

УДК 657.2

Садовська І.Б., к.е.н.,
професор кафедри бухгалтерського обліку,
Луцький національний технічний університет

РОЗВИТОК ФУНКЦІЙ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ ІНСТИТУЦІОНАЛЬНИХ ЗМІН

Анотація. В статті розглянуто питання нових підходів до розвитку облікової, контрольної і аналітичної складової механізму інформаційного забезпечення управління. Проаналізовано визначення функцій управлінського обліку вітчизняними і зарубіжними вченими з позиції різних облікових парадигм в умовах інституціональних змін.

Встановлено дві головних функції управлінського обліку: інформаційну та оцінки діяльності відповідальних осіб. Доведено вагомість для управлінського обліку функцій спостереження, виявлення, виміру, реєстрації (документування) господарських фактів і соціально-екологічних явищ.

Ключові слова: функція, функції управлінського обліку, функції управління, спостереження, вимірювання кількісне, вимірювання якісне, функція науково-пізнавальна

Постановка проблеми. В умовах зростання впливу глобалізаційних процесів на економіку і управління організаціями посилюється роль управлінського обліку як інформаційного базису. Це викликає потребу в науковому пошуку нових підходів до розвитку облікової, контрольної і аналітичної складової неординарного механізму інформаційного забезпечення управління. Розвиток функцій управлінського обліку слід пов'язувати з його місією і цілями, які задаються інноваційними системами управління і глобалізаційними економічними процесами. Впливовим є також процес інтелектуалізації капіталу, що означає зміни пріоритетів з фізичного на інтелектуальний. Відповідно, економіка знань і всеохоплююча інформатизація суспільства, ставить нові задачі і вимагає перегляду і уточнення змісту функцій управлінського обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Нові підходи до вдосконалення методології управлінського обліку потребують зміни вектору досліджень розвитку його функцій. Дане питання неодноразово піднімалось у наукових працях вчених: Ф.Ф. Бутинця [2], Б.І. Валуєва [1], С.Ф. Голова [4], Н.О. Гури [5], В.М. Жука [15], Г.Г. Кірейцева [6-10], В. О. Осмятченка [17], Я. В. Соколова [18; 19] та інших.

Постановка завдання. Мета дослідження полягає у формуванні теоретичного базису та обґрунтуванні доцільності розширення функцій управлінського обліку в умовах

глобалізації економіки та під впливом інституційної економічної теорії.

Виклад основного матеріалу. Загальна теорія бухгалтерського обліку визначає його сутність через три функції:

- 1) документальну реєстрацію господарських операцій;
- 2) обробку інформації (з первинних документів);
- 3) надання отриманих в результаті обробки узагальнених даних користувачам.

Класичний підхід до визначення функцій бухгалтерського обліку має дещо інше трактування. Зокрема, виділяють функції: інформаційну, контрольну, управлінську. Або, зустрічається інший варіант набору функцій: інформаційна, оціночна, аналітична, контрольна [1; 4; 14; 19; 20].

Визначення функції як діяльності покладено в основу нашого дослідження. Оскільки управлінський облік має відмінності від бухгалтерського і фінансового, які відображають фінансову інформацію і регламентовані чинним законодавством, відмінними є окремі його функції.

Функції управлінського обліку доцільно розглядати з позицій трьох взаємопов'язаних аспектів: наукового, практичного і навчально-освітнього. В такому разі беззаперечно буде досягнута мета і реалізована його головна функція забезпечення інформаційним ресурсом системи управління. Результат залежатиме від синергетичного ефекту поєднання науки, практики і безперерв-

ного навчання суб'єктів управлінського обліку.

Основу наукових досліджень стосовно розвитку функцій обліку закладено у фундаментальній праці Г.Г. Кірейцева, вченого зі світовим ім'ям в галузі теорії бухгалтерського обліку [6]. Дослідження вченого поглиблювались з розвитком глобалізаційних економічних процесів і під впливом положень інституціональної економічної теорії [7-10], поділяючи їх на внутрішні та зовнішні. Головний акцент у працях вченого приділяється розширенню функцій управлінського обліку, через реалізацію яких передбачалось відображення змін, тенденцій, закономірностей поведінки його об'єктів. Цим було підкреслено вагому роль суб'єктів облікової діяльності у вирішенні управлінських задач сучасного менеджменту [7, с. 5].

Зовнішні функції відповідно до його бачення впливають на об'єкти управлінського обліку через механізм управління, в основу якого покладено економічні потреби, інтереси, економічні та правові відносини, котрі постійно розвиваються [7, с. 42]. У працях вченого знаходить місце обґрунтування науково-пізнавальної функції, орієнтованої на пізнання і наукове трактування нових об'єктів управління (інтелектуального капіталу, трансакційних витрат, агентських відносин, знань як активу), визначення кінцевих результатів діяльності в умовах невизначеності та інституціональних обмежень, яка у зв'язку зі змінами в економічних і правових відносинах ускладнюється й потребує високого методологічного рівня всієї системи управлінського обліку. Розвиток нової науково-пізнавальної функції обліку уможливується за умови процедурного підходу щодо розкриття взаємозв'язку економічних дій та їхньої сутності, із використанням новітніх інформаційних технологій, статистичних методів, а також застосуванням нової його методології.

