

## СТРАТЕГІЧНИЙ УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ЯК ІНФОРМАЦІЙНЕ ПІДґРУНТЯ СТРАТЕГІЧНОГО МЕНЕДЖМЕНТУ ПІДПРИЄМСТВА

© Шевчук В.Р. 2014

Завдяки аналізу досліджень вітчизняних та іноземних авторів розкрито сутність стратегічного управлінського обліку, а також представлено його роль як інформаційного підґрунтя прийняття рішень у кожному з п'яти взаємопов'язаних процесів стратегічного менеджменту підприємства, а саме: визначення сфери діяльності і формулювання стратегічних напрямів; постановка стратегічних цілей та задач для їх досягнення; формулювання стратегії для досягнення визначених цілей і результатів діяльності; реалізація стратегічного плану; оцінювання результатів діяльності та зміна стратегічного плану або методів його реалізації.

Ключові слова: підприємство, менеджмент, управлінський облік, інформаційне забезпечення, стратегічна база даних, цілі, завдання.

V.R. Shevchuk

Ivan Franko National University of Lviv

## STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING INFORMATION AS A BASIS OF STRATEGIC MANAGEMENT ENTERPRISE

© Shevchuk V.R., 2014

In this scientific paper, by analyzing the research of domestic and foreign authors, defined the essence of strategic management accounting as an information basis for decision-making top-level management, which is to provide managers with all the information necessary for the management and control of business development for the benefit of its owners and other interested partner groups (creditors, customers, suppliers, staff, government and society). Also, the study presents the role of strategic management accounting as an information basis for decision-making in each of the five interrelated processes of strategic management of the enterprise, namely the definition of scope and formulation of strategic directions; setting strategic goals and objectives to be achieved; formulating strategies to achieve these objectives and performance; implementation of the strategic plan; assessment results and changes in the strategic plan or its implementation methods. Particular attention is paid to the value of strategic management accounting in the fifth management process: assessing performance and changes in the strategic plan and its implementation methods. By using tools of strategic management accounting, the company should develop an effective performance evaluation system that focuses on pre-defined parameters (a combination of short and long term financial and non-financial (qualitative) indicators of performance). Once the company has decided are critical indicators of performance should be measured and developed a system that captures these figures, it proceeds to assess progress. As part of the evaluation process execution (performance) is to compare the realized or actual, level of performance with a target level. The difference between the actual and planned levels of performance signals a potential problem that will require an appropriate response. The emergence of new circumstances forcing the company to make adjustments to strategy development: long-term development direction can be changed with the management and future position of the company reviewed.

Key words: enterprise management, management accounting, information, database strategy, goals, objectives.

**Постановка проблеми.** Зростання конкурентної боротьби в зв'язку з посиленням глобалізаційних процесів висуває нові вимоги до управлінських структур, а саме підвищення уваги до розроблення й обґрунтування відповідної стратегії, що дасть змогу оперативно і адекватно реагувати на зміни в зовнішньому середовищі. Інформаційним підґрунтям прийняття рішень стратегічним менеджментом підприємств є стратегічний управлінський облік, який завдяки оцінюванню критичних чинників успіху підприємства, аналізу конкурентів, розуміння їх можливих альтернативних стратегій тощо має допомогти підприємству визначити його власну стратегію на ринку. Водночас значення облікових управлінських систем в управлінні і контролі за розвитком підприємства полягає у наданні стратегічному менеджменту інформації про те, що відбувається за межами підприємства і яким є потенційний вплив чинників зовнішнього середовища на реалізацію обраної підприємством конкурентної стратегії.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Оглядом останніх досліджень і публікацій стосовно зазначеної проблеми встановлено, що досі повного обґрунтування стратегічного управлінського обліку, а особливо в контексті управлінської облікової системи для потреб стратегічного менеджменту немає. Різні дослідники по-різному трактують сутність та напрямки розвитку стратегічного обліку, і далеко не всі виділяють його як окрему управлінську облікову підсистему.

Серед українських науковців, що присвячували свої дослідження питанням стратегічного обліку, слід назвати П.Й. Атамаса, С.Ф. Голова, П.О. Куцика, С.Ф. Легенчука, Г.О. Партин, А.А. Пилипенка, М.С. Пушкара, А.В. Шайкана.

