

Єршова Н.Ю.

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ПРЕДМЕТУ ТА МЕТОДУ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

*Актуальність визначення предмету та методу будь-якої науки обумовлюється необхідністю передачі наукового знання. У статті проведено аналіз існуючих підходів до визначення предмету та методу стратегічного управлінського обліку. Обґрунтовано авторський підхід до визначення предмету стратегічного управлінського обліку з урахуванням його місця в управлінні підприємством та обліковому процесі. Запропоновано каскадну модель визначення методу стратегічного управлінського обліку з урахуванням статичної та динамічної складових.*

**Ключові слова:** метод, методологія, обліковий процес, предмет, стратегічний управлінський облік, стратегічне управління.

**Постановка проблеми.** Сучасні умови господарювання – глобалізація і динамізм бізнесу, розвиток інформаційних технологій, зміщення стилю і методів управління у бік стратегічної орієнтації, зумовили необхідність розвитку напряму управлінського обліку – стратегічного управлінського обліку. На сьогодні відсутня єдина науково обґрунтована методологія стратегічного управлінського обліку, що є однією з причин низького рівня ефективності механізму управління фінансовими результатами економічних суб'єктів.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Проблемам розвитку стратегічного управлінського обліку, теоретичному обґрунтуванню його змісту, завдань та інструментарію присвячені праці таких провідних вітчизняних і зарубіжних науковців та практиків, як А. Алчерч, І.М. Богата, Р.Ф. Бруханський, М.Ф. Ван Бреда, Б.І. Валуєв, С.Ф. Голов, С.В. Гушко, К. Друрі, Р. Каплан, В.С. Керімов, Д. Колдуел, С.А. Кузнцова, Ю.А. Кузьмінський, Є.В. Мних, Л.В. Нападівська, Б. Нідлз, О.Є. Ніколаєв, П.П. Німчинов, Д. Нортона, В.Ф. Палій, М.Х.Б. Перер, І.Й. Пліскус, М.С. Пушкар, Б. Райан, Я.В. Соколов, В.В. Сопко, В.І. Ткач, М.В. Ткач, К. Уорд, Д. Фостер, Е.С. Хендріксен, Ч.Т. Хорнгрєн, М.Г. Чумаченко, А.В. Шайкан, В.Г. Швець та ін. При цьому фахівці виходять з різних позицій, визначаючи зміст, завдання та інструментарій стратегічного управлінського обліку: одні відштовхуються від змісту його функцій, інші – від основних цілей і завдань інформаційної системи економічного суб'єкта, треті – місця і ролі стратегічного управлінського обліку в процесі досягнення стратегічних установок економічного суб'єкта, четверті – від інструментарію в системі обліково-аналітичного забезпечення та підтримки прийняття стратегічних управлінських рішень.

Проте, враховуючи вагомий внесок зазначених дослідників та цінність отриманих ними результатів, залишається низка проблемних питань,

які потребують уточнення. Так, у цей час у науковому середовищі відсутня єдність поглядів щодо визначення предмету стратегічного управлінського обліку. Також відсутня єдність у визначенні стратегічного управлінського обліку як виду, напряму чи методу управлінського обліку. Не можна не погоджуватися з думкою Р.Ф. Бруханського в тому, що «стратегічний управлінський облік повинен використовувати власний методологічний інструментарій для формування і представлення інформації, необхідної для прийняття стратегічних управлінських рішень» [2, с. 17].

**Методологія дослідження.** Методологією дослідження виступають діалектичний метод, аналіз і синтез, системний метод.

**Формулювання цілей статті.** Метою статті є дослідження предмету та методу стратегічного управлінського обліку. Для досягнення мети поставлені такі завдання: на основі узагальнення існуючих підходів визначити предмет стратегічного управлінського обліку; визначити метод стратегічного управлінського обліку.

**Виклад результатів дослідження.** У сучасних умовах загальноновизнаною є позиція, що для розвитку, удосконалення будь-якої науки необхідне чітке формулювання її предмету і методів. Правильно сформулювати 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 повинна йти головним чином про концептуальні основи науки, яка розглядається, в другому – про конкретні методи та способи здійснення стратегічного управлінського обліку.

