

## РОЗДІЛ 8

# БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657:658

Єршова Н. Ю.

Національний технічний університет  
«Харківський політехнічний інститут»

### РОЗВИТОК ТЕОРЕТИЧНИХ ЗАСАД СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В КОНТЕКСТІ ТРАНСФОРМАЦІЇ УПРАВЛІНСЬКИХ ПАРАДИГМ

У статті з позицій еволюційного пізнання здійснено аналіз розвитку управлінського обліку в контексті трансформації управлінських парадигм. Досліджено передумови розвитку та підходи до визначення сутності стратегічного управлінського обліку (СУО). Розвинено теоретичні засади стратегічного управління з позицій методології стратегічного управління. Визначено подальші напрями вдосконалення теорії та практики стратегічного управлінського обліку.

**Ключові слова:** стратегічний управлінський облік, управління, парадигма стратегічного управління, інструментарій стратегічного управлінського обліку.

**Постановка проблеми.** На шляху розбудови інноваційної моделі економіки ефективно управління підприємством – це складне і багаторівневе завдання, вирішення якого вимагає всебічної інформаційної підтримки та орієнтації на стратегічне мислення. Управлінський облік є інформаційним фундаментом менеджменту, який у відповідь на ускладнення управлінських запитів постійно розвивається: розширюються його функції, збільшується набір розв'язуваних їм завдань, різноманітніше стають застосовувані ним методи.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Теоретичні основи стратегічного управлінського обліку закладено в працях таких зарубіжних учених, як К. Сіммондз [1], М. Бромвіч [2], Б. Лорд [3] та ін. Проблема розвитку стратегічного обліку (стратегічно-орієнтованого обліку, стратегічного управлінського обліку, обліку для стратегічного управління) приділяють увагу В. Бруханський [4], С. Голов [5], В. Керімов [6], С. Легенчук [7], В. Терехова [8], А. Шайкан [9] та ін. Удосконаленню та розвитку інструментарію стратегічного управлінського обліку присвячено праці Н. Блаженкової [10], М. Бондаря [11], А. Пилипенка [12] та ін.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Активізація наукових досліджень доводить актуальність теоретичного обґрунтування стратегічного управлінського обліку у світлі трансформації управлінських парадигм для його адаптації до вимог управління, умов бізнесу.

**Мета статті** полягає у розвитку теоретичних засад стратегічного управлінського обліку як однієї з підсистем обліку у світлі парадигми стратегічного управління підприємством. Дослідження базується на використанні структурного та системного підходів, за допомогою яких здійснюється поєднання складних економічних явищ в єдиний процес. У процесі дослідження використовуються такі методологічні прийоми, як порівняння та узагальнення.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** У XXI ст. у вітчизняній теорії і практиці обліку визначається новий етап його розвитку, який вимагає суттєвої модернізації науково обґрунтованих та інтегрованих у вітчизняну практику методів і прийомів підготовки інформації для управлінських рішень. Об'єктивні і суб'єктивні фактори ринкової економіки детермінують розвиток принципово

нових економічних відносин, що зумовлюють зміщення мети обліку з фіксації фактів господарського життя на формування інформації, необхідної для управлінських цілей, у тому числі стратегічних, а також виявляють пряму залежність методології обліку з процесами еволюції управління як науки та практичної діяльності. Інформація, необхідна для управлінських цілей, формується в системі управлінського обліку, і сьогодні все частіше науковці висловлюють думку про необхідність визнання управлінського обліку як самостійного інституту економічної діяльності суб'єктів.

Управлінський облік виник у відповідь на потреби великого індустріального виробництва виходячи з життєво важливих потреб внутрішнього управління і склався в сучасну систему наприкінці 40-х років ХХ ст. У рамках англо-американської школи були здійснені прикладні розробки у сфері обліку витрат і управління: виділення системи управлінського обліку (методологічне опрацювання здійснено Р. Ентоні); формування обліку витрат (засновником прийнято вважати О. Черча); створення системи обліку стандартних витрат «стандарт-костс» (визначальна ідея належала Г. Емерсону); розроблення системи обліку змінних витрат «директ-костинг» (фундамент напрямку закладений Дж. Кларком, сформулював концепцію Дж. Харріс); формування концепції центрів відповідальності як синтезу ідей Чербоні з принципами Г. Емерсона (сформульована Дж. Хігінсом); розроблення АВС-методу (запропоновано Р. Капланом) та ін.