У третьому виданні підручника з управлінського обліку С. Голова “стратегічний управлінський облік – це система управлінського обліку, спрямована на прийняття стратегічних управлінських рішень” [5, с. 508]. А у підручнику з управлінського обліку П. Атамаса визначення стратегічного управлінського обліку як такого не подається, однак зазначається, що “стратегічний управлінський облік повинен зосередитися на зовнішніх факторах (таких, як прибутковість конкурентів, частка на ринку тощо), тоді як для традиційного обліку характерна зосередженість на внутрішніх процесах і явищах” [1, с. 387]. Своєю чергою, М. Пушкар у монографії “Креативний облік” зазначає: “Стратегічний облік формує свої власні інформаційні ресурси прогнозного характеру. Інформаційні ресурси стратегічного обліку мають зв'язок з традиційним обліком, але ним не обмежуються. Зокрема, для стратегічного управління необхідні дані не лише про діяльність підприємства (внутрішнє середовище), а й про зовнішнє середовище, яке має надзвичайно важливе значення для передбачення траєкторії розвитку підприємства” [11, с. 282–283]. П. Куцик, досліджуючи міжнародний контекст і перспективи розвитку управлінського обліку, наголошує на перспективності стратегічного управлінського обліку, який “являє собою широкомасштабний підхід, орієнтований на майбутнє і спрямований у зовнішнє середовище” [7, с. 212]. Водночас, П. Куцик зазначає, що “стратегічний управлінський облік вирішує також низку внутрішніх проблем організації, пов'язаних з використанням нефінансових показників” [7, с. 214].

Г. Партин подає стратегічний управлінський облік як окремий вид управлінського обліку поряд з поточним і оперативним [9, с. 20], А. Пилипенко – як в принципі окремий вид обліку поряд з управлінським і фінансовим, що має на меті “відстеження показників, необхідних для розробки стратегії підприємства” [10, с. 38], а С. Легенчук вважає стратегічний облік однією із підсистем бухгалтерського обліку [8].

Водночас не всі науковці користуються термінологією “стратегічний управлінський облік” чи “стратегічний облік”, розглядаючи проблеми інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту підприємства. Скажімо, А. Шайкан, вирішуючи проблему формування інформаційного підґрунтя для стратегічного управління промисловим підприємством, доводить неправомірність використання у межах чинної системи бухгалтерського обліку поняття “стратегічний облік”, а вводить власну назву “бухгалтерський облік з метою стратегічного управління” [12]. Своєю чергою, С. Голова при дослідженні сучасного стану та перспектив розвитку бухгалтерського обліку в Україні вводить поняття “стратегічно орієнтована система обліку” [4].

Зауважимо, що зарубіжні автори проблемам стратегічного обліку приділяють набагато більше уваги, ніж вітчизняні. Серед російських зазначимо І.М. Богатую, М.А. Вахрушину [3], В.А. Залевського, С.П. Суворова, О.М. Щемельова, Л.В. Юр'єву. Значний внесок у розвиток концепції стратегічного обліку зробили такі іноземні дослідники, як К. Друрі, Б. Райан, К. Уорд, Д. Іннз, Р. Купер, Р. Каплан [2], К. Сіммондз, М. Бромвіч та ін.

Попри розбіжності в термінології, визначенні мети, задач, об'єктів, методів у різних вітчизняних та зарубіжних дослідників, всі вони одноставно стверджують, що впровадження стратегічного управлінського обліку на підприємствах забезпечить якісніше прийняття рішень вищим менеджментом підприємства.

Отже, недостатня розробленість наукових положень та практичних рекомендацій щодо проектування управлінських облікових систем в структури стратегічного менеджменту вітчизняних підприємств підтверджує актуальність та значущість цього дослідження.

**Метою дослідження** є розкрити, попри визначення сутності стратегічного управлінського обліку, його роль як інформаційного підґрунтя прийняття рішень в кожному з п'яти взаємопов'язаних процесів стратегічного менеджменту підприємства.

**Основний матеріал.** Стратегічний менеджмент підприємства, який як філософія управління поширився, починаючи з 70-х років ХХ ст., передбачає зміщення центру уваги менеджерів з внутрішнього середовища підприємства на його оточення, тобто зовнішнє середовище, з метою своєчасного та відповідного реагування на зміни, що постійно відбуваються у ньому. Відповідно стратегічний управлінський облік повинен надавати інформацію передусім про ринки, цільових клієнтів, їхні потреби, а вже потім – досліджувати та визначати способи задоволення цих потреб шляхом використання внутрішніх ресурсів і можливостей.

Стратегічне управління, як правило, розглядають як динамічну сукупність п'яти взаємопов'язаних управлінських процесів:

1. Визначення сфери діяльності і формулювання стратегічних напрямів.
2. Постановка стратегічних цілей та задач для їх досягнення.
3. Формулювання стратегії для досягнення визначених цілей і результатів діяльності.
4. Реалізація стратегічного плану.
5. Оцінка результатів діяльності та зміна стратегічного плану або методів його реалізації.

