

УДК 657:504

ЕКОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ ЕВОЛЮЦІЇ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ: ВІД ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ДО СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ

Євсєєнко В.О.

Неліпа А.І.

Донецький державний університет управління

В статті досліджено історичні аспекти управлінського обліку, що дало змогу виокремити основні стадії його розвитку. Розглянуто сутність стратегічного обліку, визначено його місце в системі прийняття управлінських рішень. Розкрито модель «С-цикл», як концептуальної основи стратегічного управління. Розглянуто специфічний напрям сучасного управлінського обліку - еколого-економічний та запропоновано розробляти та впроваджувати в діяльність підприємств (особливо промислових) екологічну політику та екологічну стратегію.

Ключові слова: управлінський облік, стратегічний облік, модель «С-цикл», економічна політика, економічна стратегія.

In the article historical aspects of the administrative account that has allowed to allocate the basic stages of his development are investigated. The essence of the strategic account is considered, its place in system of acceptance of administrative decisions is defined. The essence of model «C-cycle», as conceptual basis of strategic management is opened. The specific direction of the modern administrative account - ecological-economic is considered and it is offered to develop and introduce in activity of the enterprises (especially industrial) the ecological policy and ecological strategy.

Keywords: the administrative account, the strategic account, model «C-cycle», economic policy, economic strategy.

Актуальність проблеми. Прагматичне прагнення досягнути найвищих показників у жорсткій конкурентній боротьбі змушує компанії постійно вдосконалювати технології та методи управління. Специфічні підходи британо-американської школи управління витратами та ресурсами компанії, які почали формуватися у 1920-х – 1940-х роках, призвели до появи поширеного нині поділу бухгалтерії на дві частини – фінансової та управлінської. Разом з тим, протягом останніх двадця-

ти - двадцяти п'яти років навколишній світ суттєво змінився, особливо світ бізнесу. Зміни торкнулися як теорії, так і практики управління, які суттєво еволюціонували. У той же час багато впливових вітчизняних та зарубіжних вчених піддавали серйозній критиці бухгалтерський облік, який помітно відстав від потреб менеджменту і не міг надавати необхідну інформацію для управління складними бізнес-системами [7].

На сучасному етапі розвитку управлінського обліку істотним напрямом є забезпечення сталого еколого-економічного розвитку підприємств, стратегія якого повинна передбачати використання комплексу ефективних підходів, інструментів, важелів та механізмів, що сприятимуть підвищенню конкурентоспроможності, забезпечать еколого-економічне зростання та раціональне природокористування. Однак досі не розроблено ані показники, ані системи, які б відображали взаємодію обліку та навколишнього природного середовища. Для розв'язання цієї проблеми необхідно на підприємствах налагодити системи обліку з урахуванням екологічної складової [5].

Аналіз останніх наукових досліджень. Значний внесок у розвиток управлінського обліку в зарубіжній практиці зробили Б. Нідлз, Д.Л. Кріппа, Ч.Т. Хорнгрен, К. Друрі, Р. Ентоні, Дж. Рис, Л. Кіллоуф, Е.П. Леоте, В. Лейнінігер, Р.П. Коффі, С. Райнборн, Шим Джей К., Л. Сей, П. Фридман, А. Яругова, на теренах СНД – А.Ф. Аксененко, М.А. Вахрушина, А.П. Зудилін, В.Б. Івашкевич, С.О. Ніколаєва, С.П. Карпова, С.С. Сатубалдін, Я.В. Соколов, С.О. Стуков, В.Ф. Палій, В.І. Ткач, О.Д. Шеремет та інші. Саме вони заклали науковий фундамент для започаткування і подальшого розвитку управлінського обліку.

В Україні проблемам управлінського обліку присвячені роботи А.С. Бородкіна, Ф.Ф. Бутинця, Б.І. Валуєва, С.Ф. Голова, Г.Г. Кірейцева, М.В. Кужельного, В.С. Ластовецького, Є.В. Мниха, Л.В. Нападовської, М.С. Пушкаря, В.В. Сопка, М.Г. Чумаченка, В.О. Шевчука та ін.

Попри численність публікацій і розв'язаних проблем є потреба у визначенні етапів становлення управлінського обліку в контексті розвитку економічних відносин. Це потрібно для наукового аналізу вірогідних напрямів його розвитку.

Метою роботи є дослідження основних етапів розвитку і становлення управлінського обліку, його місця в системі прийняття управлінських

рішень.