Внутрішні функції управлінського обліку полягають у виконанні його робочих прийомів, технічних елемент професійної діяльності працівників облікового і управлінського апарату. До таких функцій, на наш погляд, доцільно віднести: спостереження, вимірювання кількісних параметрів, вимірювання якісних властивостей, оцінювання,

реєстрацію економічних фактів, процесів і агентських відносин, визначення результативності, моделювання управлінської і виробничої діяльності.

Бутинець Ф.Ф. визначає склад функцій обліку наступним чином: «...формування інформаційного потоку про кругообіг засобів; виявлення результатів господарської діяльності; регламентацію господарських операцій, що відображаються; контроль за станом майна та його джерел» [2, с. 21].

Гура Н.І. звужує функції обліку, беручи за основу загальноприйнятту з методологічної точки зору інформаційну. Зокрема, автор виділяє такі функції: основну – інформаційну (облікову), і як похідні – обліково-аналітичну і обліково-контрольну [3, с. 4].

Вороніна Л.І. виділяє функції обліку в такому форматі: інформаційна, планова, контрольна, аналітична, зворотного зв'язку [5, с. 18]. Ми не погоджуємось з виділенням функції планування. Те, що облік надає інформацію для здійснення процесу планування, не означає що йому притаманна функція планування. В цьому випадку має місце позиція Валуєва Б.І., який визначив інформаційну облікову функцію як фундаментальну, узагальнюючу і сервісну для всіх інших функцій управління – планування, організації, координації, мотивації, контролю. Зробимо уточнення, що таку узагальнюючу функцію реалізовує система управлінського обліку, оскільки не фінансова інформація, яку продукує саме ця система є переважаючою при прийнятті рішень щодо всіх функцій управління (табл. 1).

Ідея введення в наукову площину соціальної функції обліку належить Малюзі Н.М., оскільки за її переконаннями «... розвиток бухгалтерського обліку повинен відбуватися відповідно до суспільних потреб» [13, с. 112]. Механізм реалізації даної функції вже працює в розвинутих країнах світу, що підтверджується широким представленням громадськості соціальних звітів. Слід зауважити, що формати таких звітів не регламентовані урядовими чи професійними організаціями країн, а мають специфічний характер представлення і змістовного наповнення. Перевага надається візуальному наповненню звітів, що робить їх більш доступними для широкого кола зацікавлених осіб.

Таблиця 1

Взаємозв'язок функцій управління і управлінського обліку

Критерій підходу до визначення функції	Функції управління	Функції управлінського обліку <i>сервісні</i>	Функції управлінського обліку <i>основні</i>
<i>Загальні</i>	<i>Прийняття управлінських рішень</i>	Інформаційне забезпечення процесу прийняття рішень	<i>Пізнавальна Трансформаційна Оцінювання персоналу за сферами відповідальності Соціальна</i>
<i>Похідні</i>	<i>Планування</i>	Інформаційне забезпечення процесу планування	<i>Спостереження Вимірювання кількісне Вимірювання якісне Оцінювання Реєстрація Визначення результативності Моделювання</i>
<i>Похідні</i>	<i>Організація</i>	Інформаційне забезпечення процесу організації	<i>Спостереження Вимірювання кількісне Вимірювання якісне Оцінювання Реєстрація Визначення результативності Моделювання</i>
<i>Похідні</i>	<i>Мотивація</i>	Інформаційне забезпечення процесу мотивації	<i>Спостереження Вимірювання кількісне Вимірювання якісне Оцінювання Реєстрація Визначення результативності Моделювання</i>
<i>Похідні</i>	<i>Регулювання (координація)</i>	Інформаційне забезпечення процесу Регулювання (координації)	<i>Спостереження Вимірювання кількісне Вимірювання якісне Оцінювання Реєстрація Визначення результативності Моделювання</i>
<i>Похідні</i>	<i>Контроль</i>	Інформаційне забезпечення процесу контролю	<i>Спостереження Вимірювання кількісне Вимірювання якісне Оцінювання Реєстрація Визначення результативності Моделювання</i>

*Джерело: власна розробка

Головну роль при їх формуванні відіграє система управлінського обліку, яка і є джерелом фінансової і не фінансової інформації, опрацьованої під різними кутами зору попиту на таку інформацію, віддаючи пріоритет соціальній спрямованості. Таким чином,

очевидною є висока тіснота зв'язку соціальної функції і системи управлінського обліку.