Ці процеси логічно складають один цілісний механізм, всередині якого існує стійкий зворотний зв'язок і, відповідно, зворотний вплив кожного процесу на інші і на всю їх сукупність. Саме у цьому полягає важлива особливість структури стратегічного управління [6, с. 11].

Розглянемо роль стратегічного управлінського обліку у реалізації кожного з перелічених управлінських процесів.

Визначення сфери діяльності і формулювання стратегічних напрямів слід розглядати в контексті цілей, поставлених перед організацією (підприємством) її власниками (акціонерами) чи вищим управлінським персоналом. Цілями підприємств, орієнтованих на отримання прибутку, є передусім фінансові (зростання показників рентабельності інвестицій чи прибутку на акцію). Цілі неприбуткових організацій визначаються виходячи з інтересів групи споживачів послуг, для служіння яким ці організації було створено. Водночас в обох випадках слід концентрувати увагу на потенційних клієнтах організації, оскільки саме вони є першоосновою будь-якого бізнесу.

Як тільки менеджери окреслять коло потенційних клієнтів, а пізніше визначаться з відібраними чи цільовими клієнтами, їм слід чітко визначитися щодо способів задоволення запитів своїх клієнтів. Роль стратегічного управлінського обліку в даному процесі полягає у визначенні послідовності видів діяльності (ланцюжка створення цінності), які організація використовуватиме для задоволення потреб своїх клієнтів. Для оцінювання функціонування ланцюжка створення цінності на підприємстві слід розробити систему інтегрованих показників або систему оцінки виконання, одним з критеріїв якої може бути показник витрат на кожній ланці цього ланцюжка. Кожна ланка ланцюжка повинна вносити більший порівняно з витратами на її здійснення внесок до кінцевої цінності продукту.

Тобто, у реалізації наступного процесу стратегічного управління – постановка стратегічних цілей та задач для їх досягнення – теж визначальною ланкою є цільова група клієнтів. Ці клієнти мають специфічні вимоги, причому організація не лише визнає їх, але і підпорядковується їм у своїй діяльності. У результаті потреби клієнтів стають потребами організації. Діяльність підприємства із задоволення потреб клієнтів повинна відстежуватися і оцінюватися системою стратегічного управлінського обліку. Водночас слід пам'ятати, що жодне підприємство не може самостійно досягти своєї основної цілі. Розробляючи корпоративну стратегію, слід враховувати інтереси всіх зацікавлених сторін (стейкхолдерів) організації. Під останніми розуміють людей, групи людей чи установи, які визначають успіх організації чи впливають на здатність організації досягати своїх цілей. Стейкхолдерами організації, як правило, є її клієнти (споживачі, замовники), працівники, партнери, власники чи вищий управлінський персонал і громадськість. Співробітництво і потреби клієнтів, працівників, партнерів організації, власників чи вищого управлінського персоналу і широких верств громадськості дозволяють організації встановити як загальні обмеження, так і обмеження середовища, які вона повинна враховувати, розробляючи і здійснюючи свою діяльність, спрямовану на задоволення запитів клієнтів [2, с. 74].

Після того настає час для вибору стратегії. Цей процес є центральним у стратегічному управлінні і полягає не тільки у визначенні генерального плану дій на довгостроковий період. Визначення стратегії як процес – це прийняття рішення щодо того, як розвивати бізнес загалом та його окремі сектори, як протидіяти конкурентам, яке місце займати на ринку тощо. Підприємству слід оцінити свої сильні і слабкі сторони і узгодити їх з можливостями, наданими клієнтами, і загрозами з боку конкурентів.

Значення стратегічного управлінського обліку у формулюванні стратегії підприємства є прозорішим і полягає у розробленні форм стратегічної звітності (про фінансовий стан, результати діяльності, рух грошових коштів тощо). Стратегічну звітність розробляють враховуючи події, що відбуваються як усередині, так і за межами підприємства. До цієї стратегічної звітності, якщо є потреба, повинні вноситися поправки з метою адаптації до нової ринкової ситуації.

