

Історичні аспекти виникнення стратегічного управлінського обліку

Обґрунтовано необхідність аналізу історичних особливостей формування стратегічного управлінського обліку. Визначено особливості виникнення кризи в управлінському обліку у 1980-х роках. З'ясовано вимоги до системи управлінського обліку щодо управління стратегічними витратами. Виявлено значне зростання уваги до проблем розвитку стратегічного управлінського обліку (розмежування з класичним управлінським обліком, виокремлення методів, проведення емпіричних досліджень облікової практики), починаючи з 2000-х років. Зауважено відсутність єдиного трактування поняття «стратегічний управлінський облік» серед вітчизняних та зарубіжних вчених. Визначено характерні особливості стратегічного управлінського обліку (розвиток управлінського обліку зі стратегічною спрямованістю; зовнішня орієнтація (орієнтована назовні); орієнтація на майбутнє (орієнтація на перспективу); застосування як фінансових, так і нефінансових типологій вимірювання під час орієнтації на внутрішні ресурси та організаційні можливості). Обґрунтовано основне призначення стратегічного управлінського обліку, таке як створення інформаційного забезпечення для досягнення конкурентних переваг та підвищення показників діяльності підприємства.

Ключові слова: стратегічний управлінський облік; система стратегічного менеджменту; стратегічна облікова інформація; історія обліку.

Актуальність теми. Визначальним аспектом у розвитку системи бухгалтерського обліку протягом двох останніх десятиліть є вплив факторів її зовнішнього середовища, що акцентує все більшу забезпечуючу роль останнього в процесі прийняття рішень внутрішніми та зовнішніми користувачами. Поява нових запитів користувачів облікової інформації внаслідок глобалізаційних економічних процесів, поступового формування постіндустріального суспільства, скорочення життєвих циклів виробництва продукції, активного застосування інформаційних та мережевих технологій у діяльності підприємств, посилення конкуренції та інших факторів є основною причиною необхідності удосконалення теоретико-методологічних аспектів бухгалтерського обліку і трансформації чинної моделі організації обліку на підприємствах. Оскільки під впливом цих факторів на діяльність підприємств поступово відбулася трансформація всього бізнес-середовища, це зумовило необхідність впровадження нових технологій обробки інформації, які мають не лише відображати поточний стан та результати діяльності підприємства, деталізовані показники щодо понесених витрат, а також надавати інформацію про формування доданої вартості та стратегічні перспективи, особливо про зовнішні можливості й потенційні загрози діяльності підприємства; для ефективної реалізації стратегічного планування і стратегічного контролю на підприємстві.

Враховуючи конвенційність системи фінансового обліку внаслідок високого рівня її регламентації (концептуальна основа та система стандартів IAS / IFRS), застосування консервативних облікових практик, а також появу значної кількості викликів безпосередньо для менеджменту підприємств, протягом останніх років з метою формування релевантної та дієвої інформації відповідно до наявних потреб суб'єктів прийняття стратегічних рішень, насамперед на рівні підприємства, почала удосконалюватися система управлінського обліку. Окрім цього, велика кількість зарубіжних вчених констатувала неможливість задоволення зростаючих потреб суб'єктів стратегічного управління системою управлінського обліку в його класичному розумінні, що стало відправною точкою для подальшого розвитку в напрямі забезпечення його стратегічної спрямованості, надання користувачам інформації стратегічного спрямування.

Аналіз останніх досліджень та публікацій, на які спирається автор. Питання особливостей історичного розвитку стратегічного управлінського обліку на тлі кризи в системі управлінського обліку досліджено на основі праць Дж.К. Шенка, М.Бромвіча, Е.Бхімані, Р.Рослендера, Б.Р. Лорд, Р.Сіммонса. Аналіз існуючих тенденцій його розвитку досліджено в працях С.Кадеза та К.Гілдінга, К.Ленгфілд-Сміт, Ф.Нільссена та Б.Реппа, Б.Ніксона та Дж.Бернса, Х.Шаха, А.Маліка та М.Ш. Маліка.

Метою статті є аналіз історичних аспектів формування стратегічного управлінського обліку як самостійної сфери наукових знань.

