

УДК 657:005.921
UDC 657:005.921

ВИНИКНЕННЯ, ФОРМУВАННЯ ТА ПОДАЛЬШИЙ РОЗВИТОК СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК НАУКИ

Карлова І.О., кандидат економічних наук, Національний транспортний університет, Київ, Україна

Хоменко В.С., Національний транспортний університет, Київ, Україна

ORIGIN, FORMATION AND FURTHER DEVELOPMENT STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING AS SCIENCE

Karlova I.A., Ph.D., National Transport University, Kyiv, Ukraine

Khomenko V.S., National Transport University, Kiev, Ukraine

ВОЗНИКНОВЕНИЕ, ФОРМИРОВАНИЕ И ДАЛЬНЕЙШЕЕ РАЗВИТИЕ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА КАК НАУКИ

Карлова И.А., Национальный транспортный университет, Киев, Украина

Хоменко В.С., Национальный транспортный университет, Киев, Украина

Постановка проблеми. В умовах сучасної глобалізації бізнесу, високих темпів інноваційних процесів, швидких змін інформаційних та комунікаційних технологій, мобільності організаційних структур, стало зрозумілим, що для досягнення конкурентних переваг, формування позитивного іміджу підприємства, завоювання довіри кредиторів, інвесторів і партнерів менеджмент керівництва компаній повинен бути більш гнучким до мінливих умов та мати стратегічне мислення. Воно проявляється в здатності прогнозувати результати діяльності підприємства і наслідки власних дій у довгостроковій перспективі. Для реалізації такої функції на підприємстві повинна впроваджуватись система стратегічного менеджменту, яка виступає управлінською системою, орієнтованою на забезпечення виживання підприємства в довгостроковій перспективі шляхом встановлення динамічної рівноваги із його зовнішнім середовищем. До основних її характеристик відносять: орієнтація на зовнішнє середовище; пошук нових можливостей в конкурентній боротьбі; орієнтація на довгострокову перспективу; розгляд працівників підприємства як носіїв людського капіталу, а не джерела витрат.

Для забезпечення ефективного функціонування системи стратегічного менеджменту підприємства необхідною є розробка дієвої системи його обліково-аналітичного забезпечення. Завдяки наявному інструментарію система дозволить забезпечити ідентифікацію, обробку та представлення необхідної як внутрішньогосподарської, так і зовнішнього середовища інформації (здійснювати моніторинг) стратегічним менеджерам компаній. Це дозволить значно підвищити релевантність облікової інформації в процесі прийняття стратегічних рішень. На сьогодні одним із найбільш перспективних інструментів інформаційної підтримки стратегічного менеджменту є система управлінського обліку. Раніше він був спрямований лише на внутрішньогосподарське управління, але в сьогоdnішніх умовах, згідно сучасних запитів менеджерів, він почав здійснювати ще і аналіз діяльності підприємства з урахуванням довгострокових його цілей. В результаті управлінський облік розділили – інформаційну підтримку стратегічного менеджменту в організації почав здійснювати стратегічний управлінський облік.

Перші спроби його розробки в Україні виникли нещодавно, про що свідчать результати останніх науково-практичних конференцій, присвячених обліково-аналітичним проблемам сьогоdnення. Актуальність стратегічного управлінського обліку та перспективи його впровадження на вітчизняних теренах стали об'єктом активних дискусій та досліджень, які сформувались у достатньо широкий напрям наукових пошуків, що потребують проведення систематизації, узагальнень та концептуалізації.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Спроби визначення сутності, предмета і методу стратегічного управлінського обліку були здійснені переважно зарубіжними вченими: Аткинсоном Е.А., Бімані А., Бромвічем М., Говіндараджаном К., Друрі К., Донеланом Дж., Капланом Р., Райаном Б., Цуджі А., Уордом К., Фостером Дж., Хорнгреном Ч.Т., Шанком Дж. та ін.

В кінці ХХ ст. – на початку ХХІ ст. вчені близького зарубіжжя, зокрема Російської Федерації, почали досліджувати розвиток управлінського обліку і визначати місце й роль стратегічного управлінського обліку в інформаційному забезпеченні комерційної діяльності підприємства. Цими питаннями займалися Алексеева О.В., Богата І.М., Борисова Л.І., Вахрушина М.А., Волошин Д.А. [4], Івашкевич В.Б., Іванов В.В., Землякова К.Є., Зимакова Л.А., Керімов В.Е., Куніцина Я.Н., Локтев Л.В., Несветайлов В.Ф., Ніколаєва О.Є., Панков В.В., Проняєва Л.І., Сидорова М.І., Сулоєва С.Б., Хан О.К. Крім російських вчених, які формують групу вчених країн СНД, концепція стратегічного обліку розглядалась також Сатмурзаєвим А.А.

