

УДК 657:005.921  
JEL Classification: M41

Шмигель О.Є.,  
канд. екон. наук, доц. кафедри  
фундаментальних та спеціальних дисциплін,  
Чортківський навчально-науковий  
інститут підприємництва і бізнесу THEU

## ОРГАНІЗАЦІЯ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ

Shmyhel O.Ye.,  
cand.sc.(econ.), associate professor at the  
department of fundamental and special disciplines,  
Chortkiv Education and Research Institute of Entrepreneurship  
and Business of Ternopil National Economic University

## ORGANIZATION OF STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING AT THE ENTERPRISES

**Постановка проблеми.** В епоху глобального розвитку економіки і автоматизації бізнес-процесів успіх і фінансова стабільність підприємства багато в чому залежить від ефективності управління. Важливу роль в інформаційному забезпеченні керівництва підприємства відіграє система стратегічного управлінського обліку, метою роботи якої є прийняття обґрунтованого управлінського рішення. Для того, щоб скорочувати час, що витрачається підприємствами на підготовку стратегічного рішення, а також мінімізувати витрати від негативного впливу різноманітних чинників, підприємствам необхідна модель, за допомогою якої вони зможуть впровадити систему стратегічного управлінського обліку, здійснити розподіл своїх стратегічних завдань, а також ефективно управляти в умовах невизначеності шляхом використання гнучких рішень довгострокового характеру. При цьому побудова системи стратегічного управлінського обліку на підприємстві сьогодні є законодавчо неврегульованою, відсутня систематизація підходів до ведення обліку, залишається неопрацьованим термінологічний апарат.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Поява в економічній літературі терміна «управлінський облік», сутність і зміст якого вчені і практики трактують по-різному, зумовлює необхідність розгляду поняття «стратегічний управлінський облік» із загальнотеоретичних і практичних позицій. Тільки такий підхід дасть змогу ґрунтовно визначити шляхи формування системи управлінського обліку на підприємстві, а також сферу його функціонування. У науковій думці сформувалися дві точки зору, одна з них полягає в тому, що стратегічний управлінський облік не є самостійним обліком, а лише невід'ємною частиною бухгалтерського обліку. З іншої, суть стратегічного управлінського обліку зводиться до виділення його в самостійний розділ обліку через поділ бухгалтерського обліку на фінансовий і управлінський.

Автори по-різному трактують сутність та напрями розвитку стратегічного управлінського обліку, зокрема зарубіжні вчені: А. Аткинсон [1], А. Бхімані, М. Бромвіч [2-3], К. Гоутроп [4], С. Гош [5], К. Друрі, Дж. Іннз, Б. Райан [6], К. Сіммондз [7], К. Уорд [8].

Загалом проблемам впровадження стратегічного управлінського обліку на підприємствах присвятили дослідження такі вітчизняні науковці: П. Атамас, М. Болдуєв, Р. Бруханський [9], С. Голов, І. Гончаренко [10], В. Жук, С. Легенчук, О. Мошківська [11], Л. Нападовська, М. Пушкар, В. Семанюк, В. Шевчук, Т. Янчук та ін.

Для визначення позиції по цій значущій проблемі розглянемо трактування стратегічного управлінського обліку різними вченими. Так, Б. Райан вважає, що стратегічний управлінський облік – це певний спосіб відображення фінансових і облікових проблем підприємства, базис для дослідження фінансових і економічних проблем з точки зору найбільш важливого для підприємства питання – реалізації сприятливих можливостей бізнесу [6]. К. Сіммондз трактує його як спосіб аналізу власного бізнесу і бізнесу конкурентів, котрий застосовується при розробці і відстеженні стратегії власного бізнесу [7]. К. Уорд в основу свого підходу поклав безпосередній зв'язок стратегічного менеджменту та системи його забезпечення фінансовою інформацією. Він вважає, що головною відмінністю стратегічного управлінського обліку є орієнтація на зовнішнє середовище при розробці та реалізації бізнес-стратегій підприємства [8].

На думку Р. Ф. Бруханського, стратегічний управлінський облік є складовою системи управлінського обліку. Він є важливою проміжною ланкою між обліковою системою підприємства та

системою стратегічного менеджменту, формалізуючи інформаційні запити стратегічного характеру в систему показників стратегічної управлінської звітності для прийняття відповідних рішень. До складу його предмета належать внутрішнє та зовнішнє середовища підприємства. Він використовує власний методологічний інструментарій для формування і представлення інформації, необхідної для прийняття стратегічних управлінських рішень, і є системою ідентифікації, збору, обробки та представлення інформації у вигляді стратегічної управлінської звітності про ресурси, затрати та результати діяльності підприємства (стратегічної бізнес-одиниці) в певному бізнес-середовищі, що необхідна для цілей стратегічного менеджменту [9, с. 226-227].