Викладення основного матеріалу. Визначальний вплив на вчених у сфері обліку наприкінці 1980-х років здійснили дослідження Х.Т. Джонсона та Р.С. Каплана, які спочатку в окремих публікаціях, а потім вже й у повноцінній монографії піддали сумніву релевантність інформації, що формується у системі управлінського обліку в його традиційній формі. Зокрема, вони констатували її остаточну втрату, наголосивши на появі значного розриву в розумінні суб'єктами ведення управлінського обліку потреб і запитів суб'єктів прийняття управлінських рішень. Автори безпосередньо зауважили [7, с. 22], що поруч

із недостатньою підтримкою операційного менеджменту у зменшенні затрат та підвищенні продуктивності, а також у точному визначенні виробничих витрат, управлінський облік спрямований на короткострокові цикли визначення ефективності діяльності підприємства, внаслідок чого він не забезпечує визначення його довгострокових економічних перспектив, тим самим не гарантуючи надання необхідної інформації стратегічному менеджменту. Внаслідок того, що традиційна система управлінського обліку була більш детальним розширенням (сегментним, з більшим рівнем деталізації) фінансового стану підприємства, тобто була щільно пов'язана із системою фінансового обліку, то автори також встановили, що вона не забезпечувала зв'язок із корпоративними стратегіями. Сформована у системі управлінського обліку інформація генерувалася для управління виробничими потоками, а не для управління корпоративними стратегіями з урахуванням впливу зовнішнього середовища та реалізації функцій стратегічного управління (стратегічного планування, стратегічного контролю тощо).

Представники CIMA (Chartered institute of management accountants) сьогодні також наголошують, що подібна критика управлінського обліку у 1980-х роках передусім була спричинена його надмірною внутрішньою орієнтацією на операційні цілі, оскільки він не міг допомагати менеджерам здійснювати стратегічні рішення [4, с. 4]. В результаті цього необхідно було розширити орієнтацію обліку також і на зовнішнє середовище підприємства, одночасно забезпечивши його інтеграцію із внутрішнім середовищем, що в цілому мало гарантувати повноцінну інформаційну підтримку процесу збереження існуючих та формування нових конкурентних переваг підприємства.

Внаслідок такої критики Х.Т. Джонсона та Р.С. Каплана, а також внесених ними пропозицій щодо удосконалення традиційної системи управлінського обліку, з кінця 1980-х і до середини 1990-х років дослідники почали вже більш конкретно вказувати на її проблеми в задоволенні потреб стратегічного менеджменту підприємства, пропонуючи шляхи їх вирішення через впровадження нових методів. Зокрема, значна кількість авторів наголошувала, що управлінські бухгалтери майже не розглядають суб'єктів стратегічного менеджменту як осіб, яким має надаватись інформація з управлінського обліку, хоча вони також належать до системи управління підприємством.

Одним із перших недосконалостей облікової системи в частині управління стратегічними витратами підприємства зауважив Дж.К. Шенк [18, с. 50–62], наголошуючи на необхідності удосконалення класичної моделі обліку витрат у зв'язку з необхідністю інформаційного забезпечення стратегічного аналізу. З цією метою автором було запропоновано до впровадження на підприємствах концепцію стратегічного управління витратами, яка вважалася новою парадигмою управління витратами, що відрізнялась від чинної на основі даних управлінського обліку. Запропонована концепція, на думку автора, забезпечуватиме полегшення розвитку та імплементації стратегій підприємства, зокрема, шляхом використання таких методів: 1) аналіз ланцюжків цінності; 2) аналіз стратегічного позиціонування; 3) аналіз драйверів витрат. Вона має прийти на заміну чинної облікової парадигми та уточнити й розширити межі традиційного управлінського обліку новими методами, інструментами та сферами досліджень.

Безпосередньо про роль стратегічного управлінського обліку в подоланні існуючої кризи наголошував М.Бромвіч, який обґрунтував необхідність більш активного залучення бухгалтерів на підприємствах до цього виду діяльності [2, с. 28–30], що сприятиме підвищенню ефективності стратегічного управління. Автором було запропоновано переконливі докази прогресивності облікових практик, що належать до складу стратегічного управлінського обліку (врахування витрат конкурентів на ринку, удосконалений аналіз структури витрат фірми), імплементація яких у діяльність підприємств дозволяє останнім протистояти глобальним викликам та більш ефективно управляти доданою вартістю. Використання інформації стратегічного управлінського обліку, на його думку, дозволяє гарантувати підприємствам стійкість їх ринкової стратегії в умовах потенційного входження на нові ринки, а також проведення стратегічного аналізу поведінки витрат.

В іншій праці М.Бромвіч та Е.Бхімані визначили конкретні напрями розширення управлінського обліку для його орієнтації на стратегічну перспективу: 1) спочатку потрібно, щоб витрати були інтегровані у стратегію використовуючи різноманітний аналіз стратегічних витрат. Це забезпечить узгодження витрат зі стратегією; 2) необхідно виявити досить загальний спосіб структурування витрат конкурентів та моніторинг змін у них з часом [1, с. 127]. Водночас автори відкинули тезу Х.Т. Джонсона та Р.С. Каплана про існування кризи в управлінському обліку, перенісши акценти у вирішенні існуючої проблеми на необхідність подолання короткострокового та внутрішньо орієнтованого підходу його подальшого розвитку. Для досягнення довгострокової стійкості та стратегічного позиціонування менеджером необхідна не лише оперативна та внутрішня облікова інформація із системи управлінського обліку, а також і стратегічно орієнтована інформація та інформація про зовнішнє середовище підприємства.

