

Н. Й. РАДІОНОВА,
кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку і аудиту,
Київський національний університет
технологій та дизайну

Методологічні засади організації стратегічного управлінського обліку на підприємстві

У статті розглянуто сутність стратегічного управлінського обліку, досліджено концепцію стратегічного управлінського обліку на підприємстві, визначено предмет, об'єкт та основні завдання системи стратегічного управлінського обліку. Охарактеризовано основні етапи впровадження системи стратегічного управлінського обліку на підприємстві.

Ключові слова: стратегія, управління, конкурентоспроможність, інформаційне забезпечення, стратегічний управлінський облік.

Постановка проблеми. Сьогоднішній динамічний розвиток світової економіки вимагає розроблення нових інструментів, методів та принципів управління для найповнішої адаптації підприємств до мінливого конкурентного середовища. Для ефективного функціонування сучасні підприємства вже не повинні рухатися у своєму розвитку шляхом спроб і помилок, бо конкурентоспроможними можуть стати тільки ті підприємства, які готові до інноваційних змін і мають добре організовану систему планування та управління, що може забезпечити стратегічний управлінський облік. У зв'язку з цим актуальною є проблема організації стратегічного управлінського обліку на вітчизняних підприємствах.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми методологічного та методичного забезпечення системи стратегічного управлінського обліку висвітлювалися у роботах зарубіжних та вітчизняних вчених, таких як І. Ансофф, П. Атамас, М. Володькіна, В. Герасимчук, С. Голов, К. Друрі, С. Каплан, О. Ніколаєва, М. Пушкар, О. Мошковська, Л. Нападівська, В. Сопко, Б. Райан, В. Шевчук, М. Щирба та інші. Водночас більш ретельного дослідження потребують особливості організації стратегічного управлінського обліку з метою забезпечення довгострокового та ефективного функціонування підприємства в сучасних умовах.

Метою дослідження є:

- аналіз ефективності впровадження стратегічного управлінського обліку в практику облікового процесу вітчизняних підприємств із урахуванням змін, які відбуваються в сучасних економічних умовах;
- з'ясування місця стратегічного управлінського обліку в обліковій системі підприємства;
- формулювання предмета, об'єкта та основних завдань системи стратегічного управлінського обліку;
- визначення основних етапів впровадження системи стратегічного управлінського обліку на підприємстві.

Виклад основного матеріалу дослідження. Сучасний управлінський облік дедалі частіше розглядають як складову процесу стратегічного управління. Це пов'язано передусім із посиленням ролі стратегічного управління в умовах глобальних змін у технологіях і системах управління. Аналізуючи діяльність з урахуванням як поточних і довгострокових цілей та розробляючи методи збирання інформації про вирішальні фактори успіху (якість, інновації, час тощо), управлінський облік забезпечує інформаційні потреби не тільки виробництва, а й маркетингу, управління дослідженнями та інших функцій бізнесу.

Необхідність впровадження складової стратегічного управління в облікові процеси підприємства обумовлена сучасними вимогами до ефективної діяльності. Роль

стратегічного управлінського обліку полягає в забезпеченні керівництва підприємства внутрішньою і зовнішньою фінансовою та нефінансовою інформацією, необхідною для планування, аналізу та контролю розвитку компанії в інтересах власників і інвесторів, а також у здатності вираження та відображенні стратегічних завдань і планів у конкретних показниках.

Щоб спрогнозувати можливість впливу тієї чи іншої ситуації на ефективність функціонування підприємства, необхідно використовувати різні показники, які допомагають прийняти правильне рішення.

Стратегічний управлінський облік дає можливість своєчасно реагувати на зміни зовнішніх факторів навколишнього середовища, керувати внутрішніми факторами середовища підприємства на основі сформованої інформації, використовувати принцип зворотного зв'язку [1].

