

Марта Михайлівна ЗОЗУЛЯК

асистент кафедри обліку та фінансів,
Мукачівський державний університет
E-mail: martha-pikula@yandex.ru

ВЗАЄМОЗВ'ЯЗОК УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ В КОНТЕКСТІ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

Зозуляк, М. М. Взаємозв'язок управлінського обліку та аналізу в контексті стратегічного управління підприємством [Текст] / Марта Михайлівна Зозуляк // Економічний аналіз: зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол.: В. А. Дерій (голов. ред.) та ін. – Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету “Економічна думка”, 2015. – Том 19. – № 2. – С. 201-206. – ISSN 1993-0259.

Анотація

Вступ. Можливість інтеграції управлінського обліку та його аналітичного забезпечення у систему управління підприємством загалом – це питання наукових досліджень, яке залишається актуальним, потребує додаткового вивчення та вдосконалення. Проблема поглиблення інформативності управлінського обліку, посилення його оперативності та взаємозв'язку з аналізом у процесі стратегічного управління підприємством є предметом дискусії на сторінках широкого кола вітчизняних наукових праць.

Мета. Метою статті є розкриття сутності взаємозв'язку між управлінським обліком та аналізом у процесі управління підприємством; визначення змісту поняття стратегічного управління; дослідження можливості застосування стратегічного управління на підприємстві для забезпечення ефективного його існування та розвитку за сучасних умов господарювання.

Результати (висновки). Визначено особливості організації управлінського обліку та його місце у загальній системі управління підприємством. Досліджено роль економічного аналізу в управлінні діяльністю підприємства. Розкрито сутність та значення стратегічного управління в організації діяльності суб'єкта господарювання. Вказано на проблеми та перспективи розвитку інформаційної бази стратегічного управління. Наголошено на важливості взаємозв'язку між управлінським обліком та управлінським аналізом у контексті обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління. Визначено вимоги та професійні, а також індивідуальні якості бухгалтера-аналітика як активного учасника обліково-аналітичного процесу в межах стратегічного управління. Обумовлено доцільність інтеграції підсистем стратегічного управлінського обліку та стратегічного аналізу у загальну систему управління підприємством для забезпечення успішної реалізації його стратегії.

Ключові слова: облік; аналіз; управління; стратегія; обліково-аналітичне забезпечення; управлінське рішення, стратегічне управління.

Marta Mykhailivna ZOZULIAK

Assistant,
Department of Accounting and Finance,
Mukachevo State University
E-mail: martha-pikula@yandex.ru

INTERCONNECTION BETWEEN MANAGERIAL ACCOUNTING AND ANALYSIS IN THE CONTEXT OF STRATEGIC MANAGEMENT

Abstract

Introduction. Ability to integrate management accounting and its analytical support into enterprise management system in general became a matter of scientific research, which remains relevant and requires further study and improvement. Problem of deepening of management accounting informativeness, increasing of its efficiency and relationship with the analysis in the process of strategic management is the subject of debate in the pages of a wide range of domestic scientific publications.

Purpose. The aim of the article is to outline the nature of the relationship between management accounting and analysis in the process of company management; to define the meaning of strategic management; to study the

possibility of strategic management application at the enterprise to ensure its effective existence and development in the current economic conditions.

The results (conclusions). *The features of the organization of management accounting and its place in the overall system management are determined. The role of economic analysis in the management of the company is defined. The essence and importance of strategic management in the organization of the entity are considered. It has been specified on the problems and prospects of strategic management information base. The importance of the relationship between management accounting and management analysis in the context of accounting and analytical support strategic management is stressed. The requirements are determined as well as professional and personal qualities of an accountant analyst as an active participant of accounting and analytical process within strategic management. It has been specified the expediency of integration of subsystems of strategic management accounting and strategic analysis into the overall enterprise management system to ensure the successful implementation of its strategy.*

Keywords: *accounting; analysis; management; strategy; accounting-analytical support; management decision; strategic management.*

