

ДО ПРОБЛЕМАТИКИ ВПРОВАДЖЕННЯ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

У статті розглянуто теоретичні основи стратегічного обліку як однієї із складових системи управління підприємством. Проаналізовано підходи зарубіжних та вітчизняних науковців щодо тлумачення поняття «стратегічний управлінський облік». Узагальнено основні принципи та завдання стратегічного управлінського обліку. Обґрунтовано важливість, роль та значення стратегічного управлінського обліку для забезпечення ефективного функціонування економічного механізму господарювання в сучасних умовах ведення бізнесу. Проаналізовано існуючі концептуальні засади стратегічного управлінського обліку з точки зору його можливостей щодо інформаційного забезпечення системи стратегічного управління діяльністю підприємства. Окреслено актуальність процесу впровадження стратегічного управлінського обліку з метою планування, контролю та прийняття вдалих та раціональних управлінських рішень.

Ключові слова: стратегічний управлінський облік, стратегічне управління, управлінські рішення, служба управлінського обліку, моніторинг результативності.

Шматковская Татьяна

К ПРОБЛЕМАТИКЕ ВНЕДРЕНИЯ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИИ

В статье рассмотрены теоретические основы стратегического учета как одной из составляющих системы управления предприятием. Проанализированы подходы зарубежных и отечественных ученых к определению понятия «стратегический управленческий учет». Обобщены основные принципы и задачи стратегического управленческого учета. Обоснованно важность, значение и роль стратегического управленческого учета для обеспечения

эффективного функционирования экономического механизма хозяйствования в современных условиях ведения бизнеса. Проанализированы существующие концептуальные основы стратегического управленческого учета с точки зрения его возможностей относительно информационного обеспечения системы стратегического управления деятельностью предприятия. Очерчено актуальность процесса внедрения стратегического управленческого учета с целью планирования, контроля и принятия удачных и рациональных управленческих решений.

Ключевые слова: стратегический управленческий учет, стратегическое управление, управленческие решения, служба управленческого учета, мониторинг результативности.

Shmatkovska Tatjana

TO THE PROBLEM OF IMPLEMENTATION OF THE STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING AT THE ENTERPRISE

The article discusses the theoretical foundations of strategic accounting as of one of the components of the control system of the enterprise. Analyzed the approaches of foreign and domestic scientists in the definition of «a strategic management accounting,». It is overview basic principles and objectives of the strategic management accounting. It is proved the importance of the role of management accounting for the effective functioning of the economic mechanism of management in modern conditions at the facility. The existing conceptual foundations of strategic management accounting in terms of its capacity information provision system of competitive enterprise. Actuality of internal accounting determined for the purpose of planning, control and decision and rational principles, methods and facilities management.

Keywords: strategic management accounting, strategic management, management decisions, services management accounting, the monitoring of the performance.

Постановка проблеми. Світова та вітчизняна практика засвідчує, що стратегічне управління надає змогу знизити вплив невизначеності на діяльність підприємства, підвищити його здатність

протистояти непередбаченим ситуаціям та визначати пріоритетні напрями діяльності. В зв'язку із цим особливої актуальності набувають питання, пов'язані з обліково-аналітичним забезпеченням процесу стратегічного управління діяльністю підприємства, зростає значення аналізу й обґрунтування стратегії розвитку підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У реаліях сучасності в економічних дослідженнях використовуються різні розробки, присвячені проблематиці стратегічного управлінського обліку як інструменту формування стратегічної мети функціонування та управління підприємством. Дослідженню сутності стратегічного управлінського обліку, визначенню його складових, методичних аспектів та принципів функціонування, а також розгляду проблематики щодо необхідності та значимості його організації на господарюючих суб'єктах приділяли суттєву увагу у своїх дослідженнях І. А. Бланк, М. Д. Білик, К. Уорд [10], І. В. Алексеєва, С. Ф. Голов [2], В. Р. Шевчук [12], П. Й. Атамас [1], Б. В. Засадний, Л. В. Джулій, О. О. Довжик, А. Романчук, О. І. Тимченко тощо [13]. Проте, в реаліях сьогодення, поряд із розробками щодо методики і організації стратегічного управлінського обліку все ще залишається невирішеною проблематика щодо його прикладного впровадження та вдалої реалізації у практиці господарювання.

