

УДК 657

Садовська І.Б., к.е.н., професор

Нагірська К.Є., к.е.н., ст. викладач

Луцький національний технічний університет

СТРАТЕГІЧНІ ОРІЄНТИРИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В ЕКОНОМІЦІ СТАЛОГО РОЗВИТКУ

В статті розглядаються питання стосовно стратегічних орієнтирів управлінського обліку в економіці сталого розвитку. Економіка, щоб стати глобальною, повинна бути розвинута локально. Сталий розвиток локальної економіки потребує адекватного обліково-інформаційного забезпечення. Таку функцію здатен виконати стратегічний управлінський облік. Доведено потребу у розвитку інжинірингової теорії стратегічного управлінського обліку.

Ключові слова: стратегічний управлінський облік, інжинірингова теорія, сталий розвиток економіки

Садовская И.Б., Нагирская Е.Е.

СТРАТЕГИЧЕСКИЕ ОРИЕНТИРЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В ЭКОНОМИКЕ УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ

В статье рассматриваются вопросы относительно стратегических ориентиров управленческого учета в экономике устойчивого развития. Экономика, чтобы стать глобальной, должна быть развита локально. Устойчивое развитие локальной экономики требует адекватного учетно-информационного обеспечения. Такую функцию способен выполнить стратегический управленческий учет. Доказано потребность в развитии инжиниринговой теории стратегического управленческого учета.

Ключевые слова: стратегический управленческий учет, инжиниринговая теория, устойчивое развитие экономики

Sadovska I., Nagirska K.

STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING GUIDELINES IN THE ECONOMY SUSTAINABLE DEVELOPMENT

The article deals with the issue of strategic orientation of management accounting in economy sustainable development. Economy to become global, to be developed locally. Sustainable development of the local economy requires an adequate accounting and information support. This feature is able to execute strategic management accounting. Proved the need for the development of engineering theory of strategic management accounting.

Keywords: strategic management accounting, engineering theory, sustainable economic development

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Економіка сталого розвитку є найперспективнішою ідеологією XXI століття і навіть усього третього тисячоліття, яка впевнено знаходить нових прихильників на міждисциплінарному рівні і витісняє тим самим усі наявні світоглядні ідеології, як такі, що є фрагментарними і неспроможними забезпечити збалансований розвиток цивілізації. Триєдина концепція сталого розвитку, яка розкриває динамічну систему поєднання економіки, соціуму і довкілля, є стержнем і вихідною точкою для багатоаспектних наукових пошуків в напрямку досягнення стратегічної мети: збереження цивілізації.

Важливим питанням у реалізації триєдиної концепції сталого розвитку, яка проявляється через еволюційні трансформації стало формування інноваційних методологій, здатних по-новому представити процес пізнання економічних,

екологічних і соціальних явищ. При чому, в останніх домінуючим є психологічний аспект, який виражається через призму сприйняття сталого розвитку. Представлення процесу пізнання об'єктів економіки сталого розвитку в значній мірі потребує їх облікового виміру і всесторонньої інтегрованої оцінки.

Економіка сталого розвитку є керованим процесом. Основою керованості такого процесу є системний підхід та сучасні інформаційно-облікові технології, зокрема, управлінський облік на локальному рівні, методологія якого спрямована на оперативне моделювання різних варіантів напрямків розвитку, з високою точністю прогнозування їх результатів, вибору найбільш оптимальних варіантів рішень з урахуванням багатомірних факторів впливу.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. В аспекті дослідження питань стратегічного управлінського обліку в економіці сталого розвитку особливого значення набуває історичний досвід інституціональних підходів до питань створення нової економіки та відповідно, нової облікової теорії такими видатними українськими ученими, як В.М. Жуком [1; 2], І.В. Замулою [3], Г. Г. Кірейцевим [4], Н.М. Малюгою [5], Л.В. Нападовською [6], М.С. Пушкарем [7], та іншими [8-10], що працюють у розвитку економічного, соціального і екологічного облікових векторів.

