

Наталя Єршова, к. е. н.

Вікторія Гаркуша

Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут»,
Україна

КОНЦЕПЦІЯ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В ІННОВАЦІЙНІЙ ЕКОНОМІЦІ

Natalia Iershova, PhD in Economics

Viktoriia Harkusha

National Technical University "Kharkiv Polytechnic Institute", Ukraine

THE CONCEPT OF STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING IN AN INNOVATIVE ECONOMY

In the article, the conceptual foundations of strategic management accounting are investigated. Targets, methods, scientific approaches, principles and tools for the practical implementation of strategic management accounting in the proposed concept are described. The concept of strategic management accounting was developed. Proactive information support of strategic management is the basis of the proposed concept. The features of strategic management accounting while ensuring the flexibility and adaptability of the strategic management system are defined. The subject of strategic management accounting, taking into account its place in the management of the enterprise and the accounting process, has been characterized. A cascade model for determining the method of strategic management accounting, taking into account the static and dynamic components, is introduced.

Keywords: concept, proactive approach, strategic management accounting, methodological basis.

Постановка проблеми. В умовах інноваційної економіки забезпечення довгострокового розвитку суб'єктів господарювання потребує якісного інформаційного забезпечення, що безпосередньо залежить від застосування ефективних засобів і методів управлінського обліку, використання новітніх інформаційних технологій. Фокус стратегічного управлінського обліку націлений на роботу з зовнішнім середовищем, а також на збір та обробку інформації в ході реалізації стратегії.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Концептуальні основи стратегічного управлінського обліку закладені в працях зарубіжних вчених, серед яких: М. Бромвіч, К. Уорд, Р. Каплан, К. Сіммондс, Дж. Іннз та ін. Розвитку концептуальних засад стратегічного управлінського обліку присвячені наукові праці зарубіжних та вітчизняних вчених, серед яких: М.І. Бондар, Н.Ю. Єршова, І.І. Криштопа, В.А. Маняєва, А.А. Пилипенко, О.В. Фомина, А.В. Шайкан, В.Р. Шевчук та ін. Значну увагу вчені приділяють у своїх дослідженнях окремим методам та інструментам стратегічного управлінського обліку. Відзначаючи цінність проведених досліджень необхідно зазначити, що зміст стратегічного управлінського обліку змінюється у відповідності до управлінської діяльності і мети управління, що визначає потребу в розвитку його методологічних засад.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Стратегічний управлінський облік – достатньо новий напрям облікової науки та практики, тому потребує вдосконалення через розбудову його методологічних основ. Більш ретельного дослідження потребують особливості організації стратегічного управлінського обліку з метою забезпечення довгострокового та ефективного функціонування підприємства в сучасних умовах.

Мета статті. Метою дослідження є розробка концепції стратегічного управлінського обліку для забезпечення прийняття стратегічних управлінських рішень.

Методологія. Для проведення дослідження використовувалися системний, міждисциплінарний підходи.

Виклад основного матеріалу. Сутність поняття «концептуальні основи» в науковій літературі представлені по-різному: від сукупності системних методів і засобів, спрямованих на вирішення складних і комплексних проблем¹, до набору концептуальних принципів² та вчення про застосування принципів, категорій, законів діалектики науки до процесу пізнання і практики для отримання нових знань³.

Концепція (лат. «*conceptio*» – розмірковувати, задумувати, думати) – «визначальний спосіб розуміння», «тлумачення чого-небудь»⁴. В.А. Рижко зазначає, що концепція об'єднує відповідні теоретичні знання,

¹ Баскаков, А.Я., Туленков, Н.В. (2006). *Методология научного исследования*. Киев: МАУП.

² Євдокимова, Н.М., Задорожна, Н.В., Решетняк, Т.І. (2007). *Методология економічних досліджень*. Київ: КНЕУ.

³ Новиков, А.М., Новиков, Д.А. (2007). *Методология*. Москва: СИНТЕГ.

⁴ Рижко, В.А. (1995). *Концепція як форма наукового знання*. Київ: Наукова думка.

виступаючи водночас полісемантичною його формою, оскільки їй властиве розмаїття проявів, а також презентація різних прошарків знання – логіко-гносеологічного, соціокультурного, праксіологічного¹. Коло концептуальних основ стратегічного управлінського обліку визначаються цільовими орієнтирами, методами, науковими підходами, принципами та інструментами для його практичної реалізації на підприємствах (рис. 1).