Рослендер Р. [15], також підтверджуючи позицію Х.Т. Джонсона та Р.С. Каплана щодо існування кризи в управлінському обліку, констатував необхідність розробки нових методів, що сприятимуть відновленню його втраченої актуальності. Зокрема, автор пропонує розвивати концепцію обліку для стратегічного позиціонування на основі ведення обліку діяльності, стратегічного управлінського обліку та обліку передових технологій, які мають забезпечити стратегічну орієнтацію управлінського обліку.

Автор дотримувався думки, що саме стратегічний управлінський облік має стати основною силою, що дозволить подолати існуючу кризу в системі управлінського обліку, наблизивши його до задоволення потреб суб'єктів управління.

Проаналізувавши існуючу облікову практику підприємств, Б.Р. Лорд констатував відсутність розвинених теоретичних засад стратегічного управлінського обліку, незважаючи на більше ніж десятилітній період з моменту появи цього поняття. Підтвердженням стала відсутність комплексних систем на підприємствах, тоді як окремі методи стратегічного управлінського обліку вже активно використовувалися управлінськими бухгалтерами для виживання у конкурентному середовищі та для стратегічного управління підприємствами. Також автор наголошував [10, с. 363], що інтеграція корпоративних конкурентних стратегій та управлінського обліку сприятиме зростанню ефективності діяльності підприємств, подібно до досвіду поширення такої практики у японських компаніях. Однак з огляду на відсутність розвиненої практики стратегічного управлінського обліку, автор також робить висновок, що використовувані на підприємствах методи не можна буде пристосувати в управлінському обліку, а тому сам стратегічний управлінський облік може бути лише результатом академічної уяви.

Про існування проблем формування облікової інформації, що була б корисна суб'єктам стратегічного менеджменту окрім дослідників-обліковців, також зазначали вчені, які більш глибоко вивчали проблематику функціонування самої системи стратегічного менеджменту підприємства, зокрема стратегічного контролю. У зв'язку з відсутністю необхідної інформації із системи управлінського обліку, яка була б «прив'язана» до розроблених на підприємствах стратегій, значно ускладнювався процес контролю за їх виконанням, що з позиції таких дослідників в цілому ставило під сумнів універсальність системи обліку забезпечувати всі можливі інформаційні потреби менеджменту та зумовлювало пошук альтернативних інформаційних джерел. Так на думку Р.Сімонса [20, с. 60–61], орієнтація вчених на бухгалтерську інформацію під час здійснення контролю, яка домінувала у більшості досліджень щодо розробки управлінських систем контролю до цього часу, є недостатньо широкою і не дозволяє забезпечити налагодження ефективного контролю діяльності у процесі реалізації його стратегії, що в цілому також слугуватиме джерелом для позитивних стратегічних змін на підприємстві.

Існуюча критика традиційної системи управлінського обліку, яка здійснювалася протягом 1980-х років, не лише не завдала репутаційних збитків інституту бухгалтерського обліку, а навпаки, сприяла активізації наукової спільноти в пошуку шляхів вирішення порушених проблем та розвитку нових сфер досліджень, що стосувалися перетину сфери обліку і стратегічного управління. Як зазначають С.Кадез та К.Гілдінг, сплеск зацікавленості стратегічним управлінським обліком схоже був спровокований широко оприлюдненою критикою традиційної практики управлінського обліку [3, с. 836]. Це дозволяє констатувати, що саме конструктивна критика традиційної системи управлінського обліку на тлі зростаючих інформаційних запитів суб'єктів стратегічного менеджменту сприяли виникненню нової сфери наукових досліджень – стратегічного управлінського обліку.

Резюмуючи виникнення функціональної проблеми у системі бухгалтерського обліку в забезпеченні стратегічного управління на підприємствах, посилення його ролі в стратегічному мисленні щодо подальшого розвитку підприємства, Х.Шах, А.Малік та М.Ш. Малік [17, с. 1] розглядають виникнення стратегічного управлінського обліку, що має подолати таку проблему, як месію для дисципліни «Бухгалтерський облік», який зробить його більш актуальним та важливим для менеджменту підприємства. Згідно з такою позицією стратегічний управлінський облік слід розглядати як відповідь облікової спільноти на існуючу критику облікової системи, який дозволяє подолати розрив між зростаючими запитами менеджменту та її існуючими й потенційними можливостями.