Метою дослідження є обґрунтування необхідності вдалої реалізації процесу впровадження стратегічного управлінського обліку та основних принципів його побудови у суб'єктів господарювання з метою забезпечення зростання ефективності функціонування кожної окремої господарюючої одиниці на основі прийняття оптимальних стратегічних та тактичних управлінських рішень.

Основні результати дослідження. Обліково-аналітична система стратегічного типу визначається як інтегрована система обліку, планування, контролю й аналізу, що забезпечує систематизацію інформації для оперативних управлінських рішень і координацію майбутнього розвитку підприємства. Беззаперечно, що важливою складовою цієї системи є стратегічний облік [5].

Однак досі в достатній мірі не сформовано системного обґрунтування економічної сутності стратегічного управлінського обліку. Різні автори по-різному трактують сутність та напрями його розвитку, а є й такі, що не виділяють його в окремий напрям

досліджень, хоча і розкривають важливість стратегічного обліку в успішному досягненні стратегічних цілей діяльності підприємства. Сучасні підходи щодо трактування економічної сутності поняття «стратегічний управлінський облік» вітчизняними та зарубіжними науковцями систематизовано в табл. 1.

Таблиця 1

Трактування економічної сутності поняття «стратегічний управлінський облік» (узагальнено на основі джерел: [1, с.387; 2, с. 508; 4, с. 85; 6; 7, с. 282–283; 8; 10, с. 27])

№	Автор	Трактування сутності поняття
1.	П. Й. Атамас	Це облік, який зосереджується на зовнішніх факторах (таких, як прибутковість конкурентів, питома вага на ринку і т. ін.), тоді як для традиційного обліку характерна зосередженість на внутрішніх процесах і явищах.
2.	В.А. Терехова	Облікова система, адаптована до сучасного виробничого середовища, що включає багатомірну стратегію зв'язків за допомогою каналів поширення і визначення потреб споживачів.
3.	Б. Райан	Певне поєднання управлінського обліку з системами фінансової звітності, зорієнтоване на прийняття стратегічних рішень.
4.	Уорд Кит	Стратегічний управлінський облік повинен відображати відносні фінансові результати, досягнуті бізнесом щодо конкурентів, постачальників і, можливо, споживачів.
5.	С. Ф. Голов	Це система управлінського обліку, спрямована на прийняття стратегічних управлінських рішень.
6.	М. Бромвіч	Облік, що надає і аналізує фінансову інформацію про ринки (на яких фірма реалізує свої продукти), витрати конкурентів, структуру витрат і моніторинг стратегії підприємства та стратегій конкурентів на цих ринках.
7.	М. Пушкар	Стратегічний облік формує власні інформаційні ресурси прогнозного характеру. Інформаційні ресурси стратегічного обліку мають зв'язок з традиційним обліком, але ним не обмежуються. Зокрема, для стратегічного управління необхідні дані не лише про діяльність підприємства, а й про зовнішнє середовище, яке має надзвичайно важливе значення для передбачення траєкторії розвитку підприємства.

Стратегічний облік, як складова системи управління підприємством і обліково-аналітичного забезпечення процесу прийняття стратегічних управлінських рішень, призначений для планування майбутньої стратегії й тактики функціонування підприємства загалом та окремих стратегічних господарських центрів відповідальності; вимірювання й оцінки ефективності господарювання загалом та за окремими стратегічними господарськими центрами відповідальності, на різних фазах життєвого циклу; коригування

керуючих впливів на хід реалізації вибраної стратегії.

Необхідно зазначити, що до передумов ведення ефективного стратегічного управлінського обліку належать:

- розуміння та зацікавленість з боку власника бізнесу в необхідності застосування системи для прийняття управлінських рішень;
- узгодження з фінансовим і бухгалтерським (податковим) обліком;
- наявність кваліфікованих фахівців зі стратегічного управлінського обліку та узгодженість їх діяльності;
- формування своєчасного інформаційного забезпечення;
- визначення основних об'єктів управління та проблемних питань, які потребують прийняття управлінських рішень щодо їх розв'язання.

Найважливішою інформацією, яку необхідно використовувати в стратегічному управлінському обліку, є інформація, сформована у результаті моніторингу зовнішнього середовища підприємства. Водночас у стратегічному обліку здійснюється систематизація інформаційних ресурсів для здійснення моніторингу внутрішнього середовища. Проведено систематизацію основних завдань стратегічного управлінського обліку (рис. 1).

