

УДК 378.091.26

**Наталія Й. Радіонова**

*Київський національний університет технологій та дизайну*  
**ВПРОВАДЖЕННЯ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В  
ЗАКЛАДАХ ОСВІТИ**

*В статті представлено дослідження шляхів удосконалення діяльності закладів освіти через впровадження стратегічного управлінського обліку. Обґрунтовано доцільність функціонування системи стратегічного управлінського обліку в закладах освіти. Розглянуті основні напрями вдосконалення розвитку закладів освіти через впровадження стратегічного управлінського обліку.*

**Ключові слова.** *Стратегічний управлінський облік, внутрішньогосподарський облік, стратегічне управління, вплив зовнішнього середовища, заклади освіти.*

**Наталья И. Радионова**

*Киевский национальный университет технологий и дизайна*  
**ВНЕДРЕНИЕ СТРАТЕГИЧНОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В  
УЧРЕЖДЕНИЯХ ОБРАЗОВАНИЯ**

*В статье представлено исследование путей совершенствования деятельности учебных заведений путем внедрения стратегического управленческого учета. Обоснована целесообразность функционирования системы стратегического управленческого учета в учебных заведениях. Рассмотрены основные направления совершенствования развития учебных заведений путем внедрения стратегического управленческого учета.*

**Ключевые слова.** *Стратегический управленческий учет, внутрихозяйственный учет, стратегическое управление, воздействие внешней среды, учебные заведения.*

**Natalia Y. Radionova**

*Kyiv National University of Technology and Design*  
**APPLICATION OF STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING AT  
EDUCATIONAL INSTITUTIONS**

*The article presents the results of research ways to improve education institutions through the implementation of strategic management accounting. They grounded the expediency of the system of strategic management accounting in educational institutions and considered the basic directions of improvement of educational institutions through the implementation of strategic management accounting.*

**Keywords.** *Strategic management accounting, internal accounting, strategic management, environment influence, educational institutions.*

**Постановка проблеми та її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями.** Сучасні методи керівництва закладами освіти вимагають більш детальної організації бухгалтерського обліку в установі. Як і інші суб'єкти господарювання, освітні заклади ведуть бухгалтерський облік. Зважаючи на сучасні тенденції в обліку й управлінні, погляд на бухгалтерський облік, як інформаційну систему установи суттєво змінюється. Існуюча система безумовно є консервативною, вона лише дозволяє фіксувати факти господарського життя закладів освіти та науки, проте не сприяє їх ефективному розвитку. Зрозуміла необхідність нового підходу до структури системи бухгалтерського обліку, коли потрібна не просто констатація фактів господарського життя установи, а аргументований погляд в майбутнє освітньої установи.

У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зазначено: «Внутрішньогосподарський (управлінський) облік – система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішнього користування у процесі управління підприємством» [2]. Виходити з того, що освіта – це стратегічний ресурс соціально-економічного, культурного і духовного розвитку суспільства, поліпшення добробуту людей, забезпечення національних інтересів, зміцнення міжнародного авторитету і формування позитивного іміджу нашої держави, зміцнення її конкурентоспроможності на міжнародній арені, створення умов для самореалізації кожної особистості, розробка стратегії ефективної роботи в жорстких умовах конкурентної боротьби між навчальними закладами є досить актуальною.

Крім того, питання стратегічного управлінського обліку законодавчо не регламентовані, що окреслює перспективу його організації з урахуванням конкретних потреб освітньої установи.

**Аналіз останніх публікацій по проблемі.** У дослідження теорії управлінського обліку та його стратегічного напрямку зробили значний внесок багато вітчизняних та зарубіжних учених і практиків. Серед науковців, які зробили вагомий внесок у розвиток стратегічного управлінського обліку слід відзначити таких, як: Болдуєв М. В., Корінев В. Л. [3], Брицька М. Р. [4], Мошковська О. А. [5], Попович В. І. [6], Проняєва Л. І., Галкіна К. Н. [7], Рета М. В. [8], Семанюк В. З. [9], Суворова С. П. [10], Шевчук В. Р. [11].

Праці більшості вітчизняних вчених присвячені вивченню та опрацюванню методології й організації управлінського обліку в аспекті поточного управління бюджетними установами. Втім, актуальні питання формування інформаційного підґрунтя для стратегічного управління закладами освіти поки що не стали об'єктом фундаментальних наукових досліджень. У працях зарубіжних авторів цей напрямок бухгалтерського обліку розглядається в контексті «стратегічного обліку» або «стратегічного управлінського обліку», що зумовлює певні наукові дискусії.