До кола вітчизняних науковців, які розглядали сутність і принципи стратегічного управлінського обліку, доцільно віднести: Болдуєва М.В., Голова С.Ф., Гудиму О.В., Гуцайлюка З.В., Гуцаленко Л., Кануну З.Ф., Корінев В.Л., Кундрю-Висоцьку О.П., Лозовицького Д.С., Нападовську Л.В., Пушкаря М.С., Семанюк В.З., Труша В.Є., Чебан Т.М., Шайкана А.В., Яценко В.Ф.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Відсутність єдиної й точної позиції серед вітчизняних та зарубіжних науковців щодо розуміння ролі, сутності та місця стратегічного управлінського обліку в системі стратегічного управління підприємством. Тобто, немає чітко сформованої методології, яка б могла безперешкодно бути використана в практичній діяльності підприємств з метою інформаційної підтримки прийняття стратегічних управлінських рішень.

Враховуючи вище наведене **метою статі** є дослідження розвитку та призначення стратегічного управлінського обліку, уточнення його поняття як складової системи управління підприємством (як однієї із складових системи бухгалтерського обліку), функцій, завдань, принципів та способів відображення об'єкта, як першого етапу у подальшому дослідженні.

Виклад основного матеріалу. Вважаємо, що дослідження історії виникнення стратегічного управлінського обліку є першою необхідною умовою в дослідженні його перспектив розвитку в Україні. У своєму становленні стратегічний управлінський облік пройшов декілька етапів, які представлені в таблиці 1.

Таблиця 1 – Етапи становлення стратегічного управлінського обліку

Етапи розвитку	Періоди	Події
1	2	3
1 етап	20-30-ті роки ХХ-го століття	<u>Зарубіжний досвід:</u> Основоположники нормативного обліку - Г. Емерсон, Д.Ч. Гаррісон, Т. Дауні (США). Перша згадка системи норм і стандартів «Стандарт-кост», «Директ-костинг» (Ч. Кларк), нові принципи оцінки (FIFO, LIFO). <u>Вітчизняний досвід:</u> Основоположники нормативного обліку в СРСР – М.Х. Жебрак і Г.Г. Крюков. Виділення нормативного обліку в окрему систему обліку витрат.
2 етап	40-50-ті роки ХХ-го століття	<u>Вітчизняний досвід:</u> Затвердження Положень і галузевих інструкцій з планування та обліку собівартості промислової продукції для поліпшення обліку витрат на виробництво. Відповідно до «Основних положень з планування, обліку і калькуляції собівартості промислової продукції» від 1955 року, всі промислові підприємства зобов'язані при будь-якому методі обліку виробничих витрат і калькуляції собівартості організувати нормативний облік витрат на виробництво продукції.
3 етап	60-70-ті роки ХХ-го століття	<u>Вітчизняний досвід:</u> Проведення науково-дослідних робіт, що стосувалися системи норм і нормативів. Затвердження Держпланом СРСР в 1969 році Системи матеріальних норм і нормативів. Затвердження ряду інших законодавчих документів (Положень, Методичних рекомендацій, Інструкцій) з нормування виробничих процесів. <u>Зарубіжний досвід:</u> У 1972 р. Американська асоціацією бухгалтерів вперше підготувала фахівців з управлінського обліку. Випускникам присуджено кваліфікацію «Бухгалтер-аналітик».
4 етап	80- (початок) 90-х років ХХ століття	<u>Вітчизняний досвід:</u> Розробка технічного завдання на проектування комплексної автоматизованої системи норм і нормативів, як основи створення єдиної нормативної бази в міністерствах, відомствах і Держплані СРСР. Затвердження комплексної системи норм і нормативів та організація її впровадження і подальшого розвитку.
4 етап	80- (початок) 90-х років ХХ століття	<u>Зарубіжний досвід:</u> 1989 р. – критика існуючого управлінського обліку. Суспільний інститут фахівців з управлінського обліку (Certified Institute of Management Accountants - CIMA) ухвалив рішення про проведення дослідження сучасного стану і розвитку управлінського обліку.

Продовження таблиці 1

1	2	3
5 етап	90-ті роки ХХ століття	<u>Зарубіжний досвід:</u> Поєднання завдань і способів їх реалізації менеджменту і бухгалтерського обліку. Як наслідок цього – поява нового напрямку в управлінському обліку – стратегічного управлінського обліку. <u>Вітчизняний досвід:</u> Відмовою від централізованої системи нормування і планування на користь ринкової економіки. Методи і прийоми, що використовувалися в СРСР, були піддані гострій критиці. Йде спостереження і вивчення зарубіжного досвіду впровадження управлінського обліку.
6 етап	Кінець 90-х років ХХ століття – початок ХХІ століття	<u>Зарубіжний досвід:</u> Бурхливий розвиток «стратегічного» напрямку в управлінському обліку. <u>Вітчизняний досвід:</u> Самостійна розробка норм і нормативів за наказом керівництва окремих промислових підприємств з метою економії ресурсів і посилення контролю за виробничими процесами. Разом з цим впровадження в практику управлінського обліку, вивчення теоретичних аспектів бухгалтерського обліку та стратегічного менеджменту з метою стратегічного управління підприємством.

