

# УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК І КОНТРОЛІНГ

УДК 657: 658.15

Нападовська Л. В., Карпенко Д. В.

## КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ДОХОДІВ

***Анотація.** Проаналізовано концептуальні основи стратегічного управлінського обліку доходів. Розроблено інформаційну модель стратегічного управлінського обліку. Розглянуто спеціальний методичний інструментарій стратегічного управлінського обліку. Розроблено систему показників-індикаторів про хід досягнення стратегічних цілей підприємства.*

**Ключові слова:** стратегічний управлінський облік, маржинальний дохід, управлінські рішення, непрямі доходи, система збалансованих показників, майбутні вигоди

Napadovska L., Karpenko D.

## CONCEPTUAL FOUNDATIONS OF STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING INCOME

***Summary.** Analysis of the conceptual foundations of strategic management accounting income. Developed information model of strategic management accounting. We consider a special methodological tools of strategic management accounting. The system performance indicator of progress towards the strategic goals of the company.*

**Keywords:** strategic management accounting, profit margins, management decisions, indirect income, balanced scorecard, future benefits

### 1. Вступ

З метою досягнення конкурентних переваг, формування позитивного іміджу підприємства, завоювання довіри кредиторів, інвесторів і партнерів керівники підприємств ресторанного господарства повинні мати повноцінну інформацію стратегічного характеру з урахуванням довгострокових цілей, впливу зовнішнього середовища та визначеними ключовими чинниками успіху. Тому об'єктивно постає необхідність дослідження обліково-аналітичних аспектів прийняття стратегічних рішень з управління доходами підприємств галузі з метою прогнозування майбутніх економічних вигод.

Дослідженням питань, пов'язаних зі створенням обліково-аналітичного забезпечення для прийняття стратегічних управлінських рішень займалися вітчизняні та зарубіжні вчені, зокрема М. Вахрушина, С. Голов, К. Друрі, М. Пушкар, Б. Райан, Уорд Кіт, В. Шевчук, Р. Фіджеральд та ін. Більшість із них розкривали основні аспекти цього питання в широкому розумінні, не виділяючи конкретні об'єкти обліку та не прив'язуючи дослідження до певної галузі діяльності. Тому необхідним є проведення комплексних розробок щодо створення облікового забезпечення для управління доходами, спрямованого на стратегічний розвиток діяльності підприємства, зокрема підприємств ресторанного господарства.

**Метою статті** – поглиблення теоретико-практичних засад формування стратегічного управлінського обліку доходів і розробка пропозицій щодо їх удосконалення.

### 2. Концепція стратегічного управлінського обліку

Аналіз літературних джерел дозволяє стверджувати про відсутність єдності поглядів на стратегічний управлінський облік серед вчених-дослідників. Так, різні автори по-різному трактують сутність та напрями його розвитку [1-9]. У широкому розумінні стратегічний управлінський облік – це система забезпечення та аналіз даних управлінського обліку про підприємство, його конкурентів для використання при розробці та контролі за реалізацією економічної стратегії [6, 9]. Про значення стратегічного управлінського обліку у бізнесі зарубіжних компаній може свідчити теза Кіта Уолрда, що “бізнес-стратегії можуть залишитися планами, якщо стратегічне управління не має механізму реалізації обраної стратегії”, маючи на увазі під механізмом впровадження стратегічного управлінського обліку [7, с. 6]. При цьому така система повинна бути придатною для функціонування у мінливих умовах еволюціонуючого середовища, оскільки бізнес-стратегії – це альтернативні плани дій, які можуть бути реалізовані для вирішення певних завдань [5, 7, 10]. Вивчення завдань цього виду обліку свідчать, що вони в основному стосуються підготовки інформації для прийняття

рішень на перспективу через вивчення можливостей взяття підприємством зобов'язань та передбачення наслідків їх прийняття. Основою вирішення цих завдань є по суті вже існуючі інформаційні системи. Б. Райан з цього приводу зазначає, що в стратегічному обліку фінансова звітність і відповідно фінансовий облік та інформаційна система управлінського обліку розглядаються як єдине ціле [5, с. 30].

