
ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ І АУДИТУ

УДК 657

ББК 65.052

Пилипів Н.І.¹, П'ятничук І.Д.²

СТРАТЕГІЧНИЙ УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК: ВИЗНАЧЕННЯ ТА ІНСТРУМЕНТАРІЙ

¹ДВНЗ “Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”,
Міністерство освіти і науки України,
кафедра теоретичної і прикладної економіки,
вул. Шевченка, 82, м. Івано-Франківськ,
76000, Україна,
тел.: 0673444155,
e-mail: npylypiv@gmail.com

²ПВНЗ “Університет Короля Данила”,
Міністерство освіти і науки України,
кафедра обліку і аудиту,
вул. Є.Коновальця, 35, м. Івано-Франківськ,
76018, Україна,
тел.: 0993217571,
e-mail: irynapy@gmail.com

Анотація. У статті вивчено сутність дефініції “стратегічний управлінський облік” у вітчизняній та зарубіжній літературі. Досліджено інструментарій стратегічного управлінського обліку та визначено обмеження, які впливають на його вибір. За результатами проведеного дослідження сформоване авторське бачення розуміння стратегічного управлінського обліку. Визначено інструментарій, який є спільним як для традиційного управлінського обліку, так і стратегічного, та виокремлено специфічний інструментарій, необхідний для досягнення управлінських цілей щодо майбутніх напрямів розвитку бізнес-партнерства.

Ключові слова: стратегічний управлінський облік, дефініція, інструментарій, стратегічні управлінські рішення.

Pylypiv N.I.¹, Piatnychuk I.D.²

STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING: DEFINITION AND TOOLS

¹ Precarpathian National University named after V. Stefanik,
Ministry of Education and Science of Ukraine,
Department of Theoretical and Applied Economics,
Shevchenko str., 82, Ivano-Frankivsk,
76000, Ukraine,
tel.: 0673444155,
e-mail: npylypiv@gmail.com

² University of King Danylo,
Ministry of Education and Science of Ukraine,
Department of Accounting and Audit,
Konovalets str., 35, Ivano-Frankivsk,
76018, Ukraine,
tel.: 0993217571,
e-mail: irynapy@gmail.com

Abstract. The article is dedicated to learning the essence of the definition of “strategic management accounting” in domestic and foreign literature. Strategic management accounting tools has been studied and identified constraints that affect its choice. The result of the study is that the understanding of strategic management accounting was formed by authors. The tools which are common for both traditional managerial accounting and strategic and the specific tools necessary for efficient implementation of strategic management accounting have been defined.

Keywords: strategic management accounting, definition, tools, strategic management decisions.

Вступ. Діяльність суб'єктів господарювання в сучасних умовах обумовлена посиленням інтеграції бізнес-процесів, інформаційного впливу новітніх технологій, пошуком нових прогресивних інструментів управління. Досягнення їх успішності через реалізацію стратегії розвитку в значній мірі залежить від наявності інформації, яка продукується таким видом управлінського обліку як стратегічний управлінський облік. За цих умов важливого значення набуває формування якісної і повної інформаційної бази, яка потребує вибору такого інструментарію стратегічного управлінського обліку, що характеризується гнучкістю його застосування та високим рівнем підпорядкованості вимогам і запитам користувачів такої інформації для забезпечення процесу прийняття управлінських рішень на новому якісному рівні.

Питання стратегічного управлінського обліку на підприємстві досліджувалося такими вітчизняними вченими, як: Атамас П. Й. [1], Голов С. Ф. [2], Бруханський Р. Ф. [3], Шевчук В. Р. [4] та ін. Однак більш ґрунтовні дослідження були проведені таким закордонними науковцями, як: Бромвіч М. (Bromwich, 1990) [5], Кадез С., Гілдінг С. (Cadez, Guilding, 2008) [6], Сінкіні Л., Тенучі А. (Cinquini, Tenucci, 2010) [7], Кугенсен С., Данфорд Р., Палмер І. (Cuganesan, Dunford, Palmer, 2012) [8], Лендфілд-Сміт К. (Langfield-Smith, 2008) [9], Ма Й., Тейлз М. (Ma, Tayles, 2009) [10], Рослендер Р., Харт С. (Roslender, Hart, 2003) [11], Шанк Дж. (Shank, 1998) [12], Сімондс К. (Simmonds, 1981) [13], Уорд К. (Ward, 1992) [14], Друри К. [15], Райан Б. [16] та ін.

