

ТЕРНОПЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ І АУДИТУ

Кафедра обліку у виробничій сфері

**КУРСОВА РОБОТА**  
з дисципліни «Бухгалтерський облік (загальна теорія)»  
на тему:

**«Історичні аспекти розвитку управлінського  
обліку»**

Студента (-ки) 3-о курсу групи ОБС-31

напряму підготовки 6.03.05.09 «Облік і аудит»  
\_\_\_\_\_ Леськів В.  
(прізвище, ім'я)

**Науковий керівник: Гуцайлюк З.В.**  
\_\_\_\_\_ (посада, вчене звання, науковий ступінь,  
\_\_\_\_\_ прізвище, ініціали)

Національна шкала \_\_\_\_\_

Кількість балів: \_\_\_\_\_ Оцінка ECST \_\_\_\_\_

Члени комісії:

\_\_\_\_\_ (підпис) \_\_\_\_\_ (прізвище та ініціали)

\_\_\_\_\_ (підпис) \_\_\_\_\_ (прізвище та ініціали)

\_\_\_\_\_ (підпис) \_\_\_\_\_ (прізвище та ініціали)

## **ЗМІСТ**

<b>ВСТУП .....</b>	<b>3</b>
<b>1. Історичні передумови виникнення управлінського обліку .....</b>	<b>5</b>
<b>2. Сутність, значення, задачі, функції та метод управлінського обліку .....</b>	<b>14</b>
<b>3. Етапи розвитку управлінського обліку та їх особливості .....</b>	<b>23</b>
<b>ВИСНОВКИ .....</b>	<b>31</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ .....</b>	<b>32</b>

## ВСТУП

Функціонування підприємств в умовах постійного зростання конкуренції та дефіциту ресурсного забезпечення вимагає від керівництва різних рівнів пошуків нових шляхів економічно обґрунтованого зниження рівня витрат і 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.

В 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 тема курсової роботи 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. Гуцайлюк, П. Друкер, К.Друрі, З.В.Задорожний, В.Б.Івашкевич, О.Д. Каверіна, О.В.Карпенко, Р.С. Каплан, В.С. Лень, О.В. Лишиленко, Л.В.Нападовська, В.Ф. Палій, С.О. Стуков, А.Д.Шеремет і інші. Разом з тим, незважаючи на усі 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.

*Метою написання курсової роботи є дослідження процесу розвитку управлінського обліку в різні історичні періоди та в різних країнах. Відповідно до поставленої мети в роботі слід досягти виконання таких основних завдань:*

- дослідити ключові історичні передумови виникнення управлінського обліку;
- позиціонувати сутність та значення управлінського обліку в забезпеченні ефективності діяльності суб'єктів господарювання;
- ідентифікувати наявні підходи до розмежування етапів розвитку управлінського обліку в міжнародній практиці та порівняти їх;
- встановити передумови, генезис та розмежування етапів управлінського обліку в Україні.

**Об'єктом** дослідження є процес історичного розвитку управлінського обліку. **Предметом** – характеристика етапів розвитку управлінського обліку в світовій та українській практиці виробничих підприємств і сукупність теоретичних, методичних та прикладних засад його формування.

Дослідження спрямовано на виявлення історичних періодів, які розмежовуються науковцями, визначення ключових подій, які об'єктивно вплинули на становлення управлінського обліку, виявлення передумов та особливостей його розвитку.

Інформаційною базою написання курсової роботи є дані організаційно-розпорядницької, обліково-фінансової, податкової та іншої документації вітчизняних підприємств, дані, що опубліковані в українській та зарубіжній науковій літературі й періодичній пресі, інформаційні ресурси INTERNET.

**Наукова новизна одержаних результатів дослідження** полягає у встановленні причин, виокремленні особливостей, ідентифікації теоретичних та методичних засад формування системи управлінського обліку в різні історичні періоди його розвитку.

## 1. ІСТОРИЧНІ ПЕРЕДУМОВИ ВИНИКНЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

Внесок в управління, його еволюцію та розуміння ролі інформаційної бази в світовій практиці вказує на існування деяких суперечностей, які до сьогодні залишаються невирішеними. Головне протиріччя, не вирішене до сьогодні є те, що з від часу академічного розвитку теорій управління багато з них неадекватно реагувати на вимоги практики. Попри це, еволюція, яка спостерігається в управлінні нерозривно пов'язана з паралельним розвитком управлінського обліку [5; 10; 11; 14]. Що є абсолютно не випадковим, а цілком об'єктивно зумовленим процесом.

