

СТРАТЕГІЧНИЙ УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК: СУТНІСТЬ ТА ПОНЯТТЯ

STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING: ESSENCE AND CONCEPT

У статті розглянуто сутність стратегічного управлінського обліку. Проведено аналіз та систематизовано наукові підходи вчених-економістів до визначення змісту поняття «стратегічний управлінський облік», на основі чого встановлено спільні та відмінні ознаки їх наукового розуміння. Досліджено різні інтерпретації понять «стратегічний управлінський облік» та «стратегічний облік». Запропоновано уточнене поняття «стратегічний управлінський облік» як напрям розвитку управлінського обліку, що має стратегічну спрямованість на досягнення мети шляхом формування як внутрішньої, так і зовнішньої інформації. Запропоновано не розмежовувати поняття «стратегічний управлінський облік» та «стратегічний облік» як єдиної обліково-інформаційної системи, оскільки різниця стосується лише підходу до інтерпретації даної категорії, зокрема згадування окремими науковцями у складі даного обліку внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, тому у саму назву дану абревіатуру було не включено. Проте аналіз визначень засвідчив, що для цих видів обліку характерна єдина мета та призначення – побудова єдиної обліково-інформаційної системи для стратегічних цілей.

Ключові слова: підприємство, стратегічний управлінський облік, інформаційне забезпечення, стратегічне планування, стратегічний аналіз.

В статті рассмотрена сущность стратегического управленческого учета. Проведен анализ и систематизированы научные подходы ученых-экономистов к определению сущности понятия «стратегический управленческий учет», на основе чего установлены общие и отличительные признаки их научного понимания. Предложено уточнение понятия «стратегический управленческий учет» как направление развития управленческого учета, которое имеет стратегическую направленность на достижение цели путем формирования как внутренней, так и внешней информации. Исследованы различные интерпретации понятий «стратегический управленческий учет» и «стратегический учет». Предложено не разграничивать данные понятия как единой учетно-информационной системы, поскольку разница касается только подхода к интерпретации данной категории, в частности упоминание отдельными учеными в составе данного учета внутривозвратного (управленческого) учета, поэтому в название данной категории эту аббревиатуру не было включено. Однако анализ данных определений показал, что для соответствующих видов учета характерны единая цель и назначение – построение единой учетно-информационной системы для стратегических целей.

Ключевые слова: предприятие, стратегический управленческий учет, информационное обеспечение, стратегическое планирование, стратегический анализ.

УДК 657.338

Костякова А. А.

к.е.н., доцент кафедри обліку та оподаткування

Таврійський державний агротехнологічний

університет імені Дмитра Моторного

The article deals with the essence of strategic management accounting. The analysis and systematization of scientific approaches of domestic and foreign scientists-economists concerning the definition of the content of the concept of "strategic management accounting" was conducted, and the main features of the common and distinctive features of their scientific understanding were established. Most scholars are inclined to believe that strategic management accounting is a complex direction of managerial accounting that focuses on the process of adopting long-term (strategic) decisions, which provides for an effective analysis of the external business environment in which the company carries on its activities. Other scientists believe that this account covers various types of accounting for strategic decisions. That is, the direction in the views of the authors is still united – strategic, and the difference – in the process of its achievement. It is also characteristic of the management accounting itself, which is not regulated by the Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting" and uses various methods and techniques to meet the information needs of internal users. But the distinctive feature of strategic management accounting from management is along with the internal orientation in parallel (and important) existence of the external. This distinction makes it possible to divide managerial accounting into two interrelated elements: strategic management accounting for senior management and managerial accounting for internal management. The concept of "strategic management accounting" as a direction of development of managerial accounting, which has a strategic orientation for achieving the goal by forming both internal and external information, is proposed. It is proved not to divide the notion of "strategic management accounting" and "strategic accounting" as a single accounting and information system, since the difference relates only to the approach to the interpretation of this category, in particular, the mention of individual scientists in this accounting of internal (management) accounting. Therefore, in the name itself, this abbreviation was not included. However, the analysis of these definitions has shown that at the same time characterized by a single goal and purpose of building a single accounting and information system for strategic purposes.

Key words: enterprise, strategic management accounting, information support, strategic planning, strategic analysis.

