретичні, організаційні та методологічні проблеми, незважаючи на їх актуальність, залишаються недостатньо дослідженими.

Постановка завдання. Мета статті полягає в тому, щоб з урахуванням досягнень світової та вітчизняної науки і використання досвіду національної практики сформулювати та розвинути найважливіші положення теорії і організації управлінського обліку.

РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Управлінський облік є інструментом управління, який за допомогою специфічних методів обробки інформації надає керівництву релевантні інформаційні ресурси, що сприяють ефективному прийняттю рішень, плануванню, організації, контролю та наступному регулюванню господарської діяльності.

Зв'язки, що поєднують управлінський облік з бухгалтерським (фінансовим) обліком, плануванням, контролем, а також (опосередковано) мотивацією і регулюванням, утворюють замкнутий контур із прямим і зворотним зв'язком (рис. 1).

На рис. 1 бухгалтерський (фінансовий) і управлінський облік показані окремими блоками, які пов'язані між собою. Насправді ці види обліку мають як відмінні, так і спільні ознаки. Зокрема, нами виділяються такі ознаки відмінності: мета; регламентація; основний об'єкт дослідження; спрямованість у часовому аспекті; зв'язок з іншими функціями управління; залежність від виду діяльності; принципи побудови обліку; методологія; основні користувачі інформації; склад і періодичність подання звітності; вимірники, які використовуються; вимоги до відкритості і точності інформації; контроль відповідності даних; групування витрат.

Разом з тим, бухгалтерський (фінансовий) і управлінський облік мають й ознаки подібності, а саме: базуються на єдиній системі первинного обліку; мають схожу технологію автоматизованої обробки інформації; спрямовані на підтримку прийняття управлінських рішень; належать до одного професійного середовища.

На основі дослідження джерел наукової економічної літератури, критичного аналізу позицій різних наукових шкіл і окремих вчених відмітимо, що управлінський облік відіграє важливу роль у системі управління і не може ототожнюватися з виробничим обліком чи контролінгом, як це часто спостерігається на практиці.

Управлінський облік – це система підтримки прийняття управлінських рішень, яка органічно поєднує як власне облікові методи і прийоми, так і методи планування, аналізу і контролю; це система, яка дозволяє деталізувати і розширити інформаційну базу та часовий горизонт управління господарським суб'єктом.

Розвиток двох складових частин управлінського обліку – систематичної і проблемної – дозволяє

вирішувати низку важливих завдань управління підприємством, пов'язаних не тільки з поглибленим обліком витрат та результатів за центрами відповідальності, а також із політикою ціноутворення, планування і бюджетування діяльності підрозділів, забезпеченням оперативного аналізу і контролю на всіх рівнях управління.

Система управлінського обліку дає змогу спеціалістам вільно обирати форми, методи, прийоми обліку, аналізу та контролю, що забезпечать найбільш правильне визначення суті економічних процесів і тенденцій, що відбуваються на підприємстві, та своєчасно в зручній формі надавати цю інформацію керівництву підприємства.