На рубежі ХХ–ХХІ ст. управлінський облік значно розширив свої кордони, орієнтуючись на цілі стратегічного управління, з'явилися дослідження нових підходів і прийомів управлінського обліку. На підтвердження цієї тези Американський інститут дипломованих громадських бухгалтерів (АІСРА) визначає управлінський облік як практику, що поширюється в трьох царинах:

- стратегічному управлінні – посилення ролі фахівця з управлінського обліку як стратегічного партнера в організації;
- ефективності управління – розвиток практики бізнес-рішень та управління продуктивністю організації;
- управлінні ризиками – виявлення, оцінка ризиків діяльності організації, складання зві-

тів ризиків для досягнення цілей організації [13, с. 7].

У сучасній філософській доктрині «управління – це елемент, функція організованих систем різної природи (біологічних, соціальних, технічних), яка забезпечує збереження їх певної структури, підтримання режиму діяльності, реалізацію програми, мети діяльності» [14, с. 704].

Із позицій еволюційного пізнання відомо, що класична (адміністративна) школа управління (1920–1950 рр.) (А. Файоль, Л. Г'юлік, Л. Урвік, Дж. Муні, К. Адамецький, А. Рейлі, Х. Емерсон) апелювала до шістьох основних груп управлінських операцій, до числа яких належать: технічні і технологічні (виготовлення готової продукції); комерційні (закупівля сировини і напівфабрикатів, реалізація готової продукції); фінансові (залучення і розподіл позикових коштів та інвестицій); охоронні (забезпечення збереження власності підприємства і безпеки його працівників); облікові (бухгалтерський облік і звітність, інвентаризації, аудиторські перевірки тощо); адміністративні (управління персоналом). Відповідно до цих умов, панувала «контрольна модель» управління, що зводилася до поточного регулювання виробництва, збуту, постачання, запобігання їх збоєм [15; 16], тому основним змістом управлінського обліку в рамках цієї школи управління в країнах європейсько-континентальної моделі бухгалтерського обліку було визначення витрат для розрахунку собівартості продукції, фінансовий контроль на основі методів кошторисно-бюджетного планування [17; 18].

У рамках емпіричної школи управління (з 1940 р.) (П. Друкер, А. Слоун, Р. Девіс, Е. Плумен, А. Чандлер, Л. Ньюмен, Д. Міллер) відбулося поєднання теорії управління з практикою управлінської діяльності на основі синтезу основних ідей класичної школи та школи людських відносин [15; 16]. П. Друкер увів поняття «цикл управління», який ототожнював етапи з чіткими управлінськими функціями. Запропонований підхід можна вважати мейнстримом, покладеним в основу класичних уявлень про облік як функцію управління, за яким реалізація управління здійснюється за допомогою основних функцій: планування, організації, аналізу, контролю і регулювання, але їх розвиток багато в чому залежать від функції обліку [19].

У 50–60-ті роки поширення набуває довгострокове планування (бюджетування) (Strategic Planning (Budgeting)) із горизонтом у декілька років. В основу концепції довгострокового планування покладене розроблення прогнозів обсягу продажів і формування на їх основі перспективних цілей, що максимізують можливість зростання компанії, насамперед у фінансовій царині, при цьому широко використовуються дисконтування потоку платежів, екстраполяція обсягів збуту, формалізовані методи розподілу ресурсів. Подібна практика отримала назву «планування від досягнутого» [20, с. 47]. У той час основною ціллю управлінського обліку була підготовка інформації для прийняття рішень у рутинних ситуаціях, а також планування та контроль над діяльністю підрозділів компанії (облік за центрами відповідальності).

У 70–80-х роках ХХ ст. відбувається зміщення акценту в бік стратегічного управління, що зумовлене реалізацією в науці стратегічного методологічного підходу і підвищенням уваги фахівців до питань управління на основі стратегічного бачення вирішення проблем унаслідок:

– значного збільшення складності і числа управлінських завдань, зумовлених змінами процесів у внутрішньому і зовнішньому середовищі підприємств;

– розширення географічних меж діяльності підприємств, необхідності врахування специфічних особливостей національних економік;

– зростання відповідальності топ-менеджменту поряд зі зниженням ефективності управлінських навичок, набутих у минулому періоді;

– посилення нестабільності і зростання динаміки змін зовнішнього середовища підприємства, які проявляються невизначеністю, ризиками, що потребує врахування в управлінській практиці.

У 1980–1990-х роках у рамках стратегічного управління сформувалися концепції стратегічного маркетингу (Strategic Marketing) і стратегічного управління витратами (Strategic Cost Management). У цей же період чинності використання аналітичних інструментів у стратегічному менеджменті виникло його асоціативне розуміння як стратегічного аналізу (Strategy Analysis). Водночас в управлінському обліку починає формуватися такий напрям, як стратегічний управлінський облік (Strategic Management Accounting), який розглядається як технологія надання та аналізу фінансової інформації про ринки (на яких компанія продає свою продукцію), конкурентів, структуру витрат та моніторинг стратегії підприємства на цих ринках, тобто превалює маркетинговий підхід до стратегічного управлінського обліку [1–3].