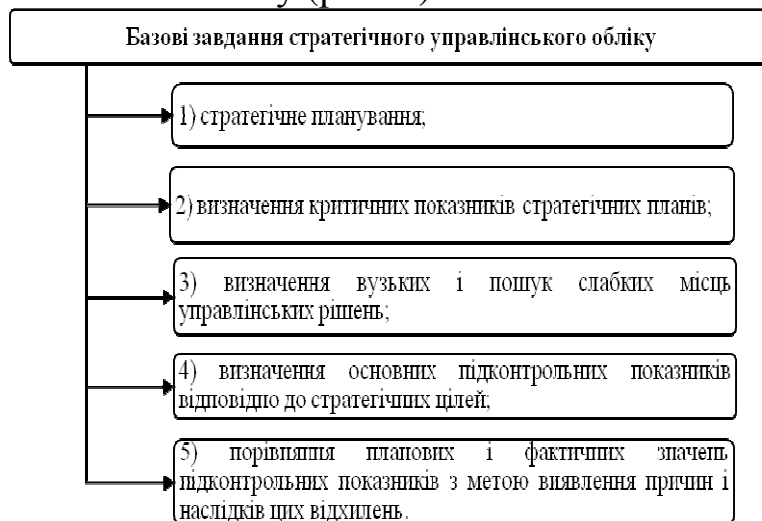


Рис. 1. Основні завдання стратегічного управлінського обліку

Важливо, що системи фінансового й стратегічного управлінського обліку повинні бути невід'ємними елементами діяльності кожного окремого суб'єкта господарювання. Вони є досить пов'язаними між собою, оскільки надають інформацію щодо результативності господарювання одного підприємства. Разом з тим, кожна така система має власні сфери застосування, свою мету, принципи, об'єкти обліку, структуру тощо. На відміну від фінансового обліку в системі управлінського стратегічного обліку дуже багато приблизних оцінок, об'єктом цього обліку може бути окремий вид продукції (робіт, послуг), або окремий центр відповідальності. На відміну від широкого кола внутрішніх та зовнішніх користувачів інформації фінансового обліку, користувачами інформаційних ресурсів для потреб стратегічного управлінського обліку є обмежене коло працівників управлінського персоналу підприємства. Використання складових стратегічного управлінського обліку надасть можливість розрахувати прибуток або маржинальний дохід як результат діяльності окремого центру відповідальності або окремого виду продукції.

Вдале функціонування системи стратегічного управлінського обліку сформоване та побудоване на основі застосування значної чисельності інструментарію та процедур, що в процесі діяльності підприємства можуть змінюватися в залежності від цілей управління або кінцевої мети господарювання. За таких умов домінантним принципом стратегічного управлінського обліку є те, що отримана інформація повинна бути корисною для прийняття як оперативних, так і стратегічних управлінських рішень керівництвом підприємства.

Разом з тим, ефективним управлінським рішенням керівництва підприємства повинні бути притаманні такі характерні особливості [4]:

- управлінські рішення пов'язані з фінансовими ресурсами, повинні носити комплексний характер, тобто кожне окремо прийняте рішення здійснює вплив на остаточний фінансовий результат діяльності підприємства в цілому;

- процес управління на підприємстві має носити динамічний характер, розвиватися і підлаштовуватися впливу зовнішніх факторів, оскільки одне ефективне рішення може не принести такого ж бажаного ефекту вдруге;

- керівництво підприємства повинно розробити та застосувати дієвий інструментарій, що надаватиме можливість забезпечення такої організації системи управління, щоб вона не суперечила, а сприяла досягненню поставлених стратегічних цілей.

Нами систематизовано основні методи стратегічного управлінського обліку, що виділено в економічній літературі (рис. 2) [3].

