

Л. В. ЧУПРИНА

**СУТНІСТЬ ТА МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ**

У статті висвітлено сутність стратегічного управлінського обліку, визначені його цілі і завдання. Розглянуто особливості даного виду обліку для підприємства, визначено процес організації та функціонування стратегічного управлінського обліку, який в умовах посилення інтеграційних процесів в Україні набуває особливого значення для забезпечення конкурентоспроможності вітчизняних підприємств. Встановлено, що стратегічний облік, використовуючи зовнішню і внутрішню інформацію, не тільки забезпечує потреби виробництва, маркетингу, досліджень і розробок, а й передбачає аналіз діяльності підприємства з урахуванням довгострокових цілей, застосовуючи методи отримання інформації про вирішальні чинники успіху: якість, інновації, час і т.п. з метою оптимізації стратегії розвитку підприємства. Також у статті розкрито роль бюджетування для промислового підприємства, обґрунтовано основні труднощі пов'язані з процесом впровадження бюджетування. Подана оцінка доцільності функціонування системи бюджетування в умовах кризи.

**Ключові слова:** інформаційне забезпечення, зовнішнє середовище, стратегічний управлінський облік, функції, економічний аналіз, директ-костинг, стандарт-кост, бюджетування, автоматизація.

**Постановка проблеми.** Сьогодні управлінський облік на промислових підприємствах зазнає істотних змін у зв'язку з бажанням керівництва підвищити ефективність і результативність діяльності не тільки в короткостроковому, але і в довгостроковому періоді. Невизначені умови функціонування висувають перед суб'єктами господарювання необхідність визначення своєї довгострокової стратегії, інформацію для розробки якої може надати стратегічний управлінський облік.

Ключовим елементом створення нової системи управління зі стратегічного напруження стає інформаційна стратегія, оскільки для успішного впровадження і функціонування стратегічного управлінського обліку необхідна підтримуюча обліково-аналітична система, що забезпечує господарюючих суб'єктів необхідною інформацією у потрібний момент.

Одним з дієвих інструментів для прийняття управлінських рішень щодо перспектив діяльності підприємства може і має стати система стратегічного управлінського обліку.

**Аналіз останніх досліджень та літератури.** Сутність стратегічного управлінського обліку, спроба визначення його предмета і методу були здійснені переважно вченими далекого зарубіжжя: Е.А. Аткинсоном, К. Говіндараджаном, К. Друрі [3], Б. Райаном, К. Уордом, Дж. Фостером, Ч.Т. Хонгренем, Дж. Шанком.

До кола вітчизняних науковців, які розглядали сутність і принципи стратегічного управлінського обліку, доцільно віднести: М.В. Болдуєва, С.Ф. Голова [6], Л.В. Нападівську, М.С. Пушкаря, В.З. Семанюк, В.Є. Труша, Т.М. Чебан, А.В. Шайкана, В.Ф. Яценко.

Водночас варто зазначити, що сьогодні в Україні ця проблема перебуває на стадії розроблення і має багато дискусійних аспектів, що зумовлює її актуальність.

**Мета статті.** Дослідження теоретичних і методичних підходів щодо формування управлінського обліку в системі стратегічного управління, визначення сутності стратегічного

управлінського обліку та перспектив його впровадження на вітчизняних підприємствах.

**Виклад основного матеріалу.** Незважаючи на досить велику кількість трактувань визначень управлінського обліку, як вітчизняними так і зарубіжними авторами, можна виділити загальні та особливі моменти, що характеризують управлінський облік.

З одного боку, управлінський облік є підсистемою бухгалтерського обліку, що включає в себе збір, реєстрацію, систематизацію тільки облікової інформації. Інша група авторів вважає, що управлінський облік являє собою систему управління, що охоплює всі функції управління: планування, облік, організацію, аналіз і контроль. З іншого боку, ряд авторів вважає, що управлінський облік є складовою частиною системи управління підприємством, забезпечує формування інформації, необхідної для контролю економічності поточної діяльності підприємства в цілому і в розрізі його окремих підрозділів, видів діяльності, секторів ринку.

