

## ІСТОРИЧНИЙ ГЕНЕЗИС РОЗВИТКУ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

Останнім часом управлінський облік відіграє все більш значущу роль в управлінні більшості зарубіжних і вітчизняних підприємств. Під цим звичним сьогодні терміном розуміють особливу систему внутрішньокорпоративного управління витратами і оборотними коштами з метою оптимізації використання капіталу, зростання рентабельності, поліпшення фінансових і нефінансових показників підприємства і, звичайно ж, отримання лідируючих позицій на ринку.

Сучасний управлінський облік виступає життєвонеобхідним інструментом ефективного управління бізнесом. Феномен еліти та лідерства, гуманітарні й культурологічні аспекти керівників-лідерів і соціальнопсихологічні особливості управлінської діяльності вимагають від управлінців не тільки розуміння класичних і прогресивних методик управлінського обліку, але і знання історичних особливостей його розвитку.

*Метою статті є дослідження генезису управлінського обліку за історичними епохами і країнами, враховуючи економічні, соціальні та політичні особливості, характерні відповідному періоду його становлення та розвитку.*

Управлінський облік, як і кожна наука, має власну історію. На даний час відсутня єдина точка зору щодо дати його виникнення чи етапів становлення як в Україні, так і в інших країнах світу.

Л. В. Нападівська виділяє наступні чотири етапи еволюції управлінського обліку:

1) калькуляційний облік (кінець XIX — початок XX ст. (облік був лише засобом реєстрації господарських операцій за допомогою методу подвійного запису і складання фінансової звітності, на його основі здійснювалось виключно узагальнення затрат для калькуляції собівартості продукції);

2) виробничий облік з елементами управлінського — початок XX ст. — 50-ті роки XX ст. — спостерігалось посилення контрольної функції обліку з використанням систем калькулювання стандартних затрат і оперативного аналізу відхилень;

3) управлінський облік, як окрема галузь теоретичних і практичних знань — 50–70 роки XX ст. — пов'язаний з розробкою системи калькулювання змінних затрат («директ-костингу») і обліку затрат за центрами відповідальності;

4) управлінський (стратегічний) облік, орієнтований на досягнення стратегічних напрямів розвитку — 70-ті роки XX ст. — сучасний період — пов'язаний з посиленням ролі стратегічного управління.

Л. В. Нападівська зазначає, що управлінський облік, як окрема галузь теоретичних і прикладних знань, з'явився в передових країнах заходу в п'ятдесяті роки. Проте широкого поширення одержав лише в шістдесятих-сімдесятих роках, як альтернатива фінансовому обліку, хоч окремі положення його концепції й методик зародились ще на початку минулого століття. На початкових етапах його розвитку управлінський облік називався калькуляційним, потім виробничим і поступово методи та прийоми виробничого обліку стали наближатись до обліку, який в сучасний період називається управлінським [5, с. 50–51].

Натомість О. В. Лишиленко виділяє три етапи розвитку управлінського обліку:

1) до 30-х років XX ст. (винайдення системи калькулювання собівартості «абсорпшен-костинг»);

2) із середини 30-х років XX ст. до 70-х років XX ст. (винайдення системи «директ-костинг»);

3) 70-ті роки XX ст. донині (зростання значення стратегічної інформації) [4, с. 6–7].

С. В. Булгакова виділяє сім історичних епох, в рамках яких в системно-хронологічному порядку визначаються передумови створення управлінського обліку:

первіснообщинний світ (орієнтовно 9–6 тис. років до н. е.);

древній світ (5 тис. років до н. е. — 500-ті роки до н. е.);

античний світ (500-ті роки до н. е. — 476 р. н. е.);

середньовічний період (476–1492 рр.);

новий час (1492–1750 рр.);

промисловий етап (1750–1920 рр.);

сучасний етап (1920-ті роки — по сьогодні).

