

УДК 657:658

Фоміна О. В.

*кандидат економічних наук, доцент,
докторант кафедри бухгалтерського обліку
Київського національного торговельно-економічного університету*

Fomina O. V.

*PhD in Economics, Associate Professor,
Candidate Doctor of Science of the Accounting Department,
Kyiv National University of Trade and Economics*

РОЗВИТОК ФУНКЦІЙ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

DEVELOPMENT OF MANAGEMENT ACCOUNTING FUNCTIONS

Анотація. У роботі проаналізовано підходи до визначення функцій управлінського обліку, запропоновані різними вченими. Зокрема, визначено та систематизовано основні функції управлінського обліку з огляду на завдання інформаційного забезпечення управління підприємством торгівлі в сучасних економічних реаліях. Обґрунтовано роль функцій управлінського обліку в інформаційному забезпеченні сучасного менеджменту вітчизняних підприємств з урахуванням сучасних проблем економіки.

Ключові слова: аналітична функція, організаційно-комунікаційна функція, облікова функція, планово-контрольна функція, функції управлінського обліку.

Вступ та постановка проблеми. Управлінський облік як соціально-економічне явище на підприємстві постійно розвивається: розширюються його функції, збільшується набір вирішуваних ним завдань, різноманітнішими стають методи, активніше забезпечує інформацією прийняття не лише оперативних, але й стратегічних управлінських рішень.

Сучасний управлінський облік має базуватись на формуванні та використанні його функціональної корисності для системи управління, оскільки він повинен забезпечувати координацію, взаємодію та узгодженість окремих елементів менеджменту підприємства в досягненні ним тактичних та стратегічних цілей.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню теоретичних питань функцій управлінського обліку присвячені праці вітчизняних та зарубіжних науковців: Ф.Ф. Бутинця, Б.І. Валуська, С.Ф. Голова, К. Друрі, Г.Г. Кірейцева, В.Б. Моссаковського, Л.В. Нападівської, І.Б. Садовської, Я.В. Соколова, М.Г. Чумаченка та ін. Однак, як зазначає І.Б. Садовська, сучасна економічна наука володіє достатніми теоретичними надбаннями щодо ведення управлінського процесу. Вони частково запроваджені на підприємствах, але не є цілісною системою, сформованою внаслідок переплетіння інформаційних потоків, та не задовольняють повною мірою потреби

управлінців у даних, необхідних для прийняття оперативних та стратегічних рішень [1, с. 164]. Саме тому залишається багато проблемних питань щодо сутності і ролі функцій управлінського обліку, що потребують більш детального дослідження.

Метою даної роботи є розвиток та обґрунтування функцій управлінського обліку і визначення їх ролі в інформаційному забезпеченні менеджменту вітчизняних підприємств з урахуванням сучасних проблем економіки.

Результати дослідження. Різні підходи до визначення складу та змісту функцій управлінського обліку не сприяють його розвитку, а лише поглиблюють проблему. Поділяємо думку І.Б. Садовської щодо того, що функції управлінського обліку доцільно розглядати з позицій трьох взаємопов'язаних аспектів: наукового, практичного і навчально-освітнього. У 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 безперервного навчання суб'єктів управлінського обліку [2, с. 282].

До основних функцій управлінського обліку Л.В. Нападовською були віднесені:

- інформаційна – забезпечення керівників усіх рівнів управління інформацією, яка необхідна для більш ефективного планування, контролю та прийняття управлінських рішень;

- контрольна – контроль та оцінка результатів діяльності структурних підрозділів та окремих виконавців, а також підприємства в цілому; досягнення тактичних і стратегічних цілей підприємства, ефективності прийнятих рішень та їх впливу на результати діяльності підприємства; оцінка критеріїв майбутнього й поточного потенціалів і забезпечення ефективного механізму управління стратегією підприємства;

- прогнозна – інформаційне забезпечення перспективного планування та спрямування розвитку підприємства на досягнення його стратегічних цілей;

- аналітична – інформаційне забезпечення аналізу відхилень фактичних затрат і результатів діяльності окремих центрів відповідальності від запланованих (прогнозних) на основі широкого використання економіко-математичних методів і моделювання;

- комунікаційна – управлінська інформація є засобом прямого та зворотного зв'язку між рівнями управління, функціональними та структурними підрозділами, внутрішнім і зовнішнім середовищем [3, с. 179].