До початку ХХ-го століття відбувався процес розвитку управлінського обліку як складової частини сучасного бухгалтерського обліку, який використовувався не тільки як інструмент управління, а, перш за, все як науки. Здійснювався поступовий поділ бухгалтерського обліку на основні такі напрями, як фінансовий, податковий та управлінський обліки. Все частіше завданнями обліку стають саме управлінські завдання.

Починаючи з 20-тих років ХХ-го століття у зв'язку зі збільшенням частки в економіці промислових країн великого, в основному, машинобудівного виробництва, перед наукою і практикою встало питання про необхідність вироблення більш раціональних методів формування облікової інформації про витрати. Поступово виникло питання про економію ресурсів, а, внаслідок цього, і про нормування виробничих процесів. З цього періоду можна говорити про офіційне виникнення управлінського обліку як однієї із складових бухгалтерського обліку. На цей час метод фактичної собівартості почав піддаватися критиці. Перші висловлювання, що стосуються необхідності формування самостійної інформаційної системи про витрати виробництва і про те, якій їй бути, з'явилися у книзі Г. Емерсона «Продуктивність праці як основа оперативної роботи і заробітної платні». Він запропонував ввести систему нормативів і стандартів, яку називав «стандарт-кост». Д. Ч. Гаррісон в своїй статті «Облік собівартості у допомогу виробництву» розвиває цю тему піднімаючи питання обліку фактичної собівартості і пропонує пропозиції по розробці цієї системи в практиці.

Праці цих вчених були перекладені і в СРСР. У 1934 році під керівництвом М. Х. Жебрака. було проведено дослідження можливостей практичного застосування системи «стандарт-кост» на передових підприємствах різних галузей національної централізованої економіки. В Радянському Союзі система «стандарт-кост» була представлена у вигляді нормативного обліку витрат, що забезпечує поточні виявлення відхилень від встановлених норм. В післявоєнний період в рамках єдиного Держплану була затверджена велика кількість нормативних документів, положень і галузевих інструкцій з планування і обліку собівартості промислової продукції для поліпшення обліку витрат на виробництво. Всі промислові підприємства були зобов'язані за будь-яких методів обліку виробничих витрат і калькуляції собівартості організувати оперативний облік використання матеріалів і заробітної платні. Цей етап охоплював 60-70-ті роки минулого століття і характеризувався розробкою достатньої нормативної бази: «Основні положення з нормативного методу обліку витрат на виробництво і калькуляції продукції» від 4 лютого 1968 р.; «Про впровадження нормативного методу обліку і калькуляції собівартості продукції на промислових підприємствах» від 20 липня 1970 р.; Інструкція з планування, обліку і калькуляції собівартості продукції на підприємствах машинобудування і металообробки від 1964 року, затверджена Міністерством фінансів СРСР, Центральним статистичним управлінням і Держпланом СРСР. В подальшому за підсумками чергової п'ятирічки було виявлено, що калькуляційна справа на багатьох підприємствах поставлена була незадовільно, технічний контроль за використанням засобів виробництва і робочої сили був недостатньо налагоджений. Під час відмови від централізованої системи нормування і планування на користь ринкової економіки, необгрунтовано стало принижуватися значення планування і як наслідок – техпромфінплану підприємств. Керівники і бухгалтери-практики з метою економії ресурсів і посилення контролю за виробничими процесами під впливом знову ж таки «західного» управлінського обліку для вирішення питань управління наново відкрили для себе виробничий облік і розробили систему норм і нормативів.

У країнах з розвинутою ринковою економікою процес розвитку бухгалтерського управлінського обліку відбувався трохи інакше. У 50-і рр. став очевидним той факт, що бухгалтерський облік почав брати активну участь у формуванні й виконанні управлінської політики, а бухгалтер став приділяти увагу прогнозуванню, плануванню, ухваленню рішень, контролю над забезпеченням інформацією служб управління, тобто у нього з'явилися додаткові функції у сфері управління та ухвалення господарських рішень. В 1972 р. завдяки Американській асоціації бухгалтерів, бухгалтерський управлінський облік з'являється вперше як самостійна дисципліна. Сьогодні прийнято вважати цю дату офіційним розподілом бухгалтерського обліку на фінансовий облік та управлінський облік.

