

УДК 338.244

## УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК У СИСТЕМІ СТРАТЕГІЧНОГО ПЛАНУВАННЯ

**Алла Олександрівна САЮН**

*к.е.н., доцент кафедри обліку, аналізу та аудиту Черкаського інституту банківської справи УБС НБУ (м. Київ)*

*Анотація. Розглянуто актуальні питання використання управлінського обліку в системі стратегічного планування в діяльності підприємств, розкриті поняття, середовища управлінського обліку, ступеня його значення, показники оцінки.*

*Аннотация. Рассмотрены актуальные вопросы использования управленческого учета в системе стратегического планирования в деятельности предприятий, раскрыты понятия, среда управленческого учета, степени его значение, показатели оценки.*

**Ключові слова:** управлінський облік, стратегічне планування, центри відповідальності, управлінське рішення.

**Ключевые слова:** управленческий учет, стратегическое планирование, центры ответственности, управленческое решение.

**Постановка проблеми.** У міру відокремлення організацій із різноманітною формою власності, розвитку приватизації державних підприємств, облік тільки повної собівартості, що застосовувався раніше, перестав відповідати вимогам часу. Вмикання механізму вільного ціноутворення і самостійного планування асортименту продукції, що випускається, розвиток інших сторін ринкової економіки означає нову роль управлінського стратегічного обліку. Проаналізуємо такий аспект управлінського обліку, як його місце в стратегічному управлінні [1].

Коротко можна сказати, що стратегічне управління складається з чотирьох фаз: стратегічний аналіз, стратегічний вибір, реалізація стратегії, оцінка результатів. Управлінський облік повинен забезпечувати значиму для користувачів інформацію про стратегію підприємства (поточні показники змін у стратегічному положенні). Так, із погляду стратегічного управління прибуток розглядається не як внутрішній результат діяльності підприємства, а як зовнішній, тобто як стан цього підприємства щодо існуючих і можливих конкурентів. Внаслідок цього в стратегічному управлінні і контролі увага зосереджується на відносних даних про ціни, витрати, попит, фінансовий стан, коли власні показники повинні обов'язково порівнюватися з аналогічними даними конкурентів [2]. Кожен із перерахованих показників розрізняє специфіка розрахунку, складність оцінки і достовірність. Але, оскільки існують методики визначення маркетингових досліджень і методи прогнозування, це не є невідомою проблемою.

### Аналіз останніх публікацій та досліджень.

Розвитку теорії і практики організації управлінського обліку сприяють праці українських учених: Ф. Ф. Бутинця, Ю. А. Вериги, О. С. Бородкіна, С. Ф. Голова, Г. Г. Кірейцева, М. Ф. Кропивко, М. В. Кужельного, А. М. Кузьмінського, В. О. Ластовецького, В. С. Леся, В. Г. Лінника, М. Ф. Огійчука, М. С. Пушкаря, В. Рудницького, В. К. Савчука, Л. К. Сука, Л. С. Шатковської, М. Г. Чумаченка та інших, а також зарубіжних учених: Т. Джонсона, К. Друрі, Р. Каплана, М. Сміта, Г. Свідерської, Ф. Тейлора, Дж. Хігінса та інших.

Незважаючи на значну кількість наукових робіт із тематики управлінського обліку, недостатньо досліджено управлінський облік у системі стратегічного планування, тому це питання залишається актуальним і потребує подальшого вивчення.

**Метою статті** є дослідження основних етапів використання управлінського обліку в системі стратегічного планування в діяльності підприємств, розкриті поняття, середовища управлінського обліку, ступеня його значення, показники оцінки.

**Обґрунтування отриманих наукових результатів.** Стратегічні рішення в ідеалі повинні прийматися на основі оцінки взаємодії з конкурентами аж до прогнозу зміни частки ринку і прибутковості протягом тривалого періоду. Структура цих змін дуже великою мірою залежить від ресурсів ліквідності конкурентів.

