

О.А. МОШКОВСЬКА

ТРАНСФОРМАЦІЙНІ ЗМІНИ В СИСТЕМІ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

Невизначені умови господарювання, складна політична ситуація в державі зумовлюють необхідність для вітчизняних промислових підприємств докорінно переглядати визначену раніше стратегію функціонування та перебудувати напрями власного позиціонування в конкретному сегменті ринкової архітектури, що можливо здійснити за допомогою вчасно отриманої інформації, яку може надати надійно і якісно побудована система управлінського обліку.

Ключові слова: управління, облік, трансформація, система, дослідження

Визначенню сутності управлінського обліку, його предмету, методу та об'єкту, а також напрямам впровадження, організації та проблемам ведення присвячені ґрунтовні наукові дослідження та практичні рекомендації, як зарубіжних, так і вітчизняних вчених – дослідників та практиків.

Суттєва увага місцю і ролі управлінського обліку в обліковій системі суб'єктів господарювання присвячена в працях зарубіжних фахівців, зокрема, Аверчева І.В., Аврової І.А., Апчерча А., Аткинсона Е., Атрілла П., Банкера Р., Брюера П., Вахрушиної М.А., Врублевського М.Д., Волкової О.М., Гаррісона Р., Друрі К., Еліаса Н., Івашкевича В.Б., Каплана Р., Карпової Т.П., Керімова В.Е., МакЛейні Е., Моуена М., Норіа Е., Палія В.Ф., Сенкова Д., Суйца В.П., Фостера Дж., Хенсена Д., Хоргнера Ч., Шеремета А.Д., Янга С.

Особливостям організації і впровадження управлінського обліку в облікову систему вітчизняних підприємств присвячені наукові дослідження

Атамаса П.Й., Белоусової І.А., Бутинця Ф.Ф., Герасимовича А.М., Голова С.Ф., Дем'яненка М.Я., Дерія В.А., Гуцайлюка З.-М. В., Карпенко О.В., Кузнецової С.А., Леня В.С., Маляревського Ю.Д., Масаковського В.Б., Мороз Ю.Ю., Нападовської Л.В., Озеран А.В., Осадчої Г.Г., Панасюк В.М., Пилипів Н.І., Проданчука М.А., Пушкаря М.С., Садовської І.Б., Сопка В.В., Сука П.Л.

Цал – Цалка Ю.С., Цегельник Н.І., Чернелевського Л.М., Чумаченка М.Г.

Сутність стратегічного управлінського обліку та перспективи застосування його інструментів як в зарубіжних корпораціях, так і на вітчизняних підприємствах висвітлені і обґрунтовані в наукових працях Атріла П., Алексеєвої О.В., Болдуєва М.В., Бруханського Р.Ф., Вахрушиної М.А., Говіндараджана В., Джонсона Х., Іванова В.В., Небіла Н., Каплана Р., Кім Л.І., Кіндрацької Г.І., Кундрі – Висоцької О.П., МакЛейні Е., Моуена М., Ніколаєвої О.С., Панкова В.В., Райана Б., Сатмурзаєва А.А., Семанюк В.З., Сенкова Д., Уорда К., Шайкана А.В., Шанка Дж., Шевчук В.Р., Хана О.К., Хенсена Д., Юр'євої Л.В.

Проте детально еволюційний розвиток управлінського обліку в міжнародній і вітчизняній обліковій практиках щодо використання його інструментів в практиці функціонування вітчизняних

промислових підприємств не розглядався, що і зумовило доцільність подальших досліджень.

Метою статті є дослідження впливу зовнішнього середовища на еволюційний розвиток управлінського обліку на загально світовому рівні та визначення напрямів застосування його знаних інструментів в обліковій практиці вітчизняних промислових підприємств.

Управлінський облік, як поняття, має в різних країнах різне значення.

В англомовних країнах сутність, сферу використання управлінського обліку розглядають досить широко. Порівняно з багатьма розвинутими європейськими країнами в його сфері знаходяться крім планування, обліку і контролю доходів від реалізації та затрат поточного періоду також фінансові і виробничі інвестиції, результати їх використання. Проте у Франції замість терміну «управлінський облік» використовують термін «маржинальний облік» і обмежуються в практичній діяльності обґрунтуванням управлінських рішень на перспективу з використанням показників маржинального прибутку.

Найбільш ґрунтовне і повне визначення сутності управлінського обліку наведено в Положенні управлінського обліку SMA 1A, де зазначено, що це процес ідентифікації, вимірювання, інтерпретації та подання фінансової інформації, яка використовується менеджментом в плануванні, оцінці та управлінні підприємством з метою забезпечення оптимального використання її ресурсів та повноти їх обліку [1].

Вчені одностайні в думці, що управлінський облік – це одна з частин управлінської інформаційної системи, сферою перетину яких є первинний облік – первинна реєстрація фактів, подій, процесів у формулярах спостереження та інших первинних облікових документах. З облікової точки зору ці підсистеми засновані на одному і тому ж масиві первинних даних, але подають їх в різній інтерпретації і передбачають її втілення в результаті угруповання в різній підсумковій інформації відповідно із завданнями кожного різновиду обліку.

