

УДК 005.92

Амігуд А. Д., аспірант кафедри бухгалтерського обліку
Донецький національний університет економіки і торгівлі імені
Михайла Туган-Барановського

КОНЦЕПЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА СУЧАСНОМУ ЕТАПІ РОЗВИТКУ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ

© *Амігуд А. Д.*

У статті проаналізовано існуючі концепції управлінського обліку відносно його місця в системі обліку і в розв'язанні задач стратегічного менеджменту. Сформульовано концепцію управлінського обліку, яка найбільш відповідає сучасному етапу розвитку економіки України.

Ключові слова: управлінський облік, концепція, інформаційне забезпечення, стратегічний облік.

There are an existing conceptions of management accounting concerning to its place in system of the accounting and in the decision of problems of strategic management are analyzed in an article. The conception of the management accounting which most corresponds to the present stage of development of Ukrainian economy is formulated there.

Key words: management accounting, conception, information support, strategic accounting.

В статье проанализированы существующие концепции управленческого учета касательно его места в системе учета и в решении задач стратегического менеджмента. Сформулирована концепция управленческого учета, наиболее соответствующая современному этапу развития экономики Украины.

Ключевые слова: управленческий учет, концепция, информационное обеспечение, стратегический учет.

Проблеми, пов'язані з управлінським обліком, на протязі останніх десятиліть є предметом дискусій як учених – економістів, так і управлінців – практиків. Загальновизнано, що управлінський облік є необхідним інструментом для управління організацією, що дозволяє підвищити якість і оперативність управлінських рішень. Але погляди на те, що саме являє собою управлінський облік, як у вчених, так і у фахівців - практиків, досить неоднозначні.

Визначення управлінського обліку до теперішнього часу не отримало в економічній літературі України і країн СНД більш менш

чіткого і однозначного трактування. Серед фахівців відсутня єдина думка про суть, роль і призначення управлінського обліку, його місце в системі управління підприємством, теорії обліку. Існує широкий діапазон поглядів – від ототожнювання управлінського обліку лише з калькулюванням витрат до розуміння під управлінським обліком усього комплексу операцій, пов'язаних з управлінням собівартістю продукції (узагальнення нормативів витрат, планування і прогнозування собівартості продукції, облік і аналіз фактичних витрат) і її збутом (з аналізом конкурентного середовища, пошуком і формуванням ринків збуту), з підготовкою проектів управлінських рішень, часто з альтернативними варіантами, з оцінкою потенціальних партнерів та інвесторів тощо.

Мета даної роботи – проаналізувати основні існуючі концептуальні підходи до управлінського обліку і сформулювати концепцію управлінського обліку, що відповідає умовам вітчизняної економіки на сучасному етапі.

Сутність управлінського обліку, його роль в управлінні підприємством досліджувались у роботах сучасних вчених: Н.Адамова, І. Білоусової, А. Бородкіна, Ф. Бутинця, В. Валусева, М. Вахрушиної, С. Голова, В. Грибановського, А. Загороднього, В. Івашкевича, Т. Карпової, В. Ластовецького, Ю. Мішина, Л. Нападовської, В. Палія, Г. Партина, Т. Сльозко, Я. Соколова, М. Чумаченка, А. Шеремета та ін., а також у публікаціях з проблем обліку керівників підприємств і спеціалістів-практиків України та інших країн СНД: І. Аверчева, П. Божка, М. Вігдоровича, О. Макарової, І. Маркічева, В. Міняйла, Т. Рижкової та ін.

Всі дискусії навколо управлінського обліку можна звести до трьох принципових питань.

Перше з цих питань – питання про місце управлінського обліку в системі обліку і в системі менеджменту в цілому. На протязі багатьох років це питання було основним у дискусіях навколо управлінського обліку. В країнах СНД воно аналізувалося в аспекті - чи взагалі має управлінський облік право на самостійне існування, тобто чи доцільний розподіл бухгалтерського обліку на фінансовий і управлінський, як вважають І. Білоусова, С. Голова, А. Загородній, В. Івашкевич, Ю. Мішин, Л. Нападовська, В. Палій, Г. Партин, М. Чумаченко [1, 3, 5, 9], або, як стверджують противники такого розподілу А. Бородкін, В. Валусев, В. Ластовецький, Я.

Соколов, В. Сопко, управлінський облік є лише штучним творінням науковців-теоретиків.

Зрозуміло, всі названі автори згодні, що сучасний менеджмент потребує системи інформаційної підтримки. Питання, що дискутується, - це в чому саме полягає специфічність інформаційної підтримки, яку повинен забезпечити управлінський облік, у порівнянні з традиційним фінансовим обліком: чи досить цієї специфічності, щоб мати право говорити про окремий вид обліку і сперечатися з В. Ластовецьким і О. Бородкіним, які вважають управлінський облік «міфічною системою, що не може бути побудована, нежиттєздатна в основі, концептуально помилкова», тому що «всі без винятку дані обліку та звітності є потрібними для управління, тобто є управлінськими» [2].