Постановка проблеми. Облік виконує основну функцію в процесі управління. На початку ХХ ст. у зв'язку з необхідністю складання внутрішньогосподарської звітності здійснення оперативного контролю над діяльністю підприємства відбулося відокремлення фінансового та виробничого обліку, де останній через деякий час дістав назви «управлінський облік» згідно з міжнародною практикою відповідно до змін пріоритету. Так, якщо на початку еволюції розвитку обліку в процесі простого виробництва його прерогативою було застосування лише для внутрішнього (оперативного) використання на підставі особистого спостереження, то з розвитком промисловості та виникненням необхідності вира-

хування собівартості продукції, контролю над використанням ресурсів та підвищенням ролі витрат виробництва й розвитку методів обліку відбувся перехід від контрольно-адміністративної функції обліку до аналітично-інформаційної. Залежно від рівня інформаційного забезпечення управлінський облік почали підрозділяти на тактичний та стратегічний. Уже на початку ХХІ ст. відбувається становлення та поступовий розвиток стратегічного управлінського обліку – етапу, який характеризує стратегічний підхід до планування, обліку й аналізу виробничої діяльності підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Огляд літератури стосовно зазначеної про-

блеми показав, що досі повного обґрунтування стратегічного управлінського обліку немає. Різні автори по-різному трактують сутність та поняття даного обліку (Е.Г. Саранцева [2], О.Е. Ніколаєва та О.В. Алексєєва [3], М.А. Вахрушина [9], Р.Ф. Бруханський [11]), але одностайного та чіткого підходу до розуміння його сутності та призначення сьогодні не існує. Зокрема, особливої уваги заслуговує уточнення поняття «стратегічний управлінський облік» та/або «стратегічний облік» на основі дослідження праць вітчизняних та зарубіжних науковців.

Постановка завдання. Основною метою статті є дослідження сутності та уточнення поняття стратегічного управлінського обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Нові потреби системи управління та інформаційні вимоги зовнішніх користувачів сприяли розвитку системи бухгалтерського обліку та стратегічного менеджменту, тобто їх синтезу. Процес інтеграції інформаційної системи стратегічного менеджменту та бухгалтерського обліку підвищує стійкість підприємства до несприятливого впливу зовнішнього середовища й формує стратегічні переваги в управлінні. Розвиток даного напрямку бухгалтерського обліку за кордоном отримав назву «стратегічний управлінський облік».

Як самостійний напрям цей вид обліку існує понад 30 років, але сьогодні дискусійним залишається питання трактування поняття «стратегічний

Таблиця 1

Узагальнення наукових підходів до визначення поняття «стратегічний управлінський облік» у працях учених-економістів

Науковий підхід	Дослідники	Визначення поняття
Окрема облікова система (сфера діяльності) для управління підприємством	Е.Г. Саранцева (2015 р.) [2]	- комплексна обліково-аналітична система інформаційного забезпечення процесу стратегічного управління підприємством, що сприяє розробленню та реалізації стратегії та спрямована на прийняття стратегічних рішень
	М.А. Вахрушина (2018 р.) [9]	- прогностно-аналітична система організації, яка встановлює відповідність фінансових та нефінансових цілей організації її корпоративній стратегії, сприяє виявленню конкурентних переваг організації на різних стадіях її життєвого циклу
	Н.Ю. Єршова (2017 р.) [10]	- сфера знань і сфера діяльності, що пов'язана з формуванням і використанням інформації для потреб стратегічного управління
Підсистема (комплексний напрям) управлінського обліку	О.Є. Ніколаєва, О.В. Алексєєва (2008 р.) [3]	- комплексний напрям управлінського обліку, орієнтований на процес прийняття довгострокових (стратегічних) рішень, у рамках якого передбачається детальний аналіз зовнішнього бізнес-середовища, в якому підприємство здійснює свою діяльність
	К. Сіммондз (1981, 1982, 1986 рр.) [4]	- це забезпечення та аналіз даних управлінського обліку компанії, її конкурентів для використання під час розроблення та контролю над реалізацією економічної стратегії, особливо відносно рівня та тенденцій реальних витрат та цін, обсягу, частки ринку, потоку грошових коштів та необхідної частки загальних ресурсів фірми
	К. Варда (1999 р.) [5]	- управлінський облік для стратегічного менеджменту в контексті бізнес-стратегій, які плануються впровадити або які вже впроваджено на підприємстві
	К. Уорд (2002 р.) [6]	- управлінський облік у контексті бізнес-стратегій, що плануються до впровадження, й відображення відносних фінансових результатів, досягнутих бізнесом порівняно з конкурентами, постачальниками і, можливо, споживачами
	Р.Ф. Бруханський (2014 р.) [11]	- складник системи управлінського обліку, він є важливою проміжною ланкою між обліковою системою підприємства та системою стратегічного менеджменту, формалізуючи інформаційні запити стратегічного характеру в систему показників стратегічної управлінської звітності для прийняття відповідних рішень
	Дж. Іннес (1998 р.) [7]	- засіб для забезпечення інформацією, потрібний для того, щоб підтримувати стратегічні рішення в організації
	М. Бромвіч (1990 р.) [8]	- ... представлення та аналіз фінансової інформації про ринки (збут продукції), витрати конкурентів, структуру витрат і моніторингу стратегії підприємства та стратегій конкурентів на даних ринках протягом певних періодів

