

СИСТЕМНА ОЦІНКА ЕКОНОМІЧНИХ ЗНАНЬ В РОЗРІЗІ ПРЕДМЕТНОЇ ОБЛАСТІ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

Здійснено системне дослідження та оцінку економічних знань в сфері управління обліку та визначено їх динаміку й структуру наповнення

Постановка проблеми. Розвиток облікової та фінансової діяльності в умовах глобалізації, удосконалення викладання всіх економічних дисциплін з орієнтацією на міжнародний рівень та виявлення нових напрямів економічних досліджень вимагає створення доступних засобів, які б дозволяли з системних позицій вирішувати наступні взаємопов'язані завдання: 1) оцінювати обсяг, динаміку та структуру накопичених економічних знань в розрізі предметних областей; 2) бачити взаємозв'язки предметних областей; 3) визначати “білі плями” на “мапах” економічних досліджень [1, с. 148].

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Досліджено публікації з проблем управління обліку, розміщені в електронній базі даних Social Science Research Network (SSRN), зокрема праці наступних авторів: М. Абдел-Кедер (Abdel-Kader M.), Д. Аскарени (Askarany D.), О. Аамат (Amat O.), Дж. Блейк (Blake J.), Г. Вегмен (Wegmann G.), М. Дженсен (Jensen M.), С. Кю (Qu S.), Р. Луфер (Luther R.), К. Магні (Magni C.), Е. Оліверес (Oliveras E.), Г. Спрекмен (Spraaakman G.), М. Хескінс (Haskins M.), Дж. Холл (Hall J.) та ін.

Мета дослідження. Виходячи із недостатнього рівня проведених досліджень з проблем управління обліку вітчизняними науковцями та їх однобічності, здійснимо критичний ретроспективний аналіз підходів до розв'язання проблем в даній сфері зарубіжними дослідниками.

Виклад основного матеріалу дослідження. Оскільки, публікації є джерелом економічних знань із даної проблематики, при цьому виклад матеріалу в переважній більшості здійснюються англійською мовою як мовою глобалізації, то для подальшого аналізу нами було використано англійськомовну наукову періодичну літературу розміщену в електронній базі даних Social Science Research Network (SSRN) (Мережа досліджень в галузі соціальних наук), в якій станом на жовтень 2010 р. розміщувалося 312,547 статей з анотаціями та 251,610 повнотекстових статей 148,656 авторів (табл. 1).

Таблиця 1. Аналіз питань управління обліку висвітлених в англійській періодичній літературі на базі SSRN¹

Ключові слова	Публікації		З них за 2010 рік	
	Кількість	Питома вага, %	Кількість	Питома вага, %
1	2	3	4	5
Management accounting	1000	18,57	144	14,40
Managerial accounting	492	9,14	73	14,84
Creative accounting	75	1,39	13	17,33
Internal reporting	363	6,74	72	19,83
Management reporting	972	18,05	143	14,71
Managerial reporting	178	3,31	30	16,85
Non-financial reporting	378	7,02	68	17,98
Internal corporate reporting	124	2,30	22	17,74

¹ Аналіз проведено на основі www.ssrn.com

Продовження табл. 1

1	2	3	4	5
Budgeting	960	17,82	107	11,15
Balanced scorecard (BSC)	189	3,51	34	17,99
Accountability scorecard	10	0,19	3	30,00
Business excellence model	27	0,50	1	3,70
Performance pyramid	17	0,32	1	5,88
Customers Relations Management (CRM)	96	1,78	19	19,79
Economic Value Added	504	9,36	81	16,07
Разом	5385	100,00	811	15,06

Моніторинг публікацій, наведений в табл. 1 дозволяє зробити висновок про те, що проблематиці управлінського обліку присвячена значна кількість досліджень англомовних авторів (27,71 % (18,57 % та 9,14 %). Причому, той факт, що з загальної кількості публікацій пов'язаних з даною темою, що містяться в електронній базі SSRN, 29,24 % (14,40 % та 14,84 %) були опубліковані за останній рік, свідчить про збереження її актуальності, незважаючи на тривалий період дослідження. Активно досліджуються також питання, присвячені управлінській (21,36 % (18,05 % та 3,31 %), нефінансовій (7,02 %) та внутрішній звітності 6,74 %. Серед інструментів управлінського обліку найбільш досліджуваними є: бюджетування (17,82 %), модель економічної доданої вартості (9,36%), система збалансованих показників (3,51 %). Досліджень, пов'язаних з іншими інструментами, є значно менше. Проте, висновок про зростання інтересу до них впливає з того, що за останній рік було опубліковано 30 % публікацій, присвячених системі показників відповідальності, із загальної кількості публікацій, пов'язаних з даною темою, системі управління зв'язками з клієнтами – 19,79 % публікацій.

