

Шматковська Тетяна, Мачулка Оксана
**КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ СТРАТЕГІЧНОГО
УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ**

У статті розглянуто сутність стратегічного управлінського обліку, досліджено та проаналізовано основні підходи науковців до визначення поняття «стратегічний управлінський облік», класифіковано підходи до визначення цього поняття. Охарактеризовано складові системи управління конкурентоспроможністю підприємства та визначено основні зв'язки між складовими системи стратегічного управлінського обліку. Виокремлено основні принципи та завдання стратегічного управлінського обліку. Визначено теоретичні основи стратегічного обліку, які поєднують у своєму складі поняття про його предмет та способи відображення об'єктів, функцій, принципи системи організації обліку. Узагальнено існуючі концепції щодо місця та ролі стратегічного управлінського обліку в інформаційному забезпеченні прибуткового функціонування суб'єктів господарювання з урахуванням зовнішніх чинників в умовах нестабільного макроекономічного середовища.

Ключові слова: стратегічний управлінський облік, стратегічне управління, управлінські рішення, конкурентоспроможність, інформаційне забезпечення, принципи стратегічного управлінського обліку.

Шматковская Татьяна, Мачулка Оксана
**КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ СТРАТЕГИЧЕСКОГО
УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА**

В статье рассмотрена сущность стратегического управленческого учета, исследованы и проанализированы основные подходы ученых к определению понятия «стратегический управленческий учет», классифицированы подходы к определению этого понятия. Охарактеризованы составляющие системы управления конкурентоспособностью предприятия и определены основные связи между составляющими системы стратегического управленческого учета. Выделены основные принципы и задачи стратегического управленческого учета. Определены теоретические основы стратегического учета, которые сочетают в своем составе понятия о его предмете и способы отображения объектов, функций, принципы

системы организации учета. Обобщены существующие концепции относительно места и роли стратегического управленческого учета в информационном обеспечении прибыльного функционирования субъектов хозяйствования с учетом внешних факторов в условиях нестабильной макроэкономической среды.

Ключевые слова: стратегический управленческий учет, стратегическое управление, управленческие решения, конкурентоспособность, информационное обеспечение, принципы стратегического управленческого учета.

Shmatkovska Tatjana, Machulka Oksana

CONCEPTUAL FRAMEWORK OF THE STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING

In the article the essence of strategic management accounting, investigated and analyzed the basic scientific approaches to the definition of "strategic management accounting" classified approaches to the definition of the term. Characterized components of competitiveness management company and the main connections between the components of strategic management accounting. Thesis there is determined the basic principles and objectives of strategic management accounting. Theoretical foundations of the strategic calculation that combine some kind of concept of its subject and methods of display objects, features, principles of accounting system. The analysis of the existing conceptual foundations of strategic management accounting in terms of its capacity information provision system of competitive enterprises and identified areas for further development. Overview existing concepts for its place and role in the information security operation profitable business entities, taking into account external factors in an unstable macroeconomic environment.

Keywords: strategic management accounting, strategic management, management decisions, competitiveness, information, principles of strategic management accounting.

Постановка проблеми. В умовах сучасного розвитку світової економіки для найповнішої адаптації підприємств до мінливого економічного середовища виникає необхідність розробки нових інструментів, методів та принципів управління. Водночас тільки ті підприємства, які готові до інноваційних змін і мають добре організовану систему стратегічного планування та управління є найбільш конкурентноспроможними.

Сучасний стан бізнес-середовища, взаємовідносини покупців, постачальників, інших дебіторів і кредиторів, мінливе економічне середовище засвідчує необхідність прогнозування декількох напрямків розвитку бізнесу. Невизначені умови функціонування висувають перед суб'єктами господарювання необхідність визначення своєї довгострокової стратегії, інформацію для розробки якої може надати стратегічний управлінський облік.