У дослідженні автором генезису управлінського обліку звернення до епохи первіснообщинного ладу пояснюється виявленням факту виникнення нового типу економічної організації — виробляючої економіки, а також зародження управління і обліку на такій досить ранній стадії розвитку людської цивілізації [1, с. 18].

На думку З. В. Задорожного, «відкриття нових видів обліку має бути пов'язане із публікацією робіт,

в яких описувалась би нова система обліку, чи його напрямом». Так, вчений, аналізуючи стан бухгалтерського обліку періоду Луки Пачолі, робить висновки, що однією із перших праць управлінського обліку є його «Трактат про рахунки і записи», написаний у 1494 р. Крім того, такі автори, як Б. Нідлз, Х. Андерсон і Д. Колдуелл у передмові до російського видання книги «Принципы бухгалтерского учета» зазначають, що 1494 р. — це момент становлення і формування фінансового обліку, зародження калькуляції і початку управлінського обліку. Інші автори — Е. С. Хендріксен та М. Ф. Ван Бреда у праці «Теория бухгалтерского учета» — вважають, що до XVI ст. головною метою бухгалтерського обліку було забезпечення інформацією одноосібного власника, тому дані бухгалтерського обліку зберігалися в таємниці, а стандарти, які б регулювали звітність, були відсутні. Оскільки основними відмінними ознаками фінансового й управлінського обліку є користувачі інформації та обмеження її використання, то першу книгу з бухгалтерського обліку «Трактат про рахунки і записи» можна вважати, швидше, книгою управлінського обліку, ніж фінансового.

Таким чином, З. В. Задорожній виділяє наступних шість етапів розвитку управлінського обліку:

- 1) 1494–1600 рр.;
- 2) 1600 — кінець XIX ст. — застійний. Відсутні значні практичні розробки та наукові праці;
- 3) кінець XIX ст. — початок 30-х років XX ст. — перехідний;
- 4) початок 30-х — середина 50-х років XX ст. — еволюційний;
- 5) середина 50-х років — 1972 р. — становлення управлінського обліку як окремого виду бухгалтерського обліку;
- 6) 1972 р. — донині — розвиток управлінського обліку як науки.

Аналізуючи «Трактат про рахунки і записи», автор звертає увагу на розділи 22, 23 і 26, в яких Лука Пачолі першим класифікує витрати обігу за трьома ознаками: щодо підприємства, товару і господарського процесу. Відповідно до зазначених ознак усі витрати обігу поділяються на торгові та домашні, прямі і непрямі, звичайні і надзвичайні. А розділ 23 взагалі присвячений обліку внутрішньофірмових розрахунків. У цьому розділі закладені основи організації обліку в структурних підрозділах підприємства. У 26 розділі Лука Пачолі пропонує вести дві Головні книги: малу — в пересувній лавці і велику — в центрі; кожна з цих книг містить рахунок мандрівок, сальдо яких повинні взаємоконтролюватися. Із викладеного автор робить висновок, що малу Головну книгу Лука Пачолі пропонував як основний реєстр внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, а велику — фінансового [2, с. 28–40].

Отже, багато авторів різних спеціалізованих видань розходяться в думці щодо періоду виникнення управлінського обліку та становлення його як науки. Деякі вважають, що управлінський облік виник як наука в післявоєнні роки, оскільки саме в цей період значно піднеслася роль бухгалтерського обліку в системі управління. Інші називають раніші дати — початок XX століття, пов'язуючи виникнення управлінського обліку з появою науки управління. Але так чи інакше, на початку XX століття були запропоновані системи стандарт-кост, директ-кост, а потім і облік діяльності за центрами відповідальності, який в 50-ті роки почали повсюдно упроваджуватися в діяльність підприємств.

Історично виділяються дві домінуючі моделі організації бухгалтерського обліку в зарубіжних країнах:

англо-американська модель, яка практикується більшістю американських, англійських, японських, канадських і голландських підприємств і є, безумовно, домінуючою у світі;

французька (франко-німецька) модель, яка широко поширена в Європі.