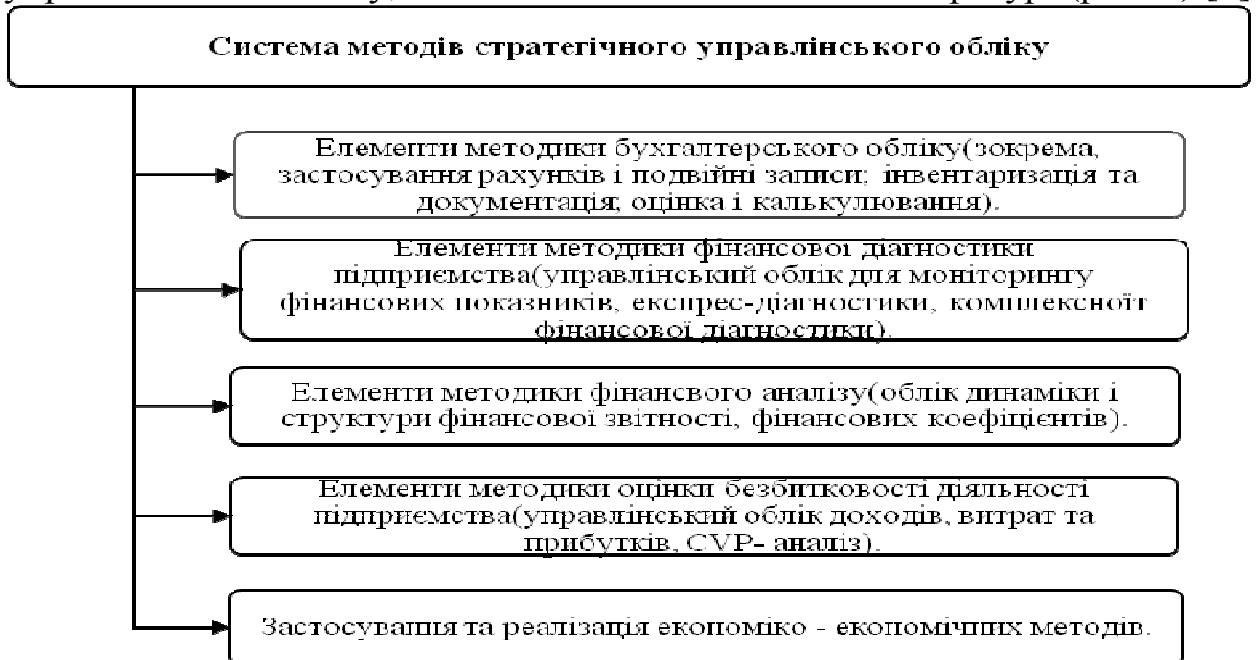


Рис. 2. Методи стратегічного управлінського обліку

Вважаємо за доцільне виділити три рівні організації системи стратегічного управлінського обліку на підприємстві: методичний, технічний та організаційний, кожен з яких передбачає реалізацію комплексу відповідних складових (елементів), направлених на реалізацію потреб облікового процесу.

Загальновідомо, що підвищення дієвості системи стратегічного управлінського обліку, яка функціонує на підприємстві, передбачає необхідність забезпечення перманентного оцінювання рівня її

результативності.

Виявлено, що загальна організаційна модель щодо оцінювання ефективності та результативності функціонування системи стратегічного управлінського обліку підприємства охоплює систему послідовних етапів [5].

Перший етап такої організаційної моделі включає процес моніторингу, що спрямований на визначення та оцінювання:

- якості управлінської інформації;
- наявності основних елементів системи стратегічного управлінського обліку і якості їхньої взаємодії і погодженості;
- оптимальності організаційної системи і доцільності обраного варіанта системи стратегічного управлінського обліку;
- ступеня сумісності діючої системи стратегічного управлінського обліку із сучасними вимогами рівня розвитку виробництва і конкуренції;
- ступінь залежності від фінансового обліку.

Другий етап – визначення ефективності та дієвості стратегічного управлінського обліку, що охоплює оцінювання: нормативної ефективності, яка дозволяє визначити ступінь реалізації цілей і завдань системи стратегічного управлінського обліку; рівня виконання стратегічного плану розвитку системи стратегічного управлінського обліку на підприємстві; а також відносної ефективності, визначеної на підставі співвідношення вигод і витрат, понесених при впровадженні системи стратегічного управлінського обліку на підприємстві.

На нашу думку, з метою здійснення контролю за реалізацією визначених завдань доцільно передбачити оцінювання результативності діяльності відповідального виконавця (або структурного підрозділу) за кожною складовою та етапом робіт щодо впровадження та моніторингу дієвості системи стратегічного управлінського обліку на підприємстві.