Стратегічним управлінським обліком називають певний спосіб відображення фінансових та облікових проблем підприємства. Він належить до фінансового аналізу проблем, пов'язаних з чотирма чинниками (чотири "С" – *commitment, control, cash (cost), capability*) за Б. Райаном [5, с. 155]: зобов'язаннями (домовленість між двома або більше сторонами для здійснення відповідної діяльності, що має економічну доцільність, з їх допомогою відбувається обмін економічними цінностями); контролем (здійснення бюджетного контролю забезпечується шляхом аналізу відхилень бюджету від фактичних показників); наявними коштами (витратами); потенціалом (визначають якою діяльністю підприємство може займатися успішно, а від якої слід відмовлятися).

Стратегічний облік є логічним продовженням оперативного управлінського обліку, спрямованим на розробку стратегічних управлінських рішень, які орієнтовані на майбутнє, мають високий рівень невизначеності, носять глобальний характер і важливість наслідків стратегічних рішень. Він має свою мету, завдання, об'єкт, предмет, принципи та методи (рис. 1).

До специфічних методів стратегічного обліку можна віднести: методи моніторингу конкурентної позиції (аналіз трендів за певними параметрами), моніторинг динаміки вартості підприємства (бренда, марки, бізнесу тощо), методи стратегічного ціноутворення та калькулювання (ABC-costing, JIT-costing, target-costing, калькулювання на основі ланцюга цінностей), методи стратегічного позиціонування (flexed budget), система збалансованих показників, методи стратегічного та системного аналізу (SWOT-аналіз, GAP-аналіз, CVP-аналіз, аналіз зовнішнього та внутрішнього середовища, аналіз прибутковості за споживачами, продуктами, бізнес-процесами тощо). Зрозуміло, що підприємства використовують ті чи інші прийоми управлінського обліку залежно від того, яку стратегічну позицію вони займають. Бізнес-стратегії обирають за результатами аналізу поточної ситуації та виявленими критичними факторами успіху (якість продукції (послуг), час, обслуговування клієнтів, атмосфера та імідж підприємства). Перші залежать від других та можуть змінюватись. Важливо розуміти, що саме є імпульсом ефективного бізнесу, його рушійною силою. Наприклад, якщо рушійною силою для підприємства ресторанного господарства є виробництво фірмових страв, то це означає, що для зростання бізнесу буде забезпечено запровадження нових страв, створених на інноваційному обладнанні, за інноваційними технологіями, орієнтованими на



Рис. 1. Концептуальні підходи до стратегічного управлінського обліку (сформовано авторами)

здорове харчування, або за рахунок забезпечення високої якості страв та високої культури обслуговування. При цьому проблемним залишається питання щодо процесу здійснення стратегічного управлінського обліку.

### 3. Процес здійснення стратегічного управлінського обліку

Схематично на рис. 2 ми пропонуємо наступну послідовність проведення стратегічного управлінського обліку.

Необхідно зазначити, що впровадження певних стратегій буде дієвим лише на тих рівнях, де виникають конкретні завдання, зокрема пов'язані з життєвим циклом продукції власного виробництва. На підприємствах ресторанного господарства життєвий цикл певного виду продукції власного виробництва (фірмова страва, сезонні страви) визначає рівень її реалізації, що має бути врахована при виборі стратегії діяльності. Особливої уваги потребує розробка моделі розрахунку залежності між маркетинговими витратами та доходом, щоб встановити критичний рівень, при якому доходи почнуть зменшуватися (за законом спадної доходності). Така залежність буде вказувати на те, що для досягнення критичної суми доходу потрібен мінімальний рівень витрат на здійснення маркетингової діяльності, невід'ємної складової бізнес-процесу "Реалізація".

