

Отримано: 26 січня 2017 р.

Прорецензовано: 31 січня 2017 р.

Прийнято до друку: 11 лютого 2017 р.

Левицька С. О., Сич Д. М. Еволюція становлення управлінського обліку та його місце в системі корпоративного управління / С. О. Левицька, Д. М. Сич // Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка»: науковий журнал. – Острог: Вид-во НУ«ОА», березень 2017. – № 4(32). – С. 218–221.

УДК: 657

JEL-класифікація: M 41

**Левицька Світлана Олексіївна,**

*доктор економічних наук, професор кафедри обліку і аудиту  
Національного університету водного господарства та природокористування*

**Сич Дмитро Миколайович,**

*аспірант кафедри обліку і аудиту Національного університету водного господарства та природокористування*

## **ЕВОЛЮЦІЯ СТАНОВЛЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЙОГО МІСЦЕ В СИСТЕМІ КОРПОРАТИВНОГО УПРАВЛІННЯ**

*У статті визначено передумови виокремлення управлінського обліку в обліковій системі підприємства. Проаналізовано підходи різних науковців щодо поділу бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський та систематизовано відмінності таких видів обліку. Розглянуто ключові етапи еволюції виникнення, становлення і розвитку управлінського обліку. Обґрунтовано важливість управлінського обліку для прийняття стратегічних рішень на вітчизняних підприємствах.*

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, управлінський облік, фінансовий облік, етапи розвитку.

**Левицкая Светлана Алексеевна,**

*доктор экономических наук, профессор кафедры учета и аудита  
Национального университета водного хозяйства и природопользования*

**Сыч Дмитрий Николаевич,**

*аспирант кафедры учета и аудита Национального университета водного хозяйства и природопользования*

## **ЭВОЛЮЦИЯ СТАНОВЛЕНИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И ЕГО МЕСТО В СИСТЕМЕ КОРПОРАТИВНОГО УПРАВЛЕНИЯ**

*В статье определены предпосылки выделения управленческого учета в учетной системе предприятия. Проанализированы подходы различных ученых по разделу бухгалтерского учета на финансовый и управленческий и систематизированы различия данных видов учета. Рассмотрены ключевые этапы эволюции возникновения, становления и развития управленческого учета. Обоснована важность управленческого учета для принятия стратегических решений на отечественных предприятиях.*

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет, управленческий учет, финансовый учет, этапы развития.

**Svitlana Levytska,**

*Doctor of Economics, Professor of Accounting and Auditing National University of Water and Environment Engineering*

**Dmytro Sych,**

*graduate of Accounting and Auditing National University of Water and Environment Engineering*

## **EVOLUTION OF FORMATION OF MANAGERIAL ACCOUNTING AND ITS PLACE IN CORPORATE MANAGEMENT**

*Prerequisites of separation of management accounting in the accounting system of the company were defined. Different approaches of scientists for the division accounting for financial and management were analyzed. Particular attention is paid to the problem of the relationship of financial and management accounting as two components of a single and coherent accounting system. The main evolution stages of the management accounting appearance, growing and progress in the article. Proved its importance for making strategic decisions on an enterprise.*

**Key words:** accounting, financial accounting, internal (management) accounting.

**Постановка проблеми.** Організація бухгалтерського обліку в нашій країні на сьогодні є малопродатною для вирішення завдань внутрішньогосподарського контролю та планування, адаптації до нових умов господарювання. Зарубіжний досвід свідчить, що запорукою прибуткової діяльності та конкурентної позиції на ринку є наявність достовірної та повної інформації, необхідної для прийняття правильних та ефективних управлінських рішень. Однак реалії сьогодення показують, що керівники та менеджери вітчизняних суб'єктів господарювання досі не усвідомили місця цього виду обліку в системі корпора-

тивного управління, що є головною перешкодою у процесі становлення систему управлінського обліку в Україні.