Розширенню функцій управлінського обліку, через реалізацію яких передбачалось відображення змін, тенденцій, закономірностей поведінки його об'єктів, присвячено наукову працю Г.Г. Кірейцева. Цим було підкреслено вагому роль суб'єктів облікової діяльності у вирішенні управлінських завдань сучасного менеджменту [4, с. 5].

Зовнішні функції, згідно з баченням ученого, впливають на об'єкти управлінського обліку через механізм управління, в основу якого покладено економічні потреби, інтереси, економічні та правові відносини, котрі постійно розвиваються [4, с. 42]. У працях Г.Г. Кірейцева знаходиться 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, що потребує вдосконалення методології 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, на думку вченого, полягають у виконанні його робочих прийомів, технічних елементів професійної діяльності працівників облікового і управлінського апарату. До таких функцій управлінського обліку для підприємств торгівлі можуть бути віднесені функції спостереження, вимірювання кількісних параметрів, вимірювання якісних властивостей, оцінювання, реєстрація фактів господарської діяльності, процесів і агентських відносин, визначення результативності, моделювання управлінської і торговельної діяльності.

На думку І.Б. Садовської, виділення таких трьох основних функцій, як діагностична, оціночна і прогнозна, є найбільш обґрунтованим і таким, що забезпечує оптимальне поєднання теорії та практики [2, с. 164].

Так, Б.І. Валуєв взагалі визначив інформаційну облікову функцію як фундаментальну, узагальнюючу і сервісну для всіх інших функцій управління – планування, організації, координації, мотивації, контролю [5]. Думка вченого є вельми слушною, оскільки основною метою управлінського обліку є інформаційне забезпечення менеджменту в прийнятті управлінських рішень, реалізація якої наразі здійснюється на основі сучасних інформаційних технологій.

Управлінський облік як знання представлений теорією, а як дія – практикою. Синергетичний ефект виявляється у виробленні завдань, які вирішуватимуться системою інформаційного забезпечення управління підприємством.

Під завданням розуміють логічне висловлення, яке можна представити символічно наступним чином:

$$F: <V;W>, \quad (1)$$

де V – задані умови;

W – те, що необхідно знайти.

При цьому вислів включає множинність фактів господарського життя (F), відібраних для вирішення завдань, та склад операторів, тобто правил переведення F у W . W – не передбачає проект вирішення облікової задачі. Її вирішення, тобто процедура, потребує виконання в заданій послідовності визначених дій, у результаті яких множинність F перетворюється в W . Пошук W автоматично передбачає наявність невизначеності (ентропії). Невизначеність (H) присутня в будь-якому завданні. Оскільки невизначеність виникає через відсутність повної та достатньої інформації щодо самого завдання та обмежених можливостей її сприйняття [6, с. 17].

Символьне представлення аналізу завдань обліку здійснено без зв'язку з їх змістом та впливом особливостей економічних галузей, тому математичний опис цих завдань є, певною мірою, універсальним та може бути відправною точкою при формулюванні завдань управлінського обліку, що обумовлені його метою.

Отже, метою управлінського обліку є забезпечення менеджерів корисною інформацією для планування, контролю та прийняття управлінських рішень. У системі управлінського обліку також здійснюється оцінка прийнятих рішень на різних рівнях управління та відповідності стратегії підприємства. Досягнення мети базується на виконанні визначених завдань, які, з іншого боку, забезпечують функції управлінського обліку.

Відповідно, основними завданнями системи управлінського обліку є підготовка інформації для:

- утримання підприємством вигідних і важливих ринкових позицій та розробка перспектив довгострокового розвитку;

- забезпечення стійкого фінансового стану підприємства;

- зменшення ризику помилок та збільшення можливостей системної реалізації завдань, що стоять перед підприємством;

- посилення керованості підприємства та створення надійних передумов для його стратегічного розвитку.