Для досягнення синергетичного ефекту від створення інформації важливо визначити, які аспекти фінансового обліку доходів підходять для цілей стратегічного управління. Відомо, що окремі партнерські групи найчастіше використовують синтезовану інформацію з фінансової звітності, іншим пот-

рібна більш розгорнута інформація (сформована в управлінському обліку). Оскільки важливою функцією стратегічного управлінського обліку є відображення інтересів та потреб тих партнерських груп, які не входять до груп, що приймають рішення [7, с. 9], то особливо важливим є оцінка ризиків втрати економічної вигоди (зменшення ризиків майбутньої діяльності) за умови вибору певної альтернативи рішень. При цьому доцільно використовувати результати аналізу, проведеного на основі коефіцієнтів операційного ризику, варіації прибутку від обсягів продажів, варіації чистого прибутку, визначення запасу фінансової міцності тощо. Аналіз літературних джерел [1, 2, 3, 8] показав, що більшість науковців підкреслюють доцільність визначення операційного важеля при встановленні рівня підприємницького ризику, оскільки збільшення операційного важеля в динаміці завжди свідчить про його зростання. Крім того, на основі цього показника стає можливим визначення важливих питань стратегічного управління щодо залежності між зміною обсягів реалізації продукції власного виробництва (товарів, послуг) та розміром майбутнього фінансового результату, оскільки він показує, яким буде очікуваний приріст прибутку при збільшенні обсягів реалізації на 1% після досягнення рівня беззбитковості:

$$Kop = \frac{\Delta\P\%}{\Delta Bp\%} = \frac{(\overline{Cp} - \overline{Ззм}) \times \Delta Op}{(\overline{Cp} - \overline{Ззм}) \times Op - \overline{Зпост}} \times \frac{Cp \times Op}{Pr} = \frac{Mд}{Pr} \quad (1)$$

де  $Kop$  – коефіцієнт операційного ризику, коеф.;

$\Pi\%$  – відсоткова зміна прибутку від реалізації, коеф.;

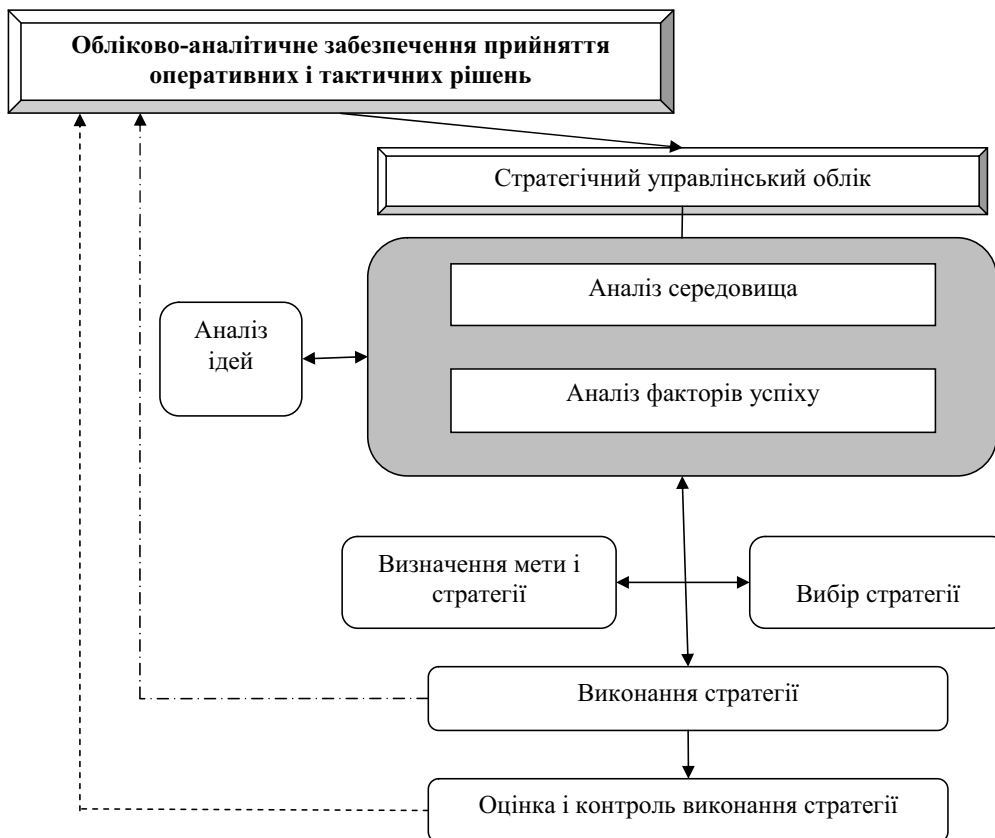


Рис. 2. Процес здійснення стратегічного управлінського обліку (запропоновано авторами)

