

селянам [Електронний ресурс] : [сайт] : україн. версія / КМУ. — Електрон. текст. і граф. дані. — К. : Корпорація "Софтлайн" (Україна), 2002—2014. — Режим доступу : http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=247696255&cat_id=244277212 (дата звернення: 06.11.2014). — Назва з екрана.

Между сельским хозяйством, переработкой и торговлей сложились неодинаковые условия для производства и продажи продукции, что вызывает значительную разницу в доходности субъектов АПК в отношении собственных расходов. Перерабатывающие предприятия проводят жесткую ценовую и финансовую политику ущемления производителей мясосырья, опираясь на свое монопольное положение. Отсутствие государственного протекционизма производителей мяса приводит к перераспределению чистой продукции, созданной сельхозтоваропроизводителями в пользу промышленных и торговых предприятий.

Ключевые слова: финансовая государственная поддержка, животноводческая дотация, сельскохозяйственный товаропроизводитель, мясной подкомплекс, возмещение стоимости, использование средств, эффективность.

УДК 657:005.921

*R. F. Brukhanskyi, Ph.D., Associate professor, Head of the department
Ternopil National Economic University*

FUNCTIONS AND TASKS OF STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING

Abstract. Approaches of the researchers to the definition of functions and tasks of strategic management accounting were analyzed. Critical factors of success of building of strategic management accounting system by K. Ward were considered and their analysis was made. The author's approach to understanding the functions of strategic management accounting was developed: 1) information provision of the process of environment monitoring, development, implementation and adjustment of the company strategies; 2) information support of the process of value-based management of the enterprise, provision of external users with the information about the factors of generation and destruction of value, cost factors and the factors of value chains modifying.

Keywords: strategic management, strategic management accounting, strategic management accounting functions.

*Р. Ф. Бруханський, к.е.н., доцент, завідувач кафедри обліку і правового забезпечення АПВ
Тернопільський національний економічний університет*

ФУНКЦІЇ І ЗАВДАННЯ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

Проаналізовано підходи дослідників до виділення функцій та завдань стратегічного управлінського обліку. Розглянуто критичні фактори успіху побудови системи стратегічного управлінського обліку за К. Вордом та проведено їх аналіз. Розроблено авторський підхід до розуміння функцій стратегічного управлінського обліку: 1) інформаційне забезпечення процесу моніторингу зовнішнього середовища, розробка, реалізація та коригування стратегій підприємства; 2) інформаційна підтримка процесу вартісно-орієнтованого управління підприємством, надання зовнішнім користувачам інформації про фактори генерування та руйнування вартості, фактори витрат і фактори модифікації вартісних ланцюжків.

Ключові слова: стратегічний менеджмент, стратегічний управлінський облік, функції стратегічного управлінського обліку.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Побудова ефективно діючої системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту на основі розробки корпоративної стратегічної обліково-аналітичної системи є фактично неможливою без уточнення фундаментальних теоретичних засад функціонування останньої. Зокрема, відсутність теоретичного обґрунтування функцій і завдань стратегічного управлінського обліку як системи інформаційної підтримки прийняття стратегічних управлінських рішень, не дозволяє встановити її призначення та сформуванню відповідний методологічний інструментарій для виконання поставлених перед даною системою цілей в системі стратегічного менеджменту.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням удосконалення обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту на основі розвитку концепції стратегічного управлінського обліку присвячені праці О.В. Алексеєвої, А. Бімані,

М. Бромвіча, Ю.А. Вериги, С.Ф. Голова, Дж. Донелана, К. Друрі, В.Б. Івашкевича, Р. Каплана, О.В. Карпенко, В.Е. Керімова, С.І. Крилова, В.А. Маняєвої, Є.В. Мниха, О.А. Мошківської, Л.В. Нападовської, О.Е. Ніколаєвої, Ю.А. Соколова, С.П. Суворової, К. Уорда, А. Цуджі та ін. Теоретичні аспекти функцій і завдань бухгалтерського обліку розкриті в працях В.М. Жука, Г.Г. Кірейцева, А.М. Кузьмінського, Н.М. Малюги, О.М. Петрука, М.С. Пушкаря та ін.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Основною ціллю статті є обґрунтування сутності функцій стратегічного управлінського обліку як елемента облікової системи підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Внаслідок відсутності на сучасному етапі розвитку бухгалтерської наукової думки загального підходу до трактування сутності поняття стратегічного управлінського обліку відсутнє й загальне і єдине розуміння інших його характеристик як складової галузі бухгалтерського наукового знання, зокрема, поняття функцій і завдань, які він виконує в системі стратегічного менеджменту.

