

ІСТОРИЧНІ ПЕРЕДУМОВИ ГЕНЕЗИСУ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЙОГО ЕСЕНЦІЯ В УКРАЇНІ

© 2016 РОЖЕЛЮК В. М., ДЕНЧУК П. Н.

УДК 657.013

Рожелюк В. М., Денчук П. Н. Історичні передумови генезису управлінського обліку та його есенція в Україні

Метою статті є дослідження ключових історичних передумов виникнення управлінського обліку, ідентифікація наявних підходів до розмежування етапів його розвитку в міжнародній практиці та в Україні, їх порівняння. Проаналізовано вплив історичних передумов розвитку управлінського обліку на результативність діяльності суб'єктів господарювання, обґрунтовано етапи його генезису. Розглянуто проблеми формування повноцінної, дієвої системи управлінського обліку на українських підприємствах. Визначено основні передумови розвитку управлінського обліку у світовій і українській практиці. Перспективи подальших досліджень у даному напрямі знаходяться в площині активації розповсюдження застосування управлінського обліку, оскільки його сутнісний зміст, методи та інструментарій за умови обґрунтованого вирішення питань організаційного характеру сприяють підвищенню ефективності виробництва.

Ключові слова: облік, управління, управлінський облік, виробничий процес, облікова система, методологія обліку.

Табл.: 2. **Бібл.:** 10.

Рожелюк Вікторія Миколаївна – доктор економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку в державному секторі економіки та сфері послуг, Тернопільський національний економічний університет (вул. Львівська, 11, Тернопіль, 46020, Україна)

E-mail: rozelyk@ukr.net

Денчук Павло Никифорович – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку у виробничій сфері, Тернопільський національний економічний університет (вул. Львівська, 11, Тернопіль, 46020, Україна)

E-mail: pavlo26003419@mail.ru

УДК 657.013

UDC 657.013

Рожелюк В. М., Денчук П. Н. Исторические предпосылки генезиса управленческого учета и его эссенция в Украине

Целью статьи является исследование ключевых исторических предпосылок возникновения управленческого учета, идентификация имеющихся подходов к разграничению этапов его развития в международной практике и в Украине, их сравнение. Проанализировано влияние исторических предпосылок развития управленческого учета на результативность деятельности субъектов хозяйствования, обоснованы этапы его генезиса. Рассмотрены проблемы формирования полноценной, эффективной системы управленческого учета на украинских предприятиях. Определены основные предпосылки развития управленческого учета в мировой и украинской практике. Перспективы дальнейших исследований в данном направлении находятся в плоскости активации распространения применения управленческого учета, поскольку его сущностное содержание, методы и инструментарий, при обоснованном решении вопросов организационного характера, способствуют повышению эффективности производства.

Ключевые слова: учет, управление, управленческий учет, производственный процесс, учетная система, методология учета.

Табл.: 2. **Библ.:** 10.

Рожелюк Вікторія Миколаївна – доктор економічних наук, доцент, доцент кафедри учета в государственном секторе экономики и сфере услуг, Тернопольский национальный экономический университет (ул. Львовская, 11, Тернополь, 46020, Украина)

E-mail: rozelyk@ukr.net

Денчук Павел Никифорович – кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры учета в производственной сфере, Тернопольский национальный экономический университет (ул. Львовская, 11, Тернополь, 46020, Украина)

E-mail: pavlo26003419@mail.ru

Rozheliuk V. M., Denchuk P. N. The Historical Background of the Genesis of Management Accounting and its Essence in Ukraine

The article is aimed at researching the pivotal historical background of emergence of managerial accounting, identification of the existing approaches to delineate the stages of its development both in the international practice and in Ukraine, as well as their comparison. The influence of the historical background of development of management accounting on the effectiveness of activities of economic entities has been analyzed, also the stages of its genesis have been substantiated. Problems of formation of the full-fledged, effective system of management accounting in the Ukrainian enterprises have been considered. The basic prerequisites of development of management accounting in both the global and Ukrainian practice have been determined. Prospects for further researches in this direction are in the plane of activation of the spread of application of managerial accounting, since its essential contents, methods and instrumentarium, after the substantiated resolving issues of organizational nature, will contribute to productive efficiency.

Keywords: accounting, management, managerial accounting, productive process, accounting system, methodology of accounting.

Tbl.: 2. **Bibl.:** 10.

Rozheliuk Viktoriia M. – D. Sc. (Economics), Associate Professor, Associate Professor of the Department of accounting in the public sector and the services sector, Ternopil National Economic University (11 Lvivska Str., Ternopil, 46020, Ukraine)

E-mail: rozelyk@ukr.net

Denchuk Pavlo N. – PhD (Economics), Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting in the Industrial Sector, Ternopil National Economic University (11 Lvivska Str., Ternopil, 46020, Ukraine)

E-mail: pavlo26003419@mail.ru

Функціонування підприємств в умовах постійного зростання конкуренції та дефіциту ресурсного забезпечення вимагає від керівництва різних рівнів пошуків нових шляхів економічно обґрунтованого зниження рівня витрат та їх економії. Фінансовий облік, попри свою значну роль як джерела прийняття управлінських рішень, не повною мірою відповідає сучасним запитам для досягнення такої мети. У зв'язку з

цим науковці й практики прагнуть більше адаптувати наявні облікові дані до потреб ефективного управління, а також спрямовують свої зусилля на вироблення механізмів і інструментів підвищення якості управління використанням ресурсів.

У цьому контексті розвиток управлінського обліку якнайповніше відповідає вимогам часу. Недостатність теоретичних досліджень методології, методики

та організації управлінського обліку в Україні певною мірою пов'язана з недосконалістю дослідження його історичних витоків і етапів розвитку. З огляду на це, обрана нами тема актуальна та спрямована на вирішення проблемних аспектів з цього напрямку.