Деякі іноземні експерти виділяють «змішану» модель, що сполучає в собі дві домінуючі моделі.

При розгляді питання про становлення і розвиток управлінського обліку як найважливішого сучасного інструмента в руках успішних управлінців, необхідно брати до уваги й економічні реалії того часу в конкретних країнах.

Становлення управлінського обліку у США обумовлено бурхливим розвитком акціонерної (корпоративної) форми організації бізнесу. Саме якісний склад власників (інвесторів), що включає велику кількість дрібних вкладників, визначив вимоги, які були поставлені перед системою обліку. Основною вимогою власників було своєчасне надання інформації, що пов'язано з посиленою дією зовнішнього середовища: виникнення умов науково-технічного прогресу, загострення соціально-економічних протиріч, посилення зовнішньої та внутрішньої конкуренції, інфляція долара, величезні масштаби виробничих затрат а, також криза економіки, жорстока конкуренція, труднощі на ринках збуту. Зростання конкурентної боротьби зумовило, у свою чергу, те, що основною метою більшості власників стала не максимізація прибутку, що досягається, наприклад, через участь в управлінні бізнесом, а максимізація вартості капіталу, що досягається шляхом біржових спекуляцій при перепродажу акцій.

Це призвело до формування інформації для рішення принципово нових проблем, не характерних для традиційного бухгалтерського обліку, а саме: складання попередніх кошторисів, організація оперативного обліку й аналізу, дослідження поведінки затрат і встановлення причин відхилень

виробничих затрат від попереднього кошторису, розроблення варіантів управлінських рішень і вибору найбільш вигідних із них. Поступово методи і технічні прийоми виробничого обліку все більше стали відповідати вимогам управління, у зв'язку з чим термін «виробничий облік» був замінений терміном «управлінський облік».

Таким чином, управлінський облік виник через недоліки у традиційній бухгалтерії. Вчені вважали, що бухгалтерська звітність непридатна для управління підприємством, бо вона спрямована в минуле, внаслідок чого позбавлена оперативності.

Виникнення управлінського обліку проголошується обліковою революцією [7, с. 405]. У 1972 р. воно закріплюється офіційно і означає початок подальшого розвитку двох паралельних, але взаємодіючих один з одним систем — фінансового і управлінського обліку. Здійснюється сертифікація за напрямом «Управлінський облік і внутрішній аудит» (Industrial Accounting) з видачею сертифікату з управлінського обліку (Certified Management Accountant — CMA), що проводиться інститутом професійних бухгалтерів з управлінського обліку (The Institute of Management Accounting).

З початку 1990-х років отримують розробку нові методи управлінського обліку: загальна система управління витратами (Total Cost Management — TCM), облік витрат за видами діяльності (Activity Based Costing — ABC), або диференційований (функціональний) облік, калькулювання за операціями, система збалансованих показників (The Balanced Scorecard — BSC, автори Р. Каплан і Д. Нортон (1996 р.)) [3]. Схожа модель управлінського обліку розвивається і у Великобританії. Надалі вона отримає назву англо-американської облікової моделі.

Аналогом управлінського обліку у Франції виступає аналітична (маржинальна) бухгалтерія, яка з середини 1950-х років розвивається, переважно, в контексті економічного напрямку, що поступово витісняє юридичний напрям під впливом англо-американської облікової моделі. Організація побудови аналітичної бухгалтерії ґрунтується на принципі цільових витрат відповідно організаційної структури підприємства. Аналітична бухгалтерія займає центральне місце у процесі управління підприємством, особливістю якої виступає єдиний план рахунків.