Дослідженню проблематики функцій та завдань бухгалтерського обліку, їх зміні в сучасних умовах розвитку економіки та в різних галузях діяльності приділяли значну увагу проф. Я.В. Соколов, проф. Г.Г. Кірейцев та проф. Н.М. Малюга. Ними були обґрунтовані основні функції бухгалтерського обліку, виділена соціальна функція обліку (Н.М. Малюга) та висвітлена їх роль механізмі управління сільськогосподарським виробництвом (Г.Г. Кірейцев).

Як складова облікової системи, стратегічний управлінський облік забезпечує виконання всіх основних його функцій та завдань, однак, як специфічний інструмент інформаційного забезпечення, що орієнтований на забезпечення моніторингу внутрішнього та зовнішнього середовища, формулювання та реалізацію стратегій підприємства, він має свої особливі завдання, які конкретизують облікові функції.

Оскільки основною функцією бухгалтерського обліку є інформаційна, то її виконання стратегічний управлінський облік забезпечує шляхом надання користувачам ретроспективної та перспективної інформації стратегічного характеру про внутрішнє та зовнішнє середовище підприємства або стратегічної бізнес-одиниці для прийняття рішень щодо впровадження, реалізації чи коригування стратегій.

Значна кількість дослідників виділяють різні види функцій стратегічного управлінського обліку на основі його розгляду як засобу інформаційної підтримки процесу прийняття стратегічних управлінських рішень. На нашу думку, для виявлення і обґрунтування справжніх функцій стратегічного управлінського обліку та їх відокремлення від завдань, які він виконує, слід звернутися до філософських основ функціонального підходу, категорійної метамови, що дозволить сформулювати формально точно визначення істинності припущень про його функції.

Застосування функціонального підходу відносно облікової системи означає, що остання розглядається з позиції зовнішнього аспекту – користувачів облікової інформації та інших систем, з якими вона вступає у взаємодію (вищого та нижчого порядку, рівнозначних систем). Як зазначає Ю.Г. Марков, функцією чи поведінкою системи можна назвати все те, що можна дізнатись про систему, не торкаючись її внутрішнього змісту, абстрагуючись від нього [2, с. 14]. Відповідно, функцією стратегічного управлінського обліку є її поведінка (результат взаємовідносин) відносно його зовнішнього середовища в цілому або окремих елементів такого середовища. Тому увага дослідників при застосуванні функціонального підходу повинна акцентуватись не на структурних елементах системи стратегічного управлінського обліку, а на її загальній поведінці та ролі в системі управління підприємством, установою або державою, задоволенні потреб користувачів облікової інформації. В даному випадку обов'язково слід дотримуватись принципу функціональної цілісності, що передбачає розуміння функції як характеристики поведінки цілісної системи, її емерджентних властивостей, а не окремих елементів системи (підсистем або окремих

методів і моделей стратегічного управлінського обліку).

Визначальна особливість застосування функціонального підходу в бухгалтерському обліку – це розуміння його сутності з позиції зовнішнього аспекту облікової системи, тобто дослідження зовнішніх аспектів облікової системи і пов'язаних з нею динамічних особливостей зміни і розвитку інших інформаційних систем. Виходячи із сутності функціонального підходу, що дозволяє охопити все різноманіття процесів, яких стосується система стратегічного управлінського обліку, з'являється можливість для розвитку комплексних теоретичних уявлень про процеси створення, обробки і передачі облікової інформації стратегічного характеру.

Поряд з функціями, значна кількість дослідників розглядає завдання стратегічного управлінського обліку, які в окремих випадках дублюють функції, що виділяються окремими авторами. Для усунення існуючої категорійно-понятійної плутанини в даній сфері наукових досліджень, розглянемо взаємозв'язок між функціями та завданнями системи стратегічного управлінського обліку (рис. 1).