В 1980-х рр. у професійній літературі почали з'являтися зауваження щодо практики управлінського обліку. Найбільш ґрунтовна критика належала Роберту Каплану з Гарвардської школи бізнесу. Він зауважив, що традиційний управлінський облік не задовольняє вимогам сучасного рівня розвитку виробництва і збільшеної конкуренції, оскільки фокусується на внутрішніх аспектах діяльності компанії, а не на зовнішніх – факторах навколишньому середовищу бізнесу, в якому діє компанія. Зважаючи на таке зауваження, думки фахівців наукового світу розділилися. Одні зазначили, що потрібні фундаментальні зміни, а інші дотримувалися традиційних поглядів – не потрібно ніяких змін, все гаразд. В результаті, Суспільний інститут фахівців з управлінського обліку (СІМА) ухвалив рішення про проведення дослідження сучасного стану і розвитку управлінського обліку. Результати дослідження були опубліковані у вигляді звітів авторів Бромюїча і Бхимені в 1989 р. та подальших їх статтях і містили такі висновки:

- стан управлінського обліку й аргументи що висувуються прихильниками його повного перегляду, недостатні для повної ревізії управлінського обліку;
- кризи в управлінському обліку в умовах змінного середовища промислового виробництва не виявлено, тому на даній стадії не рекомендується проводити радикальних реформ.

Незважаючи на такі висновки, науковий світ поступово починає все більше уваги приділяти критиці та дискусіям щодо необхідності удосконалення його та інтеграції з іншими науками. Так, М.А.Вахрушина, М.І.Сидорова, Борисова Л.І.[4], В.В.Іванов, О.К.Хан [6], Т.Джонсон, та Р.Каплан визначили наступні недоліки управлінського обліку:

1. Невідповідність потребам і можливостям сучасного соціально-економічного середовища.
2. Викривлення інформації, яка дезорієнтує прийняття управлінських рішень.
3. Втрата практичної самостійності.
4. Концентрація на внутрішніх аспектах фінансово-господарської діяльності підприємства.

Для усунення цих недоліків М.А.Вахрушина, М.І.Сидорова, Борисова Л.І. запропонували розмежувати управлінський облік на тактичний і стратегічний, визначивши основні відмінності на рівні завдань, об'єктів обліку, принципів, методів і концепції, використовуваних вимірників, критеріїв оцінювання ефективності бізнесу. Відмінності теоретичних основ стратегічного і тактичного управлінського обліку наведені в таблиці 2.

Провівши аналіз наукових праць вітчизняних та закордонних авторів, можна стверджувати, що і досі невирішеним залишається питання трактування поняття «стратегічний управлінський облік», у науковців не має єдиної думки щодо визначення сутності стратегічного управлінського обліку. Це призводить до неможливості ідентифікації основоположних параметрів побудови концепції стратегічного управлінського обліку внаслідок їх «розмивання», що виливається в неможливість розробки ефективних моделей реалізації стратегічного управлінського обліку в діяльність підприємств.

На сьогодні в Україні відсутнє нормативне закріплення поняття стратегічного управлінського обліку, однак існує визначення внутрішньогосподарського (управлінського) обліку в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Законотворці розглядаючи його в якості підсистеми бухгалтерського обліку зазначають, що це «система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством» [1]. Відповідно до статті 8, п.5 цього Закону «підприємство самостійно розробляє систему внутрішньогосподарського (управлінського) обліку та звітності». Цим зауваженням підприємства залишили наодинці з виконанням цього складного завдання.

На відміну від вітчизняних нормативних пропозицій за кордоном існує, все ж таки, визначення стратегічного управлінського обліку надане професійними організаціями. Інститут сертифікованих управлінських бухгалтерів (СІМА) розглядає його як «форму управлінського обліку, в якій акцент робиться на інформації, що відноситься до зовнішніх факторів по відношенню до підприємства, а також на не фінансову та внутрішню створену інформацію» [7].

Таблиця 2 – Основні відмінності підсистем управлінського обліку

Критерії визначення	Стратегічний облік	Тактичний облік
Мета	- проведення антикризової політики; - безперервне функціонування підприємства, особливо в кризових умовах; - стимулювання економічного розвитку	- забезпечення ліквідності та прибутковості підприємства
Функціональна приналежність	- прогнозування і аналіз управлінських рішень, що визначають розвиток підприємства на довгостроковий період; - розробка ефективних систем аналітичних розрахунків і взаємообумовлених планових показників	- інформаційне забезпечення; - нормування та калькулювання; - аналіз результатів раніше прийнятих управлінських рішень та відповідальність за їх виконання
Орієнтація	Сконцентрований на зовнішніх та внутрішніх чинниках підприємства	Рентабельність та економічна ефективність діяльності підприємства
Завдання	- оцінка економічної ефективності інвестицій та використання новітніх управлінських процесів; - вибір підконтрольних показників згідно з встановленими стратегічними цілями; - відповідальність за стратегічне планування; - визначення сильних і пошук слабких місць економічного розвитку підприємства; - формування внутрішніх та зовнішніх умов, які лежать в основі стратегічних планів; - розробка альтернативних стратегій для розвитку підприємства; - всебічне обґрунтування процесів прийняття і контролю реалізації управлінських процесів підприємства	- стимулювання та створення системи обліково-аналітичного забезпечення прийняття поточних управлінських рішень; - аналітичність відхилень і впливу на виконання поточних планів; - комплексність усієї сукупності підконтрольних показників згідно до поставлених поточних цілей; - прогнозування вузьких і пошук слабких місць при тактичному управлінні діяльністю підприємства; - управління в процесі розробки та затвердження бюджетів (оперативне та поточне планування)
Рівень управління	Стратегічний	Оперативний і тактичний
Інструменти	activity-basedcosting (ABC), lifecycle costing – targetcosting; BalancedScorecard (BSC); бенчмаркінг ;бюджетування або еталонне оцінювання (benchmarking)	