Наступним етапом є здійснення дослідження повнотекстових матеріалів, наявних в електронній базі даних SSRN. В ході нього була проаналізовано 200 статей, опублікованих в період з 1994 по 2010 р., що згрупованні в розрізі років (в табл. 2).

Таблиця 2. Публікаційна активність англомовних авторів щодо питань пов'язаних з управлінським обліком

№ з/п	Період	Кількість публікацій	Питома вага, %	Ланцюговий темп приросту, %
1	1994-1997	4	2,00	
2	1998-2001	25	12,50	525,00
3	2002-2005	45	22,50	80,00
4	2006-2009	99	49,50	120,00
5	2010	27	13,50	
Всього		200	100,00	

За даними табл. 2 кількість публікацій англомовних авторів, присвячених управлінському обліку в період з 1994 по 1997 р., є незначною – 2,00 % від загальної кількості проаналізованих. В 1998-2001 рр. спостерігається активізація досліджень. Так, кількість опублікованих наукових статей збільшилася на в 5,25 рази в порівнянні з попереднім періодом і відповідно становить 12,50 % від усіх статей, що аналізувалися. В наступних періодах проблематика управлінського обліку продовжує активно досліджуватися. З 2002 по 2005 р. – було опубліковано 22,50 % статей від загальної кількості (в порівнянні з попереднім періодом їх кількість збільшилася на 80,00%). Найбільше досліджень за період з 1994 по 2010 р. було опубліковано у 2006-2009 рр. Їх кількість становить 49,50 % від загальної

кількості проаналізованих, а в порівнянні з 2002-2005 рр. збільшення відбулося на 120 %. У 2010 р. було опубліковано 13,5 % статей від загальної кількості, що свідчить про збереження актуальності даної тематики.

Дана тенденція в зарубіжних публікаціях обумовлена необхідністю розробки нових інструментів та механізмів, покликаних задовольняти зростаючі інформаційні та інші потреби управління, з метою забезпечення ефективної діяльності підприємств, що працюють в умовах ринку.

Щодо географії публікацій, то нами були проаналізовані статті англійських авторів різних країн, зокрема США, Канади, Великобританії, Італії, Іспанії, Німеччини, Франції, Нової Зеландії, Австралії, Індії, Китаю, Японії, ПАР. Широка географія здійснених досліджень та результати, одержані в їх ході, повинні бути враховані при реформуванні вітчизняної системи бухгалтерського обліку.

З метою встановлення провідних зарубіжних дослідників з проблем управлінського обліку та окреслення діапазону цих проблем, було вивчено статті, що опубліковані кожним із 290 авторів. В табл. 3 наведено тих авторів, кількість публікацій яких перевищує три.

Таблиця 3. Англійські дослідники з проблем управлінського обліку (в розрізі країн)

Автор		Країна, в якій працює	Кількість публікацій	Кількість висвітлених тем
Абдел-Кедер М.	Abdel-Kader M.	Великобританія	3	2
Аскарени Д.	Askarany D	Нова Зеландія	3	2
Амат О.	Amat O.	Іспанія	6	2
Блейк Дж	Blake J.	Іспанія	4	2
Вегмен Г.	Wegmann G.	Франція	4	2
Дженсен М.	Jensen M	США	3	2
Кю С.	Qu S.	Канада	3	1
Луфер Р.	Luther R.	Великобританія	3	2
Магні К.	Magni C	Італія	11	2
Оліверес Е.	Oliveras E	Іспанія	3	2
Спрекмен Г.	Spraakman G.	Канада	4	3
Хескінс М.	Haskins M	США	3	1
Холл Дж.	Hall J.	ПАР	4	2
Разом			54	

Отже, автором найбільшої кількості публікацій із загальної кількості проаналізованих є Карло Альберто Магні (Carlo Alberto Magni) – доцент кафедри економіки Університету Модени і Реджіо-Емілії – одного з найстаріших університетів Італії, заснованого у 1175 р. Найширший спектр тематики охоплюють дослідження Гарі Спрекмена (Gary Spraaakman) – доцента Йоркського університету – третього за величиною університету Канади.

В процесі здійснення аналізу публікацій англійських авторів виокремлено провідні журнали, в яких були опубліковані проаналізовані статті з проблематики управлінського обліку. Одержані результати наведені в табл. 4.