Слід визнати, що в останні десятиліття проблематиці розвитку управлінського обліку приділяється багато уваги. Теоретичні та практичні його засади висвітлювали у свої наукових працях Ф. Ф. Бутинець, Р. Вандер Віл, А. М. Вахрушина, С. Ф. Голов, З. В. Гущайлюк, П. Друкер, К. Друрі, З.-М. В. Задорожний, В. Б. Івашкевич, О. Д. Каверіна, О. В. Карпенко, Р. С. Каплан, В. С. Лен, О. В. Лишиленко, А. В. Нападowska, В. Ф. Палій, С. О. Стуков, А. Д. Шеремет й інші. Разом з тим, незважаючи на всі дослідження та пропозиції науковців і практиків, проблеми формування повноцінної, дієвої системи управлінського обліку на українських підприємствах залишаються невирішеними. Достатньо проблемним є висвітлення впливу історичного розвитку управлінського обліку на результативність діяльності та обґрунтування етапів історичного його поступу, оскільки з цих питань немає одностайної єдності в позиціях різних авторів.

Внесок обліку в еволюцію управління та розуміння його ролі як інформаційної бази вказує на існування деяких суперечностей, які дотепер залишаються невирішеними. Головне протиріччя, не вирішене до сьогодні, є те, що з часу академічного розвитку теорій управління багато з них неадекватно реагували на вимоги практики. Попри це, еволюція, яка спостерігається в управлінні, нерозривно пов'язана з паралельним розвитком управлінського обліку [2; 6–9]. Це є абсолютно не випадковим, а цілком об'єктивно зумовленим процесом, що спостерігається протягом усього історичного розвитку управлінського обліку. При цьому основною характеристикою цього процесу є те, що його причинами є два джерела: потреби практики компаній і розвиток концепцій, моделей і теорій інших дисциплін, як у розвинутих економіках, так і у країнах, що розвиваються.

Варто відзначити, що існує певний розрив між теоретичними інноваціями управлінського обліку і прийняттям їх у практиці компаній. Це теж об'єктивний процес. Хоч є і винятки. На деяких фірмах розвивають свою практичну реалізацію методології та техніки управлінського обліку, які в подальшому знаходять обґрунтування та вдосконалення в теорії.

Основоположниками теорії управлінського обліку вважаються як класики економічної теорії – автори з англосаксонських країн, в основному з США і Великої Британії, які виконували свої дослідження щодо раціонального використання економічного потенціалу, так і нові вчені більшості країн, що розвиваються. Огляд літератури свідчить, що центральні ідеї або інструменти, визначені класиками, використовуються і працюють до сьогодні.

В академічній літературі можна відстежити походження управлінського обліку, що позиціонується з двох різних точок зору. Одна в подальшому йменується як економічний підхід. Він підтримується такими авто-

рами, як А. Чандлер (1977), Р. Каплан (1984) і Т. Джонсон і Р. Каплан (1987) [3, с. 23; 17].

Інший підхід підтримується такими вченими, як Б. Міллер і Т. О'Лірі (1987), К. Хоскін і Р. Макве (1988) і Ю. Замель та ін. (1990), і згадується як неекономічний підхід (С. Люфт, 1997).

Прихильники економічного підходу стверджують, що практика управлінського обліку виникла з приватного сектора при здійсненні бізнес-операцій. Наприклад, Джонсон і Каплан (1987) стверджують, що витoki сучасного управлінського обліку можна віднести до появи керованих, ієрархічних підприємств початку 19 століття [10, с. 165–166]. У цей період прагнули отримати більшу ефективність виробництва, тому почали реалізовувати відповідну практику обліку. Фабриканти почали наймати працівників на довгостроковій основі, і, як наслідок, розвивалася ієрархічна структура організації управління. Заводи були часто розташовані на значній відстані від керівництва та інформаційної системи, тому потрібно було постійно підвищувати й оцінювати ефективність роботи менеджерів і працівників на заводі. До цього часу (промисловий період розвитку) робочі наймалися на короткостроковій основі, їм оплачувалися виконані роботи, і досягти високої ефективності власнику не вдалося. Не було також відповідних механізмів впливу, що значно обмежувало роль обліку як інформаційного джерела в забезпеченні підвищення ефективності виробництва.

Виникнення і швидкий розвиток залізничного сполучення в середині 19 століття стали ще однією важливою рушійною силою в розвитку управлінського обліку як системи. Нові показники роботи залізниці, такі як ціна за тону на милю, вартість на одного пасажирів за милю і співвідношення операційних витрат до доходів, базовані на сегментованій і регіональній основі, згодом були прийняті та розширені в інших секторах.

Джонсон і Каплан (1987) приходять до висновку, що управлінські системи та управлінський облік еволюціонували, щоб мотивувати і оцінювати ефективність внутрішніх процесів, а не загальний прибуток. Отже, крім системи фінансового обліку, яка була спрямована для підготовки річної фінансової звітності, виникла потреба в обліку, орієнтованому на управління операціями й процесами. З того часу з'явилися два види обліку, які можуть функціонувати незалежно один від одного [10, с. 166].

На думку іншого вченого-економіста К. Друрі (1996), подальший прогрес управлінського обліку був пов'язаний з науковим розвитком управління. Прихильники цієї теорії на чолі з Ф. Тейлором, були сконцентровані на підвищенні ефективності виробництва за рахунок спрощення та стандартизації операцій, що, своєю чергою, підвищувало рентабельність. У 1911 р. Г. Харрісон опублікував перший набір рівнянь для аналізу вартості відхилень від стандартів. До 1920 р. система для запису і аналізу відхилень від стандартів вдосконалювалася. Були сформульовані відповідні теоретичні обґрунтування та з'явилася література з їх опису [10, с. 166].

