

**A.I. ОРЄХОВА**

(Сумський національний аграрний університет, м. Суми, Україна)

## Інтерпретація та місія стратегічного управлінського обліку в управлінській діяльності підприємств

*В сучасних умовах управлінський облік є з'єднуючою ланкою між обліковим процесом та управлінням підприємством. Стаття присвячена розкриттю сутності та місії стратегічного управлінського обліку в управлінській діяльності підприємств. Досліджена етимологія стратегічного управлінського обліку та наведено авторське визначення даної категорії. Визначено основні відмінності стратегічного та традиційного управлінського обліку. Розкрито особливості та основні завдання стратегічного управлінського обліку. Обґрунтовано складові процесу стратегічного управлінського обліку. Доведено, що процес стратегічного управлінського обліку включає в себе не лише власне облік, але й стратегічний аналіз, стратегічне планування та стратегічний контроль. Ідентифіковано елементи зовнішнього і внутрішнього інформаційного середовища для цілей стратегічного аналізу. Виявлено, що стратегічний управлінський облік являє собою систему збору і обробки інформації зовнішнього та внутрішнього середовища, що забезпечує досягнення цілей і завдань господарюючого суб'єкта, які носять стратегічний характер.*

**Ключові слова:** управління, управлінський облік, стратегічний аналіз, стратегічне планування, стратегічний контроль.

**A.I. ОРЄХОВА**

(Сумський національний аграрний університет, г. Сумы, Украина)

## Інтерпретація і місія стратегічного управління в управлінській діяльності підприємства

*В современных условиях управленческий учет является связующим звеном между учетным процессом и управлением предприятием. Статья посвящена раскрытию сущности и миссии стратегического управленческого учета в управленческой деятельности предприятий. Исследована этимология стратегического управленческого учета и приведенное авторское определение данной категории. Определены основные отличия стратегического и традиционного управленческого учета. Раскрыты особенности и основные задачи стратегического управленческого учета. Обоснованы составляющие процесса стратегического управленческого учета. Доказано, что процесс стратегического управленческого учета включает в себя не только собственно учет, но и стратегический анализ, стратегическое планирование и стратегический контроль. Идентифицированы элементы внешней и внутренней информационной среды для целей стратегического анализа. Выявлено, что стратегический управленческий учет представляет собой систему сбора и обработки информации внешней и внутренней среды, что обеспечивает достижение целей и задач хозяйствующего субъекта, которые носят стратегический характер.*

**Ключевые слова:** управление, управленческий учет, стратегический анализ, стратегическое планирование, стратегический контроль.

**A.I. ORIEKHOVA**

(Sumy National Agrarian University, Sumy, Ukraine)

## Interpretation and Mission of Strategic Managerial Accounting in Management of Enterprises

*In modern conditions, managerial accounting is a connecting link between the accounting process and company management. The article elucidates the nature and mission of strategic management accounting in the management of enterprises. The etymology of strategic management accounting is explored, and the author's definition of this category is presented. The main differences between the traditional and strategic management accounting are defined. The features and main tasks of strategic management accounting are revealed. The components of strategic*

*management accounting are grounded. It is proved that the process of strategic management accounting includes not only the actual accounting, but also strategic analysis, strategic planning and strategic control. The elements of internal and external information environment are identified for the purposes of strategic analysis. It is found that strategic management accounting is a system for collecting and processing information from the external and internal environment, which ensures the achievement of the strategic goals and objectives of the entity.*