JEL classification: M40, M41

Вступ

Ефективність підприємницької діяльності у площинах її елементів, зокрема операційної, фінансової та інвестиційної діяльності, залежить від дієвості управлінської системи підприємства та здатності такої системи до комплексного вирішення проблемних питань. Для успішного виконання основних функцій управління (планування, організація, мотивація, контроль та регулювання) необхідна інформація, яку надає насамперед система бухгалтерського обліку, яка виявляє і систематизує дані про господарську діяльність підприємства. Ту частину системи бухгалтерського обліку, яка забезпечує потреби управління в інформації, називають управлінським обліком. При цьому глибоке аналітичне осмислення та опрацювання інформації (забезпечується завдяки економічному аналізу) можна вважати запорукою не лише об'єктивної оцінки зробленого, але й реального прогнозування на перспективу. Тому очевидною є актуальність проблеми поглиблення інформативності управлінського обліку, посилення його оперативності та взаємозв'язку з аналізом у процесі управління підприємством, а також вихід усіх трьох систем (облік, аналіз, управління) на якісно новий стратегічний рівень, адаптований до вимог сьогодення.

Дослідженню теоретичних, прикладних аспектів, а також різноманітних проблемних питань з управлінського обліку, аналізу та стратегічного управління присвятили свої наукові праці і публікації багато зарубіжних вчених (І. Ансофф, К. Друрі, Р. Ентоні, Е. Маєр, Р. Манн, Г. Мюллер, Б. Райан, Дж. Ріс, Дж. Фостер, Ч. Хорнгрен.), а також вітчизняних науковців, серед яких: Ф. Ф. Бутинець, О. Є. Власова, П. М. Гарасим, С. Ф. Голов, Л. Д. Забродська, В. С. Кубарева, І. С. Левик, Є. В. Мних, Л. В. Нападовська, І. Д. Фаріон, М. Г. Чумаченко, А. В. Шайкан, В. Р. Шевчук та інші. При цьому варто зауважити, що зазначену тематику розвивають не лише досвідчені фахівці, а вона набуває дедалі більшого поширення серед наукових інтересів молодих дослідників і становить основу багатьох сучасних розробок. Аналіз останніх наукових публікацій з окреслених питань свідчить про те, що об'єктом широкої дискусії є доцільність та можливість інтеграції завдань та функцій управлінського обліку і його аналітичного забезпечення у системі управління підприємством загалом. Тому дослідження проблематики такого роду було і залишається актуальним надалі, потребує додаткового опрацювання та варте уваги наукової спільноти.

Мета та завдання статті

Метою статті є розкриття сутності взаємозв'язку між управлінським обліком та аналізом у процесі управління підприємством. Для досягнення вказаної мети необхідно виконати низку завдань, серед яких: визначення змісту понять «управлінський облік», «аналіз», «стратегічне управління»; дослідження можливості застосування стратегічного управління на підприємстві для забезпечення ефективного його існування і розвитку в сучасних мінливих умовах функціонування; вивчення ролі обліку та аналізу в інформаційно-аналітичній підтримці конкурентної стратегії підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження

За умов високого ступеня мінливості зовнішнього середовища успішний розвиток підприємства стає можливим саме завдяки раціональним та ефективним управлінським рішенням. Отже, інформація, яку надає управлінський облік, спрямована на задоволення потреб як поточного, так і стратегічного управління, на оптимізацію використання ресурсів, на забезпечення об'єктивної оцінки діяльності його окремих підрозділів тощо. Тобто управлінський облік можна вважати складовою процесу управління, що надає відомості, необхідні для визначення стратегії та планування майбутніх операцій підприємства, а

також контролю за ефективністю його поточної діяльності загалом [1, с. 10]. Кінцевою метою управлінського обліку є допомога керівництву в досягненні стратегічної мети підприємства. Таким чином, проектування управлінського обліку потрібно здійснювати комплексно із розробленням стратегії, організаційної структури та функцій управління підприємством.

