

ІНТЕРПРЕТАЦІЯ ТА МІСІЯ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В УПРАВЛІНСЬКІЙ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

Метою статті є визначення сутності та місії стратегічного управлінського обліку в управлінській діяльності підприємств. Досліджена етимологія стратегічного управлінського обліку та наведене авторське визначення даної категорії. Розкрито сутність стратегічного управлінського обліку в системі управління підприємством. Визначено основні відмінності стратегічного від традиційного управлінського обліку. Досліджені питання організації та функціонування стратегічного управлінського обліку в управлінській діяльності підприємств. Визначено, що процес стратегічного управлінського обліку включає в себе не тільки облік, але й три наступні елементи: стратегічний аналіз, стратегічне планування, стратегічний контроль. Інформаційне середовище для цілей стратегічного аналізу включає в себе зовнішні та внутрішні чинники, що впливають на діяльність підприємств. Стратегічний управлінський облік, в управлінській діяльності підприємств, характеризується як система, що забезпечує досягнення цілей і завдань господарюючого суб'єкта, що носять стратегічний характер.

Ключові слова: облік, управлінський облік, стратегічний облік, управління, управління підприємством.

ІНТЕРПРЕТАЦІЯ І МІССИЯ СТРАТЕГІЧЕСКОГО УЧЕТА В УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ

Целью статьи является определение сущности и миссии стратегического управленческого учета в управленческой деятельности предприятий. Исследована этимология стратегического управленческого учета и приведенное авторское определение данной категории. Раскрыта сущность стратегического управленческого учета в системе управления предприятием. Определены основные отличия стратегического от традиционного управленческого учета. Исследованы вопросы организации и функционирования стратегического управленческого учета в управленческой деятельности предприятий. Определено, что процесс стратегического управленческого учета включает в себя не только учет, но и три следующие элементы: стратегический анализ, стратегическое планирование, стратегический контроль. Информационная среда для целей стратегического анализа включает в себя внешние и внутренние факторы, влияющие на деятельность предприятий. Стратегический управленческий учет, в управленческой деятельности предприятий, характеризуется как система, обеспечивающая достижение целей и задач хозяйствующего субъекта, которые носят стратегический характер.

Ключевые слова: учет, управленческий учет, стратегический учет, управление, управление предприятием.

Постановка проблеми. В сучасних умовах господарювання, пов'язаних з глобалізаційними процесами та відповідною трансформацією всіх соціально-економічних систем, жорсткою конкурентною боротьбою за ринки збуту продукції питання стратегічного управління підприємством набувають особливої актуальності. Стратегічний управлінський облік відображає систему управління, що поєднує в собі аналіз, планування та контроль з використанням облікової інформації. Іншими словами, це поєднуюча ланка між обліковим процесом та управлінням підприємством. А тому, актуальності набувають питання визначення ролі стратегічного управлінського обліку в системі управління підприємством.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням обґрунтуванню проблем стратегічного обліку та їх вирішенню присвячено праці вітчизняних вчених Р.Ф. Бруханського, Б.І. Валусєва, Л.О. Іващенко, Л.М. Кіндрацької, Ю.А. Кузьмінського, Є.В. Мниха, Л.В. Нападовської, П.П. Німчинова, М.С. Пушкаря, В.З. Семанюк, В.В. Сопко, М.Г. Чумаченко та ін. Серед закордонних науковців слід відзначити А. Апчерча, Ш. Датара, К. Друрі, М. Портера, К. Уорда та ін. В той же час, незважаючи на вагомий внесок вищезазначених вчених, певні питання стратегічного управлінського обліку потребують додаткового дослідження та вивчення.

Метою статті є визначення сутності та місії стратегічного управлінського обліку в управлінській діяльності підприємств.

Методика дослідження. Для виконання поставленого завдання в ході його проведення використано економіко-статистичні методи дослідження, зокрема монографічний, табличний методи та ін.

Виклад основних результатів дослідження. Існуючий управлінський облік, який націлений на інформаційне забезпечення оперативних рішень, прийнято називати традиційним.

Крім операційних управлінських рішень сучасному підприємству необхідно приймати довгострокові або стратегічні управлінські рішення.

Останнім часом зросла їх важливість, що пов'язано з посиленням конкуренції і появою нових інформаційних можливостей для обробки даних. Це призводить до того, що орієнтація на довгострокові цілі компанії, наприклад, створення довгострокової стратегічної конкурентної переваги, сприяє більш стабільним вигодам для зацікавлених у діяльності компанії осіб в довгостроковій перспективі, що особливо важливо, враховуючи стрімкий характер змін, які швидко нівелюють короткострокові переваги.