Джерело: узагальнено автором

управлінський облік» як в економічній літературі, так і на законодавчому рівні.

Нормативне закріплення поняття стратегічного управлінського обліку в законодавчих актах України відсутнє, однак існує трактування даного поняття, надане професійними організаціями (CIMA Official terminology, 2000) [1].

Сьогодні існують різні підходи вітчизняних та зарубіжних учених-економістів до визначення поняття «стратегічний управлінський облік», які згруповано та наведено в табл. 1.

Наведені погляди авторів засвідчили, що більшість учених-економістів вважає, що стратегічний управлінський облік є комплексним напрямом управлінського обліку, що орієнтується на процес прийняття довгострокових (стратегічних) рішень, у рамках якого передбачено деталізований аналіз зовнішнього бізнес-середовища, в якому підприємство здійснює свою діяльність [3–8; 11].

Інші вчені розглядають стратегічний управлінський облік як окрему систему (засіб) різних видів обліку для прийняття стратегічних рішень [2; 9; 10] і також пов'язують його переважно із зовнішньою спрямованістю.

Така неоднотайність думок між науковцями на визначення поняття «стратегічний управлінський облік» прослідковується ще з 1996 р. Б. Лордом та в 2005 р. К. Друрі, що сприяло визначенню даними науковцями основних напрямів, які охарактеризували сутність даного обліку як:

- вихід за межі традиційної внутрішньої орієнтованості управлінського обліку, зокрема включення зовнішньої інформації про конкурентів;
- взаємозв'язок між стратегічною позицією, вибраною компанією та очікуваним застосуванням управлінського обліку (відповідно до стратегічного позиціонування);
- отримання конкурентних переваг за рахунок аналізу способів скорочення витрат та/або підвищення диференціації продукції компанії за допомогою використання зв'язків у ланцюжку створення цінностей та оптимізації чинників витрат [12; 13, с. 861].

Своєю чергою, деякі науковці замість терміна «стратегічний управлінський облік» використовують «стратегічний облік» (Б. Райан (1998 р.) [14], І.В. Алексєєва (2002 р.) [15], А.О. Фатенок-Ткачук, К.П. Замойська (2012 р.) [16], А.В. Довбуш (2014 р.) [17]). На думку Б. Райана, стратегічний облік – це поєднання управлінського обліку з фінансовим, зорієнтований на прийняття рішень або основа для дослідження фінансових та економічних проблем підприємства з погляду їх важливості. І. Алексєєва стратегічний облік асоціює з обліковою системою, яка включає у себе фінансовий, управлінський облік, моніторинг зовнішнього середовища, стратегічне планування, що дає змогу внутрішнім, зовнішнім користувачам

приймати стратегічні рішення. А.В. Довбуш під стратегічним обліком розуміє процес інформаційного забезпечення дій менеджменту, спрямованих на досягнення стратегічних цілей підприємства. На переконання А.О. Фатенок-Ткачук та К.П. Замойської, стратегічний облік покликаний забезпечувати фахівців підприємства всією необхідною інформацією для прийняття ефективних управлінських рішень, спрямованих на досягнення стратегічних цілей підприємства.

Із наведених тверджень учених на увагу заслуговує формулювання поняття І. Алексєєвої, яка акцентує увагу на забезпеченні необхідною інформацією зовнішніх користувачів, що, на нашу думку, суперечливо, оскільки інформація, отримана за даними внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, є комерційною таємницею, тобто придатна лише для внутрішніх користувачів, зокрема для вищої ланки управління підприємством. Зокрема, на підставі аналізу понять, наданих ученими [14; 15], можна зробити висновок, що саме включення у сутність поняття «стратегічний облік» фінансового обліку, тим самим виключає слово «управлінський» із визначення поняття «стратегічний управлінський облік». Проте з проаналізованих визначень «стратегічний облік» та «стратегічний управлінський облік» можна вести мову про ідентичну мету та призначення побудови такої інформаційної системи: «Стратегічний управлінський облік можна розглядати як облікову інформаційну систему, що підтримує стратегічний менеджмент» [18, с. 47].

