



Бруханський Руслан. Ідентифікація специфічних функцій стратегічного управлінського обліку. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2020. Випуск 1. С. 7-18.

DOI: <https://doi.org/10.35774/ibo2020.01.007>

УДК 657.1  
JEL Classification M41

**Бруханський Руслан**  
доктор економічних наук, професор,  
завідувач кафедри обліку та економіко-правового  
забезпечення агропромислового бізнесу  
Тернопільський національний економічний університет  
м. Тернопіль, Україна  
E-mail: r.brukhanskyi@gmail.com  
ORCID: 0000-0002-9360-1109

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ СПЕЦИФІЧНИХ ФУНКЦІЙ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

### Анотація

**Вступ.** Вимоги сучасного менеджменту передбачають диференціацію підходів до управління підприємством у розрізі тактичних і стратегічних векторів. Система управлінського обліку в результаті еволюційного виділення функціонального напрямку – стратегічного управлінського обліку, потребує уточнення базових теоретико-методологічних засад, зокрема стосовно своїх функцій.

**Методи.** Дослідження проведено з використанням гносеологічного методу (уточнення дефініцій); системно-структурного методу (визначення взаємозв'язку функцій обліку); функціонального підходу (ідентифікація специфічних функцій стратегічного управлінського обліку); аналізу, синтезу, індукції, дедуції, абстрагування й узагальнення (розвиток аспектів мультифункціональності обліку в системі тактичного та стратегічного управління).

**Результати.** Враховуючи дуальність позиціонування стратегічного управлінського обліку, виділено дві специфічні його функції: 1) інформаційне забезпечення та супровід процесу моніторингу зовнішнього середовища, розробки, реалізації та коригування стратегії підприємства з метою підвищення ефективності бізнесу та забезпечення зворотного зв'язку в системі стратегічного менеджменту; 2) інформаційна підтримка процесу вартісно-орієнтованого управління шляхом використання спеціалізованого методологічного інструментарію (технік, моделей і методів), що дозволяє зберегти наявні стійкі переваги за витратами, а також надання зовнішнім користувачам інформації про фактори генерування та руйнування вартості, фактори витрат і фактори модифікації вартісних ланцюжків.

**Перспективи.** Теоретичне обґрунтування функцій стратегічного управлінського обліку як системи

---

інформаційної підтримки прийняття стратегічних управлінських рішень формує передумови уточнення її призначення і генерування спектру методологічного інструментарію для виконання поставлених перед нею цілей у системі стратегічного менеджменту.

**Ключові слова:** стратегічний управлінський облік, функції обліку, стратегічно-орієнтований облік, вартісно-орієнтований облік.

### **Вступ.**

Система бухгалтерського обліку, реалізуючи концептуальну місію та функціональну відповідальність за інформаційне забезпечення менеджменту підприємства, повинна орієнтуватись на задоволення повного спектру потреб користувачів інформації. Зважаючи на періодичну трансформацію доміант інформаційних запитів системи управління, облікова система підприємства з метою адекватної спроможності забезпечення процесу прийняття управлінських рішень і контролю за їх виконанням до складу технології обробки облікових даних і засобів їх представлення повинна вносити своєчасні адекватні зміни.

Обліковою підсистемою з мінімальним переліком нормативно-правових вимог її регламентації, функціонування якої регулюється в рамках внутрішньо розробленої облікової політики і яка спроможна забезпечити адаптацію до змін факторів зовнішнього середовища, є управлінський облік. Відповідно еволюція генерування нових інформаційних запитів менеджменту є основною рушійною силою подальшого розвитку й удосконалення управлінського обліку з метою забезпечення пріоритетності його ролі як основного інформаційного джерела обґрунтування та прийняття управлінських рішень.

Вимоги сучасного менеджменту передбачають диференціацію підходів до управління підприємством у розрізі тактичних і стратегічних векторів. Система управлінського обліку в результаті еволюційного виділення функціонального напрямку – стратегічного управлінського обліку, потребує уточнення базових теоретико-методологічних засад, зокрема стосовно своїх функцій. Відсутність теоретичного обґрунтування функцій стратегічного управлінського обліку як системи інформаційної підтримки прийняття стратегічних управлінських рішень, не дозволяє ідентифікувати її призначення та сформулювати відповідний методологічний інструментарій для виконання поставлених перед нею цілей у системі стратегічного менеджменту підприємства.

### **Аналіз останніх досліджень і публікацій.**

Ідентифікація функцій обліку в цілому та управлінського зокрема є дискусійною, констатує відсутність єдиного бачення науковцями їх переліку, теоретичного обґрунтування та особливостей реалізації. Більшість вчених вважає, що зміст функцій обліку не залежить від запитів користувачів, однак меншість застосовує новаторський підхід, приміром Г. Г. Кірейцев пізнання функцій бухгалтерського обліку розглядає як передумову до розуміння його призначення [7, с.43]; Н.М. Малюга стверджує, що розвиток бухгалтерського обліку повинен відбуватися відповідно до суспільних потреб [9, с. 112]; В. М. Жук наголошує на інституціональній мотивації розвитку функцій бухгалтерського обліку [4, с. 72]; В. О. Осмятченко доводить необхідність перегляду концептуального апарату теорії бухгалтерського обліку, а саме його функцій за умов сполучення з інформаційними технологіями [13, с. 163] і т.і.

Полеміку щодо складу та змістового наповнення функцій управлінського обліку проводять С.Ф. Голов [2], В. М. Іванков [5], В. М. Костюченко [8], Л. В. Нападовська [12], І. Б. Садовська [15], Н.В.Семенишена [16], С.В. Свірко [17], О. В. Фоміна [19], І. В. Хлівна [20] та ін. Спроби обґрунтування та ідентифікації функцій стратегічного управлінського обліку здійснили О. Вітез [24], О. Є. Власова [1], Н. Ю. Єршова [3], О. Л. Казора [6], Р. Каплан, Р. Купер [21], О. А. Мошковська [11], Л. О. Рубан [14], Л. А. Суліменко [17], К. Уорд [18; 24], Л. В. Чуприна [14] та ін.