Із 1990-х років подальші розробки в галузі стратегічного планування призвели до появи концепцій корпоративної стратегії (І. Ансофф), конкурентної стратегії (М. Портер), корпоративної конкурентоспроможності (теорія «7-S» Т. Пітерса та Р. Уотермана) і завершилися створенням стратегічного управління як напряму, орієнтованого на стратегічні цілі підприємства. Певного розвитку стратегічні управлінські підходи отримали в рамках теорії організаційної культури (В. Сател, Е. Шайн, Т. Парсонс, Р. Квін, Дж. Рорбах) [21; 22], де остання розглядається як потужний інструмент, що дає змогу орієнтувати всі підрозділи підприємства й окремих осіб на досягнення спільних цілей, мобілізувати ініціативу співробітників, виховувати відданість організації, поліпшувати процес комунікації, корегувати поведінку.

Зсув парадигми в бік «інноваційної економіки» ознаменований переходом від самодостатності до взаємозалежності, що об'єктивно підвищує роль стратегічного управління. З 2000-х років розвиток стратегічного управління проявляється у зміні парадигм: класична парадигма, яка відповідає періоду індустріального розвитку суспільного виробництва, трансформується в неокласичну (або «нову», «віртуальну», «постмодерністську»), отримує розвиток стратегічно орієнтована концепція управління на основі вартості (Value Based Management) (табл. 1).

Характеристика стратегічного управління за неокласичною парадигмою узагальнена в табл. 2.

Порівняння еволюційних етапів до управління згідно з основним змістом управлінського обліку представлено в табл. 3.

Дослідження взаємозв'язку еволюційних етапів управління та управлінського обліку доводить, що розвиток управлінського обліку у світлі трансформації управлінських парадигм зумовлений такими факторами:

Таблиця 1

## Порівняння характеристик класичної та неокласичної парадигм стратегічного управління

Характеристики / Парадигма	Класична парадигма стратегічного управління	Неокласична парадигма стратегічного управління
Зміст парадигми	«Ззовні – всередину»	«Зсередини – назовні»
Відправна точка	Фактор, що впливає ззовні	Ключова компетенція
Основні властивості стратегії	Підтримання стабільності як у зовнішній, так і у внутрішньому середовищі	Проактивні зміни в тісній взаємодії із зовнішнім середовищем
	Отримання переваги в конкурентній боротьбі	Створення нових ринків, де відсутня конкуренція
	Операційна ефективність у рамках функціонального поділу праці	Ситуаційний підхід до управління як найбільш ефективний метод реакції організації на зміни зовнішнього середовища
	Стабільна функціональна структура інститутів, що реалізують стратегію	Еджократичні (ad hoc – лат. «до випадку» – спеціальний, влаштований для даної мети, для даного випадку) структури для реалізації стратегій
	Нарощування матеріальних активів	Орієнтація на людський потенціал – основний генератор ідей

Джерело: складено автором за [23; 24]

Таблиця 2

## Характеристика стратегічного управління за неокласичною парадигмою

Параметри	Характеристика
Врахування інтересів у прийнятті управлінських рішень	Домінують інтереси внутрішніх стейкхолдерів підприємства
Когнітивний рівень організації діяльності	Ресурсний підхід до управління (Дж. Барні), управління знаннями (І. Нонака, Х. Такеучі, Б. Мілнер); організаційні здатності та компетенції (Р. Санчез, А. Хін, Р. Грант), концепція динамічних здатностей (Д. Тіс, Г. Пізано, А. Шуен), ключові компетенції (Г. Хемел, К. Прахалад)
Стилі управління	Збалансований (поєднання інтуїтивного, логічного та емпіричного) Стратегічне підприємництво
Сприйняття ринкового середовища	Розглядається як частково кероване
Прийняття рішень	Пріоритет прийняття стратегічних рішень у реальному часі
Об'єкт управління	Підприємницька діяльність (діяльність підприємства на ринку)

Джерело: складено автором за [23; 24]

