



УДК 33.01.657

JEL Classification B4; M41; M1

Єршова Наталя

к.е.н., доцент, доцент кафедри економічного аналізу та обліку
Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут»
Харків, Україна

E-mail: natalia_iershova@mail.ru

МЕТОДОЛОГІЧНІ ПІДХОДИ ДО ДОСЛІДЖЕННЯ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ: ТЕОРЕТИЧНИЙ АНАЛІЗ

Анотація

Вступ. Трансформація сфери управління в інноваційній економіці, яка полягає в підвищенні ролі знань та інформації для вирішення стратегічних управлінських задач обумовлює розвиток стратегічного управлінського обліку. В такому аспекті потребує подальшого розвитку наукова методологія теорії стратегічного управлінського обліку.

Методи. В процесі дослідження були використані системний і порівняльний аналіз, аналіз причинно-наслідкових зв'язків, спостереження, порівняння та групування, а також використання індуктивного і дедуктивного методів наукового пізнання.

Результати. Представлено систематизацію методологічних підходів до сутнісно-змістовного наповнення стратегічного управлінського обліку. Обґрунтована структура теоретичної методології стратегічного управлінського обліку, яка базується на визначенні філософської, формальної та змістовної складових, що забезпечує його цілісне уявлення. Змістова складова представлена в трьох векторній площині з урахуванням інтегрованого, інноваційно-зорієнтованого та системного підходів. Представлено авторське визначення стратегічного управлінського обліку, яке на відміну від існуючих підкреслює інноваційно-синегретичну складову стратегічного управлінського обліку; інтегрує його до управлінського функціоналу; визначає основні завдання. Обґрунтовано, що успішність функціонування стратегічного управлінського обліку забезпечується єдністю методологічних прийомів його реалізації як підсистеми загальної моделі управління.

Перспективи. Перспективи подальших досліджень полягають у формуванні концепції стратегічного управлінського обліку з позиції системного підходу, розвитку його інструментарію з позиції інноваційно-зорієнтованого підходу, дослідженню інтеграції стратегічного управлінського обліку в систему управління підприємством з позицій інтегрованого підходу.

Ключові слова: методологія, стратегічний управлінський облік, інтегрований підхід, інноваційно-зорієнтований підхід, системний підхід, стратегічне управління.

Вступ. Трансформація сфери управління в інноваційній економіці, яка полягає в підвищенні ролі знань та інформації для вирішення стратегічних управлінських задач обумовлює розвиток стратегічного управлінського обліку. Використання різних методологічних підходів для визначення сутнісно-змістовного наповнення стратегічного управлінського обліку обумовлена прагненням до його цілісного уявлення. Беручи до уваги наукову спроможність, численні дослідження стратегічного

управлінського обліку світовим та вітчизняним науковим співтовариством, в даний час потребує подальшого розвитку наукова методологія теорії стратегічного управлінського обліку.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблемам розвитку стратегічного управлінського обліку, теоретичному обґрунтуванню його змісту, завдань та інструментарію присвячені праці вітчизняних і зарубіжних вчених. Розвитку концепції стратегічного обліку в економічних структурах присвячені дослідження Суворової С.П. [1], Сатмурзаєва А.А. [2], Яркової І.В. [3]. Методологічні підходи до організації стратегічного обліку окремих об'єктів обліку присвячені науковій праці Барахоевої М.С. [4], Пилипенка А.А. [5], Шалаєвої Л.В. [6] та ін. Проблемам імплементації стратегічного управлінського обліку в практику діяльності підприємств присвячені дослідження Бруханського Р.Ф. [7], Легенчука С.Ф. [8], Мальсагова І.А. [9], Семанюк В.З. [10] та ін.

Метою даного дослідження є розвиток наукової методології теорії стратегічного управлінського обліку в частині систематизації та структуризації методологічних підходів. Завдання: характеристика стратегічного управлінського обліку з позицій системного підходу; систематизація методологічних підходів до сутнісно-змістовного наповнення стратегічного управлінського обліку; обґрунтування структури теоретичної методології стратегічного управлінського обліку (СУО).

Методологія дослідження. В процесі дослідження були використані системний і порівняльний аналіз, аналіз причинно-наслідкових зв'язків, спостереження, порівняння та групування, а також використання індуктивного і дедуктивного методів наукового пізнання.

Результати. Розвиток облікового знання для цілей управління суб'єктами господарювання об'єктивно зумовлений двома основними тенденціями: розвитком економічних відносин, способів управління ними та досягненнями наукової думки, що намагається досягнути причинно-наслідкові зв'язки таких змін. Сучасна теорія управлінського обліку надає визначення, що відображають його концептуальне розуміння в діапазоні від вузького трактування на рівні підсистеми бухгалтерського обліку до усвідомлення управлінського обліку в якості інтегрованої системи для інформаційного забезпечення управління.

Практично всі сучасні науки розвиваються на основі системного підходу, оскільки він представляє єдиний і найбільш оптимальний підхід до пізнання, що дає можливість одержати найбільш повне і цілісне уявлення про об'єкт дослідження. Крім того, системний підхід є не стільки методом вирішення завдань, скільки методом їх постановки на якісно більш високому рівні. З позицій системного підходу характеристика стратегічного управлінського обліку визначається сукупністю певних ознак (табл. 1).