Найчастіше вважається, що рішення про випуск нової продукції, проникнення на нові ринки, придбання нових підприємств тощо оці-

нують на підставі показника чистої текучості вартості, скоригованої на ризик. Тому прихильники такої позиції вважають, що прибуток дають самі інвестиції, що сприймаються як матеріальні активи. Конкуренція не враховується. Економічна реальність – інша справа. Надійність прибутку залежить від вигідності стратегічного положення підприємства. Інвестиції в збільшення і розширення сфери реалізації повинні припускати зміну конкурентоспроможності виробництва, саме ця зміна повинна бути об'єктом аналізу інвестицій. Аналізують інвестиції різними методами, наприклад, моделювання взаємозв'язків попиту, часток ринку, рівнів інвестицій, ліквідності і можливості мобілізації засобів [3].

Характерно, що жоден із цих критеріїв не є показником витрат. Деякі іноземні компанії зосередили увагу на гнучкій системі задоволення потреб клієнтів. Це чітко проглядається при виборі тривалості часу підготовки до виробництва як найвищого критерію. Якщо час підготовки можна зменшити, то компанія буде швидше реагувати на зміну споживчого попиту.

Надалі компанії мають намір приділити основну увагу таким показникам, як гнучкість виробництва, нововведення і ціна. Результати аналізу цих показників забезпечать чітке логічне обґрунтування вибору нефінансових чинників підвищення ефективності діяльності.

Логіка потребує завершення етапу стратегічного обліку контролем.

Управлінський контроль – це вплив менеджерів на робітників підприємства для ефективної реалізації організаційної стратегії.

У середовищі управлінського контролю звичайно включають:

- внутрішню організацію підприємства;
- вимоги і процедури управління;
- внутрішньофірмову культуру;
- зовнішнє середовище підприємства.

Сутність внутрішньої організації визначають організаційною ієрархією. Існують різноманітні структури управління.

Не зупиняючись на загальновідомих лінійно-функціональних, дивізійних, матричних та інших типах структур, пропонуємо розглянути такі елементи внутрішнього середовища організації як центри відповідальності.

Центр відповідальності працює з виділеними йому ресурсами і виготовляє товари або послуги, що передає іншому центру відповідальності усередині підприємства або зовнішнім споживачам. Для цілей управлінського контролю в центрі від-

повідальності використовують вхідні натуральні і вартісні показники.

Продукцію на виході також характеризують натуральні або вартісні показники [4].

Облік по центрах відповідальності – система відображення, обробки і контролю планової і фактичної інформації на вході і виході центру відповідальності. Такий облік припускає розмежування повних витрат і витрат центру відповідальності, що можна представити матрицею витрат.

Матриця витрат дає змогу відповісти на такі питання:

- Де виникли витрати?
- З якою метою вони виготовлені (програма або продукт)?
- Який вид ресурсу використано (елемент витрат)?
- Яка сума витрат по цьому центру відповідальності?
- Яка сума витрат за програмою (продукту, послуги)?

Основними показниками діяльності центру відповідальності є результативність (якою мірою центр відповідальності досяг запланованих результатів) і ефективність (випуск продукції з найменшими витратами ресурсів, якщо випуск продукції не збігається з цілями організації, тоді цей центр відповідальності неефективний).

Стратегічне планування й управлінський контроль спираються на ринковий управлінський облік. На відміну від традиційних методів управлінського обліку, що призначені для аналізу прибутковості продукції, стратегічний формує інформацію і про прибутковість клієнтів [5].

При такому підході клієнтів оцінюють за великою кількістю показників прибутків і витрат, а отже, й прибутковості, наприклад, за:

- диференційованими цінами реалізації, спеціальними пільгами, знижками, поверненням переплати;
- кращими умовами кредитування і знижок при остаточному розрахунку;
- різними розмірами замовлень, що зумовлюють різні витрати на обробку, збереження, реалізацію і т. д.;
- варіантами конструкції виробів, що задовольняють вимоги клієнтів;
- вимогами доставки, умовами післяпродажного обслуговування (технічного забезпечення), гарантіями тощо;
- витратами на збут і рекламу, що необхідні для обслуговування клієнта.

