

УДК 657:005.921

ПОБУДОВА МЕТОДИКИ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ

РУСЛАН БРУХАНСЬКИЙ,
канд. екон. наук, доц.,
завідувач кафедри обліку і
правового забезпечення
агрпромиислового виробництва,
Тернопільський національний
економічний університет

Проаналізовано підходи дослідників до виділення інструментів стратегічного управлінського обліку. Розроблено механізм побудови методики стратегічного управлінського обліку в системі стратегічного менеджменту підприємства.

Ключові слова: стратегічний менеджмент, стратегічний управлінський облік.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Сучасний стан розвитку концепції стратегічного управлінського обліку характеризується відсутністю чітко сформованої методології, яка б могла безперешкодно бути використана в практичній діяльності підприємств з метою інформаційної підтримки прийняття стратегічних управлінських рішень. Тому одним із нагальних питань, що потребує вирішення, є розробка механізму побудови методики стратегічного управлінського обліку на підприємствах із врахуванням існуючих напрацювань у даній сфері, що стосуються як інструментарію стратегічного управлінського обліку, так і особливостей реалізації системи стратегічного менеджменту на підприємствах.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Питанням удосконалення обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту на основі розвитку концепції стратегічного управлінського обліку присвячені праці О.В. Алексєєвої, А. Бімані, М. Бромвіча, Ю.А. Вериги, С.Ф. Голова, Дж. Доне-лана, К. Друрі, В.Б. Івашкевича, Р. Каплана, О.В. Карпенко, В.Е. Керімова, С.І. Крилова, В.А. Маняєвої, Є.В. Мниха, О.А. Мошковської, Л.В. Нападовської, О.Е. Николаєвої, Ю.А. Соколова, С.П. Суворової, К. Уорда, А. Цуджі та ін.

Основною ціллю статті є розробка механізму побудови методики стратегічного управлінського обліку підприємства в системі стратегічного менеджменту.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Закономірною тенденцією удосконалення системи інформаційного забезпечення управління, що пе-

редбачає доцільність впровадження облікових інновацій для розробки нових методологічних засобів обробки облікових даних є розвиток управлінського обліку в напрямі забезпечення його відповідності потребам стратегічного управління. Це зумовлює необхідність побудови системи стратегічного управлінського обліку, основним призначенням якої є забезпечення нестандартизованих інформаційних запитів в інформації стратегічного характеру для прийняття відповідних управлінських рішень.

Сучасний етап розвитку облікової думки в Україні констатує відсутність серед вчених єдиної й однозначної позиції щодо розуміння сутності, місця та ролі стратегічного управлінського обліку в системі бухгалтерських теоретичних знань і складі облікової методології. Полярними є погляди науковців і на доцільність його використання в практичній діяльності вітчизняних підприємств. В результаті це призводить до унеможливлення ідентифікації основоположних параметрів побудови концепції стратегічного управлінського обліку внаслідок їх «розмивання» і трансформується в неможливість розробки ефективних моделей практичної реалізації стратегічного управлінського обліку в діяльність підприємств.

Нормативне закріплення поняття «стратегічний управлінський облік» в Україні відсутнє, однак існує визначення даного терміну професійними організаціями. Зокрема, Інститут сертифікованих управлінських бухгалтерів (СІМА) трактує стратегічний управлінський облік як «форму управлінського обліку, в якій акцент робиться на інформації, що відноситься до зовнішніх факторів по відношенню до підприємства, а також на нефінансову та внутрішньостворену інформацію» [20, с. 54]. Це визначення є досить узагальнюючим, оскільки визначає лише параметри облікової інформації, яка формується інстру-

ментами стратегічного управлінського обліку на виході, не вказуючи при цьому види цих інструментів і не розкриваючи загальної технології обробки і представлення інформації стратегічного характеру. Представниками СІМА сформульовано й основний акцент функціонування стратегічного управлінського обліку – інформація про зовнішнє середовище підприємства та нефінансова інформація про внутрішнє середовище. Після офіційного оприлюднення цього визначення у 2005 р. значна кількість дослідників використовує його в якості основи та доповнює власними додатковими елементами.

Моніторинг тлумачень дефініції «стратегічний управлінський облік», сформульованих вітчизняними та зарубіжними науковцями, які займаються вивченням проблем обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту, довів, що існуючі підходи дослідників висвітлюють різні аспекти стратегічного управлінського обліку як засобу інформаційного супроводу розробки і реалізації стратегій підприємства та системи інформаційного забезпечення прийняття стратегічних управлінських рішень. Спектр поглядів дослідників можна об'єднати в три основні групи: 1) *стратегічний управлінський облік є системою*: обліку (Р.П. Підлипна, Ю.В. Підлипний); управлінського обліку (С.Ф. Голов); інформаційною (Ю.А. Верига, О.В. Карпенко, Н.В. Хоменко); інформаційно-обчислювальною (Л.В. Бакулевська); обґрунтування управлінських рішень (К. Уорд); збору та обробки стратегічної інформації (В.Ф. Несветаїлов); забезпечення та аналізу даних управлінського обліку про підприємство (О.М. Кудла, Є.В. Мних, А.О. Семенець); збору та узагальнення фінансової та нефінансової інформації (А.Ю. Соколов); збору, реєстрації, обробки, узагальнення та надання даних (Н.С. Таранова); забезпечення та аналізу даних обліку (Н.В. Хоменко); обліку, планування, контролю, аналізу і розрахунку відхилень даних (Б.Г. Маслов, Є.Н. Токмакова); обліково-аналітичною (Н.І. Чупахіна); обліково-аналітичною системою інформаційного забезпечення процесу стратегічного управління (В.В. Лесняк); збору, перетворення, групування і представлення фінансової і нефінансової інформації (І.З. Якупов); оцінки стратегічних викликів зовнішнього середовища і внутрішнього потенціалу підприємства (І.В. Яркова); 2) *стратегічний управлінський облік є елементом вищепорядкової системи*: однією зі складових страте-