Крім того, слід відмітити праці представників класичного інституціоналізму, які стали основою для проведення оцінки впливу розвитку економіки на зміну облікової парадигми. Найбільш вагомий внесок здійснили наступні вчені: М. Вебер (протестантська ділова етика), Т. Веблен (синтез еволюційної методології й аналізу економічного розвитку), Й. Шумпетер (соціальний характер контрактних відносин); А. Алчіян (теорія прав власності), Г. Саймон (прийняття рішень), Р. Коуз, Д. Норт, Дж. Коммонс (теорія трансакцій і трансакційних витрат), О. Вільямсон (теорія контрактів) та ін. Застосовування зазначених теорій в контексті наукового і практичного вирішення основних завдань економіки сталого розвитку вимагають створення інноваційних обліково-аналітичних і контрольних моделей, адаптованих до специфіки кожної країни з урахуванням історичних та культурних традицій.

Цілі статті. Метою публікації є наукове обґрунтування об'єктивної необхідності розробки нових стратегічних орієнтирів управлінського обліку в економіці сталого розвитку, вектор яких спрямований на формування інтегрованої управлінської звітності через синергетичне поєднання економічної, соціальної і екологічної складових.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Сталий розвиток (англ. Sustainable development) є загальною концепцією стосовно необхідності встановлення балансу між задоволенням сучасних потреб людства і захистом інтересів майбутніх поколінь, включаючи їх потребу в безпечному і здоровому довкіллі [9].

На етапі транзитивних перетворень економіки перед обліковою системою постають нові завдання: забезпечення довіри, розуміння і керованості економічними процесами, які представлені в тріаді інтегрованої звітності стратегічного управлінського обліку. У цьому напрямку зараз працюють як міжнародні професійні організації, так і наукові кола. Саме в такому контексті слід розуміти висловлення китайського вченого Вен Шу (1987 р.) [10], який вважав, що еволюція бухгалтерського обліку має бути розглянута «вглиб» і «вшир». У першому випадку він виділяв п'ять стадій: 1) елементарний рахунок; 2) простий запис; 3) подвійний запис; 4) рахівництво (accountancy); 5) комп'ютерне рахівництво. Еволюцію «вшир» вчені розглядають як поширення бухгалтерського обліку по всьому світу [1, с. 364]. Проте, на наш погляд, це є однозначне розширення міжпредметних зв'язків бухгалтерського обліку, його

незворотне переродження в управлінський і фінансовий. Управлінський облік не виник суб'єктивно. Передумовою розвитку обліку є розвиток економічної системи. Розвиток управлінського обліку можна представити розвитком і переродженням у вищий рівень його теорій (рис. 1). В умовах сталого розвитку економіки назріває інжинірингова парадигма стратегічного управлінського обліку [1, с. 365-366], яка потребує наукового обґрунтування інжинірингової теорії і праксеології.

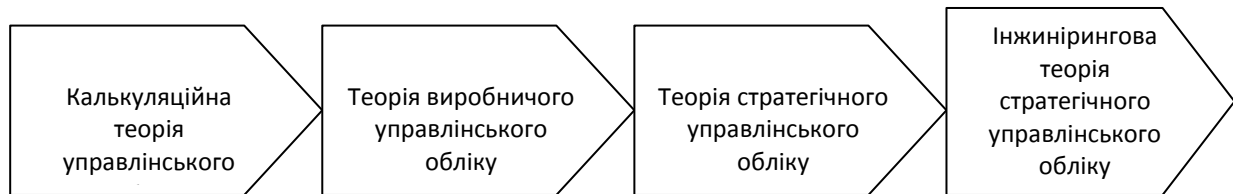


Рис. 1. Розвиток теорій управлінського обліку

В традиційному розумінні інжиніринговий підхід до стратегічного управлінського обліку передбачає комплекс консультативних послуг, пов'язаних з підготовкою та забезпеченням оптимального здійснення обліково-аналітичних та контрольних процесів, спрямованих на вироблення якісного інформаційного продукту. При цьому, концептуальну основу інжинірингової теорії стратегічного управлінського обліку становить пошук нових підходів до обліку та звітності, аналізу та контролю, орієнтованих на всебічне використання міжпредметних методологій, формування нових принципів та облікового інструментарію.