Необхідність формування облікового блоку стратегічного управлінського обліку зумовлена глобалізацією бізнесу, розвитком інформаційних технологій, мобільністю організаційної структури підприємства, зміною стилю і методів управління.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми методичного забезпечення стратегічного управління висвітлювалися у роботах зарубіжних та вітчизняних вчених, таких як І. Ансофф, П. Й. Атамас, М. В. Володькіна, В. Г. Герасимчук, С. Ф. Голов, К. Друрі, С. Каплан, О. Е. Ніколаєва, М. С. Пушкар, О. А. Мошковська, Л. В. Нападовська, В. В. Сопко, Б. Райан, В. Р. Шевчук, М. Т. Щирба та інші. Проте питання формування облікового блоку стратегічного управлінського обліку залишаються дослідженими недостатньо.

Актуальною є тематика стратегічного управлінського обліку і серед вітчизняних науковців, про що свідчить аналіз тематики останніх науково-практичних конференцій різного рівня, присвячених обліково-аналітичних проблем сьогодення в Україні.

Метою дослідження є визначення сутності стратегічного управлінського обліку та окреслення можливих перспектив щодо його впровадження на вітчизняних підприємствах як одного з ефективних інструментів управління їх конкурентоспроможністю.

Основні результати дослідження. Інтеграція сучасного підприємства у світове товариство призводить до необхідності формувати облікову інформацію підвищеної якості та корисності. Що в свою чергу потребує фундаментальних змін в методології обліку та

розширення його функцій, які мають включати у себе: стратегічне планування; стратегічний аналіз; стратегічний аудит.

На сьогодні існують різні підходи науковців щодо визначення поняття «стратегічний управлінський облік», які можна згрупувати за наступними напрямками (табл.1)

Таблиця 1

Підходи щодо визначення сутності поняття «стратегічний управлінський облік» (узагальнено на основі поданих джерел)

№	Підхід до визначення	Науковці, які його пропонують	Визначення
1	2	3	4
11.	Окремий вид обліку	В. В. Панков, В. Ф. Несветаєлов [8]	Це облік, спрямований на підтримку стратегічно орієнтованих рішень, тісно пов'язаний з ринково орієнтованою зовнішньою інформацією, яка має як фінансовий, так і не фінансовий характер, спрямований не тільки на фіксацію конкретних фактів, а більше на відстежування трендів, тенденцій або суттєвих змін, оперує плановими і прогнозними даними довгострокового характеру
		П. Й. Атамас [1]	Це облік, який зосереджується на зовнішніх факторах (таких як прибутковість конкурентів, частка на ринку і т. ін.), тоді як для традиційного обліку характерна зосередженість на внутрішніх процесах і явищах.

1	2	3	4
22.	Елемент, підсистема обліку та	В. 3. Семанюк[14]	Це підсистема обліку, функція стратегічного управління, яка забезпечує менеджерів інформацією про внутрішнє середовище діяльності підприємства для прийняття стратегічних рішень
		А. В. Шайкан [16]	Це елемент ідеології управління підприємством в цілому й облікової політики зокрема
33.	інформаційної	В. В. Іванов, О. К. Хан [10]	Це засіб інформаційної підтримки прийняття, реалізації й оцінки стратегічних управлінських рішень і систематизованого збору й обробки показників, які характеризують стан не тільки внутрішньої фінансово-господарської діяльності, але й зовнішнього середовища (конкурентного, клієнтського тощо), яким керує організація
	Інструмент підтримки	М. А. Вахрушина, М. І. Сидорова, Л. І. Борисова [3]	Це одне з прогресивних інформаційних джерел, яке повинно забезпечити менеджмент організації інструментарієм для прийняття управлінських рішень, координування господарських функцій з метою досягнення ефективних результатів.
44.		Шевчук В. Р. [17]	Це інформаційне підґрунтя прийняття рішень вищого рівня управління, що полягає в забезпеченні менеджерів всією інформацією, необхідною для управління і контролю за розвитком підприємства в інтересах його власників та інших зацікавлених партнерських груп (кредиторів, клієнтів, постачальників, персоналу, уряду і суспільства).
55.	Процес	С. Б. Сулоєва, К. Є. Землякова [7]	Процес надання інформації, яка спрямована на довгострокову перспективу, повинен забезпечити підтримку загальної конкурентоспроможної стратегії організації.
		Б. Райн[7]	Взаємозв'язок 4 базових зобов'язань (фінанси, менеджмент, технічна і технологічна кваліфікація), реалізація функції контролю, руху ресурсів, затрат, базового потенціалу організації
56.	Окрема економічна система	С. Ф. Голов [4]	Це система управлінського обліку, спрямована на прийняття управлінських рішень
		М. С. Пушкар [12]	Це система, яка надає інформацію про зовнішнє середовище для стратегічного управління та формується в системі контролінгу
		О. П. Кундря – Висоцька [6]	Це аналітична система для співвідношення необхідної бухгалтерської інформації зі стратегією фірми, яка тісно взаємопов'язана із системою стратегічного планування
		Канурна З. Ф. [5]	Це комплексна економічна система, сформована на базі сучасних інформаційних технологій, охоплює в єдиному інформаційному полі всі блоки і бізнес-процеси виробничо-господарської діяльності