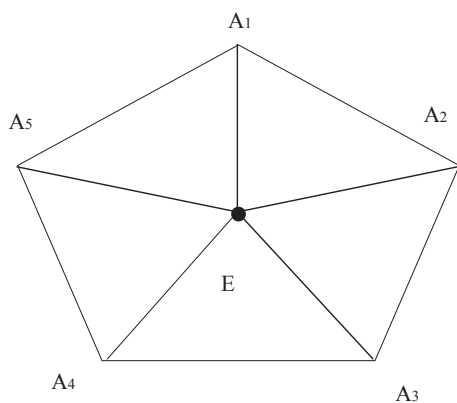
Розширення функцій управлінського обліку здійснюється за рахунок збільшення набору вирішуваних ним завдань. Постійно зростаючі потреби бізнесу в інформаційній підтримці управлінських рішень у реалізації стратегії підприємства поставили перед управлінським обліком, окрім оперативних завдань, також завдання стратегічного характеру.

Завдання управлінського обліку є похідними його сутності. Вирішення завдань управлінського обліку реалізується через його функції.

Обґрунтування ж щодо призначення функцій управлінського обліку можна побачити не в усіх дослідженнях і пояснення їх дещо розрізняються. Так, у К.С. Нагірської аналітична й оціночна функції об'єднуються в одне пояснення та розкриваються як «надання інформації про результати діяльності в необхідних аналітичних розрізах, що дає можливість оцінити менеджерів різних рівнів та діяльність центрів відповідальності» [7].

А.В. Глуценко і Е.Н. Самедова пояснюють викладений набір функцій як похідний від функцій управління, а тому взагалі перераховують їх без будь-якого розкриття [8].

Для визначення складу функцій управлінського обліку доцільним є використання моделі трактування функцій бухгалтерського обліку, запропонованої А. Бурландом [9, с. 344], яка представлена на рис. 1.



A1 – відносини підприємства з державою;

A2 – відносини підприємства з клієнтами (покупцями, замовниками);

A3 – відносини підприємства з постачальниками;

A4 – відносини зі службовцями та робітниками;

A5 – відносини з власниками;

E – точка перетину інтересів осіб, пов'язаних із підприємством, що відображає функції бухгалтерського обліку.

Рис. 1. Модель трактування функцій бухгалтерського обліку за А. Бурландом

Виходячи з представленої моделі, точка E є точкою перетину інтересів користувачів облікової інформації, що відображає сукупність функцій обліку, які повинні забезпечувати ефективне управління підприємством.

Отже, мета й завдання системи управлінського обліку реалізуються через його функції, які повинні тісно взаємодіяти з функціями управління.

Таким чином, функції управлінського обліку полягають у: забезпеченні інформацією всіх рівнів управління, контролю і прийняття оперативних управлінських рішень; формуванні інформації, яка служить засобом внутрішнього зв'язку між рівнями управління; контролі та оцінці результатів діяльності структурних підрозділів і всього підприємства; перспективному плануванні та координації розвитку підприємства в майбутньому на основі оцінки результатів діяльності. Зазначене дає змогу виділити такі функції управлінського обліку: облікову, аналітичну, планово-контрольну, організаційно-комунікаційну.

Облікова функція управлінського обліку полягає в зборі, реєстрації, вимірюванні та акумулюванні інформації про об'єкти управлінського обліку.

Аналітична функція управлінського обліку полягає в аналізі та коригуванні раніше прийнятих управлінських рішень, наданні та інтерпретації інформації за допомогою інструментарію управлінського обліку.

Планово-контрольна функція управлінського обліку реалізується через розробку бюджетів та контроль їх виконання відповідно до концепції управління по відхиленням.

Організаційно-комунікаційна функція управлінського обліку пов'язана з роботами щодо проектування та моделювання системи управлінського обліку та управлінської звітності; удосконалення системи управлінського обліку по мірі зростання інформаційних потреб користувачів інформації управлінського обліку.