Однак значна причина розбіжностей у визначенні управлінського обліку криється в тимчасовому аспекті. Управлінський облік як соціально-економічне явище на підприємстві постійно розвивається: розширюються його функції, збільшується набір розв'язаних з його допомогою завдань та визначених стратегічних управлінських рішень.

Таким чином, стратегічний управлінський облік органічно вписується в систему управлінського обліку підприємства.

Метою стратегічного управлінського обліку є забезпечення ефективного функціонування підприємства на порівняно тривалу перспективу.

Необхідність стратегічного управлінського обліку обумовлена ускладненням управлінських проблем, необхідністю їх комплексного вирішення. Він призначений для менеджерів вищого рівня управління підприємства, для якого необхідна інформація, у тому числі конфіденційна, що є комерційною таємницею, про можливості підприємства і його економічне середовище (ринки,

товари, конкуренти, тощо).

До основних специфічних особливостей стратегічного управлінського обліку можна віднести:

- Інформаційне забезпечення розробки декількох варіантів стратегії розвитку підприємства і вибору найбільш оптимального з них;
- Оцінку досягнення оперативних і стратегічних цілей, фінансового стану та виробничого потенціалу підприємства;
- Інтеграцію прогнозних, планових, нормативних і фактичних даних фінансово-виробничої діяльності та їх обчислення в довгостроковій перспективі;
- Облік факторів зовнішнього середовища, часу, капіталу, прибутковості, ризику та ін.

Таким чином, можна зробити висновок, що стратегічний управлінський облік, будучи підсистемою системи управлінського обліку, значно розширює сферу своєї дії в інформаційному забезпеченні стратегічного і оперативного управління підприємством.

Під стратегічним управлінським обліком потрібно розуміти процес реєстрації, обробки, аналізу, підготовки інформації, яка в більшій мірі має санкціонований доступ та подання її керівництву для визначення управлінських рішень з питань комплексного та перспективного розвитку як підприємства в цілому, так і його структурних підрозділів та видів діяльності.

З питань, що складають зміст теоретичних основ стратегічного управлінського обліку, найбільшу складність викликає питання його організації. Перший блок організаційно-методичної бази - це мета, завдання та функції стратегічного управлінського обліку.

Метою стратегічного управлінського обліку є інформаційне забезпечення управлінських рішень задля досягнення стратегічних цілей і завдань підприємства, орієнтованих не тільки на найближче, а й порівняно віддалене майбутнє.

Основними завданнями стратегічного управлінського обліку можна вважати:

- Формування особливо важливої, в т.ч. конфіденційної стратегічної інформації для прийняття конкретних управлінських рішень менеджерами верхнього рівня управління підприємством;
- Економічний аналіз зовнішнього і внутрішнього середовища, в т.ч. стратегічної позиції підприємства на ринку, диференціації продукції підприємства, результативності діяльності центрів відповідальності;
- Контроль за ступенем досягнення поставлених стратегічних цілей і завдань підприємства;
- Забезпечення взаємозв'язку між стратегічною і оперативною діяльністю підприємства та ін.

Другий блок організаційно-методичної бази складають наукові підходи, принципи і методи стратегічного управлінського обліку.

Наукові підходи, що застосовуються при організації стратегічного управлінського обліку, можуть бути загальними і спеціальними.

Загальними науковими підходами є системний, комплексний і комп'ютерний.

Системний підхід означає, що організація і функціонування стратегічного управлінського обліку розглядається як підсистема системи управлінського обліку, які є частиною іншої, більш високого рівня, системи управління підприємством.

Комплексний підхід означає, що в рамках підприємства стратегічний управлінський облік розглядається як частина фінансово-виробничої діяльності з комплексним використанням усіх видів інформації.