гічного обліку (З.В. Удалова); складовою обліково-аналітичної системи (А.В. Лазарева); підсистемою управлінського обліку (Р.В. Гришин); частиною обліково-аналітичного поля і єдиної системи управління підприємства (Д.І. Монашева, С.П. Суворова); напрямом управлінського обліку (С.І. Крилов, І.В. Панюкова, Н.Н. Хахонова); методом створення змін в управлінських схемах на основі облікових технологій (А. Цуджі); 3) *стратегічний управлінський облік забезпечує досягнення певних цілей*: інформаційна підтримка прийняття, реалізації й оцінки оперативних і стратегічних рішень (О.І. Аверіна, Н.В. Безруков); інформаційна підтримка управління, що полягає в забезпеченні менеджерів підприємства всією інформацією (В.Р. Шевчук); спрямований на представлення вищому керівництву оціночної інформації про зовнішнє середовище (А.В. Глуценко, Е.Н. Самедова); спрямований на прийняття стратегічних управлінських рішень (С.Ф. Голов); інструментарій, призначений для фіксування інтенсивного використання інформаційних ресурсів (І.Е. Гурр).

Виділені групи підходів дослідників свідчать про тлумачення сутності стратегічного управлінського обліку з трьох позицій: 1) розглядаючи стратегічний управлінський облік в якості певної системи, дослідженню підлягає, передусім, його змістовне наповнення. Основна увага вчених при цьому акцентується на дослідженні найбільш ефективної архітекtonіки побудови системи стратегічного управлінського обліку, диференціації етапів і методів обробки інформації; 2) виділення стратегічного управлінського обліку в складі інформаційної системи вищого порядку вказує на мету визначення його місця у структурі існуючої системи управління підприємством, встановлення взаємозв'язку із системами економічного аналізу та контролю, виявлення загальної ролі в процесі прийняття стратегічних управлінських рішень. Однак, серед вчених відсутня єдність у визначенні стратегічного управлінського обліку як виду, напряму чи методу управлінського обліку, що породжує проблему відсутності теоретичного обґрунтування методу стратегічного управлінського обліку; 3) трактування сутності стратегічного управлінського обліку через призму цілей його побудови та функціонального призначення свідчить про використання біхевіористського підходу дослідження явищ шляхом вивчення поведінки користувачів облікової інформації (цілей, дій, стимулів), що надається сис-

темою стратегічного управлінського обліку.

Таким чином, у результаті проведеного моніторингу існуючих підходів до трактування сутності стратегічного управлінського обліку встановлено, що не всі дослідники розуміють під останнім безпосередньо облікову систему з притаманними їй класичними ознаками, що забезпечує вимірювання, моделювання та узагальнення облікової інформації. Окрема група науковців імплементує в цю дефініцію зміст, аналогічний англомовному терміну «management accounting», який є повноцінною системою підтримки прийняття управлінських рішень (облік, аналіз та контроль).

На нашу думку, надмірна багатовекторність у трактуванні сутності стратегічного управлінського обліку порушує базові параметри терміну «облік» і в результаті створення нових метафізичних конструкцій перешкоджає розвитку теоретико-методологічних основ бухгалтерського обліку в цілому.

Стратегічний управлінський облік доцільно вважати складовою системи управлінського обліку та важливою проміжною ланкою між обліковою системою підприємства та системою стратегічного менеджменту, яка формалізує інформаційні запити стратегічного характеру в систему показників стратегічної управлінської звітності для прийняття відповідних рішень. До складу предмету стратегічного управлінського обліку необхідно відносити як внутрішнє, так і зовнішнє середовище підприємства. Стратегічний управлінський облік повинен використовувати власний методологічний інструментарій для формування і представлення інформації, необхідної для прийняття стратегічних управлінських рішень.

Стратегічний управлінський облік – це система ідентифікації, збору, обробки та представлення інформації у вигляді стратегічної управлінської звітності про ресурси, затрати і результати діяльності підприємства (стратегічної бізнес-одиниці) в певному бізнес-середовищі, яка необхідна для цілей стратегічного менеджменту.

Результатом практичної реалізації стратегічного управлінського обліку доцільно визнати генерування інформаційного продукту у вигляді стратегічної управлінської звітності, що є сукупністю способів отримання підсумкових відомостей, які надаються менеджерам для забезпечення функцій стратегічного управління. Підтримка процесу «сканування» сере-

довища, формулювання, впровадження, моніторингу, оцінювання і контролю стратегії є визначальною рисою, яка відрізняє стратегічний управлінський облік від всіх інших елементів управлінської інформаційної системи.

Як складова управлінського обліку, методологія системи стратегічного управлінського обліку має з нею багато спільного. В той же час, вона має визначальну відмінну рису – формування облікової інформації для прийняття стратегічних управлінських рішень. Існування цієї відмінності зумовлює використання різних методів обробки, узагальнення і представлення облікової інформації в цілях підготовки і прийняття стратегічних управлінських рішень.

