

V. ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК: 657

А. В. Шайкан, канд. екон. наук, доцент,
докторант кафедри бухгалтерського обліку
КНЕУ імені Вадима Гетьмана

ВИНИКНЕННЯ І РОЗВИТОК УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ (ВІТЧИЗНЯНИЙ І ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД)

У сучасних умовах, що склалися, для управління витратами необхідна економічна і фінансова інформація, яка відповідала б вимогам керівництва підприємства і була придатна для оперативного управління і аналізу.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: управлінський облік, підприємство, витрати, інформація.

У 20—30-ті роки 20-го ст. у зв'язку зі збільшенням частки в економіці промислових країн крупного, в основному машинобудівного виробництва, перед наукою і практикою встало питання про необхідність вироблення раціональніших методів формування облікової інформації про витрати. Поступово виникло питання про економію ресурсів, а, внаслідок цього, і про нормування виробничих процесів. З цього періоду можна говорити про виникнення управлінського обліку як однієї зі складових обліку бухгалтерського.

У цей час метод фактичної собівартості почав піддаватися критиці з боку вчених-економістів. Перші вислови, що стосуються необхідності формування самостійної інформаційної системи про витрати виробництва і про те, який їй бути, з'явилися ще на початку ХХ в. у книзі Г. Емерсона «Продуктивність праці як основа оперативної роботи і заробітної платні».

У розділі собівартості, що стосується обліку, Г. Емерсон підкреслював повільність обліку при традиційній системі, а також помилковість одержуваних цифрових даних про собівартість як наслідок «змішення виробничих витрат з привходящими, випадковими витратами, які не мають навіть найвіддаленішого відношення до собівартості» [1].

У своїй книзі Г. Емерсон вперше згадує про систему нормативів і стандартів, яку він називав «стандарт-кост». У кінці 1918 р. в США з'являється ряд статей Д. Ч. Гаррісона на тему «Облік собівартості у допомогу виробництву», які не тільки звертали увагу на неув'язки системи обліку фактичної собівартості, але й містили численні описи варіантів системи «стандарт-кост», які Д. Ч. Гаррісон увів у практику на підприємствах різного профілю і розмірів. Поняття «стандарт-кост», подібно до більшості нових понять, спочатку мало різні найменування. Зокрема, використовувалися такі терміни, як «нормативна собівартість», «кошторисна собівартість», тобто скалькульована заздалегідь і ін. Назва «стандарт-кост» (Standart Cost) знайшла, проте, найбільше розповсюдження і в широкому сенсі має під собою собівартість, встановлену наперед (у протилежність собівартості, дані про яку збираються) [1].

Можна сказати, що Емерсон і Гаррісон заклали основу галузі, названу надалі управлінський облік.

Приблизно до 30-х років минулого століття книги цих вчених-економістів були переведені і в СРСР. Вітчизняний досвід виробничого обліку з розробкою норм і нормативів пов'язаний з ім'ям професора М. Х. Жебрака. У 1934 році під його керівництвом було проведено дослідження можливостей практичного застосування системи «стандарт-кост» шляхом узагальнення практики обліку на передових підприємствах різних галузей машинобудування з одночасним вивченням американського досвіду застосування даної системи. Національні особливості СРСР і централізованої економіки дещо розвели ці два методи. У нашій країні система «стандарт-кост» була представлена у вигляді нормативного обліку витрат, що забезпечує поточні виявлення відхилень від встановлених норм [1].

У післявоєнний час в умовах, що склалися, для реабілітації економічних механізмів було необхідне державне регулювання промисловості і посилення економічних методів впливу на виробництво. Основний принцип соціалістичного господарювання у той час був принцип демократичного централізму, поєднання централізованого керівництва підприємствами на основі єдиного Держплану.