Предмет – це частина того чи іншого конкретного аспекту об'єкта, що досліджується окремою наукою; це коло найбільш суттєвих питань, які вона вивчає [11]. Так, А.В. Глущенко, та Е.Н. Самєдова під предметом стратегічного управлінського обліку розуміють господарську діяльність (операційну, інвестиційну, фінансову) в

© Єршова Наталя Юрївна, к.е.н., доцент кафедри економічного аналізу та обліку Національного технічного університету «ХПІ», e-mail: natalia\_iershova@mail.ru

конкретному економічному середовищі [7, с. 184]. С.П. Суворова під предметом стратегічного управлінського обліку розуміє «...сукупність процесів виробничо-господарської діяльності, які відображаються в системі узагальнення облікової інформації, виходячи з вимог контролю, аналізу, планування, прогнозування, керівництва та управління, які забезпечують прийняття обґрунтованих, якісних та ефективних управлінських рішень на етапах розробки, прийняття та оцінки результатів» [21, с. 11]. О.Є. Власова під предметом стратегічного управлінського обліку розуміє комплекс господарських операцій і процесів фінансово-економічної і виробничо-господарської діяльності, дані про які відображаються в системі узагальнення обліково-аналітичної інформації за принципами і вимогами планування, прогнозування, аналізу, контролю, для забезпечення ухвалення обґрунтованих, якісних і ефективних управлінських рішень у рамках стратегічного менеджменту [5, с.107]. І.В. Алексєєва визначає, що обліково-аналітичне забезпечення стратегічних рішень є єдністю стратегічного обліку та стратегічного аналізу [1, с. 28]. Останній можна визначити як аналіз зовнішнього оточення та внутрішнього середовища підприємства з метою визначення його стратегічного потенціалу, стратегічної позиції та перспектив розвитку стратегічних зон господарювання. В.В. Пастухова предметом стратегічного аналізу визначає стратегічні компетенції підприємства, які належать до всієї сукупності його продуктів та потребують особливого підходу з точки зору управління [15, с.117].

Будь-яка наука має характерний лише для неї предмет, яким і 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. Важко не погодитись 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» [19, с. 111]. Проте, В. Вернадський ще у 1938 р. писав, що «...зростання наукового знання в ХХ ст. швидко руйнує межі між окремими науками. Вчені все більше спеціалізуються не за науками, а за проблемами. Це дозволяє, з одного боку, максимально заглиблюватися у досліджуване явище, а з іншого – розширювати його охоплення з усіх точок зору» [4, с. 167]. Отже сьогодні неможливо провести абсолютну демаркаційну лінію 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. Відмежування 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.

Погоджуючись з думкою В.Ф. Несвітайлов, Р.Ф. Бруханського, а також спираючись на власні дослідження, вважаємо, що стратегічний управлінський облік слід розглядати як важливу сполучну ланку між стратегічним управлінням і обліковим процесом на підприємстві [2, 14]. В такому разі дослідимо, що визначають предметами цих наук. Так, наприклад, предметом стратегічного управління визначають:

- проблеми, які прямо пов'язані з генеральними цілями організації;
- проблеми і рішення, пов'язані з яким-небудь елементом організації, якщо цей елемент необхідний для досягнення цілей, але в цей час відсутній чи є у недостатньому обсязі;
- проблеми, пов'язані із зовнішніми факторами, які є неконтрольованими [20].

Обліковий процес здійснюється в рамках бухгалтерського та управлінського обліку. Предмет бухгалтерського обліку — це вивчення та відображення стану активів (господарських засобів) підприємства, їх використання та результатів роботи підприємства, узагальнених у грошовому вираженні для задоволення потреб управління підприємством. М.С. Пушкар вважає, що предметом управлінського обліку є контроль за формуванням собівартості продукції за центрами витрат і сфери відповідальності та визначення рентабельності, пошук резервів зменшення витрат і збільшення прибутку [18, с. 227]. Л.В. Нападівська зазначає, що предметом управлінського обліку є «..сукупність об'єктів у процесі всього циклу управління виробництвом, або – “поведінка” підприємства, тобто механізм ефективного управління підприємством [12, с. 19]. На думку М.А. Вахрушиної, предметом управлінського обліку є виробнича діяльність організації загалом та її окремих структурних підрозділів [3, с. 55]. Т.П. Карпова вважає, що предметом управлінського обліку є сукупність об'єктів у процесі циклу управління виробництвом [9, с. 30]. Н.В. Бондарчук визначає предмет управлінського обліку, як «..виробничу, комерційно-збутову і інвестиційну (у частині капітальних витрат) діяльність підприємства та його окремих структурних підрозділів у процесі всього циклу управління [22, с. 42].