Відаючи належне вагомості здобутків науковців, слід визнати, що в сучасних умовах ще не достатньо опрацьованими залишаються питання визначення дефініції стратегічного управлінського обліку та його інструментарію з метою формуванням необхідної інформаційної бази, яка здатна забезпечити прийняття управлінських рішень щодо розвитку інвестиційної діяльності та реалізації стратегії підприємства, чим зумовлено їх подальше вивчення.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження стратегічного управлінського обліку через визначення його дефініції та інструментарію, який необхідний для одержання інформації з метою прийняття обґрунтованих управлінських рішень. За результатами проведеного дослідження необхідно сформулювати авторське бачення щодо визначення сутності дефініції стратегічний управлінський облік та запропонувати його інструментарій, необхідний для формуванням ефективної інформаційної бази, яка забезпечить прийняття рішень щодо розвитку бізнес-партнерства з метою успішної реалізації стратегії підприємств.

Результати. Проведене емпіричне дослідження показує, що стратегічний управлінський облік передбачає формування фінансової та нефінансової інформації, доступної менеджерам в залежності від ієрархічних рівнів управління. Це сприяє здійсненню перспективного планування, контролю та аналізу ефективності діяльності підприємств.

В усталеному розумінні відмінність управлінського обліку від фінансового полягає в тому, що перший, на відміну від останнього, зорієнтований на майбутнє, зокрема, зосереджений на прогнозуванні та сприяє задоволенню інформаційних потреб

менеджерів для прийняття ними обґрунтованих рішень щодо вибору найкращої альтернативи із можливих напрямів розвитку бізнес-процесів підприємства, наприклад, чи підприємство повинне відкрити нову ділянку виробництва, чи розширяти вже існуючі тощо.

Доцільно відмітити, що управлінський облік відіграє важливе значення у стратегічному плануванні. Коли керівники вищої ланки управління зосереджуються на прийнятті найважливіших стратегічних рішень, наприклад, щодо доцільності інвестування в нове обладнання чи відновлення діючого, то це зумовлює потребу в підготовці бухгалтерами з управлінського обліку необхідної інформації для формування варіантів рішень. За таких обставин важливого значення набуває використання ряду інструментів, які забезпечать формування масивів обліково-аналітичної інформації для потреб менеджменту.

Слід звернути увагу на те, що у науковій практиці прийнято розподіляти управлінський облік на традиційний та стратегічний в залежності від набору використовуваного інструментарію для формування інформації з метою прийняття оперативних та стратегічних управлінських рішень. Вважаємо, що перші з них в основному зорієнтовані на управління бізнес-процесами операційної діяльності з урахуванням їх господарського характеру у короткостроковій перспективі, тобто процесів постачання, виробництва і реалізації продукції. Рішення, які мають стратегічний характер, зорієнтовані на бізнес-процеси, які забезпечують успішну реалізацію стратегії підприємства з урахуванням, зокрема, й інвестиційної діяльності у довгостроковій перспективі.

З огляду на вищенаведене вважаємо за необхідне підкреслити, що організація управлінського обліку на підприємстві повинна враховувати різновиди управлінського обліку (традиційного і стратегічного) та можливість застосування інструментарію, який їм є притаманний, з метою формування повного і якісного інформаційного забезпечення для прийняття управлінських рішень менеджерами в залежності від ієрархічних рівнів управління. Натомість, у вітчизняній літературі науковці, які досліджують питання можливостей застосування інструментарію управлінського обліку, мають на увазі тільки традиційний, що зумовлює використання його інформаційного потенціалу не в повній мірі, тому і результативність його організації на вітчизняних підприємствах буде нижчою.

Незважаючи на збільшення уваги в науковій літературі як зарубіжних, так і вітчизняних дослідників до питання стратегічного управлінського обліку, нині не існує єдиного визначення дефініції “стратегічний управлінський облік”, що пояснюється відносно невеликою кількістю емпіричних досліджень, які в основному зорієнтовані на вивчення самого інструментарію стратегічного управлінського обліку (методів, методичних прийомів) та їх використання в обліковій практиці суб’єктів підприємницької діяльності [17, с. 76].

Дослідження спеціальної літератури щодо визначення дефініції “стратегічний управлінський облік” дозволило нам виділити найбільш поширені із них, які наведено у табл. 1.

Аналіз наведених поглядів зарубіжних вчених щодо розуміння сутності стратегічного управлінського обліку, дозволив нам виокремити три напрямки досліджень. Зокрема: 1) є обліком для стратегічного управління (Уорд К. (Ward, 1992) [14], Шанк Дж. (Shank, 1998) [12], Рослендер Р., Харт С. (Roslender, Hart, 2003) [11]); 2) це облікова інформація, яка покликана створювати інформаційну підтримку стратегічному менеджменту (Голов С. Ф. [2], Ма Й., Тейлз М. (Ma, Tayles, 2009) [10], Бромвіч М. (Bromwich, 1990) [5]); 3) це управлінський облік, який включає всі

інструменти, які мають стратегічну перспективу (Атамас П. Й. [1], Лендфілд-Сміт К. (Langfield-Smith, 2008) [9], СІМА [18], Сімондс К. (Simmonds, 1981) [13]).