Комп'ютерний підхід пов'язаний з використанням сучасних комп'ютерних технологій при організації та функціонуванні стратегічного управлінського обліку.

До спеціальних підходів в організації та функціонуванні стратегічного управлінського обліку на підприємстві можна віднести:

- Інтеграційний, що забезпечує взаємозв'язок як по вертикалі, так і по горизонталі;
- Ситуаційний, що дозволяє концентрувати увагу на конкретні ситуації;
- Динамічний, який розглядає стратегічний управлінський облік в діалектичному розвитку, в причинно-наслідкових зв'язках і співвідпорядкованості;
- Методичний, що включає в себе розробку методики організації стратегічного управлінського обліку з урахуванням специфіки підприємства, галузі, а також функціонування на підприємстві системи управлінського обліку.

Взаємодія перших двох блоків організаційно-методичних основ стратегічного управлінського обліку неможливо без їх інформаційного забезпечення

Третій блок організаційно-методичної основи складається з інформаційного забезпечення стратегічного управлінського обліку.

До інформації стратегічного управлінського обліку пред'являється ряд специфічних вимог, відмінних від вимог до інформації для фінансового обліку, до бухгалтерської інформації для зовнішніх користувачів. Вона повинна відповідати: цілеспрямованості, оперативності, достатності, адресності, гнучкості, економічності в отриманні та використанні, захищеності від несанкціонованого доступу, конфіденційності.

Також при дослідженні методів стратегічного управлінського обліку необхідно враховувати особливості адаптації зарубіжного досвіду на вітчизняних підприємствах, зокрема використання методу прогнозно-збалансованих показників, методу економічної доданої вартості і методу обліку витрат за центрами відповідальності.

Розглянуті вище блоки організаційно-методичної основи є комплексними зі своїми цілями і завданнями, з відповідним інформаційним

базисом, і служать підґрунтям для організації на підприємстві стратегічного управлінського обліку.

Ще одним з основних напрямків вдосконалення стратегічного управлінського обліку є використання сучасних методів стратегічного управлінського обліку. До основних методів і систем стратегічного управлінського обліку відносять такі:

- activity-based costing (ABC) – облік витрат за видами діяльності, який передбачає їх розподіл за носіями затрат (чинникам витрат) відповідно до обсягів і структури ресурсів, які споживаються в процесі виконання операцій зі створення й виробництва продукції (товару, послуги);

- lifecycle costing – калькуляція стадій життєвого циклу, сутність якої полягає в тому, що вартість (товару, послуги) враховує витрати на всіх етапах його життєвого циклу: розробка, проектування, вихід і просування на ринок тощо;

- target costing – ціноутворення за цілями, сфокусоване на розробці заходів із оптимізації собівартості товару (послуги) з урахуванням цільового призначення параметрів, які впливають на співвідношення «ціна – якість», – споживчі якості терміну корисного використання, рівня сервісу, післяпродажного обслуговування тощо;

- Balanced Scorecard (BSC) – збалансована система показників в управлінні ключовими бізнес-процесами центрів відповідальності організації відповідно до встановленої мети, кількісно і якісно виявлених в цільових величинах оціночних критеріїв: фінанси, клієнти, внутрішні бізнес-процеси, навчання та зростання;

- бенчмаркінг – постійний процес вивчення й оцінювання товарів, послуг і досвіду виробництва найсерйозніших конкурентів визнаними лідерами у своїх галузях;

- бюджетування – процес планування майбутньої діяльності підприємства та оформлення його результатів системою бюджетів.

Зупинимося детальніше на питанні планування (бюджетування) і визначимо його місце в системі стратегічного управлінського обліку.

Бюджетування є частиною загальної технології управління, яка являє собою інтегровану систему складання бюджетів, поточного контролю за їх виконанням, обліку відхилень фактичних показників від бюджетних, а також аналіз причин суттєвих відхилень. У західних країнах бюджетування широко застосовується в практиці підприємств, оскільки дозволяє отримати переваги перед конкурентами через створення ефективної системи управління ресурсами.