**Мета дослідження.** Дослідити доцільність впровадження стратегічного управлінського обліку для закладів освіти. Визначити пріоритетні напрямки спрямування управлінського обліку закладів освіти для їх ефективного стратегічного розвитку.

**Виклад основних результатів та їх обґрунтування.** Невизначені умови функціонування висувають перед суб'єктами господарювання необхідність визначення своєї довгострокової стратегії, інформацію для розробки якої може надати тільки стратегічний управлінський облік. Відмінність підходів управління в традиційному та стратегічному управлінському обліку представлено на рис. 1.

Необхідність формування облікового блоку стратегічного управлінського обліку зумовлена глобалізацією зовнішньоекономічних процесів, розвитком інформаційних технологій, мобільністю організаційної структури освітньої установи, зміною стилю і методів управління. Досягнення стратегічних цілей для закладів освіти означає задоволення потреб всіх учасників господарської діяльності (студентів/школярів, викладачів/вчителів, персоналу, тощо).

Водночас питання методології та організації бухгалтерського обліку з метою стратегічного управління в освітніх закладах є проблемними і потребують вирішення на теоретичному та практичному рівні. Необхідно врахувати сучасні тенденції розвитку облікової науки, можливість застосування спеціального інструментарію для вирішення завдань інформаційного забезпечення стратегічного управління освітніх закладів, створення відповідних умов для ефективного функціонування системи стратегічного управлінського обліку в закладах освіти.

Проблемність названих позицій підтверджується відсутністю монографій, навчальних посібників і підручників вітчизняних вчених щодо їх розв'язання. Зазначене свідчить про актуальність обраної теми й окреслює коло питань, які потребують глибокого та ґрунтового наукового дослідження.