Якщо розглянути історію розвитку стратегічного управлінського обліку, то можна знайти спроби застосування методів управлінського обліку для задоволення потреб стратегічного менеджменту, однак такі спроби були невдалими. Зокрема, як зазначав М. Портер у 1985 році «аналіз витрат часто спирається на існуючі системи бухгалтерського обліку. Ці системи дійсно можуть містити цінні дані для такого дослідження, але в загальному вони можуть навіть завдати аналізу витрат: системи обліку вимагають жорсткої класифікації витрат відповідно до структури бази даних – у таких категоріях, як, наприклад, витрати на основну та додаткову роботу, накладні витрати. Використання термінів систем обліку веде до того, що в одній категорії розглядаються витрати на здійснення видів діяльності з кардинально відмінною економікою. З іншого боку, має місце штучний поділ витрат на робочу силу, сировину, накладні витрати, що відносяться до одного і того ж виду діяльності» [10, с. 106]. Подібну ситуацію також описує в праці «Впровадження стратегічного менеджменту» (1990 р.) ще один класик стратегічного менеджменту І. Ансофф разом з Е.Дж. Макдоннелом: «у ранні періоди розвитку стратегічного планування було виявлено, що екстраполяція облікової інформаційної системи, що типово використовується на фірмі, була неадекватною та вводила в оману відносно прогнозування продуктивності в турбулентному середовищі» [17, с. 127].

Існування ситуації, що управлінський облік, як правило, не забезпечує за допомогою наявних в його арсеналі методів підтримку процесу прийняття стратегічних управлінських рішень підтверджують також Ю. Барчі, М. Грошне та З. Земан, відмічаючи,

що такі інструменти управлінського обліку – як CVP аналіз, економічне планування, аналіз відхилень – не були розроблені для довгострокових цілей і рішень [18, с. 12]. Б. Рамляк та А. Рогошч в цілому підсумовують, що традиційна система управлінського обліку не прагне адаптуватись до довгострокової, орієнтованої на майбутнє позиції, і не характеризує маркетингові або конкурентні позиції підприємства [24, с. 95]. Відповідно, застосування методів управлінського обліку, призначених для тактичного управління, не відповідає потребам стратегічного менеджменту, а в окремих випадках, навіть перешкоджає формуванню необхідних аналітичних розрізів, інформація за якими необхідна для процесу формулювання та реалізації стратегії підприємства.

Для вирішення існуючої проблеми – розробки власних методів стратегічного управлінського обліку – дослідниками були використані аналітичні інструменти, що знайшли широке застосування в сфері стратегічного менеджменту, маркетингу та інших дисциплінах, які пов'язані з вивченням зовнішнього середовища підприємства. Зокрема, були розроблені численні методи прогнозування та аналізу зовнішнього середовища підприємства, призначені для аналізу нелінійності, складності та непередбачуваності майбутніх змін зовнішнього середовища. На сучасному етапі продовжується процес розвитку методів стратегічного управлінського обліку, тому, як відмічає проф. С.П. Суворова, для створення ефективної інформаційної бази стратегічного управління, реест-

рації, узагальнення та подання даних, назріла необхідність у проведенні досліджень щодо подальшого розвитку загальної теорії та методології стратегічного управлінського обліку та розробці комплексних методик його організації [13, с. 6].

У порівнянні з іншими обліковими техніками та складовими елементами бухгалтерського наукового знання, концепція стратегічного управлінського обліку виникла близько 30-ти років тому. Однак, незважаючи на те, що перші спроби розробки системи стратегічного управлінського обліку виникли відносно недавно, дослідження в даній сфері сформувались у достатньо широкий напрям наукових пошуків, який потребує проведення узагальнень, систематизації та концептуалізації. Без системного об'єднання існуючих напрацювань його подальший розвиток буде некерованим процесом, що не дозволить впроваджувати в практичній діяльності підприємств найбільш дієві та ефективні методи обробки і представлення облікової інформації стратегічного характеру.

Оскільки концепція стратегічного управлінського обліку перебуває в стадії становлення та постійного удосконалення, на сьогодні серед вчених відсутній чіткий набір методів і технік, які входять до його складу, подібно до 8-ми класичних елементів методу бухгалтерського обліку в пострадянських країнах.

Найбільш поширені інструментів стратегічного управлінського обліку, що виділяються науковцями, наведено в табл. 1.

Таблиця 1

**ІНСТРУМЕНТИ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ
(МЕТОДИ, ТЕХНІКИ, МОДЕЛІ, СИСТЕМИ), ЩО ВИДІЛЯЮТЬСЯ АВТОРАМИ**

Види інструментів стратегічного управлінського обліку (в англійських джерелах)	АВТОРИ										
	Б. Рамляк та А. Рогошч [24, с. 93-94].	Х. Шах, А. Малік та М. Малік [25, с. 3-4]	Р. Фовзія [21, с. 59]	А.Ю. Соколов [12, с. 291]	С.І. Крилов [8]	Н.В. Безруков та О.І. Аверіна [3]	Д.Л. Савенков [11, с. 30-31].	А.В. Глущенко [4, с. 172].	В.А. Маньєва [9, с. 248].	О. Павлатос [23, с. 44-45]	А.В. Шайкан [16, с. 129].
1. Activity based costing (ABC) (Калькулювання на основі діяльності)	+	+	+		+	+		+	+		+
2. Attribute costing (AC) (Атрибутивне калькулювання)	+	+	+							+	
3. Benchmarking (BMG) (Бенчмаркінг)	+		+							+	
4. Brand value budgeting (BVB) (Бюджетування вартості бренду)	+	+									
5. Brand value monitoring (BVM) (Моніторинг вартості бренду)	+									+	