Основними позитивними моментами бюджетування є:

- з моменту впровадження методики бюджетування підвищується фінансова обґрунтованість управлінських рішень, що приймаються, на всіх рівнях управління;

- у цілому зростає ефективність використання наявних у розподілі підприємства та його окремих структурних підрозділів активів у матеріальній і

нематеріальній формі, а також ресурсів. Це положення починає діяти як наслідок збільшення відповідальності керівників різного рівня управління;

- підприємства отримують можливість для створення більш місткого проекту за оцінкою інвестиційної привабливості окремих сфер господарської діяльності, якими збирається зайнятися в перспективному майбутньому;

- використовуючи політику бюджетування, підприємство може більш чітко сформулювати потребу у фінансових – інвестиціях і кредитах, а також інших ресурсах – товарних кредитах за різними напрямками господарської діяльності та видами бізнесу;

- з позиції інвесторів, що вклали гроші “в справу”, підприємство може бути розглянуте як поняття “фінансово прозорий” механізм функціонування;

- підвищення рівня керованості підприємства за рахунок посилювання фінансової дисципліни, а також за рахунок поєднання стимулювання ефективнішої роботи структурних підрозділів на користь всієї організації;

- зростає можливість чіткої регламентації взаємин між підрозділами компанії. Впровадження будь-якої системи управління на підприємстві має бути економічно обґрунтованим, бюджетування не є винятком

Досвід західних країн показує, що на підприємствах, в яких належним чином здійснюється процес управління, для циклу бюджетування характерне таке:

1. Планування здійснюється як в цілому по організації, так і за окремими підрозділами. Вся команда менеджерів діє узгоджено.

2. Окреслюється коло питань, за якими необхідно порівнювати прогнози значення з фактичними результатами.

3. Проводиться вивчення причин відхилень від бюджетів. Якщо необхідно, проводяться коригування.

4. Новий процес планування проводиться з урахуванням зворотного зв'язку та умов, що зазнали змін.

Сьогодні на українських підприємствах існує проблема надлишку інформації та неможливості керування інформацією при здійсненні управлінських рішень. Бюджетування дозволяє згрупувати інформацію і проаналізувати її для прийняття ефективних управлінських рішень керівництва.

Слід зазначити, що при впровадженні та застосуванні на підприємствах бюджетування виникає питання, коли здійснювати його автоматизацію. Оптимальним варіантом є системна автоматизація бюджетування вже після відпрацювання методики, методології бюджетування, вибору форм основних, допоміжних та спеціальних бюджетів, кошторисів, розроблення моделі консолідування бюджетних показників, відпрацювання каналів оперативної передачі

фінансової інформації та здійснення декількох циклів розроблення, аналізу та корегування бюджетів. Водночас повноцінне бюджетування неможливе без автоматизації цієї управлінської технології, тому здійснити оперативний збір, обробку та консолідування фактичних даних без автоматизації практично неможливо.

**Висновки.** Організація та вдосконалення стратегічного управлінського обліку - складний внутрішній процес. Необхідність вдосконалення стратегічного управлінського обліку диктує економічна середина: розвиток ринкових відносин змушує керівників підприємств приймати оперативні управлінські рішення по будь-яким питанням діяльності підприємства, нести ризик та відповідальність за їх доцільність.

Також слід зазначити, що реалізація на практиці стратегічного управлінського обліку неможлива без використання сучасних інформаційно-комп'ютерних технологій. Автоматизація стратегічного управлінського обліку має свою тривалість, етапи, ризики та свій ефект. Цей напрямок дуже складний і потребує реформування всієї системи менеджменту на підприємстві.