Міжпредметні зв'язки проявляються перш за все через сприйняття поставлених задач суб'єктом, в даному випадку це є фахівець з управлінського обліку. Рівень сприйняття проявляється через особистісну культуру і професійні компетенції.

Філософія культури задає ставлення до стратегічного управлінського обліку та його різних проявів та формулює норми поведінки суб'єкта облікової системи. Будучи включеним у соціокультурний простір, суб'єкт облікової системи виявляється, з одного боку, під примусовим впливом безлічі соціокультурних чинників, що об'єктивно впливають на її менталітет, на всю його природну основу. А з іншого боку, у ситуації вибору своєї «мисленної поведінки», що включає в себе усвідомлення характеру різноманітних економічних, соціальних та екологічних впливів, спостерігається вибір системи «захисту» від них або, навпроти, їхнього культивування, а також цілеспрямоване формування свого іміджу у відповідності зі сформованими нормами, традиціями або всупереч їм.

Економіка сталого розвитку набуває відтінку інформаційної та інтелектуальної. Основний акцент зосереджений на виробництві та поширенні інформаційно-облікового продукту. Зокрема, економіка постійно перебуває під впливом і прямою залежністю від рівня інформаційно-облікових технологій. Таким чином, підприємства включаються в глобальну інформаційно-облікову інфраструктуру, де отримують відповідну зовнішню інформацію через засоби масової інформації, інтернет-ресурси, статистичні довідники, з приватних несанкціонованих джерел. Крім того, підприємства репрезентують інформацію про себе через систему обов'язкової і неформалізованої звітності. Причому, неформалізовані звіти стратегічного управлінського обліку мають вищий ступінь довіри, аніж публічні фінансові звіти, статистичні та інші нормативно врегульовані форми. Загалом, звітність стратегічного управлінського обліку складається з трьох взаємопов'язаних звітів: економічного, соціального і екологічного. В сукупності така звітна тріада представляється єдиним інтегрованим звітом (рис. 2).

Форми інтегрованих звітів не є уніфікованими і стандартизованими, проте, їх представлення просте і зрозуміле непересічному користувачу. Головна мета інтегрованої звітності – представити широкому колу громадськості достовірну обліково-аналітичну інформацію про економічну, соціальну і екологічну діяльність окремо взятого суб'єкта економічної діяльності.