Викладення основного матеріалу дослідження. Важливою обставиною, яка сприяла виділенню управлінського обліку в самостійну галузь бухгалтерської справи, було створення в США національної асоціації бухгалтерів-виробників, яка виникла в жовтні 1919 р. за ініціативою Дж. Лі Нікольсона - діяча в області фабрично-заводського рахівництва. Ця асоціація відіграла велику роль в розвитку і перекваліфікації бухгалтерів США. Розгалужена система офіційної фінансової звітності була не в змозі забезпечити керівництво банку всією необхідною інформацією для прийняття ефективних управлінських рішень стосовно розробки стратегічних і оперативних планів діяльності, управління ризиками, підвищення рентабельності та покращення ситуації взагалі [3].

Подолати ці перешкоди і була покликана система управлінського обліку, яка утворилася на перетині двох наукових дисциплін — обліку і менеджменту. Управлінський облік не є самодостатньою функцією управління, він є лише інструментом підготовки ефективних управлінських рішень, дозволяючи прогнозувати їх наслідки на основі детального аналізу статистичних показників діяльності підприємства за тривалий період часу [2].

Систематизація світового внеску у формування концепції управлінського обліку дозволила розробити періодизацію його розвитку, що включає два великих історичних періоди, які відображають передумови виникнення управлінського обліку, його становлення й розвиток (табл.1) [1].

Таблиця 1. Етапи формування та розвитку управлінського обліку

Етап	Період	Зміст етапу
I	XV – кінець XIX ст.	Період зародження калькуляції та управлінського обліку
II	Кінець XIX ст. – 30 рр. XX ст.	Розробка системи калькулювання «стандарт-кост»
III	40 - 50 рр. XX ст.	Розробка системи калькулювання змінних витрат «директ-костинг»
IV	70 - 90 рр. XX ст.	Розвиток управлінського обліку як науки
V	Кінець 90 рр. XX ст. і донині.	Розвиток стратегічного управлінського обліку (Strategic Management Accounting, SMA)

Джерело: складено авторами на основі джерела [1]

Дослідження історичних аспектів управлінського обліку дає змогу виокремити основні стадії його розвитку. Процес його становлення чітко

простежується в двох напрямках – американському і європейському. Відмінність між ними полягає в тому, що в англо-американській практиці управлінський облік існує незалежно від фінансового і спрямований на оперативний контроль за витратами, а в європейській – виробнича і торгова бухгалтерія взаємно доповнюють одна одну і спрямовані на обчислення собівартості продукції.

Перші спроби управлінської бухгалтерії зафіксовано в період до нашої ери, коли на базальтовому стовпі було викарбовано закони царя Вавилонії Хаммурапі, в яких йшлося про витрати на виробництво продукції, орендну плату та прибутки від діяльності господарства. А однією із перших праць з управлінського обліку вважають книгу «Трактат про рахунки і записи» італійського монаха й математика Луки Пачолі, яку написано в період 1445–1515 рр. [8].

На початку ХХ ст., в умовах зростання конкуренції, розвитку технологічних процесів, збільшення частки в економіці промислових підприємств машинобудівного виробництва, виникла необхідність у формуванні механізму облікової інформації про витрати, що дасть змогу приймати управлінські рішення. В цей час проводились поглиблені наукові дослідження щодо удосконалення обліку, що характеризує виникнення управлінського обліку саме в цьому періоді.

У 1912 р. Ч. Гаррісон опублікував концепцію обліку, що одержала назву «стандарт-кост», яка спочатку мала різні назви, зокрема «кошторисна собівартість», «нормативна собівартість» та ін. Ця система формувалась як основний інструмент управління і реалізувала себе на практиці, на підприємствах різного профілю і розмірів як управлінська, а не облікова система [3].

Система «стандарт-кост» за Ч. Гаррісоном, трансформувалася у два положення:

- витрати повинні бути зіставлені зі стандартами;
- виявлені відхилення мають бути розмежовані по причинами.

Розроблена облікова система «стандарт-кост» на підставі відхилень від норм (стандартів) давала змогу не тільки фіксувати минулі події, а й визначати орієнтири на майбутнє, щоб приймати оперативні управлінські рішення. Отже, Г. Емерсон і Ч. Гаррісон заклали основу управлінського обліку як однієї зі складових бухгалтерського.