Виявлення особливостей управлінського обліку на різних етапах його становлення та розвитку дасть змогу прослідкувати за різними технологіями та методиками формування собівартості та зіставити їх із потребами часу, виявити напрями розвитку управлінського обліку в теперішній час та в майбутньому.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблема розвитку і стану управлінського обліку займалися вітчизняні й закордонні вчені, серед яких В. В. Бобиль, О. Бородкін, Ф. Ф. Бутинець, В. С. Лень, В. С. Рудницький, М. І. Скрипник, Я. В. Соколов та інші.

Не зважаючи на численні наукові розробки у сфері управлінського обліку, в вітчизняних публікаціях недостатньо досліджено еволюцію управлінського обліку, етапи його становлення, процес виокремлення (або інтеграції) в контексті співіснування з системою бухгалтерського обліку. Усе це свідчить про актуальність теми, а тому зумовило вибір напряму дослідження в науковому і практичному аспектах.

**Метою і завданням статті** є дослідження передумов виникнення управлінського обліку, визначення основних етапів його становлення та оцінка наявних підходів щодо поділу бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський із визначенням їх головних відмінностей.

**Виклад основного матеріалу.** Для прийняття обґрунтованих управлінських рішень менеджерам підприємств необхідна обліково-аналітична інформація, яку продукує бухгалтерія й інші економічні служби. Водночас підприємства зобов'язані подавати дані про результати діяльності акціонерам, кредиторам, податковим інспекторам та іншим органам. Тому система бухгалтерського обліку в більшості зарубіжних фірм поділяється на дві підсистеми – управлінський і фінансовий облік.

Окремі вчені вважають, що методика управлінського обліку зародилася ще на початку ХХ ст.; тоді він називався «виробничим обліком» [10, с. 14]. Поступово його методи і технічні прийоми все більше наближались до управлінського обліку. Ці тенденції в середині 50-х років спричинили заміну терміна «виробничий облік» терміном «управлінський облік», тобто виробничий облік виокремився із системи фінансового обліку. Така заміна була спричинена зміною технології виробництва в результаті науково-технічного прогресу, зростанням величини витрат на освоєння нових виробництв. Від управлінського обліку очікували вирішення ряду нових питань: складання попередніх кошторисів, організації оперативного аналізу та розробки варіантів управлінських рішень тощо.

У міжнародній практиці 1972 р. вважається роком виділення в бухгалтерському обліку фінансового та управлінського [13, с. 332]. Щодо України, то перше офіційне визначення управлінського обліку було надане в Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [1], де відзначено, що підприємство самостійно розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів.

Проте сьогодні питання щодо поділу єдиного бухгалтерського обліку залишається досить дискусійним. Існує два основних підходи визначення автономності управлінського обліку.

Прихильники першого підходу [8; 11; 15] вважають, що поділ бухгалтерського на фінансовий та управлінський є виправданим, не порушує єдності системи бухгалтерського обліку. У цій системі фінансовий облік спрямований на визначення фінансового результату до оподаткування, а управлінський покликаний виявити економічно обґрунтований із погляду фірми результат.

Прихильники другого підходу [7; 13; 4; 14], яких в Україні значно більше, вважають, що бухгалтерський облік є неподільним, а управлінський облік інтегрований у бухгалтерський: система обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції включена в загальну бухгалтерію.

У міжнародній практиці, як самостійні галузі бухгалтерського обліку, існують податковий, фінансовий та управлінський облік. У функції бухгалтерських служб входить не лише ведення бухгалтерського обліку, але й керівництво та координація роботи зі складання кошторисів витрат, підготовка звітної інформації та її інтерпретація для прийняття рішень, аналіз даних та участь у виборі рішення [9].

У розвинених країнах із кожним роком спостерігається зростання ролі управлінського обліку в системі корпоративного управління, а фахівці у сфері управлінського обліку є важливими стратегічними партнерами під час формування команди управління.