Таблиця 3

## Взаємозв'язок еволюційних етапів управління та управлінського обліку

Період / Параметри	до 1950-х років	1950–1960-ті роки	1970–1980-ті роки	1990-ті роки	2000-і роки – по теперішній час
Підхід до управління	Контрольна модель	Бюджетний підхід	Довгострокове планування	Стратегічне планування	Стратегічне управління
Припущення	Дефіцит. Усе вироблене буде куплене	Минуле повторюється	Тенденції зберігаються	Майбутнє частково передбачене	Несиметричність інформації; керованість змін
Переважна тема	Контроль	Бюджетне планування і контроль	Корпоративне планування	Конкурентна перевага	Стратегічна і організаційна інновації
Основа управління	Контроль процесів	Контроль відхилень	Передбачення можливостей	Урахування розвитку ринку та зовнішнього середовища	Стратегія визначає бізнес-процеси та функціональну структуру
Прийняття рішень	У реальному часі	Циклічний	Циклічний	У реальному часі	У реальному часі
Організаційні наслідки	Системи складання операційного бюджету і капітальних кошторисів стають ключовими механізмами координації та контролю	План (бюджет) розглядається як набір альтернативних дій, можливих, передбачуваних унаслідок зміни навколишнього середовища і визначає стратегію комерційної організації в умовах зростання конкуренції	Створення відділів корпоративного планування і довгострокове планування процесів. Злиття та поглинання	Реструктуризація та реінжиніринг. Зміна напрямку. Аутсорсинг. Електронний бізнес	Альянси і мережі. Нові моделі лідерства. Неформальні структури. Менша залежність від напрямку і велика – від тенденцій
Система управлінського обліку	Облік і планування відносно самостійні. Основні напрями: облік витрат, фінансовий контроль	Інформаційне забезпечення прийняття рішень у рутинних ситуаціях, а також планування та контроль над діяльністю підрозділів організації (облік за центрами відповідальності)	Формування облікової системи, спрямованої на підготовку інформації для прийняття довгострокових рішень	Інформаційне забезпечення, спрямоване на ідентифікацію нових можливостей, що забезпечує чітке бачення, напрям діяльності і гнучкість, необхідні, щоб скористатися цими можливостями	Інформаційне забезпечення стратегічного управління, використання методів оцінки та планування показників діяльності, формування внутрішньокорпоративних знань та розвиток організаційної культури

Джерело: складено автором за [24; 25]

- по-перше, нестабільність зовнішнього середовища висуває додаткові вимоги до інформаційної системи стратегічного управління, а саме: зміщення акцентів на аналіз майбутнього; потреба постійного моніторингу зовнішнього та внутрішнього середовища для розроблення ефективних управлінських дій; використання методів оцінки та планування показників діяльності;

- по-друге, ускладнення організаційних структур управління вимагає інформаційного механізму координації управлінських процедур усередині самої системи, що сприяє розвитку організаційної культури;

- по-третє, прагнення до синтезу та інтеграції різних галузей знань і людської діяльності формує більш високий рівень внутрішньокорпоративних знань.

Визначаючи сутність стратегічного управлінського обліку, науковці виходять із різних позицій: одні відштовхуються від переліку виконуваних функцій, інші – від основних цілей і завдань, поставлених в основу інформаційної системи, треті – від місця і ролі стратегічного управлінського обліку в процесі досягнення стратегічних установок організації, четверті – інструментарію в системі обліково-аналітичного забезпечення та підтримки прийняття стратегічних управлінських рішень. Загальним для всіх наявних підходів є уявлення про роль і місце стратегічного управлінського обліку в системі стратегічного управління: стратегічний управлінський облік розглядається як сучасна технологія інформаційного забезпечення і підтримки процесу прийняття стратегічних управлінських рішень. Професор В. Керімов, використовуючи зарубіжний та вітчизняний досвід, зробив спробу узагальнити наявні уявлення про стратегічний облік, розкрити його сутність, основні завдання, функції, методи та відмінні особливості. Під стратегічним управлінським обліком автор розуміє «систему реєстрації, узагальнення і представлення даних, необхідних для прийняття стратегічних управлінських рішень менеджерським апаратом господарюючого суб'єкта [6, с. 48]. Стану і розвитку стратегічного управлінського обліку в зарубіжних країнах присвятила свої праці професор В.А. Терехова, яка трактує стратегічний управлінський облік як «облікову систему, адаптовану до сучасної виробничої середовища, що включає багатовимірну стратегію зв'язків допомогою каналів розповсюдження та визначення потреб цільових покупців (споживачів)» [8, с. 9]. У цьому разі справедливо вважати, що стратегічний управлінський облік не є принципово новим напрямом облікової практики, а являє собою більш досконалу модель розвитку управлінського обліку, орієнтовану на майбутнє.

Відповідно до визначених характеристик стратегічного управління за неокласичною парадигмою (табл. 2), мета стратегічного управлінського обліку полягає у сприянні досягненню стратегічних цілей діяльності підприємства та реалізації локальних цілей СУО (надання достовірної інформації про об'єкти стратегічного управління, інформаційна підтримка процесу стратегічного управління, забезпечення розвитку потенціалу співробітників (коучинг) та ін.).