Під предметом стратегічного управлінського обліку як прикладної діяльності пропонуємо розуміти господарську діяльність економічних суб'єктів та їх окремих структурних підрозділів, яка складається під впливом внутрішніх та зовнішніх факторів та потребує особливого підходу в процесі стратегічного управління. 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 як науки є закономірності розвитку методології. Під методологією слід розуміти вчення

про метод наукового дослідження, тобто знання всієї сукупності способів і прийомів теоретичного пізнання господарських явищ з точки зору їх законності, доцільності і достовірності. Головна мета методології науки – вивчення тих методів, способів і прийомів, за допомогою яких набувається та обґрунтовується нове знання в науці.

Методи управлінського обліку досліджено в працях [1, 5, 7, 10, 13, 16, 17, 18 та ін.]. З погляду Н.Л. Правдюк, методологія управлінського обліку ґрунтується на методах бухгалтерського фінансового обліку і виходить за його межі лише за рахунок поєднання в собі п'яти-шести дисциплін економічного напрямку [16, с.56]. Л.В. Нападовська зазначає, що розширення впливу на господарську діяльність вимагає використання нових методів управлінського обліку, до яких слід віднести управлінський облік, спрямований на управління якістю, облік за функціями, стратегічний управлінський облік [13, с. 340]. Професор М.С. Пушкар зазначає, що методи управлінського обліку можна поділити на три групи:

- загальнометодологічні методи дослідження об'єкта: спостереження, порівняння, синтез;
- загальнонаукові методи: управлінський облік тісно пов'язаний з фінансовим, тому він залучає загальні методи, притаманні бухгалтерському обліку, а саме: рахунки

бухгалтерського обліку і подвійний запис, документацію і інвентаризацію, оцінку і калькуляцію;

- специфічні методи: групування і перегрупування витрат виробництва відповідно до поставленої мети дослідження собівартості [17, с. 120].

Т.П. Карпова підкреслює, що методом управлінського обліку є «сукупність різноманітних прийомів і способів, за допомоги яких відображаються об'єкти управлінського обліку в інформаційній системі підприємства» [10, с. 35]. В управлінському обліку застосовують економіко-математичні методи дослідження собівартості продукції, що дає змогу виявити взаємозв'язок між окремими елементами собівартості та рентабельності продукції в управлінні підприємством. У табл. 1 представлено погляди вчених щодо методів управлінського обліку та стратегічного управлінського обліку. Виходячи з вищезазначеного, робимо висновок, що у вітчизняному обліку відсутнє чітке трактування методу управлінського обліку та стратегічного управлінського обліку. Деякі вчені вважають, що він об'єднує елементи планування, контролю, аналізу, інші зазначають, що планування та контроль користуються своїми методами, з чого випливає, що метод управлінського обліку має багатоступеневу структуру елементів.