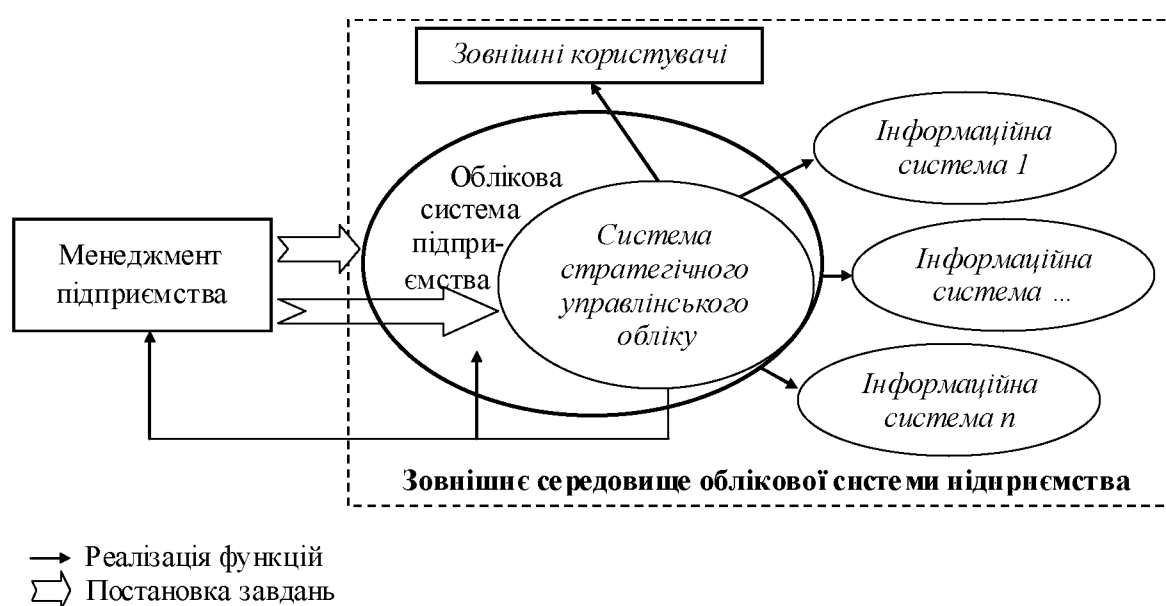


Рис. 1. Прояв завдань і функцій системи стратегічного управлінського обліку у взаємозв'язку з його зовнішнім середовищем

В цілому відмінність між функціями і завданнями системи стратегічного управлінського обліку визначити досить складно, оскільки завдання, як елемент системи облікових знань, є однією зі складових його функцій, що висуваються менеджментом підприємства, який є зовнішнім середовищем по відношенню до системи стратегічного управлінського обліку. Однак, якщо функції визначають постійну поведінку системи у взаємозв'язку із її зовнішнім середовищем, а результат виконання вимірюються дискретно, за певний проміжок часу, то завдання можуть або виконуватись, або не виконуватись системою. У разі невиконання поставлених завдань остання має бути удосконалена шляхом зміни структури, методології, предметного розширення. Наприклад, оскільки чинна облікова система не забезпечує надання інформації стратегічного характеру для прийняття відповідних рішень, вона має бути модифікована шляхом розширення предмету бухгалтерського обліку та розширення облікової методології.

Враховуючи існування глибоких теоретичних напрацювань щодо сутності та особливостей застосування функціонального підходу щодо інформаційних систем, а також більш ширше розуміння функцій у порівнянні із завданнями облікових систем, пропонуємо виділяти лише функції системи стратегічного управлінського обліку. Обрання такого підходу також додатково може бути обґрунтовано тим, що стратегічний управлінський облік,

як окремий напрям наукових досліджень, перебуває в стадії свого формування і еволюційного становлення, тому на даному етапі його розвитку достатнім буде виділення функцій, а в майбутньому, коли дана система набуде широкого впровадження в практичній діяльності підприємств, можуть бути теоретично обґрунтовані її завдання та підтверджені конкретними емпіричними даними.

Проведений аналіз існуючих підходів до розуміння сутності функцій та завдання стратегічного управлінського обліку дозволяє визначити, що в більшості із них основна функція стратегічного управлінського обліку визначається як забезпечення та інформаційна підтримка прийняття стратегічних управлінських рішень, що впливає з його ролі як однієї із інформаційних підсистем системи стратегічного менеджменту.

В той же час, окремі дослідники наділяють стратегічний управлінський облік функціями та завданнями, які не характерні для нього, як для складової інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту. Наприклад, О.Л. Казора відмічає, що мета стратегічного обліку – забезпечення ефективного функціонування, виживання підприємства на порівняно тривалу перспективу [1, с. 106]. Проте, на нашу думку, стратегічний управлінський облік забезпечує лише надання інформації, але ні в якому разі не може гарантувати підвищення ефективності функціонування підприємства, ефективності реалізації його стратегій, оскільки він лише створює інформаційну базу (забезпечує інформаційну підтримку або супровід), що виступає основою для прийняття ефективних стратегічних управлінських рішень.