Мультиаспектність підходів науковців до ідентифікації переліку функцій обліку доводить значну варіативність сприйняття функціональної місії облікової системи й поширене ототожнення функцій та завдань обліку. Пріоритети теоретичного обґрунтування спектру функцій обліку повинні

зважати на трансформацію сучасного суспільства та доцільність уточнення функціональних цілей обліку як інформаційної основи менеджменту. При цьому важливим є позиціонування функцій обліку в розрізі типових і специфічних.

#### **Мета.**

Основною метою статті є ідентифікація й обґрунтування сутності специфічних функцій стратегічного управлінського обліку.

#### **Методологія дослідження.**

Для досягнення поставленої мети використано спектр наукових методів пізнання процесів і явищ, зокрема термінологічний метод – для ідентифікації дефініцій; гносеологічний метод – для уточнення та поглиблення змісту категорій; системно-структурний метод – для визначення взаємозв'язку та класифікації функцій обліку; групування – для встановлення концептуальних ознак об'єкта дослідження; функціональний підхід – для генерування формально точного визначення істинності припущень про функції стратегічного управлінського обліку; аналіз, синтез, індукція, дедукція, абстрагування й узагальнення – для розвитку аспектів мультифункціональності обліку в системі тактичного та стратегічного управління.

#### **Результати.**

Глобалізаційні трансформації світової та національних економік, фокусуючи пріоритети на подоланні аморфності бізнесу та посиленні конкурентоспроможності, зумовили об'єктивну необхідність розробки науково обґрунтованої моделі комплексного інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту, що передбачає доцільність впровадження обліково-аналітичних інновацій для генерування нових методологічних засобів обробки інформації стратегічного характеру, зокрема, розвитку управлінського обліку в напрямі забезпечення його відповідності потребам стратегічного управління з логічним уточненням теоретичних основ функціональності облікової системи тактичного й стратегічного рівнів.

Однак, за дослідженням В. М. Жука, більшість науковців вважають, що змістовне наповнення функцій бухгалтерського обліку не залежить від кількості зацікавлених у його даних користувачів та від змісту запитів на бухгалтерську інформацію [4, с. 72].

Така позиція пояснюється значним консерватизмом облікової науки, але велика плеяда прогресивних вчених все таки генерувала фундамент адаптації бухгалтерського обліку до еволюційних трансформацій сучасної економіки.

Найбільш виважено трансформацію фундаментальних теоретичних основ функцій обліку обґрунтував Г. Г. Кірейцев. Дослідженню проблематики функцій бухгалтерського обліку, їх адаптації в сучасних умовах розвитку економіки та у різних галузях діяльності приділяли значну увагу О. Є. Власова, С. Ф. Голов, В. М. Жук, З.-М. В. Задорожний, С. Ф. Легенчук, Н. М. Малюга, Л. В. Нападовська, О. О. Осадча, І. Б. Садовська, С. В. Свірко, Я. В. Соколов та ін. Розуміючи зміну траєкторії розвитку обліку в напрямі його стратегічної орієнтації, М. С. Пушкар, С. Ф. Голов, І.І. Криштопа, С. Ф. Легенчук, А. В. Шайкан та інші позиціонують стратегічний облік як окремий вид обліку. Аналогічних поглядів дотримуються зарубіжні колеги М. Бромвіч, В. Говіндараджан, Б. Райан, К. Уорд, Дж. Шанк та ін. Частина вчених, зокрема М. В. Корягін, В. Б. Моссаковський, М.С. Палюх, Л. М. Пилипенко, П. Т. Саблук зробили значний внесок у адаптування обліку до вимог стратегічного менеджменту, поглибили функції, розкрили його галузеві особливості та напрацювали інші теоретичні й методичні положення.

Однак, відсутність на сучасному етапі розвитку бухгалтерської наукової думки єдиного підходу до позиціонування й функціональності стратегічного управлінського обліку унеможлиблює загальне розуміння інших його характеристик як складової галузі бухгалтерського наукового знання, зокрема ідентифікації функцій, які він виконує в системі стратегічного менеджменту.

На думку В. М. Жука, вітчизняна облікова методологія рухається консервативним шляхом

«найменшого спротиву», ставлячи у пріоритет лише ті функції, які відбивають відношення до обліку як до техніки складання та представлення зацікавленим користувачам інформації про параметри господарської діяльності, підготовка відомостей про які регламентована формальними «правилами гри» [4, с. 72].

Сучасні умови ведення бізнесу та переорієнтація вимог менеджменту щодо інформаційного забезпечення управління різних ієрархічних рівнів поступово спонукають до виведення функцій управлінського обліку за межі виключно облікових систем, мотивуючи інтеграцію з системами прогнозування, контролю, моделювання, інтелектуалізації, мотивації, моніторингу ефективності і т.і.

Обґрунтованість і дієвість рішень, генерованих системою управлінського обліку, посилюються наявністю загальноприйнятих універсальних принципів. Власне з цією метою дві найвпливовіші організації в сфері обліку й управління – Chartered Institute of Management Accountants (CIMA) і American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) спільно презентували світовій спільноті глобальні принципи бухгалтерського обліку: 1) комунікація як основний компонент успіху; 2) використання релевантної інформації; 3) аналіз впливу різних чинників на вартість компанії; 4) управління, засноване на довірі [23].

Адекватність ідентифікації й обґрунтування спектру функцій стратегічного управлінського обліку, зважаючи на поліваріантність визнання і позиціонування тактичного і стратегічного рівнів облікової системи, зумовлює доцільність диференціації ймовірного переліку функцій у розрізі типових і специфічних.

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

Однак, навіть щодо типових функцій управлінського обліку однастайність серед вчених відсутня.