Види інструментів стратегічного управлінського обліку (в англійських джерелах)	АВТОРИ										
	Б. Рамлік та А. Рогошч [24, с. 93-94]; Х. Шах, А. Малік та М. Малік [25, с. 3-4]	Р. Фовзія [21, с. 59]	А.Ю. Соколов [12, с. 291]	С.І. Крилов [8]	Н.В. Безруков та О.І. Аверіна [3]	Д.Л. Савенков [11, с. 30-31];	А.В. Глушенко [4, с. 172];	В.А. Маняєва [9, с. 248];	О. Павлатос [23, с. 44-45]	А.В. Шайкап [16, с. 129].	
6. Competitive position monitoring (CPM) (Моніторинг конкурентних позицій)	+	+	+			+		+	+		
7. Competitor cost assessment (CCA) (Оцінка конкурентних витрат)	+	+	+						+		
8. Competitor performance appraisal (CPA) (Оцінка стану конкурентів)	+	+	+						+		
9. Customer accounting (CA) (Облік споживачів)	+	+	+						+		
10. Environmental Management Accounting (EMA) (Управлінський облік навколишнього середовища)	+										
11. BSC or non-financial indicators (IPMS) / (Збалансована система показників чи нефінансові індикатори)	+	+	+		+	+		+	+	+	
12. Life cycle costing (LCC) (Калькулювання на основі життєвого циклу виробу)	+		+	+		+		+	+		
13. Quality costing (QC) (Калькулювання на основі якості)	+		+						+		
14. Strategic costing (SC) (Стратегічне калькулювання)	+	+	+	+			+	+	+		
15. Strategic pricing (SP) (Стратегічне ціноутворення)	+		+						+		
16. Target costing (TC) (Таргет-калькулювання (таргет-костинг);	+		+	+		+		+	+		
17. Value chain costing (VCC) (Калькулювання на основі вартісних ланцюжків)	+	+	+	+			+		+	+	
Разом	17	9	14	5	2	5	3	2	5	14	3

Всі вищезгадані інструменти стратегічного управлінського обліку, забезпечують формування стратегічного облікового інформаційного простору, що виступає основою для розробки, реалізації та коригування стратегії підприємства.

Проведений аналіз існуючих підходів до розгляду інструментів стратегічного управлінського обліку (табл. 1) дозволив встановити, що найбільша увага дослідників приділяється таким інструментам, як «Activity based costing», «Integrated performance measurement systems», «Target costing», «Value chain costing».

Відповідно, на сьогодні серед вчених відсутня єдина позиція стосовно найбільш поширеного інструменту стратегічного управлінського обліку, що використовується на підприємствах, про що також зазначають інші дослідники. Так, на думку Н.В. Без-

рукова та О.І. Аверіної [3] на даний момент саме технологія BSC найбільшою мірою сконцентрована на сукупному комплексному застосуванні в управлінському обліку інформації про події як всередині підприємства, так і в навколишньому його зовнішньому середовищі. При такому підході збір, обробка та аналіз відповідних даних налаштовуються таким чином, щоб управляти виробництвом, збутом, доходами та витратами відповідно до поставлених довгострокових і середньострокових стратегічних цілей компанії. З цього приводу О.Д. Дмитриченко [5, с. 63] зазначає, що чітко описана стратегія сільськогосподарської організації за допомогою системи збалансованих показників дозволить їм не лише ефективно управляти ризиками, а й одержати стійкість, конкурентоспроможність, інвестиційну привабливість і ряд інших позитивних характеристик.

Відповідно до думки зарубіжних фахівців, серед калькуляційних прийомів управлінського обліку для стратегічних цілей найбільшою популярністю користується цільова калькуляція собівартості (таргет-костинг). Ця концепція має багаторічний досвід застосування в сотнях відомих компаній і авторитетну думку провідних фахівців у сфері маркетингу, виробничого менеджменту та управлінського обліку. Використання системи цільової калькуляції собівартості дозволяє координувати і контролювати всю виробничу діяльність підприємства відповідно до важливого стратегічного орієнтиру – заданих витрат. Таргет-костинг поєднується з бюджетуванням, плануванням прибутку, формуванням центрів відповідальності, різними стратегіями ціноутворення та оціночними процедурами [6, с. 13]. Також окремі дослідники відмічають, що найбільш популярними стратегічними управлінськими технологіями, що базуються на облікових даних, є стратегічне бюджетування [15, с. 14] та бенчмаркінг [1, с. 28].

За результатами проведених досліджень значної кількості великих фермерських господарств США, Великобританії, Австралії та Нової Зеландії, представник СІМА Л. Джек [22, с. 1-6], встановила, що на сьогодні відсутні докази широкого і масового використання інструментів стратегічного управлінського обліку в агропромисловому бізнесі. В той же час, провідними виробниками сільськогосподарської продукції використовуються такі його інструменти як: бенчмаркінг, збалансована система показників, аналіз ланцюжків цінностей та маркетингової інформації, таргет-костинг, управління благополуччям та фінансовими інструментами.

