

JEL Classification: D 21; D 21; D 81; M 11; M 41

Писаренко Тетяна, к.е.н., доцент
Луцький національний технічний університет
<https://orcid.org/0000-0001-5018-0546>
pisarenko.tatyana@gmail.com

Tatyana Pisarenko, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor
Lutsk National Technical University
<https://orcid.org/0000-0001-5018-0546>
pisarenko.tatyana@gmail.com

Нужна Оксана, к.е.н., доцент
Луцький національний технічний університет
<https://orcid.org/0000-0002-4629-4011>
o_nuzhna@ukr.net

Oksana Nuzhna, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor
Lutsk National Technical University
<https://orcid.org/0000-0002-4629-4011>
o_nuzhna@ukr.net

Тлущкевич Наталія, к.е.н., доцент
Луцький національний технічний університет
<https://orcid.org/0000-0002-8369-185X>
n_tluchkevych@ukr.net

Nataliia Tluchkevych, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor
Lutsk National Technical University
<https://orcid.org/0000-0002-8369-185X>
n_tluchkevych@ukr.net

ТЕОРЕТИЧНІ, МЕТОДИЧНІ ТА ЕТИЧНІ АСПЕКТИ ПРИЙНЯТТЯ СТРАТЕГІЧНИХ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ В ОБЛІКУ

У цій статті узагальнено підходи щодо прийняття стратегічного управлінського рішення з використанням обліково-аналітичної інформації. Висвітлено етапи прийняття стратегічного управлінського рішення в обліку; визначені фактори, які здійснюють визначальний вплив на вибір одного варіанту стратегічного управлінського рішення з наявних альтернативних. Розглянуто основоположні принципи етики професійних бухгалтерів відповідно до Міжнародного кодексу етики професійних бухгалтерів, дотримання яких забезпечує для професійного бухгалтера можливість реалізації своєї відповідальності діяти в інтересах суспільства. Основною метою дослідження є висвітлення теоретичних, методичних та етичних аспектів прийняття стратегічних управлінських рішень в обліку. Систематизація літературних джерел та підходів до вирішення проблеми полягає в тому, що стратегічний управлінський облік не завжди розглядають як інформаційну систему для прийняти управлінських рішень. Дослідження теоретичних, методичних та етичних аспектів прийняття стратегічних управлінських рішень в обліку здійснюється в такій логічній послідовності: аналіз базової наукової літератури по темі дослідження; визначення етапів прийняття стратегічного управлінського рішення в обліку; встановлення факторів прийняття стратегічного управлінського рішення в обліку, у тому числі морально-етичних. При написанні статті використовувалися загальнонаукові методи дослідження, а саме: аналіз (вивчення наукових публікацій, навчальної літератури), аналогія та моделювання (встановлення факторів прийняття стратегічного управлінського рішення в обліку), індукція та дедукція (аналіз окремих чинників, які впливають на прийняття остаточного управлінського рішення в обліку з урахуванням стратегії розвитку суб'єкта господарювання). Об'єктом дослідження є господарські відносини на господарюючому суб'єкті, який ставить перед собою певні стратегічні орієнтири розвитку. Дослідження пропонує послідовність обліково-аналітичних процедур для прийняття стратегічного управлінського рішення в обліку. Результати

дослідження можуть бути корисними для науковців, викладачів, студентів, практичних обліковців-аналітиків.

Ключові слова: стратегічний управлінський облік, управлінське рішення, стратегічне управлінське рішення в обліку, етичні аспекти прийняття стратегічних управлінських рішень в обліку.

THEORETICAL, METHODOLOGICAL AND ETHICAL ASPECTS OF ACCEPTING STRATEGIC MANAGEMENT DECISIONS IN ACCOUNTING

This article summarizes approaches to making a strategic management decision using accounting and analytical information. The stages of making a strategic management decision in accounting are highlighted; the factors that have a determining influence on the choice of one option of a strategic management decision from available alternatives are identified. The basic principles of ethics of professional accountants in accordance with the International Code of Ethics of Professional Accountants are considered, the observance of which ensures for a professional accountant the possibility of realizing his responsibility to act in the interests of society. The main goal of the study is to highlight the theoretical, methodological and ethical aspects of making strategic management decisions in accounting. The systematization of literary sources and approaches to solving the problem is that strategic management accounting is not always considered as an information system for making management decisions. The study of theoretical, methodical and ethical aspects of making strategic management decisions in accounting is carried out in the following logical sequence: analysis of the basic scientific literature on the research topic; determination of the stages of making a strategic management decision in accounting; establishment of factors for making a strategic management decision in accounting, including moral and ethical ones. When writing the article, general scientific research methods were used, namely: analysis (study of scientific publications, educational literature), analogy and modelling (establishment of factors for making a strategic management decision in accounting), induction and deduction (analysis of individual factors that influence the adoption of a final management decision in accounting taking into account the business entity's development strategy). The object of the study is economic relations at the managing entity, which sets certain strategic guidelines for development. The study offers a sequence of accounting and analytical procedures for making a strategic management decision in accounting. The results of the research can be useful for scientists, teachers, students, practical accountants and analysts.