Варто зауважити, що з приводу функцій управлінського обліку існують певні суперечності серед вітчизняних науковців. Так, зокрема, деякі автори вважають, що до функцій управлінського обліку входять безпосередньо розроблення планів або кошторисів, виконання аналітичних розрахунків, підготовка відповідних проектів рішень тощо [2, с. 41]. Інші дослідники вважають невиправданим розширення функцій управлінського обліку шляхом приєднання до нього понять планування, прогнозування, аналізу тощо, оскільки участь бухгалтера-аналітика у цих процесах означає не розширення функцій обліку, а залучення бухгалтера до управлінської команди [1, с. 23; 3, с. 53]. Проте за умов глобальних змін у технологіях та системах управління, стрімкої динаміки ринку та посилення ситуацій невизначеності велике значення відводиться вдалому впровадженню в практику підприємств ідей і технологій стратегічного управління розвитком. Тому сучасний управлінський облік доцільно розглядати як складову частину стратегічного управління, яка забезпечує, використовуючи зовнішню та внутрішню інформацію, потреби виробництва, маркетингу, управління ресурсами; здійснює аналіз діяльності підприємства з урахуванням його поточних та довгострокових цілей. Використовуючи відповідні технології, управлінський облік формує інформаційні ресурси, необхідні для прийняття рішень, спрямованих на досягнення мети підприємства.

Крім цього, одним із головних завдань управлінського обліку є передбачення наслідків майбутніх операцій, що також підтверджує його важливу роль у досягненні стратегічних цілей підприємства. Однак реалізація таких стратегічних цілей діяльності суб'єкта господарювання вимагає належно структурованих, деталізованих аналітичних розрахунків, можливість здійснювати які забезпечує економічний аналіз [4, с. 209]. Оптимізувати інформаційні потоки аналітичних досліджень, виділити режими вхідної та вихідної інформації у розв'язку комплексів аналітичних завдань дозволяє умовний поділ мікроекономічного аналізу на управлінський та фінансовий [5, с. 50]. Головною інформаційною базою для мікроекономічного аналізу є бухгалтерський облік, який у методологічно-організаційному плані поділяється на управлінський та фінансовий. Тому цілком виправдано можна стверджувати про взаємозв'язок двох видів обліку та аналізу між собою.

Мета і завдання нашої статті визначають необхідність розгляду головним чином взаємозв'язку управлінського обліку та аналізу в системі управління підприємством. Тому варто зазначити, що призначенням управлінського обліку, як і управлінського аналізу, є забезпечення ефективного управління виробництвом, виробничими ресурсами, витратами на виробництво та собівартістю продукції, робіт або послуг. Управлінський облік та аналіз у своєму зв'язку тісно використовують подібну методологію розрахунків, аналітичних досліджень та прогнозів. Інформаційною базою управлінського обліку та аналізу є нормативна, облікова, планова, звітно-статистична та зовнішня публічна інформація, дані спеціальних обстежень, опитування спеціалістів, преси тощо. А споживачами їхнього аналітичного продукту виступають керівництво та різні групи внутрішніх користувачів. Однак управління підприємством в умовах ринкового середовища потребує чіткої визначеності його перспектив розвитку, науково обґрунтованих підходів до досягнення не лише поточних, але й довгострокових (стратегічних) цілей. Таке управління передбачає окреслення стратегії діяльності підприємства як сукупності виважених дій у досягненні глобальної мети і належну реакцію при формуванні сприятливого середовища та виникненні загроз у досягненні успіху [4, с. 206]. Стратегії, якими керуються суб'єкти господарювання у своїй виробничо-фінансовій діяльності, розробляються і реалізуються за допомогою стратегічного управління. А оскільки функціональною підсистемою будь-якого управління є і облік, і аналіз, то в стратегічному управлінні функцію обліково-аналітичного інформаційного забезпечення виконують стратегічний управлінський облік та стратегічний аналіз. Огляд сучасних досліджень і публікацій свідчить про значний науковий інтерес як до стратегічного обліку, так і до стратегічного аналізу, функціонування яких розглядають як необхідну вимогу сучасного управління підприємством на якісно новому рівні – стратегічному [6-9].