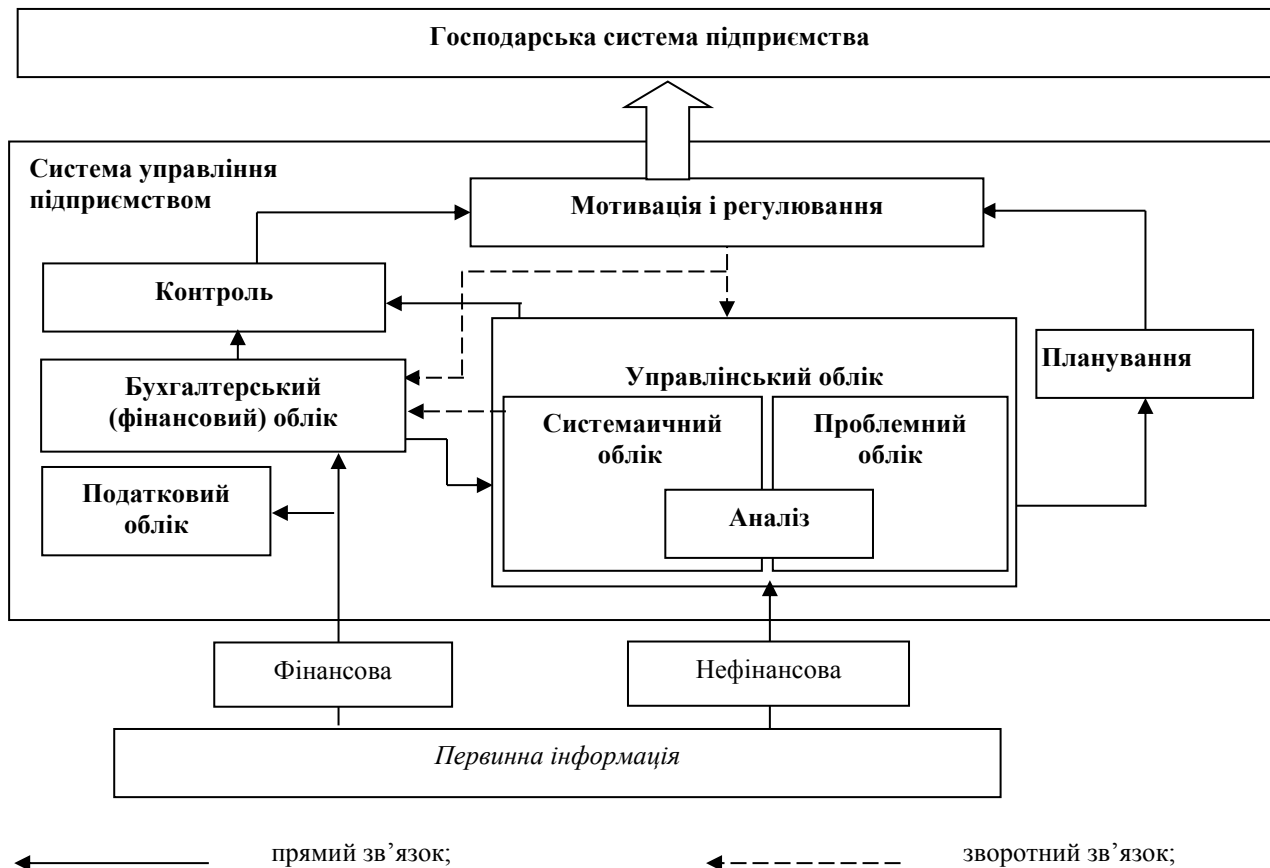


Рис. 1. Місце управлінського обліку в системі управління підприємством

Деякі автори під управлінським обліком розуміють підсистему обліку, яка забезпечує спостереження, збір, вимірювання, оформлення, реєстрацію, обробку, зберігання і подання первинної та поточної інформації, пов'язаної з деталізацією виробничих витрат та калькулюванням як планової, так і фактичної собівартості продукції (робіт, послуг), для аналізу і контролю з метою ефективного прийняття управлінських рішень.

Управлінський облік не є аналізом, бюджетуванням, і тим більше контролем. Можна лише стверджувати про тісний взаємозв'язок управлінського обліку з плануванням (бюджетуванням), прогнозуванням, аналізом та контролем. Цей взаємозв'язок проявляється через визначення одних і тих же об'єктів калькуляції, елементів витрат, побудову форм поточної внутрішньогосподарської звітності, визначення періодизації та етапів планування (бюджетування), аналізу і контролю, а також прийняття обґрунтованих управлінських рішень на основі системи економічної інформації, в якій провідна роль належить управлінському обліку.

Розкриття історичних аспектів становлення і розвитку облікової системи підприємства покладено в основу вивчення сутності понять, термінів і явищ, що широко застосовуються в країнах з розвинутою ринковою економікою, з метою їх адаптації до вимог сучасного рівня розвитку вітчизняної економіки. Визначальна роль обліку та звітності в процесі управління підприємством підкреслюється вітчизняними теоретиками бухгалтерського обліку та фахівцями світової школи. Сучасна облікова система повинна відповідати стратегічним цілям підприємства. Тому при її побудові до уваги слід брати не тільки внутрішні фактори мікросередовища, але й враховувати вплив зовнішніх факторів макросередовища. Такий підхід можливо реалізувати на базі концепції стратегічного обліку.

На основі проведених досліджень визначено, що стратегічний облік – це облікова система, яка включає фінансовий й управлінський облік, стратегічне планування й контролінг. Вона адаптована до сучасних умов зовнішнього середовища і дозволяє внутрішнім та зовнішнім користувачам приймати стратегічні

рішення.

Вивчення структурних елементів, об'єктів й суб'єктів стратегічного обліку; складу й змісту звітності; моделей облікової політики підприємств, а також порівняння основних характеристик фінансового, управлінського та стратегічного обліку, дозволило прийти до висновку, що особливість стратегічного обліку полягає в орієнтації на майбутній розвиток господарської діяльності, і на можливість врахування впливу зміни факторів макро- і мікросередовища.