Таким чином, відсутність чіткої регламентації системи управлінського обліку та можливість застосування методологічного інструментарію із суміжних галузей знань дало дослідникам широкий простір для формування нової моделі формування такої облікової інформації, яка буде передусім корисною для системи стратегічного управління підприємством. Це стало першопричиною доповнення традиційної системи управлінського обліку новими обліковими інструментами, моделями, техніками та практиками, які забезпечували генерування інформації стратегічного спрямування, що в подальшому почала називатися системою стратегічного управлінського обліку підприємства.

Якщо протягом перших 10-ти років від свого виникнення між вченими йшли напружені дебати стосовно того, що ж насправді слід розуміти під стратегічним управлінським обліком, то вже починаючи з кінця 1990-х років відбувається поступове оформлення відповідної концепції в окремий напрям наукових досліджень, що характеризується експоненціальним зростанням кількості наукових публікацій з цієї тематики та відбувається на тлі активного розвитку проблематики стратегічного менеджменту. Так якщо у К.Ленгфілд-Сміт [8, с. 222–223] (1997 рік) під час аналізу взаємозв'язку управлінських систем контролю та стратегії було достатньо розмите бачення ролі обліку в процесі реалізації існуючих та формуванні нових стратегій (здійснення контролю і стратегічного планування), то вже у 1999 році Ф.Нільссен та Б.Репп у своїй праці зазначають, що стратегічний управлінський облік є одним із напрямів дослідження систем управління зі стратегічної точки зору. Особливістю цієї школи є акцент на ідеї, що

системи управління мають забезпечувати інформацію про структуру витрат, ринки товарів та стратегії конкурентів фірми [11, с. 72]. Таким чином, автори вже чітко виокремлюють місце цієї сфери досліджень у складі загальної облікової проблематики, акцентуючи увагу на інформаційній підтримці стратегічного управління підприємством.

Подібне більш чітке розуміння концепції стратегічного управлінського обліку також можна побачити у дослідженнях Р.Діксона, Р.Рослендера та С.Дж. Херта, К.С. Кревенса та К.Гілдінга, М.Тейлса та інших авторів, які намагалися сформулювати теоретичні аспекти розвитку стратегічного управлінського обліку, встановити його практичні обмеження, проаналізувати найбільш ефективні практики та техніки на підприємствах світу тощо, що є прикладом поступової конвергенції поглядів дослідників у цій сфері та свідченням переходу на новий етап розвитку цієї концепції – побудови її базових теоретичних засад. Хоча сьогодні зазначений процес ще остаточно не завершився, можна констатувати, що саме починаючи з 2000-х років більш активна увага серед представників облікової спільноти почала приділятися проблемам розвитку стратегічного управлінського обліку, проведенню його розмежування порівняно з класичним управлінським обліком, виокремленню його методів, а також проведенню емпіричних досліджень існуючої на той час практики.

Водночас слід зауважити, що безпосереднє поняття «стратегічного управлінського обліку» («strategic management accounting») або назва, яка була в подальшому використана для іменування нового напрямку досліджень, що стосується інформаційного забезпечення стратегічного управління підприємством, виникло набагато раніше, аніж теоретичне обґрунтування самої концепції та її схвалення представниками наукової спільноти до використання. Введенню поняття «стратегічного управлінського обліку» в науковий обіг слід завдячувати К.Сіммондсу у 1981 році, який визначав його як надання та аналіз даних управлінського обліку про бізнес і його конкурентів для використання у розробці й моніторингу бізнес-стратегії [19, с. 26]. Згідно з підходом автора облікова інформація, яка надавалась такою системою, створюється з метою допомогти особам, що відповідають за прийняття стратегічних рішень на підприємстві. В його інтерпретації управлінський облік має забезпечувати надання інформації про внутрішні фактори генерування прибутку на підприємстві, а стратегічний управлінський облік – про зовнішні фактори (стратегічні переваги перед конкурентами).