**Keywords:** *management, management accounting, strategic analysis, strategic planning, strategic control.*

**Постановка проблеми.** В сучасних умовах господарювання, пов'язаних з глобалізаційними процесами та відповідною трансформацією всіх соціально-економічних систем, жорсткою конкурентною боротьбою за ринки збуту продукції проблеми стратегічного управління підприємством набувають особливої актуальності. Стратегічний управлінський облік відображає систему управління, що поєднує в собі аналіз, планування та контроль з використанням облікової інформації. Іншими словами, це поєднуюча ланка між обліковим процесом та управлінням підприємством. А тому, актуальності набувають питання визначення ролі стратегічного управлінського обліку в системі управління підприємством.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Пошуку шляхів вирішення різноманітних проблем стратегічного обліку присвячені праці вітчизняних вчених, а саме І.М. Боярко, Р.Ф. Бруханського, Б.І. Валуєва, Л.О. Іващенко, Л.М. Кіндрацької, Ю.А. Кузьмінського, Є.В. Мниха, Л.В. Нападовської, П.П. Німчинова, М.С. Пушкаря, В.З. Семанюк, В.В. Сопко, М.Г. Чумаченка. Серед закордонних дослідників відмітимо А. Апчерча, Ш. Датара, К. Друрі, М. Портера, К. Уорда. Проте, незважаючи на вагомий внесок вищезазначених вчених, певні питання стратегічного управлінського обліку потребують додаткового дослідження та вивчення.

**Метою статті** є визначення сутності та місії стратегічного управлінського обліку в управлінській діяльності підприємств.

**Методика дослідження.** Для виконання поставленого завдання в ході його проведення використано економіко-статистичні методи дослідження, зокрема монографічний, табличний методи та інші.

**Виклад основних результатів дослідження.** Існуючий управлінський облік, який націлений на

інформаційне забезпечення оперативних рішень, прийнято називати традиційним.

Крім операційних управлінських рішень сучасному підприємству необхідно приймати довгострокові або стратегічні управлінські рішення. Останнім часом зростає їх важливість, що пов'язано з посиленням конкуренції і появою нових інформаційних можливостей для обробки даних. Це призводить до того, що орієнтація на довгострокові цілі компанії, наприклад, створення довгострокової стратегічної конкурентної переваги, сприяє більш стабільним вигодам для зацікавлених у діяльності компанії осіб в довгостроковій перспективі, що особливо важливо, враховуючи стрімкий характер змін, які швидко нівелюють короткострокові переваги.

Для обслуговування потреб менеджменту компанії при підготовці стратегічних рішень необхідні нові методи управлінського обліку. Сукупність цих методів прийнято називати сучасним або стратегічним управлінським обліком.

Разом з тим, роль сучасного управлінського обліку принципово відрізняється від ролі традиційного управлінського обліку. Традиційний в, основному, спрямований на інформаційне забезпечення операційних управлінських рішень, у той час як сучасний стратегічний управлінський облік – на інформаційне забезпечення стратегічних рішень. Дана відмінність призводить до відмінності у використанні методів аналізу і зовсім інших взаємозв'язків між управлінським обліком та іншими дисциплінами, наприклад бухгалтерським обліком, менеджментом, маркетингом і т. д. [4].

Основні відмінності між двома концепціями управлінського обліку наведені в табл. 1.

Таблиця 1

**Основні відмінності стратегічного і традиційного управлінського обліку**

Критерії	Стратегічний управлінський облік	Традиційний управлінський облік
Аналіз затрат	Визначення для кожного елемента складу витрат системи аналізу, що дозволяє вирішувати проблему стратегічного позиціонування на ринку	Переважає використання в аналізі розподілу витрат на змінні і постійні
Аналіз внутрішнього середовища	Аналіз основних внутрішніх факторів	Концентрація аналізу на внутрішніх факторах
Аналіз зовнішніх факторів	Постійний моніторинг факторів зовнішнього середовища	Проводиться час від часу
Вплив на прийняття стратегічних управлінських рішень	Спрямований на впровадження, підтримку і розвиток стратегічних управлінських рішень.	Впливає на прийняття стратегічних управлінських рішень непрямым чином.
Роль на підприємстві	Відіграє одну з ключових ролей, оскільки адаптований до реальних потреб конкретної організації.	Роль обмежується рішенням оперативних, а не стратегічних завдань.

Джерело: складено автором за даними [6, 7, 8].