Рис. 1. Коло концептуальних основ стратегічного управлінського обліку

Джерело: розроблено автором

Стратегічний управлінський облік визначається розвитком та посиленням ролі стратегічного методологічного підходу, ускладненням управлінських завдань, що потребують для вирішення якісного інформаційного забезпечення, а також розвитком облікової науки. Тому, нами пропонується використання міждисциплінарного підходу як методологічного підґрунтя стратегічного управлінського обліку (рис. 2).

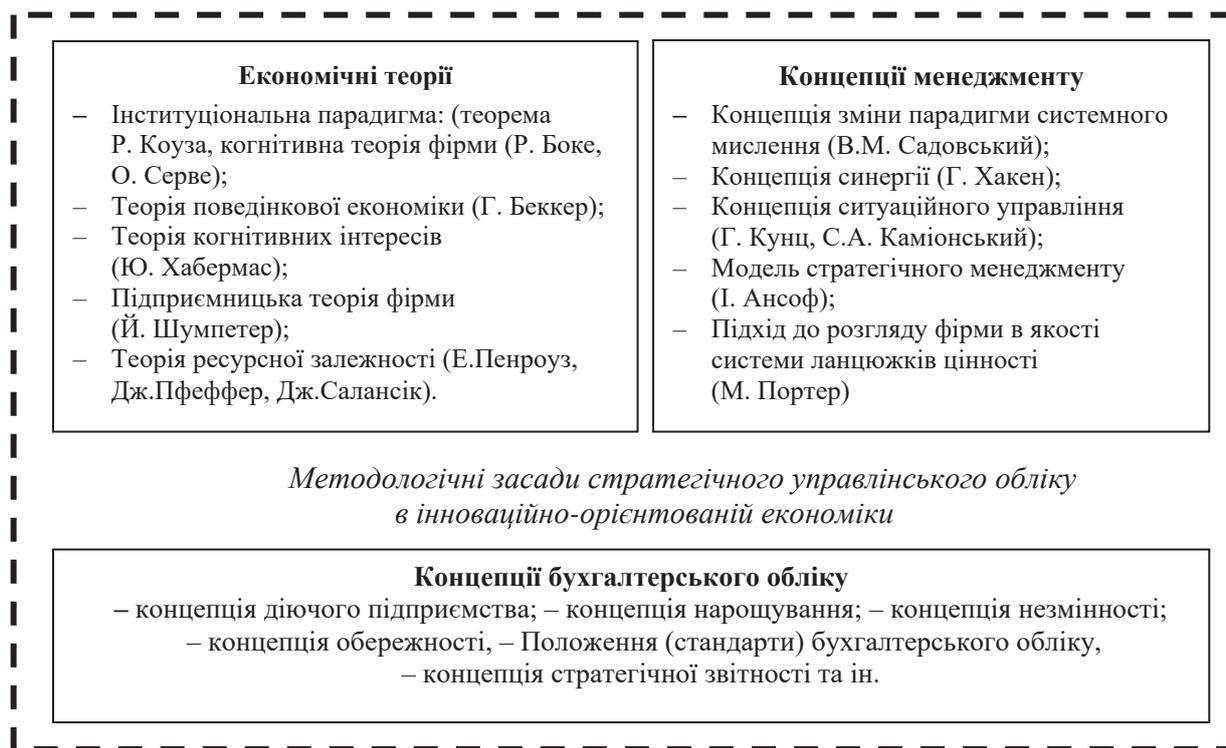


Рис. 2. Схема міждисциплінарного підходу до формування методологічних засад стратегічного управлінського обліку

Джерело: узагальнено автором.

¹ Рижко, В.А. (1995). *Концепція як форма наукового знання* : монографія. Київ. Наукова думка.

В умовах інноваційної моделі економіки стратегічне управління потребує належного інформаційного забезпечення, сформованого в рамках стратегічного управлінського обліку, як складової наявної у суб'єктів господарювання обліково-аналітичної системи за умови розширення її інформаційного простору і спрямованого на забезпечення якості процесу стратегічного управління, його постійне вдосконалення та розвитку підприємства в цілому. Тому, пропонуємо концепцію стратегічного управлінського обліку, орієнтовану на інформаційно-випереджаюче відображення розвитку подій та підтримку зворотних зв'язків на основі концепції проактивного інформаційного забезпечення стратегічного управління. Концептуальні основи стратегічного управлінського обліку представлені на рис. 3.