Висновки. Підсумовуючи, необхідно зауважити, що стратегічний управлінський облік, як складова системи управління підприємством в аспекті формування обліково-аналітичного забезпечення процесу прийняття стратегічних управлінських рішень, призначений для забезпечення процесу планування майбутньої стратегії функціонування господарюючого суб'єкта; вимірювання й

оцінювання рівня результативності його господарювання та коригування керуючих впливів на хід реалізації обраної керівництвом стратегії.

Стратегічний управлінський облік сконцентрований на зовнішніх факторах макросередовища функціонування підприємства, орієнтований на облік невизначеності та базується на обраних стратегіях діяльності даного господарюючого суб'єкта, які вже реалізуються або заплановані для реалізації. Найбільш ґрунтовним інформаційним ресурсом, застосовуваним для реалізації у стратегічному управлінському обліку, є інформація, отримана у результаті моніторингу зовнішнього середовища функціонування підприємства.

Визначення відносної ефективності щодо застосування системи стратегічного управлінського обліку базується на співставленні вигод та витрат, які підприємство спроможне отримати за результатами реалізації процесу його впровадження. При цьому, основна проблематика визначення відносної ефективності полягає у виявленні та ідентифікації ступеня участі системи стратегічного управлінського обліку в формуванні загальної величини прибутку, отриманого підприємством за визначений досліджуваний період.

Окрім того вважаємо, що особливу увагу при впровадженні стратегічного управлінського обліку і проведенні заходів, спрямованих на його покращення, слід приділяти внутрішній управлінській звітності, що виступає об'єктом управлінського обліку і систематизує інформацію, необхідну для забезпечення діяльності керуючої підсистеми підприємства [11]. Слід наголосити, що саме від вдалої організації документообігу для потреб стратегічного управлінського обліку залежить якість і обґрунтованість прийняття управлінських рішень менеджментом даного господарюючого суб'єкта. За реалій сучасності досить поширеною є безсистемність, а іноді і суперечливість звітності, наданої різними структурними підрозділами кожного окремого господарюючого суб'єкта щодо потреб його стратегічного управління, що в підсумку значно знижує результативність та ефективність функціонування системи стратегічного управлінського обліку підприємства в цілому. Щодо проблематики структури та змістовної наповненості внутрішньої звітності для потреб стратегічного управлінського облікового процесу,

то, на нашу думку, вона повинна відповідати операційному, тактичному та стратегічному рівням управління підприємством.

Література

1. Атамас П. Й. Управлінський облік : навч. посіб. / П. Й. Атамас – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 440 с.
2. Голов С. Ф. Управлінський облік : підручн. / С. Ф. Голов – К.: Лібра, 2003. – 704 с.
3. Довбуш А. В. Сутність та принципи стратегічного обліку та аналізу / А. В. Довбуш [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbuu.gov.ua/portal/Soc_Gum/iLvivPolytechnicNationalUniversityInstitutionalRepository <http://ena.lp.edu.ua> 245nek/2010_5/106.pdf.
4. Кит У. Стратегический управленческий учёт / У. Кит ; [пер. с англ.]. – М. : Олимп-Бизнес, 2002. – 448 с.
5. Левик І. С. Обліково-аналітичне забезпечення стратегічного управління / І. С. Левик [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/5652/1/82.pdf>.
6. Плікус І. Й. Стратегічний облік як інструмент стратегічного управління підприємством / І. Й. Плікус [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://dSPACE.uabs.edu.ua/bitstream/123456789/349/1/visnukuabs_12_2002_14.pdf.
7. Пушкар М. С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): [монографія] / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-Бланш, 2006. – 334 с.
8. Райан Б. Стратегічний облік для керівників / Б. Райан. – М. : ЮНІТІ, 1998. – 616 с.
9. Терехова В.А. Стратегический управленческий учт : состояние и развитие в зарубежных странах / В. А. Терехова // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2000. – № 4. – С. 9–12.
10. Уорд К. Стратегический управленческий учет / К. Уорд [Пер. с англ.]. – М.: Олимп-Бизнес, 2002. – 448 с.
11. Шайкан А. В. Бухгалтерський облік з метою стратегічного управління як інструмент інтеграції вітчизняних підприємств у світове господарство / А. В. Шайкан [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/1900/1/42.pdf>

12. Шевчук В. Р. Стратегічний управлінський облік як інформаційне підґрунтя стратегічного менеджменту підприємства / В. Р. Шевчук [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://VNULPM_2014_797_58.pdf