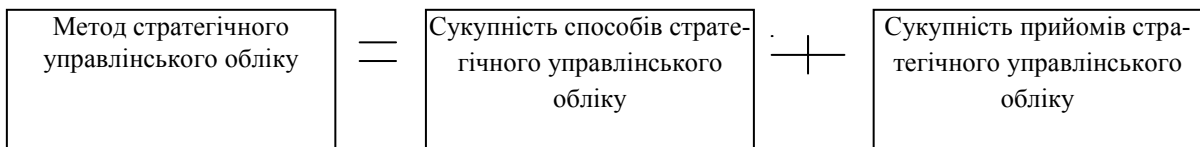
Таблиця 1

Методи управлінського обліку та стратегічного управлінського обліку

Літературне джерело	Визначення
<b>Карпова Т.П.</b> Учет производства как начальный этап управленческого учета // Бухгалтерский учет. – 2000. – №20	Метод управлінського обліку – це сукупність різних способів та прийомів, за допомоги яких відображаються об'єкти управлінського обліку в інформаційній системі фірми
<b>Нападовська Л.</b> Методологічні засади управлінського обліку // Бухгалтерський облік і аудит, – №4. – 2004. – С. 26–30	Методом управлінського обліку є «сукупність традиційних методів планування і контролю, обліку, аналізу, нормування, прийняття управлінських рішень, що сприяють дослідженню «поведінки» затрат і доходів з метою управління ними»
<b>Левицька С.</b> Управлінський та внутрішньогосподарський облік: завдання, мета, чинники ефективного впровадження // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – №2. – С. 27–35	Сукупність методів управлінського обліку значно розширилася, тому для вирішення завдань управлінського обліку потрібні кількісні методи. До них, зокрема, належать лінійне програмування, імітаційне моделювання (аналітичні, детерміновані та стохастичні моделі), регресійно-кореляційний аналіз, багатоступінчастий (сегментний) та системний аналіз, функціональний аналіз, побудова кривих економічного розвитку і моделювання розмірів замовлення, калькулювання витрат життєвого циклу продукту, цільова калькуляція собівартості, калькулювання витрат за системою «кайдзен»
<b>Шароватова Е.</b> Моделирование управленческого учета в информационной системе предприятия // Автореф... дис... канд. экон. наук. – Ростов на-Дону: РГЭА. –1998. –16 с.	Метод управлінського обліку включає в себе елементи планування, контролю, аналізу
<b>Мухина Е.Р.</b> Развитие инструментария управленческого учета // М-лы междунар. научного симпозиума «Бухгалтерский учет, анализ, аудит, статистика: теория, методология, практика».– М., 2013.– С. 42–52	Методи управлінського обліку являють собою сукупність методів: економічного аналізу, фінансового обліку; статистичні, математичні, графічні методи; методи стратегічного і оперативного планування та інші методи
<b>Ивашиненко Л.О.</b> Развитие теории и методики стратегического учета в коммерческих организациях : дис. ... канд. экон. Наук, 2008	Методи стратегічного управлінського обліку – стратегічне планування, стратегічний аналіз, похідні балансові звіти, стратегічне позиціонування, сегментація та системний аналіз конкурентного середовища, стратегічний аудит, прогнозування, аналіз ланцюжка цінності

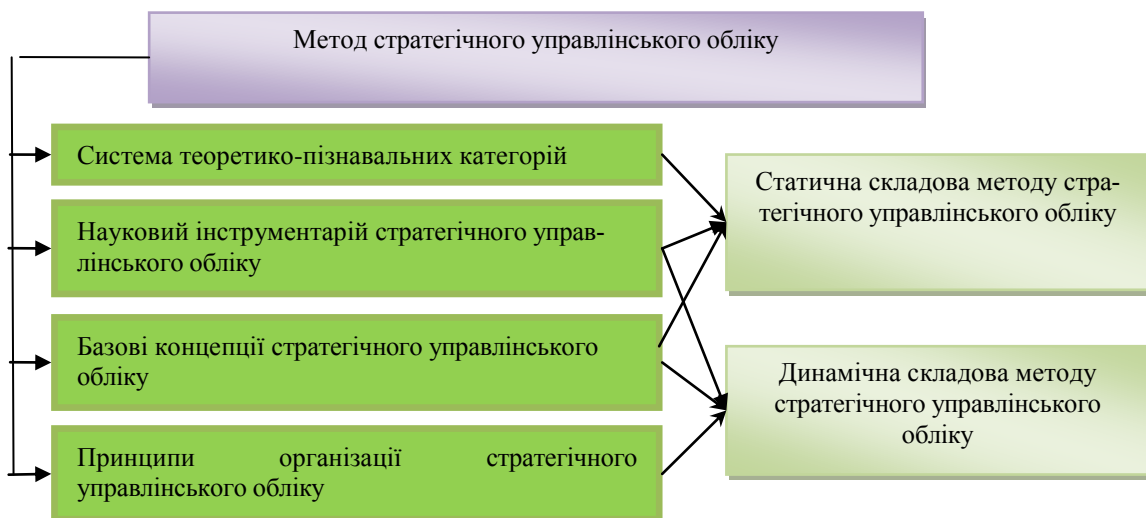
<p><b>Федорович Т.В.</b> Базовые положения концепции трансформации информационно-аналитического обеспечения в системе стратегического управленческого учета // Вестник Томского гос. у-та, серия: Экономика. – 2012. – №3(19). – С. 86–94</p>	<p>До методів стратегічного управлінського обліку належать: стратегічний аналіз, похідні балансові звіти, стратегічне позиціонування, прогнозування стратегій розвитку</p>
<p><b>Власова О.Є.</b> Науково-методичні засади організації стратегічного управлінського обліку в рамках системи обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством / О.Є.Власова. Комунальне господарство міст. – №115. – 2014. – С. 105–110.</p>	<p>До методів стратегічного управлінського обліку належать:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- для бюджетування: методи планування фінансово-збутової діяльності; визначення точки критичного обсягу виробництва; трансфертне ціноутворення; бюджетування та нормування затрат; АВС-метод, ланцюг цінності, бізнес-планування;</li> <li>- для обліку: стратегічно орієнтовані методи обліку витрат та калькулювання собівартості;</li> <li>- для контролю: аналіз нормативних та фактичних показників, оцінка ступеня вкладу окремих центрів відповідальності в кінцевий фінансовий результат;</li> <li>- для аналізу: імітаційне моделювання; лінійне програмування; аналіз відхилень від стандартних затрат виробництва; функціонально-вартісний аналіз; метод сегментного аналізу; аналіз порога рентабельності; аналіз динаміки затрат виробництва; технологічний аналіз; кореляційно-регресійний аналіз; метод візуального пристосування; спрощений статистичний аналіз; метод ланцюгових підстановок; аналіз коливань затрат під впливом різних чинників; метод найменших квадратів;</li> <li>- для прийняття управлінських рішень: оптимальне використання ресурсів за наявності обмежень; прийняття рішень в умовах невизначеності; лінійне програмування та імітаційне моделювання; ціноутворення; оцінка альтернативних та інвестиційних рішень; оптимізація розміру та партій замовлення; оптимізація використання потужностей</li> </ul>

