

О.Є. Власова

Харківський національний університет міського господарства імені О.М. Бекетова, Харків

НАУКОВО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В РАМКАХ СИСТЕМИ ОБЛІКОВО- АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

В умовах посилення інтеграційних процесів в Україні особливого значення для забезпечення конкурентоспроможності вітчизняних підприємств набуває впровадження системи стратегічного управлінського обліку, який би використовуючи зовнішню і внутрішню інформацію, не тільки забезпечував потреби виробництва, маркетингу, досліджень та розробок, але й передбачав аналіз діяльності з урахуванням довгострокових цілей, використовуючи методи отримання інформації про вирішальні чинники успіху: якість, інновації, час тощо з метою оптимізації стратегії розвитку підприємства.

Ключові слова: стратегічний управлінський облік, тактичний управлінський облік, концепція організації, інструмент, об'єкт калькулювання, калькуляційна система.

Постановка проблеми. У сучасних умовах стратегічної невизначеності тенденцій розвитку українських підприємств першочерговим завданням стає розробка і впровадження моделювання системи обліково-аналітичного забезпечення, яка б дозволила своєчасно реагувати на зміни в ринковому середовищі, як шляхом оптимізації внутрішніх ресурсів, так і за допомогою орієнтації на прогнозування та аналіз впливу зовнішніх чинників. Це вимагає певної стратегічної гнучкості, переходу на стратегічний образ мислення бухгалтерів-аналітиків, підвищення якості інформації, необхідної для ухвалення своєчасних управлінських рішень на підприємствах за допомогою адаптації до змін моделі управлінського обліку.

Відповідно до умов, що динамічно міняються, виникла потреба в обґрунтованому підході до розробки і реалізації стратегії розвитку підприємств, у зв'язку з чим особливо актуальними стають питання дослідження прогностичної функції управлінського обліку, що відіграє важливу роль при формуванні інформаційної бази для ухвалення довгострокових (стратегічних) управлінських рішень - стратегічного управлінського обліку.

Практика показує, що підприємства досить часто не можуть своєчасно реагувати на стратегічні виклики зовнішнього та внутрішнього середовища при підготовці стратегічних управлінських рішень, тим самим втрачаючи можливості підвищення ефективності діяльності та оптимізації витрат.

У зв'язку з цим однією з ключових проблем українських підприємств є відсутність розробленої парадигми організації стратегічного управлінського обліку, який зробить можливим виконання забезпечити прийняття ключових стратегічних рішень для забезпечення сталого збереження та отримання дов-

гострокових конкурентних переваг у нестійкому ринковому середовищі.

В той же час, на удосконалення системи управлінського обліку та його еволюції для потреб стратегічного менеджменту великий вплив має проблема множинності концептуальних підходів, що пропонуються в дослідженнях ведучих зарубіжних і українських учених.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вирішенню теоретико-методологічних проблем стратегічного управлінського обліку присвячено праці таких провідних вітчизняних та зарубіжних науковців, як Андерсон Х., Апчерч А., Богата І.М., Ван Бреда М.Ф., Валуєв Б.І., Голов С.Ф., Гушко С.В., Друрі К., Каплан Р., Каракоз І.І., Керімов В.С., Колдуел Д., Кузьмінський А.М., Кузьмінський Ю.А., ЛитвинЮ.Я., Метью М.Р., Мних Є.В., Нападовська Л.В., Нідлз Б., Ніколаєв О.Є., Німчинов П.П., Нортон Д., Палій В.Ф., Перер М.Х.Б., Пушкарь М.С., Райан Б., Соколов Я.В., Сопко В.В., Ткач В.І., Ткач М.В., Уорд К., Фостер Д., Хендріксен Е.С., Хорнгрен Ч.Т., Чумаченко М.Г., Шайкан А.В., Швець В.Г. та інших. Проте слід відзначити факт недостатності досліджень, присвячених комплексному підходу до визначення концепції організації стратегічного управлінського обліку та шляхів його впровадження в практичну діяльність українських підприємств [1].

Метою дослідження є дослідження теоретичних засад та інструментарію стратегічного управлінського обліку та пошук їх об'єднання в рамках єдиної концепції.