Таблиця 1

Найбільш поширені визначення дефініції “стратегічний управлінський облік”

Table 1

The most common definition of “strategic management accounting”

Автор	Визначення
1	2
Бромвіч М. (Bromwich, 1990) [5]	надання та аналіз фінансової інформації про ринки збуту продукції підприємства, витрати конкурентів і її структури, а також моніторинг стратегії підприємства і його конкурентів на цих ринках протягом ряду періодів
Лендфілд-Сміт К. (Langfield-Smith, 2008) [9]	приймає стратегічну орієнтацію по відношенню до генерації, інтерпретації та аналізу інформації управлінського обліку і діяльності конкурентів
Ма Й., Тейлз М. (Ma, Tayles, 2009) [10]	частина управлінського обліку, яка пов'язана із стратегічно орієнтованою інформацією для прийняття рішень і контролю
СІМА [18]	форма управлінського обліку, в якій робиться акцент на інформації, яка відноситься до зовнішньої, а також нефінансової інформації та внутрішньо сформованої інформації
Рослендер Р., Харт С. (Roslender, Hart, 2003) [11]	загальний підхід до обліку для стратегічного позиціонування, що визначається спробою інтегрувати ідеї з управлінського обліку та менеджменту маркетингу в рамках стратегічного управління
Шанк Дж. (Shank, 1998) [12]	управлінська ланка використовує інформацію про витрати, спрямовану на етапи циклу стратегічного управління
Сімондс К. (Simmonds, 1981) [13]	надання та аналіз даних управлінського обліку про бізнес і його конкуренцію для використання в розробці і моніторингу бізнес-стратегії, що стосуються, зокрема, рівнів і тенденцій в реальних витратах і ціні, обсягах, частці ринку, грошовому потоці і пропорційності загальних ресурсів підприємства
Уорд К. (Ward, 1992) [14]	1) облік для стратегічного управління; 2) покликаний бути системою обґрунтування управлінських рішень, тобто він повинен забезпечити необхідною інформацією певних менеджерів компанії, відповідальних за прийняття стратегічних управлінських рішень
Атамас П. Й. [1]	повинен зосередитися на зовнішніх факторах (таких як прибутковість конкурентів, частка на ринку і т. ін.), тоді як для традиційного обліку характерна зосередженість на внутрішніх процесах і явищах
Голов С. Ф. [2]	система управлінського обліку, спрямована на прийняття стратегічних управлінських рішень
Друри К. [15]	повинен, в першу чергу, забезпечувати керівництво підприємства інформацією, яка допомагатиме йому досягнути, а потім підтримувати стратегічну (тобто лідерську) позицію на ринку відносно конкурентів
Райан Б. [16]	це певне поєднання управлінського обліку із системами фінансової звітності, зорієнтоване на прийняття стратегічних рішень

Джерело: складено автором

Вважаємо, що вищеперелічені напрямки припущень не суперечать одне одному, а логічно доповнюють один одного, оскільки стратегічний управлінський облік призначений для отримання корисної для системи управління стратегічної облікової інформації в межах різних ієрархічних рівнів, на основі застосовування прогресивних інструментів управлінського обліку.

Однак дискусії, які розвиваються навколо значення терміну “стратегічний управлінський облік” як різновиду (окремого виду) управлінського обліку показали, що не всі економісти, як теоретики так і практики підтримують думку про доцільність виокремлення такої дефініції. Так, проведене дослідження зарубіжними вченими Лендфілд-Сміт К. (Langfield-Smith, 2008) [9] і Ніксон Б. (Nixon, 2011) [19] та ін. дало змогу встановити, що такий термін майже не використовується в лексиконі

бухгалтерів-практиків. В той же час теоретики підійшли до його застосування через поняття “бізнес-партнерство” і розуміють окремий різновид управлінського обліку, який спрямований через застосування виокремленого в його межах інструментарію, на формуванням ефективної інформаційної бази для прийняття рішень щодо розвитку бізнес-партнерства з метою успішної реалізації стратегії підприємства.

На думку більшості респондентів, бізнес-партнерство є найбільш відповідним терміном для визначення стратегічного управлінського обліку, який описує діяльність бухгалтерів без визначення чіткого набору його інструментів.