## Бухгалтерський облік

Актуальність впровадження стратегічного управлінського обліку обумовлена необхідністю вирішення питань стратегічного характеру, що мають місце в системі управління підприємством, а саме, потенціал і можливості підприємства в умовах жорсткого конкурентного середовища.

Специфічними особливостями стратегічного управлінського обліку є:

- інформаційне забезпечення розробки декількох варіантів стратегії розвитку підприємства і вибору найбільш оптимального з них;

- оцінка досягнення оперативних і стратегічних цілей, фінансового стану та виробничого потенціалу підприємства;

- інтеграція прогнозних, планових, нормативних і фактичних даних фінансово-виробничої діяльності та їх обчислення в довгостроковій перспективі;

- облік факторів зовнішнього середовища, часу, капіталу, прибутковості, ризику та ін. [10].

Таким чином, можна стверджувати, що стратегічний управлінський облік формує ґрунтовне підґрунтя як для оперативного, так і стратегічного управління підприємством.

Як зазначає К. Друрі [4], розвиток стратегічного управлінського обліку багато в чому зумовлений тим, що на початку 70-х років ХХ ст. зародилася така дисципліна, як стратегічний менеджмент. Основний акцент, який робився в даному напрямку менеджменту, – досягнення стійких конкурентних переваг. Стратегічний облік виявився досить корисною і зручною технологією, яка дозволила зосередитися на стратегічних перспективах, включаючи дані щодо ринку збуту підприємства та його конкурентів. Також стратегічний управлінський облік забезпечує інформацією щодо стосовно ринкових перспектив вже існуючих товарів. При цьому аналіз, що проводиться в межах стратегічного управлінського обліку, не обмежується одним підприємством, а повинен виявити його конкурентні переваги порівняно з конкурентами. Стратегічний управлінський облік націлений на покращення існуючого інформаційного забезпечення аналізу, який би сприяв формуванню успішної конкурентної стратегії фірми.

Визначення «стратегічний управлінський облік» виникло у 80-х роках ХХ століття. Однак економічна література до цього моменту не надала однозначного визначення поняття «стратегічний управлінський облік». Вивчення поглядів провідних вітчизняних та іноземних вчених-економістів вказує на існування багатоваріантності у визначенні економічного терміну «стратегічний управлінський облік».

Зокрема, як вважає П.Й. Атамас, стратегічний управлінський облік повинен зосередитися 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].

С.Ф. Голов визначає стратегічний управлінський облік (Strategic Managerial Accounting) як систему управлінського обліку, спрямовану на прийняття стратегічних управлінських рішень [3].

К. Уорд дає таке визначення: «Стратегічний управлінський облік покликаний бути системою обґрунтування управлінських рішень, тобто він повинен забезпечити необхідною інформацією певних менеджерів компанії, відповідальних за прийняття стратегічних управлінських рішень» [8].

На думку В.В. Ходзицької, стратегічний управлінський облік – це інформаційна система, яка використовує вхідні ресурси (інформацію) та відповідні процеси, щоб одержати результати, які відповідають точно визначеним цілям прогнозованого управління [9].

До основних завдань стратегічного управлінського обліку слід віднести:

- задоволення інформаційних потреб власників та менеджмент вищої ланки підприємства;

- моніторинг зовнішнього та внутрішнього середовища, що має вплив на діяльність підприємства;

- контроль за ступенем досягнення поставлених стратегічних цілей і завдань підприємства;

- аналіз прогнозних значень і т.д.

З питань, що становлять зміст теоретичних основ стратегічного управлінського обліку, найбільшу складність викликає питання його організації.

Процес організації та функціонування стратегічного управлінського обліку базується на певній організаційно-методичній основі, що включає безліч елементів, що знаходяться у відносинах і зв'язках один з одним, які утворюють певну цілісність єдності. Процес стратегічного управлінського обліку включає в себе не тільки власне облік, але й такі три елементи: стратегічний аналіз, стратегічне планування, стратегічний контроль (рис. 1).

При цьому на практиці досить важко відокремити один елемент стратегічного управлінського обліку від іншого.