Він 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 теорії інших дисциплін, як в розвинутих економіках, так і 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 і техніки управлінського обліку, яка в подальшому знаходить обґрунтування та удосконалення в теорії.

Основоположниками теорії управлінського обліку вважаються класики економічної теорії – автори з англосаксонських країн, в основному з США і Великобританії, які виконували свої дослідження щодо раціонального використання потенціалу 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. Один

в подальшому йменується як економічний підхід. Він підтримується такими авторами, як Чандлер (1977), Каплан (1984) і Джонсон і Каплан (1987) [6, с.23; 17].

Інший підхід підтримується авторами, такими як Міллер і О'Лірі (1987), Хоскін і Макве (1988) і Іззамель і ін. (1990), і згадується як неекономічний підхід (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 [17, с.165-166]. У цей період прагнули отримати більшу ефективність виробництва і почали реалізовувати відповідну практику обліку. Фабриканти почали наймати працівників на довгостроковій основі і розвивалася ієрархічно структура організації управління. Заводи були часто розташовані на значній відстані від керівництва та інформаційної системи тому потрібно було підвищувати й оцінювати ефективність менеджерів і працівників на заводі. До цього часу (промисловий період розвитку) робочі наймалися на короткостроковій основі, їм оплачувались виконані роботи, і досягти високої ефективності власнику не вдавалося. 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 дев'ятнадцятого століття стали ще однією важливою рушійною силою в розвитку управлінського обліку як системи. Нові заходи, такі як ціна за тонну на милю, вартість на одного пасажира за милю і співвідношення операційних витрат до доходів, базовані на сегментованій і регіональній основі, згодом були прийняті і 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, система фінансового обліку була спрямована для підготовки річної фінансової звітності, але виникла потреба обліку, орієнтованого на управління операціями й процесами. З того часу з'явилися два види обліку, які можуть функціонувати незалежно один від одного [17, с. 166].

Згідно Друрі (1996), подальший прогрес управлінського обліку був пов'язаний з науковим розвитком управління. Прихильники цієї теорії на чолі з Фредріком Тейлором, були сконцентровані на підвищенні ефективності виробництва за рахунок спрощення та стандартизації операцій, що, в свою чергу, підвищувало рентабельність. У 1911 році, Харрісон опублікував перший набір рівнянь для аналізу вартості відхилень. До 1920 року вдосконалювалась система для запису і аналізу відхилень від стандартів. Були сформульовані відповідні теоретичні обґрунтування та з'явилась література з їх опису [17, с. 166].

На думку деяких науковців досягнення в галузі управлінського обліку може бути також пов'язане з ростом мультиактивності, диверсифікації організацій на початку 20 століття. Менеджери після запуску підрозділів фірм значну роль відводили координуванню 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 і управління розроблялись, щоб гарантувати, що різні види діяльності різних підрозділів будуть гармонійно розвиватися задля досягнення загальної корпоративної мети. Окрім цього, окупність (повернення) інвестицій розраховувалась 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 року, а у наступні роки спостерігалось уповільнення в управлінні бухгалтерськими інноваціями (Джонсон і Каплан, 1987). У цей період зовнішні фінансові угоди були заохоченням до розвитку фінансового обліку, який відповідав менталітету національних економік. В результаті цього методологія управлінського обліку починає підпорядковуватись практиці фінансового обліку. Наступною 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 для фірм.

Історією та причинами розвитку управлінського обліку в більш пізніші періоди займався Бур. 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 Бура, здійснені в Гарварді в бібліотеці бізнес – школи (2000) дозволили йому виокремити тільки чотири бухгалтерські книги з управління, які були опубліковані до 1960 року, одна була опублікована в 1953 році, а решта після 1956 року. Упродовж цього періоду, стандартна калькуляція розглядалась як ключовий інструмент підрахунку для контролю витрат і мало людей, ставили під сумнів здатність стандартної калькуляції забезпечувати ефективне застосування управлінського контролю. За словами багатьох науковців, 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 двадцятого 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 [4, 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 року за ініціативою Дж. Лі Нікольсона, – діяча у сфері фабрично-заводського рахівництва. Ця асоціація відіграла велику роль в розвитку і перекваліфікації бухгалтерів США [5; 6].

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 в області 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 і 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 році розробила програму одержання диплому спеціаліста з управлінського обліку з наданням випускникам кваліфікації бухгалтера-аналітика. Цей рік ознаменував офіційний поділ бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський [6, с. 43].