Метод стратегічного управлінського обліку у вузькому розумінні містить сукупність прийомів і способів його здійснення (рис. 1).



**Рис. 1. Метод стратегічного управлінського обліку (у вузькому розумінні)**

У широкому розумінні слово «метод» стратегічного управлінського обліку як науки представляє собою систему теоретико-пізнавальних категорій, базових концепцій, наукового інструментарію і принципів організації стратегічного управлінського обліку (рис. 2).



**Рис. 2. Каскадна модель визначення методу стратегічного управлінського обліку (у широкому розумінні)**  
Розроблено автором.

Категорії стратегічного управлінського обліку – це найбільш загальні ключові поняття цієї науки. Науковий інструментарій (апарат) стратегічного управлінського обліку – це сукупність загальнонаукових і конкретно наукових способів його організації та здійснення. Базові концепції визначають логіку побудови стратегічного управлінського обліку та використання його прикладних методів на практиці. Необхідність їх ідентифікації і виокремлення визначається креативністю та варіабельністю будь-якого стратегічного управлінського рішення, інформаційним забезпеченням якого є дані стратегічного управлінського обліку. Принципи і базові концепції стратегічного управлінського обліку регулюють процедурний бік його методології та методики. До них належать: об'єктивність, системність, комплексність тощо.

В. Гейзенберг зазначає, що «вчений ніколи не повинен покладатись на будь-яке єдине вчення, ніколи не повинен обмежувати методи свого мислення однією філософією» [6, с. 137]. А. Ейнштейн з цього приводу стверджував: "... не існує методу, який можна було б вивчити і систематично застосовувати для досягнення мети [8, с. 128]. Основним і найбільш динамічним елементом методу будь-якої науки є її науковий апарат, який часто трактується як метод цієї науки у вузькому розумінні. Як зазначалося, в сучасних умовах практично

неможливо відокремити прийоми та методи будь-якої науки, властиві виключно їй, оскільки спостерігається взаємопроникнення наукового інструментарію різних наук.

З нашого погляду, метод стратегічного управлінського обліку у вузькому розумінні – це сукупність способів і прийомів отримання та подання емної стратегічної інформації, а також, акумулювання знань, спрямованих на розробку і реалізацію стратегії економічного суб'єкта шляхом документального дослідження, визначення реального стану, порівняння і оцінки результатів.