І досі щодо місця управлінського обліку в обліковій системі підприємства серед економістів СНД існують три підходи:

- повне заперечення поняття «Управлінський облік».

Управлінський облік — це той же виробничий облік, але стосовно сучасної термінології, і немає жодних підстав виділяти його в самостійний вигляд обліку [2, 6];

- управлінський облік є самостійною дисципліною, що сповна склалася [3, 10];

- управлінський облік є підсистемою бухгалтерського обліку поряд з двома іншими його підсистемами – фінансовим та податковим обліком [6].

Можна констатувати, що в рамках дискусій про місце управлінського обліку в обліковій системі підприємства переміг останній погляд: визнається доцільність відокремлення управлінського обліку в рамках бухгалтерського обліку, тобто поділу бухгалтерського обліку на фінансовий і управлінський (ряд авторів окремо виділяють ще податковий облік). Цей підхід співпадає з формулюванням Американської асоціації бухгалтерів.

Друге принципове питання стосується способу ведення фінансового і управлінського обліку. З цього питання існують дві концепції: одна з них пропонує ведення управлінського обліку окремо від фінансового обліку (у тому числі із застосуванням різних комп'ютерних програм); друга пропонує інтегрований облік, тобто ведення управлінського обліку сумісно з фінансовим обліком

(якщо йдеться про комп'ютеризований облік – в одній програмі).

Серед прихильників інтегрованого обліку домінує концепція, згідно з якою управлінський облік є лише деталізований аналітичний облік витрат і результатів. Зрозуміло, що при такому підході до функцій управлінського обліку логічно відображення операцій управлінського обліку в загальній системі записів синтетичного фінансового обліку без виділення окремої кореспонденції рахунків для цих операцій. Однак управлінський облік відрізняється від фінансового не лише мірою деталізації, але і своїми принципами, методологією обліку, потребою в альтернативній прогностичній інформації, що ускладнює ведення інтегрованого обліку і навіть часткову кореспонденцію рахунків; крім того, спільне ведення управлінського і фінансового обліку не задовольняє вимогам про захист конфіденційної інформації, що міститься в управлінському обліку.

Щодо використання інтегрованого обліку в країнах англосаксонської групи (США, Великобританія, Австралія, Канада), то для цих країн характерні відсутність жорсткого регулювання фінансового обліку з боку держави та відсутність єдиного національного плану рахунків, підприємства цих країн самостійно обирають системи бухгалтерських рахунків відповідно до характеру і масштабу діяльності; тобто тут вірніше говорити про наявність, у першу чергу, управлінського обліку, в який інтегровано елементи фінансового обліку.

Останнім часом все більше фахівців виступає проти інтегрованого обліку, особливо коли йдеться про використання комп'ютерних програм [4]. Хоча більшість вітчизняних підприємств сьогодні використовують інтегровану систему обліку, у вітчизняних умовах використання автономної системи доцільніше. Перевага автономній системі обліку віддається у більшості країн Європейського Союзу.

Проте найбільш принциповим є третій аспект дискусій навколо концепції управлінського обліку, який стосується кола проблем, що повинен вирішувати сучасний управлінський облік. В цьому питанні значні розбіжності відзначаються як у економістів країн з перехідною економікою, до яких належить наша країна поруч з іншими країнами СНД, так і у економістів країн з розвинутою ринковою економікою.

Зрозуміло, що це питання ніколи не буде мати однозначної відповіді, тому що управлінський облік являє собою не застиглу систему, а систему, що постійно розвивається: розширюються його функції, збільшується набір вирішуваних ним завдань, різноманітнішими стають вживані ним методи. «Історично, - пише Ірина Білоусова [1], - управлінський облік виник не як джерело всебічної інформації про діяльність підприємств для забезпечення управління, а шляхом перетворення обліку виробничих витрат та собівартості продукції, який звався виробничим обліком - cost accounting, в управлінський, який забезпечує управління інформацією для прийняття рішень, пов'язаних з виробничими витратами - management accounting... В результаті якісних перетворень виробничого обліку, доповнення його плануванням витрат та собівартості продукції, аналізом собівартості та обґрунтуванням проектів управлінських рішень було створено якісно новий управлінський облік. Він дозволив суттєво підняти рівень економічної роботи на підприємстві». Проте сьогодні і такий рівень функцій управлінського обліку, принаймні у країнах Заходу, вже вважається недостатнім.