На думку деяких науковців, досягнення в галузі управлінського обліку може бути також пов'язане зі

зростанням мультиактивності, диверсифікації організації на початку 20 століття. Адаже тогочасні менеджери після відокремлення (виділення) підрозділів фірм значну роль відводили координації їх діяльності, спрямовуючи стратегію і приймаючи рішення, орієнтовані на досягнення найбільшої прибутковості та відповідного розподілу капіталу в різні види діяльності.

Новий (управлінський) облік та його методи були розроблені для підтримки цієї діяльності. Зокрема, бюджетні системи планування та управління розроблялися, щоб гарантувати, що різні види діяльності відокремлених підрозділів будуть гармонійно розвиватися задля досягнення загальної корпоративної мети. Окрім цього, окупність (повернення) інвестицій розраховувалася таким чином, щоб виміряти успіх кожного підрозділу та всієї організації загалом. Згодом були розроблені системи трансфертного ціноутворення. Метою цього було прагнення забезпечити підстави справедливого обліку (розмежування) прибутку кожного структурного підрозділу.

Більшість методів управлінського обліку були розроблені до 1925 р., а в подальші роки спостерігається уповільнення розвитку бухгалтерських інновацій (Джонсон і Каплан, 1987). У цей період зовнішні фінансові угоди стали рушійною силою до більшого розвитку фінансового обліку, який відповідав менталітету національних економік. У результаті цього методологія управлінського обліку починає підпорядковуватися практиці фінансового обліку. Ще однією причиною такого підходу був той факт, що вартість запуску двох систем була на той час занадто висока. Тому завдання запуску двох систем стало надто важким і дорогим для фірм.

Історію та причинами розвитку управлінського обліку в більш пізні періоди займався Ж. Бурнісен. У своїх розробках (2000) він стверджував, що історію управлінського обліку слід розглядати з позиції початку позиціонування фірмових знаків (вартості лейбла). На його думку, бухгалтерський облік в далекому минулому відрізнявся від бухгалтерського обліку в 1950-х роках саме в питаннях вартості, і це стало поштовхом до виокремлення системи управлінського обліку. Дослідження Бурнісена, здійснені в Гарварді в бібліотеці бізнес-школи (2000), дозволили йому виокремити тільки чотири бухгалтерські книги з управління, які були опубліковані до 1960 р., одна була опублікована в 1953 р., а решта після 1956 р. Упродовж цього періоду стандартна калькуляція розглядалася як ключовий інструмент підрахунку для контролю витрат і мало науковців і практиків, ставили під сумнів здатність стандартної калькуляції забезпечувати ефективно застосування управлінського контролю. За словами багатьох учених-економістів, розвитку таких стандартів оцінки витрат сприяли як академічні, так і професійні організації до 1970-х років. Чистий прибуток і рентабельність інвестицій були основними фінансовими показниками, на які спрямовувалось управління.

Власне управлінський облік формувався як самостійна інформаційна система. Перші думки про необхідність формування самостійної інформаційної системи про витрати підприємства і про те, якою вона має бути,

з'явилися ще на початку 20 століття у книзі І. Емерсона «Продуктивність праці як основа оперативної роботи і заробітної плати». У цій роботі вперше була здійснена спроба виділити облік витрат виробництва в самостійний напрямок облікової роботи [1, с. 127].

Другою важливою обставиною, яка сприяла виділенню управлінського обліку в самостійну галузь бухгалтерської науки, було створення в США національної асоціації бухгалтерів-виробників, яка виникла в жовтні 1919 р. за ініціативою Дж. Лі Ніколсона – діяча у сфері фабрично-заводського рахівництва, та займалася питаннями професійного розвитку і перекваліфікації бухгалтерів США [2; 3].

У повоєнні роки (після Другої світової війни) стає очевидним той факт, що дані бухгалтерського обліку широко використовуються у формуванні та виконанні управлінської політики, а бухгалтер почав приділяти неабияку увагу прогнозуванню, плануванню, прийняттю рішень, контролю за забезпеченням інформацією служб управління. Це означає, що у бухгалтера з'явилися додаткові функції у сфері управління і прийняття господарських рішень.

Практичним кроком на шляху становлення і розвитку управлінського обліку було виділення із загальної бухгалтерської служби підприємства управлінської бухгалтерії. Створення двох самостійних бухгалтерій (фінансової й управлінської) було пов'язане з розширенням виробництва, утворенням великих компаній, а також з необхідністю збереження їх комерційної таємниці. Ця обставина певним чином вплинула на формування єдиних національних рахунків. Так, до Другої світової війни в країнах континентальної Європи національні рахунки були представлені рахунками фінансового й управлінського обліку в єдиній формі. Після війни в економічному житті Європи вирішального значення почав набувати американський капітал, а разом з ним отримав визнання й англо-американський підхід до бухгалтерського обліку. Думки більшості теоретиків і практиків зійшлися на тому, що план єдиних національних рахунків призводить до порушення комерційної таємниці.

Поява управлінського обліку як самостійної навчальної дисципліни пов'язана з Американською асоціацією бухгалтерів, яка у 1972 р. розробила програму одержання диплому спеціаліста з управлінського обліку з наданням випусникам кваліфікації бухгалтера-аналітика. Цей рік ознаменував офіційний поділ бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський [3, с. 43].

В Україні розвиток системи управлінського обліку пов'язують з використанням його інструментарію. Проте прийоми і методи управлінського обліку, які використовувалися в директивній економіці, що характерна для всіх пострадянських країн, не давали потрібного результату. Адаже тільки в умовах ринкових відносин можлива об'єктивна інтеграція методів управління в єдину систему управлінського обліку.