Для обслуговування потреб менеджменту компанії при підготовці стратегічних рішень необхідні нові методи управлінського обліку. Сукупність цих методів прийнято називати сучасним або стратегічним управлінським обліком.

Разом з тим, роль сучасного управлінського обліку принципово відрізняється від ролі традиційного управлінського обліку. Традиційний облік в, основному, спрямований на інформаційне забезпечення операційних управлінських рішень, у той час як сучасний стратегічний - на інформаційне забезпечення стратегічних рішень. Дана відмінність призводить до відмінності у використанні методів аналізу і зовсім інших взаємозв'язків між управлінським обліком та іншими дисциплінами, наприклад бухгалтерським обліком, менеджментом, маркетингом і т. д. [4].

Основні відмінності між двома концепціями управлінського обліку наведені в табл. 1.

Таблиця 1.

Основні відмінності стратегічного і традиційного управлінського обліку

Критерії	Стратегічний управлінський облік	Традиційний управлінський облік
Аналіз затрат	Визначення для кожного елемента складу витрат системи аналізу, що дозволяє	Переважає використання в аналізі розподілу витрат на змінні і постійні

	вирішувати проблему стратегічного позиціонування на ринку	
Аналіз внутрішнього середовища	Аналіз основних внутрішніх факторів	Концентрація аналізу на внутрішніх факторах
Аналіз зовнішніх факторів	Постійний моніторинг факторів зовнішнього середовища	Проводиться час від часу
Вплив на прийняття стратегічних управлінських рішень	Спрямований на впровадження, підтримку і розвиток стратегічних управлінських рішень.	Впливає на прийняття стратегічних управлінських рішень непрямым чином.
Роль на підприємстві	Відіграє одну з ключових ролей, оскільки адаптований до реальних потреб конкретної організації.	Роль обмежується рішенням оперативних, а не стратегічних завдань.

Джерело: складено авторами за даними [5, 6, 7].

Актуальність впровадження стратегічного управлінського обліку обумовлена необхідністю вирішення питань стратегічного характеру, що мають місце в системі управління підприємством, а саме, потенціал і можливості підприємства в умовах жорсткого конкурентного середовища.

Специфічними особливостями стратегічного управлінського обліку є:

- 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 прогностичних, планових, нормативних і фактичних даних фінансово-виробничої діяльності та їх обчислення в довгостроковій перспективі;
- облік факторів зовнішнього середовища, часу, капіталу, прибутковості, ризику та ін. [9].

Таким чином, можна стверджувати, що стратегічний управлінський облік формує ґрунтовне підґрунтя як для оперативного, так і стратегічного управління підприємством.

Як зазначає Друрі К. [4], розвиток стратегічного управлінського обліку багато в чому зумовлений тим, що на початку 70-х років XX ст. зародилася така дисципліна, як стратегічний менеджмент. Основний акцент, який робився в даному напрямку менеджменту, - досягнення стійких конкурентних переваг. Стратегічний облік виявився досить корисною і зручною технологією, яка дозволила зосередитися на стратегічних перспективах, включаючи дані щодо ринку збуту підприємства та його конкурентів. Також стратегічний управлінський облік забезпечує інформацією щодо стосовно ринкових перспектив вже існуючих товарів, при цьому аналіз, що проводиться в межах стратегічного управлінського обліку, не обмежується одним підприємством, а повинен виявити його конкурентні переваги порівняно з конкурентами. Стратегічний управлінський облік намагається покращити існуючу ситуацію забезпеченням аналізу, який би сприяв формуванню успішної конкурентної стратегії фірми.

Визначення «стратегічний управлінський облік» виникло у 80-х роках XX століття. Однак економічна література до цього моменту не надала однозначного визначення поняття «стратегічний управлінський облік». Проведення дослідження і вивчення поглядів провідних вітчизняних і іноземних вчених-економістів наводить декілька визначень економічного терміну «стратегічний управлінський облік».

Зокрема, як вважає П.Й. Атамас, стратегічний управлінський облік повинен зосередитися на зовнішніх факторах (таких як прибутковість конкурентів, частка на ринку і т. ін.), тоді як для традиційного обліку характерна зосередженість на внутрішніх процесах і явищах [1].

С.Ф. Голов визначає стратегічний управлінський облік (Strategic Managerial Accounting) як систему управлінського обліку, спрямовану на прийняття стратегічних управлінських рішень [3].