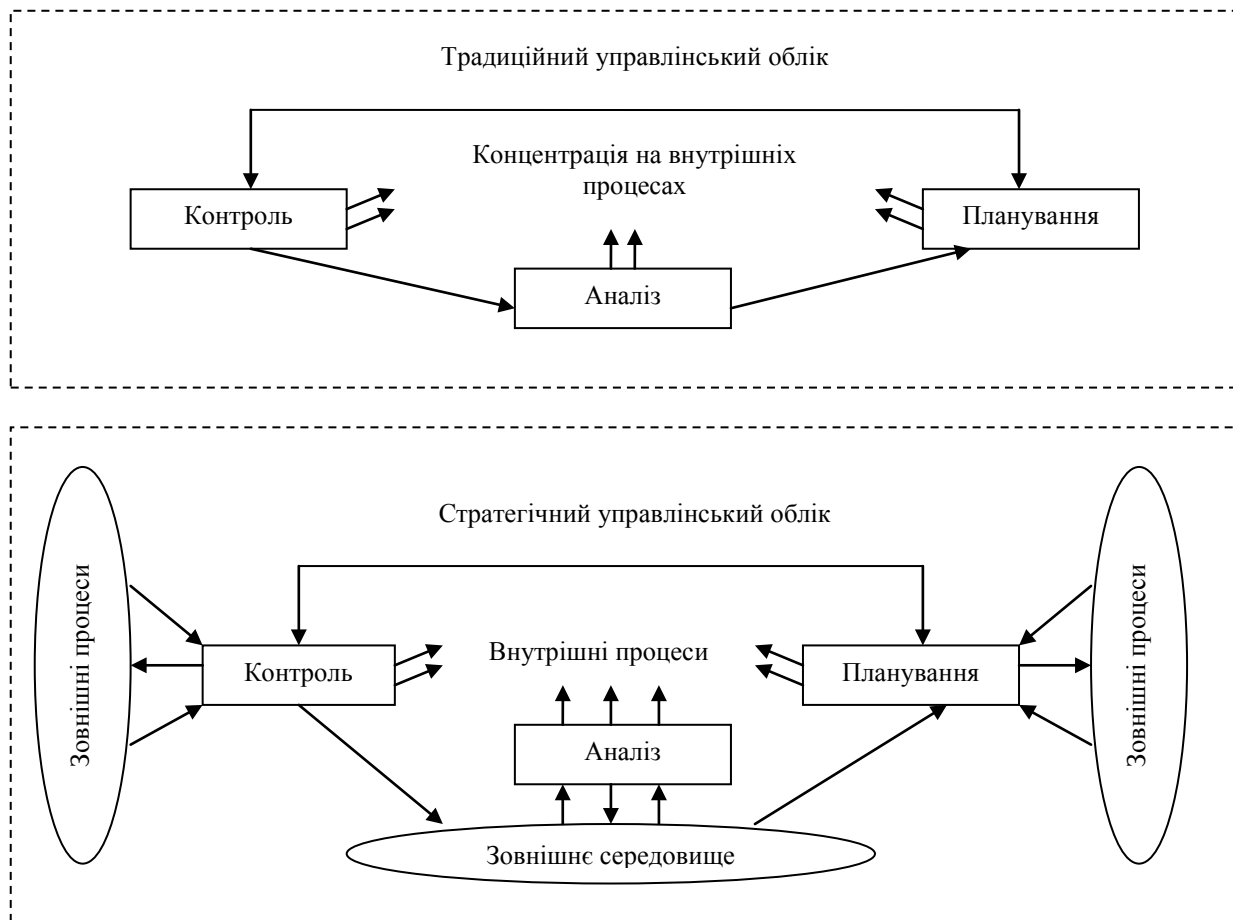


Рис. 1. Формування функцій управління в традиційному та стратегічному управлінському обліку освітніх закладів [10].

Головною метою управлінського обліку є допомога суб'єкту господарювання досягти її стратегічних цілей. Для здійснення цієї місії в управлінському обліку використовуються методи багатьох наук, зокрема: статистики, планування, математики, економіки підприємства. У процедурах управлінського обліку не тільки відображається зміст господарських явищ і фактів, а й на основі аналізу зібраної інформації проводиться прогнозування майбутнього розвитку підприємства. Означену частину управлінського обліку багато дослідників називають прогнозним, перспективним або «стратегічним» управлінським обліком.

Процес стратегічного управління, що базується на підготовленій інформації, торкається всіх ланок управління і структурних підрозділів закладів освіти. Навіть, коли питання збору, обробки, реєстрації, інтерпретації, первинного аналізу, підготовки та передачі інформації віднести до функцій винятково системи бухгалтерського обліку, до цього процесу тією чи іншою мірою будуть залучені, практично, всі структурні підрозділи.

Зважаючи на вище зазначене, «стратегічний управлінський облік» не є окремим видом бухгалтерського обліку або окремою «системою» обліку. В

даному аспекті слід вести мову про стратегічний управлінський облік як елемент ідеології управління закладом освіти. Саме таке управління окреслює завдання перед усіма ланками і структурами управління, зокрема, і перед бухгалтерським обліком. Реагуючи на нові завдання і умови діяльності, представники бухгалтерських служб закладів освіти змушені опрацювати і використовувати нові спеціальні методи і інструменти. З урахуванням цього важливо вести мову не просто про «бухгалтерський облік», а про бухгалтерський облік з метою стратегічного управління, тобто стратегічний управлінський облік.

Цей висновок підтверджується не тільки теоретичними розробками, а й підходами практиків. Так, у травні 2008 року проведено опитування членів Української асоціації сертифікованих бухгалтерів та аудиторів (УАСБА). Їм пропонувалося вказати основні технології обліку, цілі, які ставилися/будуть ставитися, фактори, що вплинули/будуть впливати на зміст обліку за період з 1999 по 2008 рр. та з 2008 по 2016 рр. На відміну від зарубіжних, вітчизняні фахівці робили наголос на традиційних методах управлінського обліку, більше уваги приділяючи обліку витрат, а не оцінці ефективності функціонування суб'єкта господарювання. Водночас у недалекому майбутньому провідне місце фахівцями відводиться саме технологіям бухгалтерського обліку з метою стратегічного управління підприємством (установою). Серед основних факторів, що найбільше вплинули і будуть впливати на зміни в обліку, більшість опитаних виокремили процеси глобалізації, поглинання, об'єднання суб'єктів господарювання і наявність зарубіжних інвестицій.

Загострення конкуренції на внутрішньому ринку як з вітчизняними, так і з зарубіжними учасниками, визначає необхідність активізувати процеси впровадження освітніми закладами стратегічного управління. У цьому сенсі бухгалтерський облік з метою прийняття управлінських стратегічних рішень є пріоритетним напрямком розвитку вітчизняної облікової науки.