**Висновки.** Предмет стратегічного управлінського обліку формується під впливом як об'єктивних, так і суб'єктивних факторів (де об'єктивне присутнє в усвідомленні наявності зовнішнього щодо суб'єкта пізнання, а суб'єктивне – в саморепрезентації і екстрадефінітації, які відбуваються у науковому середовищі). Представлено визначення методу стратегічного управлінського обліку у вузькому та широкому розумінні, в рамках якого використовуються загальнофілософські, загальнонаукові та спеціальні методи. Слід зазначити, що концепція розвитку методології стратегічного управлінського обліку залежатиме від сукупності застосованих методів, що здатні забезпечити стратегічні цілі підприємства.

## ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алексеева И.В. Современные концепции, способствующие совершенствованию учетно-аналитического обеспечения принятия стратегических решений [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http:// sciencebsea.narod.ru/2006/ekonom\\_2006.htm](http://sciencebsea.narod.ru/2006/ekonom_2006.htm)
2. Бруханський Р.Ф. Проблеми імплементації стратегічного управлінського обліку / Р.Ф. Бруханський. Матеріали II Всеукраїнської наук.-практ. конф. (м. Чернігів) «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку»: II Всеукраїнська науково-практична конференція, 21 листопада 2014 р. – С. 15–17.
3. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для вузов / М.А. Вахрушина. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М.: ИКФ Омега-Л; Высш. шк., 2002. – 528 с.
4. Вернадский В.И. Избр. соч. в 4 т. – М.: 1954–1960. – Т. 1–4.
5. Власова О.С. Науково-методичні засади організації стратегічного управлінського обліку в рамках системи обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством / О.С. Власова. // Комунальне господарство міст. – №115. – 2014. – С. 105–110.
6. Гейзенберг В. Физика и философия: часть и целое; пер. с нем. /В. Гейзенберг. – М.: Наука, 1989. – 400 с.
7. Глущенко А.В. Концептуальные основы управленческого учета //А.В. Глущенко, Е.Н. Самедова // Финансы. Бухгалтерский учет. – Вестник Волгогр. гос. ун-та. – №2(12). – С.181–187.
8. Ейнштейн А. Физика и реальность. – М.: Наука.– 1965.– 247 с.
9. Карпова Т.П. Управленческий учет: учеб. для вузов / Т.П. Карпова.– М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 350 с.
10. Карпова Т.П. Основы управленческого учета: учеб. пос./ Т.П. Карпова. – М.: ИНФРА. – М., 1997. – 392 с.
11. 11 Методологія науки [Електронний ресурс].– Режим доступу: <http://uk.wikipedia.org/wiki/>
12. Нападівська Л.В. Управлінський облік: підр. для студ. вищ. навч. закл. / Л.В. Нападівська – К.: Книга, 2004. – 544 с.
13. Нападівська Л.В. Управлінський облік: монографія / Л.В. Нападівська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 450 с.
14. Несветаілов В.Ф. Стратегический управленческий учет на предприятиях энергетики: монография / В.Ф. Несветаілов; за ред. В.В. Панкова. – М.: ИнформБюро, 2011. – 423 с.
15. Пастухова В.В. Стратегічне управління підприємством: філософія, політика, ефективність: монографія / В.В. Пастухова. – К.: Київ. нац. торг.- екон. ун-т, 2002. – 302 с.
16. Правдюк Н.Л. Види бухгалтерського обліку та обґрунтування їх застосування / Н.Л. Правдюк // Економіка АПК. – 2006. – № 6. – С.52–59.
17. Пушкар М.С. Розробка системи обліку: навч. посіб./ М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2003. – 198 с.
18. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 413 с.
19. Спиридонов Л.И. Теория государства и права / Л.И. Спиридонов. – М.: 2001. – 304 с.
20. Стратегія підприємства: адаптація організації до впливу світових суспільно-економічних процесів : монографія / А.П.Налівайко, Т.І. Решетняк, Н.М. Євдокімова та інш.; за ред. д-р екон. наук, проф. А.П. Налівайка. – К.: КНЕУ, 2013. – 454 с.
21. Суворова С.П. Формирование стратегического управленческого учета на промышленных предприятиях: теория и методология: автореф. дис. д-ра экон. наук. – Орел, 2007 – 28 с.
22. Управлінський облік, як основа для створення нових і ефективних систем управління підприємством [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pdaa.edu.ua/sites/default/files/nppdaa/2011/v2i3/42.pdf>