$Vp\%$  – відсоткова зміна виручки від реалізації, коеф.;

$Cp$  – ціна реалізації продукції, грн/на порцію;

$Zm$  – середні змінні затрати, грн/на порцію;

$Op$  – обсяг реалізації, од. продукції;

$Op$  – зміна обсягу реалізації, од.;

$Zpost$  – постійні затрати періоду, грн;

$Md$  – маржинальний дохід, грн;

$Pr$  – прибуток від реалізації, грн.

Така інформація є важливою для підприємств ресторанного господарства особливо в період падіння платоспроможного попиту населення та збільшення рівня інфляції, оскільки кожен процент скорочення виручки сприяє значно більшому падінню прибутку та прискоренню переходу діяльності підприємства у збиткову зону. Вплив операційного важеля проявляється в тому, що будь-яка зміна доходу від реалізації завжди призводить до більш інтенсивної зміни величини прибутку. Це зумовлено різним ступенем впливу постійних і змінних витрат на формування фінансових результатів внаслідок зміни обсягу діяльності, оскільки чим вищий рівень постійних витрат, тим більший вплив має операційний важіль. Таким чином, ефект операційного важеля можна трактувати з точки зору еластичності прибутку за виручкою від реалізації. При цьому створюється можливість кількісного виміру якісної залежності між величиною ризику, рентабельністю та ліквідністю.

Аналіз результатів опитування керівників підприємств ресторанного господарства показав, що у практичній діяльності їм необхідна інформація, яка дозволяє приймати управлінські рішення щодо обсягів виробництва. Тому важливим є визначення можливостей зниження обсягів виробництва без ризику потрапити до зони збитків, тобто “маржу безпеки” (“запас фінансової міцності”), який показує перевищення фактичної виручки від реалізації над точкою беззбитковості.

У деяких випадках протягом реалізації обраного виду стратегії (наприклад, спрямованої на реалізацію певних страв і послуг) виникають ситуації, коли у запланований період страви не користуються передбачуваним попитом. Тому з метою визначення вигоди підприємства, отриманої від реалізації продукції власного виробництва (товарів, послуг) та визначення втраченої вигоди від нереалізованої частини страв клієнту доцільно використовувати показники взаємного заміщення окремих видів сировинного набору чи товарів. Такі розрахунки здійснюються на основі визначення коефіцієнтів заміщення, що відображають відношення маржинального доходу на одиницю одного з видів продукції власного виробництва до маржинального доходу іншого виду. Сутність такого заміщення полягає в тому, що певна кількість реалізованих одиниць конкретного виду страв може відшкодувати витрати від нереалізованої одиниці іншої страви. Об'єктом спеціальних досліджень бухгалтерів – аналітиків, економістів можуть виступати замовлення клієнтів визначеної групи. При цьому заміщення замовлень означатиме: скільки постійних клієнтів однієї групи можуть відшкодувати витрати від виходу одного клієнта з іншої групи. З метою порівняння прибутковості окремих замовлень і груп клієнтів розраховується коефіцієнт

заміщення (формула 2). Він показує переваги того чи іншого об'єкта дослідження (страви) при досягнення значення  $>1$ . Додатково необхідно розраховувати середні коефіцієнти заміщення (формула 3), оскільки кількість парних коефіцієнтів заміщення може бути значною, що зумовлює складності в їх інтерпретації. Вони розраховуються як відношення маржинального доходу за одним замовленням даного виду до середнього маржинального доходу на одне замовлення з даного підрозділу або виду діяльності та показують, наскільки замовлення даного виду більш вигідне, ніж в середньому за підрозділом:

$$K_{зам} = \frac{Md_A}{Md_B}, \quad (2)$$

де  $K_{зам}$  – коефіцієнт заміщення замовлень групи А замовленнями групи В, коеф.;

$Md_A$  – маржинальний дохід за одним замовлення групи А, грн/од.;

$Md_B$  – маржинальний дохід за одним замовлення групи В, грн/од.