В Україні розвиток системи управлінського обліку пов'язують з використанням його інструментарію. Проте, прийоми і методи управлінського обліку, які використовувалися у директивній економіці, що характерна всім пострадянським країнам, не давали потрібного результату. Адже 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 користувачами 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. В результаті – бухгалтерська професія почала займати і сьогодні займає якісно інший рівень. Бухгалтер поступово перетворився в людину, яка окрім фіксації фактів господарського життя почала займатись підготовкою даних для прийняття управлінських рішень і сама брати участь у їх формуванні. Таким чином, бухгалтер перетворився в

бухгалтера-аналітик, 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 в 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 [11].

В Україні проблематика управлінського обліку актуалізувалася в роки активізації розвитку ринкових відносин. В 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 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 наступні передумови виникнення управлінського обліку (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

## Історичні передумови виникнення управлінського обліку\*

Історичні періоди	Передумови управлінського обліку
Первіснообщинний світ	Виникнення виробляючої економіки як типу економічної організації, зачатків управління і обліку.
Древній 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 відобразити 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 і структурними підрозділами.

**Примітки:** \* - джерело [9]

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

– 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 у 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 з 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 і 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.

## 2. Сутність, задачі, функції та метод управлінського обліку

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 діяльності більшості суб'єктів господарювання є отримання прибутку, то облік покликаний саме виконанню даної мети. 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 [4, 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 і 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.

Управлінський облік виник в країнах з ринковою економікою в інтересах внутрішніх користувачів інформації в другій половині 19 століття. Його метою було:

- надання інформаційної допомоги управлінцям;
- контроль та прогнозування витрат;

- вибір найбільш ефективних шляхів діяльності фірми.

Основними чинниками виникнення управлінського обліку в Україні є:

- наявність різних форм власності, що призводить до появи різних користувачів та рівнів управлінської інформації;
- заострення конкуренції на внутрішньому і зовнішньому ринках збуту вітчизняної продукції, що потребує своєчасної інформації про їх кон'юнктуру;
- інтеграція економіки України у світову економіку, що неодмінно приводить до переорієнтації як практики, так і теорії облікових знань [7, с.9].

Основою управлінського обліку є збір інформації про витрати підприємства і собівартість.

Завданням управлінського обліку, виходячи з його визначення, а саме: управлінський облік – це система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів в процесі управління підприємством [4, с.8-9], є складання звітів другої та третьої груп, інформація яких призначена для власників підприємства (організації), де проводиться облік, і його керівників (менеджерів), тобто для внутрішніх користувачів бухгалтерської інформації. Зміст звітів може змінюватися залежно від їх призначення і посади управління, для якого вони призначені. Наприклад, аналіз собівартості виробу – з метою визначення собівартості продукції; кошторис – для планування майбутніх операцій; звіти про понесені витрати – для прийняття оперативних короткострокових рішень і т.д.

Таким чином управлінський облік відіграє суттєву роль в управлінні собівартістю продукції оскільки дає змогу забезпечити:

- оперативне виявлення причин, місць та винуватців збільшення витрат з метою уникнення таких явищ;
- прогнозування та вибір оптимальних альтернативних варіантів постачання, виробництва й збуту з метою оптимізації витрат;
- дієву конкуренцію та якість продукції, що виробляється та ін.

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 ставляться сьогодні наступні 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 наступні 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;
- врахування 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 (автори Голов С.Ф., Єфименко 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 відносяться:

- інформаційна (забезпечення керівників різних рівнів управління інформацією, яка необхідна для поточного планування, контролю і прийняття оперативних управлінських рішень);

- комунікаційна (формування інформація, 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) [4, с.23].

Враховуючи 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 [7, с.13] включає в себе такі складові як: витрати діяльності; доходи діяльності; результати діяльності.

Предметом управлінського обліку в загальному вигляді виступає сукупність об'єктів в процесі усього циклу управління виробництвом [4, с.17]. Зміст предмету розкривають його численні об'єкти, які можна об'єднати у дві групи:

- виробничі ресурси, що забезпечують корисну працю людей в 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 і власні специфічні принципи, зокрема:

- принцип оцінки результатів діяльності структурних підрозділів, що передбачає визначення тенденцій і перспектив кожного з них в формуванні прибутку;
- принцип комплексності (разова фіксація даних в 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).

Враховуючи той факт, що управлінський облік на ранніх стадіях свого існування розглядався як складова бухгалтерського обліку, то 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 фінансовим та управлінським обліком існує тісний взаємозв'язок, який полягає у єдності принципів, методів, системи первинного обліку та єдиного професійного середовища. Одночасно існують і ознаки відмінностей, оскільки обидва види обліків мають різні завдання (табл. 2.1).