Л. В. Нападowska виділяє п'ять типових функцій управлінського обліку: 1) інформаційну (забезпечення керівників усіх рівнів управління інформацією, яка необхідна для більш ефективного планування, контролю і прийняття рішень); 2) контрольну (контроль та оцінка результатів діяльності структурних підрозділів й окремих виконавців, а також підприємства у цілому; досягнення тактичних і стратегічних цілей підприємства, ефективності прийнятих рішень); 3) прогнозну (інформаційне забезпечення планування та спрямування розвитку підприємства на досягнення його стратегічних цілей); 4) аналітичну (інформаційний супровід аналізу відхилень фактичних затрат і результатів діяльності окремих центрів відповідальності від запланованих); 5) комунікаційну (засіб прямого і зворотного зв'язку між рівнями управління, функціональними і структурними підрозділами, внутрішнім і зовнішнім середовищем [12, с. 178-179].

В. М. Костюченко формує спектр з шести функцій управлінського обліку: 1) інформаційна (полягає у забезпеченні управління своєчасною і релевантною інформацією, пов'язаною з часом і не обмеженою підприємством); 2) прогностична (сприяє забезпеченню менеджерів інформацією для планування, розроблення стратегії і тактики її реалізації на основі оцінки причин і наслідків між ресурсами і результатами діяльності); 3) комунікаційна (полягає у забезпеченні внутрішньої і зовнішньої комунікації між рівнями управління, діючими та потенційними інвесторами, клієнтами, постачальниками, бізнес-партнерами); 4) аналітична (полягає у забезпеченні ув'язки стратегії підприємства з його бізнес-моделлю); 5) контрольна (сприяє досягненню стратегічних цілей, спрямованих на збереження і приріст вартості підприємства); 6) репутаційна (забезпечує відповідальність фахівців з управлінського обліку за рішення, у прийнятті яких вони беруть участь перед бізнес-партнерами та суспільством) [8, с. 937].

С. В. Свірко та Т. М. Тростенюк наголошують, що комплекс запитів різних користувачів, які фактично відтворюють завдання управлінського обліку, за умов відповідного сегментування, можуть бути екстрапольовані у вигляді сукупності функцій. У результаті вони формують сім функцій

управлінського обліку: 1) інформаційна; 2) бюджетна; 3) контрольна; 4) захисна; 5) аналітична; 6) комунікативна; 7) прогностична [17, с. 44].

С. Ф. Голов виділяє чотири функції управлінського обліку: 1) використання результатів (підзвітність, критерії результату, порівняння з еталоном); 2) вартість процесів і технологій (використання ресурсів і створення вартості, взаємозв'язок процесів управління, розроблення та оцінка технології); 3) потенціал, необхідний для ефективності функції (критична свідомість, творчі можливості, невпинне вдосконалення, ключова компетентність); 4) особлива функція управління (орієнтація на команду та цілі, орієнтація на бізнес-процеси, орієнтація на вартість, спрямованість на продуктивність ресурсів) [2, с. 19].

І. В. Хлівна та Г. С. Ліхоносова виділяють лише три функції управлінського обліку: 1) оперативний контроль; 2) формування інформації, яка необхідна для управління підрозділами підприємства; 3) забезпечення всіх рівнів управління релевантною інформацією [20, с. 189].

В. М. Іванков, аналізуючи генезис управлінського обліку та перспективи його подальшого розвитку, до функцій управлінського обліку західної моделі, крім безпосередньо функції забезпечення фактичною економічною інформацією, відносить: 1) підготовку і представлення прогностичної інформації (функція планування); 2) аналітичну інтерпретацію фактичної інформації внутрішнього і зовнішнього середовища підприємства (аналітична функція); 3) виявлення відхилень фактичної інформації від планової та оцінку причин з передбаченням можливих тенденцій розвитку (контрольна функція) [5, с. 46].

О. В. Фоміна доводить, що функції управлінського обліку полягають у: 1) забезпеченні інформацією всіх рівнів управління, контролю і прийняття оперативних управлінських рішень; 2) формуванні інформації, яка служить засобом внутрішнього зв'язку між рівнями управління; 3) контролі та оцінці результатів діяльності структурних підрозділів і всього підприємства; 4) перспективному плануванні та координації розвитку підприємства в майбутньому на основі оцінки результатів діяльності. В результаті автор виділяє чотири функції управлінського обліку: 1) облікову; 2) аналітичну; 3) планово-контрольну; 4) організаційно-комунікаційну [20, с. 119].

І. Б. Садовська, досліджуючи розвиток функцій управлінського обліку в умовах інституціональних змін, доводить доцільність відокремленого розгляду функцій управлінського обліку як науки, практичної та навчально-освітньої діяльності. Найбільш прийнятними на думку автора є наступні класифікації функцій: основні і похідні; внутрішні і зовнішні; впливові і нейтральні. Двома головними функціями управлінського обліку автор вважає: 1) інформаційну; 2) оцінки діяльності відповідальних осіб [15, с. 285].

К. Уорд стверджує, що функція управлінського обліку з позицій системи управління зводиться до того, щоб у межах відведеного часу надавати потрібну інформацію для прийняття рішень менеджерами певного рівня [19, с. 46].

Таким чином, зважаючи на значну мультиваріантність переліку функцій, обґрунтованих більшістю науковців, можна зробити висновок про ймовірне сприйняття ними функцій бухгалтерського обліку загалом і управлінського зокрема без ідентифікації типових і специфічних. Як наслідок можна припустити існування аналогічного стану справ щодо функцій традиційного (тактичного) управлінського і стратегічного управлінського обліку.

Зважаючи на загальноприйняте визнання основною функцією обліку – інформаційної, її виконання стратегічний управлінський облік забезпечує шляхом надання зацікавленим користувачам ретроспективної та перспективної інформації стратегічного характеру про внутрішнє і зовнішнє середовища підприємства або стратегічної бізнес-одиниці для прийняття рішень стосовно впровадження, реалізації чи коригування стратегій.