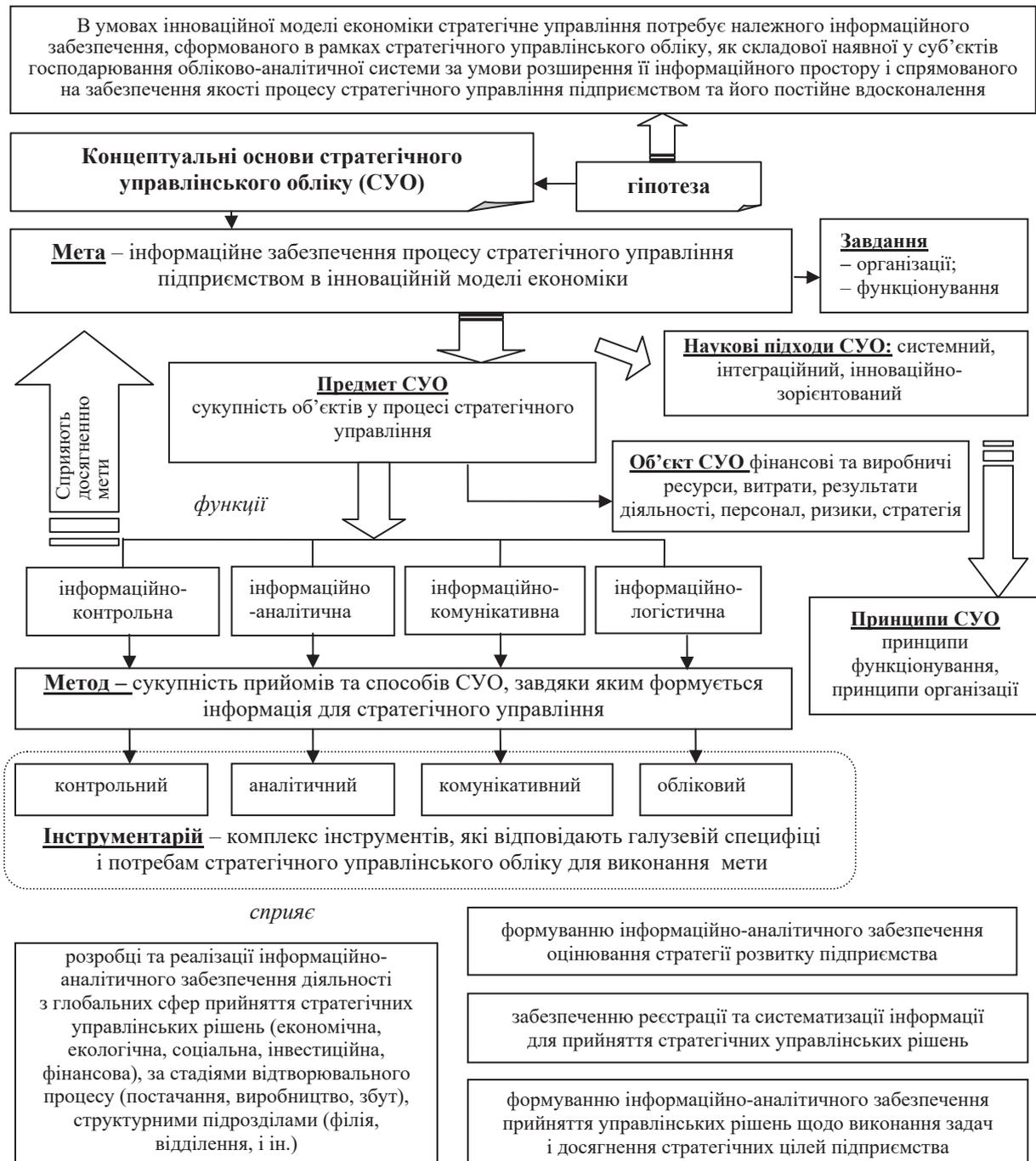


Рис. 3. Концептуальні основи стратегічного управлінського обліку

Джерело: розроблено автором.