У 1955—1956 роках була затверджена велика частина нормативних документів, положень і галузевих інструкцій по плануванню і обліку собівартості промислової продукції для поліпшення обліку витрат на виробництво. Відповідно до «Основних положень по плануванню, обліку і калькуляції собівартості промислової продукції» від 1955 року, всі промислові підприємства

зобов'язані при будь-якому методі обліку виробничих витрат і калькуляції собівартості організувати оперативний облік використання матеріалів і заробітної платні. Цей етап охоплює 60—70 роки минулого століття і характеризується тим, що, не дивлячись на розробку достатньої нормативної бази, за підсумками п'ятирічки було виявлено, що калькуляційна справа на багатьох підприємствах поставлена незадовільно, технічний контроль за використанням засобів виробництва і робочої сили недостатньо налагоджений. У цей період було видано і затверджено ще низку нормативних документів для встановлення галузевого принципу в управлінні промисловістю і поліпшення обліку витрат на виробництво. До них відносилися:

— «Основні положення по нормативному методу обліку витрат на виробництво і калькуляції продукції» від 4 лютого 1968 р.,

— «Про впровадження нормативного методу обліку і калькуляції собівартості продукції на промислових підприємствах» від 20 липня 1970 р., Інструкція по плануванню, обліку і калькуляції собівартості продукції на підприємствах машинобудування і металообробки від 1964 року, затверджена Міністерством Фінансів СРСР, Центральним статистичним управлінням і Держпланом СРСР [1].

У період перебудови про виробничий облік витрат і калькуляції собівартості продукції було забуто. В період реформ, з відмовою централізованої системи нормування і планування на користь ринкової економіки необгрунтовано стало принижуватися значення планування і як наслідок — техпромфінплану підприємств.

Керівники, а також бухгалтери-практики й економісти наново відкривають для себе виробничий облік витрат і самостійно розробляють систему норм і нормативів з метою економії ресурсів і посилення контролю за виробничими процесами. Цим самим латаються дірки в «західному» управлінському обліку, який був узятий на озброєння вітчизняними підприємствами для вирішення питань управління. Паралельно з цим досліджується і вивчається практика зарубіжних фахівців, що вже стикалися з такою проблемою.

У країнах з розвиненою ринковою економікою процес розвитку бухгалтерського управлінського обліку відбувався трохи інакше. У 50-і рр. став очевидним той факт, що бухгалтерський облік почав брати активну участь у формуванні і виконанні управлінської політики, а бухгалтер став приділяти увагу прогнозуванню, плануванню, ухваленню рішень, контролю над забезпеченням інформацією служб управління, тобто у нього з'явилися додаткові функції у області управління і ухвалення господарських рішень.

Поява бухгалтерського управлінського обліку як самостійної навчальної дисципліни пов'язано з Американською асоціацією бухгалтерів. Вперше в 1972 р. асоціація підготувала фахівців з управлінського обліку з привласненням випускникам кваліфікації бухгалтера-аналітика. Цей рік ознаменував офіційне розділення бухгалтерського обліку на фінансовий і управлінський [2].

У своєму становленні і розвитку управлінський облік не раз стикався з критикою. Так, в 1980-х рр. у професійній літературі стали з'являтися зауваження, що стосуються практики управлінського обліку. Найбільш ґрунтовна критика належала Роберту Каплану з Гарвардської школи бізнесу. У низці публікацій він поставив під сумнів значущість системи управлінського обліку. Основні принципи критичні зауваження в адресу практики управлінського обліку полягали в наступному:

— традиційний управлінський облік не задовольняє вимогам сучасного рівня розвитку виробництва і збільшеної конкуренції;

— управлінський облік практично повністю фокусується на внутрішніх аспектах діяльності компанії і не приділяє уваги навколишньому середовищу бізнесу, в якому діє компанія.