Одним з напрямків розвитку сучасного управління підприємством є стратегічне управління, яке потребує зміни облікових підходів з метою створення надійного інформаційного забезпечення. У зв'язку з чим у сучасній економічній літературі з'явилося поняття «стратегічний облік», «стратегічний управлінський облік». Отже, серед науковців існують розбіжності щодо питань змісту, термінології, задач, об'єктів стратегічного обліку та аналізу, але більшість з них схиляється до думки, що його впровадження в практичну діяльність підприємств має сприяти підвищенню якості прийняття управлінських рішень.

Науковцями, виходячи з основної мети стратегічного управлінського обліку, сформовано основні його завдання [3; 11; 17] (рис. 1).

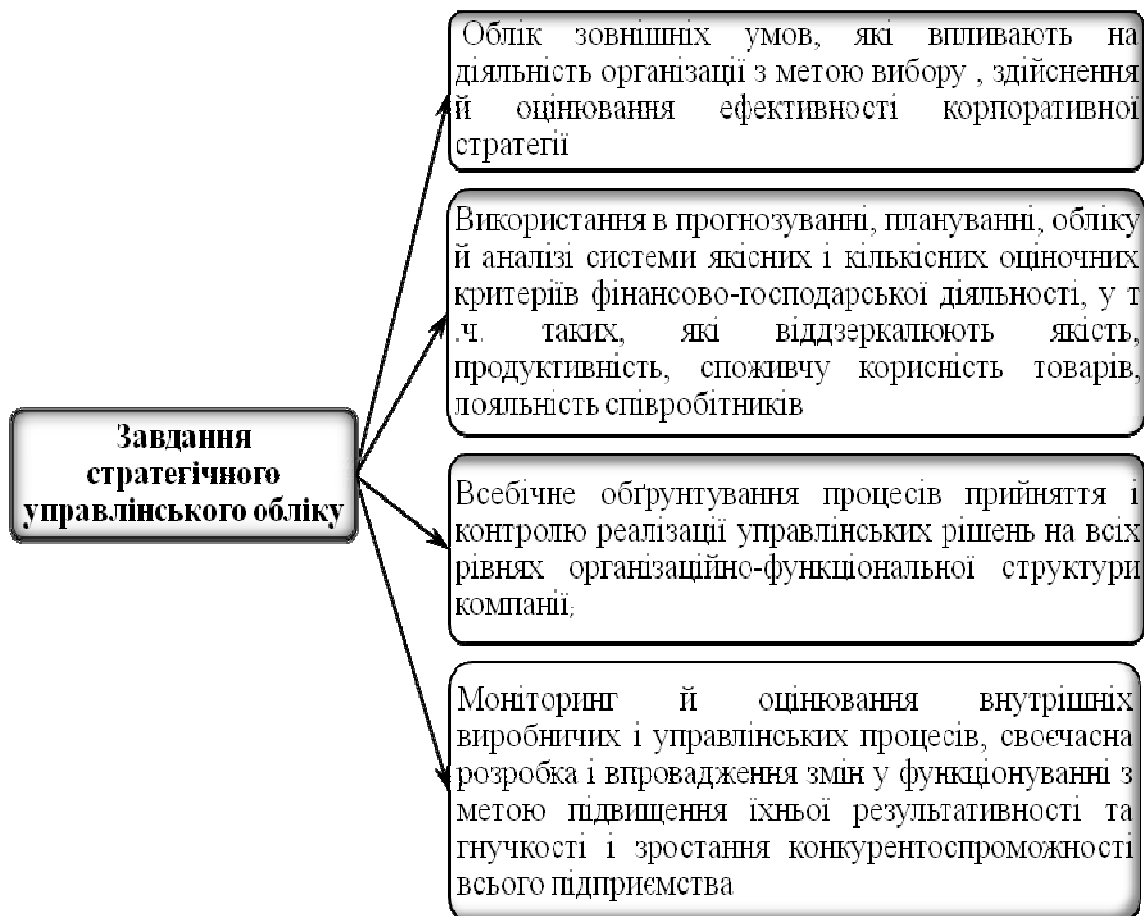


Рис. 1. Схематичне відображення завдань стратегічного управлінського обліку

Таким чином, стратегічний облік представляє собою підсистему стратегічного управління підприємством, яка здійснює інформаційну підтримку процесу прийняття рішень шляхом збирання, реєстрації, аналізу, зберігання і передачі інформації про зовнішнє і внутрішнє середовище підприємства з метою забезпечення його конкурентоспроможності у короткостроковій та довгостроковій перспективі. В умовах нестабільного економічного середовища, забезпечення конкурентоспроможності підприємства стає головною запорукою ефективного функціонування підприємства, а стратегічний управлінський облік є одним з головних інформаційних базисів від якого залежить своєчасність, достовірність, надійність прийнятих управлінських рішень.

Окрім того, в економічній літературі виділяють основні принципи стратегічного управлінського обліку [3] (рис. 2).