В умовах розвитку ринкових відносин в Україні намітилися дві групи основних користувачів облікової інформації: внутрішні й зовнішні. Внутрішніми кори-

стувачами інформації є керівництво підприємств, установ, організацій різних рівнів; зовнішніми – акціонери компаній, комерційні партнери, кредитори, податківці, статистичні служби та ін. Специфічні вимоги й потреби внутрішніх користувачів облікової інформації зумовили появу особливого виду обліку. Він повинен був задовольняти індивідуальні потреби певного кола осіб, котрі мають безпосередній стосунок до суб'єкта господарювання та уповноважені приймати оперативні тактичні ситуаційні, а також стратегічні управлінські рішення.

Перехід на національні стандарти бухгалтерського обліку в Україні, нові економічні умови вимагали розширення функцій та повноважень бухгалтерської служби. Це спонукало до появи нової методології підготовки і опрацювання облікових даних. У результаті – бухгалтерська професія почала займати і сьогодні займає якісно інший рівень. Бухгалтер поступово перетворився в людину, яка, окрім фіксації фактів господарського життя, почала займатися підготовкою даних для прийняття управлінських рішень і брати участь у їх формуванні. Таким чином, бухгалтер став бухгалтером-аналітиком, який у своїй діяльності займає значно вищий рівень і фактично бере активну участь в управлінні виробництвом.

Управлінський облік спочатку традиційно був спрямований лише на внутрішньогосподарське управління, однак у сучасних умовах все більшою мірою передбачає аналіз діяльності з урахуванням довгострокових цілей, використовує методи отримання інформації про вирішальні чинники успіху: якість, інновації, час тощо,

що має надзвичайно важливе значення для оптимізації стратегії розвитку підприємства. Отже, стратегічне управління в умовах глобалізації економіки репрезентує новий етап розвитку управлінського обліку. Стратегічний управлінський облік, використовуючи зовнішню і внутрішню інформацію, покликаний забезпечити керівництво підприємства необхідною інформацією для прийняття стратегічних управлінських рішень [7].

В Україні проблематика управлінського обліку актуалізувалася під час розвитку ринкових відносин. У цих умовах підприємства набувають більшої самостійності, що потребує принципового переосмислення традиційних функцій управління: планування, облік, контроль, аналіз і стимулювання. Ринкові умови та зростання конкуренції вимагають від управлінців різних рівнів максимального використання усіх можливих економічних важелів. При цьому виявляється, що в такому випадку недостатньо інформації лише традиційного бухгалтерського обліку.

Усвідомлення необхідності запровадження управлінського обліку зростає, але цього недостатньо для реалізації 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. О. А. Мошковською встановлено такі передумови виникнення управлінського обліку (табл. 1).

Таблиця 1

Історичні передумови виникнення управлінського обліку [5]

Історичний період	Передумови управлінського обліку
Первіснообщинний світ	Виникнення виробляючої економіки як типу економічної організації, зачатків управління і обліку
Давній 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 та структурними підрозділами

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

- ✦ 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 в 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.

Таким чином, основними передумовами розвитку управлінського обліку в Україні та світі є:

- ✦ розвиток і розширення виробництва, формування організаційної структури виробничих суб'єктів, яка включає віддалені підрозділи, значні обсяги діяльності;
- ✦ потреба в оптимізації виробничих процесів, економії ресурсів і підвищенні оперативності управлінського впливу;
- ✦ переорієнтація системи управління та її інформаційної бази від надання інформації для зовнішнього контролю до формування баз даних для управлінських дій та контролю всередині підприємства;
- ✦ розвиток технічних аналітичних можливостей і широке їх використання для потреб обліку, контролю та управління;
- ✦ зростання конкуренції між підприємствами, обмеженість ресурсів, розвиток методології та методики управління;
- ✦ індивідуалізація виробничого процесу через розвиток інноваційних технологій;
- ✦ посилення акценту на зниженні рівня витрат і зростанні прибутковості виробництва;
- ✦ глобалізація й інтернаціоналізація виробництва та розвиток сервісного обслуговування;
- ✦ автоматизація виробничих процесів і зростання обсягів виробництва;
- ✦ розвиток масового виробництва, перехід від державної до приватної форм власності;
- ✦ перехід на вищий рівень управління та господарювання, що відповідає дійсному стану розвитку науки й техніки тощо.

Облік є однією з найважливіших функцій управління. Відображаючи факти, явища та процеси, що відбуваються на підприємстві, облік характеризує фінансово-економічний стан господарюючого суб'єкта і виступає основою планування та прогнозування майбутньої діяльності. Оскільки загальною та основною метою діяль-

ності більшості суб'єктів господарювання є отримання прибутку, то облік покликаний саме виконувати дану мету. Центральне місце при цьому належить витратам і собівартості продукції, що виробляється.

Цю тезу підтверджує позиція різних вчених і практиків про те, що управлінський облік як механізм управління бізнесом, орієнтований на отримання прибутку і досягнення цілей на ринку товарів і послуг.

Без рекомендацій щодо досконалого обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), як стверджує Ф. Ф. Бутинець [1, с. 5], без пошуку найбільш раціональних методів та прийомів обліку та калькулювання, без вивчення досвіду і прогресивних думок з цих питань, практично неможливо організувати управлінський облік, нагальна потреба в якому продиктована наявністю конкуренції та комерційної таємниці.

Управлінський облік – це процес виявлення, вимірювання, нагромадження, аналізу, підготовки та передачі інформації, яка використовується управлінською ланкою для планування і контролю виробничих ситуацій та оцінки можливих тенденцій розвитку всередині організації.