В науковій літературі існують різні точки зору з приводу змісту управлінського обліку (табл. 1).

© О.А. Мошковська 2015

Таблиця 1 - Визначення управлінського обліку в науковій літературі

Автор	Визначення
В. Ф. Палій [2, с. 4].	Управлінський облік – система внутрішнього оперативного управління, суть якого полягає у наданні інформації, необхідної менеджерам в процесі управління підприємницькою діяльністю, причому в обсягах, не властивих фінансовому обліку
Ч. Т. Хорнгрен і Дж. Фостер [3, с. 8].	Управлінський облік – це ідентифікація, вимір, збір, систематизація, аналіз, розкладання, інтеграція та передача інформації, необхідної для управління будь-якими об'єктами
П.Й. Атамас [4]	Управлінський облік – це підсистема бухгалтерського обліку, яка в межах однієї організації забезпечує її управлінський апарат інформацією, що використовується для планування, власне управління і контролю за діяльністю організації. Цей процес містить виявлення, вимірювання, збір, аналіз, підготовку, інтерпретацію, передачу і прийом інформації, необхідної управлінському апарату для виконання його функцій
О. Д. Каверіна [5, с. 57].	Управлінський облік – інформаційна система, яка забезпечує збір, вимір, систематизацію, аналіз та передачу даних, необхідних для управління підрозділами підприємств і систематичних або проблемних, оперативних, тактичних і стратегічних управлінських рішень
Е. О. Аткинсон, Р. Д. Банкер, Р. С. Каплан, М. С. Янг [6, с. 26].	Управлінський облік додає цінність процесу безперервного вдосконалення планування, проектування, оцінки і функціонування систем фінансової і нефінансової інформації, який спрямовує дії менеджменту, мотивує поведінку, підтримує і створює культурні цінності, необхідні для стратегічних, тактичних і оперативних цілей організації
О. В. Козлова [7].	Визначає систему управлінського обліку як ієрархічну структуру об'єктів управління – бізнес-процесів компанії і характеризує бізнес-процеси показників, одержуваних за допомогою збору, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації інформації за певною методикою і використовуються менеджерами компанії для прийняття управлінських рішень на стратегічному, тактичному і оперативному рівнях
С. Ф. Голов [8, с. 442].	Управлінський облік – процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, яка використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю всередині організації та забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів
Л.В. Нападівська [9, с. 521].	Визначає управлінський облік як інтегровану систему підготовки і забезпечення різних рівнів управління інтерпретованою відповідним чином інформацією для ефективного планування, контролю та прийняття управлінських рішень

Можна виділити сім історичних епох, загально визнаних у світовій науці, в межах яких у системно-хронологічному порядку виявляються передумови створення або аналізується методологія управлінського обліку [10]:

- 1) первіснообщинний світ (орієнтовно 9-6 тис. років до н. е.);
- 2) стародавній світ (5 тис. років до н. е. - 500-е рр. до н. е.);
- 3) античний світ (500-е рр. до н. е. - 476 р. н. е.);
- 4) середньовічний період (476-1492 рр.);
- 5) новий час (1492-1750 рр.);
- 6) промисловий етап (1750-1920 рр.);
- 7) сучасний етап (1920-ті рр. по теперішній час).

Управлінський облік є досить складною системою, щоб виникнути лише із загальних передумов. Історичний досвід свідчить, що основу його загальнотеоретичної концепції становлять неокласична економічна теорія, переважно у поєднанні з філософією позитивізму, а також класичні та неокласичні школи наукового управління, які повинні займати, безумовно, панівне становище в суспільній економічній свідомості [11].

Управлінський облік є провідною обліковою системою – інші форми обліку, зокрема

бухгалтерський облік, статистичний облік та оперативний облік, слід розглядати як підсистеми управлінського обліку [12] (рис. 1). Управлінський облік – система збору і обробки інформації, яка має собою особливу важливість для прийняття керівництвом управлінських рішень. У цьому випадку дані можуть бути документально не оформлені, але зібрані ретельно і інтерпретовані у зручні для вивчення матеріали. Дані управлінського обліку не обов'язково повинні мати грошову оцінку, оскільки вони можуть виражати і кількість проведених операцій. Управлінський облік безпосередньо пов'язаний з діяльністю всієї компанії, оскільки його звіти можуть використовуватися для прийняття рішень співробітниками інших служб підприємства [8].

Основними інструментами управлінського обліку є калькулювання, бюджетування, контроль, трансфертне ціноутворення. В процесі впровадження і ведення управлінського обліку витрати і калькулювання собівартості здійснюється за повними і неповними (метод директ – костинг: простий і розвинутий) витратами, за видами діяльності (ABC – метод).