В цій статті автор також прогнозував швидке інкорпорування технік стратегічного управлінського обліку в практику підприємств, враховуючи наростання конкурентної боротьби в умовах наростаючих глобалізаційних процесів. Однак проведений вище аналіз свідчить, що цей процес відбувався досить повільно як на практиці, так і в науковому середовищі. В контексті парадигмального методу Т.С. Куна це можна охарактеризувати як достатньо повільну зміну однієї парадигми іншою, що продовжувалося аж до середини 1990-х років. Наведену вище тезу стосовно інертності наукової спільноти щодо розвитку концепції стратегічного обліку, на відміну від прогнозів К.Сіммондса, підтверджують Б.Ніксон та Дж.Бернс, які встановили, що протягом 1982–1990 років неможливо знайти жодної статті про стратегічний управлінський облік, проіндексованої в базах даних «Scopus» або «Web of Science» [12, с. 229]. Як наслідок вони констатують, що цей термін не був прийнятий практиками, а також не був чітко визначений та обґрунтований у науковій літературі з управлінського обліку. При цьому поняття «стратегічний управлінський облік», незважаючи на появу і використання окремими вченими деяких альтернативних трактувань цієї сфери наукових досліджень (стратегічне управління витратами, облік в стратегічному позиціонуванні, управлінський облік стратегічного спрямування тощо), дослідники продовжили використовувати в період розвитку його теоретичних основ (початок 2000-х років), який також дійшов до наших днів і характеризує ті методи обліку витрат та здійснення аналізу, які використовуються сьогодні на підприємствах для інформаційного забезпечення стратегічного управління й відрізняються від методів, що використовувалися в управлінському обліку в 1970-х і 1980-х роках.

З розвитком предметної сфери стратегічного управлінського обліку здійснювалося удосконалення цього поняття, зокрема шляхом розширення та уточнення методологічних аспектів його реалізації. Так у 1990 році М.Бромвіч визначив стратегічний управлінський облік як надання та аналіз фінансової інформації про ринки товарів фірми й структури витрат і витрат конкурентів, а також моніторинг стратегій підприємства і стратегій його конкурентів на цих ринках протягом низки періодів [2, с. 28]. Таким чином, на відміну від більш загального визначення К.Сіммондса, за яким управлінський облік розглядався як інструмент узгодження стратегічних інформаційних потреб із системою інформаційного забезпечення підприємства, М.Бромвічем було запропоновано вже більш суворе його трактування, що встановлювало прив'язку стратегічного управлінського обліку до зовнішнього середовища підприємства, зокрема до стратегій конкурентів. Тобто автором було чітко конкретизовано, яка саме інформація, що не надається системою традиційного управлінського обліку, необхідна для ефективного функціонування системи стратегічного управління. Подібний підхід також можна надалі побачити і в офіційній термінології СІМА (2005), згідно з яким стратегічний управлінський облік – це форма управлінського обліку, в якій акцент робиться на інформацію, яка стосується зовнішніх факторів для фірми, а також нефінансову та внутрішню генеровану інформацію [4].

Водночас окремі сучасні дослідники (З.Хоуе [6, с. 127], К.Тілманн та А.Годдард [21, с. 80] та ін.) продовжують визначати стратегічний управлінський облік в цілому як систему, що забезпечує інформаційну підтримку стратегічного управління на підприємстві (сукупність традиційних облікових процесів, що допомагають менеджменту приймати стратегічні управлінські рішення, а також оцінювати стратегічні ситуації) не заглиблюючись в методичні та процедурні аспекти його реалізації. Існування такого достатньо поширеного підходу серед вчених є свідченням того, що процес формування парадигми стратегічного управлінського обліку ще перебуває на стадії формування, що характеризується поступовим визначенням його місця у загальній системі дисциплін обліково-аналітичного й управлінського спрямування та пошуком внутрішніх теоретико-методологічних цінностей і базисних засад. На думку автора статті, передусім це спричинено відсутністю методологічної узгодженості щодо цієї сфери діяльності, а також відсутністю чітких розмежувань із системою управлінського обліку, оскільки одні вчені розглядають стратегічний управлінський облік як складову управлінського обліку, що має стратегічне спрямування, другі – як систему, що має з управлінським обліком суміжні сфери перетину, а треті вважають його окремою незалежною системою, що має свій предмет, структуру та методологію.

Подібне трактування стратегічного управлінського обліку також підтримується значною кількістю вітчизняних дослідників (С.Ф. Голов, Р.Ф. Бруханський, З.Л. Бандура, Н.Ю. Єршова, О.Мошковська, Л.В. Семенюк, В.Р. Шевчук та ін.), які розглядають його як елемент загальної системи обліку на підприємстві, основним спрямуванням якої є задоволення цілей і завдань менеджменту підприємства, зокрема, стратегічного менеджменту та інформаційна підтримка його рішень. Маркетинговий підхід до розуміння цього поняття можна побачити у праці Р.Рослендера та С.Дж. Херт, які розглядали стратегічний управлінський облік як загальний підхід до обліку стратегічного позиціонування, що визначається спробою інтегрувати ідеї управлінського обліку та управління маркетингом у межах стратегічного управління [16, с. 259–260]. Така позиція передбачає необхідність наповнення управлінського обліку стратегічним змістом і розширення його методології за рахунок маркетингового інструментарію, що в цілому забезпечуватиме задоволення потреб стратегічного управління. Зокрема, в основу свого підходу автори поклали використання методу таргет-костингу, впровадження якого вони запропонували розглядати як засіб побудови системи обліку брендів підприємства, що є одним з найважливіших об'єктів стратегічного управління в умовах висококонкурентного середовища.