Відповідно до мети, стратегічний управлінський облік спрямований на вирішення таких завдань:

- визначення цілей та інформаційних потреб менеджерів стратегічного рівня (критерій – активна роль джерела інформації);

- вироблення і подання планової і прогнозної інформації про об'єкти управління (критерій – вид інформації);

- здійснення аналітичної, контрольної, інформаційної функції (критерій функцій управління);

- сегментація інформаційного простору з глобальних сфер прийняття стратегічних управлінських рішень (економічної, екологічної, соціальної, інвестиційної, фінансової), стадій відтворювального процесу (постачання, виробництво, збут), структурних підрозділів (філій, відділень, департаменту, дивізіону, цеху та ін.) (критерій – центр відповідальності).

Систему принципів СУО пропонуємо класифікувати за такими групами: принципи формування стратегічного управлінського обліку; принципи функціонування стратегічного управлінського обліку.

До принципів формування СУО пропонуємо відносити:

- принципи організації обліково-аналітичних структур СУО: підлеглості логіці стратегічного управління, наближення до центрів рішень, взаємодії функцій та видів обліку, ефективності;

- принцип перманентності цілепокладення: характеризується як властивість безперервної спрямованості СУО на досягнення певної кінцевої мети, пов'язаної з досягненням стратегічних цілей діяльності підприємства та реалізацією локальних цілей СУО;

- принцип розширення меж підприємства: передбачає, що постійно змінюються оточення й умови функціонування підприємств із таких причин, як зміна в діловому середовищі, розширення груп впливу (стейкхолдерів), створення нових економічних інститутів та ін. Такі зміни зумовлюють збільшення інформаційних потреб стратегічного управління;

- принцип адекватності: передбачає формування СУО відповідно до корпоративної культури, структури підприємства, інтересів стейкхолдерів підприємства.

До принципів функціонування СУО пропонуємо відносити:

- принципи системності: означають цілісність (дає змогу розглядати СУО одночасно й як єдине ціле, й як підсистему обліку); безперервність (формування системи СУО на перманентній основі, при цьому стратегічне управління розглядається як керований процес зі зворотним зв'язком); усебічність (поєднання інформації різних напрямів діяльності, різні структурні одиниці одного рівня управління для досягнення ефекту синергії. Важливим є і взаємне відображення змін (координація, зокрема міжфункціональна);

- принцип адаптивності методу і відповідності використовуваного інструментарію ключовим стратегічним цілям і завданням суб'єкта господарювання. Згідно із цим принципом, вибір форми та інструментів ведення стратегічного управлінського обліку буде здійснюватися ситуативно, з урахуванням особливостей зовнішніх і внутрішніх умов, а також специфіки технології прийняття стратегічних управлінських рішень;

- принцип інформаційної та методичної єдності визначає потребу в єдиній системі інформаційного забезпечення, стандартизації, накопиченні, зберіганні, обміну та використанні знань;

- принцип інтеграції СУО із системами бухгалтерського обліку, стратегічного аналізу, планування, контролю в процесі обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління;

- принцип регламентації, або формального опису, передбачає опис послідовності операцій, відповідальність, порядок взаємодії виконавців, порядок прийняття рішень із поліпшення СУО як бізнес-процесу;

- принцип безперервного навчання – пов'язаний із високою швидкістю оновлення знань та «старіння» інформації. Нині умовою успішності підприємств виступають здатність та забезпечення мотивації до постійного накопичення знань шляхом навчання та самонавчання персоналу;

- принцип інформаційно-технічного забезпечення – передбачає прискорення процесів створення, передачі та впровадження знань із використанням можливостей розвинутої інформаційної системи підприємства;

- принцип орієнтації на інноваційний шлях розвитку, що передбачає орієнтацію суб'єктів стратегічного управлінського обліку на пошук і використання нових способів і сфер реалізації потенціалу СУО в мінливих умовах зовнішнього середовища відповідно до обраної місії і прийнятої мотивації діяльності.

Інформаційне забезпечення стратегічного управління підприємствами передбачає надання такої інформації для прийняття управлінських рішень, яка дасть змогу використовувати об'єктивні дані наявних підсистем: обліку, звітності, аналізу і контролю, за умови взаємної зумовленості формування показників та можливості побудови прогнозів на їх основі для реалізації напрямів стратегічного розвитку підприємства. За допомогою інформації управлінського обліку здійснюються циклічно повторювані стадії процесу управління, отже, реалізується зв'язок між суб'єктом і об'єктом або між керуючою і керованою частинами загальної системи управління. Саме тому методологію стратегічного управлінського обліку необхідно розробляти на основі інтегрованого підходу до формування інформаційного простору, яке включає в себе весь цикл управлінських процедур, урахуовуючи стратегічне позиціонування підприємства.