При прийнятті рішень про реорганізацію традиційної системи бухгалтерського обліку в систему бухгалтерського обліку з метою прийняття стратегічних управлінських рішень слід враховувати, що даний напрям досить об'ємний, вміщує велику кількість різних методів і технологій (як традиційних, так запозичених у менеджменті). Загальні методи управлінського обліку та методи, притаманні стратегічному управлінському обліку представлено на рис. 2.

Можуть виникати проблеми при переорієнтації системи бухгалтерського обліку в систему бухгалтерського обліку з метою прийняття стратегічних управлінських рішень в освітніх закладах. Для успішного процесу необхідно опрацювати певну «генеральну лінію поведінки». Йдеться про запровадження технологій або інструментів управління, які можуть стати ядром обліково-управлінської системи установи і водночас не виключатимуть застосування при необхідності будь-яких інших методів і інструментів обліку та управління.

Досліджуючи переваги й недоліки окремих інструментів і методів, які можуть застосовуватися у бухгалтерському обліку освітньої установи з метою інформаційної підтримки стратегічного управління, доведено, що застосування конфігурації кількох різних інструментів дає кращий ефект. Логічно припустити, що ефективним буде поєднання різних методів і інструментів.

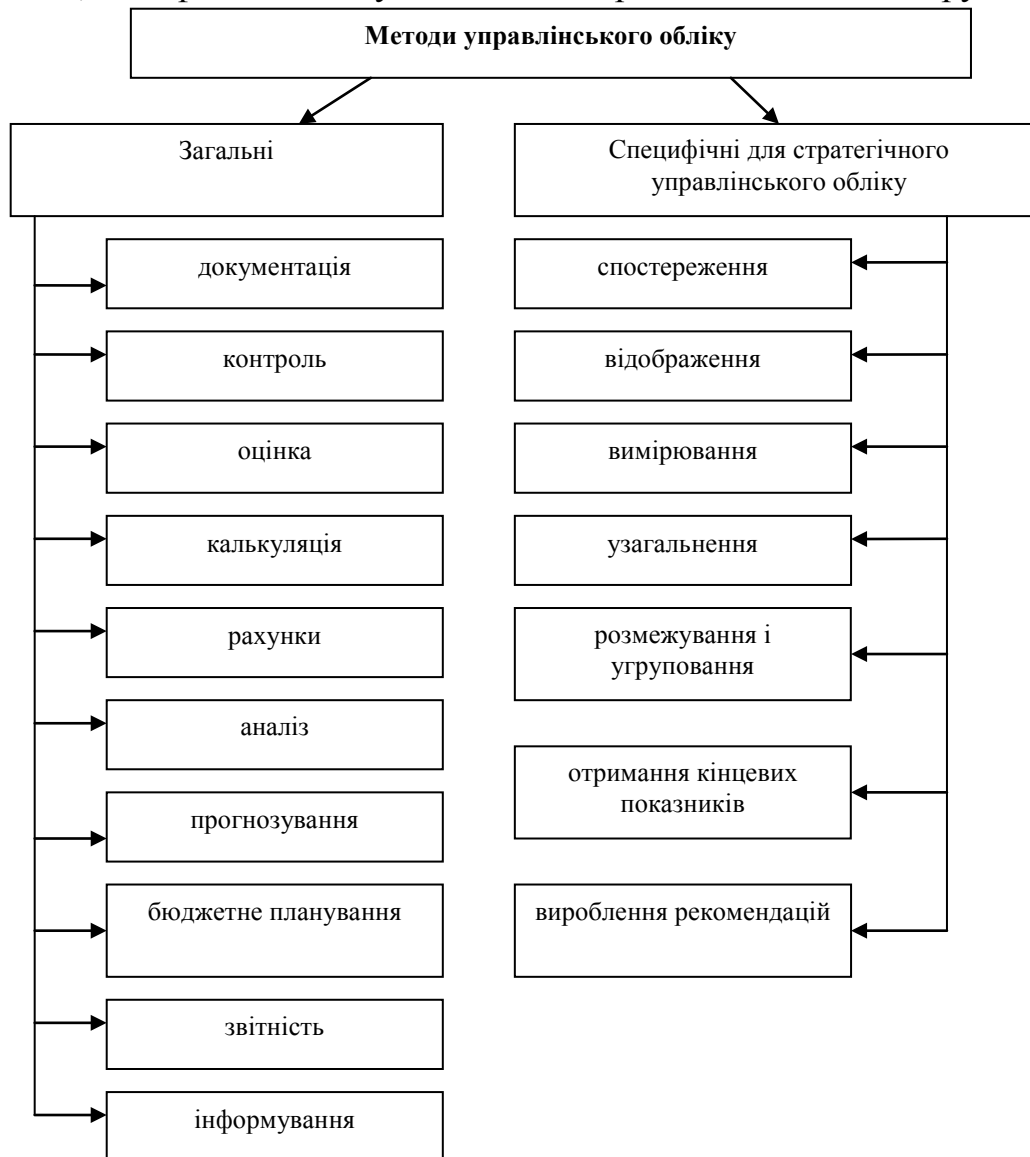


Рис. 2. Методи традиційного та стратегічного управлінського обліку [10]

В загальному вигляді, функціонування системи стратегічного управлінського обліку в закладах освіти представлено в табл. 1.

Як можна побачити з табл. 1, основні етапи системи стратегічного управлінського обліку в закладах освіти складаються із:

1. Стратегічного аналізу;
2. Стратегічного планування;
3. Стратегічного контролю.

На етапі аналізу визначаються сильні і слабкі сторони освітніх закладів, визначаються потенційні можливості і загрози установи за різними факторами: політичними, економічними, науково-технічними тощо. На підставі отриманих результатів стратегічного аналізу здійснюється стратегічне планування: вибір стратегії і деталізація її змісту.

Стратегічне планування в системі освіти є складовою частиною та однією з функцій стратегічного управлінського обліку та передбачає такі етапи:

I. Визначається основна мета, заради якої функціонує установа, здійснюється господарська діяльність.

II. Проводиться оцінка зовнішнього середовища функціонування економічного суб'єкта та чинників, які мають вплив на результати його діяльності.

III. Здійснюється аналіз конкурентного середовища та оцінюються його вплив на функціонування установи.