В сучасних наукових виданнях поширені пропозиції вчених стосовно актуальності прогностичної функції управлінського обліку, яка за їхніми обґрунтуваннями ефективно

реалізується завдяки використанню програмних продуктів та інформаційних технологій. Ми частково погоджуємось з такою думкою, але концептуально вважаємо, прогнозування (як і планування, бюджетування) окремою науковою дисципліною, яка має властивий їй предмет і метод. Управлінський облік забезпечує інформаційними даними процеси прогнозування, планування і бюджетування. Але не коректно підмінювати відповідні функції управління і окремі самостійні види діяльності на функції управлінського обліку. В результаті, це може привести до втрати управлінським обліком за вченням Лакатоса «наукового жорсткого ядра» і розпорошення «захисного поясу» [11].

Креативна функція управлінського обліку, яка, на перший погляд, є цікавою для дослідників, також не має достатнього обґрунтування. На наш погляд, креативність, як творчий підхід, має бути властива для всіх суб'єктів економічної і управлінської діяльності. Це не є виокремлений вид діяльності, як, наприклад, спостереження чи вимірювання. Креативністю вимірюється в певній мірі інтелект суб'єкта, задіяного в управлінському, чи то в обліковому, чи в будь-якому іншому процесі. Може бути креативний підхід до вирішення окремих питань в прийнятті рішень, узагальненні інформації для управлінських звітів, в процесі реалізації будь-яких функцій управління і управлінського обліку. Але креативність не є функцією обліку, і управлінського зокрема.

Частково вченими пропонується виділити оптимізаційну функцію управлінського обліку. Тобто, акцентується увага на виборі самого оптимального варіанту із запропонованих управлінським обліком управлінських рішень. Ми не погоджуємось з таким твердженням з огляду на те, що вибір рішення – це завдання системи управління, а не обліку. Оптимізація, як процес, присутній при реалізації всіх окремо взятих функцій управління і функцій управлінського обліку. Наприклад, реалізуючи функцію реєстрації економічних фактів, суб'єкт-виконавець оптимізує реєстраційні процедури, зменшуючи витрати на процес реєстрації і покращуючи якість і швидкість отримання реєстраційного продукту.

Функція моделювання запропонована Г.Г. Кірейцевим ще в 90-х роках [6, с. 70]. Його позицію підтримують інші вчені [15; 16; 18; 19], зокрема, стверджується, що «...питання моделювання інформаційних процесів є одним з ключових... і завжди піднімається при викладенні теоретичних основ джерел інформації та інформаційних процесів» [16, с. 30]. Поряд з функцією моделювання розглядають евристичну. Евристична функція та моделювання притаманні тільки людині і відрізняють її від штучних інтелектуальних (мислячих) систем. В даний час до сфери людської діяльності відносять: постановку задачі; вибір методів її рішень і побудова (розробка) моделей і алгоритмів, висування гіпотез і припущень; осмислення результатів і прийняття рішень. Варто відзначити, що важливою особливістю саме людської діяльності є наявність у ній елемента випадковості: незрозумілі вчинки і непередбачені рішення часто лежать в основі оригінальних і несподіваних ідей. Однак з розвитком обчислювальної техніки виконання все більшого числа функцій беруть на себе автоматичні системи, при цьому виконуючи роботу швидше і ефективніше людини. Завдання людини як *homo sapiens*, насамперед, вдосконалюватися в евристичних процедурах, а не у виконанні алгоритмізованих операцій.

Функція правового захисту суб'єктів господарювання проявляється в контексті реалізації функції первинного спостереження, вимірювання і реєстрації фактів економічної діяльності. Управлінський облік повинен спиратися на широку законодавчу базу, яка регулює діяльність підприємства. Крім того, важливим фактором є перевірка на законність проведених господарських операцій. Процедурою для такої перевірки є санкціонування призначеними обліковими працівниками первинних бухгалтерських документів. Правова регламентація розглядається не тільки як допоміжна функція, а і як принцип управління для запобігання корупції, шахрайству і зловживанням посадовими матеріально-відповідальними особами. Таким чином, функція правового захисту є передумовою ефективності економічної безпеки підприємства і зміцнення його економічного потенціалу.

Висновки. Управлінський облік - це галузь знань і сфера діяльності, пов'язана з формуванням і використанням економічної інформації для управління усередині господарюючого суб'єкта. Його мета полягає в тому, щоб допомогти керівникам (менеджерам) в ухваленні економічно обґрунтованих рішень. Важливу роль у дієздатності і ефективності управлінського обліку відіграють його функції.

Доцільно розглядати відокремлено функції управлінського обліку як науки, практичної і навчально-освітньої діяльності. Найбільш прийнятними є наступні класифікації функцій: основні і похідні; внутрішні і зовнішні; впливові і нейтральні.