Виклад основного матеріалу. Як відомо, управлінський облік – це інтегрована система підготовки та забезпечення різних рівнів управління інтегрованою відповідним чином інформацією для ефективного планування, контролю та прийняття управлінських рішень. Також він виступає важли-

вим інструментом, покликаним забезпечити координацію, взаємодію та взаємоузгодженість окремих елементів управління для досягнення цілей підприємства та його ефективну діяльність. Таким чином сутність управлінського обліку можна охарактеризувати висловом - «виробництво інформації для здійснення ефективного управління».

В сучасних умовах господарювання організація ефективного інформаційного забезпечення процесу управління підприємством неможливе тільки на підставі внутрішніх даних. Це пов'язано з тим, що для управління та контролю за розвитком підприємства все частіше потрібна інформація про потенційний вплив чинників зовнішнього середовища на реалізацію обраної конкурентної стратегії. Якщо розглядати стратегічний управлінський облік як систему інформаційної підтримки прийняття стратегічних управлінських рішень, то неможна не погодитися з

К. Уордом, стосовно того, що «стратегічні рішення повинні прийматися тільки після всебічної оцінки їх фінансових наслідків, для чого необхідно, щоб діюча система стратегічного обліку працювала в межах конкретної бізнес-стратегії і відповідала б їй» [2, с. 21].

Основне завдання стратегічного управлінського обліку полягає в тому, щоб зорієнтувати систему управління підприємством на досягнення обраної стратегії з урахуванням впливу змін зовнішнього середовища. Така стратегічно орієнтована спрямованість цієї частини обліково-аналітичних процедур обумовлює розділення управлінського обліку на тактичну та стратегічну частини. Характеристика тактичного і стратегічного управлінського обліку представлена в табл. 1.

Таблиця 1. Порівняльна характеристика тактичного і стратегічного управлінського обліку

Критерій порівняння	Стратегічний облік	Тактичний облік
Мета	Забезпечення функціонування підприємства, особливо в кризових умовах; проведення антикризової політики; підтримка потенціалу економічного розвитку	Забезпечення прибутковості і ліквідності підприємства
Завдання	- участь у встановленні і реалізації стратегічних цілей підприємства	- управління в процесі планування і розробки бюджетів (поточне і оперативне планування)
	- відповідальність за стратегічне планування	- визначення вузьких і пошук слабких місць при тактичному управлінні діяльністю підприємства
	- розробка альтернативних стратегій розвитку підприємства	- визначення усієї сукупності підконтрольних показників відповідно до встановлених поточних цілей
	- визначення зовнішніх і внутрішніх умов, що лежать в основі стратегічних планів	- аналіз впливу відхилень на виконання поточних планів
	- визначення вузьких і пошук слабких місць економічного розвитку підприємства	- мотивація і створення системи обліково-аналітичного забезпечення прийняття поточних управлінських рішень
	- визначення підконтрольних показників відповідно до встановлених стратегічних цілей	
	- аналіз економічної ефективності інновацій та інвестицій	
Функціональна приналежність	- планування і координація управлінських рішень, що визначають розвиток підприємства на тривалий період; - розробка самостійних систем аналітичних розрахунків і взаємообумовлених планових показників	- інформаційне забезпечення; - контроль і регулювання; - оцінка результатів раніше прийнятих управлінських рішень і відповідальність за їх виконання
Орієнтація	Зовнішнє і внутрішнє середовище підприємства	Економічна ефективність і рентабельність діяльності підприємства
Рівень управління	Стратегічний	Тактичний і оперативний

Таким чином, основною функцією стратегічного управлінського обліку є забезпечення умов для найбільш об'єктивного аналізу ефективності діяльності підприємства, а також для того, щоб при ухваленні стратегічних управлінських рішень були враховані думки усіх груп зацікавлених осіб, тобто, на наш погляд, стратегічний управлінський облік повинен дозволити визначити наскільки ефективно працює підприємство з точки зору різних груп інтересів.

З питань, що становлять зміст теоретичних основ стратегічного управлінського обліку, найменше у вітчизняній літературі розроблені питання побудови узгоджених концептуальних засад його організації. На підставі дослідження праць вітчизняних та західних фахівців [2 - 10] визначимо основні концептуальні положення стратегічного управлінського обліку (табл. 2.).