До 1982-го року план рахунків у Франції інтегрується із загальною і аналітичною бухгалтерією, оскільки розділяються їх функції і відбувається максимальне зближення цих систем обліку. У плані рахунків 2003/2004 рр. вже не приводяться рахунки аналітичної бухгалтерії з тією метою, щоб організації самостійно встановлювали їх номенклатуру [9]. Сучасна тенденція структури плану рахунків Франції передбачає відділення фінансового обліку від управлінського.

У ФРН аналогом управлінського обліку є виробничий облік витрат як підсистема бухгалтерського обліку. Через значущість внутрішньовиробничих процесів, основний зміст яких складає концепція доданої вартості, облік витрат акумулює, документує, обробляє і аналізує (інтерпретує) комплекс взаємозв'язаних виробничих операцій. Специфічною особливістю його організації є існування номенклатури рахунків, яка передбачає систематизацію за:

фазами виробничого процесу, у чому реалізується попроцесний принцип;

етапами облікової процедури, що припускає складання річного звіту, при цьому рахунки витрат і готової продукції не розшифровані, щоб не обмежувати підприємства в організації виробничого обліку і використовувати його залежно від індивідуальних особливостей діяльності кожного окремого підприємства.

Така організація виробничого обліку витрат робить його схожим з французькою, але відмінною від англо-американської моделі управлінського обліку, хоча і припускає використання властивих управлінському обліку методів, які застосовуються також у контролінгу.

У країнах пострадянського простору (і в Україні зокрема) у 1920—1990 рр. управлінський облік не розвивається. Для цього періоду характерне тотальне планування. Актуальними стають питання промислового обліку, що реалізовується стосовно умов індустріального виробництва і його інтенсифікації в період НТП. Собівартість є основоположною категорією бухгалтерського обліку. Централізоване управління економікою, недостатня орієнтованість на самофінансування і кінцевий результат практично не створюють необхідної потреби в застосуванні іншої методології, окрім обліку витрат і калькулювання собівартості промислової продукції (робіт, послуг).

У 1990-х роках і в подальший період з початком перетворень суспільно-економічної концепції продовжують розвиватися ідеї промислового, виробничого обліку в рамках традиційного напрямку — бухгалтерського обліку у промисловості.

Різноманітність сучасних систем бухгалтерського обліку породжує актуальне на сьогодні питання — проблему гармонізації обліку. Перш за все це пов'язано з активним розвитком міжнародних господарських і фінансових відносин, кредитуванням та інвестуванням діяльності. Не є виключенням і Україна, що стоїть на шляху реформування економіки, у тому числі й бухгалтерського обліку. Проте, усвідомлюючи необхідність перебудови системи обліку, не можна помилково вважати, що для вирішення всіх проблем потрібно відкинути все минуле і скопіювати систему обліку, що склалася в західних країнах.

Тим часом, розвиток процедур, інструментів і методів управлінського обліку випереджає концепту-

альну, теоретичну розробленість уявлень про нього. Виникає суперечність між практичним застосуванням управлінського обліку і нерозвиненістю теоретичного фундаменту, об'єктивну потребу в якому випробовує сучасний бізнес. Доказом тому є відсутність типових Методичних рекомендацій з організації і ведення управлінського обліку, необхідних для надання допомоги керівникам підприємств різних організаційно-правових форм і форм власності. Наприклад, в Росії такі методичні рекомендації затверджені на законодавчому рівні Експертно-консультативною радою з питань управлінського обліку при Міністерстві економіки та розвитку Росії. Такі рекомендації покликані служити свого роду путівником при проведенні заходів, направлених на формування повної, оперативної і достовірної інформаційної й аналітичної бази ухвалення обґрунтованих управлінських рішень, а також для здійснення оперативного контролю за ефективністю використання ресурсів організації. У слідстві чого, керівники вимушені розробляти їх власними силами, випробовуючи на власному бізнесі, або удаватися до послуг консалтингу. Очевидно, що це означає не тільки фінансові витрати, але і тимчасове зниження ефективності функціонування управлінської системи в цілому.