Останнім часом здебільш ширшого тлумачення набуває поняття стратегічного управлінського обліку, в першу чергу в країнах Заходу. В рамках такого тлумачення спостерігається помітний відхід від класичного підходу у бік немонетарних показників: як чинники, що впливають на прийняття управлінських рішень, розглядається конкурентне середовище, система взаємовідносин з клієнтами і постачальниками, система бізнес-процесів усередині підприємства тощо [6, 7].

На вітчизняних підприємствах такі фактори здебільшого оцінюються менеджментом на інтуїтивному рівні. В той самий час для ефективного управління необхідні показники, які піддаються числовому виміру. Наявність формалізованих показників дозволяє притягнути до здійснення стратегії підприємства не лише топ-менеджмент, але й керівників усіх рівнів, і навіть кожного працівника компанії. Відповідь на ці запити стратегічного керування дає розроблена Робертом Кепленом та Девідом Нортонем Система збалансованих показників Balanced Scorecard, яка при збереженні фінансових показників управлінського обліку доповнює їх випереджальними індикаторами, які характеризують

чинники, що впливають на результати фінансової діяльності.

В той самий час на більшості вітчизняних підприємств управлінський облік, якщо він існує, ведеться за традиційними моделями, згідно з якими основними цілями і задачами управлінського обліку вважаються забезпечення калькулювання собівартості продукції, облік витрат і доходів, у кращому варіанті – короткострокове планування і контрольна функція, тобто управлінський облік практично не виходить за межі виробничого обліку. Можливо, одна з причин такого підходу полягає в обмеженому тлумаченні поняття «управлінський облік» у вітчизняному законодавстві, де управлінський облік розглядається як синонім виробничого обліку [8, 9].

На основі аналізу поглядів науковців і економістів - практиків пропонуємо на сучасному етапі розвитку економіки України таку концепцію управлінського обліку:

- управлінський облік – це система інформаційного забезпечення менеджменту підприємства для прийняття управлінських рішень як оперативного, так і стратегічного характеру;

- в питаннях аналізу витрат і доходів, бюджетування і контролю управлінський облік являє собою підсистему бухгалтерського обліку;

- в питаннях забезпечення інформацією, необхідною для стратегічного менеджменту, управлінський облік виходить за рамки бухгалтерського обліку (збір і аналіз інформації по конкурентах, існуючих і потенціальних партнерах, покупцях, постачальниках, ринках збуту; облік випереджальних індикаторів майбутніх фінансових результатів відповідно з Системою Збалансованих показників);

- виробничий облік являє собою лише складову частину управлінського обліку.

Проте необхідний формат управлінського обліку на кожному конкретному підприємстві залежить від багатьох чинників, у першу чергу, від галузі підприємства. Тому подальші дослідження теоретичних і практичних питань управлінського обліку доцільно проводити з урахуванням галузевої приналежності підприємств.

Список використаних джерел:

1. Белоусова, И. Роль управленческого учета [Текст] / И. Белоусова // Бухгалтерский учет и аудит. – 2005. - № 4. – С. 44

2. Бородкин, А. Внутрихозяйственный (управленческий) учет: концепция и организация [Текст] / А. Бородкин // Бухгалтерский учет и аудит. – 2001. - № 2. – С. 45
3. Вандер Вил, Р. Управленческий учет [Текст] / Р. Вандер Вил, В. Палий. – М.: ИНФРА-М, 1997. – 480 с.
4. Вигдорович, М. В. Роль и формирование управленческой учетной политики предприятия. [электронный ресурс]: <http://www.ilea.ru/zhuk.htm>
5. Голов, С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку [Текст]: монографія / С. Ф. Голов. – Київ: Центр учбової літератури, 2007. - 522 с.
6. Грибановский В.М. Концепция управленческого учета
7. на современном этапе развития экономики России [Текст] / В. Грибановский // Управленческий учёт. – 2005. - № 1. – С. 17
8. Керимов В.Э., Селиванов П.В., Минина Е.В. Концепция управленческого учета на современном этапе развития экономики [Текст] / В. Керимов, П. Селиванов, Е.Минина // Менеджмент в России и за рубежом. – 2001. - № 4.- С. 21
9. Мосаковський, В. Концепція обліку в Україні [Текст] / В. Мосаковський, Т. Кононенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. - № 11. – С.8
10. Нападовская, Л. Управленческий учет: суть, значение и рекомендации по его использованию в практической деятельности отечественных предприятий [Текст] / Л. Нападовская // Бухгалтерский учет и аудит. – 2005. - № 8-9. – С. 50
11. Чумаченко, Н. Управленческий учет в Украине [Текст] / Н. Чумаченко // Бухгалтерский учет и аудит. – 2001. - № 6. – С. 43