Дане визначення є досить узагальнюючим, оскільки визначає лише параметри облікової інформації, яка формується інструментами стратегічного управлінського обліку на виході, не називаючи при цьому види цих інструментів і не розкриваючи загальної технології обробки та представлення інформації стратегічного характеру. Основний акцент в його функціонуванні ставиться на інформації про зовнішнє середовище та нефінансову інформацію про внутрішнє середовище. Після офіційного оприлюднення даного визначення у 2005 р. Значна кількість науковців використовує його за основу та доповнює власними додатковими елементами.

Дослідивши існуючі погляди наукового світу стосовно проблеми обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту, встановлено, що існуючі підходи вчених висвітлюють різні сторони стратегічного управлінського обліку як засобу інформаційного супроводу розробки та реалізації стратегій підприємства та системи інформаційного забезпечення прийняття стратегічних управлінських рішень.

Проведений моніторинг існуючих поглядів на тлумачення дефініції «Стратегічний управлінський облік» дозволяє констатувати – щодо розуміння сутності поняття дослідники підходять з трьох позицій:

– *стратегічний управлінський облік є системою* (Ю.В. Підлипний, Р.П. Підлипна, С.Ф. Голов, Н.В. Хоменко, О.В. Карпенко, Ю.А. Верига, Н.А.Наумова, В.Ф. Несветайлов, Л.В. Бакулевська, Мних, О.М. Кудла, А.О. Семенець, А.Ю. Соколов, Н.С. Таранова, К. Уорд, Н.В. Хоменко, Є.Н. Токмакова, Б.Г. Маслов, В.В. Лесняк, Н.І. Чупахіна, І.В. Яркова, І.З. Якупов, І.В. Яркова). Основна увага з цієї позиції приділяється змістовному наповненню стратегічного управлінського обліку – розглядається як певна множина взаємопов'язаних елементів (технологія обробки облікових даних стратегічного характеру), що взаємодіють із середовищем і мають ознаки цілісної структури. Серед

зазначених дослідників ведуться пошуки найбільш ефективної архітектури побудови системи стратегічного обліку, виділенню етапів та методів обробки інформації;

– *стратегічний управлінський облік є елементом системи вищого порядку* (З.В. Удалова, Р.В. Гришин, А.В. Лазарева, С.П. Суворова, Д.І. Монашева, І.В. Панюкова, С.І. Крилов, Н.Н. Хаконова, В.А. Маняєва, А.Цуджі). Прибічники цього погляду визначають місце стратегічного управлінського обліку у складі існуючої системи управління підприємством, показують його взаємозв'язок із системами економічного аналізу та контролю та виявляють загальну роль в процесі прийняття стратегічних рішень. Серед зазначених вчених відсутня єдність щодо розуміння того, чи є стратегічний управлінський облік видом, напрямом або методом управлінського обліку, що породжує проблему відсутності теоретичного обґрунтування методу стратегічного управлінського обліку.

Стратегічний управлінський облік забезпечує досягнення певних цілей (Н.В. Безруков, О.І. Аверіна, В.Р. Шевчук, А.В. Глущенко, Е.Н. Самедова, С.Ф. Голов, І.Е. Гурр). Обґрунтування сутності стратегічного управлінського обліку через встановлення цілей його побудови та функціональне призначення свідчить про використання біхевіористського підходу дослідження поведінки користувачів облікової інформації (цілей, дій, стимулів), що надається системою стратегічного управлінського обліку.

Для підсумку результатів проведеного аналізу існуючих поглядів можна скористатися думкою проф. Маняєвої [3, с.248]. Вона вказує про існування змістовної дихотомії щодо сутності стратегічного управлінського обліку. Перша позиція базується на вузькому його розумінні – це облікова система з притаманними їй ознаками збору, ідентифікації, вимірювання, накопичення, моделювання, обробки, узагальнення, інтерпретації та представлення фінансової та нефінансової інформації для аналізу зовнішнього та внутрішнього середовища організації, а також для оцінки та контролю процесу виконання стратегії, на підставі якої вищим менеджментом приймаються стратегічні управлінські рішення для виконання місії організації, а інвестори здійснюють оцінку діяльності організації з точки зору прибутковості капіталу. Друга позиція вказує на широке поняття, якому притаманний зміст англійського поняття «management account», який є системою підтримки прийняття управлінських рішень. Тобто, стратегічний управлінський облік покликаний забезпечити формування фінансової та нефінансової інформації про конкретний об'єкт управління для здійснення повного циклу основних функцій стратегічного управління: планування, організації, обліку, контролю та регулювання.