Нааявність багатьох проявів зовнішнього і внутрішнього середовища підприємства, взаємозв'язок перспективних і поточних завдань управління його діяльністю, великий потік інформації в значній мірі ускладнюють впровадження прийнятих рішень з різних питань в єдину стратегію розвитку [4].

Головною відмінною рисою стратегічного управлінського обліку стає те, що пріоритетним напрямком формування інформації в його системі є задоволення інформаційних потреб стратегічного менеджменту, а саме:

- облік ключових факторів успіху;
- формування стратегічної звітності;
- облік у динаміці індикаторів внутрішнього середовища підприємства [7].

Стратегічний управлінський облік максимально наближений до системи управління, а результатом діяльності його підсистем має бути формування низки інформаційних показників, які дозволяють виявляти конкурентні позиції підприємства та приймати рішення щодо його подальшого розвитку.

Місце стратегічного управлінського обліку у обліковій системі підприємства представлено на рис. 1.

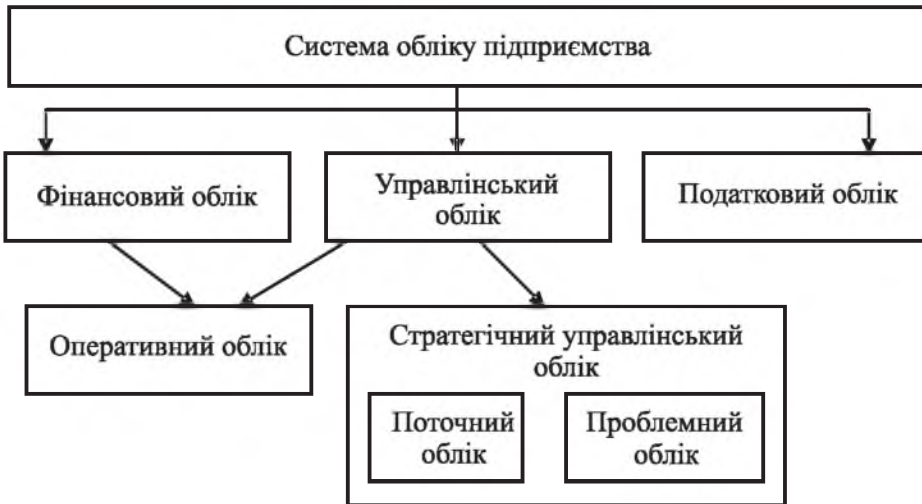


Рис. 1. Модель концепції стратегічного управлінського обліку на підприємстві

Джерело: складено автором

Критика на адресу традиційних фінансових показників, джерелом яких є система фінансового обліку, спричинена тим, що інвестори та акціонери зосереджують увагу на майбутніх результатах, тоді як фінансова звітність дає уявлення про результати діяльності минулого періоду та фінансовий стан компанії. Ретроспективний характер цих показників суттєво зменшує їх цінність для прийняття стратегічних управлінських рішень.

На відміну від фінансового, стратегічний управлінський облік оперує таким набором специфічних методів: методи моніторингу конкурентної позиції (аналіз трендів за певними параметрами), методи динаміки вартості підприємства, методи стратегічного ціноутворення та калькулювання, методи стратегічного позиціонування, методи планування та гнучкого бюджетування, система збалансованих показників (BSC), методи стратегічного та системного аналізу, методи моделювання доданої вартості (EVA), методи розрахунку індикаторів для відстеження необхідності зміни стратегії, формування сигнальних індикаторів для виявлення проблем та інші.

Необхідно зауважити, що не завжди методи ретроспективного аналізу економіки окремих підприємств дозволяють визначити фактори, що піддаються та не піддаються управлінню, які суттєво впливатимуть на економічний стан підприємства в найближчому майбутньому та у віддаленій перспективі. Необхідні управлінські та організаційні моделі, які б давали можливість адекватно оцінювати стан окремих підприємств і галузей господарства, а також перспективи їх економічного розвитку на основі прийнятої економічної стратегії [7].