IV. Проводиться порівняння фактичних результатів господарювання з досягненнями передових установ в галузі освіти та визначається конкурентна позиція установи на ринку.

V. Оцінюється внутрішній потенціал закладу освіти, його ресурси, система управління тощо.

VI. Визначається місія установи та формуються довгострокові цілі.

VII. Моделюються сценарії розвитку з урахуванням ймовірності настання тих чи інших подій.

VIII. Оцінюються стратегічні альтернативи.

IX. Вибирається та формулюється стратегія діяльності заходів освіти або набір стратегій.

X. Розробляються стратегічні плани та програми, які включають систему тактичних та оперативних планів, а також детальну програму дій та графік робіт.

XI. Формування стратегічного бюджету.

Таблиця 1

**Функціонування системи стратегічного управлінського обліку в закладах освіти [11]**

Етапи стратегічного управлінського обліку	Етапи аналізу середовища		
	Аналіз макросередовища закладу освіти	Аналіз мікросередовища закладу освіти	Аналіз внутріш. середовища закладу освіти
Аналіз діяльності закладу освіти	↓	↓	↓
Планування та розробка стратегії	↓	↓	↓
Реалізація стратегії, контроль її здійснення та прийняття управлінських рішень	↓	↓	↓

Наступним, не менш важливим етапом, є реалізація стратегії, контроль її здійснення та прийняття управлінських рішень. Він дозволяє оцінити можливі відхилення від запланованих показників і/чи від способів досягнення намічених результатів. У задачу керівництва освітньої установи входить організація стратегічного контролю при тісній взаємодії з відповідними службами.

У загальному вигляді процес стратегічного контролю в рамках освітньої установи включає наступні етапи:

- 1) формування системи параметрів, які контролюються;
- 2) проведення контрольної оцінки;
- 3) прийняття стратегічних рішень за результатами контролю.

На першому етапі стратегічного контролю здійснюється вибір складу контрольованих параметрів (стандартів) і визначаються їх фактично досягнуті значення. Ця стадія контролю демонструє, наскільки тісно взаємозалежні функції планування й контролю в рамках управлінської діяльності в установі. Параметри, що піддаються контролю вибирають безпосередньо із цілей планування.

На другому етапі процесу контролю відбувається зіставлення фактично досягнутих результатів діяльності установи із установленими контрольними стандартами. На цій стадії доцільно проводити оцінку масштабу відхилення від контрольних стандартів. Такого роду оцінка може й повинна бути основою для розробки програми заходів щодо корегування плану розвитку установи. Діяльність, що здійснюється на даній стадії процесу контролю, є найбільш важливою частиною всієї системи стратегічного контролю.