Для виявлення сутності управлінського обліку необхідно врахувати, що в сучасних умовах з'явилися ряд нових вимог, які ставляться менеджерами до системи обліку відносно характеру й обсягу інформації, яка потрібна їм для управління. Зокрема до управлінської інформації висуваються сьогодні такі вимоги:

- ✦ своєчасність (інформація повинна випереджати будь-які управлінські рішення, а тому порядок і частота її надання повинні відповідати характеру й періоду виконання завдань, які вирішуються менеджером);
- ✦ диференційованість (що стосується повноти й одночасно вимоги про те, що інформація має відповідати запиту менеджера й бути конкретною);
- ✦ доступність форми та змісту (зважаючи на різноманітність рівнів компетенції менеджерів, інформація повинна бути викладена в доступній та зрозумілій формі);
- ✦ компактність (форми подання звітності та інформації повинні бути простими, але одночасно мають дозволяти контролювати не тільки підсумкові показники, а й їх складові);
- ✦ варіативність (інформація має забезпечувати можливість вибору оптимального альтернативного варіанту управлінського рішення).

Особливість управлінського обліку полягає в тому, що його завданням є забезпечення потреб управління, а не просто фіксація господарських явищ і процесів.

Це пояснюється рядом факторів. По-перше, за допомогою управлінського обліку (на відміну від бухгалтерського) можна забезпечити такі потреби користувачів:

- ✦ надання інформації для прийняття управлінських рішень з урахуванням їх економічних наслідків;

- ✦ формування економічної стратегії діяльності;
- ✦ оцінка формування собівартості та прибутку протягом звітного періоду;
- ✦ урахування величини витрат не після закінчення звітного періоду, коли вже неможливо вплинути ні на що, а в процесі здійснення витрат тощо.

Таким чином, система управлінського обліку виходить за рамки бухгалтерського обліку і включає в себе елементи планування, контролю, аналізу, оцінки. В економічній літературі даються різні визначення поняття управлінський облік (Голов С. Ф., Єфіменко В. І., Сопко В. В., Шеремет А. Д., Бутинець Ф. Ф., Пушкар М. С та ін.), однак спільною рисою усіх визначень є те, що автори визнають за завдання управлінського обліку надання неупередженої інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень відповідними управлінськими манками підприємства.

Схема реалізації управлінського обліку на підприємстві включає дві основні складові:

- ✦ інформаційну базу управлінського обліку (бухгалтерський облік, оперативний облік, статистичний облік);
- ✦ реалізацію змісту управлінського обліку через функції управління (планування й прогнозування, бюджетування, контроль, аналіз та оцінка, регулювання, мотивація та стимулювання).

Обидві складові виступають основою обґрунтування та прийняття внутрішньогосподарських управлінських рішень. Тобто управлінський облік пов'язує обліковий процес з процесом управління. Функції управління та інформація, яка необхідна для планування, контролю, прогнозування, дозволяють також визначити функції управлінського обліку.

До них належать:

- ✦ *інформаційна* (забезпечення керівників різних рівнів управління інформацією, яка необхідна для поточного планування, контролю і прийняття оперативних управлінських рішень);
- ✦ *комунікаційна* (формування інформації, яка виступає засобом комунікаційного зв'язку між рівнями управління і різними структурними підрозділами);
- ✦ *контрольна* (оперативний контроль з метою оперативного впливу та оцінка результатів діяльності конкретних підрозділів і підприємства в цілому в досягненні мети);
- ✦ *прогнозна* (перспективне планування і координація розвитку на майбутнє на підставі аналізу й оцінки фактичних результатів діяльності) [1, с. 23].

Ураховуючи те, що управлінський облік – це інтегрована система різних економічних дисциплін, то і його метод включає в себе:

- ✦ елементи методу бухгалтерського обліку (зокрема рахунки і подвійний запис, інвентаризація та документація, оцінка і калькуляція);
- ✦ елементи статистики (індексний метод);

- ✦ прийоми економічного аналізу (факторний аналіз);
- ✦ математичні методи (кореляція, лінійне програмування, спосіб найменших квадратів тощо).

Специфічними елементами методу управлінського обліку, як зазначають деякі автори (С. Ф. Голов), є групування й узагальнення контрольних рахунків, планування та лімітування, контроль.

Групування й узагальнення, а також використання контрольних рахунків – це спосіб, що дозволяє накопичувати й систематизувати інформацію про об'єкт за певною ознакою. Головними ознаками групування об'єктів управлінського обліку є специфіка виробничої діяльності, технологічна та організаційна структури підприємства, організація управління та його цільові функції. Контрольні рахунки – це рахунки, на яких записи здійснюються лише по підсумкових сумах даного періоду.

Предмет управлінського обліку [4, с. 13] включає в себе такі складові: витрати діяльності; доходи діяльності; результати діяльності.

Предметом управлінського обліку в загальному вигляді виступає сукупність об'єктів у процесі всього циклу управління виробництвом [1, с. 17]. Зміст предмета розкривають його численні об'єкти, які можна об'єднати у дві групи:

- ✦ виробничі ресурси, що забезпечують корисну працю людей у процесі господарської діяльності;
- ✦ господарські процеси та їх результати, що складають в сукупності виробничу діяльність підприємства (види діяльності).

До складу виробничих ресурсів входять:

- ✦ основні засоби (засоби праці – машини, обладнання, виробничі будівлі тощо), їх стан і використання;
- ✦ нематеріальні активи;
- ✦ матеріальні ресурси (предмети праці – сировина, матеріали тощо);
- ✦ трудові ресурси.

До другої групи об'єктів управлінського обліку відносять:

- ✦ постачальницько-заготівельну діяльність;
- ✦ виробництво (виробнича діяльність);
- ✦ фінансово-збутову діяльність (маркетингові дослідження, збутові операції, транспортування, реклама, контроль якості тощо);
- ✦ організаційну діяльність.