Слід відмітити, що успішна реалізація стратегії підприємства справді є неможлива без налагодження бізнес-партнерства, оскільки для розвитку підприємства необхідним фактором є збільшення реалізації продукції, надання якісних послуг та ін., а це уможливується через налагодження комунікативних зв'язків між бізнес-партнерами, якими є різні групи контрагентів підприємства, а саме клієнтів і постачальників, що формують прямий вплив, та конкурентів і інших учасників з непрямим впливом.

В той же час до групи контрагентів у зарубіжній літературі все частіше відносять бухгалтерів з управлінського обліку, оскільки вони формують та подають менеджерам вищих рівнів управління необхідну інформацію, і є залучені до процесу прийняття стратегічних управлінських рішень шляхом:

- виявлення і збору ключової інформації;
- виміру та інтерпретації інформації;
- аналізу отриманої інформації;
- моніторингу, вимірювання та контролю за змінами в бізнес-процесах з метою виявлення відхилень від запланованих показників для складання управлінської звітності;
- формування комунікативних зв'язків з іншими менеджерами, щоб коригувати зміни;
- формування аналітичних висновків.

Вважаємо за доцільне розрізняти бізнес-партнерство двох рівнів:

1) перший рівень – внутрішній – через налагодження співпраці із тією категорією працівників підприємства (у тому числі й бухгалтерами з управлінського обліку), які беруть участь у прийнятті стратегічних управлінських рішень;

2) другий рівень – зовнішній – через налагодження партнерських відносин із контрагентами підприємства.

Виходячи із вище наведеного, під стратегічним управлінським обліком слід розуміти окремий різновид управлінського обліку, що передбачає формування якісної інформації через застосування виокремленого в його межах інструментарію для прийняття рішень менеджерами підприємства на основі налагоджених бізнес-партнерських відносин з метою успішної реалізації стратегії підприємства.

Доцільно відзначити, що для формування необхідної інформації для потреб управлінського обліку як традиційного, так і стратегічного у спеціальній економічній літературі, аргументується доцільність використання бухгалтерами з управлінського обліку як загальнодоступної облікової інформації, так і не облікової, яка одержана на основі розрахунку різних показників для оцінки ефективності діяльності як підприємства у цілому, так і результатів роботи окремих підрозділів.

До таких показників, які наводяться у спеціальній економічній літературі і рекомендуються до використання для відображення в управлінській звітності, відносять [20]:

- ефективність, в тому числі показники ліквідності – показує, чи підприємство в змозі оплатити свої боргові зобов'язання. Вона враховує наявність всіх активів підприємства для покриття своїх зобов'язань;

– левередж – відображає у довгостроковій перспективі фінансовий стан підприємства, показує баланс фінансових ресурсів на підприємстві з урахуванням коштів за кредитами (за якими необхідно сплачувати відсотки), а також коштів акціонерів (за якими необхідно сплачувати дивіденди акціонерам). Чим більша частка коштів від кредитів у загальній структурі фінансових ресурсів підприємства, тим більше витрат воно несе, і тим більшим є фінансовий ризик від здійснення ним господарської діяльності;

– коефіцієнти рентабельності – показують результативність функціонування підприємства. Вони пов'язані з управлінськими цілями, які формуються менеджерами вищої ланки управління з метою отримання бажаного розміру прибутку та своєчасного повернення вкладених інвестицій.

Вирішення такого питання щодо використання зазначених коефіцієнтів, потребує формування управлінської звітності на якісно новому рівні з метою забезпечення менеджерів різних рівнів управління інформацією для здійснення точного аналізу, обґрунтованих прогнозів, об'єктивної оцінки результатів роботи виокремлених центрів відповідальності та ефективності діяльності підприємства у цілому.

Для досягнення вищезазначеного результату необхідним є використання таких інструментів, які є спільними як для традиційного управлінського обліку, так і стратегічного, які в кінцевому сприятимуть успішної реалізації стратегії підприємства, а саме:

– прогнози, які передбачають формування грошових потоків від діяльності підприємства на основі інформації про ймовірні майбутні витратні та дохідні потоки. Керівники вищої ланки управління можуть використовувати їх, щоб планувати витрати підприємства з урахуванням інформації про наявність фінансових ресурсів з метою забезпечення безперебійного функціонування підприємства та ефективної реалізації стратегії розвитку підприємства як у короткостроковій, так і у довгостроковій перспективі;

– бюджети, які являють собою фінансові плани на майбутнє. Вони дають змогу менеджерам різних рівнів управління побачити план реалізації стратегії розвитку підприємства, прогнозовані розміри понесених витрат та джерела отримання доходів і допомагають скоординувати різні структурні підрозділи підприємства та сприяють ефективній реалізації різних бізнес-процесів;

– звіти про відхилення, які показують різницю між тим, що планувалося (згідно з прогнозами в бюджетах) і тим, що насправді відбулося. Аналіз причин таких відхилень необхідний для здійснення коригування показників, прогнозування можливих варіантів розвитку діяльності підприємства на основі позитивних відхилень, що дозволяють уникнути негативних явищ у майбутньому;

– оцінку інвестицій, яка допомагає вирішити доцільність конкретної інвестиції на основі розрахунку ймовірних фінансових результатів та розміру понесених витрат при інвестуванні [20].