Стратегічний аналіз спрямований на визначення стану господарської діяльності (бізнесу) організації в конкретний момент часу. Крім цього, в ході проведення стратегічного аналізу надається оцінка ясності та реалістичності її стратегічних цілей.

Оскільки стратегія розвитку, як правило, досить тісно пов'язана із зовнішніми умовами, в яких організація здійснює свою господарську діяльність, то стратегічний аналіз насамперед покликаний досліджувати не тільки внутрішні, але й зовнішні умови як фактори, що впливають на довгострокові (стратегічні) цілі організації, особливо не концентруючись лише на так званих традиційних завданнях економічного управлінського аналізу.

Інформаційне середовище для цілей стратегічного аналізу представлено на рис. 2.

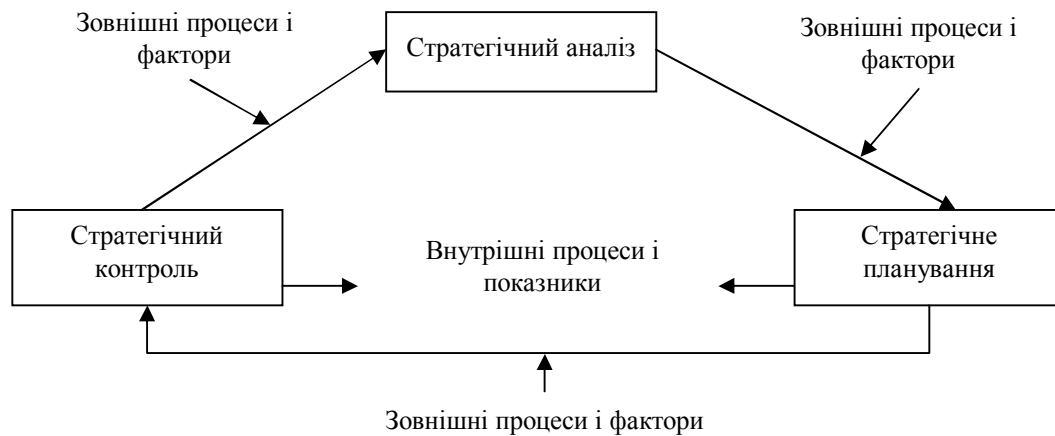


Рис. 1. Процес стратегічного управлінського обліку

Джерело: складено автором за даними [6, 9].

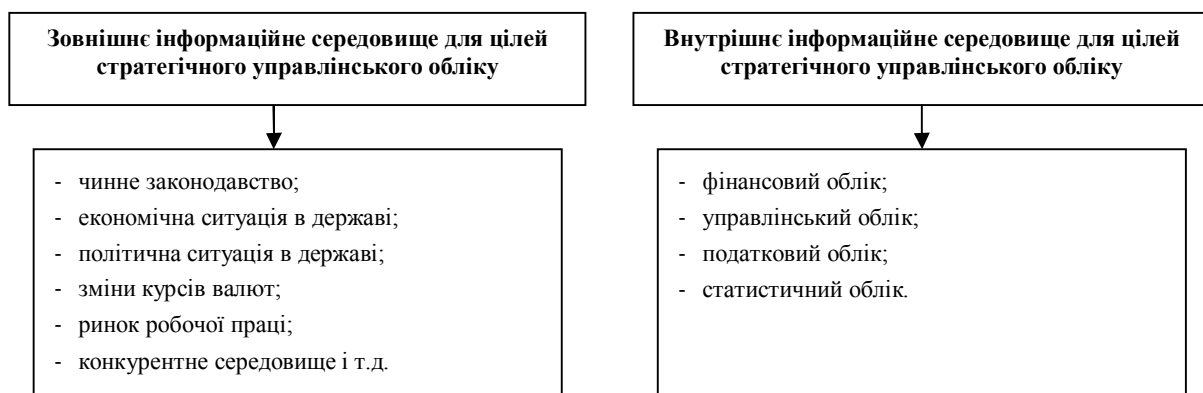


Рис. 2. Інформаційне середовище для цілей стратегічного аналізу

Джерело: розроблено автором.