Прибутковість від клієнта або групи клієнтів можна визначити як сумарний прибуток від клієнта або групи клієнтів за відрахуванням усіх витрат, які виникли при обслуговуванні цього клієнта або групи клієнтів.

Підприємства, що складають звітність на основі показників прибутковості від клієнтів, завжди будуть зацікавлені в прибутковості продукції. Це припускає необхідність забезпечення комп'ютерної бази даних, що дає змогу аналізувати вихідні дані в звітах як про прибутковість від клієнта, так і прибутковості продукції.

Якщо облікова система дає змогу визначити тільки витрати, то керівництво і персонал зосереджує увагу винятково на витратах, що шкодять всьому діапазону збутових, управлінських і стратегічних чинників. Зрозуміло, що в завдання дослідження проблем збуту входить забезпечення підприємства інформацією про те, як покупці оцінюють підприємство і його товари щодо конкурентів. Тому управлінський облік може відігравати велику роль у наданні повсякденних нефінансових показників ефективності (внутрішніх чинників), що стосуються, наприклад, нововведень і виробничого процесу.

Ці показники важливі для досягнення успіху на ринку.

**Висновки.** Таким чином, останні дослідження виявили десять основних критеріїв ефективності виробничої діяльності. Перерахуємо їх відповідно до ступеня значимості:

- час підготовки до виробництва;
- продуктивність праці виробничих робітників;
- оборотність незавершеного виробництва;
- якість сировини, що надходить;
- час реалізації;

#### *Список використаних джерел*

1. Бухгалтерський управлінський облік: [підручник] / Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, Н. М. Малюга, Л. В. Чижевська; за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. — 2-е вид., перероб. і доповн. — Житомир: Рута, 2002 — 480 с.

2. Голов С. Ф. Управлінський облік: підручник / С. Ф. Голов. — К.: Лібра, 2003. — 704 с.

3. Добикіна Е. К. Управлінський облік в оперативній діяльності підприємства: [навчальний посібник] / Е. К. Добикіна, В. В. Ровенська, В. С. Рижиков. — К.: Слово, 2005. — 272 с.

4. Добровський В. М. Управлінський облік: навч. посіб. / В. М. Добровський, Л. В. Гнилицька,

- продуктивність допоміжного персоналу;
- споживання матеріалів;
- оборотність готової продукції;
- точність урахування запасів;
- прогули.

Виходячи з цього, підрозділяють центри відповідальності.

Центр прибутків: менеджер цього центру відповідає за обсяг випуску продукції в грошовій оцінці – прибуток, але не відповідає за витрати на товари або послуги, які продає центр.

Центр витрат: керівництво центру відповідає за витрати, що тут виникли, і їх вимір, але не за прибуток від продукції. Центри витрат формують там, де вимірювати продукцію в показниках прибутку або неможливо, або непотрібно (наприклад, бухгалтерія, юридичний відділ).

Центр нормативної собівартості – різновид центру витрат, де встановлені нормативи щодо елементів витрат [6].

Центр прибутку: тут вимірюють співвідношення прибутків, одержуваних цим центром, і його витрат. Центр прибутку працює ніби в умовах самостійного бізнесу. Основний документ управлінського контролю – звіт про прибутки і збитки. Менеджери отримують мотивацію до збільшення прибутку і зниження витрат.

Створення центрів відповідальності дає змогу на значних підприємствах децентралізувати відповідальність за прибуток.

У центрі інвестицій менеджер відповідає за використання активів, а не тільки за прибуток. Основна мета, що ставиться перед центром інвестицій – одержання задовільної віддачі на вкладені засоби.

Р. С. Коршикова; за ред. В. М. Добровського. — К.: КНЕУ, 2005. — 278 с.

5. Красностанова Н. Е. // Управлінський контроль в сучасних умовах. Список праць. — Випуск 6. Львівський політехнічний національний університет. — Львів. — 2012. — С. 41–43.

6. Гончаренко І. М. Стан управлінського стратегічного обліку / І. М. Гончаренко // Розвиток наукових досліджень 2011: Міжнародна науково-практична конференція; м. Полтава, 28-30 листопада 2011 р. — Полтава, 2011.