Keywords: strategic management accounting, management decision, strategic management decision in accounting, ethical aspects of making strategic management decisions in accounting.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими і практичними завданнями.

Стратегічний управлінський облік є складовою управлінського обліку, яка відповідальна за оптимізацію стратегії розвитку підприємства.

Одним із результатів здійснення стратегічного управлінського обліку є стратегічне управлінське рішення.

Зазвичай стратегічний управлінський облік сприймають як інформаційну систему, без якої можна обійтися і прийняти управлінське рішення. Але це є хибний висновок. Прийняття стратегічного управлінського рішення в обліку потребує знань з обліку, аналізу, контролю, планування і, звичайно, психології людської поведінки. Саме на комплексі цих аспектів прийняття стратегічного управлінського рішення не роблять акценти науковці, які займаються вивченням цієї проблематики.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Теоретичні та методичні аспекти прийняття управлінських рішень, у тому числі й в обліку, досліджувалися у працях вітчизняних і зарубіжних науковців: Василенка В.А. (Василенко, 2002), Гевка І.Б. (Гевко, 2009), Голова С.Ф. (Голов, 2018), Друпі К. (Drury, 2001), Жовковської Т.Т. (Жовковська, 2018), Кігель В.Р. (Кігель, 2003), Приймака В.М. (Приймак, 2008), Пушкар З.В. (Пушкар та Пушкар, 2015), інших. Але у цих працях не приділялося достатньої уваги стратегічним управлінським рішенням в обліку. Саме тому дане дослідження є актуальним.

Цілі статті. Метою написання статті є висвітлення теоретичних, методичних та етичних аспектів прийняття стратегічних управлінських рішень в обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.

Стратегічний управлінський облік є комплексною обліковою системою, яка передбачає здійснення різних функцій: аналіз, планування, організація, контроль, регулювання. Ці функції стратегічного управлінського обліку впливають на прийняття стратегічного управлінського рішення в обліку.

Процес прийняття стратегічного управлінського рішення в обліку передбачає виконання таких аналітичних процедур:

- окреслення проблемної ділянки в обліку;
- розробка шляхів вирішення проблеми в обліковому процесі;
- прийняття рішення;
- аналіз результатів управлінського рішення та коригування стратегічних цілей.

Першим етапом прийняття стратегічного управлінського рішення є ідентифікація проблеми на підприємстві. Тут мова йде не про суто облікову проблему, з якою мають справу бухгалтер на окремих ділянках традиційного облікового процесу, а саме: особливості обробки облікової первинної інформації та відображення цієї інформації в первинних та зведених документах, у формах фінансової звітності. Мова йде про ту аналітичну інформацію, якою оперує обліковець-аналітик вищої категорії, а саме:

- постійні скорочення обсягів виробництва;
- постійний ріст витрат на виробництво;
- постійний ріст невикористаних витрат;
- зміна традиційної структури витрат підприємства;
- скорочення обсягів реалізації основної продукції;
- зміна структури користувачів продукції підприємства;
- скорочення прибутків та рентабельності підприємства в цілому та у розрізі окремих товарних позицій.

Якщо ці проблеми виникають одноразово, але разом з тим мають суттєвий вплив на стратегію розвитку підприємства, потрібно пройти всі кроки прийняття управлінського рішення. Проблеми, які часто виникають в процесі здійснення господарської діяльності, можна розв'язувати із застосуванням вже звичних і відпрацьованих кроків без оцінки альтернативних варіантів.

Крім того, постановка проблеми у функціонуванні стратегічного управлінського обліку може торкатися безпосередньо як організації облікового процесу в цілому, так і організації практичного обліку на окремих ділянках облікового процесу суб'єкта господарювання.