Проведений аналіз існуючих підходів дослідників до виділення методів (технік, методик, моделей) стратегічного управлінського обліку дозволив встановити, що на сьогоднішній день серед них немає однозначної позиції стосовно пріоритетності одного з методів. Це стосується як всіх підприємств, що використовують стратегічний обліковий інструментарій, так і підприємств аграрної галузі.

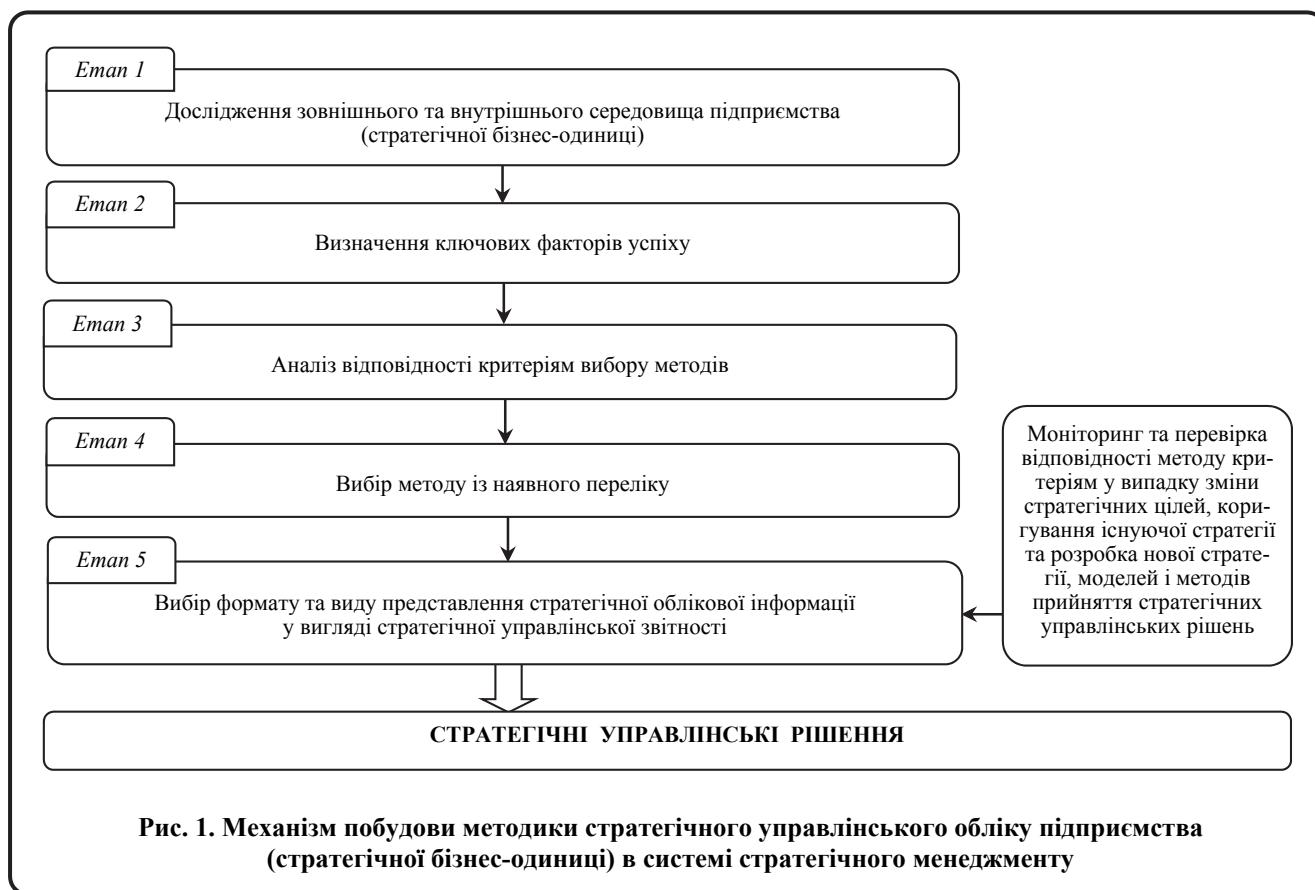
Набір методів, які описуються авторами або яким приділяється основна увага, значно відрізняються в різних публікаціях. На це впливає як специфіка використання методів у різних галузях економіки, так і наявність можливості забезпечити процес комп'ютеризованого застосування конкретного методу в практичній діяльності підприємств. Наприклад, існування прикладних рішень для комп'ютеризації системи збалансованих показників привернуло значну

увагу дослідників до даного методу стратегічного управлінського обліку, створивши передумови щодо можливості не лише його теоретичного обґрунтування, а й успішного практичного впровадження.

Існування набору методів стратегічного управлінського обліку, які можуть використовуватись у практичній діяльності підприємств, породжує проблему вибору серед них найбільш оптимального для конкретного підприємства (із врахуванням його технологічної та організаційної структури, специфіки діяльності, зовнішнього середовища тощо). На основі проведеного аналізу літературних джерел з обраної тематики досліджень та особливостей функціонування підприємств в умовах застосування сучасних обліково-інформаційних систем і технологій запропоновано наступний механізм побудови методики стратегічного управлінського обліку, що передбачає здійснення вибору із існуючого набору методів на основі ряду обґрунтованих критеріїв (рис. 1).