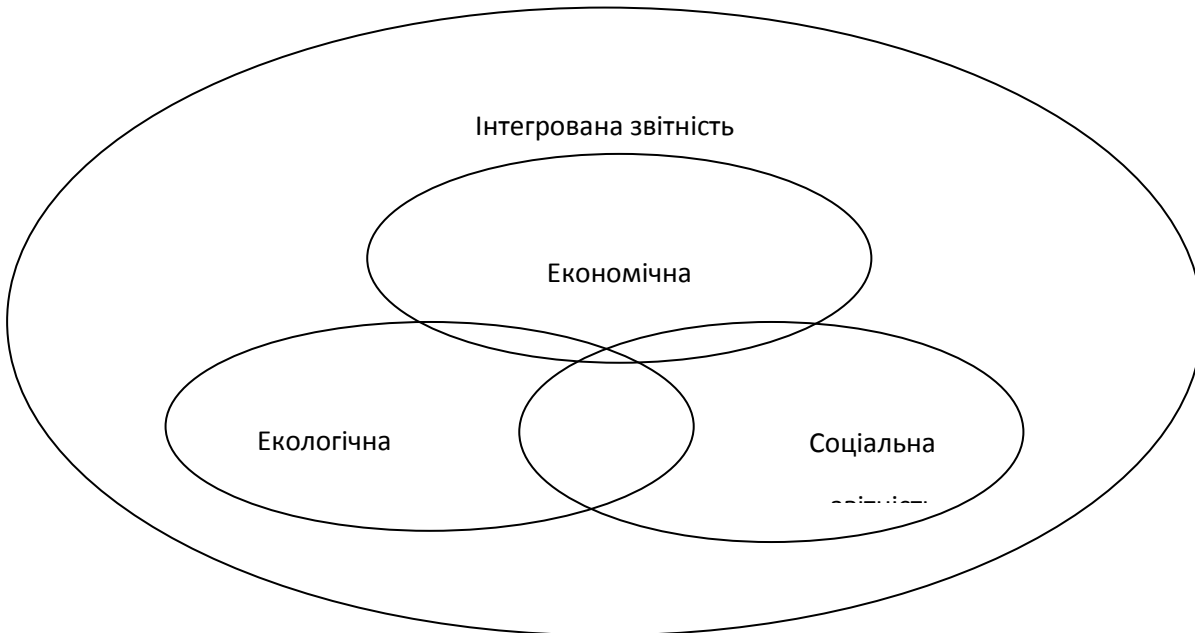


Рис. 2. Система неформалізованої звітності стратегічного управлінського обліку в контексті економіки сталого розвитку

Сталий розвиток – не є теперішнім станом економічної системи, яка розглядається з позицій глобальної, національної та локальної. Натомість, сталий розвиток економіки підприємства є перспективою, пріоритетом, до якого необхідно прагнути. На прагнення економічної системи підприємства досягти сталого розвитку і вийти із теперішнього стану впливають стимулюючі інструменти. Такими стимулюючими інструментами є наступні: динамічна рівновага всіх сфер діяльності підприємства; оптимальне співвідношення якісних та кількісних характеристик; збалансованість показників фізичного, фінансового та інтелектуального капіталу; взаємозв'язок між соціальною, економічною та екологічною сферами; активізація потенційних можливостей; здатність організації до самовідтворення та недопущення дії дестабілізуючих чинників, а саме досягнення безпеки сталого розвитку.

Для досягнення стану сталого розвитку на локальному рівні поряд з традиційними методами управлінського обліку досить інтенсивно використовуються нові методи і підходи, наприклад, безперервне прогнозування (Rolling Forecasts), стратегічний управлінський облік (Strategic Management Accounting), комплексне управління якістю (Total Quality Management), система збалансованих показників (The Balanced Scorecard), модель економічної доданої вартості (Economic Value Added), облік витрат за видами діяльності (Activity-based Costing).

Розвиток стратегічного управлінського обліку обумовлений тим, що на початку 70-х років XX століття зародилася така дисципліна, як стратегічний менеджмент (Rumelt, 1974; Porter, 1980), яка остаточно сформувалася до середини вісімдесятих років того ж століття. Основний акцент, який робився в даному напрямку менеджменту

– це досягнення стійких конкурентних переваг. Стратегічний управлінський облік є самодостатньою інноваційною технологією, яка дає можливість зосередитися на стратегічних перспективах, включаючи у звітність дані, пов'язані з ринками збуту компанії та її конкурентів, соціальні та екологічні показники. Також стратегічний управлінський облік забезпечує інформацією про ринкові перспективи існуючих продуктів, про цикл довговічності продукту і про портфелі продуктів. При цьому аналіз, проведений в рамках стратегічного управлінського обліку, не є вузько обмеженим в рамках одного підприємства, а розкриває його конкурентні переваги порівняно з конкурентами.