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 [4, с. 27]

Таблиця 2.1

## Ознаки відмінностей фінансового та управлінського обліку\*

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 – оцінок 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	Всі 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	В залежності 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

Примітки: \* - джерело [4, с.15-16].

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

Облік фактичних (минулих) витрат полягає в формуванні витрат та прибутку для визначення фактичної собівартості і прибутку від реалізації одиниці продукції [7, 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 витратами і обліку фактичних витрат з виділенням відхилень від нормативів і кошторисів. В Україні це був досвід нормативного обліку, до слова незаслужено забутого. В світовій практиці така система називається стандарт-кост (детальніше буде розглянуто в наступних лекціях).

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 калькулювання 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 та 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 [4, с.29].

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

### 3. Етапи розвитку управлінського обліку та їх особливості

Розвиток управлінського обліку здійснюється за історичними епохами, які є загальноновизнаними у світовій науці, у рамках яких у системно-хронологічному порядку виявляються передумови створення та аналізуються умови виникнення управлінського обліку [14].

Дослідження міжнародного (зарубіжного) внеску у формування концепції управлінського обліку, в тому числі періодизації його розвитку, дозволяє виявити тенденції та особливості, які можуть бути ефективно застосовані в Україні. Принагідно слід зауважити, що науковці по різному підходять до виокремлення періодів розвитку цієї системи обліку.

Загалом Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ, 1998) визначила чотири етапи, протягом яких еволюціонував управлінський облік:

1 -й етап - до 1950 року основна увага була приділена визначенню вартості виробництва та здійсненню фінансового контролю, через використання бюджетування й технологій обліку витрат;

2 -й етап - до 1965 року в центрі уваги було надання інформації для планування, управління та контролю, за рахунок використання таких технологій, як аналіз прийняття рішень і врахування відповідальності;

3-й етап - до 1985 року, коли вагу було зосереджено на скороченні відходів ресурсів, які використовуються в бізнес-процесах, за допомогою використання процесу аналізу і технологій управління витратами;

4-й етап - до 1995 року, коли увагу було зосереджено на генерації або створенні вартості завдяки ефективному використанню ресурсів, шляхом використання технологій, базованих на дослідженні значення акціонерної вартості і організаційних інновацій [17, с. 169-170].

Слід, однак, відзначити, що, хоча встановлені чотири етапи чітко розмежовані, однак процес переходу від одного до іншого був еволюційним. Отже, кожна стадія являє собою поєднання старого і нового,

тобто реконструйованого старого відповідно до нового з урахуванням нового набору рішень і впливу зовнішніх умов, а також потреб менеджменту.

Справедливим є розмежування таких двох етапів розвитку управлінського обліку як формування його передумов (1 етап) та розробка методології і розвиток управлінського обліку (2 етап).

При цьому в 2 етапі науковці пропонують слід виділити такі три підетапи:

1920-1950 рр. – розробка специфічних прийомів, методів управлінського обліку, формування його цілей;

1950-1990 рр. – розвиток традиційних систем управлінського обліку (стандарт-кост, директ-костинг, калькулювання повної собівартості, розподіл витрат, оцінка безбитковості тощо);

1990 р. – до теперішнього часу – розвиток інноваційних систем управлінського обліку (калькуляційних систем АВС, «точно в строк» та ін.), концепції стратегічного управлінського обліку та інші) [14, с.177].

За іншим розмежуванням періодизація розвитку управлінського обліку в світі також охоплює 2 періоди (етапи), однак їхні підетапи дещо відрізняються від розглянутих вище. Такою є зокрема позиція О.А. Мошковської та низки інших. Науковці пропонують перший етап вважати етапом формування передумов виникнення управлінського обліку (розмежовуючи в ньому такі епохи (періоди) як: первіснообщинний світ (9-6 тис. р до н.е.); древній світ (5 тис. р. до н.е. – 500 р. до н.е.); античний світ (500 р. до н.е. – 476 р н.е.); середньовіччя (476 -1492 рр.); новий час (1492-1750 рр.); промисловий період (1750-1920 рр.)). Другий - становлення та розвиток УО і його методології (сучасний етап економічного розвитку – 1920 – по теперішній час [9].

Відповідно до розмежованих періодів ці науковці визначили і передумови розвитку УО (див. табл. 1, п.1).

Загальна схема генезису управлінського обліку представлена на рис. 2.1.