Таблиця 2. Концепція стратегічного управлінського обліку

Концептуальна ознака	Визначення
Предмет	Комплекс господарських операцій і процесів фінансово-економічної і виробничо-господарської діяльності, дані про які відображаються в системі узагальнення обліково-аналітичної інформації за принципами і вимогами планування, прогнозування, аналізу, контролю, для забезпечення ухвалення обґрунтованих, якісних і ефективних управлінських рішень у рамках стратегічного менеджменту
Об'єкт	Виробничі витрати і результати діяльності підприємства у цілому та його структурних підрозділах
Мета	Інформаційне забезпечення процесу визначення стратегії розвитку бізнесу, формулювання цілей і розробки шляхи їх досягнення; проведення якісної оцінки інвестиційних проектів; моделювання систему збору, консолідації і аналізу фінансової і нефінансової інформації
Завдання	<ul style="list-style-type: none"> - посилення керованості підприємства та створення надійних передумов для його стратегічного розвитку; - розробка перспектив довгострокового розвитку та утримання підприємством вигідних і важливих ринкових позицій; - забезпечення стійкого фінансового стану підприємства в довгостроковій перспективі; - стратегічне управління грошовими коштами підприємства та підвищення його ефективності; - облік витрат та калькулювання собівартості продукції (послуг) та бізнес-процесів для стратегічно спрямованої оцінки запасів, обчислення фінансових результатів, ціноутворення; - формування системи стратегічного управління витратами з метою їх оптимізації; - встановлення системи взаємовідносин між структурними підрозділами, організація ефективної багатоступінчастої системи внутрішнього контролю на підприємстві; - впровадження системи стратегічного планування і бюджетування; - зменшення небезпеки помилок та збільшення можливостей реалізації стратегічних завдань підприємства.
Функції	<ul style="list-style-type: none"> - забезпечення керівників різних рівнів управління обліково-аналітичною інформацією, необхідною для стратегічно спрямованого планування, контролю та прийняття управлінських рішень; - контроль та оцінка процесу досягнення стратегічних цілей підприємства, ефективності прийнятих рішень та їх впливу на результати діяльності підприємства; оцінка критеріїв майбутнього та поточного потенціалів і забезпечення ефективного механізму управління стратегією підприємства; - інформаційне забезпечення перспективного планування та спрямування розвитку підприємства на досягнення стратегічних цілей; - інформаційне забезпечення аналізу відхилень фактичних затрат і результатів діяльності окремих центрів відповідальності від запланованих (прогнозних) на основі широкого використання економіко-математичних методів та моделювання; - моделювання процесу накопичення та аналізу обліково-аналітичної інформації як засобу прямого та зворотного зв'язку між рівнями управління, функціональними та структурними підрозділами, внутрішнім та зовнішнім середовищем з метою досягнення стратегічних цілей підприємства.

Продовження таблиці 2

Принципи	<ul style="list-style-type: none"> - принцип методологічного плюралізму; - орієнтація на досягнення стратегічних цілей підприємства; - результативності; - відповідальності за прийняття рішень та їх наслідки; - комплексності; - різна собівартість для різних цілей; - економічності; - безперервного функціонування; - гнучкості
Методичний інструментарій	<ul style="list-style-type: none"> - для бюджетування: методи планування фінансово-збутової діяльності; визначення точки критичного обсягу виробництва; трансфертне ціноутворення; бюджетування та нормування затрат; ABC-метод, ланцюг цінності, бізнес-планування. - для обліку: стратегічно орієнтовані методи обліку витрат та калькулювання собівартості; - для контролю: аналіз нормативних та фактичних показників, оцінка ступеня вкладу окремих центрів відповідальності в кінцевий фінансовий результат. - для аналізу: імітаційне моделювання; лінійне програмування; аналіз відхилень від стандартних затрат виробництва; функціонально-вартісний аналіз; метод сегментного аналізу; аналіз порога рентабельності; аналіз динаміки затрат виробництва; технологічний аналіз; кореляційно-регресійний аналіз; метод візуального пристосування; спрощений статистичний аналіз; метод ланцюгових підстановок; аналіз коливань затрат під впливом різних чинників; метод найменших квадратів. - для прийняття управлінських рішень: оптимальне використання ресурсів за наявності обмежень; прийняття рішень в умовах невизначеності; лінійне програмування та імітаційне моделювання; ціноутворення; оцінка альтернативних та інвестиційних рішень; оптимізація розміру та партій замовлення; оптимізація використання потужностей.
Механізм реалізації	<ul style="list-style-type: none"> - представлення і обґрунтування тенденцій розвитку довгострокової діяльності підприємств; - забезпечення систематизації і передачі інформації про витрати і результати фінансово-виробничої діяльності; - формування інформаційного забезпечення ухвалення управлінських рішень по досягненню оперативних і стратегічних цілей підприємства; - розробка і реалізація покрокової стратегії інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності підприємства