Проте для досягнення управлінських цілей щодо майбутніх напрямів розвитку бізнес-партнерства, визріває необхідність у використанні специфічних інструментів управлінського обліку, які би доповнювали вищенаведені з метою реалізації стратегії розвитку підприємства. Саме їх використання забезпечить можливість прийняття керівництвом обґрунтованих рішень, які дозволять підприємству розвиватися у вибраному напрямку. У протилежній ситуації прийняття керівництвом необґрунтованих рішень може призвести до негативних явищ. Так, наприклад, керівництво підприємства може прийняти рішення щодо здійснення інвестицій у нові технології для підвищення ефективності виробництва. Якщо менеджмент проаналізує

вигоди належним чином, то інвестиції призведуть до зростання прибутку. Проте, якщо він не оцінить всі чинники, які зумовлюють вплив на ефективність реалізації запроваджених технологій, то існує значний ризик неповернення вкладених інвестицій [20].

Для вирішення такої проблеми вважаємо за доцільне застосовувати специфічний інструментарій стратегічного управлінського обліку, що дасть змогу сформуванню більш ефективну інформаційну базу для прийняття обґрунтованих управлінських рішень. До нього відносять: калькулювання собівартості продукції за видами діяльності (ABC, activitybased costing); калькулювання життєвого циклу виробу (Life-Cycle Costing, LCC); калькулювання на основі якості; “Таргет-кост” (target costing); калькулювання на основі ланцюга цінності; бенчмаркінг; комплексна оцінка ефективності / Збалансована система показників (Balanced Scorecard, BSC); стратегічний облік витрат (стратегічне управління витратами); стратегічне ціноутворення; оцінка бренду (бюджетування та моніторинг); оцінка витрат конкурентів; моніторинг позицій конкурентів; оцінка продуктивності конкурентів; аналіз прибутковості / витрат клієнтів; аналіз прибутковості клієнтів у реальному часі; оцінка клієнтів та ін. [17, с. 79].

Вважаємо справедливою позицію дослідників Кадез С. та Гілдінг С. (Cadez, Guilding, 2008) [6, 838–839] щодо виокремлення п’яти груп інструментарію стратегічного управлінського обліку, які сприятимуть правильному вибору відповідних інструментів у межах кожної з них: 1) облік витрат; 2) планування, контроль і оцінка ефективності; 3) прийняття стратегічних рішень; 4) облік конкурентів; 5) облік клієнтів (табл. 2).

Таблиця 2

Специфічний інструментарій, необхідний для раціональної реалізації стратегічного управлінського обліку

Table 2

The specific tools required for efficient implementation of strategic management accounting

№ п/п	Групи інструментарію стратегічного управлінського обліку	Інструментарій стратегічного управлінського обліку	Гілдінг С. та Кревенс К. (Guilding, Cravens, 2000) [21]	Сінквіні Л. і Тенучі А. (Cinquini Tenucci, 2010) [17]	Кадез С. та Гілдінг С. (Cadez, Guilding, 2008) [6]	Фоузія Р. (Fowzia, 2011) [22]	Шах Г. (Shah, 2011) [23]	Безруков Н.В., Аверіна О.І. [24]	Савенков Д.Л. [25]	Соколов А.Ю. [26]	Шайкан А.В. [27]	Авторська позиція
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1	Облік витрат	Атрибут калькуляція	✓	✓	✓	✓	✓					
		Калькулювання собівартості продукції за видами діяльності (ABC, activitybased costing) ABC / М	✓	✓		✓	✓	✓			✓	✓
		Калькулювання	✓	✓	✓	✓		✓		✓		✓