Так, наприклад, рішення щодо організації облікового процесу стосуються налагодження системи обробки облікової інформації від її надходження на підприємство та розподілу по різних ділянках до обробки різними структурними підрозділами, надходженню цієї обробленої інформації до різних ділянок управлінської системи підприємства, обробки облікової інформації на різних рівнях управлінської системи управлінським персоналом, надання результатів обробки аналітичної інформації найвищому управлінському персоналу для прийняття стратегічного управлінського рішення.

Стратегічні управлінські рішення щодо забезпечення прикладного обліку можуть стосуватися різних таких сфер бізнесу:

- реконструкція чи капіталовкладення;

- продовження товарної політики чи закриття окремих напрямків виробництва;
- продовження діяльності структурних підрозділів чи згортання діяльності;
- діяльність за кордоном чи в межах власної країни.

Це далеко не повний список стратегічних управлінських рішень, які можуть мати місце.

Отже, аналітична група управлінської ланки чітко ідентифікує проблему і розробляє можливі варіанти шляхів вирішення окресленої проблеми з урахуванням стратегії розвитку базового суб'єкта господарювання. При цьому кожний альтернативний варіант стратегічного управлінського рішення має супроводжуватися аналітичними розрахунками, виходячи з базових функцій стратегічного управлінського обліку: аналіз, планування, організація, контроль, регулювання. Саме ці комплексні аналітичні кроки і є стратегічним управлінським обліком у розрізі кожного альтернативного варіанту рішення. У процесі цих аналітичних операцій формується система показників і розробляється методика їх аналізу при прийнятті стратегічного управлінського рішення. Самі контрольні показники і методика їх розрахунку повинна визначатися фахівцями обліково-аналітичного відділу базового суб'єкта господарювання і узгоджуватися із його стратегією розвитку.

Кожен бухгалтер повинен усвідомлювати свою відповідальність діяти в суспільних інтересах. Відповідно до Міжнародного кодексу етики професійних бухгалтерів (Міжнародний кодекс етики, 2018), професійний бухгалтер повинен дотримуватись п'яти основоположних принципів етики професійних бухгалтерів – чесності, об'єктивності, професійної компетентності та належної ретельності, конфіденційності та професійної поведінки.

Приймаючи будь-яке стратегічне управлінське рішення в обліку управлінець повинен зважати як на математичні розрахунки, так і на морально-етичні фактори (табл. 1).

Таблиця 1. Морально-етичні фактори, які впливають на прийняття стратегічного управлінського рішення

Альтернативні шляхи стратегії розвитку	Морально-етичні фактори
Реконструкція чи нові капіталовкладення	– Чи здатний працюючий персонал навчатися роботі з новим обладнанням? В противному випадку постане питання їх заміни іншими працівниками з належним рівнем знань і вмінь. – Як вплине ця подія на інших працівників, їхній настрій і впевненість у завтрашньому дні? – Який буде загальний моральний клімат на підприємстві?
Продовження діяльності структурних підрозділів чи згортання діяльності	– Вивільнення значної кількості працівників. – Загальний імідж для підприємства як всередині так і серед підприємств подібного напрямку діяльності.
Продовження товарної політики чи згортання окремих напрямків виробництва	Проблема у перенавчанні чи оновленні працівників. Як впливатиме таке рішення на моральний клімат і впевненість персоналу у своєму майбутньому на підприємстві.

Інформація по розрахунках, по морально-етичних аспектах вивчення проблемної ситуації в обліку надходить управлінському персоналу підприємства, який детально аналізує кожен варіант стратегічного управлінського рішення і колегіально (чи в іншому

порядку, визначеному внутрішнім статутом підприємства) приймає остаточний формат поведінки господарської одиниці, виходячи із її стратегічних орієнтирів розвитку.

Після цього стратегічне управлінське рішення в обліку затверджується менеджерами найвищої управлінської ланки і запускається у діяльність. Після цього відбувається звичний алгоритм дій, у якому беруть участь всі учасники господарського процесу, дотичні до вибраного з кількох альтернативних варіантів рішення. Так, наприклад, якщо вибраний варіант реконструкції, то починають аналізувати фінансові показники діяльності підприємства по завершенні ремонтних робіт і порівнювати їх із плановими показниками. Аналіз відхилень фактичних показників від планових на їхню відповідність встановленим коливанням дає змогу прийняти наступний крок стратегічного управлінського рішення в обліку:

- нічого не міняємо, ще спостерігаємо, оскільки відхилення є у межах заданих норм;
- уважно спостерігаємо, оскільки відхилення є граничними. Робляться повторні аналітичні процедури через 3-6 місяців і аналітичні розрахунки представляються на обговорення аналітичної групи вищої управлінської ланки;
- відхилення суттєво перевищують визначені нормативні показники. Відповідальна аналітична група готує інформацію для вищої управлінської ланки щодо можливості зміни діючого стратегічного управлінського рішення в обліку на альтернативне.