Треба зауважити, що періодизація розвитку управлінського обліку в Україні не збігається із загальносвітовою тенденцією. Можна виділити наступні два етапи:

1) 1990-2005 - 2010 р. - систематизація знань з управлінського обліку. Етап сполучений з розробкою теоретичного обґрунтування управлінського обліку. Його завдання полягає у синхронізації з міжнародним досвідом науково-теоретичних уявлень і практичного використання системи управлінського обліку;

2) 2010 р. і на далі - широке розповсюдження і застосування на практиці вітчизняними підприємствами управлінського обліку, поряд з фінансовим.

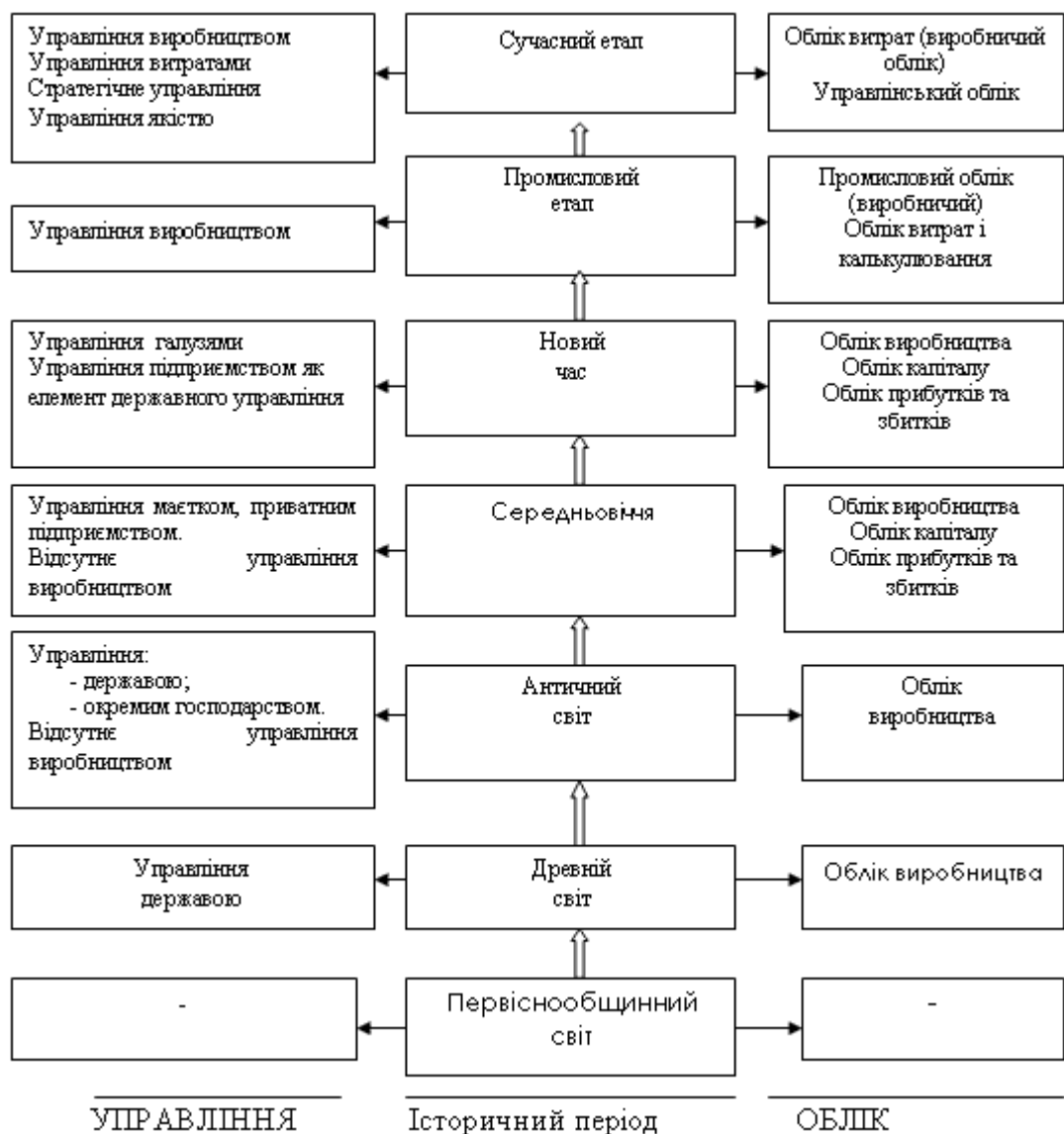


Рис. 2. 1. Схема генезису управлінського обліку [9]

З 2001 року по даний час – процес інтеграції вітчизняного обліку із зарубіжним, перехід на міжнародні стандарти обліку. Орієнтація обліку не тільки на досягнення оперативної мети, але й на глобальні стратегічні завдання, розвиток стратегічного обліку.