Четвертий стратегічний управлінський процес – реалізація стратегії. Роль стратегічного управлінського обліку у цьому процесі полягає у використанні відповідних прийомів, що залежать від стратегічного позиціонування підприємства. Скажімо, якщо підприємство обрало стратегію лідерства за витратами, то для управління його витратами вкрай важливими будуть значення нормативних витрат для оцінювання показників функціонування центрів витрат, складання гнучких бюджетів для управління витратами у виробничому обліку, досягнення бюджетних показників, аналізу показника собівартості продукції для прийняття рішень з ціноутворення, аналізу витрат конкурентів. Водночас зовсім не важливим буде аналіз маркетингових витрат, що є критичним для підприємства, яке реалізовує стратегію диференціації.

Користуючись інструментами стратегічного управлінського обліку, на підприємстві слід розробити дієву систему оцінювання виконання, орієнтовану на заздалегідь визначені показники. Така система націлить діяльність на покращення саме цих показників, адже відсутність показників оцінювання, які б відповідали запланованим результатам, а також використання невідповідних показників можуть призвести до неефективної реалізації стратегії.

Показники оцінювання виконання повинні бути зрозумілими і пристосованими до потреб людей, що управляють видами діяльності. Ефективна система оцінювання виконання допоможе людям, які керують ланцюжком цінності, ідентифікувати проблеми, і запропонувати можливі рішення. Ця якість відображає цілеспрямований характер вимірювання виконання під час оцінювання операцій і стимулювання покращень.

Історично склалося так, що критеріями оцінювання діяльності в управлінському обліку були більшою мірою кількісні фінансові показники, ніж кількісні нефінансові і якісні показники. Водночас не слід забувати, що найефективнішим з погляду як короткострокового, так і довгострокового успіху підприємства є впровадження на підприємстві з метою оцінювання діяльності комбінації фінансових і нефінансових показників виконання, а також мобілізація і використання своїх інтелектуальних (нематеріальних) активів разом з фізичними (матеріальними) активами.

Як тільки підприємство вирішило, які критичні індикатори виконання слід вимірювати і розробило систему, яка фіксує ці показники, воно починає оцінювати виконання. Частиною оцінювати виконання (результативності) є порівняння реалізованого, чи фактичного, рівня виконання з цільовим рівнем. Різниця між фактичним і запланованим рівнями виконання сигналізує про потенційну проблему, що потребуватиме відповідного реагування [2, с. 93].

Отже, стратегічний управлінський облік має велике значення у п'ятому управлінському процесі: оцінювати результатів діяльності та зміна стратегічного плану або методів його реалізації. На цьому етапі попередні чотири процеси переглядаються багато разів. Поява нових обставин змушує підприємство вносити корективи до стратегії розвитку: довготерміновий напрям розвитку може бути змінено, завдання управління і майбутня позиція підприємства переглянуті. Постійно відбувається пошук шляхів успішнішого здійснення стратегії. Її реалізація починається з об'єднання різних рішень і дій керівництва щодо організації роботи окремих груп і кожного працівника персонально. Перегляд бюджету, зміна політики, реорганізація, вдосконалення системи заробітної плати, впровадження нових технологій у виробничий процес – усе це типові дії менеджерів, які дають змогу поліпшити стратегічну роботу. В процесі стратегічного управління ніщо не є закінченим, і всі попередні дії коригуються залежно від трансформації навколишнього середовища або появи нових можливостей, здатних поліпшити стратегію. Стратегічне управління – процес, який перебуває в постійному русі [6, с. 16].

Отже, стратегічний управлінський облік здійснює інформаційну підтримку прийняття управлінських рішень у всіх п'яти взаємопов'язаних процесах стратегічного менеджменту. За його допомогою не тільки здійснюється вибір і реалізація стратегії, а й проводиться всебічний моніторинг показників виконання з ціллю відслідковування змін у зовнішньому і внутрішньому середовищах, які можуть потребувати коригування діючого стратегічного плану розвитку підприємства.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Тобто, за вищевикладеним можна сформулювати визначення стратегічного обліку та представити його роль як інформаційного підґрунтя прийняття рішень у кожному з п'яти взаємопов'язаних процесів стратегічного менеджменту підприємства.

Стратегічний управлінський облік – це інформаційне підґрунтя прийняття рішень вищого рівня управління, що полягає в забезпеченні менеджерів всією інформацією, необхідною для управління і контролю за розвитком підприємства в інтересах його власників та інших зацікавлених партнерських груп (кредиторів, клієнтів, постачальників, персоналу, уряду і суспільства).