Для правильного розуміння зв'язку між системою управлінського обліку, аналізу та стратегічним управлінням варто насамперед з'ясувати сутність останнього. Вивчення розвитку поняття стратегічного управління дозволило запропонувати узагальнений погляд на нього. Отже, стратегічне управління – це таке управління підприємством, яке ґрунтується на людському потенціалі, орієнтує виробничу діяльність на запити споживачів, гнучко реагує і проводить своєчасні зміни на підприємстві, що відповідають виклику оточення та дозволяють досягнути конкурентних переваг. А це в сукупності надає можливість підприємству виконувати довгострокові завдання в напрямку успішної реалізації стратегії [10, с.19]. Таким чином, стратегічне управління є основою загального підходу до управління підприємством. Стратегічне управління має свої переваги, зокрема: забезпечення спрямованості всього підприємства на важливі аспекти його стратегії; необхідність чіткого реагування на появу змін, нових

тенденцій; можливість оцінки альтернативних варіантів капітальних вкладень і раціонального розподілу ресурсів; створення активного управлінського середовища та інші [11].

Інтеграція управлінського обліку (який базується на людському ресурсі) в систему управління підвищує вимоги до компетентності бухгалтерів-аналітиків та видозмінює їхню роль на підприємстві, перетворюючи їх із постачальників інформації для внутрішніх користувачів на рівноправних членів управлінської команди. Якість організації як управлінського, так і всього облікового процесу суттєво залежить від характеристик та здібностей його організаторів [10, с.21]. Сучасного бухгалтера - стратега - аналітика виокремлює з-поміж інших управлінців низка професійних ознак, серед яких варто назвати: освітній інтелект, аналітичні здібності, діловий досвід, творчий підхід, орієнтацію на результат, стратегічне мислення. Варто зупинитися на оцінці поняття стратегічного мислення, яке складається з відповідних компонентів, кожен з яких певною мірою визначає здатність до стратегічного управління (див. таблиця 1).

Таблиця 1. Характеристика елементів стратегічного мислення

Суть елемента стратегічного мислення	Характеристика елемента
Вміння змоделювати ситуацію	Здатність рухатися від конкретного до абстрактного і в зворотному напрямку є важливою умовою компетентності в питаннях стратегії
Здатність виявити необхідність змін	Готовність на основі врахування відомих та невідомих величин діяти в непередбачуваних обставинах та знаходити можливості для підвищення конкурентоспроможності
Здатність використовувати у процесі змін надійні методи	Знання структури стратегічного управління, а також традиційних підходів до питань стратегії значно полегшують процес управління
Вміння реалізувати розроблену стратегію	Правильна послідовність виконання дій забезпечує успіх у реалізації корисних ідей та задумів

Перелічені елементи тісно пов'язані з вимогами до учасників управлінського облікового процесу, які для забезпечення успішного досягнення поточних і стратегічних цілей підприємства повинні володіти такими характеристиками:

- обізнаність щодо тактичних та стратегічних цілей, організаційної і виробничої структури підприємства, технологічних особливостей виробництва, основ фінансового обліку, інформаційних технологій, кадрової політики, моделювання процесів;
- володіння методикою раціонального групування та аналізу інформації, фінансових розрахунків, функціонально-вартісного аналізу;
- вміння оцінювати конкурентоздатність проекту, майбутні результати; планувати і знаходити внутрішні резерви економії витрат і зростання прибутковості; своєчасно відбирати релевантну інформацію, відхиляти збиткові проекти та пропозиції;
- бажання співпрацювати з керівниками різних рівнів управління та їх працівниками тощо.