Таблиця 4. Активність розміщення публікацій англійськими авторами з проблем управлінського обліку (в розрізі періодичних видань)

Назва журналу	Кількість публікацій	Питома вага, %
1	2	3
Journal of Management Accounting Research	8	4,00
Danden Case	5	2,50
European Accounting Review	6	3,00

Продовження табл. 4

1	2	3
PES Business Review	2	1,00
Global Journal of Business Research	2	1,00
Critical Perspectives on Accounting	1	0,50
Managing Global Transitions	1	0,50
Harvard Business Review	1	0,50
British Accounting Review	1	0,50
Advances in Management Accounting	1	0,50
Managerial Auditing Journal	1	0,50
Journal of Accounting and Management Information System	1	0,50
Management Accountant	1	0,50
Management Accounting in Digital economy	1	0,50
Decision Support System	1	0,50
Foundation and Trends in Accounting	1	0,50
Modern Institute of Management: Japanese Management and International Studies	1	0,50
Benchmarking: An International Journal	1	0,50
A Management Accounting Perspective	1	0,50
African Journal of Accounting, Economics, Finance and Banking Research	1	0,50
Journal of International Financial Management & Accounting	1	0,50
Capital Markets Conference, Indian Institute of Capital Markets Paper	1	0,50
Journal of Applied Research in Accounting and Finance	1	0,50
Global Journal of Business Research	1	0,50
Research Journal of India, Forthcoming	1	0,50
Інші	157	78,50
Разом	200	100,00

Отже, на підставі даних, наведених в табл. 4, можна зробити висновок, що статті, присвячені проблематиці управлінського обліку, друкуються на сторінках провідних англomовних видань, зокрема, "European Accounting Review", "Harvard Business Review", "British Accounting Review", "Foundation and Trends in Accounting", "Journal of Applied Research in Accounting and Finance". Також створено спеціалізовані видання: "Journal of Management Accounting Research", "Advances in Management Accounting", "Journal of Accounting and Management Information System", "Management Accountant", "Management Accounting in Digital economy", "Decision Support System", "A Management Accounting Perspective", присвячені публікації виключно досліджень у сфері управлінського обліку. Такі факти ще раз підтверджують актуальність проблематики управлінського обліку.

Найбільша кількість періодичних статей з проблем управлінського обліку, опубліковані в журналі "Journal of Management Accounting Research", який є єдиним журналом Американської асоціації бухгалтерів, присвячений виключно дослідженням у сфері управлінського обліку. Його основна ціль полягає у розширенні знань, пов'язаних з теорією та практикою управлінського обліку, шляхом сприяння здійсненню та поширенню досліджень у сфері управлінського обліку.²

Задля окреслення кола актуальних питань на основі опрацювання 200 повнотекстових статей, присвячених дослідженню проблематики управлінського обліку, нами було виділено 21 напрям за яким проведено подальше дослідження (табл. 5).

² <http://aaahg.org>

lagovska mal+.doc

Дані наведені в табл. 5 свідчать, що значна кількість публікацій англomовних авторів присвячена питанням пов'язаним із теоретичними основами управлінського обліку та дослідженнями у його сфері. Так, 6,21 % авторів концентрують увагу навколо висвітлення проблемних аспектів, пов'язаних із значенням теорії управлінського обліку та можливістю її застосування у практичній діяльності суб'єктів господарювання, 5,52 % публікацій зосереджено на аналізі існуючих напрямів та методів досліджень. Такі показники ще раз підкреслюють важливість теоретичного підґрунтя для забезпечення ефективності функціонування системи управлінського обліку та визначення його місця у вітчизняній теорії та практиці.

При розробці системи управлінського обліку необхідно враховувати ряд факторів, починаючи від специфіки діяльності підприємства, його організаційної структури і закінчуючи факторами зовнішнього середовища, такими як правове, політичне, економічне, соціальне середовища, сформовані всередині країни. Необхідним є також розуміння впливу зміни даних факторів на зміну системи управлінського обліку, сформованої на підприємстві. Даний висновок підтверджується тим, що дослідженню особливостей побудови системи управлінського обліку та ідентифікації факторів, які зумовлюють відмінності, присвячено увагу в 7,59 % публікацій.

13,45% авторів присвячують публікації аналізу емпіричних досліджень щодо стану застосування інструментів управлінського обліку на практиці і, на основі цього – визначенню його ролі у забезпеченні ефективної діяльності суб'єктів господарювання, та наводять рекомендації щодо практичного впровадження інноваційних інструментів з метою вдосконалення існуючої системи. Така тенденція зумовлена, в першу чергу, широким застосуванням управлінського обліку у практичній діяльності підприємств в англomовних країнах, а також готовністю та здатністю суб'єктів господарювання до швидкої адаптації та подальшого застосування інновацій в даній сфері.