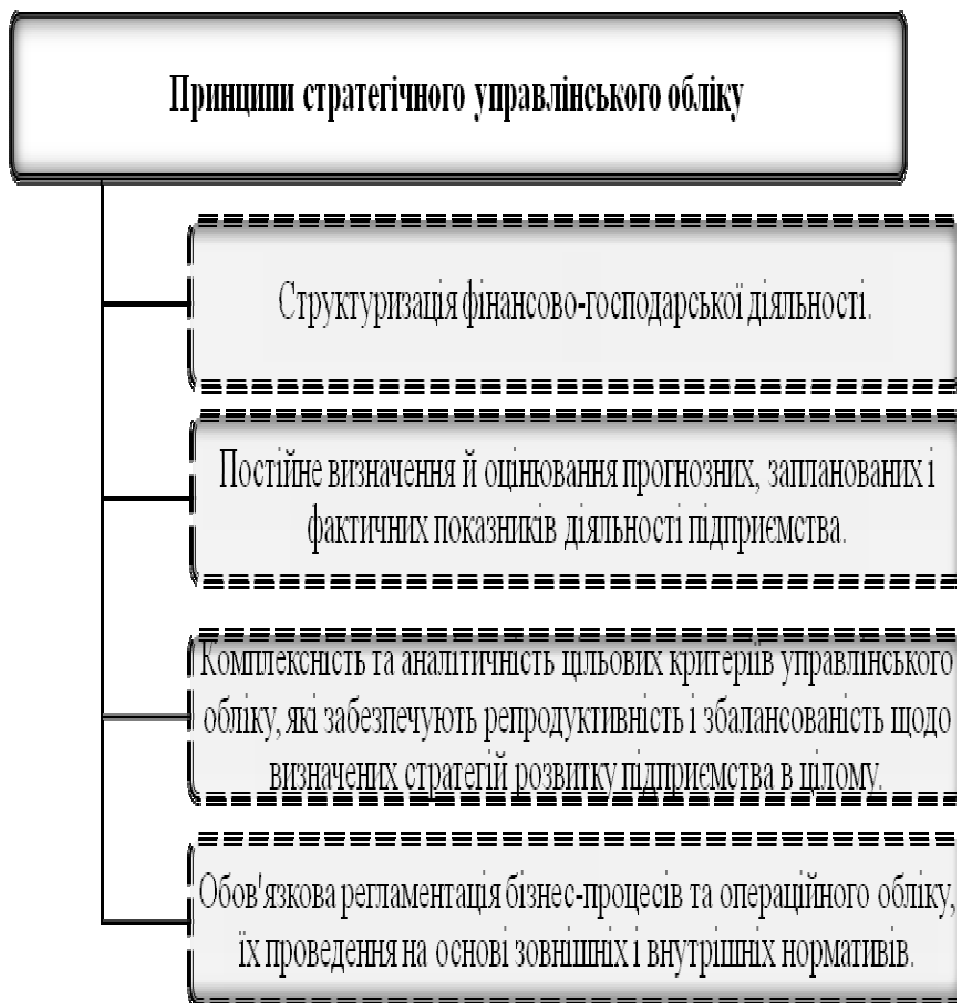


Рис. 2. Систематизація принципів стратегічного управлінського обліку

Специфічними методами стратегічного обліку є: методи моніторингу конкурентної позиції (аналіз трендів за певними параметрами), динаміки вартості підприємства, методи стратегічного ціноутворення та калькулювання, методи стратегічного позиціонування, методи планування та гнучкого бюджетування, система збалансованих показників (BSC), методи стратегічного та системного аналізу, моделі доданої вартості (EVA), індикатори для відстеження необхідності зміни стратегії, формування сигнальних індикаторів для виявлення проблем та інші.

Основними технологіями стратегічного управлінського обліку є [12]:

- activity-based costing (ABC) – облік витрат за видами діяльності, який передбачає їх розподіл за носіями затрат (чинникам витрат) відповідно до обсягів і структури ресурсів, які споживаються в процесі виконання операцій зі створення й виробництва продукції (товару, послуги);

- lifecycle costing – калькуляція стадій життєвого циклу, сутність якої полягає в тому, що вартість (товару, послуги) враховує витрати на всіх етапах його життєвого циклу: розробка, проектування, вихід і просування на ринок тощо;

- target costing – ціноутворення за цілями, сфокусоване на розробці заходів із оптимізації собівартості товару (послуги) з урахуванням цільового призначення параметрів, які впливають на співвідношення «ціна – якість», – споживчі якості терміну корисного використання, рівня сервісу, післяпродажного обслуговування тощо;

- Balanced Scorecard (BSC) – збалансована система показників в управлінні ключовими бізнес-процесами центрів відповідальності організації відповідно до встановленої мети, кількісно і якісно виявлених в цільових величинах оціночних критеріїв: фінанси, клієнти, внутрішні бізнес-процеси, навчання та зростання;

- бенчмаркінг – постійний процес вивчення й оцінювання товарів, послуг і досвіду виробництва найсерйозніших конкурентів визнаними лідерами у своїх галузях;