На сьогоднішній день типовими питаннями стратегічного управлінського обліку є планування та бюджетування. При цьому рішення стосуються не однієї події, а діяльності всього підприємства.

Проблемні управлінські питання виникають, як правило, у нових ситуаціях; при відхиленнях від запланованої моделі; при появі альтернативних варіантів; при пропозиціях, на перший погляд не вигідних для підприємства, тощо. Вони, як і поточні питання, стосуються стратегічних, тактичних і оперативних рішень. До проблемних управлінських рішень належать рішення, пов'язані:

- з пропозицією виробництва продукції/послуг за цінами, що не перевищують собівартість, за наявності вільних потужностей;
- з необхідністю зміни виробничої програми у відповідь на зміни зовнішнього середовища;
- з вибором альтернативи – купувати комплектуючі вироби чи виготовляти їх власними силами;
- з прийняттям рішення про припинення виробництва продукції або послуги;
- з вибором між придбанням або орендою основних засобів; з вибором між придбанням нового обладнання або модернізацією старого;
- із заміною обладнання, що знаходиться у експлуатації, новим; із реформуванням сегментів ринку тощо.

Отже, вітчизняним підприємствам доцільно використовувати різні методи та методики стратегічного управлінського обліку для визначення витрат і результатів діяльності, планування, прогнозування тощо.

Предметом організації системи стратегічного управлінського обліку на підприємстві є:

- процес перетворення планової, облікової, аналітичної інформації на систему показників, яка дозволить вирішити коло управлінських завдань;
- структура обліково-економічних підрозділів апарату управління;
- робота людей, зайнятих перетворенням інформації, внутрішнім контролем та аналізом;
- організаційне, правове й технічне забезпечення виконання робіт [9].

Звідси об'єктами організації системи стратегічного управлінського обліку є:

- номенклатура даних, які підлягають відображенню на носіях та обробленню;
- носії інформації та їх рух (документообіг та документопотік);
- організаційно-технічне забезпечення (засоби підготовки і передачі інформації, програмне та інше забезпечення);
- праця виконавців, безпосередньо пов'язаних із технологією перетворення інформації у придатний для управління вигляд;
- організаційна побудова підрозділів підприємства, оскільки для організації обліку необхідні знання про технологію виробництва, структуру підприємства (організаційна побудова впливає на інформаційні зв'язки, на основі яких визначають центри відповідальності).

Організація стратегічного управлінського обліку включає організацію технологічного процесу збирання, реєстрації, нагромадження й перетворення певного виду економічної інформації в систему показників, а також організацію діяльності певного кола спеціалістів, які виконують ці види робіт. Оскільки технологічний процес перетворення планової, фінансово-облікової та аналітичної інформації складається з первинного, поточного і підсумкового обліку, то процес організації стратегічного управлінського обліку є дуже складним, але необхідним для вітчизняних підприємств. Крім поточного контролю, який здійснюється під час виробничого процесу між конкретними дільницями підприємства і бухгалтерією, важливе значення має контроль показників діяльності за певний період (місяць).

На основі податкових звітів можна простежити динаміку платежів за окремими податками до бюджетів та позабюджетних фондів.

В статистичних звітах представлено інформацію про забезпеченість ресурсами підприємства, про кількість і якісний склад персоналу, про динаміку випуску і реалізації продукції, витрати підприємства.

Документами управлінської бухгалтерії мають бути звіти про постійні та змінні витрати підприємства та розрахунок маржинального доходу, а також інших показників, які цікавлять керівництво підприємства (точка беззбитковості, операційний важіль, запас міцності та ін.).

Першим етапом методики організації стратегічного управлінського обліку на підприємстві є підготовчий етап. На цьому етапі аналізується система управлінського обліку, що діє на підприємстві, та при виявленні недоліків обґрунтовується необхідність виділення стратегічного управлінського обліку як підсистеми управлінського обліку.