З іншого боку, у світлі трансформації управлінських парадигм розширюються інструментальні можливості стратегічного управлінського обліку облікового, аналітичного та контрольного характеру, серед яких – система збалансованих показників, стратегічне бюджетування, аналіз відхилень, безперервне прогнозування, стратегічне управління витратами; аналіз, заснований на концепції стратегічних бізнес-одиниць; калькуляція на базі життєвого циклу продукції (life cycle costing) та ін.

Аналітичним інструментом управління, який спрямований на досягнення цілей підприємства і на забезпечення його довгострокового функціонування через організацію методичної та інструментальної підтримки основних функцій менеджменту: планування, контролю, обліку і аналізу, а також оцінки ситуації для прийняття управлінських рішень і активно розвивається. є контролінг [16; 20–22]. Відповідно до облікової концепції, контролінг включає в себе координацію процесу формування облікової інформації для забезпечення стратегічного планування, аналізу і контролю. Стратегічний управлінський облік є інтегрованою системою, в якій формується та узагальнюється інформація для стратегічних управлінських рішень і координації проблем майбутнього розвитку підприємства. У такому аспекті він забезпечує:

- стимулювання розвитку інформаційної інфраструктури за рахунок формування єдиного інформаційного простору для всіх підсистем;

- підвищення організаційних знань та культури за рахунок забезпечення узгодженості інтересів зацікавлених груп у процесі розроблення стратегічних рішень;

- зменшення ентропії внутрішнього та зовнішнього середовища;

- сприяння організаційному розвитку за рахунок усунення інформаційних бар'єрів під час взаємодії між підрозділами підприємства.

Очевидно, що стратегічний управлінський облік у найближчій перспективі має стати найважливішим каналом надходження даних, необхідних для підготовки звітності про сталий розвиток та інтегрованої звітності, а також їх надійною інформаційною базою. На вирішення цих завдань спрямований дискусійний документ «Міжнародні принципи управлінського обліку» (Global Management Accounting Principles), розроблений і опублікований Інститутом присяжних бухгалтерів у галузі управлінського обліку (Chartered Institute of Management Accountants, CIMA) спільно з Американським інститутом дипломованих бухгалтерів (American Institute of Certified Public Accountants, AICPA) [26]. Ці принципи, за задумом розробників, повинні вивести управлінський облік на якісно інший рівень, необхідний для вирішення як стратегічних завдань управління сучасними бізнес-структурами, так і завдань, пов'язаних зі складанням зовнішньої фінансової звітності.

В основі опублікованого документа (як і в проекті стандарту інтегрованої звітності) – бізнес-модель організації, знання якої необхідно для фахівця з управлінського обліку. У документі вказується, що система управлінського обліку має формувати основу бізнес-моделі організації, і підкреслюється нерозривний зв'язок між ними.

У дискусійному документі визначено такі найважливіші компетенції фахівця з управлінського обліку: 1) збір та аналіз даних, необхідних для прийняття рішення; 2) розроблення рекомендацій щодо розвитку підприємства; 3) ефективна презентація розвитку підприємства.

З означених Міжнародних принципів управлінського обліку випливає, що сучасний фахівець у сфері управлінського обліку повинен забезпечувати керівництво підприємства даними про стан бізнес-моделі, вміти розпізнавати і оцінювати виникаючі ризики; визначати види діяльності, якими підприємство може зайнятися в майбутньому. Рішення зазначених завдань передбачає аналіз інформації і виявлення шляхів створення цінності бізнесу, оцінку перспектив, фокусування уваги на ризиках, витратах, а також на вартісному потенціалі можливих перспектив. При цьому в сучасних системах управлінського обліку має дотримуватися баланс між відомостями про минуле, сьогодення і майбутнє підприємства, внутрішніми і зовнішніми даними, фінансовою і нефінансовою інформацією.

**Висновки.** Розвиток теоретичних засад стратегічного управлінського обліку у світлі трансформації управлінських парадигм ґрунтується на еволюції супутніх наукових напрямів: теорії стратегічного управління та планування; стратегічного контролю й аналізу економічних наслідків управлінської діяльності. У міру ускладнення управлінських завдань з'являються нові та коректуються наявні елементи управлінського обліку: інформаційне забезпечення стратегічного управління,

використання методів оцінки та планування показників діяльності, формування внутрішньокорпоративних знань та розвиток організаційної культури. Подальший розвиток стратегічного управлінського

обліку пов'язаний із формуванням інформаційної бази для підготовки звітності про сталий розвиток та інтегрованої звітності, а також формування компетенції фахівця з управлінського обліку.