- бюджетування або еталонне оцінювання (benchmarking) – спосіб збору інформації, який використовується компаніями з метою виявлення найкращих практик інших компаній;

Особливістю стратегічного обліку стає те, що пріоритетним напрямком формування інформації в його системі є задоволення інформаційних потреб стратегічного менеджменту, а саме:

- облік ключових факторів успіху;
- формування стратегічної звітності;
- облік в динаміці індикаторів внутрішнього середовища підприємства.

Стратегічний облік максимально наближений до системи управління, а результатом діяльності його підсистеми має бути формування низки інформаційних показників, завдяки яким можливо буде виявляти конкурентні позиції підприємства та приймати рішення щодо його подальшого розвитку.

Висновки. За результатами дослідження виявлено, що основним завданням стратегічного управлінського обліку є прийняття короткострокових та довгострокових управлінських рішень у системі стратегічного управління з метою забезпечення конкурентоспроможності підприємства. За допомогою інструментів стратегічного управлінського обліку проводиться відбір, аналіз та постійний моніторинг показників зовнішнього та внутрішнього середовища з метою вчасного виявлення змін, які в свою чергу обумовлюють формування коригувань існуючого стратегічного плану розвитку підприємства.

Ключовими факторами щодо оцінювання ефективності впровадження стратегічного обліку на підприємстві, як необхідного елементу системи управління його конкурентоспроможністю є:

- 1). формування загальної системи стратегічного менеджменту підприємства, що потребує переосмислення сучасних підходів щодо управління із врахуванням інноваційних засад діяльності та розвитку;
- 2) наявність та підготовка фахівців, що зможуть забезпечити впровадження та успішне функціонування системи стратегічного обліку на вітчизняних підприємствах в умовах реалій сучасності.

Література

1. Атамас П. Й. Управлінський облік: навч. посіб. / П. Й. Атамас – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 440 с.