В основу системи управлінського обліку покладені бухгалтерські принципи (оскільки він виступає складовою бухгалтерського обліку):

- ✦ безперервності діяльності;
- ✦ єдиного грошового вимірника;
- ✦ повноти;
- ✦ періодичності;
- ✦ перевалювання сутності над формою тощо.

Однак управлінському обліку притаманні й власні специфічні принципи, зокрема:

- ✦ *принцип оцінки результатів діяльності структурних підрозділів*, що передбачає визначення

тенденцій і перспектив кожного з них у формуванні прибутку;

- ✦ *принцип комплексності* (разова фіксація даних у первинних документах і багаторазове їх використання в усіх видах управлінської діяльності);
- ✦ *принцип бюджетного методу управління* (що є інструментом планування, контролю та регулювання і передбачає охоплення бюджетуванням виробництва, реалізації та фінансування підрозділів та підприємства в цілому);
- ✦ *принцип залежності* (на різні альтернативні рішення відносяться лише ті витрати, які залежатимуть від майбутнього вибору);
- ✦ *принцип причинності* (до собівартості відносять тільки ті витрати, які виникли внаслідок виробництва даної продукції).

Ураховуючи той факт, що управлінський облік на ранніх стадіях свого існування розглядався як складова бухгалтерського обліку, доцільно визначити взаємозв'язок між ними. Оскільки в основі обох видів обліку лежать ряд спільних принципів, об'єкти також дещо співпадають, то зрозумілим стає той факт, що між фінансо-

вим та управлінським обліком існує тісний взаємозв'язок, який полягає в єдності принципів, методів, системи первинного обліку та єдиного професійного середовища. Одночасно існують і ознаки відмінностей, оскільки обидва види обліків мають різні завдання (табл. 2).

Порівняння управлінського та фінансового обліку свідчить про те, що перший не має постійної базової рівності (такої, як балансове рівняння). Саме тому мета організації обліку, критерії і засоби її досягнення визначають застосування різних моделей управлінського обліку.

За ступенем взаємозв'язку фінансового та управлінського обліку на практиці застосовують дві моделі: інтегровану та автономну [1, с. 27].

За ступенем нормування виділяють: облік фактичних витрат; облік стандартних витрат.

Облік фактичних (минулих) витрат полягає у формуванні витрат і прибутку для визначення фактичної собівартості і прибутку від реалізації одиниці продукції [4, с. 28].

Облік стандартних витрат включає: розробку стандартів по витратах з придбання і використання матеріалів, сировини, основних засобів, затрат праці, складання калькуляцій собівартості за нормативними витра-

Таблиця 2

Ознаки відмінностей фінансового та управлінського обліку [1, с. 15–16]

Ознака порівняння	Управлінський облік	Фінансовий облік
Обов'язковість ведення	Залежить від рішення керівника	Нормативно регульований законодавством
Користувачі інформації	Обмежене коло працівників управлінського персоналу	Широке коло внутрішніх та зовнішніх користувачів
Точність інформації	Багато приблизних оцінок	Незначні відхилення у відображенні даних
Об'єкти обліку та звітності	Центри відповідальності, окремі продукти	Підприємство в цілому
Мета обліку	Надання інформації для планування, управління та контролю	Складання звітності для потреб зовнішніх користувачів
Принципи обліку	Корисність інформації для прийняття рішення	Загальноприйняті принципи обліку
Базове рівняння	Залежить від поставленої мети	Балансове рівняння
Часовий аспект інформації	Поряд з фактичними даними – оцінки та плани на майбутнє	Фіксація господарських фактів в обліку безпосередньо після їх здійснення
Вимірники обліку	Грошові, натуральні, трудові, якісні	Грошові, трудові, натуральні
Частота подання звітності	Залежить від потреб управління (частіше – щоденна, щотижнева, щомісячна)	Квартальна і річна
Строки подання звітності	Оперативно по закінченні звітного періоду	На вимогу користувачів у встановлені законодавством строки
Ступінь відповідальності	Дисциплінарна	Кримінальна відповідальність
Елементи методу	Не обов'язково рахунки, подвійний запис	Усі елементи методу
Групування витрат	За статтями калькуляції, за способами включення до собівартості, за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	За елементами витрат
Ступінь відкритості інформації	Інформація має конфіденційний характер	Інформація є відкритою, публічною
Порядок розрахунку фінансових результатів	Залежно від обліку розраховують прибуток або маржинальний дохід як результат діяльності окремого центру відповідальності	Фінансовий результат від усіх видів діяльності підприємства за звітний період відображається на рахунку прибутків та збитків
Зв'язок з іншими науками	Пов'язаний з економікою, фінансами, економічним аналізом, математичною статистикою	Заснований на власному методі

тами і обліку фактичних витрат з виділенням відхилень від нормативів і кошторисів. В Україні це був досвід нормативного обліку, до слова, незаслужено забутого. У світовій практиці така система називається стандарт-кост.

Повнота включення витрат до собівартості також є однією з ознак класифікації систем обліку. За цією ознакою розрізняють облік повних витрат і облік часткових витрат. Облік повних витрат представлений традиційним обліком витрат на виробництво й калькулюванням собівартості. Основним групуванням витрат є їх поділ на прямі і непрямі. Прямі – це ті, які можна прямо віднести на собівартість виробленої продукції (пряма заробітна плата основних працівників, вартість сировини, матеріалів, амортизація виробничого обладнання за умови виробництва одного виду продукції тощо). Як визначено П(С)БО 16 «Витрати», прямі витрати – це витрати, які можна віднести на собівартість економічно доцільним способом. Непрямі витрати – це витрати, які не можна віднести на собівартість економічно доцільним способом (розподіляються пропорційно певній базі).