Для стратегічного управління характерні такі ознаки, як: визначення параметрів поведінки суб'єкта господарювання на довготривалу перспективу; високий рівень невизначеності; висока ціна; глобальний характер наслідків прийнятих стратегічних рішень. Тому для вибору різного роду стратегій, здійснення розрахунків, складання прогнозів, планування результатів важливим є стратегічний аналіз, роль якого у процесі управління особливо зростає за умов невизначеності майбутніх змін внутрішнього і зовнішнього економічного середовища підприємства, обмеженості ресурсів та необхідна для координації роботи і підтримання стійких конкурентних стратегічних позицій. З огляду на зміст, предмет і методику, стратегічний аналіз діяльності суб'єкта господарювання передбачає певні напрямки досліджень, зокрема: аналіз середовища діяльності підприємства; аналіз цілей, мотивацій, інтересів; аналіз можливостей; аналіз наслідків тощо [4, с. 207]. Метою стратегічного аналізу є формування декількох альтернативних управлінських рішень, які забезпечать конкурентні переваги досліджуваного об'єкта та його прибутковість у довгостроковій перспективі з максимальним використанням потенціалу підприємства. На думку більшості дослідників, об'єктами стратегічного аналізу можуть бути: стратегічні господарські підрозділи, стратегічні сегменти ринку, напрями діяльності, окремі продукти, товари чи послуги, фінанси, інвестиційні проекти і навіть підприємство загалом. Усі ці об'єкти визначаються відповідно до цілей, які ставить перед собою керівництво підприємства.

Таким чином, взаємозв'язок управлінського обліку та аналізу в контексті стратегічного управління підприємством простежується протягом усього процесу обліково-аналітичного забезпечення такого управління, що узагальнено зображено на рисунку 1.