Підготовчий етап не є основним етапом життєвого циклу стратегічного управлінського обліку. За умови подальшого розроблення та впровадження системи стратегічного управлінського обліку він здійснюється на підприємстві один раз і дозволяє виявити необхідність в розробленні та впровадженні стратегічного управлінського обліку. Якщо ж аналіз наявного на підприємстві обліку показав, що потреби в організації стратегічного управлінського обліку в даний момент немає, то методика може бути застосована через якийсь час знову починаючи з підготовчої стадії [3].

На сучасних підприємствах організація стратегічного управлінського обліку не передбачає її розроблення з нуля, оскільки нерозумно було б відмовлятися від того позитивного досвіду планово-економічної та облікової роботи, яка вже є на підприємстві. Тому правильніше говорити не про створення, а про реорганізацію управлінського обліку. А щоб реорганізація була проведена максимально ефективно, слід почати з аналізу підсистеми управлінського обліку в її теперішньому стані.

Найпершими заходами такого аналізу є:

- аналіз систем обліку, що існують на підприємстві;
- аналіз облікової політики підприємства та доцільності обраних методів обліку для отримання інформації з метою прийняття управлінських рішень;
- аналіз сформованої практики складання та оцінки управлінських звітів, якості інформації, що міститься в них;
- аналіз структури, методів роботи фінансово-економічних служб підприємства, а також їх ролі в загальній системі управління підприємством;
- аналіз системи планування;
- аналіз стратегій розвитку підприємства [6].

За результатами проведеного аналізу створюється організаційно-методологічна модель стратегічного управлінського обліку.

Наступні етапи (розроблення – впровадження – використання) можуть проводитися на підприємстві не один раз, в залежності від зміни його цілей і завдань.

Основною процедурою розроблення системи стратегічного управлінського обліку є формування його структури, в яку входять:

- організація взаємозв'язку між структурними елементами стратегічного управлінського обліку;
- кадрове забезпечення підсистеми стратегічного управлінського обліку;

- технічне забезпечення стратегічного управлінського обліку;
- методи, які використовуватимуться при організації при організації стратегічного управлінського обліку [5].

Не менш важливою процедурою розроблення системи стратегічного управлінського обліку є побудова його моделі. Вона передбачає:

- розроблення моделі функціонування стратегічного управлінського обліку на основі відомих технологій стратегічного управлінського обліку;
- вибір форм, методів і показників стратегічного управлінського обліку;
- формування інформаційних потоків по центрах відповідальності.

Межа між розроблення і наступним етапом – впровадженням – є розмитотою. Зокрема, можна починати впровадження по частинах, коли розроблення деяких підсистем стратегічного управлінського обліку завершено, а інших – тільки починається [8].

На рис. 2 представлено вимогу-інструкцію, виконання якої слугуватиме фундаментом для формування стратегічного управлінського обліку.



Рис. 2. Основні вимоги до стратегічного управлінського обліку

Джерело: [2]

Представлена на рис. 2 методика відрізняється від інших низкою переваг:

1. Ув'язка стадій, процедур і заходів методики з життєвим циклом стратегічного управлінського обліку.
2. Виділення самостійної стадії – впровадження. В аналізованих методиках ця стадія відсутня, а після стадії розроблення слідує стадія контролю.
3. У методиці робиться акцент на формування системи стратегічної управлінської звітності як невід'ємної частини інформаційного забезпечення стратегічного управлінського обліку.

Запропонована в методиці система розроблення, впровадження і використання стратегічного управлінського обліку є динамічним і гнучким інструментом, який враховує зміни факторів зовнішнього і внутрішнього середовища підприємства, а також зміни його стратегії. Це потребує організації постійного обслуговування і вдосконалення системи стратегічного управлінського обліку.