Питання, пов'язані із особливостями становлення та розвитку національних систем обліку з акцентуванням на управлінській спрямованості інформації, розглядаються 4,14 % авторів. Такі тенденції зумовлені тим, що для ефективного застосування управлінського обліку у практичній діяльності суб'єктів господарювання, а також для підвищення ефективності теоретичних досліджень та інноваційних розробок, необхідним є знання та розуміння історії його становлення та розвитку, оскільки, саме ретроспективний аналіз дає можливість ідентифікувати слабкі та сильні сторони будь-якої системи. Необхідним є також знання особливостей середовища кожної країни та усвідомлення специфічних факторів, які впливають на його формування.

Достатньо широкого розгляду в англomовній літературі набули питання, пов'язані із стратегічним напрямом управлінського обліку. Присвячені йому дослідження здійснюють 4,14 % авторів. Це, в першу чергу, зумовлене тим, що сьогодні управлінський облік, який традиційно був зорієнтований на задоволення інформаційних потреб апарату управління, все частіше передбачає здійснення аналізу із врахуванням стратегії розвитку підприємства та факторів впливу зовнішнього середовища, що є надзвичайно важливим для формування та оптимізації стратегії розвитку підприємства, тобто розвивається так званий стратегічний напрям управлінського обліку, що передбачає вивчення підходів до розвитку прогностичної функції бухгалтерського обліку.

Після краху великих корпорацій, таких як Enron, WorldCom значно активізувалася публікаційна активність англomовних авторів щодо висвітлення різноманітних питань, пов'язаних із креативним обліком, під яким розуміють облік, що дозволяє менеджерам представити викривлену інформацію про фінансовий стан підприємства шляхом застосування облікових методів. Даним питанням присвячено статті 8,97 % авторів. Зокрема, досліджується бухгалтерська етика та креативний облік, креативний облік як форма бухгалтерської маніпуляції, корпоративні скандали та креативний облік, пошук креативних методів бухгалтерського обліку, вплив креативного обліку на якість аудиту та ін.

Контроль в системі управлінського обліку розглядається 1,03 % авторів, порядок використання інформації управлінського обліку – 3,45%, управлінська звітність – 0,69 %, екологічний напрям управлінського обліку – 0,34%.

Невід'ємною частиною ефективного функціонування підприємств є своєчасне запровадження як традиційних, так і інноваційних інструментів. Одним із традиційних інструментів управлінського обліку, який отримав широке практичне застосування, є бюджетування. Дослідженню проблемних аспектів, пов'язаних із ним, присвячені публікації 3,1 % авторів. Сутність бюджетування капіталовкладень та методів оцінки проектів капіталовкладень розглядаються 12,76 % авторами.

Необхідність врахування у процесі прийняття управлінських рішень та оцінки успішності реалізації стратегії розвитку підприємства не тільки фінансової інформації, а й інформації про ситуацію на ринку, про вартість, якість бізнес-процесів, про стан задоволеності працівників, клієнтів, оцінки результативності діяльності суб'єктів господарювання зумовила зростання інтересу до новітніх інструментів управлінського обліку таких як: система збалансованих показників (досліджується у публікаціях 19,31 % авторів), система комплексного управління якістю (досліджується у публікаціях 4,14 % авторів) та система управління зв'язками з клієнтами (3,1 %). Значна кількість публікацій англomовних авторів – 8,62 %, присвячена дослідженню питань щодо доданої вартості, що пов'язано із орієнтацією управління на максимізацію вартості підприємства та використанням даного показника для оцінки ефективності діяльності як основного критерію, що створює вартість.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Проведений аналіз ще раз підтверджує актуальність проблематики з бухгалтерського обліку в контексті забезпечення процесу прийняття управлінських рішень не тільки для вітчизняних, а й для зарубіжних вчених. Крім того, є підставою для висновку щодо доцільності застосування закордонного досвіду з врахуванням національних особливостей при здійсненні досліджень у сфері управлінського обліку, а також при побудові адаптативної моделі бухгалтерського обліку на вітчизняних підприємствах.

ЛІТЕРАТУРА:

1. *Лычагин М.В., Лычагин А.М., Шевцов А.С.* Анализ публикаций на основе EconLit как инструмент систематизации финансовых и учетных знаний // Актуальные проблемы учета и финансов в организациях потребительской кооперации, в других сферах и отраслях. Финансы-учет-аудит-анализ-МСФО: Материалы международной научно-практической конференции, г. Новосибирск, 30 марта 2007 г. Новосибирск: СИБУПК, 2007. С. 148-150.