На нашу думку, через існуючі історичні вітчизняні традиції та нормативне закріплення управлінського обліку у складі бухгалтерського обліку розуміння сутності стратегічного управлінського обліку в вузькому розумінні обмежує можливості його використання в управлінській діяльності вітчизняних підприємств. Вихід на міжнародний рівень вимагає від них більш серйозної оцінки розширеного зовнішнього середовища за допомогою спеціального інструментарію для прийняття рішень в процесі стратегічного управління. Виходячи з цього пропонуємо власне визначення стратегічного управлінського обліку, що базується на широкому погляді науковців до цього поняття. Отже, підсумовуючи все вище сказане **стратегічний управлінський облік – це система інформаційного забезпечення всіх рівнів управління прогнозною, звітною та аналітичною інформацією для прийняття управлінських рішень і оцінки їх реалізації в процесі розробки і запровадження стратегій розвитку підприємства.**

Результатом функціонування стратегічного управлінського обліку є генерування інформаційного продукту у вигляді стратегічної управлінської звітності, що є сукупністю способів отримання підсумкових відомостей.

Виходячи з цілі стратегічного управлінського обліку, такі науковці, як: Л. І. Борисова, М. А. Вахрушина, В. В. Іванов, О. Є. Ніколаєва, О. В. Олексієва, М. І. Сидорова, О. К. Хан визначили завдання стратегічного управлінського обліку:

- облік зовнішніх умов, які впливають на діяльність організації з метою вибору, здійснення й оцінювання ефективності корпоративної стратегії;
- використання в прогнозуванні, плануванні, обліку й аналізі системи якісних і кількісних критеріїв фінансово-господарської діяльності, у тому числі таких, які відображають якість, продуктивність, споживчу корисність товарів, лояльність співробітників;
- усебічне обґрунтування процесів прийняття і контролю реалізації управлінських рішень на всіх рівнях організаційно-функціональної структури компанії;
- моніторинг й оцінювання внутрішніх виробничих і управлінських процесів, своєчасна розробка і впровадження змін у функціонуванні з метою підвищення їхньої результативності та гнучкості і, відповідно, зростання конкурентоспроможності всього підприємства.

До основних принципів стратегічного управлінського обліку можна віднести такі:

- структуризація фінансово-господарської діяльності як сукупності взаємопов'язаних і неперервних бізнес-процесів – груп операцій, дій, спрямованих на отримання визначеного кінцевого результату;
- постійне визначення й оцінювання прогнозних, запланованих і фактичних показників діяльності як по компанії загалом, так і в розрізі бізнес-процесів, центрів відповідальності – структурних підрозділів, співробітників, проектів компанії тощо;
- обов'язкова регламентація бізнес-процесів та операційного обліку, їх проведення на основі зовнішніх і внутрішніх нормативів міжнародного національного галузевого або корпоративного рівня, які визначають порядок, терміни і якість виконаних операцій;
- комплексність та аналітичність цільових критеріїв управлінського обліку та тих, які характеризують їхні оціночні показники, що забезпечують репродуктивність і збалансованість щодо визначених стратегій розвитку організації загалом, які приймають і реалізують управлінські рішення.

Висновки та пропозиції. Проведене дослідження надало змогу сформулювати наступні висновки:

1. Стратегічний управлінський облік є еволюційним продовженням управлінського (тактичного) обліку. Він продовжує свій розвиток паралельно з розвитком економіки і відповідно до нових умов господарювання.
2. Стратегічний управлінський облік є відповіддю на питання, що виникають під час здійснення стратегічного управління в умовах сучасного невизначеного економічного і політичного середовища.
3. На законодавчому рівні відсутня регламентація щодо сутності, організації і ведення стратегічного управлінського обліку на вітчизняних підприємствах.
4. У даний час в науковому середовищі відсутня єдина думка щодо сутності, мети, принципів та методичного механізму організації та ведення стратегічного управлінського обліку.

Окреслені результати дослідження надають можливість сформулювати наступні пропозиції:

1. На базі проведених досліджень пропонується сприймати стратегічний управлінський облік не як облікову систему, а як систему управління певними об'єктами в процесі прийняття та оцінки управлінських рішень стратегічного характеру. Передбачається, що буде виконуватись повний цикл основних функцій стратегічного управління над об'єктами: планування, організація, облік, контроль та регулювання.
2. Пропонуємо уточнене визначення стратегічного управлінського обліку.
3. В умовах невизначеності й ризиків потребує подальших досліджень інструментарій та методика ведення стратегічного управлінського обліку на вітчизняних підприємствах.