$K_{зам}$  – середній коефіцієнт заміщення на замовлення групи А, коеф.;

$$\bar{K}_{зам} = \frac{Md_A}{Md} \quad (3)$$

$Md$  – середній маржинальний дохід за одним замовленням підрозділу або виду діяльності, грн/од.

У випадках, коли підприємство виходить на новий ринок збуту або за умови необхідності розширення його частки, керівники часто приймають рішення щодо зменшення ціни реалізації продукції. В таких ситуаціях підприємству ресторанного бізнесу обов'язково необхідно враховувати вплив попиту споживачів на зміну ціни реалізації. Відповідна інформація повинна знайти відображення у загальній системі збалансованих показників.

Метою створення такої системи показників є проведення оцінки та аналізу об'єктів обліку, за рахунок не лише фінансових, а й нефінансових показників, оскільки традиційні підходи не відповідають сучасним запитам управління щодо досягнення стратегічних цілей. Як показали обстеження діючих підприємств галузі, динаміка таких показників відстежується частіше (53% щоденно) ніж виконання планових показників. Їх перелік визначається керівництвом на власний розсуд в залежності від потреб менеджерів та рівня кваліфікації осіб, що займаються їх розробкою. Такий підхід до формування показників діяльності був розроблений ще в 90-х роках минулого століття американськими вченими Р. Капланом і Д. Нортеном та отримав назву – система збалансованих показників (СЗП) [12]. В її основу покладено методологію доповнення фінансових і традиційних натуральних показників, необхідними для стратегічного управління якісними показниками ефективності бізнесу, за рахунок переведення їх у систему вимірних оцінних критеріїв.

Практика господарювання свідчить про те, що оцінка впливу на доходи підприємства таких факторів, як лояльність клієнтів, характер ринку, якість продукції, задоволеність споживачів, рівень корпоративної культури, кваліфікованість персоналу то-

що, здійснюється менеджерами на інтуїтивному рівні. Тому, на основі інформації, створеної у системі управлінського обліку, стає можливим визначення системи випереджаючих (порівняно з фінансовими) індикаторів, що інформують менеджерів про хід досягнення стратегічних цілей. Збалансована система показників складається з чотирьох основних блоків: 1) фінансово-економічні показники, розкривають основні критерії оцінки поточної та стратегічної діяльності підприємств ресторанного господарства; 2) показники за клієнтами, передбачають визначення результатів діяльності залежно від рівня відповідності якості продукції, послуг підприємств ресторанного господарства вимогам споживачів, що виражається у задоволеності клієнтів, їх лояльності та залученні нових споживачів, розширенні частки ринку тощо; 3) показники по бізнес-процесах, забезпечують максимальну інтеграцію між інтересами власників (фінансові цілі) і клієнтів (цінність для клієнта), тобто створення максимальної цінності для клієнтів з мінімально можливими витратами; 4) показників по персоналу, розкривають людський фактор як основний фактор впливу на результати діяльності, що досягається за рахунок підвищення кваліфікації та навчання працівників.