Для цього на етапі використання системи стратегічного управлінського обліку пропонується здійснення її повного контролю і оцінки, а також коригування стратегічних цілей і завдань підприємства.

Отже, запровадження системи стратегічного управлінського обліку дозволяє керівнику компанії:

- оперативно управляти бізнесом, маючи інформацію про виконання стратегії підприємства, досягнення цільових результатів і прогнози дані оціночних показників;
- швидко адаптувати бізнес-процеси підприємства до зміни ринкових умов, законодавчої бази та інших зовнішніх і внутрішніх факторів, що впливають на діяльність підприємства;
- підвищувати рентабельність, економічну ефективність і конкурентоспроможність за рахунок зовнішнього та внутрішнього реінжинірингу бізнес-

- процесів шляхом виявлення неефективних позицій, гранично витратних за вартістю і термінами виконання, і розробляти заходи з підвищення їх ефективності;
- використовувати систему оперативного моніторингу ключових напрямів діяльності за допомогою показників діяльності та отриманих чи очікуваних економічних результатів;
 - підвищувати економічну ефективність шляхом фінансового контролінгу витрат на операції з виробництва та реалізації товарів і послуг, впливати на ціну кінцевого продукту методом маркетингових досліджень потреб покупців;
 - розподіляти виконання бізнес-процесів за зонами відповідальності конкретних служб, що дозволить використовувати комплексний підхід до управління підприємством;
 - контролювати взаємодію зон відповідальності над бізнес-процесами з оцінкою їх ефективності і використовувати відповідну систему мотивації персоналу з метою поліпшення отриманих показників;
 - використовувати сучасну систему управління підприємством, підвищуючи конкурентоспроможність на внутрішньому і зовнішньому ринку;
 - заохочувати інноваційний розвиток підприємства, використовуючи прогресивні методи всередині бізнес-процесів;
 - привести політику і стандарти компанії до єдиної форми, що допоможе правильно розподілити цілі для досягнення стратегічних завдань;
 - розробити стратегію розвитку компанії, яка враховує інтереси як керівника, акціонерів, персоналу, а також вимоги регуляторних органів [10].

Висновки. Дослідження проблем стратегічного управління в умовах глобалізації економіки репрезентують новий етап розвитку науки про облік. Сучасні концепції, що розвиваються в системі стратегічного управлінського обліку, виходять далеко за межі традиційних уявлень. Якщо облік ХХ століття був спрямований лише на зовнішньогосподарське управління, то сучасний бухгалтерський облік, використовуючи зовнішню і внутрішню інформацію, не лише забезпечує потреби виробництва, маркетингу, досліджень та розробок, а й передбачає аналіз діяльності з урахуванням довгострокових цілей, використовує методи отримання інформації про вирішальні фактори успіху (якість, інновації, час та інші) з метою оптимізації стратегії розвитку підприємства. Сьогодні управлінці не обмежуються традиційними моделями, а все частіше звертаються до інформації, яка має нефінансовий характер. Для менеджерів не має особливого значення, в якій системі виникла інформація, значно важливіше, щоб вона була корисною для прийняття оптимальних управлінських рішень. Тому в останні роки все більшого поширення набувають стратегічні системи управлінського обліку як результат намагання розширити інформаційну базу для прийняття управлінських рішень. Стратегічний управлінський облік повинен забезпечувати керівництво підприємства інформацією, яка допомагатиме підприємству досягти, а потім підтримувати стратегічну позицію на ринку стосовно конкурентів.

Список використаних джерел

1. Атамас П. Й. Управлінський облік : [навч. посіб.] / П. Й. Атамас. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 440 с.
2. Гудима О. В. Проблеми та перспективи запровадження стратегічного обліку на вітчизняних підприємствах / О. В. Гудима // Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. – 2010. – № 1. – С. 100–104.
3. Бондар М. І. Концептуальні підходи щодо розвитку бухгалтерського обліку в Україні / М. І. Бондар // Збірник матеріалів Міжнародної науково-практичної конференції “Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики”. – К. : КНЕУ, 2010. – С. 21–24.
4. Болдуєв М. В. Організація стратегічного управлінського обліку на промислових підприємствах / М. В. Болдуєв, В. Л. Корінев / Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. – 2010. – № 6. – С. 190–194.