Інститут сертифікованих управлінських бухгалтерів (СІМА) трактує стратегічний управлінський облік як «форму управлінського обліку, в якій акцент робиться на інформації, що відноситься до зовнішніх факторів по відношенню до підприємства, а також на нефінансову та внутрішньостворену інформацію» [12, с. 54]. Це визначення є досить узагальнюючим, оскільки визначає лише параметри облікової інформації, яка формується інструментами стратегічного управлінського обліку на виході, не вказуючи при цьому види цих інструментів і не розкриваючи загальної технології обробки і представлення інформації стратегічного характеру.

Проте питання взаємодії системи стратегічного управління та системи стратегічного управлінського обліку з метою ефективного розвитку підприємства залишаються недостатньо дослідженими.

**Постановка завдання.** Мета дослідження полягає у визначенні сутності стратегічного управлінського обліку та перспектив його впровадження на підприємствах як одного з ефективних інструментів управління. Для досягнення поставленої мети було проаналізовано процес стратегічного управлінського обліку, а також були розглянуті переваги застосування інструментів стратегічного управлінського обліку на підприємстві.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Виникнення управлінського обліку відбулося на середині XIX ст. під час розвитку великих промислових підприємств і залізниць. На перших етапах розвитку промисловості облік існував самостійно, проте, внаслідок трансформації виробничих потреб, до нього долучилися психологія, математика, статистика, планування тощо. Усе це сприяло його розвитку як багатогранної системи. Саме так відбулася еволюція управлінського обліку, котрий почав розглядатися як підсистема бухгалтерського обліку, що забезпечує формування внутрішньої звітності підприємства про його стан, динаміку ресурсів і результати операційної, фінансової та інвестиційної діяльності, шляхом узагальнення планової, фактичної та аналітичної інформації як в цілому, так і за секторами діяльності для прийняття рішень на різних рівнях управління. Тобто, актуальною є інтеграція менеджменту і управлінського обліку для забезпечення інноваційного розвитку підприємства. При цьому управлінський облік можна розділити на два типи – традиційний інформаційний і сучасний облік (стратегічний).

Рівень розвитку управлінського обліку залежить від тих цілей і завдань, які стоять перед підприємством. Так, історично виділяють наступні варіанти створення системи управлінського обліку на підприємстві:

– облік витрат і калькулювання собівартості продукції для управління витратами і прибутком; даний варіант характерний для малих підприємств, що здійснюють випуск продукції з вузьким асортиментом;

– формування інформаційної бази для прийняття короткострокових і довгострокових управлінських рішень; застосовується при створенні управлінського обліку для середнього бізнесу, для ефективного управління таким бізнесом необхідні такі елементи, як бюджетування, облік, аналіз;

– реалізація концепції системи управлінського обліку на базі підсистем обліку витрат і результатів, аналізу, контролю та моніторингу з метою досягнення поставлених цілей і завдань управління; даний варіант є прерогативою великого бізнесу, завдяки певній складній структурі управління і відповідно до цілей розвитку бізнесу компаній, що зумовлюють потребу в розробці концепції управлінського обліку.

Стратегічний управлінський облік слід розглядати в контексті бізнес-стратегій, які використовуються на підприємстві або плануються до впровадження. Стратегічний управлінський облік надає фінансову інформацію про результати, які підприємство досягло в порівнянні з споживачами, конкурентами та постачальниками [3]. Стратегічний управлінський облік – це система надання та аналізу інформації виключно в фінансовому розрізі про ринки, на яких працює підприємство, про структуру витрат підприємства і витрати конкурентів протягом декількох періодів [4]. Стратегічний управлінський облік – це напрямок управлінського обліку, метою якого є прийняття стратегічних управлінських рішень на основі інформації, отриманої в результаті аналізу зовнішнього середовища підприємства [5]. Стратегічний управлінський облік – це процес збору та аналізу даних про діяльність підприємства і його конкурентів з метою формування і реалізації стратегії [6]. Стратегічний управлінський облік – це вид управлінського обліку, де основна увага приділяється як аналізу чинників зовнішнього бізнес-середовища, які впливають на підприємство, так і обліку та аналізу факторів внутрішнього середовища підприємства [7].