К. Уорд дає таке визначення: «Стратегічний управлінський облік покликаний бути системою обґрунтування управлінських рішень, тобто він повинен забезпечити необхідною інформацією певних менеджерів компанії, відповідальних за прийняття стратегічних управлінських рішень» [7].

На думку Ходзицької В.В., стратегічний управлінський облік – це інформаційна система, яка використовує вхідні ресурси (інформацію) та відповідні процеси, щоб одержати результати, які відповідають точно визначеним цілям прогнозованого управління [8].

До основних завдань стратегічного управлінського обліку слід віднести:

1. задоволення інформаційних потреб власників та менеджмент вищої ланки підприємства;
2. моніторинг зовнішнього та внутрішнього середовища, що має вплив на діяльність підприємства;
3. контроль за ступенем досягнення поставлених стратегічних цілей і завдань підприємства;
4. аналіз прогнозних значень і т.д.

З питань, що становлять зміст теоретичних основ стратегічного управлінського обліку, найбільшу складність викликає питання його організації.

Процес організації та функціонування стратегічного управлінського обліку базується на певній організаційно-методичній основі, що включає безліч елементів, що знаходяться у відносинах і зв'язках один з одним, які утворюють певну цілісність єдності. Процес стратегічного управлінського обліку включає в себе не тільки власне облік, але й три наступні елементи

(рис. 1): стратегічний аналіз, стратегічне планування, стратегічний контроль.

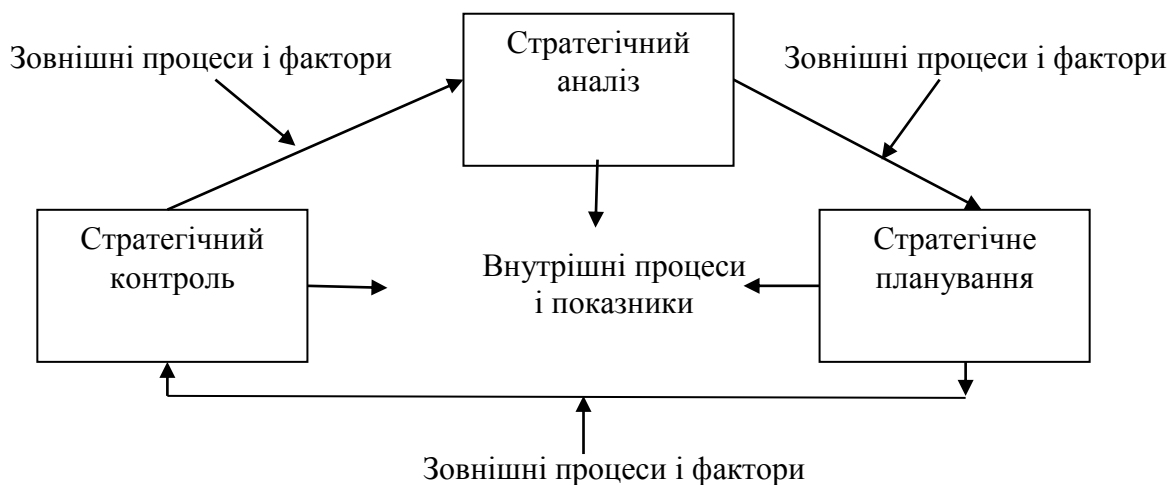


Рис. 1. Процес стратегічного управлінського обліку

Джерело: складено авторами за даними [6, 9].

При цьому на практиці досить важко відокремити один елемент стратегічного управлінського обліку від іншого.

Стратегічний аналіз спрямований на визначення стану господарської діяльності (бізнесу) організації в конкретний момент часу. Крім цього, в ході проведення стратегічного аналізу надається оцінка ясності та реалістичності її стратегічних цілей.

Оскільки стратегія розвитку, як правило, досить тісно пов'язана із зовнішніми умовами, в яких організація здійснює свою господарську діяльність, то стратегічний аналіз насамперед покликаний досліджувати не тільки внутрішні, а й зовнішні умови як фактори, що впливають на довгострокові (стратегічні) цілі організації, особливо не концентруючись лише на так званих традиційних завданнях економічного управлінського аналізу.

Інформаційне середовище для цілей стратегічного аналізу представлене на рис. 2.