Третій етап процесу стратегічного контролю пов'язаний з вибором певної лінії поведінки: нічого не вживати, усунути відхилення, що виникли, або переглянути контрольні стандарти.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** В умовах жорсткої конкуренції на ринку освітніх послуг, що швидко змінюється здійснення стратегічних досліджень повинно базуватись на системному підході, тобто не тільки зосереджувати увагу на внутрішньому стані справ освітніх установ, але й виробити довгострокову стратегію, яка б дозволила вчасно реагувати на зміни зовнішнього середовища. Результаті дослідження свідчать, що для ефективного динамічного розвитку установ освітньої сфери, особливо в умовах сучасного мінливого зовнішнього оточення, важливого значення набуває стратегічний управлінський облік. Він дозволяє не тільки ефективно використовувати ресурси установи, але й визначити всі потенційні можливості та загрози ефективного функціонування освітніх закладів, які існують в зовнішньому середовищі, а також формувати та реалізовувати стратегії, які б забезпечили досягнення їх сталого подальшого розвитку.

Таким чином, проблема впровадження стратегічного управлінського обліку в закладах освіти має розглядатися у різних площинах. По-перше, мають



бути визначені єдині вимоги до кваліфікації бухгалтерів-аналітиків, визначено їхній статус та назву. По-друге, повинні бути переглянуті підходи до навчання і підготовки спеціалістів з управлінського обліку. В цьому процесі ключова роль має належати вищим навчальним закладам, а також професійним бухгалтерським організаціям. І, нарешті, по-третє, має остаточно сформуватися методологія нового управлінського обліку, призначення якого – забезпечувати підтримку прийняття стратегічних управлінських рішень на всіх рівнях, від оперативного до стратегічного, з метою посилення конкурентноздатності закладів освіти в умовах формування нової економіки, що базується на інформації та знаннях.

### Література

1. Про освіту [Електронний ресурс] : закон від 23.05.1991 р. № 1060-ХІІ. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1060-12> (дата звернення 15.07.2016). — Назва з екрану.
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] : закон від 16.07.1999 р. № 996-ХІV. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 15.07.2016). — Назва з екрану.
3. Болдуєв М. В., Корінев В. Л. Організація стратегічного управлінського обліку на промислових підприємствах [Текст] / М. В. Болдуєв, В. Л. Корінев // Держава та регіони.— Серія : Економіка і підприємництво. — 2010.— №6. — С. 190—194.
4. Брицька М. Р. Необхідність реформування бухгалтерського обліку відповідно до умов ринкової економіки [Текст] // М. Р. Брицька / Облік, аналіз і контроль в управлінні суб'єктами економіки : матеріали V Міжнародної науково-практичної конференції, Львів, 26-28 листопада 2015 р. / Національний університет "Львівська політехніка" — Л. : Видавництво Львівської політехніки, 2015. — С.21-23.
5. Мошковська О.А. Концептуальні засади стратегічного управлінського обліку [Текст] / О.А. Мошковська // Актуальні проблеми економіки. — №12(138). — 2012. — С. 152-159.
6. Попович В. І. Теоретичні основи організації стратегічного обліку на підприємствах [Текст] // В. І. Попович / Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Серія : Економіка. — Випуск 1(61). — 2013. — С. 187-192.
7. Проняєва Л. И., Галкина К. Н. Международный и отечественный опыт развития стратегического учета [Текст] / Л. И. Проняева, К. Н. Галкина // Международный бухгалтерский учет. — 2012. — №19. — С. 2-9.
8. Рета М. В. Стратегічний управлінський облік: концептуальні засади та використання в системі підприємства [Текст] // М. В. Рета/ Вісник НТУ ХПІ. — 2014. — № 64 (1106). — С. 129-137.
9. Семанюк В.З. Формування підсистеми стратегічного обліку в умовах ринкових відносин [Текст] / В.З. Семанюк // Формування ринкових відносин в Україні. — 2010. — Вип. 11 (114). — С.59—64.
10. Суворова С. П. Формирование стратегического управленческого учета на промышленных предприятиях: теория и методология [Текст] : дис... докт. экон. наук / Суворова Светлана Павловна ; науч. рук. Л.В. Попова ; ОГТУ. — Орел, 2007. — 319 с.
11. Шевчук В. Р. Стратегічний управлінський облік [Текст] // В. Р. Шевчук. — К. : Алерта, 2009. — 176 с.