13. Шматковська Т. О. Концептуальні засади стратегічного управлінського обліку / Т. О. Шматковська, О. В. Мачулка // Науковий вісник Одеського національного економічного університету. – Науки : економіка. – 2016. – № 4 (236). – 256 с. – Мови: укр., рос., англ. – С. 242–253. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://n-visnik.oneu.edu.ua/files/archive/nv_4_\(236\)_2016.pdf](http://n-visnik.oneu.edu.ua/files/archive/nv_4_(236)_2016.pdf)

1. Atamas P. J. Upravlins`ky`j oblik: navch. posib. / P. J. Atamas – K. : Centr navchal`noyi literatury`, 2006. – 440 s.

2. Golov S.F. Upravlins`ky`j oblik : pidruchn. / S. F. Golov – K.: Libra, 2003. – 704 s.

3. Dovbush A. V. Sutnist` ta pry`ncy`py` strategichnogo obliku ta analizu [Elektronny`j resurs]. – Rezhy`m dostupu : http://www.nbuu.gov.ua/portal/Soc_Gum/iLvivPolytechnicNationalUniversityInstitutionalRepository <http://ena.lp.edu.ua> 245 nek/2010_5/106.pdf.

4. Ky`t U. Strategy`chesky`j upravlenchesky`j uchët / U. Ky`t ; [per. s angl.]. – M. : Oly`mp-By`znes, 2002. – 448 s.

5. Levy`k I. S. Oblikovo-anality`chne zabezpechennya strategichnogo upravlinnya [Elektronny`j resurs]. – Rezhy`m dostupu : <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/5652/1/82.pdf>.

6. Plikus I. J. Strategichny`j oblik yak instrument strategichnogo upravlinnya pidpry`yemstvom [Elektronny`j resurs]. – Rezhy`m dostupu : http://dspace.uabs.edu.ua/bitstream/123456789/349/1/visnukuabs_12_2002_14.pdf.

7. Pushkar M. S. Kreaty`vny`j oblik (stvorennya informaciyi dlya menedzheriv): [monografiya] / M. S. Pushkar. – Ternopil` : Kart-Blansh, 2006. – 334 s.

8. Rajan B. Strategichny`j oblik dlya kerivny`kiv / B. Rajan. – M. : YuNITI, 1998. – 616 s.

9. Terexova V.A. Strategy`chesky`j upravlenchesky`j uchët: sostoyany`e y` razvy`ty`e v zarubezhny`x stranax / V. A. Terexova // Buxgaltersky`j uchët v byudzhethny`x nekommerchesky`x

organy`zacy`yah. – 2000. – # 4. – S. 9–12.

10. Uord K. Strategy`chesky`j upravlenchesky`j uchet / Per. s angl. – M.: Oly`mp-By`znes, 2002. – 448 s.

11. Shajkan A. V. Buxgalters`ky`j oblik z metoyu strategichnogo upravlinnya yak instrument integraciyi vitchy`znyany`x pidpry`yemstv u svitove gospodarstvo [Elektronny`j resurs] / A. V. Shajkan – Rezhy`m dostupu: <http://eztuir.ztu.edu.ua/1900/1/42.pdf>

12. Shevchuk V. R. Strategichny`j upravlins`ky`j oblik yak informacijne pidg`runtya strategichnogo menedzhmentu pidpry`yemstva [Elektronny`j resurs] / V. R. Shevchuk // Rezhy`m dostupu: http://VNULPM_2014_797_58.pdf

13. Shmatkovs'ka T. O. Kontseptual'ni zasady stratehichnoho upravlins'koho obliku / T. O. Shmatkovs'ka, O. V. Machulka // Naukovyj visnyk Odes'koho natsional'noho ekonomichnoho universytetu. – Nauky : ekonomika. ISSN 2409-9260 – 2016. – № 4 (236). – 256 s. – Movy: ukr., ros., anhl. – S. 242–253. [Elektronny`j resurs]. – Rezhy`m dostupu: [http://n-visnik.oneu.edu.ua/files/archive/nv_4_\(236\)_2016.pdf](http://n-visnik.oneu.edu.ua/files/archive/nv_4_(236)_2016.pdf)

***Рецензент:** Стрішенець О.М., д.е.н., професор кафедри економічної теорії та природокористування, Східноєвропейський національний університет імені Лесі Українки (м. Луцьк)*

11.05.2016