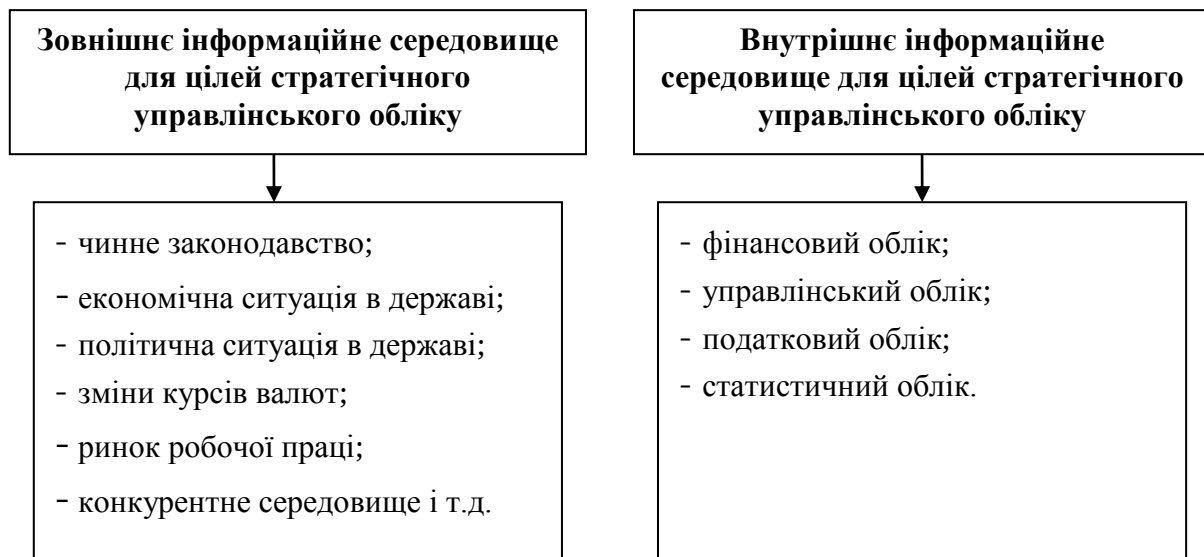


Рис. 2. Інформаційне середовище для цілей стратегічного аналізу
Джерело: розроблено авторами.

Наступним важливим елементом стратегічного управлінського обліку є стратегічне планування. У ході його здійснення розробляються плани довгострокового характеру, які, у свою чергу, призначені для досягнення довгострокових, тобто стратегічних цілей організації. Стратегічне планування тотожне з поняттями корпоративне планування та довгострокове планування.

Результатом стратегічного планування є стратегія розвитку (бізнес-стратегія, корпоративна стратегія) організації - довгострокова програма дій організації у сфері бізнесу, яка може бути розбита на наступні складові:

- 1) підстратегії (виробнича, маркетингова, фінансова, кадрова);
- 2) окремі (конкурентні) стратегії (для кожного підрозділу підприємства, які можуть конкурувати на різних ринках і випускати різні види продукції).

Найважливішим елементом стратегічного управлінського обліку є стратегічний контроль. Його роль полягає у відстеженні та контролі за досягненням поставлених стратегічних цілей та забезпеченні повернення до стадії прийняття рішень. Такі повернення необхідні для того, щоб

скорегувати рішення і повернутися на шлях, який необхідно пройти для досягнення цілей, або для того, щоб змінити цілі (або скорегувати їх) у разі потреби.

Таким чином, система стратегічного управлінського обліку має виявляти потенційні проблеми, що потребують вирішення, для яких необхідна відповідна фінансова інформація. Типовими проблемами (і, відповідно, рішеннями) можуть бути вхід у певну галузь чи вихід з неї. Якщо рішення про вхід передбачають розширення бізнесу, то обидва типи рішень – аналіз диференційних витрат і доходів. Рішення про вихід можуть передбачати як продовження поточних операцій, так і повне їх припинення. В цих випадках необхідно використовувати концепцію розділюваних (або тих, які згортаються) витрат і оцінювати альтернативні витрати [10]

Висновки. Таким чином, аналіз проведених досліджень дозволяє сформулювати авторське визначення, а саме, стратегічний управлінський облік - це системний збір інформації, як зовнішнього, так і внутрішнього характеру, з метою задоволення інформаційних потреб власників та формування стратегічного плану діяльності підприємства з метою досягнення місії та цілей господарюючого суб'єкта.

Стратегічний управлінський облік, в управлінській діяльності підприємств, характеризується як система, що забезпечує досягнення цілей і завдань господарюючого суб'єкта, що носять стратегічний характер.