ПЕРЕЛІК ПОСИЛАНЬ

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. №996 – XIV, зі змінами та доповненнями: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14/>
2. Бруханський Р. Побудова методики стратегічного управлінського обліку на підприємствах [Електронний ресурс] / Руслан Бруханський // Бухгалтерський облік і аудит. Науково-практичний журнал. – 2014. – №9. – С.27-31. – Режим доступу: <http://library.tneu.edu.ua/index.php/uk/component/content/article/43-resursy-biblioteky/pratsi-vykladachiv-tneu/b/382-2011-11-14-13-17-47>.
3. Маняева В.А. Развитие теории управленческого учёта в России / В.А. Маняева // Міжнародний збірник наукових праць. Серія «Бухгалтерський облік, контроль і аналіз». – 2011. Випуск 3 (21). – С. 240–249.
4. Мошковська О.А. Концептуальні засади стратегічного управлінського обліку // Актуальні проблеми економіки. – 2012. – №12(138). – С151 – 157.
5. Bromwich M. The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets // Accounting, Organisations and Society. 1990.
6. Ivanov V. V. Upravlencheskij uchet dlja jeffektivnogo menedzhmenta / V. V. Ivanov, O. K. Han. – Москва : INFRA-M, 2009. – 208 p.
7. CIMA Official terminology. 2005 Edition.– London: CIMA Publishing, 2005. – 114 p.

REFERENCES

1. On Accounting and Financial Reporting in Ukraine: Law of Ukraine of 16.07.99 p. №996 - XIV, as amended [electronic resource]. – Access: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14/> (Ukr)

2. Bruhansky R. Development of methods of strategic management accounting in enterprises [electronic resource] / Ruslan Bruhansky // Accounting and Auditing. Scientific journal. - 2014. - №9. – S.27–31. – Access: <http://library.tneu.edu.ua/index.php/uk/component/content/article/43-resursy-biblioteky/pratsi-vykladachiv-tneu/b/382-2011-11-14-13-17-47>. (Ukr)
3. Manyeva V.A. Development theory upravlencheskoho ucheta in Russia / V.A Manyeva // International technologies. Series «Accounting, control and analysis»– 2011. Issue 3 (21). – S. 240–249. (Rus)
4. Moszkowska O.A. Conceptual bases of strategic management accounting // Actual problems of economy. – 2012. – №12 (138). – S151 – 157. (Ukr)
5. Bromwich M. The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets // Accounting, Organisations and Society. 1990.
6. Ivanov V. V. Upravlencheskij uchët dlja jeffektivnogo menedzhmenta / V. V. Ivanov, O. K. Han. – Москва : INFRA–M, 2009. – 208 p.
7. CIMA Official terminology. 2005 Edition.– London: CIMA Publishing, 2005. – 114 p.

РЕФЕРАТ

Карлова І.О. Виникнення, формування та подальший розвиток стратегічного управлінського обліку як науки / І.О. Карлова, В.С. Хоменко // Вісник Національного транспортного університету. Серія «Економічні науки». Науково-технічний збірник. – К. : НТУ, 2017. – Вип. 2 (38).

В статті досліджено етапи розвитку та становлення стратегічного управлінського обліку як науки, виокремлено три точки зору щодо його сутності та уточнено поняття як системи управління певними об'єктами в процесі прийняття та оцінки управлінських рішень стратегічного характеру орієнтованих на забезпечення виживання підприємства в довгостроковій перспективі.

Об'єкт дослідження – стратегічний управлінський облік в системі стратегічного управління підприємством.

Метою роботи є дослідження розвитку та призначення стратегічного управлінського обліку як першого етапу в процесі розробки механізму побудови стратегічного управлінського обліку в системі ефективного стратегічного менеджменту на вітчизняних підприємствах.

В статті, проаналізувавши наукові праці вітчизняних та закордонних авторів стверджується, що у науковців не має єдиної думки щодо сутності поняття «стратегічний управлінський облік», мети, принципів та методичного механізму його організації та ведення на вітчизняних підприємствах. Необхідне подальше дослідження щодо уточнення його теоретичних основ на базі світового досвіду облікової та управлінської практики, досягнення вітчизняних вчених, а також специфіки і реального стану функціонування суб'єктів господарювання.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: ОБЛІК, БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, МЕНЕДЖМЕНТ, УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК, СТРАТЕГІЧНИЙ МЕНЕДЖМЕНТ, УПРАВЛІНСЬКИЙ СТРАТЕГІЧНИЙ ОБЛІК, СИСТЕМА УПРАВЛІННЯ, СТРАТЕГІЧНА ЗВІТНІСТЬ.

ABSTRACT

Karlova I.A., Khomenko V.S. Origin, formation and further development strategic management accounting as science. Visnyk National Transport University. Series «Economic sciences». Scientific and Technical Collection. – Kyiv: National Transport University, 2017. – Issue 2 (38).

In the article the stages of development and formation of strategic management accounting as a science, singled out three of his views on the nature and a concept of a system of specific objects in decision-making and evaluation of strategic nature focused on the survival of the enterprise in the long run.

The object of study – strategic management accounting system of strategic management.