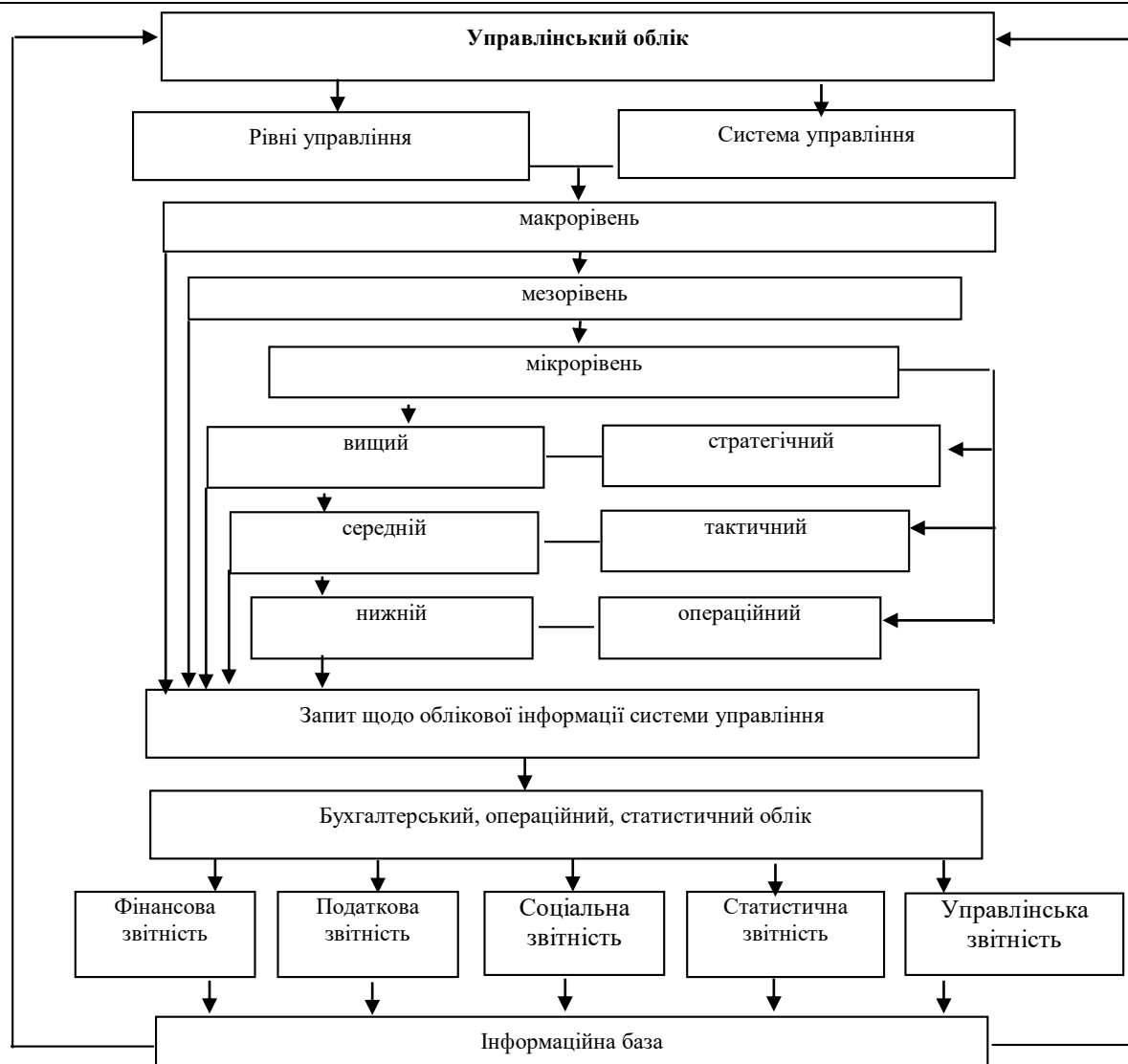


Рис 1 - Місце управлінського обліку в обліковій системі підприємства (власна розробка автора)

Стратегічний управлінський облік є відносно новим напрямом розвитку управлінського обліку. Вищезазначений термін з'явився у США і Західній Європі у 80-х роках ХХ ст., що стало відповідно загальної системи обліку на потреби стратегічного управління підприємствами та організаціями [13, с. 417].

На формування мети і стратегії розвитку організації впливають: економічна і політична обстановка в країні; демографічна ситуація і соціальні проблеми; постачальники, споживачі і позиціонування підприємства на ринку; конкуренція; демографічна ситуація; а також законодавчо-нормативні акти тощо [13, с. 68].

Відповідно класичні елементи бухгалтерського і управлінського обліку не могли забезпечити інформаційну складову прийняття стратегічних управлінських рішень, знадобилася нова облікова система, яка виходить за межі тактичного управлінського та бухгалтерського обліку, тісно пов'язана з маркетингом, логістикою і менеджментом.