З приводу кардинальних змін в управлінському обліку думки розділилися: одні фахівці були твердо упевнені, що потрібні фундаментальні зміни, інші ж дотримувалися протилежної думки. В результаті ситуації, що склалася, Суспільний інститут фахівців з управлінського обліку (Certified Institute of Management Accountants — СІМА) ухвалив рішення про проведення дослідження сучасного стану і розвитку управлінського обліку. Результати дослідження були опубліковані у вигляді звітів авторів Бромюїча і Бхимені в 1989 р. і містили наступні висновки:

— стан управлінського обліку і аргументи, що висуваються прихильниками його повного перегляду, не представляються достатніми для повної ревізії управлінського обліку;

— кризи в управлінському обліку в умовах змінного середовища промислового виробництва не виявлено, тому на даній стадії не рекомендується проводити радикальних реформ.

У наступне десятиліття з розвитком економіки відбуваються і зміни в практиці управлінського обліку, але так гостро питання про функціонування і призначення управлінського обліку вже не стоїть [3].

Таким чином, підводячи підсумок всьому вищесказаному, можна зробити висновок про те, що управлінський облік пройшов у своєму розвитку кілька етапів і продовжує свій розвиток паралельно з розвитком економіки а відповідно до нових умов господарювання.

В цілому, основні умовні етапи розвитку управлінського обліку представлено в табл. 1.

Таблиця 1

ЕТАПИ РОЗВИТКУ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

Етапи-розвитку	Періоди	Сутність
1 етап	20—30-ті роки 20-го століття	Зарубіжний досвід: Основоположники нормативного обліку — Г. Емерсон, Д. Ч. Гаррісон, Т. Дауні (США). Перша згадка системи норм і стандартів «Стандарт-кост», «Дірект-костінг» (Ч. Кларк), нові принципи оцінки (FIFO, LIFO) Вітчизняний досвід: Основоположники нормативного обліку в СРСР — М. Х. Жебрак і Г. Г. Крюков. Виділення нормативного обліку в окрему систему обліку витрат.
2 етап	40—50-ті роки 20-го століття	Вітчизняний досвід: Затвердження Положень і галузевих інструкцій по плануванню і обліку собівартості промислової продукції для поліпшення обліку витрат на виробництво. Відповідно до «Основних положень по плануванню, обліку і калькуляції собівартості промислового продукції» від 1955 року, всі промислові підприємства зобов'язані при будь-якому методі обліку виробничих витрат і калькуляції собівартості організувати нормативний облік витрат на виробництво продукції.
	60—70-ті роки 20-го століття	Проведення науково-дослідних робіт, що стосувалися системи норм і нормативів. Затвердження Держпланом СРСР в 1969 році Систему матеріальних норм і нормативів. Затвердження ряду інших законодавчих документів (Положень, Методичних рекомендацій, Інструкцій) по нормуванню виробничих процесів Зарубіжний досвід: У 1972 г Американською асоціацією бухгалтерів. Підготовлені фахівці з управлінського обліку з привласненням випускникам кваліфікації бухгалтера-аналітика.
3 етап	80—90 (початок)-ті роки 20 століття	Вітчизняний досвід: Розробка технічного завдання на проектування комплексної автоматизованої системи норм і нормативів як основи створення єдиної нормативної бази в міністерствах, відомствах і Держплані СРСР. Затвердження комплексної системи норм і нормативів і організація її впровадження і подальшого розвитку. Зарубіжний досвід: 1989 р. критика існуючого управлінського обліку. Суспільний інститут фахівців з управлінського обліку (Certified Institute of Management Accountants — CIMA) ухвалив рішення про проведення дослідження сучасного стану і розвитку управлінського обліку.