Проведений моніторинг фахових праць з обліку доводить, що однозначності та єдності наукових підходів у ідентифікації специфічних функцій стратегічного управлінського обліку не існує. Значна чисельність дослідників виділяє варіативний спектр функцій стратегічного управлінського обліку на основі його розгляду як засобу інформаційної підтримки процесу прийняття стратегічних управлінських рішень.

Зокрема, Л. А. Суліменко та С. А. Вітер доводять доцільність виділення аж шести функцій стратегічного управлінського обліку: 1) аналітична (полягає у формуванні інформаційної бази процесу інтерпретації менеджерами внутрішніх звітів підприємства та зовнішніх джерел з метою визначення можливостей та загроз макросередовища підприємства, а також сильних та слабких сторін його мікросередовища); 2) планування (передбачає розробку бюджетів, прогнозних балансів і спеціальної системи показників, відповідно до яких здійснюється моніторинг процесу реалізації обраної стратегії підприємства); 3) організаційна (полягає у формуванні раціонального документообігу між відділами підприємства, що забезпечуватиме оперативне отримання необхідної інформації на усіх рівнях управління); 4) мотиваційна (полягає у тому, що облікова інформація мотивує знання та поведінку менеджерів при прийнятті виважених управлінських рішень); 5) контрольна (передбачає контроль за виконанням бюджетів, а також повнотою досягнення стратегічних цілей підприємства шляхом оцінки отриманих відповідних показників); 6) прогнозна (полягає в розробці планів виробництва і розвитку підприємства на майбутнє з урахуванням фактичних результатів діяльності, враховуючи очікувані цінові коливання на засоби і предмети праці та можливості збереження і розширення ринку збуту на продукцію, роботи і послуги) [18, с. 216].

О. Є. Власова формує перелік з п'яти функцій стратегічного управлінського обліку: 1) забезпечення керівників різних рівнів управління обліково-аналітичною інформацією, необхідною для стратегічно спрямованого планування, контролю та прийняття управлінських рішень; 2) контроль та оцінка процесу досягнення стратегічних цілей підприємства, ефективності прийнятих рішень та їх впливу на результати діяльності підприємства; оцінка критеріїв майбутнього та поточного потенціалів і забезпечення ефективного механізму управління стратегією підприємства; 3) інформаційне забезпечення перспективного планування та спрямування розвитку підприємства на досягнення стратегічних цілей; 4) інформаційне забезпечення аналізу відхилень фактичних затрат і результатів діяльності окремих центрів відповідальності від запланованих (прогнозних) на основі широкого використання економіко-математичних методів та моделювання; 5) моделювання процесу накопичення та аналізу обліково-аналітичної інформації як засобу прямого та зворотного зв'язку між рівнями управління, функціональними та структурними підрозділами, внутрішнім та зовнішнім середовищем з метою досягнення стратегічних цілей підприємства [1, с. 107].

О. А. Мошковська стверджує, що при вирішенні завдань стратегічного управлінського обліку виконуються як загальні, так і специфічні функції за чотирма напрямками: 1) організаційно-управлінський; 2) прогнозно-плановий; 3) обліково-аналітичний; 4) контрольню-регулюючий [11, с. 95].

Н. Ю. Єршова характеризує функціональну спрямованість стратегічного управлінського обліку у філософській, формальній і змістовній площинах. Згідно філософського сприйняття стратегічний управлінський облік базується на розумінні необхідності формування інформації, синхронізації і гармонійного поєднання інтересів зацікавлених осіб у прийнятті управлінських рішень з метою забезпечення довгострокового функціонування та розвитку підприємства. Формальна складова, на думку автора, представлена сервісно-інформаційною підтримкою процесу стратегічного управління. Змістова складова може бути представлена в трьохвекторній площині з урахуванням інтегрованого, інноваційно-зорієнтованого та системного підходів [3, с. 66].

О. Вітез стратегічний управлінський облік наділяє наступними функціями: 1) забезпечення порівнянності витрат між компаніями на ринку, що дозволяє визначати ефект масштабу, виявляти шляхи зниження витрат на одиницю продукції за рахунок збільшення кількості продукції, що випускається тощо; 2) стійкі переваги щодо витрат, які дозволяють одержувати цінові переваги щодо товарів порівняно з конкурентами; 3) диференціація компаній від інших учасників ринку шляхом співпраці служби стратегічного управлінського обліку з іншими організаційними підрозділами, що забезпечують створення вартості товарів і послуг. За переконанням О. Вітеза диференціація досягається шляхом обслуговування клієнтів, «продукт-плейсмент», брендинг і

ланцюжки постачань. Стратегічний управлінський облік, аналізуючи витрати для здійснення диференціації, сприяє збереженню стійких переваг щодо витрат [24].

Л. О. Рубан і Л. В. Чуприна, з огляду комплексного підходу до стратегічного управлінського обліку як до системи інформаційного забезпечення процесів планування, аналізу та контролю, визначають три основні його функції: 1) стратегічний аналіз діяльності організації; 2) стратегічне планування; 3) контроль за дотриманням стратегічних цілей підприємства [14, с. 56].

Р. Купер і Р. Каплан основними функціями стратегічного управлінського обліку виділяють: 1) інформаційну підтримку процесу прийняття рішень; 2) забезпечення менеджерів підприємства необхідною інформацією про обраний стратегічний напрям і стратегічні нормативи; 3) реалізацію механізму зміни шляхів надання внутрішньої інформації відповідно до потреб підприємства для забезпечення ефективного управління підприємства [22].

За переконанням К. Уорда система стратегічного управлінського обліку повинна бути побудована так, щоб забезпечити організацію інформацією, що задовольнятиме саме специфічні умови прийняття стратегічних рішень, причому самі умови можуть змінюватися в міру коректування стратегії в зв'язку зі змінами зовнішнього середовища» [19, с. 46].

Аналіз наведених підходів учених дозволяє констатувати, що у більшості з них основною функцією стратегічного управлінського обліку ідентифікується інформаційна підтримка та забезпечення прийняття стратегічних управлінських рішень, що є наслідком сприйняття його статусу як інформаційної підсистеми стратегічного менеджменту.