Крім того, роботи західних економістів середини ХХ ст. також були спрямовані на формування

методології економічного програмування – системи рекомендацій щодо темпів зростання і масштабів виробництва по галузях національної економіки. Висновки експертів будувалися на основі поточного рівня розвитку продуктивних сил і перенесення його в майбутнє, що вимагало інформації принципово нової якості. У цей період склалося розуміння того, що тип інформації, необхідної для прийняття різних управлінських рішень, залежить від цільових запитів користувачів [14, с. 182].

У кожного з рівнів управлінського обліку існує єдина загальна функція у загальній системі управління організацією, незважаючи на наявність відмінних особливостей.

Це функція інформаційно-аналітичного відображення (як перспективного, так і ретроспективного) економічного стану комерційної організації. Стан виражається у вигляді системи спеціальних показників, які формуються за допомогою прийомів і способів ключових наукових дисциплін. Характеристика необхідної інформації на різних рівнях управління відповідно з критеріями складу інформації наведена у табл. 2.

Таблиця 2 - Критерії складу інформації відповідно з рівнем управління підприємством

Критерії складу інформації (рівні управління)	Користувачі інформації	Принципи управлінського обліку	Характер інформації	Часовий діапазон
Стратегічний	Керуюча компанія. Керівники дочірніх компаній	Перспективність. Екстернальність. Гнучкість. Потенціал	Приблизна. Має якісний характер	Понад рік
Тактичний	Керівники дочірніх компаній. Керівники підрозділів	Релевантність. Достатність. Раціональність. Конфіденційність. Відповідальність	Релевантна	Місяць. Квартал. Рік
Оперативний	Керівники підрозділів. Фахівці підрозділів	Реактивність. Інтернальність. Прогнозованість. Оптимальність	Детальна. Точна. Вузька. Внутрішня	День. Тиждень

З вищенаведеної табл. 2 видно, що стратегічний управлінський облік спрямований на подання вищому керівництву оціночної інформації про зовнішнє оточення з метою пошуку та використання внутрішніх можливостей досягнення стійкої конкурентоспроможності компанії у довгостроковій перспективі.

Розвитку стратегічного управлінського обліку сприяли наступні фактори:

1. Наукові передумови базуються на класичних теоріях економічного розвитку, концепціях, загальнолюдських цінностях. Їх основу складають фундаментальні дослідження у галузі економічної теорії, філософії та соціології, які історично визначали основні етапи і напрями розвитку економіки держави і господарюючих суб'єктів. Ці дослідження використовуються як базис для таких наукових напрямів як: бухгалтерський облік, бухгалтерська фінансова звітність, економічний аналіз, що створили науково-практичні передумови для розвитку стратегічного управлінського обліку.

2. Організаційні передумови тісно пов'язані з теорією і практикою управління. З метою прийняття своєчасного і об'єктивного стратегічного рішення, необхідно мати достатній для цього обсяг економічної, управлінської інформації. При цьому негативний ефект може виникнути, як в результаті його недоліку, так і її надлишку. Система стратегічного управлінського обліку повинна забезпечити кожного фахівця саме тією інформацією, яка йому необхідна у повному обсязі і у встановлений термін. Для цього потрібно визначити кількість часу, необхідного для прийняття рішень і для збору відповідної інформації. На поточний момент дані управлінського обліку, такі як планова і фактична собівартість, обсяг продажів, постійні та змінні затрати, здатні відобразити лише ту інформацію, яка належить до минулого періоду. Тобто тих показників, які б сприяли стратегічному розвитку, виходячи із сутності управлінського обліку, на даний момент часу не існує. В умовах становлення ринкової

економіки все більше зростає невизначеність зовнішнього середовища. Керівництву виробничих підприємств приходится управляти не тільки самим процесом, але і враховувати вплив факторів зовнішнього середовища..

Підприємства, які своєчасно враховують і прогнозують зміни зовнішнього середовища, мають кращі шанси ефективно функціонувати і розвиватися. У цих умовах для тих підприємств, які здатні прогнозувати та враховувати ці зміни якомога раніше, можуть з'явитися суттєві можливості, пов'язані з ефективним використанням факторів за допомогою стратегічного управління і вироблення цільових стратегій для створення нових переваг у виживанні і конкуренції.

3. Законодавчо-нормативні передумови обумовлені особливостями політичних та економічних умов розвитку в кожній конкретній країні, дотриманням міжнародних вимог до якості та змісту представленої господарюючими суб'єктами звітності. Саме формування інформаційного забезпечення управління знаходиться під впливом розвитку міжнародних стандартів фінансової звітності [15].

Усі зазначені групи передумов створили умови для розробки нової системи показників, необхідних для прийняття управлінських рішень стратегічної значущості.

При цьому як зарубіжні, так і вітчизняні фахівці виходять з різних позицій, визначаючи сутність стратегічного управлінського обліку: одні відштовхуються від переліку виконуваних функцій, інші – від основних цілей і завдань, поставлених в центр інформаційної системи, треті – місця і ролі стратегічного управлінського обліку в процесі досягнення стратегічних установок організації, четверті – інструментарію в системі обліково-аналітичного забезпечення та підтримки прийняття стратегічних управлінських рішень. Окремі приклади визначення сутності стратегічного управлінського обліку подано в табл. 3.