Етапи-розвитку	Періоди	Сутність
4 етап	90-ті роки 20 століття	Зарубіжний досвід: Перетин завдань і способів їх реалізації менеджменту і бухгалтерського обліку. Як наслідок цього поява нового напрямку в управлінському обліку — «стратегічний управлінський облік». Вітчизняний досвід: З відмовою централізованої системи нормування і планування на користь ринкової економіки необґрунтовано стало знижуватися значення планування і як наслідок — техпромфінплану підприємств. Методи і прийоми, використовані в СРСР, були піддані гострій критиці. Йде спостереження і вивчення зарубіжного досвіду впровадження управлінського обліку
5 етап	Кінець 90-х років 20 століття — початок 21 століття	Зарубіжний досвід: бурхливий розвиток «стратегічного» напрямку в управлінському обліку. Вітчизняний досвід: Самостійна розробка норм і нормативів за наказом керівництва окремих промислових підприємств з метою економії ресурсів і посилення контролю за виробничими процесами. Разом з цим, впровадження в практику управлінського обліку, вивчення теоретичних аспектів бухгалтерського обліку з метою стратегічного управління підприємством

Сьогодні управлінський облік поступово одержує визнання на українських підприємствах різних галузей матеріального виробництва. Його розробка і методологічний супровід стали найважливішою частиною послуг, що надаються аудиторськими організаціями.

Сьогодні перспектива розвитку обліку на промислових підприємствах перш за все, полягає в наступних напрямках:

- бухгалтерський облік з метою стратегічного управління;
- управлінський аналіз.

Основна мета бухгалтерського обліку з метою стратегічного управління — це розробка заходів для успішної роботи підприємства в довгостроковій перспективі шляхом розвитку його виробничого потенціалу і вмілого позиціонування на конкурентному ринку.

Іншою важливою складовою обліку і перспективним напрямом його розвитку вважається управлінський аналіз. Першочерговою метою управлінського аналізу є вивчення минулого, поточ-

ного, а головне, майбутнього в діяльності структурних підрозділів організації, заснованого на прогнозуванні їх доходів, витрат і фінансових результатів при виборі підрозділами тієї або іншої господарської тактики. Управлінський аналіз інтегрує три види внутрішнього аналізу: ретроспективний, оперативний і перспективний, кожному з яких властиве рішення власних задач.

Внутрішній ретроспективний аналіз визначає ефективність виробничо-господарської діяльності шляхом зіставлення витрат і результатів по різних об'єктах обліку і в різних тимчасових інтервалах.

Оперативний аналіз здійснює оцінку короткострокових змін у стані об'єкту, з тим щоб показати, наскільки фактичне положення справ відрізняється від бажаного, а також виявляє можливості доведення фактичного стану об'єкту до бажаного.

Внутрішній перспективний аналіз здійснює підготовку інформації, корисної для ухвалення рішень, направлених у майбутнє. Його підрозділяють на короткостроковий і стратегічний.

Отже, сьогодні управлінський облік сприяє виконанню найважливішого завдання, поставленого перед управлінням виробничої діяльності, — забезпечення даними і показниками внутрішніх користувачів для вироблення, обґрунтування ухвалених оптимальних рішень по вдосконаленню процесу управління. Відповідно до цього дослідження даного напрямку обліку є актуальним і ця актуальність не зникне й в подальшому.

Література

1. *Власова Н. С.* Современный уровень и перспективы развития управленческого учета Научный электронный журнал КубГАУ [www document]. URL <http://www.ej.kubagro.ru/2006/03/02/p02.asp> (2006).
2. *Вахрушина М. А.* Бухгалтерский управленческий учет / М. А. Вахрушина: Учеб. для вузов. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: ИКФ Омега-Л; Высш. шк., 2002. — 528 с.
3. *Друри К.* Введение в управленческий и производственный учет / К. Друри / пер. с англ., под ред. С. А. Табалиной. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. — 774 с.
4. *Сигел Дж.* Словарь бухгалтерских терминов / Дж. Сигел, Дж. Шим / Пер. с англ. — М.: ИНФРА-М, 2001. — 408 с.
5. *Блэк Дж.* Экономика: Толковый словарь. Англо-русский / Дж. Блэк. — М.: ИНФРА-М: Весь мир, 2000. — 840 с.

Стаття надійшла до редакції 14.12.2007