Стратегічний управлінський облік – це складна багатофункціональна і багаторівнева інформаційна система відкритого типу, що функціонує в соціокультурному просторі і в управлінському середовищі, покликана забезпечити формування та надання стратегічної інформації для інформаційної підтримки повного циклу основних функцій стратегічного управління (планування, організації, аналізу, контролю, регулювання), побудована за принципами проактивності, найбільшої адаптованості до специфіки діяльності підприємства, релевантності до прийняття управлінських рішень та інноваційності.

На основі визначеної мети, завдання стратегічного управлінського обліку можуть бути представлені більш системно, оскільки при їх формулюванні враховані організаційний та функціональний аспекти (рис. 4).

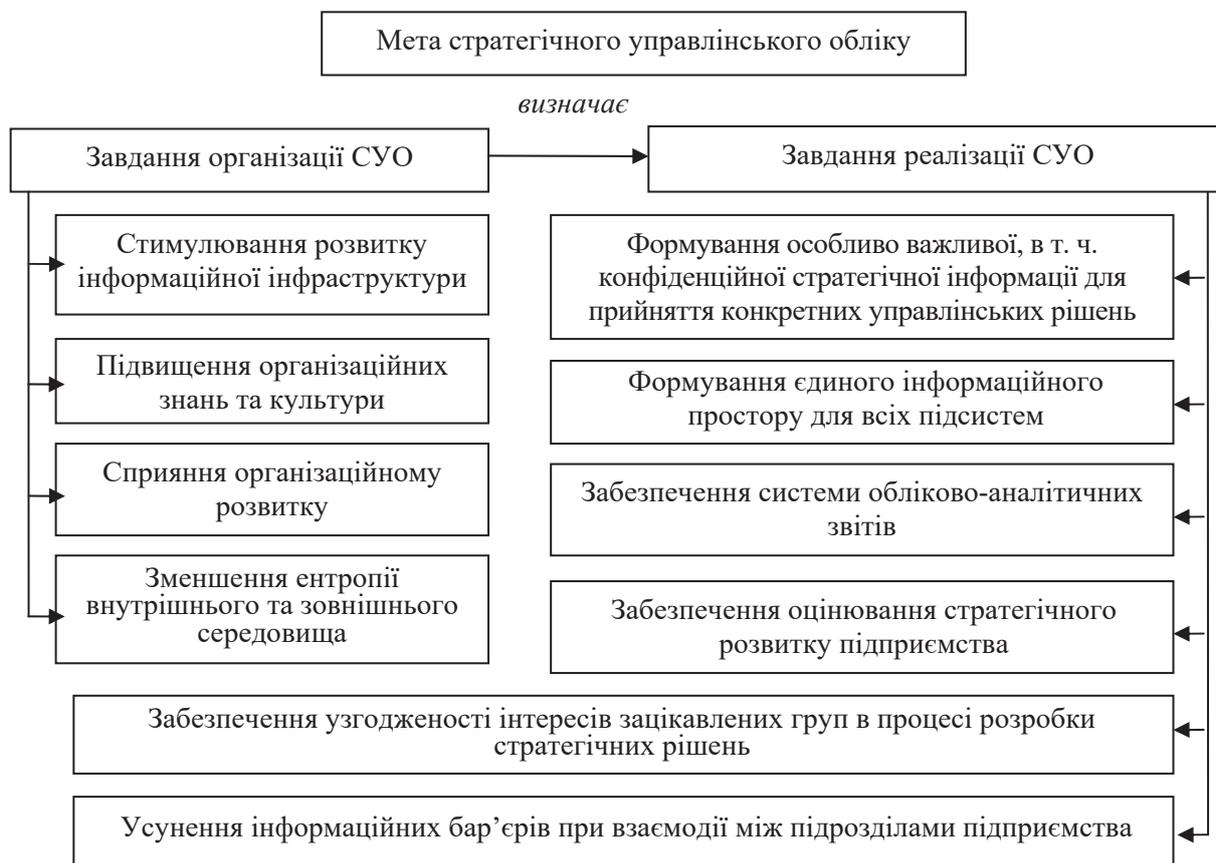


Рис. 4. Завдання стратегічного управлінського обліку

Джерело: сформовано автором.