Список використаних джерел (згідно ДСТУ ГОСТ 7.1:2006)

1. Атамас, П.Й. Управлінський облік: Навчальний посібник. – Д. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 440 с.
2. Бруханський, Р.Ф. Причини необхідності розробки стратегічно орієнтованої системи бухгалтерського обліку [Текст] // Економічний аналіз : зб. наук. праць. - 2014. – Том 16. – № 2. – С. 210-217.
3. Голов, С.Ф. Управлінський облік. Підручник. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.
4. Друри, К. Управленческий и производственный учет. Пер. с англ.: [Учебник]. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 1071 с.

5. *Кузнецова, С.А.* Перспектива бухгалтерського обліку: стратегічність, електронна комерція та соціальна спрямованість [Текст] // Європейський вектор економічного розвитку. - 2014. - № 1 (16). – С. 73-83.
6. *Никандрова, Н.Г.* Организация системы стратегического управленческого учета на предприятии [Електронний ресурс] // Режим доступу: http://pskgu.ru/projects/pgu/storage/wt/wt142/wt142_22.pdf. - Назва з екрану.
7. *Уорд, К.* Стратегический управленческий учет / Пер. с англ. – М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2002. – 448 с.
8. *Ходзицька, В.В.* Стратегічний управлінський облік в системі комплексного менеджменту суб'єктів господарювання [Текст] / В.В. Ходзицька, Л.В. Івченко // Облік і фінанси. – 2014. - №1 (63). – С. 50-55.
9. *Чуприна, Л.В.* Сутність та методичні засади стратегічного управлінського обліку в системі управління підприємством // Вісник НТУ «ХПІ». - 2015. - № 60 (1169). – С.98-101.
10. *Шевчук, В.Р.* Стратегічний управлінський облік як система інформаційної підтримки конкурентної стратегії підприємства [Текст] // Вісник національного університету «Львівська політехніка»: Збірник наукових праць «Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку». – 2012. - № 722. – С. 281-284.

References

(згідно APA Style)

1. *Atamas, P.I.* Upravlinskyi oblik: Navchalnyi posibnyk. – D. – K.: Tsentr navchalnoi literatury, 2006. – 440 s.
2. *Bruhanskyi, R.F.* Prychyny neobkhidnosti rozrobky stratehichno oriientovanoi systemy bukhgalterskoho obliku // Ekonomichnyi analiz : zb. nauk. Prats. - 2014. – Tom 16. – № 2. – S. 210-217.
3. *Holov, S.F.* Upravlinskyi oblik. Pidruchnyk. – K.: Libra, 2003. – 704 s.
4. *Drury, K.* Upravlenchesky y proyvodstvennyy uchet. Per. s anhl.: [Uchebnyk]. – M.: YuNYTY-DANA, 2005. – 1071 s.
5. *Kuznetsova, S.A.* Perspektyva bukhgalterskoho obliku: stratehichnist, elektronna komertsii ta sotsialna spriamovanist // Yevropeyskyi vektor ekonomichnoho rozvytku. - 2014. - № 1 (16). – S. 73-83.
6. *Nykandrova, N.H.* Orhanyzatsyya systemy stratehicheskoho upravlencheskoho ucheta na predpriyatyy [Elektronnyy resurs] // Rezhym dostupu: http://pskgu.ru/projects/pgu/storage/wt/wt142/wt142_22.pdf. - Nazva z ekranu.
7. *Uord, K.* Stratehicheskyy upravlencheskyy uchet / Per. s anhl. – M.: ZAO «Olymp-Byznes», 2002. – 448 s.
8. *Khodzytska, V.V.* Stratehichnyi upravlinskyi oblik v systemi kompleksnoho menedzhmentu subiektiv hospodariuvannia / V.V. Khodzytska, L.V. Ivchenko // Oblik i finansy. – 2014. - №1 (63). –S. 50-55.
9. *Chupryna, L.B.* Sutnist ta metodychni zasady stratehichnoho upravlinskoho obliku v systemi upravlinnia pidpriemstvom // Visnyk NTU «KhPI». - 2015. - № 60 (1169). – S.98-101.
10. *Shevchuk, V.R.* Stratehichnyi upravlinskyi oblik yak systema informatsiinoi pidtrymky konkurentnoi stratehii pidpriemstva // Visnyk natsionalnoho universytetu «Lvivska politehnika»: Zbirnyk naukovykh prats «Menedzhment ta pidpriemnytstvo v Ukrainy: etapy stanovlennia i problemy rozvytku». – 2012. - № 722. – S. 281-284.