Таблиця 3 - Визначення сутності стратегічного управлінського обліку на різних історичних етапах його становлення

Автор	Сутність стратегічного управлінського обліку
К. Сімондс [16]	Першим запропонував термін «стратегічний управлінський облік» і розглядає його як засіб оцінювання конкурентної позиції компанії щодо інших учасників галузі шляхом збирання даних стосовно витрат і цін, обсягів продаж і ринкових часток, потоків готівки і ресурсів основних конкурентів.
CIMA (Chartered institute of management accountants) [17]	Сфера діяльності, яка передбачає партнерство у прийнятті управлінських рішень, у розробці систем планування та управління результативністю, а також забезпечення менеджменту інформацією у сфері фінансової звітності та контролю для допомоги керівництву у постановці і реалізації стратегії підприємства
Г.І. Кіндрацька [18]	Один з прогресивних інформаційних джерел, який повинен забезпечити менеджмент організації інструментарієм для прийняття управлінських рішень, координування господарських функцій з метою досягнення ефективних результатів
Н. С. Ліба [19]	Глобальна модель інформаційної технології, яка об'єднує в межах єдиної системи фінансовий та управлінський облік та забезпечує керівників та спеціалістів підприємства виробничою інформацією для прийняття ефективних рішень, а також забезпечує інвесторів інформацією для оцінки діяльності підприємства
В. О. Озеран, Т. М. Бойчук [20]	Стратегічний управлінський облік спрямований на перспективу і розглядається як потенційний напрям розвитку, що підвищить значення управлінського обліку. З другого боку, стратегічний управлінський облік – це обліково-аналітична система, яка покликана забезпечити інформаційні потреби стратегічного менеджменту.
В. В. Ходзицька, Л. В. Івченко [21]	Засіб інформаційної підтримки прийняття, реалізації і оцінки оперативних і стратегічних рішень на основі систематизованого збору та обробки показників, що характеризують стан не тільки внутрішньої фінансово-господарської діяльності, але і зовнішньої – конкурентної, клієнтської і т. ін. Стратегічний управлінський облік формує та узагальнює інформацію як про фінансові, так і про часові, якісні, вартісні результати всього підприємства, а також його окремих елементів – структурних підрозділів, співробітників, проектів тощо.
В. Р. Шевчук [22]	Подання та аналіз фінансової інформації про ринки (на яких фірма реалізує свої продукти), витрати конкурентів, структуру витрат і моніторинг стратегії підприємства та стратегій конкурентів на цих ринках протягом ряду періодів.

Загальним для усіх існуючих підходів є уявлення про роль і місце стратегічного управлінського обліку в системі стратегічного управління. Він розглядається як сучасна технологія інформаційного забезпечення і підтримки процесу прийняття стратегічних управлінських рішень.

Таким чином, стратегічний управлінський облік спрямований на перспективу і розглядається як потенційний напрям розвитку, який підвищує значення управлінського обліку, і, разом з тим, являє собою обліково-аналітичну систему, яка має забезпечити інформаційні потреби стратегічного менеджменту. Інформаційна база стратегічного управлінського обліку будується відповідно зі стратегією управління.

Цей вид, або форма обліку вносить у наукову теорію управлінського обліку такі поняття, як:

1) «бачення» – опис майбутнього компанії на перспективу 5-10 років, яке повинно відобразити найбільш суттєві характеристики діяльності підприємства;

2) «місія» – визначення «призначення» підприємства, бажаних результатів діяльності;

3) «стратегія» – визначений шлях руху від поточного стану до бажаного майбутнього; бажаний стан визначається місією і баченням підприємства, а шлях руху – системою цілей і плану дій; спираючись на розроблений план, можна починати цілеспрямований рух – реалізовувати стратегію;

4) «стратегічні цілі» – кількісні або якісні орієнтири розвитку підприємства; вони розробляються на основі наявних місії, бачення, результатів стратегічного аналізу галузі, оцінки рівня конкуренції в ній, наявних ресурсів і конкурентних можливостей; цілі повинні задовольняти принцип SMART, вони повинні бути ясними, вимірюваними, орієнтованими на конкретні дії, досяжними і співвідноситися з певними часовими інтервалами;

5) «стратегічний план» – в ньому визначається напрям діяльності в цілому і формулюються загальні цілі при мінімальній кількості конкретних даних [23].

В результаті узагальнення накопиченого досвіду можна визначити найбільш важливі характеристики стратегічного управлінського обліку, які дозволяють позиціонувати його як науково нову, прогресивну технологію інформаційного забезпечення управління ефективністю розробки та реалізації стратегії господарюючого суб'єкта в умовах жорсткої конкуренції і невизначеності.