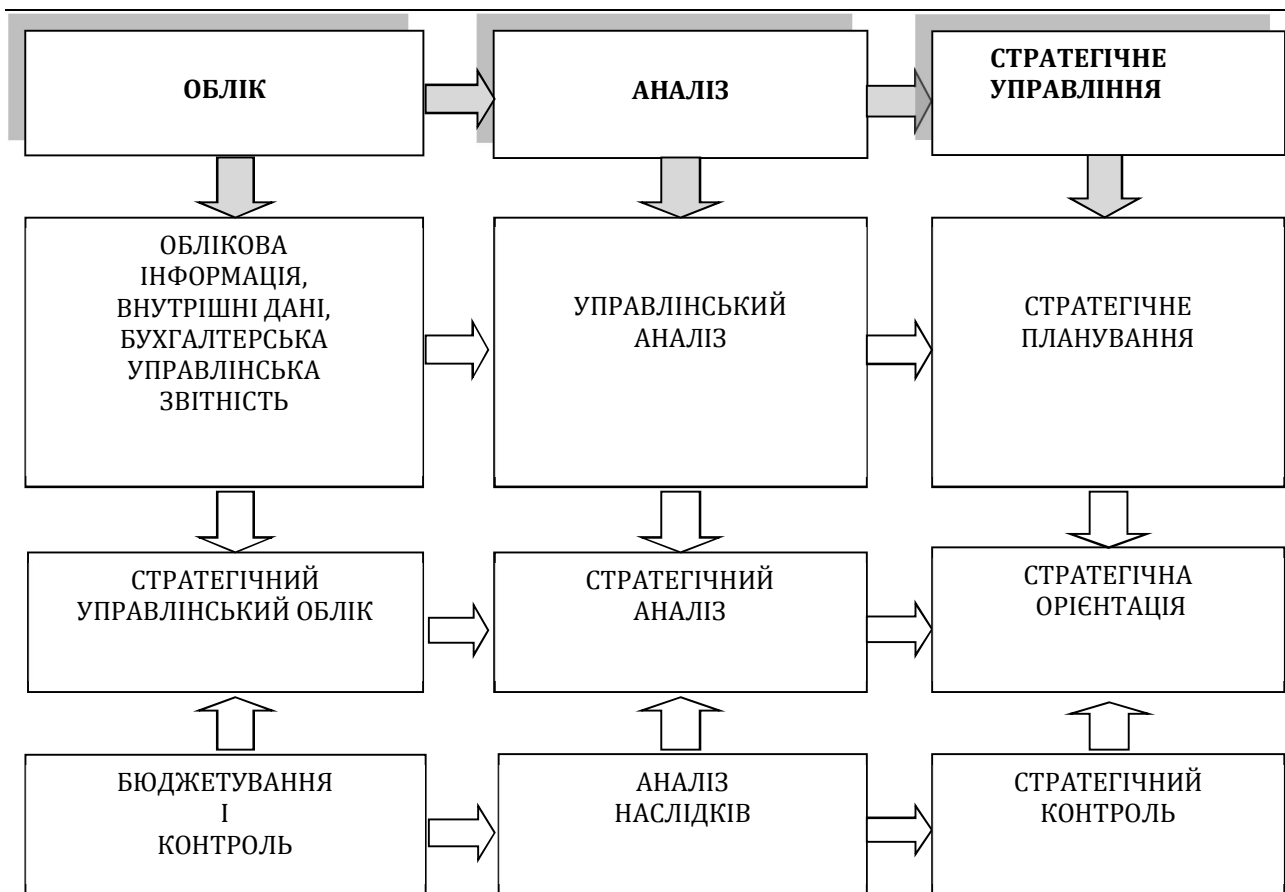


Рис.1. Обліково-аналітичне забезпечення стратегічного управління

Висновки та перспективи подальших розвідок

Отже, на основі вищенаведеного можна підсумувати, що якісне управління підприємством за теперішніх умов функціонування можливе загалом з позиції стратегічного мислення та прийняття стратегічних управлінських рішень. Для розробки і реалізації таких рішень важливо насамперед своєчасно отримувати та аналізувати оперативні дані, які складають основу інформаційної бази стратегічного управління і формуються завдяки злагодженому функціонуванню двох систем: управлінського обліку та управлінського аналізу.

Управлінський облік сприяє здійсненню організаційної роботи шляхом створення і вдосконалення ефективної системи обміну інформацією та пов'язує обліковий процес із управлінням підприємством на його шляху до успішної реалізації стратегії.

Внаслідок оперативних та стратегічних аналітичних досліджень можуть бути виявлені пріоритетні сфери бізнесу, чинники його розвитку; визначений вплив факторів очікуваного періоду, рушійні сили розвитку внутрішнього і зовнішнього економічного середовища; здійснена оцінка сильних і слабких сторін участі підприємства на ринку, можливостей і загроз, наслідків переходу на нові стратегії.

Для підвищення свого кваліфікаційного статусу бухгалтер-аналітик повинен відповідати певним вимогам, що дозволить йому правильно розуміти стратегічні управлінські завдання керівництва та своєчасно і результативно їх виконувати. Удосконалення бухгалтерської управлінської служби в напрямку посилення її взаємозв'язку із системою стратегічного управління є важливою складовою створення на підприємстві нової системи управління, яка дозволить чітко відстежувати, аналізувати та контролювати будь-які зміни, охоплюючи всі сфери господарської діяльності, оперативно отримувати інформацію, необхідну для здійснення відповідних заходів щодо підвищення ефективності виробництва та роботи підприємства загалом.

Водночас питання запровадження, взаємозв'язку та ефективного функціонування на підприємстві систем стратегічного управлінського обліку, а також стратегічного аналізу як обліково-аналітичної бази стратегічного управління залишається предметом наукової дискусії та потребує подальшого вивчення і вдосконалення.