Наступним важливим елементом стратегічного управлінського обліку є стратегічне планування. У ході його здійснення розробляються плани довгострокового характеру, які, у свою чергу, призначені для досягнення довгострокових, тобто стратегічних цілей організації. Стратегічне планування тотожне з поняттями корпоративного планування та довгострокового планування.

Результатом стратегічного планування є стратегія розвитку (бізнес-стратегія, корпоративна стратегія) організації – довгострокова програма дій організації у сфері бізнесу, яка може бути розбита на наступні складові:

1) підстратегії (виробнича, маркетингова, фінансова, кадрова);

2) окремі (конкурентні) стратегії (для кожного підрозділу підприємства, які можуть конкурувати на різних ринках і випускати різні види продукції).

Найважливішим елементом стратегічного управлінського обліку є стратегічний контроль. Його роль полягає у відстеженні та контролі за досягненням поставлених стратегічних цілей та забезпеченні повернення до стадії прийняття рішень. Такі повернення необхідні для того, щоб скорегувати рішення і повернутися на шлях, який необхідно

пройти для досягнення цілей, або для того, щоб змінити цілі (або скорегувати їх) у разі потреби.

Таким чином, система стратегічного управлінського обліку має виявляти потенційні проблеми, що потребують вирішення, для яких необхідна відповідна фінансова інформація. Типовими проблемами (і, відповідно, рішеннями) можуть бути вхід у певну галузь чи вихід з неї. Якщо рішення про вхід передбачають розширення бізнесу, то обидва типи рішень – аналіз диференційних витрат і доходів. Рішення про вихід можуть передбачати як продовження поточних операцій, так і повне їх припинення. В цих випадках необхідно використовувати концепцію розділованих (або тих, які згортаються) витрат і оцінювати альтернативні витрати [11].

**Висновки.** Результати проведених досліджень дозволяють стверджувати, що стратегічний управлінський облік – це системний збір інформації, як зовнішнього, так і внутрішнього характеру, з метою задоволення інформаційних потреб власників та формування стратегічного плану діяльності підприємства задля досягнення місії та цілей господарюючого суб'єкта.

Стратегічний управлінський облік, в управлінській діяльності підприємств,

## Бухгалтерський облік

характеризується як система, що забезпечує досягнення цілей і завдань господарюючого суб'єкта, що носять стратегічний характер. Процес стратегічного управлінського обліку включає в себе не тільки власне облік, але й стратегічний аналіз, стратегічне планування, стратегічний контроль.

### 4 Список використаних джерел

1. Атамас, П. Й. Управлінський облік [Текст] : навч. пос. / П. Й. Атамас. – Д. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 440 с.
2. Боярко, І. М. Стратегічно орієнтована система обліку як прояв синергетичного розвитку господарського обліку [Текст] / І. М. Боярко // Облік і фінанси. – 2015. – № 3(69). – С. 8-13.
3. Голов, С. Ф. Управлінський облік [Текст] : підручник / С. Ф. Голов. – К. : Лібра, 2003. – 704 с.
4. Друри, К. Управленческий и производственный учет [Текст] / К. Друри ; Пер. с англ. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 1071 с.
5. Жук, В. М. Концептуальні засади розвитку управлінського обліку в аграрному секторі економіки [Текст] / В. М. Жук // Стратегія розвитку України. – 2009. – Вип. 1-2. – С. 437-441.
6. Кузнецова, С. А. Перспектива бухгалтерського обліку: стратегічність, електронна комерція та соціальна спрямованість [Текст] / С. А. Кузнецова // Європейський вектор економічного розвитку. – 2014. – № 1(16). – С. 73-83.
7. Никандрова, Н. Г. Организация системы стратегического управленческого учёта на предприятии [Текст] / Н. Г. Никандрова // Труды Псковского политехнического института. – 2010. – № 14.2. – С. 211-215.
8. Уорд, К. Стратегический управленческий учет [Текст] / К. Уорд ; Пер. с англ. – М. : ЗАО «Олимп-Бизнес», 2002. – 448 с.
9. Ходзицька, В. В. Стратегічний управлінський облік в системі комплексного менеджменту суб'єктів господарювання [Текст] / В. В. Ходзицька, Л. В. Івченко // Облік і фінанси. – 2014. – № 1(63). – С. 50-55.
10. Чуприна, Л. В. Сутність та методичні засади стратегічного управлінського обліку в системі управління підприємством [Текст] / Л. В. Чуприна // Вісник НТУ «ХПІ». – 2015. – № 60(1169). – С. 98-101.
11. Шевчук, В. Р. Стратегічний управлінський облік як система інформаційної підтримки конкурентної стратегії підприємства [Текст] / В. Р. Шевчук // Вісник національного університету «Львівська політехніка»: Збірник наукових праць «Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку». – 2012. – № 722. – С. 281-284.