Слід відмітити, що на сучасному етапі стратегічний управлінський облік на вітчизняних підприємствах знаходиться у стадії зародження і порівнюється до основних аспектів функціонування традиційного управлінського обліку.

Однак, на будь-якому підприємстві є резерв підвищення ефективності системи управлінського обліку та створення організаційно- економічних умов для впровадження системи стратегічного управлінського обліку.

**Чуприна Людмила Вікторівна** - кандидат економічних наук, доцент, Харківський інститут фінансів Українського державного університету фінансів та міжнародної торгівлі, доцент кафедри обліку, аудиту і економічного аналізу; тел.: (050) 456-56-89; e-mail: lvchuprina@meta.ua.

**Chupryna Liudmyla Viktorivna** - Candidate of Economical Sciences (Ph. D.), Docent, Ukrainian State University Finance and International Trade, Associate Professor at the Department of Accounting, Audit and Economic Analysis; тел.: (050) 456-56-89; e-mail: lvchuprina@meta.ua.

**Список літератури:** 1. Белоусова І. Роль управлінського обліку / І. Белоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 4. – С. 3-10. 2. Дайле А. Практика контролінга / А. Дайле. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 336 с. 3. Друри К. Управленческий и производственный учет / Пер.с англ. – М.: Юнити-Дана, 2002. – 1071 с. 4. Дяків В.В. Управлінський облік в Україні – реальність сьогодення / В. В. Дяків // Економіка АПК. – 2010. – № 8. – С. 76–80 5. Гнилицька Л. Прийняття управлінських рішень на основі обліку інформації системи «директ-костинг» // Л. Гнилицька / Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 3. – С. 24-37. 6. Голов С. Ф. Проблеми та перспективи реформування бухгалтерського обліку в Україні / С. Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – № 11. – С. 15–23. 7. Манн Р. Контролінг для начинающих. Система управления прибылью / Р. Манн, Э. Майер. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 304 с. 8. Левик І. С. Обліково-аналітичне забезпечення стратегічного управління [Електронний ресурс] / І. С. Левик. — Режим доступу : <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/5652/1/82.pdf>. 9. Проданчук М.А. Сутність управлінського обліку та його роль у системі управління підприємством / М. А. Проданчук // Економіка АПК. – 2011. – № 8. – С. 90–95.

**Bibliography (transliterated):** 1. Belousova, I. "Rol upravlinskogo obliku". *Buhgalterskiy oblik i audit* 4 (2005): 3-10. Print. 2. Dayle A. *Praktika kontroliinga*. Moscow: Finansyi i statistika, 2001. Print. 3. Druri, K. *Upravlencheskiy i proizvodstvenniy uchet*. Moscow: Yuniti-Dana, 2002. Print. 4. Dyakiv, V.V. "Upravlinskiy oblik v Ukraini – realnist sogodennya" *Ekonomika APK* 8 (2010):76–80. Print. 5. Gnilytska, L. "Priynyattya upravlinskih rishen na osnovi obliku informatsiyi sistemi «direkt-kosting»" *Buhgalterskiy oblik i audit* 3(2007):24-37. Print. 6. Golov, S. F. "Problemi ta perspektivi reformuvannya buhgalterskogo obliku v Ukraini" *Buhgalterskiy oblik i audit* 11 (2000):15-23. Print. 7. Mann, R., Mayer E. *Kontrolling dlya nachinayuschih. Sistema upravleniya pribylyu*. Moscow.: Finansyi i statistika, 2004. Print.. 8. Levik I. S. *Oblikovo-analitichne zabezpechennya strategichnogo upravlnnya* [Elektronniy resurs] / I. S. Levik. — *Rezhim dostupu* : <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/5652/1/82.pdf>. 9. Prodanchuk, M.A. "Sutnist upravlinskogo oblsku ta yogo rol u sistemi upravlnnya psdpriemstvom" *Ekonomika APK* 8 (2011): 90–95. Print.

Надійшла (received) 09.06.2015