Під обліком часткових витрат розуміють підхід, коли проводиться підбір окремих елементів витрат, які носять прямий характер і включаються до собівартості окремих видів продукції. Витрати при цій системі залежать від обсягів виробництва, і тому їх називають змінними. Калькуляція обмежених витрат включає лише виробничі витрати, які пов'язані з випуском продукту, собівартість якого калькулюється [1, с. 29].

Частина витрат, які носять непрямий характер, має відношення до всієї продукції. Такі витрати відшкодовуються із загальної суми виручки (у зарубіжній практиці має назву «директ-костинг»). Існують також інші підходи, які визначаються побудовою планів рахунків (у тому числі аналітичних).

ВИСНОВКИ

Дослідження історичного розвитку управлінського обліку дозволило зробити такі теоретико-прикладні узагальнюючі висновки.

1. Управлінський облік є важливою складовою загальної інформаційної системи прийняття управлінських рішень. Він також є складовою облікової системи. В історичному плані ці системи мають глибокі й відносно давні історичні корені.

2. Основними передумовами розвитку управлінського обліку у світовій та українській практиці є (за групами): розвиток і розширення виробництва; потреба в оптимізації виробничих процесів, економії ресурсів і підвищенні оперативності управлінського впливу; перехід на вищий рівень управління та господарювання, що відповідає дійсному стану розвитку науки й техніки тощо.

3. У сучасних умовах відбувається активізація розповсюдження застосування управлінського обліку, оскільки його сутнісний зміст, методи та інструментарій за умови обґрунтованого вирішення питань організаційного характеру сприяють підвищенню ефективності виробництва (діяльності) (система управлінського обліку

виходить за рамки бухгалтерського обліку і включає в себе елементи планування, контролю, аналізу, оцінки).

4. У науці існують різні розмежування етапів історичного розвитку управлінського обліку. Справедливим є розмежування таких етапів розвитку управлінського обліку: формування його передумов (1 етап) і розробка методології й розвитку управлінського обліку (2 етап) (з низкою підетапів).

5. Управлінський облік пройшов шлях від застосування окремих елементів до розвитку нинішньої його концепції, яка відповідає сучасним запитам управління щодо формування інформації, затребуваної внутрішніми користувачами для прийняття найбільш ефективних управлінських рішень. ■

ЛІТЕРАТУРА

1. **Бутинець Ф. Ф., Чижевська Л. В., Герасимчук Н. В.** Бухгалтерський управлінський облік: навч. посіб. Житомир: ЖІТІ, 2000. 448 с.
2. **Голов С. Ф.** Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія. Київ: Центр учбової літератури, 2007. 522 с.
3. **Голов С. Ф.** Управлінський облік. Київ: Скарби, 2009. 425 с.
4. **Домбровський В. М., Гнилицька Л. В., Коршикова Р. С.** Управлінський облік: навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц./за ред. В. М. Домбровського. Київ: КНЕУ, 2003. 235 с.
5. **Мошковська О. А.** Еволюційний розвиток бухгалтерського управлінського обліку: історичний аспект. *Збірник наукових праць ЧДТУ*. 2010. Вип. 22. С. 73–76.
6. **Нападовська Л. В.** Управлінський облік: монографія. Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. 450 с.
7. **Писаренко Т. М.** Історичні передумови виникнення стратегічного управлінського обліку // *Sophus: науковий клуб*. URL: http://sophus.at.ua/publ/2015_11_25_lutsk/sekcija_section_1_2015_11_25/istorichni_peredumovi_viniknennja_strategichnogo_upravlinskogo_obliku/107-1-0-1695
8. **Писаренко Т. М.** Розвиток управлінського обліку в контексті історичного розвитку облікової системи України. URL: http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/soc_gum/en_oif/2007_4_2/zbirnuk_O_FN_4has_2_59.pdf
9. **Соколов Я. В.** Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учебн. пособие для Вузов. Москва: Аудит, ЮНИТИ, 1996. 638 с.
10. **Nelson M.** The Origin and Evolution of Management Accounting: a Review of the Theoretical Framework. *Problems and Perspectives in Management*. 2010. Vol. 8, Issue 3. P. 165–182. URL: http://businessperspectives.org/journals_free/ppm/2010/PPM_EN_2010_03_cont_Waweru.pdf

REFERENCES

- Butynets, F. F., Chyzhevska, L. V., and Herasymchuk, N. V. *Bukhhalterskyi upravlinskyi oblik* [Management accounting]. Zhytomyr: ZhITi, 2000.
- Dombrovskiy, V. M., Hnylytska, L. V., and Korshykova, R. S. *Upravlinskyi oblik* [Management accounting]. Kyiv: KNEU, 2003.
- Holov, S. F. *Upravlinskyi oblik* [Management accounting]. Kyiv: Skarby, 2009.
- Holov, S. F. *Bukhhalterskyi oblik v Ukraini: analiz stanu ta perspektyvy rozvytku* [Accounting in Ukraine: analysis of the status and prospects of development]. Kyiv: Tsentr uchbovoi literatury, 2007.
- Moshkovska, O. A. "Evoliutsiynyi rozvytok bukhhalterskoho upravlinskoho obliku: istorychnyi aspekt" [The evolutionary deve-

lopment of accounting management accounting: historical aspect]. *Zbirnyk naukovykh prats ChDTU*, no. 22 (2010): 73-76.

Napadovska, L. V. *Upravlinskyi oblik* [Management accounting]. Dnipropetrovsk: Nauka i osvita, 2000.