Управлінський облік як наука розвивається у 40-50 роках ХХ ст. в країнах Заходу і Сполучених Штатах Америки. Мета управлінського обліку формулювалася як надання інформації управлінцям, контроль і прогнозування витрат, вибір найбільш ефективних оперативних управлінських рішень. У цей період впроваджується система обліку за центрами відповідальності та калькулювання змінних витрат – «директ-костинг» [13].

Серед учених-економістів немає одностайної думки щодо того, хто був основоположником цієї системи. У розвиток ідей директ-костингу вагомим є внесок Ж. Курсель-Сенеля, Г. Гесса, Дж. Кларка, О. Шмаленбаха. Надалі дослідження проводили Д.Р. Хенсен, М.М. Моувен, Н.С. Еліас, Д.У. Сєнков [12].

Основний етап розвитку управлінського обліку припав на середину 70-х років минулого століття. З'являються нові технології обробки облікової інформації, зокрема, економіко-математичні методи, які застосовуються з метою оптимізації управління виробництвом і господарськими процесами, планування як функція обліку, використовується обчислювальна техніка для електронної обробки облікових даних. Якщо дотепер управлінський облік був орієнтований лише на управління виробництвом, то тепер він дедалі більше перетворюється на стратегічний управлінський облік. Перша програма з управлінського обліку була розроблена в 1972 році Національною асоціацією бухгалтерів США [11]. Асоціація підготувала фахівців з управлінського обліку із присвоєнням випускникам кваліфікації бухгалтера-аналітика. Цей рік ознаменував офіційний поділ бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський.

Сучасний управлінський облік дедалі частіше розглядають як складову процесу стратегічного управління. Це пов'язано передусім із посиленням ролі стратегічного управління за умов глобальних змін у технологіях і системах управління. Він, використовуючи зовнішню та внутрішню інформацію, забезпечує потреби не тільки виробництва, а й маркетингу, управління дослідженнями та інших функцій бізнесу, здійснює аналіз діяльності з урахуванням поточних і довгострокових цілей, розробляє методи отримання, збору інформації про вирішальні фактори успіху: якість, інновації, час тощо [4].

Стратегічний облік фокусується на певних ключових елементах

діяльності підприємства, яка дає можливість створювати економічні цінності і називається «С-циклом». Модель «С-цикл» концентрується на чотирьох основних елементах стратегічного обліку: зобов'язаннях, потенціалі, зміні потоків готівки і контролі (рис.1) [9].

Теорія стратегічного обліку, зосереджує увагу на зобов'язаннях підприємства та альтернативних можливостях:

1) підприємства беруть на себе ряд ділових зобов'язань, які призводять до обміну економічними цінностями в результаті господарських операцій. Досліджуючи ці зобов'язання, можна зрозуміти, як змінюється ціна підприємства за визначений період часу та ступінь його схильності до ризику;

2) менеджери є агентами різноманітних зацікавлених груп і не завжди виконують зобов'язання у відповідності з прийнятою стратегією підприємства або найбільш ефективним способом. Це вимагає здійснення взаємоконтролю як між посередниками та керівництвом, так і між керівниками різноманітних рівнів;

3) зобов'язання призводять до зміни цінностей підприємства, які реалізуються в матеріальній формі у вигляді грошових потоків. Готівка – «первинний ресурс» будь-якої організації, який зазнає безпосередніх грошових змін та є найбільш ліквідним фінансовим активом. Розуміння механізму руху готівки є ключем до вирішення проблеми добробуту підприємства та його подальшого життя;

4) керівники беруть на себе зобов'язання управління потенціалом підприємства. Визначення цього потенціалу, підвищення його рівня і прийняття рішення про його найбільш ефективне використання є основною проблемою, яку вирішує керівництво підприємства.

На рис. 1 зображений «С-цикл», який дозволяє підтримувати підприємство в стійкому стані і нарощувати його потенціал. Потенціал підприємства визначає діапазон його альтернативних можливостей, які воно може використовувати. Разом з тим для прийняття рішення про їх використання потрібно визначити, чи призведуть прийняті зобов'язання до збільшення готівки. Після прийняття цих рішень необхідно контролювати та аналізувати результати (в залежності від успіху або невдачі). Тим самим створюються умови для наступного підвищення потенціалу [9].



Рис.1 Концептуальна основа стратегічного обліку

Джерело: складено авторами на основі джерела [9]

Однією з головних стратегій представників найвищого рівня менеджменту промислових підприємств на сучасному етапі є вирішення екологічних проблем. Це наслідок того, що обсяг витрат і зобов'язань, пов'язаних із природоохоронними заходами, зростає, особливо для підприємств, котрі чинять істотні впливи на довкілля [6].