У 2008 році К.Ленгфілд-Сміт, провівши узагальнююче дослідження підходів вчених щодо розвитку стратегічного обліку і намагаючись відповісти на питання: «Наскільки просунувся стратегічний управлінський облік з тих пір, як це поняття було введено К.Сіммондсом у 1981 році?», встановила відсутність єдиного підходу до його розуміння, незважаючи на наявність значної кількості наукових публікацій з проведеними теоретичними та емпіричними дослідженнями в різних галузях діяльності, а також узгодженого визначення стратегічного управлінського обліку у літературі [9, с. 205]. Цю тезу також підтвердили С.Кадез та К.Гіллінг, зазначивши, що ця «територія» все ще недостатньо визначена, і не існує загально визнаної системи стратегічного управлінського обліку [3, с. 838].

На думку Л.Дмітрович-Сапоня та Е.Сулійовича сьогодні існує значна кількість визначень стратегічного управлінського обліку, які є дуже загальними і мають суттєво різний базовий зміст, що обґрунтовується такими причинами: 1) незрозуміло, чи слід стратегічному управлінському обліку зосереджуватися лише на фінансовій або нефінансовій інформації; 2) немає чітких кордонів між ним як інформаційною підтримкою стратегічного управління та самим стратегічним управлінням; 3) немає чіткого зв'язку між стратегічним управлінським обліком та стратегічним маркетингом і бізнес-стратегією [5, с. 1830]. Подібна ситуація також характерна й для українських досліджень у сфері стратегічного управлінського обліку, згідно з проведеним аналізом яких можна констатувати існування значної кількості підходів до трактування цього поняття, які не базуються на дослідженнях основоположників стратегічного управлінського обліку та наукових працях провідних зарубіжних вчених у цій сфері, однак тісно стосуються або є невіддільними елементами системи стратегічного управління підприємства. Внаслідок цього вони досить часто змішують елементи цієї системи (методи, техніки, практики тощо) з елементами системи стратегічного управління.

Незважаючи на наявність подібних причин існування єдиного та чіткого визначення поняття стратегічного управлінського обліку, що є достатньо важливою проблемою для подальшої його концептуалізації та проведення навчальної діяльності у цій сфері, вченими все ж таки виокремлюється низка спільних характеристик у пропонованих визначеннях, що свідчить про поступове звуження підходів до розуміння сутності цього поняття, вирізнення його визначальних особливостей. Так проаналізувавши існуючі позиції та підходи вчених К.Ленгфілд-Сміт виокремила певні ознаки, які об'єднують всі їх між собою: стратегічний управлінський облік передбачає стратегічну орієнтацію на формування, інтерпретацію та аналіз інформації управлінського обліку, а діяльність конкурентів забезпечує ключовий вимір для порівняння [9, с. 206]. Крім того, констатуючи відсутність єдиного трактування поняття «стратегічного управлінського обліку», спільні елементи або подібності між поглядами вчених також зауважили Р.А. Пірес, М.К. Алвес та Л.Л. Родрігес: 1) розвиток управлінського

обліку зі стратегічною спрямованістю; 2) зовнішня орієнтація (орієнтована назовні); 3) орієнтація на майбутнє (орієнтація на перспективу); 4) застосування як фінансових, так і нефінансових типологій вимірювання під час орієнтації на внутрішні ресурси та організаційні можливості (інтелектуальний капітал) [13, с. 1]. З огляду на наведені вище спільні риси основним призначенням стратегічного управлінського обліку є створення інформаційного забезпечення для досягнення конкурентних переваг та підвищення показників діяльності підприємства. Бухгалтер зі стратегічного управлінського обліку стає учасником процесу підготовки прийняття стратегічних управлінських рішень на підприємстві, зокрема із використанням низки специфічних технік, характерних лише для цієї сфери діяльності.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Проведений аналіз поглядів дослідників, які вивчали особливості появи та розвитку стратегічного управлінського обліку на первинному етапі (Дж.К. Шенк, М.Бромвіч, Е.Бхімані, Р.Рослендер, Б.Р. Лорд, Р.Сіммонс), а також поглядів вчених, які аналізували наслідки його виникнення (С.Кадез та К.Гілдінг, К.Ленгфілд-Сміт, Ф.Нільссен та Б.Репп, Б.Ніксон та Дж.Бернс, Х.Шах, А.Малік та М.Ш. Малік), дозволив встановити такі аспекти, що зумовили його розвиток і формування як самостійної сфери наукової діяльності в майбутньому:

- зародженню стратегічного управлінського обліку як окремого напрямку досліджень значний поштовх надало виявлення вченими кризи системи управлінського обліку та розуміння необхідності пошуку шляхів виходу з неї, одним із яких вважалася необхідність надання йому більш глибокої стратегічної спрямованості;

- процес виокремлення стратегічного управлінського обліку в самостійну концепцію відбувався достатньо повільно як внаслідок відсутності необхідних теоретичних розробок вчених-обліковців, так і внаслідок недостатньої розвиненості концепції стратегічного управління підприємством у той період;

- як теоретичну основу для розвитку стратегічного управлінського обліку в межах управлінського обліку автори широко використовували результати досліджень М.Портера, зокрема, описані ним концепції ланцюжків цінностей, доданої вартості, конкурентних сил та їх ролі у формуванні стратегії підприємства;

- на початковому етапі розвитку у вчених було відсутнє чітке та єдине розуміння сутності стратегічного управлінського обліку, що перешкоджало процесу його теоретизації та породжувало появу сумнівів щодо перспектив розвитку цього напрямку, можливостей управлінських бухгалтерів підняти його на такий рівень, який забезпечуватиме вирішення проблеми інформаційного забезпечення стратегічного управління.

Згідно з проведеним аналізом узагальнюючих праць щодо розвитку стратегічного управлінського обліку сьогодні, незважаючи на відсутність чіткого та єдиного трактування цього поняття, можна говорити про існування консенсусу між вченими щодо вихідних засад його виникнення – система управлінського обліку, та об'єкта дослідження – інформація про діяльність підприємства і його зовнішнє середовище, необхідна для суб'єктів стратегічного управління, а також інших внутрішніх стейкхолдерів (маркетологи, HR-менеджери тощо).

Список використаної літератури:

1. *Bromwich M.* Management Accounting – Pathways to Progress / *M.Bromwich, A.Bhimani.* – London : CIMA Publishing, 1994. – 286 p.
2. *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. – Vol. 15 (1–2). – P. 27–46.
3. *Cadez S.* An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting / *S.Cadez, C.Guilding* // Accounting, Organizations and Society. – 2008. – Vol. 33. – P. 836–863.
4. CIMA Official Terminology. – London : CIMA publishing, 2005. – 156 p.
5. *Dmitrović-Šaponja L.* Strategic management accounting in the Republic of Serbia / *L.Dmitrović-Šaponja, E.Suljović* // Economic Research-Ekonomska Istraživanja. – 2017. – Vol. 30:1. – P. 1829–1839.
6. *Hoque Z.* Strategic Management Accounting: Concepts, Processes and Issues / *Z.Hoque.* – Pearson Education Australia, 2006. – 395 p.
7. *Johnson H.Th.* The Rise and Fall of Management Accounting / *H.Th.Johnson, R.S.Kaplan* // Management Accounting. – 1987. – Jan. – P. 22–30.
8. *Langfield-Smith K.* Management control systems and strategy: a critical review / *K.Langfield-Smith* // Accounting, Organizations and Society. – 1997. – Vol. 22 (2). – P. 207–232.
9. *Langfield-Smith K.* Strategic management accounting: how far have we come in 25 years? / *K.Langfield-Smith* // Accounting, Auditing and Accountability Journal. – 2008. – Vol. 21 (2). – P. 204–228.
10. *Lord B.R.* Strategic management accounting: the emperors new clothes? / *B.R. Lord* // Management Accounting Research. – 1996. – Vol. 7. – P. 347–366.
11. *Nilsson F.* Implementing business unit strategies: the role of management control systems / *F.Nilsson, B.Rapp* // Scandinavian Journal of Management. – 1999. – Vol. 15. – P. 65–88.
12. *Nixon B.* The paradox of strategic management accounting / *B.Nixon, J.Burns* // Management Accounting Research. – 2012. – Vol. 23 (4). – P. 229–244.
13. *Pires R.A.* Strategic management accounting: definitions and dimensions / *R.A. Pires, M.C.G. Alves, L.L. Rodrigues* // In XVIII Congreso AECA Innovación y internacionalización: factores de éxito para la pyme. – Cartagena, 2015. – P. 1–17.