Мета і завдання визначають предмет і об'єкт стратегічного управлінського обліку. Визначення предмету науки – означає розв'язання питання про його місце серед інших економічних наук. Характеристику стратегічного управлінського обліку, що є, з одного боку, науковим напрямом, а, з іншого, практичною діяльністю, можна давати як з позиції теорії, так і з позиції практики. В першому випадку мова має йти головним чином про концептуальні основи науки, яка розглядається, в другому – про конкретні методи та способи здійснення стратегічного управлінського обліку. Предмет – це частина, сторона, того чи іншого конкретного аспекту об'єкта, що досліджується окремою наукою; це коло найбільш суттєвих питань, які вона вивчає¹. Будь-яка наука має характерний лише для неї предмет, яким визначається самостійність, унікальність і особливості тієї чи іншої науки, її відмінність від інших систем знань. Предмет будь-якої науки носить історичний характер, тобто є безпосередньо пов'язаним з етапом, на якому перебуває в конкретний момент часу наукове знання загалом і, власне, його окрема частина. Погоджуємося з Л. Спиридоновим, який пише, що «... сам предмет науки історичний. Він змінюється у міру залучення в сферу пізнання все нових і нових якостей і явищ»². Проте, В. Вернадський ще у 1938 р. писав, що «...зростання наукового знання в ХХ ст. швидко руйнує межі між окремими науками.

¹ Баскаков, А.Я., Туленков, Н.В. (2006). *Методология научного исследования*. Київ: МАУП.

² Спиридонов, Л.И. (2001). *Теория государства и права*. Москва: Право.

Вчені все більше спеціалізуються не по науках, а по проблемах. Це дозволяє, з одного боку, максимально заглиблюватися у досліджуване явище, а з іншого – розширювати його охоплення з усіх точок зору»¹. Сьогодні неможливо провести чітку межу між предметами деяких наук, що обумовлюється їх розвитком, взаємодією та взаємопроникненням. Варто також визнати, що це твердження не означає, що виключається можливість визначення предмета тієї чи іншої науки. Розмежування предмета однієї науки від іншої має йти не лише по лінії об'єктів дослідження, а й за аспектами, рівнями і цілями дослідження у випадках співпадання їх об'єктів. Як зазначалося, в сучасних умовах практично неможливо відокремити прийому та методи будь-якої науки, що властиві виключно їй, оскільки спостерігається взаємопроникнення наукового інструментарію різних наук.

Вважаємо, що межі предметної сфери стратегічного управлінського обліку розширюються, що пов'язано з розширенням функцій стратегічного управлінського обліку в умовах інноваційної економіки. Предметом стратегічного управлінського обліку є сукупність об'єктів у процесі стратегічного управління.

А. Ейнштейн стверджував: «...не існує методу, який можна було б вивчити і систематично застосовувати для досягнення мети»². Основним і найбільш динамічним елементом методу будь-якої науки є її науковий апарат, який часто трактується як метод даної науки у вузькому розумінні.

Пропонуємо визначити метод стратегічного управлінського обліку у широкому та вузькому розумінні залежно від наукового та прикладного змісту (рис. 5).

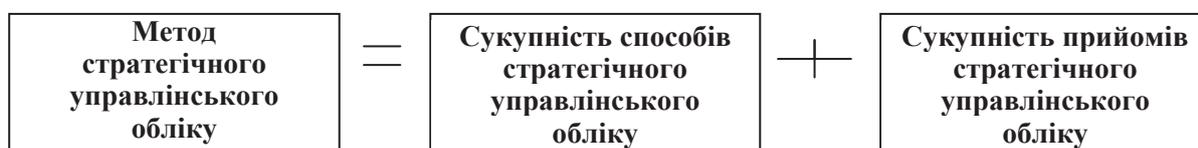


Рис. 5. Метод стратегічного управлінського обліку (у вузькому розумінні)

Примітка: систематизовано автором.

В широкому розумінні поняття «метод стратегічного управлінського» обліку як науки представляє собою систему теоретико-пізнавальних категорій, базових концепцій, наукового інструментарію і принципів організації та функціонування стратегічного управлінського обліку.

З нашого погляду, метод стратегічного управлінського обліку у вузькому розумінні – це сукупність способів і прийомів отримання та подання стратегічної інформації, а також, акумулювання знань на рівні втунрішньокорпоративних організаційних знань.