Водночас окремі вчені наділяють підсистему стратегічного управлінського обліку функціями, не характерними для нього як складової інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту. Зокрема, О. Л. Казора та Є. В. Іванєєва стверджують, що метою стратегічного обліку є забезпечення ефективного функціонування, виживання підприємства на тривалу перспективу [6, с. 106].

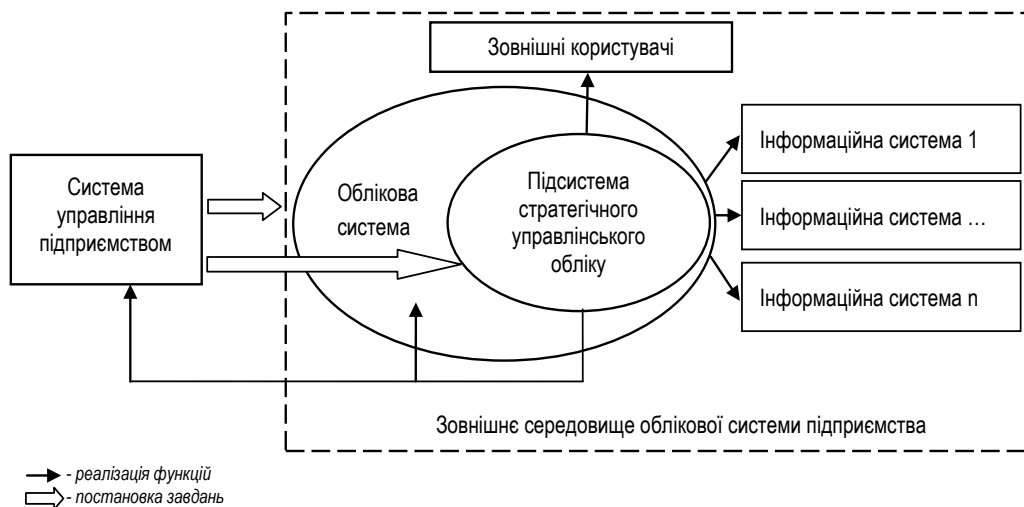
Вважаємо доцільним визнати позицію О. Л. Казори і Є. В. Іванєєвої хибною, оскільки стратегічний управлінський облік забезпечує лише надання інформації (створює інформаційну базу, забезпечує інформаційну підтримку або супровід), в жодному випадку не може і не повинен гарантувати підвищення ефективності функціонування підприємства та реалізації його стратегій.

Вагомим внеском у ідентифікацію функцій стратегічного управлінського обліку є дослідження К. Уорда «Strategic management accounting», у межах якого автором сформовано десять критичних факторів успішної побудови підсистеми стратегічного управлінського обліку на підприємстві, які з певним рівнем умовності можна сприймати спектром функцій: 1) підтримка у прийнятті стратегічних рішень; 2) «закриття» комунікаційних прогалів; 3) допомога в ідентифікації типів рішень; 4) вибір відповідних фінансових показників ефективності діяльності; 5) аналіз доцільності використання фінансових або нефінансових показників; 6) надання лише релевантної інформації; 7) поділ витрат на регульовані та узгоджені (обов'язкові); 8) виділення дискреційних витрат і витрат на технологічні процеси; 9) використання методу стандарт-кост із позиції стратегічного управління; 10) забезпечення відповідності змінам часу [25, с. 285-294]

Генерований К. Уордом перелік критичних факторів (ймовірних функцій) стратегічного управлінського обліку, на жаль, констатує відсутність ієрархії в їх представленні, що не дозволяє визнати застосування системного підходу при їх ідентифікації. Зокрема, частині з них (1, 2, 4, 6) притаманний загальний характер, властивий системі стратегічного обліку, інші (3, 5, 10) – деталізують особливості стратегічного менеджменту, решта (7, 8, 9) – стосуються пропонованих автором підходів до реалізації методології стратегічного управлінського обліку.

Зважаючи на представлений спектр поглядів науковців щодо виділення функцій стратегічного управлінського обліку, можна припустити ототожнення окремими з них функцій і завдань облікової системи.

З метою усунення означеної категорійної плутанини доцільно змодельювати взаємозв'язок функцій і завдань стратегічного управлінського обліку (рис. 1).



**Рис. 1. Позичування функцій і завдань підсистеми стратегічного управлінського обліку у взаємозв'язку з його зовнішнім середовищем**

Чітку відмінність між функціями та завданнями підсистеми стратегічного управлінського обліку визначити доволі складно, оскільки завдання як елемент системи облікових знань є однією зі складових його функцій, що генеруються менеджментом підприємства як елементом зовнішнього середовища стосовно підсистеми стратегічного управлінського обліку.

Однак, принциповим є те, що функції визначають параметри постійної поведінки системи у взаємозв'язку з її зовнішнім середовищем, результати виконання вимірюються дискретно, за певний проміжок часу, а завдання можуть або виконуватись, або ж не виконуватись системою. У випадку невиконання окреслених завдань система має бути удосконалена шляхом зміни структури, методології, предметного розширення і т.і. Приміром, зважаючи на те, що чинна система традиційного бухгалтерського обліку не забезпечує надання інформації стратегічного характеру для прийняття відповідних рішень, вона повинна бути модифікована, зокрема шляхом розширення предмета бухгалтерського обліку та облікової методології.

На нашу думку, з метою ідентифікації й обґрунтування автентичних функцій стратегічного управлінського обліку та їх відокремлення від завдань, які він виконує, доцільно звернутися до філософських основ функціонального підходу, категорійної метамови, що дозволить сформулювати формально точне визначення істинності припущень про його функції.

Застосування функціонального підходу стосовно облікової системи означає, що остання повинна розглядатися з позиції зовнішнього аспекту – користувачів облікової інформації й інших суміжних систем (вертикальних, горизонтальних), з якими вона взаємодіє (вищого та нижчого порядку, рівнозначних систем).