На основі проведеного аналізу наукових і спеціальних джерел літератури зроблені наступні висновки:

- стратегічний управлінський облік, передусім, – це інформаційна система;
- стратегічний управлінський облік відіграє велике значення в реалізації процесу прийняття стратегічних управлінських рішень;
- система стратегічного управлінського обліку надає і аналізує інформацію, що характеризує як внутрішнє, так і зовнішнє середовище підприємства.

Сучасний стратегічний облік спрямований на інформаційне забезпечення прийняття стратегічних рішень і оцінку нефінансових факторів. Він завдяки методичному інструментарію аналізує внутрішні та зовнішні чинники, процеси, коли традиційний облік акцентує увагу тільки на внутрішніх чинниках. Сучасний управлінський облік допомагає підприємству конкурувати з іншими підприємствами не тільки на внутрішньому ринку, але і на зовнішньому, через відповідне йому інформаційне забезпечення. Сучасний управлінський облік завжди обізнаний про становище конкурента на ринку.

Стратегічний управлінський облік виступає як напрямок управлінського обліку, котрий спрямований на формування інформаційного забезпечення для прийняття, реалізації та оцінки стратегічних управлінських рішень. Основною відмінністю стратегічного управлінського обліку від управлінського обліку є акцентування уваги першого на зовнішніх чинниках, які впливають на діяльність підприємства. Стратегічний управлінський облік є однією з функцій стратегічного управління, яка надає менеджерам повну інформацію про діяльність, його зовнішнє і внутрішнє середовище для прийняття ефективних стратегічних управлінських рішень, що дають змогу підприємству досягти і утримувати конкурентні переваги на ринку.

Процес стратегічного управлінського обліку передбачає наявність трьох взаємопов'язаних елементів: стратегічний аналіз, стратегічне планування та стратегічний контроль:

1. Стратегічний аналіз спрямований на визначення поточного стану господарської діяльності підприємства, що дає змогу оцінити реалістичність існуючих стратегічних цілей підприємства, а також ступінь впливу зовнішніх чинників на вибрані довгострокові (стратегічні) цілі підприємства.

2. Стратегічне планування дозволяє розробити плани довгострокового розвитку для досягнення стратегічних цілей підприємства. В результаті здійснення стратегічного планування розробляється стратегія розвитку підприємства на тривалий період (на 5 і більше років).

3. Стратегічний контроль дозволяє відстежувати і контролювати процес виконання заходів щодо досягнення запланованих стратегічних цілей. Також стратегічний контроль показує необхідність повернення на стадію планування з метою коригування прийнятих рішень або зміни стратегічних цілей в зв'язку зі змінами зовнішніх і внутрішніх чинників господарської діяльності підприємства.

Зовнішніми технологіями стратегічного управлінського обліку є збалансована система показників, модель прибутку та облік витрат за видами діяльності. Сучасний управлінський облік виконує три основних функції:

- підтримує процес прийняття рішень;
- є системою для забезпечення співробітників підприємства інформацією;
- дозволяє змінити шляхи отримання інформації, якщо існуючі методи не відповідають потребам підприємства.

Таким чином, основними передумовами стратегічного обліку є:

- чітке уявлення про те, чого підприємство бажає досягти в майбутньому;
- необхідність забезпечення конкурентних переваг і лідерства в своїй сфері діяльності;
- врахування значного впливу на економічну стратегію підприємства зовнішніх факторів і обмежень, що не залежать від нього самого: стабільність фінансово-кредитної та податкової систем держави, господарського законодавства, зовнішньоекономічних зв'язків, стабільність національної і світової економіки.

Як зазначалося вище, стратегічний управлінський облік слід розглядати як інтегровану систему, яка складається з обліку, аналізу, організації, планування, координації і контролю. Однак, відповідно до мети і завдань розвитку підприємства, в ньому повинна накопичуватися інформація як оперативного, так і стратегічного характеру. Тому модель стратегічного управлінського обліку є складнішою, ніж безперервний взаємозв'язок зазначених функцій. Ця обставина, в першу чергу, може забезпечуватися орієнтацією всієї системи управлінського обліку на процес з розробки і реалізації стратегії підприємства. Розробка і впровадження системи стратегічного управлінського обліку підприємства може здійснюватися тільки в єдиному інтегрованому комплексі.

Це дає змогу отримувати інформацію, необхідну для визначення стратегії подальшого розвитку підприємства, здійснювати контроль за його поточною фінансово-господарською діяльністю, оптимізацією використання ресурсів і виявлення внутрішньогосподарських резервів, зниження рівня суб'єктивності в процесі прийняття управлінських рішень.