Якісно нові підходи, в основі яких закладено ідеї гармонізації різних видів обліку в рамках стратегічного та стандартизації облікових процедур, спрямовані на отримання облікових даних, відмітною рисою яких є: орієнтація на виконання місії підприємства; формування альтернативних варіантів вирішення стратегічних завдань діяльності підприємства та вибір оптимального; розрахунок нормативних тактичних параметрів виконання оптимального варіанта та своєчасного виявлення відхилень від заданих параметрів; інтерпретація виявлених відхилень та їх аналіз з точки зору виконання стратегічного завдання.

Стратегічний облік, як складова системи управління підприємством і обліково-аналітичного забезпечення процесу прийняття стратегічних управлінських рішень, призначений для планування майбутньої стратегії й тактики функціонування підприємства загалом та окремих стратегічних господарських центрів відповідальності; вимірювання й оцінки ефективності господарювання в цілому та в розрізі окремих стратегічних господарських центрів відповідальності на різних фазах життєвого циклу; коригування керуючих впливів на хід реалізації обраної стратегії.

Вітчизняна система обліку великою мірою орієнтована на податкове законодавство, відтак її роль у прийнятті стратегічних управлінських рішень досить обмежена. Теоретична концепція стратегічного обліку спрямована на вирішення суттєвих проблем обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління, а саме: аналізу результатів реалізації стратегії, здійснюваної підприємством; оптимізацію використання ресурсів, забезпечення об'єктивної оцінки діяльності підрозділів; контроль поточної діяльності, оцінку ефективності діяльності підприємства, оцінку впливу зовнішніх факторів; визначення стратегії й планування майбутньої діяльності підприємства.

Дослідження стану аналітичної роботи на підприємствах України свідчить про необхідність її вдосконалення, а також підвищення професійної підготовки спеціалістів. Бухгалтерський облік, як одна з інформаційних технологій, формує дані для економічного аналізу за допомогою облікових процедур; інша технологія – економічний аналіз використовує ці дані без ясного математичного уявлення про те, яким чином та на яких засадах була сформована бухгалтерська звітність, прийнята як вихідна для аналітичних висновків, і як наслідок колосальні можливості даних бухгалтерського обліку

та звітності не використовуються. Таким чином, виникає не тільки і не стільки інформаційний, а скоріш методичний розрив цих порівнюваних між собою наук. Обґрунтована концепція стратегічного аналізу забезпечить використання повного і всебічного масиву інформації, отриманого не тільки з бухгалтерської звітності, але і з усієї системи господарського обліку, а також зовнішньої інформації, необхідної для стратегічного управління підприємством.

Стратегічний аналіз – це засіб дослідження, який базується на реалізації системного та ситуаційного підходів до аналізу можливостей і факторів, впливу на процес стратегічного управління. Метою стратегічного аналізу є опис, пояснення, прогноз об'єкта дослідження; підготовка множини альтернативних напрямів його розвитку; вибір конкретної стратегії і формування всієї системи стратегій. Як об'єкт аналізу виступає підприємство загалом, його стратегічні господарські центри, стратегічні зони господарювання, сектори бізнесу, окремі процеси, операції чи продукти. Екстраполяційні та казуальні методичні прийоми успішно застосовуються при плануванні, прогнозуванні економічних, фінансових показників діяльності підприємства та оцінці впливу факторів зовнішнього середовища. Втім, характерним для аналітичного моделювання систем в умовах невизначеності та ризику є більш широке використання прагматичних методів, коли більшу кількість даних можливо отримати тільки експертним шляхом. До інструментарію стратегічного аналізу відносяться економіко-математичні, зокрема імітаційні моделі. Результатом стратегічного аналізу є системна модель підприємства та його оточення, що характеризує комплекс взаємопов'язаних елементів, які відображають функціонування та розвиток даного об'єкта (підприємства). В межах стратегічного аналізу на базі даних сегментарного обліку доцільно проводити аналіз сегментів.

Дослідження теоретичних засад обліку і аналізу здійснюється за двома напрямками: з позиції усунення методичного розриву між цими науками; з позиції формування обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління підприємством.

Логічним продовженням дослідження є формалізація сучасних підходів до формування інформації про витрати підприємства. В умовах економічної самостійності підприємства рівень витрат на виробництво продукції є одним з основних оціночних показників ефективності його функціонування, що характеризує ступінь використання виробничих ресурсів, ефективність виробничого процесу і системи управління в цілому. З огляду на це собівартість – основний критерій визначення ціни продукції, розробки стратегії діяльності підприємства.

Зараз уже відомо, що забезпечення безперервності розвитку будь-якого підприємства можна досягти лише за умови постійного досягнення конкурентних переваг. Сьогодні витримати конкуренцію можна, використовуючи одночасно стратегію мінімізації витрат та стратегію диференціації

(збільшення цінності). Ці дві принципово різні концепції вимагають різних підходів до аналізу витрат та управління ними.