Список літератури

1. Голов, С. Ф. Управлінський облік [Текст]: підручник. – Київ: Лібра, 2003. – 704с.
2. Нападівська, Л. В. Управлінський облік [Текст]: підручник. – Київ: Книга, 2004.- 544с.
3. Бухгалтерський управлінський облік [Текст]: підручник / Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, Н. М. Малюга, Л. В. Чижевська / За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. - 2-ге вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП „Рута”, 2002.- 480с.
4. Мних, Є. В. Економічний аналіз [Текст]: підручник. – К.: Знання, 2011. – 630с.
5. Мних, Є. В. Економічний аналіз [Текст]: підручник. – К.: Центр навчальної літератури, 2003. – 412с.
6. Шайкан, А. В. Бухгалтерський облік з метою стратегічного управління як інструмент інтеграції вітчизняних підприємств у світове господарство [Електронний документ] / А. В. Шайкан. – Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/1900/1/42.pdf>.
7. Левик, І. С. Суть стратегічного аналізу, його місце та роль в системі управління підприємством [Електронний документ] / І. С. Левик. – Режим доступу: <http://intkonf.org/levik-is-sut-strategichnogo-analizu>.
8. Шевчук, В. Р. Стратегічний управлінський облік як система інформаційної підтримки конкурентної стратегії підприємства [Електронний документ] / В. Р. Шевчук. – Режим доступу: http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/12559/1/55_2.
9. Власова, О. Є. Науково-методичні засади організації стратегічного управлінського обліку в рамках системи обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством [Текст] / О. Є. Власова // Коммунальное хозяйство городов, 2014, 115: С. 105-110.
10. Забродська, Л. Д. Стратегічне управління: реалізація стратегії [Текст]: навч. посібник для студ. екон. спец. – Харків: Консум, 2004. – 208с.
11. Кубарева, В. С. Сутність стратегічного управління підприємством [Електронний документ] / В. С. Кубарева. – Режим доступу: <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/23491/1/12-5>.
12. Фаріон, І. Д. Управлінський облік [Текст]: підручник / І. Д. Фаріон, Т. М. Писаренко – Київ: ЦУЛ, 2012. – 792 с.

References

1. Holov, S. F. (2003). *Upravlinskyi oblik*. Kyiv: Libra.
2. Napadovska, L. V. (2004). *Upravlinskyi oblik*. Kyiv: Knyha.
3. Butynets, F. F., Davydiuk, T. V., Maliuha, N. M., Chyzhevskaya, L. V. (2002). *Bukhhalterskyi upravlinskyi oblik*. Zhytomyr: Ruta.
4. Mnykh, Ye. V. (2011). *Ekonomichniy analiz [Tekst]: pidruchnyk*. Kyiv: Znannia.
5. Mnykh, Ye. V. (2003). *Ekonomichniy analiz [Tekst]: pidruchnyk*. Kyiv: Tsentr navchalnoi literatury.
6. Shaikan, A. V. (n.d.). *Bukhhalterskyi oblik z metoiu stratehichnoho upravlinnia yak instrument intehratsii vitchyznianskykh pidpriemstv u svitove hospodarstvo*. Retrieved from: <http://eztuir.ztu.edu.ua/1900/1/42.pdf>.
7. Levyk, I. S. (n.d.). *Sut stratehichnoho analizu, yoho mistse ta rol v systemi upravlinnia pidpriemstvom*. Retrieved from: <http://intkonf.org/levik-is-sut-strategichnogo-analizu>.
8. Shevchuk, V. R. (n.d.). *Stratehichniy upravlinskyi oblik yak systema informatsiinoi pidtrymky konkurentnoi stratehii pidpriemstva*. Retrieved from: http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/12559/1/55_2.
9. Vlasova, O. Ye. (2014). *Naukovo-metodychni zasady orhanizatsii stratehichnoho upravlinskoho obliku v ramkakh systemy oblikovo-analitychnoho zabezpechennia upravlinnia pidpriemstvom*. *Kommunalnoe khoziaistvo horodov*, 115, 105-110.
10. Zabrodskaya, L. D. (2004). *Stratehichne upravlinnia: realizatsiia stratehii*. Kharkiv: Konsum, 2004. – 208s.
11. Kubareva, V. S. (n.d.). *Sutnist stratehichnoho upravlinnia pidpriemstvom*. Retrieved from: <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/23491/1/12-5>.
12. Farion, I. D. & Pysarenko, T. M. (2012). *Upravlinskyi oblik*. Kyiv: TsUL.

Стаття надійшла до редакції 05.04.2015 р.