Об'єктом стратегічного управлінського обліку є фінансові та виробничі ресурси, витрати, результати діяльності, персонал, ризики, стратегія.

Суб'єктами стратегічного управлінського обліку є спеціалісти облікового або аналітичного підрозділів підприємства.

Об'єкт і предмет визначають метод і принципи стратегічного управлінського обліку.

Сукупність принципів забезпечує дієвість системи стратегічного управлінського обліку і не повинна уніфікувати обліковий процес. У запропонованій концепції (рис. 3) функції стратегічного управлінського обліку забезпечують виконання його мети.

Інформаційно-логістична функція реалізується через:

- формування системної фінансової і нефінансової інформації, та інформації, пов'язаної із зовнішніми для підприємства факторами і корисної при прийнятті управлінських рішень;
- формування якісної інформації, необхідної для обґрунтування та прийняття стратегічних рішень щодо розвитку підприємства;
- забезпечення стратегічної обґрунтованості показників і форм звітності при визначенні моделі стратегічного управління підприємством.

Інформаційно-комунікативна функція стратегічного управлінського обліку реалізується встановленням внутрішньоорганізаційних зв'язків через інформаційні потоки. Комунікативність виявляється через розширення можливостей інформаційно-аналітичної системи (через інтеграцію даних бухгалтерського обліку і системи оціночних показників бізнесу, зокрема через інтегровану звітність) та гармонізацію всього ланцюжка ділової активності підприємства.

Інформаційно-аналітична функція реалізується через можливість оцінювання стратегії, стратегічної стійкості, тенденцій розвитку, ймовірних ризиків. Результати, отримані в процесі аналізу та оцінювання є

¹ 9 Вернадский, В.И. (1954-1960). *Избранные сочинения*. Москва. Наука, 1.

² Ейнштейн, А. (1965). *Физика и реальность*. Москва: Наука.

основою для планування діяльності, прогнозування та моделювання стратегій розвитку та прийняття управлінських рішень.

Інформаційно-контрольна функція реалізується через зворотний зв'язок і передбачає формування обліково-аналітичної інформації про фактичні значення встановлених нормативних і планових показників на кожному етапі реалізації загальної стратегії, дотримання раціонального використання ресурсів підприємства, оцінку досягнутого рівня показників кожного елемента (структурної одиниці) ланцюжка створення споживчої цінності для виявлення відхилень від норм і встановлення причин наявних відхилень.

Функції дозволяють досягти ефективності і оптимальності стратегічного управлінського обліку. Кожна з визначених функцій та інформація, що генерується в системі стратегічного управлінського обліку, супроводжують весь процес стратегічного управління, тому стратегічний управлінський облік можна одночасно вважати інструментом стратегічного управління, орієнтованим на досягнення запланованих стратегічних цілей та одним із напрямів діяльності підприємства.

Інструментарій стратегічного управлінського обліку можна визначити як «...комплексний механізм координації та інтеграції конкретних інструментів формування обліково-аналітичної інформації, варіативне використання яких посилює здатність досягнення поставлених цілей»¹. Інструментарій стратегічного управлінського обліку знаходиться на стадії формування і характеризується використанням загальноекономічних, міждисциплінарних та специфічних інструментів. Важлива роль інструментарію стратегічного управлінського обліку полягає в тому, що саме він визначає механізм функціонування системи стратегічного управлінського обліку на практиці.

Відповідно до функцій стратегічного управлінського обліку пропонуємо таку класифікацію інструментарію:

- інформаційно-логістична функція реалізується використанням облікового інструментарію;
- інформаційно-комунікативна функція реалізується використанням організаційного інструментарію;
- інформаційно-аналітична функція реалізується використанням аналітичного інструментарію;
- інформаційно-контрольна функція реалізується використанням контрольного інструментарію²

На кожному підприємстві суб'єкт стратегічного управлінського обліку використовує конкретний методичний інструментарій, що забезпечує обґрунтування, контроль реалізації та оцінку ефективності прийнятих стратегічних управлінських рішень.