Окрема група авторів (В.А. Маняєва, О.А. Мошковська, Д.Л. Савенков, М.Н. Семиколєнова, Т.В. Федорович) до функцій стратегічного управлінського обліку відносить надання інформації про зовнішнє середовище підприємства або її інтеграцію із інформацією системи управлінського обліку, облік об'єктів / факторів зовнішнього середовища тощо. В даному випадку слід констатувати порушення критеріїв виділення функцій конкретного явища, що не дозволяє їх виділяти на основі аналізу його структури, а базується на аналізі його поведінки в зовнішньому середовищі. Внаслідок чого підхід вищенаведених авторів до виділення функцій стратегічного управлінського обліку є неправомірним, що суперечить філософській сутності функціонального підходу та не може застосовуватись при побудові системи наукових знань в сфері бухгалтерського обліку.

Також, розглядаючи функції та завдання стратегічного управлінського обліку, дослідники (Ш.І. Алібеков та А.Х. Ібрагімова, І.І. Гуріна, Д.Л. Савенков, Т.В. Федорович, В.Р. Шевчук), окрім надання інформаційної підтримки стратегічного менеджменту, виокремлюють більш деталізовані функції – формування стратегічної управлінської звітності або набору показників для оцінки реалізації стратегії підприємства, її коригування або в цілому для аналізу стратегічного розвитку підприємства.

На особливу увагу заслуговує підхід одного з основоположників стратегічного управлінського обліку К. Уорда щодо розуміння ним його завдань та функцій. Проаналізувавши підходи багатьох зарубіжних компаній, К. Уорд виділив 10 ключових факторів успішної побудови системи стратегічного управлінського обліку на підприємстві, які можна вважати набором функцій, які він повинен виконувати (табл. 1).

Представлений К. Уордом набір завдань характеризується відсутністю критеріїв, на основі яких вони виділені, внаслідок чого спостерігається відсутність ієрархії їх представлення, що не дозволяє говорити про застосування системного підходу при їх виділенні. Частина з виділених завдань стратегічного управлінського обліку є завданнями загального характеру (1, 2, 4, 6), які впливають із сутності системи стратегічного обліку як елемента облікової системи та складової стратегічного менеджменту, інші завдання деталізують особливості процесу здійснення стратегічного менеджменту (3, 5, 10) або стосуються пропонованих автором підходів до побудови методології стратегічного управлінського обліку (7, 8, 9).

Таблиця 1

Критичні фактори успіху побудови системи стратегічного управлінського обліку на підприємстві за К. Уордом (узагальнено на основі [3, с. 285-294])

Фактор успіху (функції)	Характеристика
1) підтримка при прийнятті стратегічних рішень	Забезпечення зв'язків між місією і стратегічними цілями компанії та обраними стратегіями, підтримка прийняття стратегічних управлінських рішень
2) "закриття" комунікаційних дірок	Забезпечення генерування фінансової інформації в форматі, зрозумілому для суб'єктів прийняття стратегічних управлінських рішень, що сприяє підвищенню комунікаційної взаємодії стратегічного менеджменту
3) допомога в ідентифікації типів рішень	Формування різних видів облікової інформації стратегічного характеру для різних видів стратегічних рішень
4) вибір відповідних фінансових показників ефективності діяльності	Інформаційне забезпечення системи облікових показників, що характеризують стратегічні результати діяльності компанії
5) аналіз доцільності використання фінансових або нефінансових показників	Визначається доцільність використання показників при прийнятті стратегічних управлінських рішень
6) надання лише релевантної інформації	Вся інформація з системи стратегічного управлінського обліку повністю відповідає вимогам стратегічного менеджменту: 1) є зрозумілою менеджменту; 2) надається тільки релевантна фінансова інформація
7) поділ витрат на регульовані і узгоджені (обов'язкові)	Забезпечується розрахунок відносної ефективності стратегічної діяльності шляхом поділу витрат на регульовані і узгоджені
8) виділення дискреційних витрат і витрат на технологічні процеси	Забезпечується здійснення стратегічного контролю шляхом ідентифікації дискреційних витрат та витрат на здійснення технологічних процесів
9) використання методу стандарт-кост з позиції стратегічного управління	Існує можливість побудови системи стратегічного управлінського обліку на основі методу стандарт-кост шляхом розрахунку нормативної собівартості на основі стратегічного плану, що враховує вплив факторів зовнішнього середовища
10) забезпечення відповідності змінам часу	Система стратегічного управлінського обліку характеризується гнучкістю, внаслідок чого забезпечується врахування зміни стратегічних цілей компанії та змін в її фізичних процесах

Провівши аналіз існуючих поглядів дослідників до виділення завдань та функцій стратегічного управлінського обліку можна виділити два основні підходи – стратегічно орієнтований та вартісно-орієнтований. Виділення таких підходів базується на існуванні значних відмінностей в розумінні ролі і значення облікової системи в англійських країнах та в країнах, розвиток бухгалтерського обліку в яких тривалий час відбувався під впливом радянської ідеології та орієнтувався на реалізацію цілей соціалістичної планової економіки.