Теорія стратегічного управлінського обліку обґрунтовує основні технології, зокрема: концепція ланцюжка цінностей, аналіз стратегічного позиціонування, аналіз факторів, що визначають витрати. Концепція ланцюжка цінностей відрізняється від подібної на перший погляд концепції добавленої вартості. З точки зору стратегічної перспективи, концепція доданої вартості має два великих недоліки: вона починається занадто пізно і закінчується занадто рано. Початок аналізу витрат з моменту закупівлі не дає можливості використання в своїх інтересах зв'язків з постачальниками, а закінчення аналізу витрат моментом продажу не дозволяє взяти до уваги взаємовідносини з покупцями, що може бути надзвичайно важливим для підприємства. Відповідно до концепції ланцюжка цінностей робиться акцент на процесах, що відбуваються за межами підприємства. При цьому кожне підприємство розглядається в контексті загального ланцюжка видів діяльності, які створюють вартість. Ланцюжок цінностей окремого підприємства є набором видів економічної діяльності, які здійснює дане підприємство в різних галузях функціонування.

Висновки. Таким чином, в умовах економіки сталого розвитку сформувалася нова точка зору на стратегічний управлінський облік, яка полягає в тому, що він не існує на підприємстві сам по собі, а призначений насамперед для того, щоб сприяти розробці та впровадженню ділової стратегії. З цієї точки зору інжинірингова теорія стратегічного управлінського обліку тлумачить управління бізнесом як безперервний процес, орієнтований на постійне вдосконалення шляхом: вироблення місії, стратегічних цілей і стратегії; поширення в організації інформації про обраний стратегічний напрямок і визначення цільових програм (короткострокових і довгострокових); розробки безперервного прогнозування для досягнення стратегії та бюджетного планування; впровадження методів контролю для відстеження виконання програм; моніторинг успішності здійснення практичних кроків для досягнення успіху в поставлених стратегічних цілях.

Список використаних джерел:

1. Жук В.Н. Основы институциональной теории бухгалтерского учета : монография [Текст] / В.Н. Жук. – СПб: АНО ИПЭВ, 2013. — 416 с.
2. Жук В.М. Парадигма бухгалтерського обліку економіки гармонійного розвитку. Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. Випуск 6 (24). – Ч.1. – Редкол.: відп. ред. д.е.н., професор Герасимчук З.В. – Луцьк, 2009. – С. 171-182.
3. Замула І.В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки : монографія / І.В. Замула. – Житомир : Вид-во ЖДТУ, 2010. – 440 с.
4. Кирейцев Г.Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета / Г.Г. Кирейцев // Научный доклад. – Изд. 2-е, перераб. и доп. – Житомир/ЖГТУ, 2008. – 76 с.
5. Малюга Н.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико-методологічні основи [Текст] : дис... д-ра екон. наук: 08.06.04 / Малюга Наталія Михайлівна ; Житомирський держ. технологічний ун-т. - Житомир, 2006. - 539 с.
6. Нападовська Л.В. Управлінський облік в системі гірничорудних підприємств: Автореф. дис... на здоб. наук. ступ. д-ра економ. наук. – Київ: КНЕУ, 2002.- 30 с.
7. Пушкар М.С. Информология – нова наука про інтегровану систему обліку/ М.С. Пушкар/[Стан, проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю у контексті сучасних концепцій управління: матеріали VI

- Міжнародної науково-практичної конференції/[відповідальний за випуск проф. Рудницький В.С., доц. Бачинський В.І.]. – Львів: Видавництво Львівської комерційної академії, 2011. – С. 383-386.
8. Садовська І.Б. Документування як основна складова інформаційних ресурсів в управлінському обліку/ І.Б. Садовська// Економічний форум. – 2011. – № 2. – С.98-107.
9. Сталий розвиток: матеріал із Вікіпедії – вільної енциклопедії: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: [http://uk.wikipedia.org/wiki/ Сталий_розвиток](http://uk.wikipedia.org/wiki/Сталий_розвиток).
10. Wen Shuo. A History of Western Accounting. – 1987.