Як влучно зазначає з цього приводу Ю. Г. Марков, функцією чи поведінкою системи можна назвати все те, що можна дізнатися про систему, не торкаючись її внутрішнього змісту, абстрагуючись від нього [10, с. 14].

Отже, функцією підсистеми стратегічного управлінського обліку доцільно визнати її поведінку (результат взаємовідносин) щодо зовнішнього середовища в цілому або окремих елементів такого середовища. Відповідно при застосуванні функціонального підходу особливу увагу науковцям доцільно акцентувати не на структурних елементах підсистеми стратегічного управлінського обліку, а на її загальній поведінці та ролі в системі управління підприємством, задоволенні потреб користувачів облікової інформації. В даному випадку обов'язково слід



дотримуватися 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). Отже, домінантою застосування функціонального підходу стосовно підсистеми стратегічного управлінського обліку повинно бути сприйняття його сутності з позицій зовнішньої сфери, тобто дослідження зовнішніх аспектів облікової системи та пов'язаних з нею динамічних особливостей розвитку інших інформаційних систем.

Дотримуючись цієї гіпотези, за результатами проведеного аналізу поглядів науковців щодо ідентифікації функцій стратегічного управлінського обліку, доцільно виділити два основні підходи:

- 1) стратегічно-орієнтований;
- 2) вартісно-орієнтований.

Диференціація вказаних підходів зумовлена наявністю відмінностей у запитах користувачів, регламентації та позиціонуванні функціональності обліку у країнах англо-американської та континентальної моделей обліку.

Якщо представники першого підходу ідентифікують спектр функцій стратегічного управлінського обліку виключно в контексті стратегічного менеджменту загалом, то представники другого – враховують запити системи стратегічного управління вартістю. Відповідно, представники першого підходу розглядають функції стратегічного управлінського обліку з позицій внутрішніх користувачів (стратегічних менеджерів різної ієрархії), представники другого – як внутрішніх (менеджери, відповідальні за управління вартістю), так і зовнішніх користувачів (інвестори, трейдери, біржові аналітики, інвестиційні банкіри).

Позиціонування підсистеми стратегічного управлінського обліку як засобу інформаційного забезпечення вартісно-орієнтованого управління в сучасних економічних умовах значно актуалізується його гнучкістю й адаптивністю до змін внутрішнього та зовнішнього середовищ підприємства або стратегічної бізнес-одиниці порівняно із системою традиційного фінансового обліку.

### **Висновки і перспективи.**

Як складова облікової системи підприємства, стратегічний управлінський облік забезпечує виконання всіх типових її функцій, однак як специфічний інструмент інформаційного забезпечення, розширений у просторі і часі, орієнтований на моніторинг внутрішнього і зовнішнього середовищ, формулювання і реалізацію стратегій підприємства, він має свої особливі завдання, які конкретизують облікові функції.

Функцією підсистеми стратегічного управлінського обліку доцільно визнати її поведінку (результат взаємовідносин) щодо зовнішнього середовища в цілому або окремих елементів такого середовища. При цьому застосування функціонального підходу повинно акцентувати увагу не на структурних елементах підсистеми стратегічного управлінського обліку, а на її загальній поведінці та ролі в системі управління підприємством, задоволенні потреб користувачів облікової інформації. В даному випадку обов'язково слід дотримуватися 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).

Домінантою застосування функціонального підходу стосовно підсистеми стратегічного управлінського обліку повинно бути сприйняття його сутності з позицій зовнішньої сфери, тобто дослідження зовнішніх аспектів облікової системи і пов'язаних з нею динамічних особливостей розвитку інших інформаційних систем, зацікавлених в отриманні облікових даних. Аналіз наявного спектру позицій вітчизняних і зарубіжних вчених щодо ідентифікації функцій стратегічного управлінського обліку доводить існування двох основних підходів – стратегічно-орієнтованого і вартісно-орієнтованого.

Зважаючи на дуальність позиціонування функціональності стратегічного управлінського

обліку, пропонуємо ідентифікувати дві специфічні його функції: 1) інформаційне забезпечення та супровід процесу моніторингу зовнішнього середовища, розробки, реалізації та коригування стратегій підприємства з метою підвищення ефективності бізнесу і забезпечення зворотного зв'язку в системі стратегічного менеджменту; 2) інформаційна підтримка процесу вартісно-орієнтованого управління підприємством шляхом використання спеціалізованого методологічного інструментарію (технік, моделей і методів), що дозволяє зберегти наявні стійкі переваги за витратами, а також надання зовнішнім користувачам інформації про фактори генерування та руйнування вартості, фактори витрат і фактори модифікації вартісних ланцюжків.