		життєвого циклу виробу (Life-Cycle Costing, LCC)											
		Калькулювання на основі якості	✓	✓	✓	✓						✓	
		“Таргет-кост” (target costing)	✓	✓	✓	✓		✓		✓		✓	
		Калькулювання на основі ланцюга цінності	✓	✓	✓	✓	✓		✓	✓	✓	✓	
2	Планування, контроль і оцінка ефективності	Бенчмаркінг	✓	✓	✓	✓						✓	
		Комплексна оцінка ефективності / BSC	✓	✓	✓	✓	✓	✓			✓	✓	
3	Прийняття стратегічних рішень	Стратегічний облік витрат (стратегічне управління витратами)	✓	✓	✓	✓	✓		✓	✓		✓	
		Стратегічне ціноутворення	✓	✓	✓	✓						✓	
		Оцінка бренду (бюджетування та моніторинг)				✓	✓						✓
4	Облік конкурентів	Оцінка витрат конкурентів	✓	✓	✓	✓	✓					✓	
		Моніторинг позицій конкурентів	✓	✓	✓	✓			✓	✓		✓	
		Оцінка продуктивності конкурентів	✓	✓	✓	✓	✓						✓
5	Облік клієнтів	Аналіз прибутковості / витрат клієнтів	✓	✓	✓	✓						✓	
		Аналіз прибутковості клієнтів у реальному часі				✓							✓
		Оцінка клієнтів як активу				✓	✓						✓
6	Облік постачальників*	Моніторинг позицій постачальників										✓	
		Оцінка продуктивності постачальників											✓
		Оцінка кон'юнктури ринку закупівель і каналів розподілу ресурсів											✓

* примітка: запропоновано автором.

Джерело: складено автором.

Однак дослідження практичної діяльності суб'єктів господарювання дало змогу виявити, що наведений інструментарій стратегічного управлінського обліку при формуванні обліково-аналітичної інформації про конкурентів і клієнтів (споживачів) не дозволяє враховувати інформацію про таких бізнес-партнерів, як постачальники. Тому для вирішення проблеми запропоновано доповнити перелік інструментів, які об'єднані в межах п'яти груп, окремою групою – облік постачальників з віднесенням до неї таких інструментів, як: моніторинг позицій постачальників, оцінка постачальників та оцінка кон'юнктури ринку закупівель і ефективності каналів розподілу ресурсів. Це пояснюється тим, що саме від його застосування буде залежати не тільки якість виготовленої продукції, але і безперервність самого процесу виробництва.

Враховуючи вищенаведене вважаємо, що запропонована група інструментарію стратегічного управлінського обліку для формування більш ефективної інформаційної бази, здатна забезпечити як розробку, так і прийняття управлінських рішень щодо доцільності капітальних вкладень у інвестиційну діяльність підприємства.

На думку окремих науковців Кугенсен С., Данфорд Р., Палмер І. (Cuganesan, Dunford, Palmer, 2012) [8], Сінкіні Л. і Тенучі А. (Cinquini, Tenucci, 2010) [7], наведені в таблиці 2 п'ять груп інструментів характеризують стратегічний управлінський облік як багатовимірну систему, яка орієнтована на управління витратами в межах: 1) конкурентів (оцінка витрат конкурентів, оцінка продуктивності конкурентів на основі опублікованої фінансової звітності, моніторинг позицій конкурентів, стратегічне ціноутворення); 2) протягом тривалого періоду (калькулювання на основі якості, калькулювання життєвого циклу виробу, стратегічний облік витрат); 3) окремих процесів / діяльності (калькулювання собівартості продукції за видами діяльності, калькулювання на основі ланцюга цінностей, "Таргет-кост"); 4) різних клієнтів (облік клієнтів, атрибут калькуляція).

Разом з тим, слід зазначити, що між наведеними класифікаціями інструментів стратегічного управлінського обліку, які пропонуються науковцями є спільні риси, у той час як відмінності існують тільки щодо групи інструментів щодо обліку клієнтів.

Для практичного застосування інструментарію стратегічного управлінського обліку доцільним є врахування закордонного досвіду щодо їх вибору.

Висновки. Таким чином, проведене дослідження дало змогу зробити висновки про те, що під стратегічним управлінським обліком слід розуміти окремий різновид управлінського обліку, який спрямований через застосування виокремленого в його межах інструментарію, на формування ефективної інформаційної бази для прийняття рішень щодо розвитку бізнес-партнерства з метою успішної реалізації стратегії підприємства.

Встановлено також, що не весь виокремлений інструментарій стратегічного управлінського обліку використовується в обліковій практиці через наявність кількох обмежень: інформаційних, часових та професійної підготовленості персоналу. З огляду на це підвищується актуальність вирішення питання щодо побудови стратегічного управлінського обліку як основи інформаційного забезпечення процесу управління підприємством для реалізації його стратегії, що потребує подальшого дослідження.