2. Болдуєв М. В. Організація стратегічного управлінського обліку на промислових підприємствах / М. В. Болдуєв, В. Л. Корінев // Держава та регіони.– Серія : Економіка і підприємництво – 2010.– № 6. –С. 190–194.

3. Вахрушина М. А., Сидорова М. И., Борисова Л. И. Стратегический управленческий учет : Полный курс МБА / М. А.

Вахрушина, М. И. Сидорова, Л. И. Борисова. – М. : РидГрупп, 2011. – 192 с.

4. Голов С. Ф. Сучасний стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. Ступеня д-ра екон. наук: спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / С. Ф. Голов. – Київ, 2009. – 35 с.

5. Канурна З. Ф. Стратегічні аспекти обліку в системі управління великого машинобудівного підприємства: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 : Східноукр. нац. ун-т ім. В. Даля / З. Ф. Канурна. – Луганськ, 2002. – 19 с.

6. Кундря-Висоцька О. П. Змістовні характеристики стратегічної парадигми обліку / О. П. Кундря-Висоцька // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – Серія : Економічні науки. – 2010. – №3, Ч. 2. – С. 137–139.

7. Мошковська О. А. Концептуальні засади стратегічного управлінського обліку / О. А. Мошковська // Актуальні проблеми економіки - № 12 (138) – 2012. – С. 152 – 159.

8. Панков В. В. Базовые принципы и допущения стратегического управленческого учета / В. В. Панков, В. Ф. Несветайлов // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – №7. – С. 2–7.

9. Партин Г.О. Управлінський облік: підручник / Г. О. Партин, А. Г. Загородній, Т. І. Свідрик, А. І. Ясінська, Т. М. Бойчук. – Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2013. – 280 с.

10. Пилипенко А. А. Організація обліково - аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства : наукове видання / А. А. Пилипенко. – Харків : Вид. ХНЕУ, 2007. – 276 с.

11. Попович В. І. Теоретичні основи організації стратегічного обліку на підприємствах / В. І. Попович // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування - Випуск 1(61) – 2013. – Серія «Економіка» - С. 187 – 192.

12. Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти) : монографія / М. С. Пушкар. – Тернопіль, 1999. – 424 с.

13. Сатмурзаев А. А. Концепция стратегического учета в новых экономических структурах: теоретический аспект / А. А. Сатмурзаев // Економіка та держава. – 2010. – №12. – С. 195–198.

14. Семанюк В. З. Формування підсистеми стратегічного обліку в умовах ринкових відносин / В. З. Семанюк // Формування ринкових

відносин в Україні: зб. наук. пр. – Вип. 11 (114) / наук. ред. І. Г. Манцуров. – К., 2010. – С.59–64.

15. Уорд К. Стратегический управленческий учет : Пер. с англ. / К. Уорд – М. : Олимп-Бизнес, 2002. – 448 с.

16. Шайкан А. В. Бухгалтерський облік з метою стратегічного управління як інструмент інтеграції вітчизняних підприємств у світове господарство / А. В. Шайкан [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/1900/1/42.pdf>

17. Шевчук В. Р. Стратегічний управлінський облік як інформаційне підґрунтя стратегічного менеджменту підприємства / В. Р. Шевчук [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://VNULPM_2014_797_58.pdf

1. Atamas P. J. Upravlins`kyj oblik: navch. posib. / P. J. Atamas – К.: Centr navchal`noyi literatury`, 2006. – 440 s.

2. Bolduyev M. V., Korinyev V. L. Organizaciya strategichnogo upravlins`kogo obliku na promy`slovy`x pidpry`yemstvax / M. V. Bolduyev, V. L. Korinyev // Derzhava ta regiony`. – Seriya: Ekonomika i pidpry`yemny`cztvo – 2010. – №6. – S. 190–194.

3. Vaxrushy`na M.A., Sy`dorova M. Y`.., Bory`sova L. Y`. Strategy`cheskyj upravlencheskyj uchet: Polnyj kurs MBA. – М.: Ry`dGrupp, 2011. – 192 s.

4. Golov S. F. Suchasnyj stan ta perspekty`vy` rozvy`tku buxgalters`kogo obliku v Ukrayini: avtoref. dy`s. na zdobuttya nauk. Stupenya d-ra ekon. nauk: specz. 08.00.09 “Buxgalters`kyj oblik, analiz ta audy`t” / S. F. Golov. – Ky`yiv, 2009. – 35 s.