1. Стратегічний управлінський облік містить в собі не просто облік як такий, але і ще три взаємопов'язані частини: стратегічний аналіз, стратегічне планування (бюджетування), стратегічний контроль. Схематично взаємозв'язок між частинами стратегічного управлінського обліку наведений на рис. 2.



Рис. 2 - Взаємозв'язок елементів системи стратегічного управлінського обліку (розроблено автором)

У системі стратегічного управлінського обліку всі частини взаємопов'язані і взаємно доповнюють одна одну. Відсутність однієї частини є перешкодою для ефективної реалізації інших. У зв'язку з цим стратегічний управлінський облік являє собою інтегровану систему планування, обліку, контролю і аналізу.

2. Стратегічний управлінський облік являє собою технологію інформаційної підтримки корпоративного управління і стратегічного менеджменту.

3. Стратегічний управлінський облік спрямований на перспективу, є основою для формування, оцінки і вибору глобальних стратегічних ініціатив.

4. Стратегічний управлінський облік є підтримкою при прийнятті і виконанні стратегічних рішень у таких сферах, як інвестиційні проекти, придбання нового бізнесу і запуск нової продукції; у складі стратегічних розглядаються рішення щодо життєвого циклу продукції; вибору корпоративної стратегії; формування власної позиції в умовах

конкуренції; стратегічного (довгострокового) ціноутворення; оцінки структури, прибутковості та рентабельності покупців та ринків збуту; оцінки власних конкурентних переваг.

5. Стратегічний управлінський облік сконцентрований на зовнішніх факторах, які здійснюють вплив на фінансово-господарську діяльність організації; передбачає моніторинг поточного стану і тенденцій розвитку зовнішнього середовища та самої організації, ступеня реалізації визначених стратегічних цілей і завдань з метою позиціонування організації в зовнішньому середовищі, оцінки (а в разі необхідності – і переоцінки) її цільових установок і на цій основі формування стратегічних альтернатив подальшого розвитку.

6. Стратегічний управлінський облік орієнтований не тільки на фінансові показники ефективності, але і на нефінансові, формує не тільки кількісну, але і якісну інформацію.

7. Стратегічний управлінський облік орієнтований не стільки на фіксацію конкретних

фактів, скільки на відстежування трендів, тенденцій або значущих змін мікро- і макросередовища.

8. Стратегічний управлінський облік є базою для аналізу ефективності інноваційних впроваджень та управління ризиками.

9. Стратегічний управлінський облік є динамічним в тій же мірі, в якій динамічний бізнес комерційної організації.

10. Стратегічний управлінський облік адаптований до реальних комерційних потреб організації, внаслідок чого відіграє одну з ключових ролей у її діяльності.

Результати проведених досліджень підтверджують, що нині відсутня єдина науково обґрунтована методологія стратегічного управлінського обліку, як системи обліково-аналітичного забезпечення управління на виробничих підприємствах, що є однією з причин низького рівня ефективності механізму управління фінансовими результатами господарюючих суб'єктів різних організаційно-правових форм. Відсутність чіткого визначення мети, завдань, принципів, елементів облікової політики, регламенту відбору, групування та узагальнення інформації, регламенту виконання контрольної функції призводить до серйозних проблем:

- 1) нерозуміння керівництвом організацій, особливо у сфері малого бізнесу, значення і ролі управлінського, в тому числі стратегічного обліку;
- 2) наявність малоефективних систем обліку, контролю, управління;
- 3) відсутність системи виявлення внутрішніх і зовнішніх резервів зростання прибутку;
- 4) збитковість основної діяльності;
- 5) непосильний рівень податкового навантаження та інше [24].

Метою стратегічного управлінського обліку є формування інформаційної бази для прийняття стратегічних управлінських рішень.

До числа найбільш важливих завдань стратегічного управлінського обліку доцільно віднести:

- 1) оцінка далекого і близького оточення з метою виявлення основних тенденцій макросередовища та їх потенційного впливу на результати діяльності та конкурентні позиції організації;
- 2) оцінка ресурсного потенціалу організації, в тому числі, інтелектуальної;
- 3) економічне обґрунтування ефективності стратегії організації в процесі її декомпозиції за допомогою системи збалансованих показників;
- 4) прогнозування рівня показників результативності та ефективності діяльності організації в цілому, а також у розрізі стратегічних бізнес-одиниць на період до 5-10 років;
- 5) поточний моніторинг стану макро- і мікросередовища;
- 6) періодична оцінка результатів діяльності організації та ступеня досягнення стратегічних установок;

7) ідентифікація проблем стратегічного розвитку організації і прийняття управлінських рішень щодо їх усунення;

8) оцінка ефективності прийнятих управлінських рішень [24].

Інструментами стратегічного управлінського обліку є ABC (Activity Based Costing), Life - Cycle Costing (LCC), target costing (цільове калькулювання), BSC (Balanced Scorecards), бенчмаркінг, EVA (економічна додана вартість), кайзен -костинг, GIT (точно в строк), SWOT-аналіз, TQM (Total Quality Management).