14. Pitcher G.S. Management accounting in support of the strategic management process / G.S. Pitcher // CIMA Executive Summary Report. – 2015. – Vol. 11, Issue 1. – P. 1–18.
15. Roslender R. Accounting for strategic positioning: responding to the crisis in Management accounting / R.Roslender // British Journal of Management. – 1995. – Vol. 6 (1). – P. 45–57.
16. Roslender R. In search of strategic management accounting: Theoretical and field study perspectives / R.Roslender, S.J. Hart // Management Accounting Research. – 2003. – Vol. 14 (3). – P. 255–279.
17. Shah H. Strategic management accounting – a messiah for management accounting? / H.Shah, A.Malik, M.Sh. Malik // Australian Journal of Business and Management Research. – 2011. – Vol. 1, № 4. – P. 1–7.
18. Shank J.K. Strategic cost management: New wine, or just new bottles? / J.K. Shank // Journal of Management Accounting Research. – 1989. – Vol. 1. – P. 47–65.
19. Simmonds K. Strategic management accounting / K.Simmonds // Management Accounting (UK). – 1981. – Vol. 59 (4). – P. 26–29.
20. Simons R. Strategic Orientation and Top Management Attention to Control Systems / R.Simons // Strategic Management Journal. – 1991. – Jan. – P. 49–62.
21. Tillmann K. Strategic management accounting and sense-making in a multinational company / K.Tillmann, A.Goddard // Management Accounting Research. – 2008. – Vol. 19. – P. 80–102.

References:

1. Bromwich, M. and Bhimani, A. (1994), *Management Accounting – Pathways to Progress*, CIMA Publishing, London, 286 p.
2. Bromwich, M. (1990), «The case for strategic management accounting: The role of accounting information for strategy in competitive markets», *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 15 (1–2), pp. 27–46.
3. Cadez, S. and Guilding, C. (2008), «An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting», *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 33, pp. 836–863.
4. *CIMA Official Terminology* (2005), CIMA publishing, London, 156 p.
5. Dmitrović-Šaponja, L. and Suljović, E. (2017), «Strategic management accounting in the Republic of Serbia», *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, Vol. 30:1, pp. 1829–1839.
6. Hoque, Z. (2006), *Strategic Management Accounting: Concepts, Processes and Issues*, Pearson Education Australia, 395 p.
7. Johnson, H.Th. and Kaplan, R.S. (1987), «The Rise and Fall of Management Accounting», *Management Accounting*, Jan., pp. 22–30.
8. Langfield-Smith, K. (1997), «Management control systems and strategy: a critical review», *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 22 (2), pp. 207–232.
9. Langfield-Smith, K. (2008), «Strategic management accounting: how far have we come in 25 years?», *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 21 (2), pp. 204–228.
10. Lord, B.R. (1996), «Strategic management accounting: the emperors new clothes?», *Management Accounting Research*, Vol. 7, pp. 347–366.
11. Nilsson, F. and Rapp, B. (1999), «Implementing business unit strategies: the role of management control systems», *Scandinavian Journal of Management*, Vol. 15, pp. 65–88.
12. Nixon, B. and Burns, J. (2012), «The paradox of strategic management accounting», *Management Accounting Research*, Vol. 23 (4), pp. 229–244.
13. Pires, R.A., Alves, M.C.G. and Rodrigues, L.L. (2015), «Strategic management accounting: definitions and dimensions», *XVIII Congreso AECA Innovación y internacionalización: factores de éxito para la pyme*, Cartagena, pp. 1–17.
14. Pitcher, G.S. (2015), «Management accounting in support of the strategic management process», *Executive Summary Report*, Vol. 11, Issue 1, pp. 1–18.
15. Roslender, R. (1995), «Accounting for strategic positioning: responding to the crisis in Management accounting», *British Journal of Management*, Vol. 6 (1), pp. 45–57.
16. Roslender, R. and Hart, S.J. (2003), «In search of strategic management accounting: Theoretical and field study perspectives», *Management Accounting Research*, Vol. 14 (3), pp. 255–279.
17. Shah, H., Malik, A. and Malik, M.Sh. (2011), «Strategic management accounting – a messiah for management accounting?», *Australian Journal of Business and Management Research*, Vol. 1, No. 4, pp. 1–7.
18. Shank, J.K. (1989), «Strategic cost management: New wine, or just new bottles?», *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 1, pp. 47–65.
19. Simmonds, K. (1981), «Strategic management accounting», *Management Accounting (UK)*, Vol. 59 (4), pp. 26–29.
20. Simons, R. (1991), «Strategic Orientation and Top Management Attention to Control Systems», *Strategic Management Journal*, Jan., pp. 49–62.
21. Tillmann, K. and Goddard, A. (2008), «Strategic management accounting and sense-making in a multinational company», *Management Accounting Research*, Vol. 19, pp. 80–102.

Гринь Вікторія Петрівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку та оподаткування Запорізького національного університету.

<https://orcid.org/0000-0000-0002-6758-7374>.

Наукові інтереси: теорія стратегічного управління; комунікаційна теорія обліку; облікове забезпечення стратегічного управління.

E-mail: viktoriya_grin@ukr.net.

Стаття надійшла до редакції 15.01.2021.