#### Список використаних джерел:

1. Summons K. Strategic management accounting for pricing: a case example / K. Simmons // Accounting and Business Research. – 1982. – № 12. – P. 28–34.
2. Bromwich M. The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets / M. Bromwich. – Accounting, Organisations and Society. – 1990. – Vol. 15. – №1/2. – P. 27–46.
3. Lord B. Strategic management accounting: the emperor's new clothes? / B. Lord // Management Accounting Research. – 1996. – Vol. 7. – № 3. – P. 47–66.
4. Бруханський Р.Ф. Обліково-аналітичне забезпечення стратегічного менеджменту в сільському господарстві: теоретико-методологічні основи : автореф. дис. ... докт. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Р.Ф. Бруханський ; Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки». – Київ, 2015. – 36 с.
5. Голов С.Ф. Управлінський облік : [підручник] / С.Ф. Голов. – К. : Лібра, 2006. – 704 с.
6. Стратегический учет : [учеб. пособ.] / Под. ред. В.Э. Керимова. – М. : Омега-Л, 2005. – 168 с.
7. Легенчук С.Ф. Аналіз дисертаційних досліджень з проблем стратегічного обліку / С.Ф. Легенчук, Л.Й. Юрківська. // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки». – 2011. – № 57. – С. 82–85.
8. Терехова В.А. Стратегический управленческий учет: состояние и развитие в зарубежных странах / В.А. Терехова // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2000. – № 4. – С. 25–32.
9. Шайкан А.В. Бухгалтерский учет в аспекте стратегического управления промышленным предприятием : автореф. дис. ... докт. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / А.В. Шайкан ; ДВНЗ «КНЕУ ім. Вадима Гетьмана». – К., 2009. – 37 с.
10. Блаженкова Н.М. Методика организации стратегического управленческого учета / Н.М. Блаженкова // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 4. – С. 17–22.
11. Бондар М.І. Бухгалтерський облік як інформаційна підсистема системи управління / М.І. Бондар // Вісник НУ «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2012. – № 721. – С. 50–53.
12. Пилипенко А.А. Організація обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства. Наукове видання / А.А. Пилипенко. – Харків : ХНЕУ, 2007. – 276 с.
13. Professional Accountants in Business Committee. Evaluating and Improving Costing in Organizations International Federation of Accountants. – 2009. – P. 7.
14. Философский энциклопедический словарь. – М. : Совет. энцикл, 1983. – 839 с.
15. Современная экономическая наука / Под ред. Н.Н. Думной, И.П. Николаевой. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 534 с.
16. Стратегія підприємства: адаптація організації до впливу світових суспільно-економічних процесів : [монографія] / А.П. Налівайко, Т.І. Решетняк, Н.М. Євдокімова [та ін.] ; за ред. д-ра екон. наук, проф. А.П. Налівайка. – К. : КНЕУ, 2013. – 454 с.
17. Яковлев А. Управленческий учет: история и перспективы развития / А. Яковлев // Финансовая газета. Региональный выпуск. – 2002. – № 27. – С. 15–21.
18. Хоргрен Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч.Т. Хоргрен, Дж. Фостер. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 410 с.
19. Друкер П. Задачи менеджмента в XXI веке / П. Друкер ; пер. с англ. – М. : Вильямс, 2004. – 272 с.
20. Веснин В.Р. Стратегическое управление : [учебник] / В.Р. Веснин. – М. : Проспект, 2006. – 328 с.
21. Шейн Э.Х. Организационная культура и лидерство / Э.Х. Шейн ; пер. с англ. под ред. В.А. Спивака. – СПб. : Питер, 2002. – 336 с.
22. Корпорації: управління та культура : [монографія] / За ред. А.Е. Воронкової. – Дрогобич : Вимір, 2006. – 376 с.
23. Катякало В.С. Классика теории стратегического управления / В.С. Катякало // Вестник С-Пб. университета. – 2003. – Сер. 8. – № 3(24). – С. 3–17.
24. Мінцберг Г. Зліт і падіння стратегічного планування / Г. Мінцберг. – К. : Вид. О. Капусти, 2008. – 412 с.
25. Длігач А.О. Системно-рефлексивне стратегічне маркетингове управління в діяльності підприємств в Україні : автореф. дис. ... докт. екон. наук : спец. 08.00.04 «Економіка та управління підприємствами» / А.О. Длігач ; Київський національний університет імені Тараса Шевченка. – Київ, 2016. – 37с.
26. Международные принципы управленческого учета [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.cimaglobal.com/principles>.

**Ершова Н. Ю.**

Національний технічний університет  
«Харьковский политехнический институт»

#### РАЗВИТИЕ ТЕОРЕТИЧЕСКИХ ОСНОВ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В КОНТЕКСТЕ ТРАНСФОРМАЦИИ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ ПАРАДИГМ

##### Резюме

В статье с позиций эволюционного познания проанализировано развитие управленческого учета в свете трансформации управленческих парадигм. Исследованы предпосылки развития и подходы к определению сущности стратегического управленческого учета (СУО). Расширены теоретические основы стратегического управленческого учета с позиций методологии стратегического управления. Определены дальнейшие направления совершенствования теории и практики стратегического управленческого учета.