Етап 1. На першому етапі необхідно провести аналіз існуючої стратегічної позиції підприємства або стратегічної бізнес-одиниці шляхом аналізу його зовнішнього середовища та провести аналіз стратегічних можливостей на основі аналізу внутрішнього середовища (дослідження ключових бізнес-процесів). Якщо для аналізу внутрішніх можливостей підприємства, які значною мірою залежать від особливостей наявних бізнес-процесів, основним джерелом інформації виступає система бухгалтерського обліку, то для аналізу зовнішнього середовища слід використовувати інструментарій стратегічного аналізу (SWOT, PESTEL, 5 сил Портера тощо). Виходячи із того, що орієнтація на зовнішнє середовище є визначальною характеристикою системи стратегічного управлінського обліку, інформація про фактори зовнішнього середовища повинна обов'язково враховуватись при побудові методики стратегічного управлінського обліку на підприємствах.

Етап 2. Після проведення аналізу макросередовища підприємства (стратегічної бізнес-одиниці), визначаються ключові фактори його успіху в конкретній галузі, реалізація яких відкриває перспективи покращення власних конкурентних позицій та стратегічного розвитку підприємства в цілому. На думку Д.В. Арутюнової [2, с. 40-41], існують такі типи ключових факторів успіху: пов'язані з технологією; пов'язані з виробництвом; пов'язані з розподілом; пов'язані з маркетингом; пов'язані з кваліфікацією; пов'язані з можливостями підприємства тощо.



Виділення ключових факторів успіху, які покладаються в основу постановки стратегічних цілей і завдань, є одним із основних критеріїв побудови методики стратегічного управлінського обліку. Наприклад, якщо однією із основних характеристик галузі є виробництво високоякісної продукції, то основним фактором успіху підприємства може бути визначена висока якість виготовлюваної продукції за найшвидші проміжки часу. Відповідно, одним із методів стратегічного управлінського обліку, який найкраще підходить для реалізації стратегічних цілей підприємства відповідно до ключових факторів успіху є метод «Quality costing», який передбачає калькулювання витрат за видами діяльності в розрізі їх якісних параметрів.

Приклад залежності використовуваної методики стратегічного обліку від ключових факторів успіху та обраної підприємством стратегії також наводять Р.Х. Ченхолл та К. Ленгфілд-Сміт. На думку авторів, для реалізації стратегії диференціації продукції фірми використовують такі інструменти управлінського обліку як «Quality costing», «Інтегровані системи», «Командно-орієнтовані структури», «Системи управління людськими ресурсами», «Системи збалансованих показників», «Системи оцінки працівників»,

«Бенчмаркінг» та «Техніки стратегічного планування». Для реалізації стратегії мінімізації витрат використовуються традиційні техніки управлінського обліку та системи обліку витрат за видами діяльності («Activity-based costing», «Value chain costing» тощо) [19, с. 244-245].

Етап 3. Відповідно до запропонованого механізму вибір окремого методу для організації системи стратегічного управлінського обліку на підприємстві можливий лише за умови відповідності критеріям, які враховують основні вимоги, що висуваються до функціонування облікової системи та системи стратегічного менеджменту підприємства (стратегічної бізнес-одиниці):

1. Економічна доцільність (стратегічні вигоди від впровадження методу повинні перевищувати понесені витрати)*;

* За оцінками фахівців, в економічно розвинених країнах підприємства 90% робочого часу і ресурсів у сфері бухгалтерського обліку витрачають на постановку і ведення управлінського обліку і тільки 10% – на фінансову бухгалтерію або рахівництво [6, с. 51]. Відповідно, впровадження окремих елементів стратегічного управлінського обліку є досить витратомістким процесом, що потребує проведення детально-го попереднього аналізу переваг, що будуть одержані від його практичної реалізації.

2. Технічно-організаційна відповідність (наявність відповідних інформаційно-комп'ютерних систем і технологій, організаційного і кадрового забезпечення);

3. Стратегічна обґрунтованість (адекватність обраних методів господарській діяльності підприємства або стратегічної бізнес-одиниці);

4. Відповідність існуючій на підприємстві системі стратегічного менеджменту:

– організаційній складовій системи (місії, цілям, обраному типу і виду стратегії);

– методичній складовій системи (моделям і методам прийняття стратегічних управлінських рішень).

Оскільки в працях багатьох дослідників на сьогодні стратегічний управлінський облік є збірною категорією (набором стратегічних облікових інструментів), що не має своїх чітких узагальнюючих характеристик, то питання формулювання принципів стратегічного управлінського обліку також залишається невирішеним. У результаті проф. Л.Н. Усенко та З.В. Удалова констатують, що на сьогоднішній день принципи стратегічного управлінського обліку базуються на традиційно виокремлених принципах фінансового, управлінського, податкового обліку [14]. На нашу думку, виділені критерії вибору методів можна розглядати в якості принципів стратегічного управлінського обліку, що дозволяють забезпечити одержання облікової інформації стратегічного характеру, яка відповідає зростаючим вимогам стратегічного менеджменту.

Етап 4. Враховуючи той факт, що на рівні підприємства або стратегічної бізнес-одиниці має бути здійснений вибір методу стратегічного управлінського обліку, одночасне комплексне використання всіх методів є неможливим як з позиції економічної доцільності, так і через відсутність такої потреби на рівні суб'єктів прийняття стратегічних управлінських рішень. Це пов'язано тим, що значна кількість методів частково перетинаються між собою, досліджуючи одні й ті ж аспекти функціонування внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства дещо під іншим кутом зору, в різних розрізах надаючи інформацію стратегічного характеру. До того ж, існуючі методи значно відрізняються між собою за обсягом охоплення явищ, наприклад, система збалансованих показників («Balanced Scorecard») охоплює всю діяльність підприємства, а управлінський облік брендів («Brand Management Accounting») стосується

лише торговельних марок підприємства.