Представники першого підходу розглядають функції стратегічного управлінського обліку в контексті стратегічного менеджменту в цілому, а представники другого – його роль в системі стратегічного управління вартістю, що є важливим для підприємств, цінні папери яких розміщені на фондових ринках. Відповідно, якщо представники першого підходу розглядають функції стратегічного управлінського обліку лише для внутрішніх користувачів (стратегічних менеджерів підприємства), то представники другого як для внутрішніх користувачів (особи, відповідальні за управління вартістю підприємства), так і для зовнішніх користувачів (біржові аналітики, інвестори, інституційні інвестори).

Розгляд системи стратегічного управлінського обліку в якості засобу інформаційної підтримки вартісно-орієнтованого управління в сучасних економічних умовах значно актуалізується його гнучкістю та адаптивністю до змін внутрішнього і зовнішнього

середовища підприємства або стратегічної бізнес-одиниці у порівнянні із системою фінансового обліку. Внаслідок цього існуючі дослідження в сфері удосконалення системи стратегічного управлінського обліку та зміни технологій прийняття стратегічних рішень у зв'язку із впровадженням такої нової облікової інформаційної системи потребують подальшого розвитку із врахуванням особливостей функціонування систем управління підприємствами різних галузей, зокрема, сільськогосподарських підприємств, та повинні враховувати специфіку їх діяльності (відмінна природа базових галузей сільського господарства (рослинництва та тваринництва); сезонність агропромислового виробництва; можливість одночасного одержання декількох видів продукції за результатами агропромислового виробництва (наприклад, зерно, зернові відходи, солома); можливість одержання додаткових біологічних активів в процесі біологічних перетворень (наприклад, приплід); відмінність у тривалості звітного періоду та робочого періоду підприємств агропромислового виробництва; внутрішньогосподарське споживання значної кількості виробленої продукції; можливість використання різних видів оцінки (справедливої та первісної вартості) для біологічних активів тощо).

Висновки й перспективи подальших досліджень. Проведений аналіз існуючих поглядів дослідників стосовно функцій та завдань стратегічного управлінського обліку, а також змістовного наповнення даного поняття, дозволив встановити, що основними функціями стратегічного управлінського обліку є:

– інформаційне забезпечення та підтримка процесу моніторингу зовнішнього середовища, розробки, реалізації та коригування стратегій підприємства з метою підвищення ефективності діяльності підприємства та забезпечення зворотного зв'язку в системі стратегічного менеджменту;

– інформаційна підтримка процесу вартісно-орієнтованого управління підприємством шляхом використання спеціалізованого методологічного інструментарію (технік, моделей і методів), що дозволяє зберегти наявні стійкі переваги по витратах, а також надання зовнішнім користувачам інформації про фактори генерування та руйнування вартості, фактори витрат і фактори модифікації вартісних ланцюжків.

Список використаних джерел

1. Казора, О.Л. Стратегические аспекты управленческого учета в принятии перспективных управленческих решений [Текст] / О.Л. Казора, Е.В. Иванеева // Вестник ОрелГИЭТ. — 2010. — № 2(12). — С. 106—111.
2. Марков, Ю.Г. Функциональный подход в современном научном познании [Текст] / Ю.Г. Марков. — Новосибирск: Изд-во “Наука”, 1982. — 255 с.
3. Ward, K. Strategic management accounting [Текст] / Keith Ward. — Routledge, 2012. — 307 p.

Проанализированы подходы исследователей к выделению функций и задач стратегического управленческого учета. Рассмотрены критические факторы успеха построения системы стратегического управленческого учета по К. Уорду и проведен их анализ. Разработан авторский подход к пониманию функций стратегического управленческого учета: 1) информационное обеспечение процесса мониторинга внешней среды, разработка, реализация и корректировка стратегий предприятия; 2) информационная поддержка процесса ценностно-ориентированного управления предприятием, предоставление внешним пользователям информации о факторах генерирования и разрушения стоимости, факторах затрат и факторах модификации стоимостных цепочек.

Ключевые слова: стратегический менеджмент, стратегический управленческий учет функции стратегического управленческого учета.