**Ключевые слова:** стратегический управленческий учет, управление, парадигма стратегического управления, инструментальный стратегический управленческий учет.

Iershova N. Yu.

National Technical University  
«Kharkiv Polytechnic Institute»

## DEVELOPMENT OF THEORETICAL FOUNDATIONS OF STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING IN CONTEXT OF THE TRANSFORMATION OF MANAGEMENT PARADIGM

**Summary**

From the standpoint of evolutionary knowledge development of management accounting in the light of the transformation of the management paradigms analyzed. Background development and approaches to definition of essence of strategic management accounting are investigated. The theoretical basis of strategic management accounting from the standpoint of methodology of strategic management developed. Further directions of improvement of the theory and practice of strategic management accounting is defined.

**Key words:** strategic management accounting, management, paradigm of strategic management, tools of strategic management accounting.

УДК 657.21;005.337

Засадний Б. А.

Київський національний університету імені Тараса Шевченка

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ВИТРАТ ТА ДОХОДІВ ВІДПОВІДНО ДО МСФЗ ДЛЯ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ

У статті досліджено теоретичні аспекти формування облікової інформації про витрати та доходи діяльності підприємств відповідно до МСФЗ для її використання в процесі розроблення та прийняття управлінських рішень. Удосконалено класифікацію інформації, яка використовується для обґрунтування варіантів управлінських рішень. Визначено структуру елементів витрат та доходів, а також порядок формування облікової інформації про ці елементи відповідно до МСФЗ для прийняття управлінських рішень.

**Ключові слова:** витрати, доходи, елементи витрат та доходів, Міжнародні стандарти фінансової звітності, фінансовий облік, управлінський облік, управлінські рішення.

**Постановка проблеми.** Нині процес прийняття управлінських рішень ускладнюється, з одного боку, через надмірність інформації, яка часто є зайвою та нерелевантною, з іншого – через відсутність якісної та релевантної інформації.

Якісно організований управлінський облік покращує прийняття рішень шляхом виокремлення релевантної інформації із загального інформаційного масиву. Епіцентром процесу прийняття управлінських рішень мають бути релевантні фактичні дані про минулі події та визначені на їх основі прогностичні показники майбутньої діяльності компанії.

Основними об'єктами обліку, інформація про які широко використовується під час прийняття управлінських рішень, є витрати та доходи діяльності підприємств. Особливого значення набуває інформація фінансового обліку про ці об'єкти в умовах застосування МСФЗ, за яких широко застосовується професійне судження бухгалтера щодо трактування різних подій, операцій та їх оцінки і відображення в бухгалтерському обліку і звітності. Інформація фінансового обліку про витрати та доходи діяльності підприємств є дуже важливою, проте не забезпечує достатню базу знань для прийняття рішень для майбутньої діяльності.

Отже, впровадження ефективної функції управлінського обліку в поєднанні з інформацією фінансового обліку про витрати та доходи відповідно до МСФЗ забезпечуватиме достатню інформаційну базу для прийняття рішень у сучасних умовах здійснення підприємницької діяльності.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питанням удосконалення процесу формування облікової інформації про витрати та доходи діяль-

ності для прийняття управлінських рішень приділяли значну увагу вітчизняні науковці. Серед учених, що здійснили вагомий внесок у вирішення зазначеної проблеми, слід відзначити С.Ф. Голова, Л.В. Нападовську, М.С. Пушкарка, П.Й. Атамас, І.Д. Фаріон, М.Ф. Огійчука, В.Я. Плаксієнка та ін. Слід зазначити, що праці цих науковців переважно присвячені вирішенням завдань щодо формування облікової інформації про витрати та доходи відповідно до Національних стандартів бухгалтерського обліку. Проте залишається актуальною та недостатньо дослідженою проблема формування облікової інформації про витрати та доходи підприємствами, які застосовують Міжнародні стандарти фінансової звітності.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** В умовах застосування МСФЗ перед підприємствами постає завдання щодо визначення методичних підходів до формування інформації про витрати та доходи у фінансовому обліку відповідно до окремих положень МСФЗ для її використання в процесі прийняття управлінських рішень.

**Мета статті** полягає у визначенні окремих елементів витрат та доходів діяльності підприємств та формуванні облікової інформації про ці елементи відповідно до МСФЗ для її використання в процесі прийняття управлінських рішень.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Компанії незалежно від розміру та форми власності змушені конкурувати в умовах невизначеності та міжнародної глобалізації ринкових відносин. У таких умовах набуває надзвичайної актуальності наявність якісної та корисної інформації, достатнього рівня професіоналізму та обізнаності управлінського персоналу для прийняття рішень.