5. Маляревський Ю. Д. Перспективи управлінського обліку: організаційно-економічний механізм як основа ефективної операційної діяльності підприємства : [моногр.] / Ю. Д. Маляревський, С. В. Лабунська, Л. В. Безкоровайна. – Харків : Видавництво ХНЕУ, 2008. – 161 с.
6. Мошківська О. А. Концептуальні засади стратегічного управлінського обліку / О. А. Мошківська // Актуальні проблеми економіки. – 2012. – № 12 (138). – С. 152–159.
7. Рета М. В. Стратегічний управлінський облік: концептуальні засади та використання в системі підприємства / М. В. Рета // Вісник НТУ “ХПІ”. – 2014. – № 64. – С. 129–137.
8. Сатмурзаев А. А. Концепция стратегического учета в новых экономических структурах: теоретический аспект / А. А. Сатмурзаев // Економіка та держава. – 2010. – № 12. – С. 195–198.
9. Семанюк В. З. Формування підсистеми стратегічного обліку в умовах ринкових відносин / В. З. Семанюк // Формування ринкових відносин в Україні : зб. наук. пр. – Вип. 11 (114) / Наук. ред. І. Г. Манцуров. – К., 2010. – С. 59–64.
10. Яркова И. В. Стратегический управленческий учет на предприятиях химической промышленности : дис... канд. экон. наук / Яркова Илона Валерьевна ; науч. рук. Глущенко А. В. ; ВГУ. – Волгоград, 2010. – 191 с.

*Н. Й. РАДИОНОВА,
кандидат економічних наук,
доцент кафедри учета и аудита,
Київський національний університет
технологій и дизайну*

Методологические основы организации стратегического управленческого учета на предприятии

В статье рассмотрена сущность стратегического управленческого учета, исследована концепция стратегического управленческого учета на предприятии, определены предмет, объект и основные задачи системы стратегического управленческого учета. Охарактеризованы основные этапы внедрения системы стратегического управленческого учета на предприятии.

***Ключевые слова:** стратегия, управление, конкурентоспособность, информационное обеспечение, стратегический управленческий учет.*

*N. Y. RADIONOVA,
PhD (Economics),
Associate Professor of Accounting and Audit Department,
Kyiv National University for Technology and Design*

Methodological Foundations for Strategic Management Accounting at Enterprise Level

Rapid development of the global economy calls for new instruments, methods and principles for management for comprehensive adaptation of enterprises to the volatile competitive environment. The objective of the study is to analyze effects from use of strategic management accounting in accounting practices of Ukrainian enterprises considering the changing economic environment; to highlight the role of management accounting in the accounting system of an enterprise; to formulate the subject and essential tasks of the strategic management accounting system; to outline the main phases when introducing this system at an enterprise.

The strategic management accounting is addressed in the article as a component of the strategic management system. Advantages and distinctive features of strategic management accounting at an enterprise, its role in the accounting system of an enterprise, its distinctions

from financial accounting, problematic issues to be dealt by it are highlighted. Detailed description of the phases in organization of strategic management accounting is given. An advanced model for strategic management accounting at an enterprise is discussed. It is demonstrated that strategic management accounting offers enterprise managers an effective tool for business management.

Keywords: *strategy, management, competitiveness, information support, strategic management accounting.*

Посилання на статтю:

Радіонова Н. Й. Методологічні засади організації стратегічного управлінського обліку на підприємстві / Н. Й. Радіонова // Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту: зб. наук. праць. – 2016. – № 3. – С. 57-64.