Одним з основних напрямів стратегічного управлінського обліку є використання сучасних стратегічно спрямованих методів обліку витрат та калькулювання собівартості. Цей напрям досить складний для практичного впровадження, оскільки підприємству необхідно орієнтуватися у великій кількості традиційних і новітніх методів управлінського обліку. Порівняльний аналіз новітніх стратегічно орієнтованих методів обліку витрат та калькулювання собівартості наведений у табл. 3.

Висновки. На наш погляд, стратегічний управлінський облік є процесом обліково-аналітичного забезпечення прийняття управлінських рішень для забезпечення стійкого фінансового та майнового стану підприємства в довгостроковій перспективі, та утримання вигідних і важливих ринкових позицій. Внаслідок своєї уніфікації і інтеграції стратегічний управлінський облік забезпечує комплексний підхід до виявлення і рішення проблем, що встають перед підприємством, а також цілісний погляд на фінансово-господарську діяльність промислового підприємства на усіх циклах його розвитку: у минулому, сьогоденні і майбутньому.

Таблиця 3. Порівняльний аналіз основних стратегічно значимих методів обліку витрат та калькулювання собівартості товарів (послуг, бізнес-процесів)

Методи обліку витрат	Використання в для цілей стратегічного менеджменту витрат	Переваги	Недоліки
АВ - костинг (ABC)	Актуальна для виробництв, в яких накладні витрати представляють значну частину виробничих витрат	<ul style="list-style-type: none"> - забезпечує точнішу калькуляцію собівартості одиниці продукції у разі значної питомої ваги непрямих витрат і при їх неявному зв'язку з підсумковими об'єктами калькуляції; - забезпечує обчислення собівартості бізнес-процесів, як нового або окремого об'єкту калькуляції; - забезпечує покращення рентабельності виробництва. - сприяє формуванню необхідної інформації для цілей ціноутворення на основі витрат, асортименту продукції та виробничих рішень. 	<ul style="list-style-type: none"> - складність обліку витрат і підвищення трудомісткості калькуляції; - існує проблема з вибором драйверів (носіїв) витрат, у зв'язку зі складністю отримання даних для розуміння впливу ключових бізнес-процесів на розмір витрат; - передбачає потребу в проведенні повторного аналізу та побудови нової моделі у разі істотних змін в асортименті продукції або обсязі виробництва; - проблемність імплементації в систему управління промисловим підприємством.
LC - костинг	Має перспективи застосування, але недостатньо актуальна у виробництвах з повільними темпами руху продукції	Оцінює і враховує витрати за увесь термін життя продукту для того, щоб визначити, чи дозволяє отриманий від нього прибуток на етапі виробництва, покрити витрати, понесені на до виробничій і після виробничій стадіях.	<ul style="list-style-type: none"> - існує проблема точного визначення терміну кожної стадії життєвого циклу продукту; - усі розрахунки доводиться здійснювати в умовах високої міри невизначеності.
ЛТТ - костинг	Можлива до застосування, в умовах орієнтації цієї калькуляційної системи на попит (торгівля). Найбільший ефект можна досягти при використанні в холдингових структурах, особливо якщо до їх складу входять хоч би декілька вертикальних ланок системи цінностей.	<ul style="list-style-type: none"> - зменшення запасів, витрат на зберігання, втрат при зберіганні, скорочення облікових записів і спрощення ведення обліку; - усунення видів діяльності, що не створюють вартість. 	<ul style="list-style-type: none"> - складно уникнути помилок в асортименті і зривів постачань, які приведуть до зупинки виробничого процесу з неминучими наслідками; - потрібне створення ланцюжка підприємств-партнерів, працюючих по цій же системі.
Таргет-костинг	Має перспективи впровадження в промислове виробництво. Метою застосування є координація виробничого процесу, щоб фактична собівартість продукції максимально наближалася до планової	<ul style="list-style-type: none"> - прекрасно поєднується з бюджетуванням, плануванням прибутку, формуванням центрів відповідальності, різними стратегіями. - функції маркетингу і проектування реалізуються спільно, уся виробнича діяльність підприємства координується і контролюється відповідно до стратегічного орієнтиру - цільової собівартості. 	<ul style="list-style-type: none"> - можуть виникнути конфлікти між проектувальниками, а для успіху колектив має бути єдиною командою, що зажадає додаткових зусиль; - час розробки нового продукту може невиправдано збільшуватися через багаточисельні розбіжності в процесі перепроєктування.
Калькуляція на основі ланцюжка цінностей	Найбільш перспективна для мінімізації витрат. Дозволяє оптимізувати структуру організації для цілей стратегічного менеджменту, побудувати ланцюжок створення вартості з найменшими виробничими витратами, використати взаємозв'язки елементів ланцюжка.	<ul style="list-style-type: none"> - формування облікової інформації про вклад кожного цінного виду діяльності в досягнення конкурентної переваги; - можливість оптимізації витрат упродовж усього ланцюжка цінностей. 	<ul style="list-style-type: none"> - передбачає гнучку структуру управління; - основною трудностю є об'єктивна ідентифікація цінних видів діяльності і їх статусу.