З метою досягнення максимального ефекту від впровадження СЗП доцільним є розробка показників за різними рівнями управління. Проведення моніторингу досягнення цілей підприємства за рахунок впровадження СЗП вимагає відповідного обліково-аналітичного забезпечення, що в умовах використання комп'ютерних програм здійснюється в три основні етапи: введення вхідної інформації, її обробка та формування вихідних показників. Так, на першому етапі джерелом отримання вхідної інформації є: статистична та внутрішня звітність; анкетування клієнтів, працівників та менеджерів підприємств, огляд ринку тощо. Другий етап передбачає вирішення питань, пов'язаних з максимізацією доходів за рахунок ідентифікації споживачів і розробки заходів щодо забезпечення їх лояльності та прихильності до бренду підприємства. Після формулювання цілей у кількісному вираженні здійснюється пошук засобів для їх досягнення. Тому наступним кроком є вибір ключових показників з урахуванням специфіки кожного підприємства. До основних з них можна віднести такі, як: виручка від реалізації, маржинальний дохід, коефіцієнти взаємозв'язку виручки між структурними підрозділами; виручка від реалізації послуг на м<sup>2</sup>, виручка від реалізації за центрами відповідальності; розмір середнього чеку на клієнта (замовлення); показники лояльності (приросту клубних клієнтів); внесок кожного працівника сфери реалізації в загальну суму доходів; рівень освіти працівників; задоволеність працівників тощо. Аналіз показників системи здійснюється керівником підприємства чи іншою уповноваженою особою.

#### 4. Висновки

Отже, стратегічний управлінський облік доцільно розглядати як складову системи інформаційної підтримки прийняття стратегічних управлінських рішень, призначену для планування май-

бутньої стратегії й тактики функціонування; вимірювання й оцінки ефективності господарювання підприємства загалом і за окремими центрами відповідальності на різних фазах життєвого циклу, коригування управлінських дій на процес реалізації вибраної стратегії.

За рахунок впровадження специфічних методик управлінського обліку на підприємствах ресторанного господарства можливо досягти максимальних результатів від управління доходами на основі вдосконаленого облікового забезпечення, що сприятиме формуванню релевантної інформації для прийняття стратегічних управлінських рішень, орієнтованих на збільшення майбутніх економічних вигід.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет [Текст] : учеб. пособие / М. А. Вахрушина ; ВЗФЗИ. – М. : Финстатинформ, 2000. – 359 с.
2. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні : аналіз стану та перспективи розвитку [Текст] : монографія / С. Ф. Голов – К. : ЦУЛ, 2007. – 522 с.
3. Друри К. Управленческий и производственный учет [Текст] : науч. изд. / К. Друри. – М. : Аудит, ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 1071 с.
4. Пушкар М. С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів) [Текст] : монографія / М. С. Пушкар – Тернопіль : Карт-бланш, 2006. – 334с.
5. Райан Б. Стратегический учет для руководителя [Текст] : науч. изд. / Б. Райан. – М. : ЮНИТИ, 1998. – 616 с.
6. Тарасова Т. М. Организация управленческого учета на предприятии в современных условиях / Т. М. Тарасова // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 29 (227). – С. 19-28.
7. Уорд Кит. Стратегический управленческий учет [Текст] : науч. изд. / Уорд Кит; [пер. с англ.] – М : Олимп-Бизнес, 2002. – 448 с.
8. Фиджеральд Р. Управление финансами предприятия для менеджеров. Руководство по планированию, контролю и принятию решений [Текст] : науч. изд. / Р. Фиджеральд ; пер. с англ. – Днепропетровск : Баланс-Клуб, 2003. – 456 с.
9. Хоменко Н. В. Товарні запаси : проблеми обліку, контролю та звітності [Текст] : монографія / Н. В. Хоменко, О. В. Карпенко, Ю. А. Верига. – Полтава : РВВ ПУСКУ, 2008. – 153 с.
10. Шевчук В. Р. Стратегічний управлінський облік як система інформаційної підтримки конкурентної стратегії підприємства / В. Р. Шевчук // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/natural/vnulp/menagement/2012\\_721/46.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/natural/vnulp/menagement/2012_721/46.pdf).
11. Крылов С. И. Сбалансированная система показателей: процесс формирования / С. И. Крылов // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 11(209). – С.19-32.
12. Каплан Р. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию [Текст] : науч. изд. / Р. С. Каплан, Д. П. Нортон. – [пер. с англ.] ; [2-е изд., испр. и доп.]. – М. : Олимп-Бизнес, 2003. – 320 с.