У той же час, потребує обґрунтування доцільність одночасного застосування декількох методів стратегічного управлінського обліку. Зокрема, чи не буде заважати одночасне їх використання на підприємстві ефективності функціонування системи стратегічного менеджменту через переважання суб'єктів прийняття рішень зайвою обліковою інформацією стратегічного характеру?

Відповідь на це запитання спробували дати хорватські дослідники Б. Рамляк та А. Рогошіч, дослідивши діяльність 400 найбільших хорватських компаній. Автори висунули наукову гіпотезу, що синергетичний ефект від реалізації різних методів стратегічного управлінського обліку має позитивний вплив на управління витратами та їх скорочення. За результатами дослідження [24, с. 99] дана гіпотеза була підтверджена, зокрема, було емпірично доведено, що існує позитивний синергетичний ефект у результаті одночасного застосування декількох методів стратегічного управлінського обліку, зокрема, виникає краще розуміння діяльності підприємства з позиції стратегічних перспектив, підвищується ефективність стратегічного контролю витрат.

Таким чином, на підприємстві одночасно можуть використовуватись декілька методів стратегічного управлінського обліку за умови, якщо вони охоплюють різні етапи побудови, реалізації або контролю виконання стратегії та відповідають розглянутим вище критеріям вибору методів. Остаточне рішення щодо доцільності застосування одного або декількох методів стратегічного управлінського обліку має бути прийняте не на рівні бухгалтерської служби, а вищим керівництвом підприємства, що відповідає за побудову системи стратегічного менеджменту.

Етап 5. Не зважаючи на вид обраного методу стратегічного управлінського обліку, в залежності від наявних запитів користувачів облікової інформації стратегічного характеру і використовуваних моделей та методів прийняття стратегічних управлінських рішень, має бути узгоджено формат і вид представлення такої інформації.

У діяльності сучасних підприємств, які використовують інформаційно-комп'ютерні технології, найбільшого поширення набули три формати представлення стратегічної облікової інформації:

– текстовий (пояснювальна облікова інформація стратегічного характеру);

- таблицний (ключові стратегічні показники на основі даних стратегічного управлінського обліку);
- графічний (використання сучасних засобів візуалізації облікових даних стратегічного характеру).

Виходячи із рівня охоплення предмету системи стратегічного менеджменту підприємства стратегічна облікова інформація може бути представлена у звітах наступних видів:

- комплексні стратегічні управлінські звіти – відображають всі аспекти стратегічного менеджменту підприємства в розрізі всіх типів і видів стратегій, всіх стратегічних бізнес-одиниць та стратегічних бізнес-зон. Є комплексним інструментом інформаційної підтримки процесу формування, розробки та моніторингу за реалізацією стратегії підприємства;
- сегментні стратегічні управлінські звіти – відображають окремі аспекти стратегічного менеджменту підприємства в розрізі територіальних або часових сегментів, стосуються окремих типів або видів стратегій, окремих стратегічних бізнес-одиниць чи стратегічних бізнес-зон;
- оперативні стратегічні управлінські звіти –

складаються у випадках наявності оперативних запитів стратегічного менеджменту з метою забезпечення екстреного реагування на зміни, що відбуваються в зовнішньому середовищі підприємства або стратегічної бізнес-одиниці.

Періодичність формування та порядок представлення всіх видів стратегічних управлінських звітів визначається в рамках облікової політики підприємства, і також значною мірою залежить від рівня комп'ютеризації обліково-аналітичних процедур на підприємстві та можливостей використовуваного програмного забезпечення.

З метою забезпечення відповідності використовуваної методики стратегічного управлінського обліку підприємства (стратегічної бізнес-одиниці) змінюваним вимогам системи стратегічного менеджменту, необхідним є здійснення моніторингу та перевірки відповідності обраного методу (або методів) у випадку зміни стратегічних цілей, коригування існуючої стратегії та розробки нової стратегії, при зміні моделей і методів прийняття стратегічних управлінських рішень.

ВИСНОВКИ І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

З метою вирішення проблеми вибору найбільш оптимального інструментарію стратегічного управлінського обліку для конкретного підприємства запропоновано відповідний механізм, що передбачає реалізацію наступних етапів:

1. Дослідження зовнішнього та внутрішнього середовища підприємства (стратегічної бізнес-одиниці);
2. Визначення ключових факторів успіху;
3. Аналіз відповідності критеріям вибору методів;
4. Вибір методу;
5. Вибір формату та виду представлення стратегічної облікової інформації у вигляді стратегічної управлінської звітності.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. **Алексеева И.В.** Стратегический учет и планирование – основа эффективного функционирования предприятия / И.В. Алексеева // Учет и статистика. – 2008. – № 1 (11). – С. 24-33.
2. **Арутюнова Д.В.** Стратегический менеджмент: Учебное пособие / Арутюнова Д.В. – Таганрог: Изд-во ТТИ ЮФУ, 2010. – 122 с.
3. **Безруков Н.В.** Современный управленческий учет и его технологии / Н.В. Безруков, О.И. Аверина // Системное Управление. Электронное научное периодическое издание. – 2010. – № 4. – Электронный ресурс. – Ре-

жим доступу: <http://sisupr.mrsu.ru/>

4. **Глущенко А.В.** Инструменты стратегического управленческого учета / Глущенко А.В., Гришкеева З.В. // Бизнес. Образование. Право. Вестник Волгоградского института бизнеса. – 2012. – № 1 (18). – С. 170-173.
5. **Дмитриченко Е.Д.** Стратегический управленческий учет рисков на базе сбалансированной системы показателей в сельскохозяйственных организациях / Е.Д. Дмитриченко // Современные проблемы образования и науки. Экономические науки. – 2007. – № 6. – С. 58-63.
6. **Залевский В.А.** Управленческий учет и анализ

формирования целевой себестоимости для целей стратегического менеджмента / В.А. Залевский // *Управленческий учет*. – 2009. – № 1. – С. 3-13.