Центральне місце в концепції займають принципи стратегічного управлінського обліку. Виходячи з тлумачення поняття «принцип» (англ. *principle*)³, як основного вихідного положення, правила діяльності підприємства в будь-якій сфері або правила поведінки особи, принципи стратегічного управлінського обліку будемо розуміти як ключові правила діяльності, що забезпечують інформаційне супроводження процесу прийняття стратегічних управлінських рішень з метою досягнення стратегічних цілей підприємства і реалізацію його інноваційних можливостей.

Систему принципів стратегічного управлінського обліку пропонуємо класифікувати за такими групами:

- принципи формування стратегічного управлінського обліку;
- принципи функціонування стратегічного управлінського обліку⁴.

До принципів формування стратегічного управлінського обліку пропонуємо відносити: організації обліково-аналітичних структур; перманентності цілепокладання; розширення меж підприємства; адекватності.

До принципів функціонування стратегічного управлінського обліку пропонуємо відносити: системності; адаптивності методу і відповідності використовуваного інструментарію ключовим стратегічним цілям і завданням суб'єкта господарювання; інформаційної та методичної єдності; інтеграції; регламентації або формального опису; безперервного навчання, пов'язаний з високою швидкістю оновлення знань та «старіння» інформації; інформаційно-технічного забезпечення; орієнтації на інноваційний шлях розвитку.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Стратегічний управлінський облік знаходиться на стадії розвитку як науковий напрям облікової науки. Подальші дослідження мають бути спрямовані на розвиток його інструментарію в частині забезпечення інформацією менеджмента суб'єктів господарювання при прийнятті стратегічних управлінських рішень щодо аналізу бізнес-стратегії, аналізу корпоративної стратегії, стратегічного управління витратами та ін.

¹ Яркова, І.В. (2010). *Стратегічний управлінський учет на підприємствах хімічної промисловості* : дисертація на соискание научної ступені кандидата економічних наук. Волгоград, ВГУ.

² Єршова, Н.Ю. (2015). Ідентифікація предмету та методу стратегічного управлінського обліку. *Науковий вісник Ужгородського університету*, 1(45), 148-152.

³ Новиков, А.М., Новиков, Д.А. (2007). *Методологія*. Москва: СИНТЕГ.

⁴ Єршова, Н.Ю. (2017). Концептуальні основи стратегічного управлінського обліку. *Проблеми економіки*, 1, 195-202.

References:

1. Baskakov, A.Ja., Tulenkov, N.V. (2006). *Metodologija nauchnogo issledovanija* [Methodology of scientific research]. Kyiv: MAUP. [in Russian].
2. Vernadskij, V.I. (1954-1960). *Izbrannye sochinenija* [Selected Works]. Moscow: Nauka. [in Russian].
3. Ejnshtejn, A. (1965). *Fizika i real'nost'* [Physics and reality]. Moscow: Nauka. [in Russian].
4. Yevdoky`mova, N.M., Zadorozhna, N.V., Reshetnyak, T.I. (2007). *Metodologiya ekonomichny`x doslidzhen`* [Methodology economical doslidzhen]. Kyiv: KNEU. [in Ukrainian].
5. Iershova, N.Yu. (2015). Identyfikaciya predmetu ta metodu strategichnogo upravlin`s kogo obliku [Identification of the subject and method of strategic management accounting]. *Naukovy`j visny`k Uzhgorods`kogo universy`tetu*. [Scientific herald of Uzhgorod University], 1(45), 148-152 [in Ukrainian].
6. Iershova, N.Yu. (2017). Konceptual`ni osnovy` strategichnogo upravlin`s kogo obliku [Conceptual bases of strategic management accounting]. *Problemy` ekonomiky`*. [Problems of the economy], 1, 195-202 [in Ukrainian].
7. Jarkova, I.V. (2010). *Strategicheskij upravlencheskij uchet na predpriyatijah himicheskoy promyshlennosti* : dis... kand. jekon. nauk. [Strategic management accounting in the chemical industry]. Volgograd, VGU. [in Russian].
8. Novikov, A.M., Novikov, D.A. (2007). *Metodologija* [Methodology]. Moscow: SINTEG. [in Russian].
9. Ry`zhko, V.A. (1995). *Koncepciya yak forma naukovogo znannya* [Concept as a form of scientific knowledge]. Kyiv: Naukova dumka [in Ukrainian].
10. Spiridonov, L.I. (2001). *Teoriya gosudarstva i prava* [Theory of State and Law]. Moscow: Pravo. [in Russian].