1. Атамас П. Й. Управлінський облік : [підруч.] / П. Й. Атамас. – К. : ЦНЛ, 2006. – 440 с.
2. Голов С. Ф. Управлінський облік : [підруч.] / С. Ф. Голов. – К. : Лібра, 2003. – 704 с.
3. Бруханський Р. Ф. Побудова методики стратегічного управлінського обліку на підприємствах / Р. Ф. Бруханський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 9. – С. 27–36.
4. Шевчук В. Р. Стратегічний управлінський облік як система інформаційної підтримки конкурентної стратегії підприємства / В. Р. Шевчук // Вісн. нац. ун-ту "Львів. політехніка". Менедж. та підприємництво в Україні: етапи становлення і пробл. розв. – 2012. – № 722. – С. 281–284.

5. Bromwich M. The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets / M. Bromwich // *Accounting, Organizations and Society*. – 1990. – № 15(1). – pp. 27–46.
6. Cadez S. An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting / S. Cadez, C. Guilding // *Accounting, Organizations and Society*. – 2008. – № 33(7-8). – pp. 836-863.
7. Cinquini L. Strategic management accounting and business strategy: A loose coupling? / L. Cinquini, A. Tenucci // *Journal of Accounting & Organizational Change*. – 2010. – № 6, 2. – pp. 228-259.
8. Cuganesan S. Strategic management accounting and strategy practices within public sector agency / S. Cuganesan, R. Dunford, I. Palmer // *Management Accounting Research*. – 2012. – № 23. – pp. 245-260.
9. Langfield-Smith K. Strategic management accounting: how far have we come in 25 years? / K. Langfield-Smith // *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. – 2008. – № 21(2). – pp. 204-228.
10. Ma Y. On the emergence of strategic management accounting: An institutional perspective / Y. Ma, M. Tayles // *Accounting and Business Research*. – 2009. – № 39, 5. – pp. 473-495.
11. Roslender R. In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives / R. Roslender, S. Hart // *Management Accounting Research*. – 2003. – № 14(3). – pp. 255-279.
12. Shank J. Analysing technology investments – from NPV to strategic cost management (SCM) / J. Shank // *Management Accounting Research*. – 1996. – № 7(2). – pp. 185-197.
13. Simmonds K. Strategic management accounting / K. Simmonds // *Management Accounting*. – 1981. – № 59(4). – pp. 26-29.
14. Ward K. *Strategic Management Accounting* / K. Ward. – Routledge, 1992. – 320 p.
15. Друри К. Управленческий и производственный учет / пер. с англ. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 1071 с.
16. Райан Б. Стратегический учет для руководителей / Пер. с англ. под ред. В. А. Микрюкова. – М.: Аудит, ЮНИТИ., 1998. – 616 с.
17. Juras A. Strategic Management Accounting – What Is the Current State of the Concept? / A. Juras // *Economy Transdisciplinarity Cognition*. – 2014. – Vol. 17, Issue 2. – pp. 76-83.
18. Management Accounting in Support of the Strategic Management Proces [Електронний ресурс] / Certified Institute for Management Accounting // CIMA Executive Summary Report. – 2005. – Vol. 11. – Issue 1. – Режим доступу: <http://www.cimaglobal.com>.
19. Nixon B. The role of management accounting in new product design and development decisions / B. Nixon, J. Burns, M. Jazayer // *CIMA Research Executive Summary*. – 2011. – Series 9(1).
20. Management Accounting : Financial information in decision making [Електронний ресурс] / Business Case Studies LLP. – Режим доступу : <http://businesscasestudies.co.uk/cima/financial-information-in-decision-making/management-accounting.html#axzz4Bjzut1rX>.
21. Guilding C. An international comparison of strategic management accounting practices / C. Guilding, K. Cravens, M. Tayles // *Management Accounting Research*. – 2000. – № 11. – pp. 113-135.
22. Fowzia R. Strategic management accounting techniques: Relationship with business strategy and strategic effectiveness of manufacturing organizations in Bangladesh / R. Fowzia // *World Journal of Management*. – 2011. – № 3, 2. – pp. 54-69.
23. Shah H. Strategic management accounting – A messiah for management accounting? / H. Shah, A. Malik, M. Malik // *Australian Journal of Business and Management Research*. – 2011. – № 1, 4. – pp. 1-7.
24. Безруков Н. В. Современный управленческий учет и его технологии [Електронний ресурс] / Н. В. Безруков, О. И. Аверина // *Системное Управление*. Электронное научное периодическое издание. – 2010. – № 4. – Режим доступу : <http://sisupr.mrsu.ru/>.
25. Савенков Д. Л. Система управленческого учета в стратегическом управлении / Д. Л. Савенков // *Управленческий учет*. – 2008. – № 6. – С. 29-35.
26. Соколов А. Ю. Современные подходы к организации системы управленческого учета / А. Ю. Соколов // *Вестник ОГУ*. – 2006. – № 8. – С. 288-294.
27. Шайкан А. В. Бухгалтерський облік у прийнятті управлінських стратегічних рішень : [моногр.] / А. В. Шайкан. – К. : КНЕУ, 2009. – 303 с.