Висновки. У цьому дослідженні ми спробували систематизувати теоретичні, методичні та етичні аспекти прийняття стратегічних управлінських рішень в обліку. Слід відмітити, що немає універсального алгоритму прийняття стратегічного управлінського рішення, оскільки кожен господарюючий суб'єкт є єдиним і неповторним. Не може одне управлінське рішення, яке сприяло потужному економічному розвитку одного підприємства, гарантувати подібний успіх господарської діяльності для іншого підприємства. Вибір стратегічного управлінського рішення в обліку був, є і залишатиметься на відповідальності найвищого управлінського персоналу. Вдале рішення такого персоналу принесе дивіденди як суб'єкту господарювання, так і найвищому управлінському персоналу. Невдалі ж рішення, крім фінансового краху для господарюючого суб'єкта, призведуть до краху кар'єри найвищого управлінського персоналу.

Авторські внески

Концептуалізація: Писаренко Тетяна, Нужна Оксана, Тлущкевич Наталія
 Зберігання даних: Писаренко Тетяна, Нужна Оксана, Тлущкевич Наталія
 Формальний аналіз: Писаренко Тетяна, Нужна Оксана, Тлущкевич Наталія
 Придбання фінансування: Писаренко Тетяна, Нужна Оксана, Тлущкевич Наталія
 Розслідування: Писаренко Тетяна, Нужна Оксана, Тлущкевич Наталія
 Методика: Писаренко Тетяна, Нужна Оксана, Тлущкевич Наталія
 Адміністрація проекту: Писаренко Тетяна, Нужна Оксана, Тлущкевич Наталія
 Ресурси: Писаренко Тетяна, Нужна Оксана, Тлущкевич Наталія
 Нагляд: Писаренко Тетяна, Нужна Оксана, Тлущкевич Наталія
 Підтвердження: Писаренко Тетяна, Нужна Оксана, Тлущкевич Наталія
 Візуалізація: Писаренко Тетяна, Нужна Оксана, Тлущкевич Наталія
 Написання: Писаренко Тетяна, Нужна Оксана, Тлущкевич Наталія

Список бібліографічного опису:

1. Василенко В.А. (2002). Теорія і практика розробки управлінських рішень: Навчальний посібник. Київ: ЦУЛ, 420 с. URL: http://librarium.cc.ua/%D1%82%D0%B5%D0%BE%D1%80%D1%96%D1%8F_%D0%BF%D1%80%D0%B0%D0%BA%D1%82%D0%B8%D0%BA%D0%B0_%D1%80%D0%BE%D0%B7%D1%80%D0%BE%D0%B1%D0%BA%D0%B8_%D1%83%D0%BF%D1%80%D0%B0%D0%B2%D0%BB%D1%96%D0%BD%D1%81%D1%8C%D0%BA%D0%B8%D1%85_%D1%80%D1%96%D1%88%D0%B5%D0%BD%D1%8C_%D0%B2%D0%B0%D1%81%D0%B8%D0%BB%D0%B5%D0%BD%D0%BA%D0%BE_%D0%BF%D1%96%D0%B4%D1%80%D1%83%D1%87%D0%BD%D0%B8%D0%BA.html (дата звернення 12.08.2022).
2. Гевко І.Б. (2009). Методи прийняття управлінських рішень: Підручник. К.: КОНДОР, 187 с.
3. Голов С.Ф. (2018). Управлінський облік: підручник. Київ: Центр учбової літератури, 534 с.
4. Drury Colin (2001). Management Accounting for Business Decisions. International Thomson Business Press, 551 p. URL: http://www.untag-smd.ac.id/files/Perpustakaan_Digital_1/ACCOUNTING%20Management%20Accounting%20For%20Business%20Decisions.pdf (дата звернення 12.08.2022).
5. Жовковська Т.Т. (2018). Методологія прийняття управлінських рішень за рефлексивного підходу. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство. Випуск 19, частина 1, 146-151. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib/24215/1/%D0%9C%D0%95%D0%A2%D0%9E%D0%94%D0%9E%D0%9B%D0%9E%D0%93%D0%86%D0%AF%20%D0%9F%D0%A0%D0%98%D0%99%D0%9D%D0%AF%D0%A2%D0%A2%D0%AF%20%D0%A3%D0%9F%D0%A0%D0%90%D0%92%D0%9B%D0%86%D0%9D%D0%A1%D0%AC%D0%9A%D0%98%D0%A5%20%D0%A0%D0%86%D0%A8%D0%95%D0%9D%D0%AC.pdf> (дата звернення 12.08.2022).
6. Кігель В.Р. (2003). Методи і моделі підтримки прийняття рішень у ринковій економіці: Монографія. К.: ЦУЛ, 202 с.
7. Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів (видання 2018 року). URL: https://mof.gov.ua/storage/files/kodex_et.pdf (дата звернення 12.08.2022).
8. Приймак В.М. (2008). Прийняття управлінських рішень: навчальний посібник. К.: Атіка, 240 с.
9. Пушкар З.В., Пушкар Б.В. (2015). Сутність та роль управлінських рішень в управлінні персоналом. *Регіональні аспекти розвитку продуктивних сил України*. Вип. 20., 109-114. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/rarpsu_2015_20_22 (дата звернення 12.08.2022).