### 4 References

1. Atamas, P. Y. (2006). *Upravlinskyi oblik [Managerial accounting]*. Donetsk – Kyiv: Tsentr navchalnoi literatury.
2. Boiarko, I. M. (2015). Stratehichno oriientovana systema obliku yak proiav synerhetychnoho rozvytku hospodarskoho obliku [Strategically oriented accounting system as demonstration of synergistic development of economic accounting]. *Oblik i finansy*, No. 3(69), 8-13.
3. Holov, S. F. (2003). *Upravlinskyi oblik [Managerial accounting]*. Kyiv: Libra.
4. Druri, K. (2005). *Upravlencheskiy i proizvodstvennyi uchet [Managerial and cost accounting]*. Moskva: YuNITI-DANA.
5. Zhuk, V. M. (2009). Kontseptualni zasady rozvytku upravlinskoho obliku v ahrarnomu sektori ekonomiky [Conceptual bases of managerial accounting development in the agricultural sector]. *Stratehiia rozvytku Ukrainy*, No. 1-2, 437-441.
6. Kuznetsova, S. A. (2014). Perspektyva bukhgalterskoho obliku: stratehichnist, elektronna komertsiiia ta sotsialna spriamovanist [Accounting perspective: strategy, e-commerce and social orientation]. *Yevropeyskiy vektor ekonomichnoho rozvytku*, No. 1(16), 73-83.
7. Nykandrova, N. H. (2010). Organizatsiya systemy strategicheskogo upravlencheskogo ucheta na predpriyatii [Organization of strategic managerial accounting system in the enterprise]. *Trudy Pskovskogo politehnicheskogo instituta*, No. 14.2, 211-215.
8. Uord, K. (2002). *Stratehicheskiiy upravlencheskiy uchet [Strategic management accounting]*. Moskva: ZAO «Olymp-Byznes».
9. Khodzytska, V. V. & Ivchenko, L. V. (2014). Stratehichnyi upravlinskyi oblik v systemi kompleksnoho menezhmentu subiektiv hospodariuvannia [Strategic management accounting within business entities integrated management system]. *Oblik i finansy*, No. 1(63), 50-55.
10. Chupryna, L. B. (2015). Sutnist ta metodychni zasady stratehichnoho upravlinskoho obliku v systemi upravlinnia pidpriemstvom [Essence and methodical bases of strategic management accounting in the system of business management]. *Visnyk NTU «KhPI»*, No. 60(1169), 98-101.
11. Shevchuk, V. R. (2012). Stratehichnyi upravlinskyi oblik yak systema informatsiinoi pidtrymky konkurentnoi stratehii pidpriemstva [Strategic management accounting as the system of information support for competitive business strategy]. *Visnyk natsionalnoho universytetu «Lvivska politekhnikha»: Zbirnyk naukovykh prats «Menedzhment ta pidpriemnytstvo v Ukrainy: etapy stanovlennia i problemy rozvytku»*, No. 722, 281-284.