Суб'єктам господарювання, які здійснили впровадження і ведуть управлінський (тактичний) управлінський облік, а також стратегічний управлінський облік необхідно ретельно обирати і застосовувати найбільш суттєві і доцільні інструменти вищезазначених різновидів обліку. Для виробничих підприємств, які здійснюють підприємницьку діяльність, доцільно застосовувати метод директ – костинг, стандарт-костинг, таргет-костинг (цільове калькулювання), SWOT-аналіз, TQM (Total Quality Management), бенчмаркінг.

Висновки

На основі проведеного дослідження доцільно зробити наступні висновки:

1. Управлінський облік є системою інформаційного забезпечення управлінських рішень. Основне завдання управлінського обліку – подання систематизованої інформації, взятої з різних джерел у такій формі, яка необхідна управлінцю.

2. Інформація, яка використовується в управлінському обліку, формується як з внутрішніх джерел, так і з зовнішніх. Інформація, що використовується в управлінському обліку, формується на основі інформації, взятої з інших видів обліку, таких як первинний, внутрішньогосподарський та ін.

3. Зміни в зовнішньому середовищі, невизначені умови господарювання зумовили виникнення протягом 80-х років XX ст. нового напрямку управлінського обліку – стратегічного управлінського обліку.

4. В результаті узагальнення накопиченого досвіду можна визначити найбільш важливі характеристики стратегічного управлінського обліку, які дозволяють позиціонувати його як науково нову, прогресивну технологію інформаційного забезпечення управління ефективністю розробки та реалізації стратегії господарюючого суб'єкта в умовах жорсткої конкуренції і невизначеності.

5. Для вітчизняних суб'єктів господарювання, які здійснюють виробничу діяльність, доцільно застосовувати інструменти, як тактичного управлінського обліку, так і стратегічного управлінського обліку, зокрема, директ – костинг, стандарт-костинг, таргет-костинг (цільове калькулювання), SWOT-аналіз, TQM (Total Quality Management), бенчмаркінг.

Список література: 1. Положення з управлінського обліку (Statement on Management Accounting - SMA). - Режим доступу: <http://www.imanet.org> 2. Палий В.Ф. Организация управленческого учета / В.Ф. Палий. - М.: Бератор-Пресс, 2012. - 279 с. 3. Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. Управленческий учет, 10-е изд./ Пер. с англ. - СПб.: Питер, 2005. - 1008 с. 4. Атамас П.И. Управлінський облік: Навчальний посібник / П.И. Атамас. - Д.-К.: Центр навчальної літератури, 2006. - 440 с. 5. Каверина О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры / О.Д. Каверина. - М.: Финансы и статистика, 2003. - 352 с. 6. Аткинсон Э. Управленческий учет / Э. Аткинсон, Р. Банкер, Р. Каплан, М. Янг. - 3-е издание: Пер. с англ. - М.: Издательский дом «Вильямс», 2005. - 879 с. 7. Козлова О.В. Система управленческого учета компании // Управленческий учет, 2012. - № 1. - С. 4-12. 8. Голов С. Ф. Управлінський облік: Підручник. / С. Ф. Голов. - К.: Лібра, 2008. - 704 с. 9. Нападowska Л.В. Управлінський облік: Підручник / Л.В. Нападowska. - К.: Книга, 2009. - 544 с. 10. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік: підручник для студент, спец. "Облік і аудит" вищих навчальних закладів / Ф.Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, З.Ф. Канурна, Н. М. Малога, Л.В. Чижевська. - Житомир: ІПП «Рута», 2005. - 480 с. 11. Петренко С.М. Внутрішній контроль діяльності підприємств і його інформаційне забезпечення: теорія, методологія, організація: автореф. дис... д-ра екон. наук / С.М. Петренко. - К., 2010. - 36 с. 12. Проданчук М.А. Види облікових підсистем в інформаційному забезпеченні управління підприємств // Журнал Економіка АПК. - 2013. - № 7. - С. 63-70. 13. Шевчук В. Р. Стратегічний управлінський облік як інформаційне підґрунтя стратегічного менеджменту підприємства / В. Р. Шевчук // Вісник Національного університету "Львівська політехніка". Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. - 2014. - № 797. - С. 417-422. 14. Глушенко А.В. Концептуальні основи управленческого учета / Глушенко А.В., Самедова Э.Н. // Вестник Волгоградского государственного университета. 2012. №2. С. 181-187. 15. Райан Б. Стратегический учет для руководителя: Пер. с англ. / Под ред. В.А. Микрюкова. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. - 616 с. 16. Николаева О.Е. Стратегический управленческий учет / О.Е. Николаева, О.В. Алексеева. - М.: ЛКИ, 2008. - 304 с. 17. Управленческий учет: официальная терминология СИМА / Пер. с англ. О.Е. Николаевой, Т. В. Шишковой. - М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. - 200 с. 18. Кіндрацька Г.І. Основи стратегічного менеджменту: Навч. посібник. - Львів: Кінпатрі ЛТД, 2000. - 264 с.