Отже, проаналізувавши проблеми запровадження управлінського обліку на підприємствах, вважаємо, що створення дієвої системи управлінського обліку вимагає реалізації комплексу заходів,

які в сукупності дадуть змогу підвищити її наукову обґрунтованість, створити ефективну обліково-аналітичну систему прийняття сучасних та економічно обґрунтованих управлінських рішень для виявлення внутрішньогосподарських резервів з врахуванням специфічних особливостей функціонування суб'єктів господарювання.

До заходів підвищення ефективності управлінського обліку на підприємстві можна віднести:

- ініціативу керівників всіх ієрархічних рівнів управління;
- наявність фахівців відповідної кваліфікації;
- адаптацію організаційно-методичного забезпечення системи управлінського обліку до специфіки окремих видів економічної діяльності;
- відповідне інформаційне забезпечення;
- оптимізацію організаційної та фінансової структур суб'єктів господарювання і методів управління.

При розробці моделі стратегічного управлінського обліку підприємства слід виходити з необхідності переорієнтації стратегії пасивного виживання до стратегії активного розвитку. При цьому доцільно сконцентрувати свою увагу на процесі інтегрування виділених нами елементів стратегічного управлінського обліку, зокрема:

- аналіз зовнішнього оточення, що включає формування даних про вимоги конкурентів, замовників, інвесторів, держави тощо;
- моніторинг внутрішньогосподарських зв'язків, метою якого є проведення конкурентної оцінки перерозподілу ресурсів і раціоналізації в залученні інвестицій;
- облік екологічних витрат, що дозволяє сформулювати інформацію про вплив діяльності підприємства на екологію навколишнього середовища та організувати роботу з показниками внутрішньої безпеки;
- оптимізація стратегічних витрат від дії зовнішніх загроз шляхом створення обліково-аналітичного забезпечення при їх оцінці;
- переорієнтація внутрішнього фірмового планування на необхідність формування показників у взаємозв'язку зі стратегічними цілями функціональних стратегій.

Враховуючи вище зазначені передумови та взаємозв'язок відповідних елементів стратегічного управлінського обліку, пропонується до використання інтегративна модель організації стратегічного управлінського обліку на підприємстві.

Інтегративна модель – це система організації стратегічного управлінського обліку, яка дозволяє узгодити, уніфікувати і координувати процес збору інформації по окремих об'єктах стратегічного управлінського обліку, сформувати ключові цільові показники і застосувати необхідні інструменти, що дасть змогу реалізувати комплексну стратегію розвитку.

У процесі формування моделі стратегічного управлінського обліку доцільно виділити три етапи:

- визначення об'єктів стратегічного управлінського обліку на основі стратегічного аналізу;
- вибір ключових інструментів стратегічного управлінського обліку та цільових показників;
- фіксація результатів, пов'язаних зі стратегією розвитку підприємства.

Досить часто підприємства, визначаючи стратегічні напрямки своєї діяльності, переоцінюють свої можливості, внаслідок чого розроблена ними стратегія розвитку залишається нереалізованою.

Тому вважаємо, що процес впровадження стратегії розвитку завдяки стратегічному управлінському обліку на цих підприємствах повинен ґрунтуватися на комплексному стратегічному аналізі альтернативних варіантів виживання в складних умовах турбулентного навколишнього середовища, що дасть змогу сформулювати стратегічну інформацію, спрямовану на реалізацію стратегічних цілей, подальшу активізацію, прорив і розвиток підприємства.

**Висновки з проведеного дослідження.** Отже, стратегічний управлінський облік – це сполучна ланка між обліковим процесом та управлінням підприємством. Завдяки інформації стратегічного управлінського обліку повинні вирішуватися такі завдання:

1. Оперативні завдання, котрі складаються з визначення точки беззбитковості; планування випуску продукції; визначення структури продукції; відмови або залучення додаткових замовлень; прийняття рішень щодо ціноутворення в умовах конкуренції.

2. Завдання перспективного характеру, що мають довгострокове стратегічне значення: капіталовкладення; реструктуризація бізнесу; доцільність освоєння нових видів продукції.

Проведене дослідження дало змогу встановити наявність різноманітних підходів до розуміння суті стратегічного управлінського обліку, його концептуальних меж, завдань і функціональних можливостей, зокрема:

- аналіз параметрів організаційного оточення;
- зв'язок стратегічних рішень з довгостроковими цілями підприємства;
- діяльність з розробки і реалізації стратегії.