Інформація про витрати в тій чи іншій формі важлива для всіх підприємств і організацій, однак використання різних стратегій у системі управління вимагає адекватних підходів до витрат з метою управління їх поведінкою. У зв'язку з цим у теорії та практиці управління різних країн почали виникати різноманітні концепції, спрямовані на формування витрат. Так, на Заході у 60-х роках ХХ ст. була сформульована концепція витратоутворювальних чинників, до яких віднесли структурні чинники як теоретичну основу управління витратами. Ефект оптимізації при цьому забезпечується не в результаті зміни складу витрат (обліковий бухгалтерський аспект), а за рахунок ефективного використання внутрішньогосподарських ресурсів та підвищення їх оборотності (економічний аспект).

Сучасною традиційною парадигмою управління витратами називають концепцію доданої вартості, згідно з якою досліджуються складові витрат на всіх стадіях доданої вартості, починаючи з закупівлі сировини і закінчуючи реалізацією продукції (робіт, послуг). Центральним стрижнем такого підходу є максимізація різниці (доданої вартості) між закупівлею та реалізацією.

Концепцію ланцюга цінностей, звільнену від недоліків концепції доданої вартості, формування якої обмежувалося лише можливостями підприємства та ігноруванням інформації зовнішнього середовища, сформулював у 1935 р. М. Портер. Ця концепція дає змогу використовувати в інтересах підприємства можливі зв'язки з постачальниками сировини та кінцевими споживачами і спонукає враховувати витрати постачальників та споживачів вже після закупівлі товару або одержання послуг.

Основою концепції альтернативності витрат (витрат втраченої вигоди) є розуміння того, що прийняття будь-якого фінансового рішення відбувається в результаті порівняння альтернативних витрат і реалізація одного з них пов'язана з відмовою від інших.

Концепція трансакційних витрат (затрат з обслуговування угод) стала відомою з літературних джерел лише в 90-х роках ХХ ст. В розвинених економічних системах питома вага цих витрат величезна. Однак, для вітчизняних підприємств облік трансакційних витрат поки що нереальний, оскільки нормативна база бухгалтерського обліку не містить взагалі цього поняття, а отже, їх облік не передбачений. Проте стає зрозумілим, що в ринкову технологію слід включати операції з аналізу ринку, пошуку партнерів, а також детальне опрацювання питань ризиків недотримання умов угод та зміни ринкової ситуації. Дослідження ринку ускладнюється тим, що це – середовище, яке швидко змінюється, і змінюються не лише його базові параметри, а й правила поведінки – інститути. Отже, традиційні підходи щодо складу витрат не є адекватними реальності.

В основі концепції АВС-аналізу лежить не

стільки бухгалтерське формування витрат, скільки розрахунок реальної собівартості продукції (робіт, послуг) за видами діяльності. Подібні розрахунки не пов'язані з обов'язковим відображенням господарських операцій на бухгалтерських рахунках, вони мають довгостроковий характер і не передбачають ведення бухгалтерських регістрів.

На формування витрат, пов'язаних із розробкою стратегії підприємства, спрямована концепція стратегічного позиціонування. Ця концепція стала відома в 90-х роках минулого століття. Розробили її в США експерти із стратегічного використання інформації про витрати. Згодом їхні дослідження було опубліковано у праці «Стратегічне управління затратами». Вони дослідили витрати з погляду розробки стратегії компанії з метою досягнення конкурентних переваг. При цьому витрати, пов'язані з досягненням стратегії компанії, включили в сферу управлінського обліку та аналізу. Ключовим моментом такого підходу стала оцінка системи та методології обліку з позиції їх відповідності чи невідповідності стратегії розвитку підприємства.

До стратегічних систем управлінського обліку належить концепція збалансованих показників, яка свою назву дістала внаслідок комплексного підходу до оцінки матеріальних і нематеріальних активів, а до основних складових її моделі були віднесені фінанси, маркетинг, внутрішні бізнес-процеси та інтелектуальний потенціал. Система збалансованих показників – це не просто інструмент, який забезпечує ефективне формування стратегії, це – механізм управління цією стратегією. Ця система виявилась надзвичайно ефективною у поєднанні з іншими інструментами як модель підтримки прийняття управлінських рішень. Збалансована система показників дозволяє посилити управлінську функцію за рахунок органічного погодження інтересів різних груп – акціонерів, споживачів, партнерів, кредиторів. За словами її авторів, система збалансованих показників – це не стільки облікова система, скільки частина системи управління підприємством, що є її основним ядром. Система охоплює зв'язки між монетарними та немонетарними показниками, минулими і майбутніми показниками, стратегічним і операційним рівнями управління, внутрішніми і зовнішніми аспектами діяльності підприємства. Суттєвого недоліку системи збалансованих показників, який полягає у відсутності базового показника, за яким можна було б виміряти успішність реалізації стратегії та ефективність функціонування підприємств, можна уникнути, поєднавши ці показники із системою економічної доданої вартості.