Bibliography (transliterated): 1. Polozhennja z upravlins'koho obliku (Statement on Management Accounting - SMA). - Rezhym dostupu:

<http://www.imanet.org> 2. Palyj V.F. *Orhanyzacyja upravlencheskoho ucheta* / V.F. Palyj. - M.: Berator-Press, 2012. - 279 s. 3. Xornhren C., Foster D., Datar S. *Upravlencheskij uchet*, 10-e yzd./ Per. s anhl. - Spb.: Pyter, 2005. - 1008 s. 4. Atamas P.J. *Upravlins'kyj oblik: Navchal'nyj posibnyk* / P.J. Atamas. - D.-K.: Centr navchal'noji literatury, 2006. - 440 s. 5. Kaveryna O.D. *Upravlencheskij uchet: systemy, metody, procedury* / O.D. Kaveryna. - M.: Fynansy y statystyka, 2003. - 352 s. 6. Atkynson E. *Upravlencheskij uchet* / E. Atkynson, R. Banker, R. Kaplan, M. Yang. - 3-e izdanie: Per. s angl. - M.: Izdatel'skij dom «Vilyams», 2005. - 879 s. 7. Kozlova O.V. *Systema upravlencheskogo ucheta kompanii* // Upravlencheskij uchet, 2012. - # 1. - S. 4-12. 8. Golov S. F. *Upravlins'kij oblik: Pidruchnyk* / S. F. Golov. - K.: Libra, 2008. - 704 s. 9. Napadovs'ka L.V. *Upravlins'kij oblik: Pidruchnyk* / L.V. Napadovs'ka. - K.: Knyga, 2009. - 544 s. 10. Butynets F.F. *Buxgalters'kij upravlins'kij oblik: pidruchnyk dlya student, specz. "Oblik i audyt"* vy'shhy'x navchal'nykh zakladiv / F.F. Butynets, T. V. Davydyuk, Z.F. Kanurna, N.M. Malyuga, L.V. Chyzhevs'ka. - Zhytomyr: PP «Ruta», 2005. - 480 s. 11. Petrenko S.M. *Vnutrishnij kontrol' diyal'nosti pidpriemstv i yogo informacijne zabezpechennja: teoriya, metodologiya, organizacija: avtoref. dys. d-ra ekon. nauk* / S.M. Petrenko. - K., 2010. - 36 s. 12. Prodanchuk M.A. *Vydy oblikovykh pidsystem v informacijnomu zabezpechenni upravlinnja pidpriemstv* // Zhurnal Ekonomika APK. - 2013. - # 7. - S. 63-70. 13. Shevchuk V. R. *Strategichnij upravlins'kij oblik yak informacijne pidgruntja strategichnogo menedzhmentu pidpriemstva* / V. R. Shevchuk // Visnik Nacional'nogo universitetu "L'vivs'ka politechnika". Menedzhment ta pidpriemnytstvo v Ukraini: etapy stanovlennja i problemy rozvytku. - 2014. - # 797. - S. 417-422. 14. Glushhenko A.V. *Konceptual'niye osnovy upravlencheskogo ucheta* / Glushhenko A.V., Samedova E.N. // Vestnik Volgogradskogo gosudarstvennogo universiteta. 2012. #2. S. 181-187. 15. Rajan B. *Strategicheskij uchet dlya rukovoditelya*: Per. s angl. / Pod red. V.A. My'kryukova. - M.: Audyt, YuNYTY, 1998. - 616 s. 16. Ny'kolaeva O.E. *Strategicheskij upravlencheskij uchet* / O.E. Nykolaeva, O.V. Alekseeva. - M.: LKY, 2008. - 304 s. 17. *Upravlencheskij uchet: oficial'naya terminologiya SIMA* / Per. s angl. O.E. Nykolaevoy, T.V. Shyshkovej. - M.: ID FBK-PRESS, 2004. - 200 s. 18. Kindrats'ka G.I. *Osnovy strategichnogo menedzhmentu*: Navch. posibnyk. - L'viv: Kinpatri LTD, 2000. - 264 s. 19. Liba N. S. *Strategichnij upravlins'kij oblik innovacijnoyi diyal'nosti* / N. S. Liba // Ekonomichni nauky. Ser. : Oblik i finansy. - 2012. Vyp. 9(2). - S. 272-279.

Надійшло (received) 16.06.2015

Мошковська Олена Анатоліївна – кандидат економічних наук, доцент, докторант кафедри бухгалтерського обліку Київського національного торговельно – економічного університету; тел.: (044) 414-33-51; e-mail: M_Kulgeiko@ukr.net.

Moshkovska Olena – PhD, Associate Professor, Doctoral postgraduate of Accounting Department of Kyiv National University of Trade and Economics; tel.: (044) 414-33-51; e-mail: M_Kulgeiko@ukr.net.