The aim is to study the development and strategic management accounting designation as the first stage in the development of the mechanism of construction of strategic management accounting system effective strategic management in domestic enterprises.

In an article analyzing the scientific work of domestic and foreign authors claimed that scientists no consensus on the nature of the concept of "strategic management accounting," the purpose, principles and methodical mechanism of its organization and management in domestic enterprises. Further research is needed to clarify its theoretical foundations based on international experience in accounting and management practices, achievements of domestic scientists and specificity and the actual state of functioning entities.

KEYWORDS: BOOKKEEPING, ACCOUNTING, MANAGEMENT, MANAGERIAL ACCOUNTING, STRATEGIC MANAGEMENT, MANAGEMENT STRATEGIC ACCOUNTING, CONTROL, REPORTING STRATEGIC.

РЕФЕРАТ

Карлова И.А. Возникновение, формирование и дальнейшее развитие стратегического управленческого учета как науки / И.А. Карлова, В.С. Хоменко // Вестник Национального транспортного университета. Серия «Экономические науки». Научно-технический сборник. – К. : НТУ, 2017. – Вып. 2 (38).

В статье исследованы этапы развития и становления стратегического управленческого учета как науки, выделены три точки зрения касающиеся его сущности, уточнено понятие как системы управления определенными объектами в процессе принятия и оценки управленческих решений стратегического характера ориентированных на обеспечение выживания предприятия в долгосрочной перспективе.

Объект исследования – стратегический управленческий учет в системе стратегического управления предприятием.

Целью работы является исследование развития и назначения стратегического управленческого учета как первого этапа в процессе разработки механизма построения стратегического управленческого учета в системе эффективного стратегического менеджмента на отечественных предприятиях.

В статье, проанализировав научные труды отечественных и зарубежных авторов говорится, что у ученых нет единого мнения относительно сущности понятия «стратегический управленческий учет», цели, принципов и методического механизма его организации и ведения на отечественных предприятиях. Необходимо дальнейшее исследование по уточнению его теоретических основ на базе мирового опыта учетной и управленческой практики, достижения отечественных ученых, а также специфики и реального состояния функционирования субъектов хозяйствования.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: УЧЕТ, БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, МЕНЕДЖМЕНТ, УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ, СТРАТЕГИЧЕСКИЙ МЕНЕДЖМЕНТ, УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ СТРАТЕГИЧЕСКИЙ УЧЕТ, СИСТЕМА УПРАВЛЕНИЯ, СТРАТЕГИЧЕСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ.

АВТОРИ:

Карлова Ирина Олександрівна, кандидат економічних наук, доцент, Національний транспортний університет, доцент кафедри фінансів, обліку та аудиту, e-mail: Irina_108@meta.ua, тел. +380985344242, Україна, 01010, м. Київ, вул. Михайла Омеляновича-Павленка 1, к.424.

Хоменко Вікторія Сергіївна, Національний транспортний університет, студентка кафедри фінансів, обліку та аудиту, e-mail: homenko_viktoria@rambler.ru, тел. +380984802951, Україна, 01010, м. Київ, вул. вул. Михайла Омеляновича-Павленка 1.

AUTHOR:

Karlova Irina A., PhD, associate professor, National Transport University, associate professor of finance, accounting and auditing, e-mail: Irina_108@meta.ua, tel. +380985344242, Ukraine, 01010, Kyiv, Michael Omelyanovich-Pavlenka str.1, of. 424.

Khomenko Viktoriy S., National Transport University, student of the department of finance, accounting and auditing, e-mail: homenko_viktoria@rambler.ru, tel. +380984802951, Ukraine, 01010, Kyiv, MichaelOmelyanovich-Pavlenkastr.1.

АВТОРЫ:

Карлова Ирина Александровна, кандидат экономических наук, доцент, Национальный транспортный университет, доцент кафедры финансов, учета и аудита, e-mail: Irina_108@meta.ua, тел. +380985344242, Украина, 01010, г. Киев, ул. Михаила Омеляновича-Павленка 1, к.424.

Хоменко Виктория Сергеевна, Национальный транспортный университет, студентка кафедры финансов, учета и аудита, e-mail: homenko_viktoria@rambler.ru, тел. +380984802951, Украина, 01010, м. Київ, ул. Михаила Омеляновича-Павленка 1.

РЕЦЕНЗЕНТИ:

Воркут Т.А., доктор технічних наук, Національний технологічний університет, професор кафедри транспортного права та логістики, Київ, Україна.

Бідняк М.Н., доктор технічних наук, Національний транспортний університет, професор кафедри менеджменту, Київ, Україна.

REVIEWER:

Vorkut T.A., Ph.D., Engineering (Dr), National Transport University, professor, professor of the department of logistics and transport law, Kyiv, Ukraine.

Bydnyak M.N., Ph.D., Engineering (Dr), National Transport University, professor, department of management and tourism, Kyiv, Ukraine.