Звичайно ж, важливим орієнтиром при побудові системи управлінського обліку, і перш за все для ухвалення рішення керівництвом підприємства про необхідність впровадження такої системи, можуть стати підручники з даної дисципліни. Але, на жаль, в існуючих вітчизняних і зарубіжних виданнях спостерігаються серйозні розбіжності у визначенні змісту управлінського обліку, тлумаченні термінології, а також формулюванні предмету. Спеціалізовані видання з даної тематики присвячені, переважно, розгляду методів обліку витрат і способам калькуляції собівартості. А як же бути з основними засобами, нематеріальними активами, матеріальними і трудовими ресурсами, заборгованостями, які на практиці підлягають не лише відображенню у фінансовій звітності, але і плануванню, аналізу, контролю? Крім того, управлінський облік сьогодні — це також:

оптимізація організаційної і фінансової структури бізнесу;

оптимізація бізнес-процесів;

впровадження нових управлінських технологій;

аналіз кваліфікації кадрів і їх мотивація в досягненні цільових значень ключових показників ефективності;

впровадження крос-функціональних моделей управління бізнесом;

підвищення загального рівня корпоративної культури.

**Висновки.** Процес становлення управлінського обліку чітко прослідковувався в двох напрямках —

американському та європейському, провідну роль в якому відіграла німецька школа. Основною відмінністю між американським і європейським напрямками є те, що в англо-американській практиці фінансовий і управлінський облік як види бухгалтерського обліку існували незалежно одна від одної, а в Німеччині торгова та виробнича бухгалтерії взаємно доповнювали та розвивали одна одну.

Підсумовуючи сказане, виділимо характерні особливості сучасного управлінського обліку в Україні.

До сучасного управління бізнесом, і отже до управлінського обліку, мають відношення більшість співробітників підприємства, а не лише бухгалтери, як це відбувається у фінансовому обліку. Це обумовлено тим фактом, що в управлінському обліку використовуються, окрім фінансових (бухгалтерських), ще і нефінансові показники, які надають відділи маркетингу, менеджменту, логістики, управління персоналом і т. д. Тобто система управлінського обліку акумулює і таку інформацію, якої немає у фінансових регістрах і звітах, але без якої неможливе ефективне управління підприємством.

Концепції управлінського обліку закріплені міжнародними нормативами фінансового та управлінського обліку в лютому 1989 р. Нормативи видані Комітетом управлінського та фінансового обліку Міжнародної Федерації бухгалтерів з метою сприяння розвитку й використанню управлінського обліку у практиці різних країн.

Сьогодні управлінський облік може впроваджуватися як власними силами підприємства, так і за допомогою консалтингу. Також існує безліч програмних продуктів, що дозволяють автоматизувати як локальний, так і інтегрований управлінський облік.

Управлінський облік існує як самостійна нормативна дисципліна, яку вивчають студенти вузів економічних спеціальностей.

Унікальність управлінського обліку полягає в тому, що ця дисципліна носить емпіричний характер: на відміну від чітко регламентованого фінансового обліку управлінський облік вимагає розробки інструкцій. Згадані методичні рекомендації не є «ідеальним рецептом на всі випадки», але на їх базі підприємства зможуть скласти чудово структуровані, абсолютно необхідні внутрішньо-корпоративні інструкції, стандарти, розпорядження, графіки. Відповідно розвиток управлінського обліку необхідно здійснювати і на рівні держави у вигляді формування єдиної методологічної бази управлінського обліку, яка повинна бути тісно пов'язана з процесами вдосконалення корпоративного управління і підготовкою кваліфікованих професіоналів у сфері управлінського обліку.