References

1. Atamas, P. *Management accounting*, CzNL, 2006.
2. Golov, S. *Management accounting*, Libra, 2003.
3. Bruhanskyu, R. “Construction methods of strategic management accounting in enterprises.” *Accounting and Auditing*, no. 9, 2014, pp. 27-36.

4. Shevchuk, V. "Strategic management accounting system promoted as a competitive business strategy." *Journal of National University "Lviv Polytechnic". Management and business in Ukraine*, no. 722, 2012, pp. 281-284.
5. Bromwich, M. "The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets." *Accounting, Organizations and Society*, no. 15 (1), 1990, pp. 27-46.
6. Cadez, S., and C. Guilding. "An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting." *Accounting, Organizations and Society*, no. 33(7-8), 2008, pp. 836-863.
7. Cinquini, L., and A.Tenucci. "Strategic management accounting and business strategy: A loose coupling?" *Journal of Accounting & Organizational Change*, no. 6, 2010, pp. 228-259.
8. Cuganesan, S., Dunford, R., and I. Palmer. "Strategic management accounting and strategy practices within public sector agency." *Management Accounting Research*, no. 23, 2012, pp. 245-260.
9. Langfield-Smith, K. "Strategic management accounting: how far have we come in 25 years?" *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, no. 21(2), 2008, pp. 204-228.
10. Ma, Y., and M. Tayles. "On the emergence of strategic management accounting: An institutional perspective." *Accounting and Business Research*, no. 39 (5), 2009, pp. 473-495.
11. Roslender, R., and S. Hart. "In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives." *Management Accounting Research*, no. 14(3), 2003, pp. 255-279.
12. Shank, J. "Analysing technology investments – from NPV to strategic cost management (SCM)." *Management Accounting Research*, no. 7(2), 1996, pp. 185-197.
13. Simmonds, K. "Strategic management accounting." *Management Accounting*, no. 59(4), 1981, pp. 26-29.
14. Ward, K. *Strategic Management Accounting*, Routledge, 1992.
15. Drury, K. *Management and Cost Accounting*, YuNYTY-DANA, 2005.
16. Ryan, B. *Strategic accounting for managers*, YuNYTY, 1998.
17. Juras, A. "Strategic Management Accounting – What Is the Current State of the Concept?" *Economy Transdisciplinarity Cognition*, vol. 17, issue 2, 2014, pp. 76-83.
18. "Management Accounting in Support of the Strategic Management Proces." *Certified Institute for Management Accounting: CIMA Executive Summary Report*, vol. 11, issue 1, 2005. Cima, www.cimaglobal.com. Accessed 20 May 2017.
19. Nixon, B., Burns, J., and Jazayer, M. "The role of management accounting in new product design and development decisions." *CIMA Research Executive Summary*, series 9 (1), 2011.
20. "Management Accounting: Financial information in decision making." Business Case Studies LLP, businesscasestudies.co.uk/cima/financial-information-in-decision-making/management-accounting.html#axzz4Bjzut1rX. Accessed 20 May 2017.
21. Guilding, C., Cravens, K., and Tayles, M. "An international comparison of strategic management accounting practices." *Management Accounting Research*, no. 11, 2000, pp. 113-135.
22. Fowzia, R. "Strategic management accounting techniques: Relationship with business strategy and strategic effectiveness of manufacturing organizations in Bangladesh." *World Journal of Management*, no. 3 (2), 2011, pp. 54-69.
23. Shah, H., Malik, A., and Malik, M. "Strategic management accounting – A messiah for management accounting?" *Australian Journal of Business and Management Research*, no. 1 (4), 2011, pp. 1-7.
24. Bezrukov, N., and Averina, O. "Modern management accounting and its technologies." *System Management. Electronic Scientific Periodical Publicatio*, no. 4, 2010, sisupr.mrsu.ru/. Accessed 20 May 2017.
25. Savenkov, D. "Management accounting system in strategic management." *Management Accounting*, no. 6, 2008, pp. 29-35.
26. Sokolov, A. "Modern approaches to the organization of the management accounting system." *Vestnik OSU*, no. 8, 2006, pp. 288-294.
27. Shaykan, A. *Accounting management in making strategic decisions*, KNEU, 2009.

Рецензент:

Ткачук І.Г. – д.е.н., професор, зав. кафедри фінансів ДВНЗ "Прикарпатський національний університет ім. В.Стефаника"