5. Kanurna Z. F. Strategichni aspekty` obliku v sy`stemi upravlinnya vely`kogo mashy`nobudivnogo pidpry`yemstva: Avtoref. dy`s... kand. ekon. nauk: 08.06.04 / Sxidnoukr. nacz. un-t im. V. Dalya. – Lugans`k, 2002. – 19 s.

6. Kundrya-Vy`socz`ka O. P. Zmistovni xaraktery`sty`ky` strategichnoyi parady`gmy` obliku / O. P. Kundrya-Vy`socz`ka // Visnyk Zhy`tomy`rs`kogo derzhavnogo texnologichnogo universy`tetu. – Seriya: Ekonomichni nauky`. – 2010. – №3, Ch. 2. – S. 137–139.

7. Moshkovs`ka O.A. Konceptual`ni zasady` strategichnogo upravlins`kogo obliku / O.A. Moshkovs`ka // Aktual`ni problemy` ekonomiky` - №12(138) - 2012 – S. 152 – 159.

8. Pankov V. V., Nesvetajlov V.F. Базовые принципы учета допущения стратегического управленческого учета // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – №7. – С. 2–7.

9. Party`n G.O. Upravlins`ky`j oblik: pidruchny`k / G. O. Party`n, A. G. Zagorodnij, T. I. Svidry`k, A. I. Yasins`ka, T. M. Bojchuk. – L`viv: Vy`davny`cztvo L`vivs`koyi politexny`, 2013. – 280 s.

10. Py`ly`penko A. A. Organizaciya oblikovo- anality`chnogo zabezpechennya strategichnogo rozvy`tku pidpry`yemstva. Naukove vy`dannya. – Xarkiv: XNEU, 2007. – 276 s.

11. Popovy`ch V. I. Teorety`chni osnovy` organizaciji strategichnogo obliku na pidpry`yemstvax // V. I. Popovy`ch - Visny`k Nacional`nogo universy`tetu vodnogo gospodarstva ta pry`rodokory`stuvannya - Vy`pusk 1(61) – 2013 -. Seriya «Ekonomika» - S. 187 – 192.

12. Pushkar M. S. Tendenciya ta zakonirnosti rozvy`tku buxgalters`kogo obliku v Ukrayini (teorety`ko-metodologichni aspekty`): Monografiya. – Ternopil`, 1999. – 424 s.

13. Satmurzaev A. A. Koncepty`ya strategicheskogoucheta v novyx ekonomy`chesky`x strukturax: teorety`chesky`j aspekt / A. A. Satmurzaev // Ekonomika ta derzhava. – 2010. – №12. – S. 195–198.

14. Semanyuk V.Z. Formuvannya pidsy`stemy` strategichnogo obliku v umovax ry`nkovy`x vidnosy`n / V.Z. Semanyuk // Formuvannya ry`nkovy`x vidnosy`n v Ukrayini: zb. nauk. pr. – Vy`p. 11 (114) / nauk. red. I.G. Manczurov. – K., 2010. – S. 59–64.

15. Uord K. Strategicheskyy`j upravlenchesky`j uchet / Per. s angl. – M.: Oly`mp-Bu`znes, 2002. – 448 s.

16. Shajkan A. V. Buxgalters`ky`j oblik z metoyu strategichnogo upravlinnya yak instrument integraciji vitchy`znyany`x pidpry`yemstv u svitove gospodarstvo [Elektronny`j resurs] / A.V. Shajkan – Rezhy`m dostupu: <http://eztuir.ztu.edu.ua/1900/1/42.pdf>

17. Shevchuk V. R. Strategichny`j upravlins`ky`j oblik yak informacijne pidg`runtya strategichnogo menedzhmentu pidpry`yemstva [Elektronny`j resurs] / V. R. Shevchuk // Rezhy`m dostupu: http://VNULPM_2014_797_58.pdf

Рецензент: Срішенець О. М., д.е.н., професор, професор кафедри економічної теорії та природокористування, Східноєвропейський національний університет імені Лесі Українки (м. Луцьк)

28.03.2016