7. **Землякова С.Н.** Развитие управленческого учета реорганизационных процедур сельскохозяйственных организаций / Землякова С.Н. // *Аудит и финансовый анализ*. – 2010. – № 5. – С. 51

8. **Крылов С.И.** Стратегический управленческий учет – современное направление бухгалтерского учета / С.И. Крылов // *Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет*. – 2011. – № 5. – Электронный ресурс. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=PBI;n=151027>

9. **Маняева В.А.** Развитие теории управленческого учета в России / В.А. Маняева // *Міжнародний збірник наукових праць. Серія «Бухгалтерський облік, контроль і аналіз»*. – 2011. Випуск 3 (21). – С. 240-249.

10. **Портер М.** Конкурентное преимущество: Как достичь высокого результата и обеспечить его устойчивость / Майкл Портер; Пер. с англ. – 2-е изд. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2006. – 715 с.

11. **Савенков Д.Л.** Система управленческого учета в стратегическом управлении / Д.Л. Савенков // *Управленческий учет*. 2008. – № 6. – С. 29-35.

12. **Соколов А.Ю.** Современные подходы к организации системы управленческого учета / А.Ю.Соколов // *Вестник ОГУ*. – 2006. – № 8. – С. 288-294.

13. **Суворова С.П.** Формирование стратегического управленческого учета на промышленных предприятиях: теория и методология / Светлана Павловна Суворова. Дис... на соиск. уч. степ. д.э.н. по спец. 08.00.12 – «Бухгалтерский учет, статистика». – Орел, 2007. – 319 с.

14. **Усенко Л.Н.** Совершенствование учетно-аналитического обеспечения управления сельскохозяйственными организациями на основе применения стратегического управленческого учета / Усенко Л.Н., Удалова З.В. // *Управленческий учет*. – 2011. – № 2. – <http://dis.ru/library/701/28106/>

15. **Чупахина Н.И.** Методология управленческого учета в агрохолдингах / Н.И. Чупахина. Автореф. дис... на соиск. уч. степ. д.э.н. по спец. 08.00.12 – «Бухгалтерский учет, статистика». – Москва, 2010. – 47 с.

16. **Шайкан А.В.** Бухгалтерський облік у прийнятті управлінських стратегічних рішень: монографія / А.В. Шайкан. – К.: КНЕУ, 2009. – 303 с.

17. **Ansoff H.I.** *Implanting strategic management* / H. Igor Ansoff, Edward J. McDonnell. – Prentice Hall, 1990 – 520 p.

18. **Barczy J.** The (information-) connection between the strategic management-accounting and the company valuation / Judit Barczy, Marta Grosznie Szentirmai, Zoltan Zeman // *Электронный ресурс*. – Режим доступа: <http://ssrn.com/abstract=1928034>

19. **Chenhall R.H.** The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach / Chenhall R.H., Langfield-Smith K. // *Accounting, Organizations and Society*. – 1998. – Vol. 23(3). – P. 243-264.

20. **CIMA** Official terminology. 2005 Edition. – London: CIMA Publishing, 2005. – 114 p.

21. **Fowzia R.** Strategic Management Accounting Techniques: Relationship with Business Strategy and Strategic Effectiveness of Manufacturing Organizations in Bangladesh / Rehana Fowzia // *World Journal of Management*. – 2011. – Vol. 3. No. 2. – P. 54-69.

22. **Jack L.** The adoption of strategic management accounting tools in agriculture post subsidy reform: a comparative study of practices in the UK, the US, Australia and New Zealand / Lisa Jack // *Research executive summaries series*. – 2009. – Vol 5, Issue 7. – P. 1-6.

23. **Pavlatos O.** Strategic management accounting techniques: the impact of CFo characteristics, organizational life cycle stage, and quality of IS information / Odysseas Pavlatos // *Электронный ресурс*. – Режим доступа: <http://www.asr.uab.cat/casr/images/stories/odysseas.pdf>.

24. **Ramljak Br.** Strategic management accounting practices in Croatia / Branka Ramljak, Andrijana Rogošić // *The Journal of International Management Studies*. – 2012. – Volume 7, Number 2. – P. 93-100.

25. **Shah H.** Strategic management accounting – a messiah for management accounting? / Haider Shah, Ali Malik, Muhammad Malik // *Australian Journal of Business and Management Research*. – 2011. – Vol. 1, No. 4. – P. 1-7.

Проанализированы подходы исследователей к выделению инструментов стратегического управленческого учета. Разработан механизм построения методики стратегического управленческого учета в системе стратегического менеджмента предприятия.

Ключевые слова: стратегический менеджмент, стратегический управленческий учет.

The approaches to the allocation of research tools of strategic management accounting have been analyzed. The mechanism of construction of strategic management accounting techniques in the strategic management system have been developed.

Keywords: strategic management, strategic management accounting.