На сучасному етапі розвитку управлінського обліку було прийнято багато нормативно – правових актів, що вносять зміни в облік витрат та регулюють процес управління на підприємстві.

Дяків В.В. виділяє такі основні етапи розвитку управлінського обліку [8]. На його думку тривалий час бухгалтерський облік був лише засобом реєстрації господарських операцій методом подвійного запису і складання фінансової звітності. При обліку витрат (виробничому обліку) як частини бухгалтерського обліку здійснювалося лише узагальнення витрат для калькулювання собівартості продукції. Вже на початку ХХ століття стало зрозумілим, що традиційний облік не повною мірою задовольняє потреби управління в умовах загострення конкуренції, ускладнення технології та організації виробництва. В результаті цього на підставі розробки методів нормування праці (система Ф.Тейлора) було посилено контрольну функцію обліку через застосування системи калькулювання стандартних витрат і оперативного аналізу відхилень. Цей період прийнято вважати першим етапом розвитку управлінського обліку.

Другий етап розвитку управлінського обліку розпочався з середини 30-років ХХ століття й був пов'язаний з розробкою системи калькулювання змінних витрат (яка одержала назву «директ-костинг») та обліку за центрами відповідальності.

При запровадженні цих систем сформувалась окрема підсистема бухгалтерського обліку, яка оперувала не тільки грошовими вимірниками. Вона була орієнтована не на потреби калькулювання продукції для складання офіційної звітності, а на прийняття поточних управлінських рішень.

Вважається, що управлінський облік як самостійна система сформувалась в середині 50-х років ХХ століття. Саме відтоді він став

обов'язковим початковим курсом для менеджерів в університетах США, а згодом і в інших країнах світу.

Третій етап розвитку управлінського обліку бере свій початок із середини 70-х років у зв'язку з посиленням ролі стратегічного управління в умовах глобальних змін у технології та в системах управління.

Якщо до цього часу управлінський облік був орієнтований на управління виробництвом, то тепер він дедалі більше перетворюється на стратегічний управлінський облік.

Четвертий етап розвитку розпочався із встановлення ринкових відносин у нашій державі.

Таким чином, на основі інформації про витрати сировини та матеріалів за кожен зміну в розрізі видів виробів і даних про вихід продукції можна й необхідно аналізувати результати виробничого процесу зіставлення фактичних даних із нормативними, виявити відхилення та оперативно визначити причини цього, що дасть можливість своєчасно впливати на хід того чи іншого процесу, коригувати в потрібному напрямі [8,с.77].

Таким чином, існування і дієвість управлінського обліку доведена часом. Але на сьогодні змінились пріоритети, оскільки практика випереджає теоретичні надбання вітчизняних науковців у цій сфері досліджень. Межі практичного управлінського обліку розширились і потребують вдосконалення методології та формування нових концептуальних підходів.

Активізації розвитку УО в Україні сприяє зростання ризиків, притаманних сучасному розвитку економіки, невизначеності економічного і юридичного середовища тощо. УО в свою чергу, дає змогу суб'єктам більш твердо й чітко позиціонувати себе на ринку, здійснювати прогнозування та планування діяльності та її фінансових результатів.

Впровадження і ведення бухгалтерського управлінського обліку на вітчизняних підприємствах здійснюється, як правило, із застосуванням відповідного програмного забезпечення, зокрема розробок спільного російсько-українського підприємства «Інталев», які орієнтовані на середні і

великі торговельні і виробничі підприємства та холдинги з урахуванням різних напрямків бізнесу, а також «1С: Підприємство 8.0». Вищезазначені програмні продукти передбачають здійснення на підприємствах прогнозування, планування, бюджетування, аналіз і прийняття управлінських рішень, моделювання економічної діяльності [9; 16].

Але нині, на жаль, існують певні труднощі у впровадженні і веденні управлінського обліку вітчизняними підприємствами. На нашу думку, основною причиною є те, що в Законі України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” з управлінського обліку не передбачено індивідуальні підходи до організації роботи на цій ділянці у кожному конкретному підприємстві. Окрім того, суттєвим гальмом поширення управлінського обліку в країні залишається відсутність чіткого визначення переліку складових цього обліку. Завдяки управлінському обліку бухгалтер за потребою, крім власне обліку та калькулювання собівартості продукції, займається нормативним плануванням, економічним аналізом та підготовкою управлінських рішень [6 ; 9].