#### Список використаних джерел

1. Власова О. Є. Науково-методичні засади організації стратегічного управлінського обліку в рамках системи обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством. *Комунальне господарство міст*. 2014. Випуск 115. С. 105-110.
2. Голов С.Ф. Управлінський облік: підручник. Київ: Центр навчальної літератури, 2018. 534 с.
3. Єршова Н. Методологічні підходи до дослідження стратегічного управлінського обліку: теоретичний аналіз. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2016. Випуск 4. С. 61-72.
4. Жук В. М. Розвиток функцій бухгалтерського обліку. *Економіка АПК*. 2016. № 6. С. 71-76.
5. Іванков В. М. Генезис управлінського обліку та перспективи його подальшого розвитку. *Незалежний аудитор*. 2017. № 20. С. 41-50.
6. Казора О. Л., Иванеева Е. В. Стратегические аспекты управленческого учета в принятии перспективных управленческих решений. *Вестник ОрелГИЭТ*. 2010. № 2(12). С. 106-111.
7. Кірейцев Г. Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2007. 236 с.
8. Костюченко В.М., Малиновська А.М., Мамонова А.В. Генезис управлінського обліку в умовах перманентних змін. *Економіка і суспільство*. 2018. Випуск 8. С. 933-942.
9. Малуґа Н. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико-методологічні основи: дис. ...доктора економ. наук: 08.06.04 / Житомир. 2006. 397 с.
10. Марков Ю. Г. Функциональный подход в современном научном познании. Новосибирск: Изд-во "Наука", 1982. 255 с.
11. Мошківська О. А. Методичні засади впровадження стратегічного управлінського обліку в діяльність молокопереробних підприємств. *Економічний дискурс*. 2019. Випуск 2. С. 93-103.
12. Нападівська Л.В. Базові принципи управлінського обліку. *Актуальні проблеми економіки*. 2013. № 1. С. 173-181.
13. Осмятченко В. О. Функції бухгалтерського обліку в умовах застосування інформаційних технологій. *Вісник ЖДТУ*. 2010. № 2 (52). С.163-166.
14. Рубан Л. О., Чуприна Л. В. Роль та функції стратегічного управлінського обліку в системі стратегічного управління підприємством. *Вісник Національного технічного університету „Харківський політехнічний інститут” (економічні науки)*. 2016. № 27. С. 53-57.
15. Садовська І. Б. Розвиток функцій управлінського обліку в умовах інституціональних змін. *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки)*. № 4 (28). 2014. С. 281-286.
16. Семенишена Н.В., Жук Н.Л. До питання співвідношення понять «бухгалтерський» та «управлінський» облік. *Збірник наукових праць ПДАТУ*. 2009. Вип.17, т. 2. С. 288–290.
17. Свірко С. В., Тростенюк Т. М. Функції, завдання, елементи та принципи управлінського обліку в державних закладах вищої освіти. *Економіка та держава*. № 2/2019. С. 41-46.
18. Суліменко Л. А., Вітер С. А. Стратегічний облік як складова системи управління підприємством. *Наукові читання - 2017: наук.-теорет. зб. Житомир: ЖНАЕУ*, 2017. Т. 3. С. 213-217.
19. Уорд К. Стратегический управленческий учет / Пер. с англ. М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2002. 448 с.
20. Фоміна О. В. Розвиток функцій управлінського обліку. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2016. Випуск 6. Ч. 3. С. 117-120.
21. Хлівна І.В., Ліхоносова Г.С. Обліково-контрольне забезпечення фінансової діяльності суб'єкта господарювання. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2018. Випуск 5(16). С. 187-191.
22. Cooper R., Kaplan R. Measure costs right: make the right decisions. *Harvard Business Review*. URL: <https://hbr.org/1988/09/measure-costs-right-make-the-right-decisions>
23. Global Management Accounting Principles (2017). URL:

<https://www.cgma.org/content/dam/cgma/resources/reports/downloadabledocuments/global-management-accounting-principles.pdf>.

24. Vitez O. Strategic Management Accounting Functions. URL: <http://smallbusiness.chron.com/strategic-management-accounting-functions-3993.html>.

25. Ward K. Strategic management accounting. Routledge. 2012. 307 p.

Статтю отримано: 06.01.2020 / Рецензування 15.02.2020 / Прийнято до друку: 20.03.2020

### Ruslan Brukhanskyi

Doctor of Economics, Professor, Head of Department  
Ternopil National Economic University  
Ternopil, Ukraine

E-mail: [r.brukhanskyi@gmail.com](mailto:r.brukhanskyi@gmail.com)

ORCID: 0000-0002-9360-1109

## IDENTIFICATION OF SPECIFIC FUNCTIONS OF STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING

### Abstract

**Introduction.** The requirements of modern management provide for the differentiation of approaches to enterprise management in terms of tactical and strategic vectors. The system of management accounting as a result of the evolutionary allocation of the functional direction – strategic management accounting, requires clarification of the basic theoretical and methodological principles, in particular in relation to their functions.

**Methods.** The study was conducted using the epistemological method (clarification of definitions); system and structural method (determining the relationship of accounting functions); functional approach (identification of specific functions of strategic management accounting); analysis, synthesis, induction, deduction, abstraction and generalization (development of aspects of multifunctionality of accounting in the system of tactical and strategic management).

**Results.** Given the duality of positioning strategic management accounting, there are two specific functions: 1) information support and support of the process of monitoring the environment, development, implementation and adjustment of enterprise strategies to improve business efficiency and provide feedback in the strategic management system; 2) information support of the process of cost-oriented management through the use of specialized methodological tools (techniques, models and methods), which allows to maintain existing sustainable cost advantages, as well as providing external users with information on cost generation and destruction factors, cost factors and cost modification factors chains.

**Discussion.** Theoretical substantiation of the functions of strategic management accounting as a system of information support for strategic management decisions forms the prerequisites for clarifying its purpose and generating a range of methodological tools to meet its objectives in the system of strategic management.

**Key words:** strategic management accounting, accounting functions, strategic-oriented accounting, cost-oriented accounting.

### References

1. Vlasova, O. Ye. (2014). Naukovo-metodychni zasady orhanizatsiyi stratehichnoho upravlynskoho obliku v ramkakh systemy oblikovo-analitychnoho zabezpechennya upravlinnya pidpnyemstvom [Scientific and methodological principles of the organization strategic management accounting within the system accounting and analytical providing enterprise management]. *Komunalne hospodarstvo mist [Utilities of cities]*, 115, 105-110. [in Ukr.]
2. Holov, S.F. (2018). *Upravlynskyi oblik [Managerial Accounting]*. Kyiv: Tsentri navchalnoyi literatury.
3. Yershova, N. (2016). Metodolohichni pidkhody do doslidzhennya stratehichnoho upravlynskoho obliku: teoretychnyy analiz [Methodological approaches to research strategic management accounting: theoretical analysis]. *Instytut bukhhalterskoho obliku, kontrol ta analiz v umovakh hlobalizatsiyi [Institute of accounting, control and analysis in the conditions of globalization]*, 4, 61-72. [in Ukr.]
4. Zhuk, V. M. (2016). Rozvytok funktsiy bukhhalterskoho obliku [Development of accounting functions]. *Ekonomika APK [The Economy of AIC]*, 6, 71-76. [in Ukr.]
5. Ivankov, V. M. (2017). Henezys upravlynskoho obliku ta perspektyvy yoho podalshoho rozvytku [The genesis of management accounting and prospects for its further development]. *Nezalezhnyy audytor [Independent auditor]*, 20, 41-50 [in Ukr.]