Розглянуті концепції щодо управління витратами ґрунтуються на різних підходах, а саме одні з них (концепції функціональних витратоутворювальних чинників та доданої вартості) – на облікових характеристиках витрат і відображають бухгалтерський бік управління ними, інші (структурні витратоутворювальні чинники, ланцюг цінностей, АВС-метод, стратегічне позиціонування, збалансована система показників) розкривають витрати як об'єкт управління в економічному аспекті. Проте облік

завжди має бути засобом досягнення успіху.

Скорочення витрат, яке базується на інженерному підході, має за мету зведення до мінімуму відхилень у межах існуючих технологічних обмежень. Однак ринкове управління має забезпечувати досягнення бажаного рівня ефективності, яке б відповідало умовам ринку. Отже, облікова політика мусить відповідати корпоративній стратегії і залежати від неї. Тому оцінку системі й методології обліку слід давати з позиції відповідності чи невідповідності прийнятої стратегії розвитку підприємства

Критика на адресу традиційних фінансових показників, джерелом яких є система бухгалтерського обліку та фінансової звітності, викликана тим, що інвестори та акціонери зосереджують свою увагу на майбутніх результатах, тоді як фінансова звітність дає уявлення про результати діяльності минулого періоду та фінансового стану компанії. Ретроспективний характер цих показників суттєво зменшує їх цінність

для прийняття стратегічних управлінських рішень.

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Сучасні концепції, що розвиваються в системі стратегічного управлінського обліку, виходять далеко за межі традиційних уявлень. Сьогодні управлінці не обмежуються традиційними моделями, а все частіше звертаються до інформації, яка має нефінансовий характер. Для менеджерів не має особливого значення, в якій системі виникла інформація, значно важливіше щоб вона була корисною для прийняття оптимальних управлінських рішень. Тому в останні роки все більшого поширення набувають стратегічні системи управлінського обліку, як результат намагання розширити інформаційну базу для прийняття управлінських рішень шляхом включення показників нефінансового характеру.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Атамас П. Й. Управлінський облік: Навч. посіб. / Петро Йосипович Атамас. – К.: ЦУЛ, 2006. – 440 с.
2. Атамас П.Й. Управлінський облік: Навч. посіб./ Атамас П. Й. – Дніпропетровськ; К., 2010. – 610 с.
3. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік: Підручник/ Бутинець Ф. Ф., Давидюк Т. В., Канурна З. Ф., Малюга Н. М., Чижевська Л. В. За ред. проф. Ф. Ф. Бутиця. – Житомир: ПП «Рута», 2008. – 548 с.
4. Волошин Д. А. Методы распределения затрат на переменные и постоянные/ Д. А. Волошин // Экономический анализ: теория и практика. – №15 – 2007. – С. 45-48
5. Голов С. Ф. Управлінський облік: Підручник / С. Ф. Голов. – Вид. 4-те. – К., 2008. – 550 с.
6. Гончаров А. Б. Фінансовий менеджмент: Навч. посіб./ Гончаров А. Б. – Х.: ВД «НЖЕК», 2011. – 381 с.
7. Грещак М. Г., Коцюба О. С. Управління витратами / М. Г. Грещак – К. – 2002. – 244 с.

Максименко Диана Викторовна

ЭВОЛЮЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И ЕГО СОВРЕМЕННЫЕ КОНЦЕПЦИИ

Исследование системы управления предприятий неразрывно связано с проблемой определения роли и места управленческого учета как основного поставщика информации для принятия управленческих решений. В статье раскрыты исторические аспекты становления и развития учетной системы предприятия.

Ключевые слова: управленческий учет, управленческие решения, учетно-аналитическое обеспечение контроллинга.

D. Maksymenko

EVOLUTION OF MANAGEMENT ACCOUNTING AND ITS MODERN CONCEPTS

Research management business is inextricably linked with the problem of defining the role and place of management accounting as a major provider of information for decision making. The article deals with the historical aspects of the formation and development of the accounting system of the company.

Key words: management accounting, administrative decisions, accounting and analytical support, controlling.

Одержано: 06.06.2014 р.