Отже, управлінський облік є досить складним економічним явищем, щоб виникнути із загальних передумов. Це пояснюється тим, що його визначають об’єктивні умови, які складаються лише в сучасний період розвитку економіки. До них відносяться:

- існування неокласичної економічної теорії, переважно у сполученні з філософією позитивізму, класичних і неокласичних шкіл наукового управління;

- об’єктивні емпіричні умови, що є неоднаковими для різних країн світу (стагнація / депресія в економіці, міжнародна конкуренція, бізнес - потреби ТНК, трансферт технологій і т.п.).

Вказані умови, визначають широке практичне застосування управлінського обліку вітчизняними підприємствами.

Структура управлінського обліку ґрунтується на виявленні його зв’язків, цілей, завдань, функцій, принципів і об’єктів. Отже, якщо на

підприємстві впроваджено систему управлінського обліку, це означає, що на багато аналітичних питань щодо діяльності власної фірми керівництво може швидко отримати вичерпні відповіді.

Це досягається тим, що система управлінського обліку “проектується” під конкретне підприємство та враховує специфіку його діяльності. За своєю суттю ця система представляє набір форм управлінських звітів, які охоплюють всі бізнес-процеси підприємства таким чином, щоб якомога детальніше надати бухгалтерам-аналітикам і власнику можливість: проаналізувати ланцюг створення доданої вартості; розподілити витрати за видами продукції, відділами (підрозділами) підприємства та напрямками діяльності; здійснити необхідні аналітичні розрахунки (рентабельність, оборотність активів, вартість одного робочого місця, структура витрат тощо); прослідкувати за ефективністю попередніх управлінських рішень [16].

Значним недоліком сучасної системи управління є розмежування різноманітних служб підприємства, які працюють незалежно один від одного і мають вузьку спеціалізацію. При цьому мета у них різна: у планового відділу формування планових показників на перспективу, бухгалтерії – “фотографування” виробничого процесу та своєчасне складання форм звітності, відділу маркетингу – матеріально-технічне забезпечення діяльності, виробничого відділу – дотримання технології виробництва та забезпечення якості продукції. Водночас єдиною і основною метою діяльності перелічених структурних підрозділів у сучасний період повинно бути забезпечення виживання підприємства і його довгострокове економічне зростання.

Розвиток управлінського обліку на сучасному етапі полягає в поєднанні таких функцій, як планування, облік, контроль і аналіз. Результатом такого поєднання має бути система інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень, обслуговувати яку повинен управлінський облік.

Управлінська інформація дає можливість керівництву приймати більш ефективні рішення. Поточні рішення приймаються з урахуванням загального стану економіки та наявності ресурсів й можливостей підприємства на даний відрізок часу, але на ці рішення значно впливає якість довгострокових рішень, причому довгострокові рішення важко змінити (за певних умов вони не підлягають зміні), а поточні рішення можна змінювати, і доволі часто. На рис 2 представлена структура управлінського обліку як системи.