На нашу думку, поділ бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський зумовлений необхідністю інформаційного забезпечення зовнішніх і внутрішніх користувачів в умовах ринку. Необхідність забезпечення конференційної інформації, секретів виробництва, процедури формування собівартості та прибутковості окремого виду продукції, яка виробляється, зумовила виокремлення управлінського обліку.

Зважаючи на еволюцію виникнення та розвитку управлінського обліку та його спорідненість із фінансовим обліком, на сьогодні існує ще багато спільних рис у видів обліку. На думку Ф. Ф. Бутиця, спільність управлінського та фінансового обліку полягає в такому:

- 1) дві облікові системи ґрунтуються на даних єдиної інформаційної системи обліку;

- 2) спираються на концепцію відповідальності в управлінні господарюючими суб'єктами;  
3) їхня інформація служить прийняттю рішень, хоча й різної спрямованості [6].

Не зважаючи на тісний взаємозв'язок, між фінансовим та управлінським обліком існує ряд відмінностей. Розглянемо головні з цих відмінностей у таблиці 1.

Таблиця 1

## Порівняння фінансового та управлінського обліку

Ознаки	Управлінський облік	Фінансовий облік
Мета обліку	Надання інформації для планування, прогнозування, управління, аналізу та контролю	Складання звітності для потреб зовнішніх користувачів
Основні користувачі інформації	Менеджери підприємства, зовнішні користувачі	Зовнішні користувачі (кредитори, акціонери), меншою мірою – керівництво компанії
Регламентация	Ведення за бажанням керівництва, відсутні обмеження у виборі методів та правил ведення	Загальноприйняті принципи, офіційні регламенти (стандарти, інструкції), встановлені державними органами або професійними організаціями
Об'єкт обліку	Структурні підрозділи	Суб'єкт підприємницької діяльності загалом
Спрямованість у часі	Можливість прогнозувати, приймати оптимальні рішення та оцінювати їх наслідки	Можливість проаналізувати дані минулих періодів у грошовому вимірнику
Звіти	Детальні, вільна форма звітів	Узагальнені (форми звітності: Ф1, Ф2, Ф3, Ф4, Ф5 та інші)
Відкритість даних	Комерційна таємниця	Широкий доступ
Періодичність звітування	Гнучка (на вимогу керівника)	Чіткі вимоги до періодичності (річна, квартальна, місячна)
Застосування в практичній діяльності	Оперативне реагування на зміни тактичних та стратегічних цілей підприємства, розробка рекомендацій на майбутнє на основі даних аналізу минулих подій	Реєструє господарські операції на основі документів як факти господарського життя підприємства, які відбулися
Відповідальність	Дисциплінарна	Дисциплінарна, матеріальна, адміністративна, кримінальна
Зв'язок з іншими дисциплінами	Зв'язок з іншими дисциплінами: мікро-економікою, фінансами, економічним аналізом, статистикою, виробничим і операційним менеджментом	Практично немає, заснований головним чином на власному методі

\*Джерело: систематизовано на основі [13; 9; 6; 2].

Виявлені в таблиці 1 розбіжності між фінансовим та управлінським обліком не означають, що вони існують незалежно один від одного. Вони є взаємопов'язаними компонентами облікової системи підприємства, спрямованої на вирішення питань поставлених перед сучасним менеджментом.

Здійснивши аналіз спільних та відмінних рис фінансового та управлінського обліку, спробуємо систематизувати наявні підходи та виділити основні періоди в розвитку управлінського обліку (таблиця 2).

Таблиця 2

## Періодизація розвитку управлінського обліку у світовій практиці

Етапи		Особливості розвитку
I етап	До 1950 р.	відокремлення фінансового та управлінського обліку у системі бухгалтерського обліку; виникнення прогнозних розрахунків; обчислення собівартості товарів, робіт, послуг; використання кошторису витрат
II етап	1951–1960 рр.	впровадження обліку по центрах відповідальності; використання методів дисконтування грошових потоків; концентрація уваги на змінних витратах; розрахунок показників рентабельності та показників ліквідності
III етап	1961–1980 рр.	використання процесного аналізу; використання більш точних методів управління витратами; модифікація методик управлінського обліку з урахуванням інфляції
IV етап	1981–2000 рр.	Інтеграція різних систем обліку; створення методу ABC (1997 р.); розвиток інноваційних систем управлінського обліку
V етап	2001 р. – теперішній час	Розвиток стратегічного управлінського обліку; розвиток концепції контролінгу та збалансованої системи показників

\*Джерело: систематизовано на основі [3; 5; 12].