References:

1. Vasylenko V.A. (2002). Theory and practice of development of management solutions: Study guide. Kyiv: TsUL, 420 p. URL: http://librarium.cc.ua/%D1%82%D0%B5%D0%BE%D1%80%D1%96%D1%8F_%D0%BF%D1%80%D0%B0%D0%BA%D1%82%D0%B8%D0%BA%D0%B0_%D1%80%D0%BE%D0%B7%D1%80%D0%BE%D0%B1%D0%BA%D0%B8_%D1%83%D0%BF%D1%80%D0%B0%D0%B2%D0%BB%D1%96%D0%BD%D1%81%D1%8C%D0%BA%D0%B8%D1%85_%D1%80%D1%96%D1%88%D0%B5%D0%BD%D1%8C_%D0%B2%D0%B0%D1%81%D0%B8%D0%BB%D0%B5_%D0%BD%D0%BA%D0%BE_%D0%BF%D1%96%D0%B4%D1%80%D1%83%D1%87%D0%BD%D0%B8%D0%BA.html [in Ukrainian].
2. Hevko I.B. (2009). Management decision-making methods: Textbook. K.: CONDOR, 187 p. [in Ukrainian].
3. Head of S.F. (2018). Management accounting: a textbook. Kyiv: Center for Educational Literature, 534 p. [in Ukrainian].
4. Drury Colin (2001). Management Accounting for Business Decisions. International Thomson Business Press, 551. URL: http://www.untag-smd.ac.id/files/Perpustakaan_Digital_1/ACCOUNTING%20Management%20Accounting%20For%20Business%20Decisions.pdf [in Australian].
5. Zhovkovska T.T. (2018). Methodology of managerial decision-making with a reflexive approach. Scientific Bulletin of the Uzhhorod National University. Series: International economic relations and the world economy. Issue 19, Part 1, 146-151. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib/24215/1/%D0%9C%D0%95%D0%A2%D0%9E%D0%94%D0%9E%D0%9B%D0%9E%D0%93%D0%86%D0%AF%20%D0%9F%D0%A0%D0%98%D0%99%D0%9D%D0%AF%D0%A2%D0%A2%D0%AF%20%D0%A3%D0%9F%D0%A0%D0%90%D0%92%D0%9B%D0%86%D0%9D%D0%A1%D0%AC%D0%9A%D0%98%D0%A5%20%D0%A0%D0%86%D0%A8%D0%95%D0%9D%D0%AC.pdf> [in Ukrainian].
6. Kigel V.R. (2003) Methods and models of decision support in the market economy: Monograph. K.: TsUL, 202 p. [in Ukrainian].
7. International Code of Ethics of Professional Accountants (2018 edition). URL: https://mof.gov.ua/storage/files/kodex_et.pdf [in Ukrainian].
8. Priymak V.M. (2008). Making managerial decisions: a study guide. K.: Attica, 240 p. [in Ukrainian].
9. Pushkar Z.V., Pushkar B.V. (2015). The essence and role of management decisions in personnel management. Regional aspects of the development of productive forces of Ukraine. Vol. 20., 109-114. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/rarpsu_2015_20_22 [in Ukrainian].

Дата подання публікації 12.08.2022 р.