Існуючий механізм управління природоохоронною діяльністю на мікрорівні не досить ефективний, він вимагає значних трудових і фінансових витрат. Необхідно сформулювати концепцію управління еколого-економічними процесами, що забезпечить підвищення екологічної ефективності підприємства за умови досягнення його економічних і соціальних цілей.

Основою для формування ефективного механізму управління еколого-економічними процесами є екологічна політика промислового підприємства, яка розкриває його наміри і принципи і є підставою для встановлення еколого-економічних цілей і завдань. Екологічна політика повинна включати усвідомлення необхідності здійснення еколого-економічних процесів з урахуванням вимог «зацікавлених сторін», інтереси яких зачіпаються екологічними аспектами діяльності підприємства (держава, громадяни, контрагенти та ін.).

Еколого-економічні цілі і завдання окреслюють сферу стратегічних інтересів підприємства. Саме в процесі визначення цілей необхідно вирішити конфлікт інтересів економіки та екології.

Екологічна стратегія повинна бути одним з основних елементів системи стратегічного управління. Вона покликана виявити екологічний потенціал підприємства, що включає переваги в галузі охорони навколишнього середовища, ресурсозбереження, забезпечення екологічної безпеки в конкуренції з іншими підприємствами, визначити на цій основі його довгострокові цілі і забезпечити їх реалізацію за допомогою застосування продуманої системи заходів та інструментів [10].

Висновки. З розвитком економіки керівники підприємств, головні бухгалтери та менеджери різних рівнів мають дедалі більше уваги приділяти розв'язанню стратегічних проблем, які зумовлюють перспективи розвитку підприємства. Управлінський облік посідає важливе місце в процесі підготовки і прийняття управлінських рішень та є невід'ємною частиною здійснення господарської діяльності підприємств усіх форм власності та господарювання.

Управлінський облік пройшов у своєму становленні кілька етапів паралельно з розвитком економічних відносин. Ці етапи становлення сприяли розвитку організації і методології управлінського обліку і цей розвиток є постійним. Коло питань управлінського обліку буде тільки розширюватись. А одне з центральних місць все щільніше посідає питання екологічної безпеки.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Бондарчук Н. В. Історичні передумови розвитку управлінського обліку на підприємствах України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/index.php?operation=1&iid=823>
2. Вахрушина М.А. Управленческий анализ / М.А. Вахрушина. – М.: Омега-Л, 2004. – 432 с.
3. Галаган А.М. Накладные расходы в производстве, методы их учета и распределения / А.М. Галаган // Система и организация. – 1924. – №10. - С. 20-25
4. Голов, С. Ф. Управлінський облік: підруч. для студ. вузів за спец. “Облік і аудит” / С. Ф. Голов. - 4-те вид. - Київ : Лібра, 2008. - 704 с.
5. Жук В.М. Екологічні аспекти бухгалтерського обліку в агропромисловому виробництві / В.М. Жук // Агроекологічний журнал. - 2012. - № 2. - С. 18-23.

6. Лапин Е. В. Экологические издержки в экономике предприятия / Е. В. Лапин // Вісник Сумського державного університету. – 2008. – № 3 (11). – С. 3–9.
7. Нападівська Л. Управлінський облік: суть, значення та рекомендації щодо його використання в практичній діяльності вітчизняних підприємств / Л. Нападівська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – №8–9. – С. 50–62.
8. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях / Л. Пачоли: под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1982. – 286 с.
9. Романчук А. Л. Правомірність поняття стратегічного обліку: сутність та заперечення / А.Л. Романчук // Економічні науки. – 2011. – №8. – С. 110
10. Сизоненко О.А. Управління еколого-економічними процесами промислових підприємств [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.experts.in.ua/baza/analitic/index.php?ELEMENT_ID=26064
11. Ткач В.И. Управленческий учет: международный опыт / В.И. Ткач, М. В. Ткач. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 144 с.
12. Хенсен Д.Р. Управлінський облік / Д.Р. Хенсен, М.М. Моувен, Н.С. Еліас, Д.У. Сенков: пер. з англ. – К.: Міленіум, 2002. – 974 с.
13. Чумаченко Н.Г. Развитие управленческого учета в Украине / Н.Г. Чумаченко // Мир бухгалтерского учета. – М.: Финансы, 2001. – №10. – С. 2-9.