На підставі узагальнення наведених різних підходів до змісту поняття «стратегічний управлінський облік» підтримуємо думку вчених, що стратегічний облік спрямований на досягнення стратегічних цілей підприємства на підставі дослідження (моніторингу) як внутрішніх, так і зовнішніх чинників розвитку підприємства, тобто даний облік можна розглядати як подальший розвиток управлінського обліку як облікової інформаційної системи для стратегічних цілей.

Висновки з проведеного дослідження. Аналіз різних інтерпретацій поняття «стратегічний управлінський облік» свідчить, що більшість авторів визначає та/або пов'язує сутність даного обліку із внутрішньою зовнішню спрямованість. Стратегічний управлінський облік – напрям розвитку управлінського обліку, що має стратегічну спрямованість та досягнення мети шляхом формування внутрішньої й зовнішньої інформації, необхідної для прийняття обґрунтованих стратегічних рішень. Сьогодні потребують подальшого дослідження сутність категоріально-понятійного апарату складників стратегічного обліку, розроблення його інструментарію та напрямів його впровадження у вітчизняну облікову практику сучасних підприємств.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. CIMA Official terminology. Edition. London: CIMA Publishing, 2005. 114 p.
2. Саранцева Е.Г. Стратегический управленческий учет. *Вестник Волжского университета имени В.Н. Татищевой*. 2015. № 3(34). С. 77–82.
3. Николаева О.Е., Алексеева О.В. Стратегический управленческий учет. Москва : ЛКИ, 2008. 304 с.
4. Simmonds K. Strategic Management Accounting. Paper presented to CIMA : Technical Symposium, January, 1981. 140 p. URL: www.webfirm.ru/firms/14034/index/html142. www.nesse.ru/analytics.html?id=ab (дата звернення: 24.12.2018).
5. Ward K. Strategic management accounting. Routledge, 2012. 307 p.
6. Уорд К. Стратегический управленческий учет. Москва : Олимп-Бизнес, 2002. 448 с.
7. Innes J. Strategic Management accounting, in tones. *Handbook of Management accounting*. 1998. № 2. P. 967–968.
8. Bromwich M. The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets. *Accounting, Organisations and Society*. 1990. Vol. 15 (½). P. 27–46.
9. Вахрушина М.А. Управленческий учет для менеджеров : учебник. Москва : КНОРУС, 2018. 320 с.
10. Єршова Н.Ю. Концептуальні основи стратегічного управлінського обліку. *Проблеми економіки*. 2017. № 1. С. 195–202.
11. Бруханський Р.Ф. Поняття стратегічного управлінського обліку. *Інноваційна економіка*. 2014. № 4. С. 310–313. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/1745> (дата звернення: 24.12.2018).
12. Lord B. Strategic management accounting: the emperor's new clothes? *Management Accounting Research*. 1996. Vol. 7. № 3. P. 347–366.
13. Друри К. Управленческий и производственный учет ; пер. с англ. В.Н. Егорова. Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2012. 1423 с.
14. Райан Б. Стратегический учет для руководителей ; пер. с англ. В.А. Микрюкова. Москва : Аудит, ЮНИТИ, 1998. 616 с.
15. Алексеева И.В. Учетно-аналитическое обеспечение принятия стратегических решений в деятельности промышленных предприятий : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12. Ростов-на-Дону, 2002. 224 с.
16. Фатенок-Ткачук А.О. Стратегічний облік у системі управління підприємством. *Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку*. 2012. № 721. С. 241–245.
17. Довбуш А.В. Стратегічний облік: сутність та поняття. *Інноваційна економіка*. 2014. № 6. С. 304–307. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/inek_2014_6_56 (дата звернення: 24.12.2018).
18. Юрьева Л.В. Методологическая основа стратегического управленческого учета в холдинговых структурах. *Вестник УГТУ-УПИ. Серия «Экономика и управление»*. 2009. № 6. С. 46–54. URL: <http://hdl.handle.net/10995/54111> (дата звернення: 24.12.2018).