6. Kazora, O. L., Ivaneieva, Ye. V. (2010). Strategicheskiye aspekty upravlencheskogo ucheta v prinyatii perspektivnykh upravlencheskikh resheniy [Strategic Aspects of Management Accounting in making promising management decisions]. *Vestnik OreIGIET [Bulletin of OreIGIET]*, 2(12), 106-111 [in Ukr.]
7. Kireytshev, H. H. (2007) *Rozvytok bukhhalterskoho obliku: teoriya, profesiya, mizhpredmetni zvyazky [Development of accounting: theory, profession, cross-curricular links]*. Zhytomyr: ZHDTU.
8. Kostyuchenko, V.M., Malynovska, A.M., Mamonova, A.V. (2018). Henezys upravlinskoho obliku v umovakh permanentnykh zmin [The genesis of managerial accounting in the face of permanent change]. *Ekonomika i susilstvo [Economy and society]*, 8, 933-942 [in Ukr.]
9. Malyuha, N. M. (2006). *Kontseptsiya rozvytku bukhhalterskoho obliku v Ukrayini: teoretyko-metodolohichni osnovy*. Doctor's thesis. Zhytomyr.
10. Markov, Yu. G. (1982). *Funktsionalnyy podkhod v sovremennom nauchnom poznanii [Functional approach in modern scientific knowledge]*. Novosibirsk: Izd-vo "Nauka".
11. Moshkovska, O. A. (2019). Metodichni zasady vprovadzhennya stratehichnoho upravlinskoho obliku v diyalnist molokopererobnykh pidpryyemstv [Methodological principles of implementation strategic management accounting in the activity of dairy enterprises]. *Ekonomichnyy diskurs [Economic discourse]*, 2, 93-103 [in Ukr.]
12. Napadovska, L.V. (2013). Bazovi pryntsypy upravlinskoho obliku [Basic principles of management accounting]. *Aktualni problemy ekonomiky [Current problems of the economy]*, 1, 173-181 [in Ukr.]
13. Osmyatchenko, V. O. (2010). Funktsiyi bukhhalterskoho obliku v umovakh zastosuvannya informatsiynykh tekhnolohiy [Accounting functions in the conditions of application of information technologies]. *Visnyk ZHDTU [ZhSTU Bulletin]*, 2 (52), 163-166 [in Ukr.]
14. Ruban, L. O., Chupryna, L. B. (2016). Rol ta funktsiyi stratehichnoho upravlinskoho obliku v systemi stratehichnoho upravlinnya pidpryyemstvom [The role and functions of strategic management accounting in the system of strategic management of the enterprise]. *Visnyk Natsionalnoho tekhnichnoho universytetu „Kharkivskyy politekhnichnyy instytut” (ekonomichni nauky) [Bulletin of the National Technical University "Kharkiv Polytechnic Institute" (Economic Sciences)]*, 27, 53-57 [in Ukr.]
15. Sadovska, I. B. (2014). Rozvytok funktsiy upravlinskoho obliku v umovakh instytutsionalnykh zmin [Development of management accounting functions in the face of institutional change]. *Zbirnyk naukovykh prats Tavriyskoho derzhavnogo ahrotekhnolohichnoho universytetu (ekonomichni nauky) [Collection of scientific works Tavriada State Agro technological University (Economic Sciences)]*, 4 (28), 281-286 [in Ukr.]
16. Semenushina, N.V., Zhuk, N.L. (2009). On the issue of the relationship between the concepts of "accounting" and "management" accounting. *Collection of scientific papers of the PDATU*, 17(2), 288-290.
17. Svirko, S. V., Trostenyuk, T. M. (2019). Funktsiyi, zavdannya, elementy ta pryntsypy upravlinskoho obliku v derzhavnykh zakladakh vyshchoyi osvity [Functions, tasks, elements and principles of management accounting in public institutions of higher education]. *Ekonomika ta derzhava [Economy and state]*, 2, 41-46 [in Ukr.]
18. Sulimenko, L. A., Viter, S. A. (2017). Ctratehichnyy oblik yak skladova systemy upravlinnya pidpryyemstvom. [Strategic accounting as a component of enterprise management system]. Zhytomyr: ZHNAEU.
19. Word, K. (2002) *Strategicheskiy upravlencheskiy uchet [Strategic Management Accounting]*. (Trans.). Moscow : ZAO «Olimp-Biznes».
20. Fomina, O. V. (2016). Rozvytok funktsiy upravlinskoho obliku [Development of management accounting functions]. *Naukovyy visnyk Uzhhorodskoho natsionalnoho universytetu [Scientific Bulletin of Uzhgorod National University]*, 6 (3), 117-120 [in Ukr.]
21. Khlivna, I.V., Likhonosova, H.S. (2018). Oblikovo-kontrolne zabezpechennya finansovoyi diyalnosti sub'yekta hospodaryuvannya [Accounting control of the financial activity of the entity]. *Skhidna Yevropa: ekonomika, biznes ta upravlinnya [Eastern Europe: Economy, Business and Management]*, 5 (16), 187-191 [in Ukr.]
22. Cooper, R., Kaplan, R. Measure costs right: make the right decisions. Harvard Business Review. Harvard Business Review. Retrieved from <https://hbr.org/1988/09/measure-costs-right-make-the-right-decisions>
23. Global Management Accounting Principles (2017). Retrieved from <https://www.cgma.org/content/dam/cgma/resources/reports/downloadabledocuments/global-management-accounting-principles.pdf>.
24. Vitez, O. Strategic Management Accounting Functions. Retrieved from <http://smallbusiness.chron.com/strategic-management-accounting-functions-3993.html>.
25. Ward, K. (2012). Strategic management accounting. Routledge.

Received: 01.06.2020 / Review 02.15.2020 / Accepted 03.20.2020