Фундаментальним аспектом організації управлінського обліку є інформаційні взаємовідносини, які пов'язують вище керівництво з нижчими рівнями працівників, виконавців із споживачами інформації управлінського обліку. Налагоджений зворотній зв'язок забезпечує можливість розподілу і координації завдань з урахуванням повноважень, відповідно до поставлених цілей. Розробка внутрішніх інформаційних зв'язків трансформується у формування та представлення управлінської звітності за рівнями контролю.

Висновки. Вирішення сучасних економічних проблем можливо здійснити шляхом відповідності управлінського обліку запитам системи управління. Успішне управління діяльністю підприємств може здійснюватись лише за умови наявності чітко визначених планів, ідентифікації інформації, необхідної для аналізу ситуацій, прийняття рішень та ефективного контролю їх виконання. Відсутність необхідної інформації примушує керівників підприємств при розробці рішень опиратись на інтуїцію, підвищуючи ризик прийняття невірного рішення. Зазначене обґрунтовує такі функції управлінського обліку: облікову, аналітичну, планово-контрольну, організаційно-комунікаційну, які у своїй сукупності вирішують проблему інформаційного забезпечення менеджменту підприємства.

Список використаних джерел:

1. Садовська І.Б. Розвиток діагностичної функції управлінського обліку / І.Б. Садовська // Вісник НТУ «ХП». – 2009. – № 36. – С. 163–171.
2. Садовська І.Б. Розвиток функцій управлінського обліку в умовах інституціональних змін/ І.Б. Садовська // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). – 2014. – № 4(28). – С. 281–286.
3. Нападовська Л.В. Базові принципи управлінського обліку / Л.В. Нападовська // Актуальні проблеми економіки. – 2013. – № 1(139). – С. 173–181.

4. Кірейцев Г.Г. Развитие бухгалтерского обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки : [монографія] / Г.Г. Кірейцев. – Житомир : ЖДТУ, 2007. – 236 с.
5. Валуєв Ю.Б. Процесно-функціональне управління промисловим підприємством : [монографія] / Ю.Б. Валуєв. – Одеса : Інститут проблем ринку та економіко-екологічних досліджень НАН України, 2011. – 298 с.
6. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
7. Нагірська К.С. Наукова концепція управлінської звітності: системний підхід до побудови і розвитку / К.С. Нагірська // Збірник наукових праць ВНАУ. Серія «Економічні науки». – 2012. – № 1(56). – С. 78–86 Електронний ресурс. – Режим доступу : <http://econjournal.vsau.org/files/pdfa/532.pdf>.
8. Глушенко А.В., Самедова Е.Н. Концептуальные основы управленческого учета / А.В. Глушенко, Е.Н. Самедова // Финансы. Бухгалтерский учет. – 2012. – № 4 Електронний ресурс. – Режим доступу : <http://www.volsu.ru/struct/general/services/publish/vestniki/lastmagazine/ser-3-economy-2%2821%29-2012/4.pdf>.
9. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : [учеб. пособ. для вузов] / Я.В. Соколов. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

Анотация. В работе проанализированы подходы к определению функций управленческого учета, предложенные различными учеными. В частности, определены и систематизированы основные функции управленческого учета, учитывая задачи информационного обеспечения управления предприятием торговли в современных экономических реалиях. Обоснована роль функций управленческого учета в информационном обеспечении современного менеджмента отечественных предприятий с учетом современных проблем экономики.

Ключевые слова: аналитическая функция, организационно-коммуникационная функция, учетная функция, планово-контрольная функция, функции управленческого учета.

Summary. Analyzed approaches to the definition of management accounting functions offered by various scientists. In particular, defined and systematized the basic functions of management accounting given the task information of management of trade enterprise in modern economic realities. It substantiates the role of the functions of management accounting in the information support of modern management of domestic enterprises with current problems of economy.

Key words: analytic function, organizational and communication function, accounting function, planning and control function, management accounting functions.