Nelson, M. "The Origin and Evolution of Management Accounting: a Review of the Theoretical Framework" *Problems and Perspectives in Management*. http://businessperspectives.org/journals_free/ppm/2010/PPM_EN_2010_03_cont_Waweru.pdf

Pysarenko, T. M. "Rozvytok upravlinskoho obliku v konteksti istorichnoho rozvytku oblikovoi systemy Ukrainy" [Development of management accounting in the context of the historical develop-

ment of the accounting system of Ukraine]. http://www.nbu.gov.ua/old_jrn/soc_gum/en_oif/2007_4_2/zbirnuk_O_FN_4has_2_59.pdf

Pysarenko, T. M. "Istorychni peredumovy vynykennia stratehichnoho upravlinskoho obliku" [The historical background of the emergence of strategic management accounting]. *Sophus: naukovyi klub*. http://sophus.at.ua/publ/2015_11_25_lutsk/sekcija_section_1_2015_11_25/istorichni_peredumovi_vinikennja_strategichnoho_upravlinskoho_obliku/107-1-0-1695

Sokolov, Ya. V. *Bukhgalterskiy uchet: ot istokov do nashikh dney* [Accounting: from the origins to our days]. Moscow: Audit; YuNITI, 1996.

УДК 338.001.36

АНАЛІЗ СУЧАСНОГО СТАНУ КОРПОРАТИВНОГО СЕКТОРА УКРАЇНИ

© 2016 ТРЕТЯК В. П., БЕЛЯЙ М. С.

УДК 338.001.36

Третяк В. П., Беляй М. С. Аналіз сучасного стану корпоративного сектора України

У статті проаналізована роль та структура корпоративного сектора України за організаційно-правовими формами господарювання. Визначено проблемні місця сучасного стану корпоративного сектора економіки, а саме: високий рівень зносу основних фондів, збитковість значної частини приватизованих підприємств, наявність недобросовісних власників та менеджерів. Обґрунтовано необхідність інноваційної активності, корпоративної соціальної відповідальності. Акцентується увага саме на акціонерних товариствах як найбільш ефективній формі реалізації корпоративного управління. Наведено динаміку прямих іноземних інвестицій до акціонерних товариств. Визначено пріоритетні напрями розвитку корпоративних відносин, що сприятимуть формуванню нового ставлення найбільш розвинених держав і міжнародних організацій до України в цілому.

Ключові слова: корпоративний сектор, акціонерне товариство, інвестиції.

Рис.: 4. **Табл.:** 2. **Бібл.:** 11.

Третяк Вікторія Павлівна – доктор економічних наук, доцент, завідувачка кафедри управління та адміністрування, Навчально-науковий інститут «Каразінська школа бізнесу» Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна (вул. Миросицька, 1, Харків, 61002, Україна)

E-mail: V.Tretiak@karazin.ua

Беляй Максим Сергійович – магістрант, Харківський національний університет ім. В. Н. Каразіна (пл. Свободи, 4, Харків, 61022, Україна)

E-mail: drivemax.com@yandex.ua

УДК 338.001.36

Третяк В. П., Беляй М. С. Анализ современного состояния корпоративного сектора Украины

В статье проанализирована роль и структура корпоративного сектора Украины по организационно-правовым формам ведения хозяйства. Определены проблемные места современного состояния корпоративного сектора экономики, а именно: высокий уровень износа основных фондов, убыточность значительной части приватизированных предприятий, наличие недобросовестных владельцев и менеджеров. Обоснована необходимость инновационной активности, корпоративной социальной ответственности. Акцентируется внимание именно на акционерных обществах как наиболее эффективной форме реализации корпоративного управления. Приведена динамика прямых иностранных инвестиций в акционерные общества Украины. Определены приоритетные направления развития корпоративных отношений, которые будут способствовать формированию нового отношения наиболее развитых государств и международных организаций к Украине в целом.

Ключевые слова: корпоративный сектор, акционерное общество, корпоративное управление.

Рис.: 4. **Табл.:** 2. **Библ.:** 11.

Третяк Виктория Павловна – доктор экономических наук, доцент, заведующая кафедрой управления и администрирования, Учебно-научный институт «Каразинская школа бизнеса» Харьковского национального университета имени В. Н. Каразина (ул. Миросицкая, 1, Харьков, 61002, Украина)

E-mail: V.Tretiak@karazin.ua

Беляй Максим Сергеевич – магистрант, Харьковский национальный университет им. В. Н. Каразина (пл. Свободы, 4, Харьков, 61022, Украина)

E-mail: drivemax.com@yandex.ua

UDC 338.001.36

Tretiak V. P., Bieliay M. S. Analyzing the Current Status of the Corporate Sector of Ukraine

The article analyzes both the role and the structure of corporate sector of Ukraine in terms of the organizational-legal forms of economic management. The article has determined the problem areas of the contemporary status of the corporate sector of economy, such as: high level of wear and tear of fixed assets, unprofitableness of a significant part of privatized enterprises, existence of unscrupulous owners and managers. The necessity of innovation activity, corporate social responsibility has been substantiated. Attention is focused specifically on joint-stock companies as the most effective form of implementing the corporate management. The dynamics of the foreign direct investment into the joint-stock companies of Ukraine have been provided. The priority directions of development of corporate relations, which will foster formation of new attitude on the part of the most developed States together with international organizations toward Ukraine in general.

Keywords: corporate sector, joint stock company, corporate management.

Fig.: 4. **Tbl.:** 2. **Bibl.:** 11.

Tretiak Viktoriia P. – D. Sc. (Economics), Associate Professor, Head of the Department of Management and Administration, Scientific-Educational Institute «Karazin Business School» of V. N. Karazin Kharkiv National University (1 Myronosytska Str., Kharkiv, 61002, Ukraine)

E-mail: V.Tretiak@karazin.ua

Bieliay Maksym S. – Graduate Student, V. N. Karazin Kharkiv National University (4 Svobody Square, Kharkiv, 61022, Ukraine)

E-mail: drivemax.com@yandex.ua