Останній підхід, який акцентував увагу на діяльності з розробки і реалізації стратегії, синтезує в собі два попередніх підходи, формує найбільше розуміння системи стратегічного управлінського обліку, що передбачає процедурну підтримку процесів від аналізу конкурентного середовища до реалізації виробленої стратегії.

Незважаючи на отримані результати, залишається проблема управління підприємством в цілому, яка на сьогодні є недостатньо ефективною, що пов'язано з наступним:

- рівень відповідальності керівництва підприємства за наслідки прийнятих ними рішень перед засновниками (учасниками) залишається низькою;
- найчастіше ігнорується вивчення мікро- і макросередовища з метою прийняття раціональних управлінських рішень;
- відсутність достовірної інформації про фінансовий стан підприємства для інвесторів, кредиторів тощо;
- недостатні розміри статутного капіталу.

### Література

1. Atkinson A., Banker Rajiv D. Management Accounting. London: Pearson Education, 2001. 741 p.
2. Bromwich M. The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets. *Accounting, Organization and Society*. 1990. Vol. 15. P. 27-46.
3. Bromwich M., Bhimani A. Management Accounting: Pathways to Progress. Chartered Institute of Management Accountants, 1994. 286 p.
4. Gowthorpe C., Amat O. Creative accounting: Some ethical issues of macro- and micro-manipulation. *Journal of Business Ethics*. 2005. Vol. 57(1). P. 55-64.
5. Ghosh S. Creative accounting: A fraudulent practice leading to corporate collapses. *Research and Practice in Social Sciences*. 2010. Vol. 6. No. 1. P. 1-15.
6. Ryan B. Strategic accounting for Management. Cengage Learning EMEA, 1995. 384 p.
7. Simmonds K. Strategic management accounting. *Management Accounting*. 1981. Vol. 59(4). P. 26-30.
8. Ward, K. Strategic management accounting. Routledge, 2012. 307 p.
9. Бруханський Р.Ф. Облік і аналіз у системі стратегічного менеджменту аграрного підприємництва: монографія. Тернопіль: ТНЕУ, 2014. 384 с.
10. Гончаренко І.М. Становлення управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах України. *Вісник Чернігівського державного технологічного університету*. 2012. № 58. С. 243-249.
11. Мошківська О.А. Концептуальні засади стратегічного управлінського обліку. *Актуальні проблеми економіки*. 2012. № 12(138). С. 151-159.
12. CIMA Official terminology. 2005 Edition. London: CIMA Publishing, 2005. 114 p.

### References

1. Atkinson, A. and Banker, Rajiv D. (2001), Management Accounting, Pearson Education, London, Great Britain, 741 p.
2. Bromwich, M. (1990), "The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets", *Accounting, Organization and Society*, Vol. 15, pp. 27-46.
3. Bromwich, M. and Bhimani, A. (1994), Management Accounting: Pathways to Progress, Chartered Institute of Management Accountants, 286 p.
4. Gowthorpe, C. and Amat, O. (2005), "Creative accounting: Some ethical issues of macro- and micro-manipulation", *Journal of Business Ethics*, Vol. 57(1), pp. 55-64.
5. Ghosh, S. (2010), "Creative accounting: A fraudulent practice leading to corporate collapses", *Research and Practice in Social Sciences*, Vol. 6, no. 1, pp. 1-15.
6. Ryan, B. (1995), Strategic accounting for the Manager. Cengage Learning EMEA, USA, 384 p.
7. Simmonds, K. (1981), "Strategic management accounting", *Management Accounting*, Vol. 59(4), pp. 26-30.
8. Ward, K. (2012), Strategic management accounting, Routledge, London, Great Britain, 307 p.
9. Brukhanskyi, R.F. (2014), *Oblik i analiz u systemi stratehichnoho menedzhmentu ahrarnoho pidpriemnytstva* [Accounting and analysis in the system of strategic management of agrarian entrepreneurship], TNEU, Ternopil, Ukraine, 384 p.
10. Honcharenko, I.M. (2012), "Development of managerial accounting at agricultural enterprises of Ukraine", *Visnyk Chernihivskoho derzhavnoho tekhnolohichnoho universytetu*, no. 58, pp. 243-249.
11. Moshkovska, O.A. (2012), "Conceptual principles of strategic management accounting", *Aktualni problemy ekonomiky*, no. 12(138), pp. 151-159.
12. CIMA Official terminology. 2005 Edition, CIMA Publishing, London, Great Britain, 114 p.

Стаття надійшла до редакції 06.05.2019 р.

Рецензент: д.е.н., професор Тернопільського національного економічного університету П.Р. Пуцентейло