Роль стратегічного управлінського обліку як інформаційного підґрунтя прийняття рішень у кожному з п'яти взаємопов'язаних процесів стратегічного менеджменту підприємства полягає в такому:

1. При визначенні сфери діяльності і формулюванні стратегічних напрямів роль стратегічного управлінського обліку полягає у визначенні послідовності видів діяльності (ланцюжка створення цінності), які організація використовуватиме для задоволення потреб своїх клієнтів. Для оцінювання функціонування ланцюжка створення цінності на підприємстві слід розробити систему інтегрованих показників або систему оцінювання виконання, одним з критеріїв якої може бути показник витрат на кожній ланці цього ланцюжка.

2. Постановці стратегічних цілей та задач для їх досягнення повинна передувати ґрунтовна оцінка стратегічним управлінським обліком сильних і слабких сторін підприємства, узгодження їх з можливостями, наданими клієнтами, і загрозами, представленими конкурентами.

3. Значення стратегічного управлінського обліку у формулюванні стратегії підприємства полягає у розробленні форм стратегічної звітності (про фінансовий стан, результати діяльності, рух грошових коштів тощо). Стратегічна звітність розробляється з урахуванням подій, що відбуваються як усередині, так і за межами підприємства. До цієї стратегічної звітності, якщо є потреба, вносять поправки з метою адаптації до нової ринкової ситуації.

4. Роль стратегічного управлінського обліку у реалізації стратегічного плану полягає у використанні відповідних методів і прийомів, що залежать від стратегічного позиціонування підприємства.

5. Стратегічний управлінський облік має велике значення у п'ятому управлінському процесі: оцінювання результатів діяльності та зміна стратегічного плану або методів його реалізації. З використанням інструментів стратегічного управлінського обліку на підприємстві розробляють дієву систему оцінювання виконання, орієнтовану на заздалегідь визначені показники (комбінація короткострокових і довгострокових, фінансових і нефінансових (якісних) показників виконання). Як тільки підприємство вирішило, які критичні індикатори виконання слід вимірювати, і розробило систему, яка фіксує ці показники, воно починає оцінювати виконання. Частиною процесу оцінювання виконання (результативності) є порівняння реалізованого, чи фактичного, рівня виконання з цільовим рівнем. Різниця між фактичним і запланованим рівнями виконання сигналізує про потенційну проблему, що потребуватиме відповідного реагування. Поява нових обставин змушує підприємство вносити корективи до стратегії розвитку: довготерміновий напрям розвитку може бути змінено, завдання управління і майбутня позиція підприємства переглянуті.

Подальші дослідження в галузі стратегічного управлінського обліку повинні здійснюватися в напрямку розроблення методики його ведення на підприємстві (первинні документи, рахунки, звітність тощо), а також його організації (кадри, інформаційні системи тощо).

1. Атамас П.Й. *Управлінський облік: Навчальний посібник*. – Д.-К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 440 с. 2. Аткінсон, Антони А., Банкер, Раджив Д., Каплан Роберт С., Янг, Марк С. *Управленческий учет, 3-е издание: Пер. с англ.* – М.: Изд. дом “Вильямс”, 2005. – 878 с. 3. Вахрушина М.А. *Стратегический управленческий учет: полный курс МВА/М.А.Вахрушина, М.И.Сидорова, Л.И.Борисова*. – М.: Рид Групп, 2011. – 192 с. 4. Голов С.Ф. *Сучасний стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук: спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Сергій Федорович Голов*. – Київ, 2009. – 35 с. 5. Голов С.Ф. *Управлінський облік. Підручник*. – 3-тє вид. – К.: Лібра, 2006. – 704 с. 6. Гордієнко П.Л., Дідковська Л.Г., Яикіна Н.В. *Стратегічний аналіз: навчальний посібник*. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: Алерта, 2011. – 520 с. 7. Куцук П.О. *Розвиток управлінського обліку: міжнародний контекст і перспективи Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу, 3 ч.1 (21). (2011)*. – С. 211–216. 8. Легенчук С. Ф. *Розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук: спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Сергій Федорович Легенчук*. – Житомир, 2011. – 37 с. 9. Партин Г.О. *Управлінський облік: підручник / Г.О. Партин, А.Г. Загородній, Т.І. Свідрик, А.І. Ясінська, Т.М. Бойчук*. – Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2013. – 280 с. 10. Пилипенко А.А. *Організація обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства. Наукове видання*. – Харків: Вид. ХНЕУ, 2007. – 276 с. 11. Пушкар М.С. *Креативний облік (створення інформації для менеджерів): Монографія*. – Тернопіль: Карт-блани, 2006. – 334 с. 12. Шайкан А.В. *Бухгалтерський облік в аспекті стратегічного управління промисловим підприємством: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук: спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Андрій Валерійович Шайкан*. – К., 2009. – 36 с.