Література

1. Легенчук С.Ф. Аналіз дисертаційних досліджень з проблем стратегічного обліку / С.Ф. Легенчук, Л.Й. Юрківська [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/232/1/82.pdf>.
2. Уорд К. Стратегический управленческий учет / Пер. с англ. – М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2002. – 448 с.
3. Атамас П.Й. Управлінський облік: навч. посіб. – Д.-К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 440 с.
4. Аткінсон, Энтони А., Банкер, Раджив Д., Каплан Роберт С., Янг, Марк С. Управленческий учет / пер. с англ. – 3-е изд. – М.: Изд. Дом «Вильямс», 2005. – 878 с.
5. Вахрушина М.А. Стратегический управленческий учет: полный курс МВА / М.А. Вахрушина, М.И. Сидорова, Л.И. Борисова. – М.: Рид Групп, 2011. – 192 с.
6. Голов С.Ф. Управлінський облік: підручн. – 3-тє вид. – К.: Лібра, 2006. – 704 с.
7. Друри К. Управленческий и производственный учет: учебн.; пер. с англ.; – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 1071 с.
8. Пушкар М.С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): моногр. – Тернопіль: Картблани, 2006. – 334.
9. Райан Б. Стратегический учет для руководителей / Пер. с англ. Под ред. В.А. Микрюкова. – М.: Аудит, ЮНИТИ., 1998. – 616 с.
10. Шевчук В.Р. Стратегічний управлінський облік як система інформаційної підтримки конкурентної стратегії підприємства [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/12559/1/55_281-285_Vis_722_menegment.pdf

Рецензент: д-р екон. наук, доц. К.А. Мамонов, Харківський національний університет міського господарства ім. О.М.Бекетова, Харків.

Автор: ВЛАСОВА Олена Євгенівна
Харківський національний університет міського господарства ім. О.М.Бекетова, Харків, кандидат економічних наук, доцент.
E-mail – helenevlasova@gmail.com

**НАУКОВО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ
В РАМКАХ СИСТЕМИ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ
ПІДПРИЄМСТВОМ**

О.Є. Власова

В условиях усиления интеграционных процессов в Украине особое значение для обеспечения конкурентоспособности отечественных предприятий приобретает внедрение системы стратегического управленческого учета, который бы используя внешнюю и внутреннюю информацию, не только обеспечивал потребности производства, маркетинга, исследований и разработок, но и предусматривал анализ деятельности с учетом долгосрочных целей, используя методы получения информации о решающих факторах успеха: качестве, инновациях, времени и так далее с целью оптимизации стратегии развития предприятия.

Ключевые слова: стратегический управленческий учет, тактический управленческий учет, концепция организации, инструмент, объект калькулирования, калькуляционная система.