**Висновки.** Отже, тривала історія та накопичений досвід, широкий вибір методик та інструментів калькулювання собівартості продукції, регулярне висвітлення проблематики управлінського обліку в періодичних виданнях, практичне впровадження в багатьох зарубіжних компаніях різних країн мали би переконати всіх, що управлінський облік є однією з найважливіших на сьогодні галузей економічних знань. Проте, як свідчить практика, не всі вітчизняні фахівці бачать переваги від запровадження управ-

лінського обліку, тому що ототожнюють його з фінансовим обліком. Розглянувши різні підходи науковців щодо автономності управлінського обліку, можемо констатувати, що в сьогоденній умовах господарювання, наявна система бухгалтерського обліку не відповідає вимогам, що виставляються ринком, а фінансовий облік не в змозі задовольнити інформації потреби менеджменту. Впровадження системи управлінського обліку відкриває принципово нові можливості для українських підприємств, дає змогу не тільки одержувати інформацію про виробничі процеси, але й оперативно використовувати її під час прийняття управлінських рішень.

#### Література:

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 966-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
2. Бобиль В. В. Облік у банках : навчальний посібник / В. В. Бобиль. – Д. : Вид-во Дніпропетр. нац. ун-ту залізн. трансп. ім. акад. В. Лазаряна, 2011. – 262 с.
3. Бобиль В. В. Управлінський облік як елемент управління банківськими ризиками / В. В. Бобиль // Економіка, фінанси, право. 2001. – № 3. – С. 18–23.
4. Бородкін О. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік : концепція і організація / О. Бородкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 2. – С. 45–53.
5. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік / Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, Н. М. Малюга, Л. В. Чижевська. – Ж. : ПП «Рута». – 2002. – 480 с.
6. Бутинець Ф. Ф. Управлінський облік : зміст, значення, перспективи розвитку // Вісник Житомирського інженерно-технологічного інституту. – 1998. – № 8. – С. 3–10.
7. Валуев Б. Проблемы управленческой ориентации бухгалтерского учета / Б. Валуев // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – № 1. – С. 2–10.
8. Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский управленческий учет : учебник для студ. вузов. – М. : Экономистъ, 2004. – 618 с.
9. Лень В. С. Управлінський облік : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. спец. «Облік і аудит» / В. С. Лень; Черніг. держ. технол. ун-т. – Чернігів, 2002. – 153 с.
10. Лучко М. Р. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах : навч. посіб. / М. Р. Лучко, І. Д. Бенько. – Тернопіль : Економічна думка, 2004. – 206 с.
11. Палий В. В. Счета управленческого учета / В. В. Палий, В. Ф. Палий // Бухгалтерский учет. – 2001. – № 7. – С. 72–78.
12. Рудницький В. Еволюція управлінського обліку та сучасні концепції його розвитку / В. Рудницький, Т. Рудницький // Економічний аналіз. 2010. – Вип. 6. – С. 24–27.
13. Скрипник М. І. Порівняльна характеристика видів обліку / М. І. Скрипник // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : Міжн. зб. наук. пр. – Вип. 3 (18). – 2010. – С. 331–339. [Електронний ресурс] Національна бібліотека України імені В. І. Вернадського. – URL : [http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/ptmbo/2010\\_3/38.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2010_3/38.pdf).
14. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет : от истоков до наших дней : учебн. пособ. для вузов. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
15. Чумаченко М. Г. Управлінський облік потребує підтримки / М. Г. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 5. – С. 3–7.