Встановлено дві головних функції управлінського обліку: інформаційну та оцінки діяльності відповідальних осіб. Основною є

функція забезпечення інформацією системи управління в розрізі відокремлених функцій цієї системи: планування, організації, регулювання, мотивації, контролю.

До внутрішніх функцій доцільно віднести: спостереження, вимірювання кількісних параметрів, вимірювання якісних властивостей, оцінювання, реєстрацію економічних фактів, процесів і агентських відносин, визначення результативності, моделювання.

Перспективи подальших досліджень і вирішення проблем розвитку функцій управлінського обліку в умовах інституційних змін полягають у створенні фундаментальної основи формування ефективної інформаційної системи, що зможе забезпечити конкурентоздатність суб'єктів господарювання на українському і на міжнародному ринку.

Список літератури:

1. Аджан К.Я. Основы бухгалтерского учета: пособие / К.Я. Аджан. – М.: Статистика, 1977. – 184 с.
2. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік: роздуми вченого / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ПП «Рута», 2001. – 100 с.
3. Воронина Л.И. Теория бухгалтерского учета: учеб. пособие / Л.И. Воронина. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М.: Эксмо, 2007. – 416 с.
4. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: [монографія] / С.Ф. Голов. – К: МІМ; Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
5. Гура Н.О. Облік видів економічної діяльності: підручник / Н.О. Гура. - К.: Центр учбової літератури, 2010. - 392 с.
6. Кирейцев Г.Г. Функции учета в механизме управления сельскохозяйственным производством. – Киев : Изд-во УСХА, 1992. – 240 с.
7. Кирейцев Г.Г. Развитие бухгалтерского обліку: теория, профессия, міжпредметні зв'язки: монографія / Г.Г. Кирейцев. - Житомир: ЖДТУ, 2007. - 236 с.
8. Кирейцев Г. Г. Регулювання розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві України / Г. Г. Кирейцев // 36. наук. праць ; за ред. М. І. Бахмата. – Кам'янець-Подільський, 2009. – С. 22-29.
9. Кирейцев Г.Г. Напрями розвитку галузевого обліку в сільському господарстві України / Г.Г. Кирейцев // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. – 2012. – Вип. 169, Ч. 2. – Серія «Економіка, аграрний менеджмент, бізнес». – С. 9–17.
10. Кирейцев Г.Г. Теоретичні аспекти формування обліково-аналітичного механізму менеджменту / Г.Г. Кирейцев, О.Д. Гудзинський, Т.М. Пахомова // Облік і фінанси АПК. – 2008. – №1. – С. 11–15.
11. Лакатос И. Избранные произведения по философии и методологии науки. Перевод с английского И.Н. Веселовского, А.Л. Никифорова, В.Н. Поруса. – М.: Академический Проект; Триста, 2008. — 475 с.
12. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія і методологія, перспективи розвитку: [монографія] / Н.М. Малюга. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.
13. Малюга Н. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико-методологічні основи: дис. ...доктора економ. наук: 08.06.04 / Н. М. Малюга – Житомир, 2006. – 397 с.
14. Малышев И.В. Теория бухгалтерского учета: Учеб. пособие для с.-х. вузов / И.В. Малышев. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 263 с.
15. Наукові праці В.М. Жука [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://magazine.faaf.org.ua/content/category/11/71/92/>.
16. Николайчук Я. М. Теорія джерел інформації : монографія / Я. М. Николайчук – Тернопіль : ТзОВ "Терно-граф", 2010. – 536 с.
17. Осмятченко В. О. Функції бухгалтерського обліку в умовах застосування інформаційних технологій / В. О. Осмятченко // Вісник ЖДТУ. – № 2 (52). – 2010. – С.163–166.
18. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов./ Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
19. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
20. Хендриксен Е.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.

Summary

The question of new approaches to development of accounting, control and analytical component of information security mechanism in management is investigated in the article. Classical approaches to determine the functions of management accounting by domestic and foreign scholars from point of view of various accounting paradigms in terms of institutional change are analysed.

The essence of category "function" is substantiated. Opportunities to use function for management accounting as an abstract category, process, technology, organization, and management functions directly are established.

Two major functions of management accounting are established: informational and evaluation of activity of responsible persons. The main function is the provision of management system in the context of separate functions of these system by information: planning, organization, management, motivation, control.

The importance of surveillance, detection, measurement, recording (documentation) economic facts and social and environmental effects are proved for management accounting functions. Content of internal and external functions related with the operations of the company are grounded. The limits of basic and derivative functions of management accounting are outlined. Their impact on information security management is proved.

Prospects for further research in this direction is to solve the problem of increasing of management accounting efficiency in business management and for sustainable economic development.

Key words: *function, functions of management accounting, management functions, monitoring, quantitative measuring, qualitative measurement, science and cognitive function.*