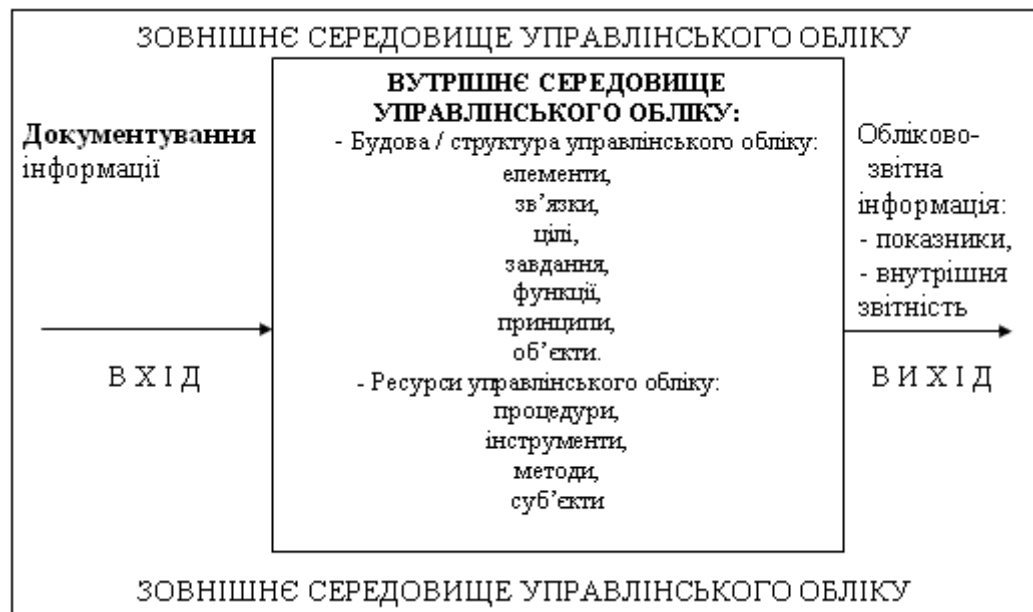


Рис. 2. 2. Структура управлінського обліку як систем\*

**Примітки:** \* - джерело [9]

Структурування взаємозалежних елементів управлінського обліку дозволяє визначити мету системи управлінського обліку, яка полягає у створенні інформаційного забезпечення процесів планування, контролю, прийняття управлінських рішень для досягнення стратегічних, тактичних, оперативних цілей економічного суб'єкта на основі фактичних, нормативних і прогнозних показників функціонування, його сегментів, а також показників зовнішнього середовища.

## 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. В історичному плані ця система системи має глибокі й відносно давні історичні корені.

2. Основними передумовами розвитку управлінського обліку світовій і 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. В 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. В науці існують різні розмежування етапів історичного розвитку управлінського обліку. Справедливим є розмежування таких етапів розвитку управлінського обліку як формування його передумов (1 етап) та розробка методології і розвиток управлінського обліку (2 етап) (з низкою підетапів).

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

### Список використаної літератури

1. Аспір Н.Р. Окремі питання впровадження управлінського обліку та його розвитку в Україні / Н.Р. Аспір // Науковий вісник. – 2005. – №15(1). – С.249-251.
2. Атамас П.Й. Управлінський облік: Навчальний посібник / П.Й. Атамас. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 440 с.
3. Белоусова І. Роль управлінського обліку / І. Белоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 4. – С. 34.
4. Бутинець Ф.Ф. та ін. Бухгалтерський управлінський облік. Навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» / Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Чижевська, Н.В. Герасимчук. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 448 с.
5. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: Монографія / С.Ф. Голов. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
6. Голов С.Ф. Управлінський облік / С.Ф. Голов. – К.: Скарби, 2009. – 425 с.
7. Домбровський В.М., Гнилицька Л. В., Коршикова Р.С. Управлінський облік: Навч.- метод. посіб. для самост. вивч. дисц. / За ред. В.М. Домбровського. – К.: КНЕУ, 2003. -235 с.
8. Дяків В.В. Управлінський облік в Україні – реалії сьогодення / В.В. Дяків // Економіка АПК. – 2010. – №8. – С.76-80.
9. Мошковська О.А. Еволюційний розвиток бухгалтерського управлінського обліку: історичний аспект / О.А. Мошковська // Збірник наукових праць ЧДТУ. – 2010. – Вип. 22. – С. 73-76.
10. Нападівська Л.В. Управлінський облік: Монографія. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 450 с.



11. Писаренко Т. М. Історичні передумови виникнення стратегічного управлінського обліку [Електронний ресурс] / Т.М. Писаренко // Sophus: науковий клуб. – Режим доступу: [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](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).

12. Писаренко Т.М. Розвиток управлінського обліку в контексті історичного розвитку облікової системи України / Т.М. Писаренко // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.nbu.gov.ua](http://www.nbu.gov.ua).

13. Райан Б. Стратегический учет для руководителей / Б.Райан. – [Пер. с англ. под. ред. В.А. Микрюкова]. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 224 с.

14. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для Вузов / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638с.

15. Хенсен Д.Р. Управлінський облік. / Д.Р. Хенсен, М.М. Моувен, Н.С. Еліас, Д.У Сєнков / Пер. з англ. – 5-е канад. вид. – К.: Міленіум, 2002. – 974 с.

16. Янчук Т.Ю. Впровадження управлінського обліку та еволюція його розвитку / Т.Ю. Янчук // Вісник ЖДТУ. – 2010. – №3. – С.285-287.

17. Nelson M. The origin and evolution of management accounting: a review of теоретичні основи the theoretical framework [Електронний ресурс] / Nelson Maina Waweru // Problems and Perspectives in Management. – 2010. – Volume 8, Issue 3. – S.165-182. – Режим доступу: [http://businessperspectives.org/journals\\_free/ppm/2010/PPM\\_EN\\_2010\\_03\\_cont\\_Waweru.pdf](http://businessperspectives.org/journals_free/ppm/2010/PPM_EN_2010_03_cont_Waweru.pdf).