Отже, виникнення системи управлінського обліку в умовах ринкових відносин необхідно роз-

цінювати як об'єктивну необхідність сучасного періоду. Вона покликана вирішити завдання, пов'язані з новою економічною ситуацією (конкуренцією на внутрішніх і зовнішніх ринках, розвитком зовнішньоекономічних зв'язків, використанням АСУ, прискореним розвитком технологій, автоматизацією виробничих процесів, необхідністю розробки нових методів управління), які неможливо вирішити на основі традиційної системи бухгалтерського обліку.

### Список використаної літератури

1. Булгакова С. В. Управлінський облік: проблеми теорії: монографія / С. В. Булгакова. — Воронеж: Вид-во Воронеж. держ. ун-та, 2006. — 160 с.
2. Задорожній З. В. Внутрішньогосподарський облік у будівництві / З. В. Задорожній. — Тернопіль: Економічна думка, 2006. — 336 с.
3. Каплан Р. С. Збалансована система показників. Від стратегії до дії / Р. С. Каплан, Д. П. Нортон. — 2-е

вид., випр. і доп.; [пер. з англ.]. — М.: ЗАТ «Олімп-Бізнес», 2003. — 320 с.

4. Лишиленко О. В. Бухгалтерський управлінський облік: навч. посібник / О. В. Лишиленко. — К.: Вид-во «Центр навчальної літератури», 2004. — 254 с.
5. Нападівська Л. В. Управлінський облік: підручник для вузів / Л. В. Нападівська. — К.: КНТЕУ, 2010. — 310 с.
6. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях / Л. Пачоли; под ред. Я. В. Соколова. — М.: Финансы и статистика, 1982. — 286 с.
7. Соколов Я. В. Бухгалтерський облік: від витоків до наших днів / Я. В. Соколов. — М.: Аудит, ЮНІТІ, 1996. — 638 с.
8. Хан Д. Пік — Планування і контроль: Концепція контролінга / Д. Хан; [пер. з йому.]. — М.: Финансы і статистика, 1997. — 799 с.
9. Plan comptable general 2003/2004. — Liste integrale des comptes. — Les Editions FOUCHER. — Paris, 2003. — 34 p.

*Надійшла до редакції 23.08.2011 р.*

УДК 346.14

**А. А. Малиновская,**

*аспирант,  
Институт экономико-правовых  
исследований НАН Украины,  
г. Донецк*

### К ВОПРОСУ СЕРТИФИКАЦИИ ФИЗКУЛЬТУРНО-ОЗДОРОВИТЕЛЬНЫХ УСЛУГ

Одним из основных средств государственного регулирования физкультурно-оздоровительной деятельности является сертификация физкультурно-оздоровительных услуг, которая представляет собой способ подтверждения их соответствия законодательным требованиям с целью гарантирования их надлежащего качества и может приобрести существенное значение после отмены лицензирования физкультурно-оздоровительной деятельности.

Анализ практики оказания физкультурно-оздоровительных услуг показывает, что спрос на такие услуги зависит от обеспечения субъектами соответствующей деятельности ряда условий (например, обеспечение надлежащего качества услуг, безопасность специального оборудования и др.), что непосредственно связано с сертификацией таких услуг. В то же время вопрос о сертификации физкультурно-оздоровительных услуг в Украине решен лишь частично.

Общие положения о сертификации услуг закреплены Декретом Кабинета Министров Украины «О стандартизации и сертификации» [1], Законом Украины «О подтверждении соответствия» [2], Государственными стандартами Украины «Сертификация. Основные понятия. Термины и определения» [3], «Система сертификации УкрСЕПРО. Порядок проведения сертификации продукции» [4], «Система сертификации УкрСЕПРО. Порядок обследования производства во время проведения сертификации продукции» [5], «Система сертификации УкрСЕПРО. Аттестация производства. Порядок осуществления» [6] и «Система сертификации УкрСЕПРО. Сертификация систем качества. Порядок проведения» [7], а также международным стандартом «Системы управления качеством. Основные положения и словарь» [8]. Отдельные положения о сертификации услуг содержатся в Законе Украины

© А. А. Малиновская, 2011