Так, за системним підходом, стратегічний управлінський облік являє собою динамічну, імовірнісну, відкриту, складну, регульовану систему зі зворотними зв'язками, елементами, в якій трансформується вхідна інформація за допомогою облікових, аналітичних та контрольних процедур та системи планово-контрольних розрахунків на інформацію, орієнтовану на прийняття стратегічних управлінських рішень.

Таблиця 1

Характеристика стратегічного управлінського обліку (СУО) з позицій системного підходу*

Класифікаційна ознака	Класифікація систем	Характеристика стратегічного управлінського обліку
1. Зміна у часі	Статичні, динамічні	Динамічна система, оскільки являє собою структурований об'єкт, що має вхід і вихід, в які в певні моменти можна вводити і з якого можна виводити інформацію. В такій системі процеси протікають у часі безперервно
2. Взаємозв'язок причини і наслідків	Детерміновані, стохастичні	Детермінована, поведінку якої можна передбачити
3. Взаємозв'язок системи із зовнішнім середовищем	Відкриті, замкнуті	Відкрита система, оскільки обмінюється із зовнішнім середовищем інформацією

Проводовження табл. 1

4. Складність	Складні, прості	Складна система, що включає в себе елементи, між якими існують складні зв'язки.
5. Автономія управління	Саморегульовані регульовані.	Регульована система. Регламентация проводиться на рівні як рекомендаційних положень відомств і професійних співтовариств, так і внутрішніх регулятивів підприємства. Регламентация управлінського обліку на підприємстві може бути представлена як комплектом положень та інструкцій (наприклад, бюджетування, документообігу та ін.), так і облікової політикою, що включає методичний і організаційно-технічний розділи.
6. Взаємозв'язок між підсистемами та елементами	Системи з прямими зв'язками; системи з зворотними зв'язками; системи, як з прямими, так і зворотними зв'язками	Система, як з прямими, так і зворотними зв'язками.

* Джерело: складено на підставі [11, 12]

Елементами системи стратегічного управлінського обліку є:

- методологія як сукупність завдань, цілей, принципів, функцій, методів;
- процес стратегічного управлінського обліку, за яким зовнішня і внутрішня інформація різних рівнів агрегування за допомогою облікових, аналітичних та контрольних процедур та системи планово-контрольних розрахунків на інформацію, орієнтовану на прийняття стратегічних управлінських рішень.
- структура стратегічного управлінського обліку.

Питання структурності і складових елементів системи стратегічного управлінського обліку багато в чому визначається обраною моделлю функціонування та розвитку підприємства, складністю поставлених завдань в довгостроковій перспективі, а також ступенем необхідної деталізації інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень стратегічного характеру. На думку Б. Райана у структуру стратегічного управлінського обліку в якості найбільш істотних взаємопов'язаних елементів можуть бути включені наступні системи: система стратегічного планування, система стратегічного управління витратами, система стратегічного аналізу та контролю фінансово-господарської діяльності, збалансована система показників (Balanced Scorecard), система стратегічної управлінської звітності [13].

Методологія комплексного підходу визначає цілісність управлінського процесу як розвиненість усіх його функцій, скоординованість взаємодії всіх його учасників. В рамках управлінської системи, СУО є її елементом з комплексним використанням всіх видів інформації за сегментами управління. Комплексний підхід у дослідженні стратегічного управлінського обліку передбачає його вивчення у взаємозв'язку та взаємозалежності з загальним рівнем організаційного, технічного і технологічного розвитку підприємства, а також – з рівнем кадрового забезпечення.

Діалектична єдність системного і комплексного підходів полягає в тому, що, якщо об'єкт не досліджений як система, то забезпечити комплексне його перетворення (формування, функціонування та ін.) досить важко в наслідок відсутності розуміння сукупності його окремих сторін, тобто підсистем; отже, якщо системний підхід дозволяє пізнати, вивчити, дослідити об'єкт на конкретному рівні аналізу, то комплексний підхід дозволяє перетворювати його на тому ж рівні. Стратегічний управлінський облік є певною системною цілісністю, функціонування якої має сенс і значення тільки у тісному взаємозв'язку з іншими обліковими підсистемами в управлінні підприємством.

В умовах швидкоплинності ділового середовища актуальності набуває методологія ситуаційного підходу до організаційних проблем і способів їх вирішення [14, 15]. Аналіз робіт

Лепи Р.Н. [14], Федулової Л.І. [15] та інших дозволяє зробити висновок, що стосовно проблем, які виникають у процесі стратегічного управління, ситуаційний підхід можна визначити як ситуаційне мислення, оскільки клас таких проблем носить багатокритеріальний, слабо структурований характер і часто має характер невизначеності. Оскільки, ідеальної моделі стратегічного управління підприємством не існує, відповідно, система стратегічного управлінського обліку має бути динамічною, гнучкою, щоб задовольнити усі інформаційні запити користувачів. За ситуаційним підходом стратегічний управлінський облік має бути спрямований на інформаційне забезпечення стратегічного управління необхідною інформацією з урахуванням виділення найбільш важливих в конкретних обставинах змінних, дослідження яких дозволяє вирішувати проблеми. З цією метою, управлінська бухгалтерія у західних компаніях бере на себе функції планового відділу та аналітичних служб. За такого підходу відбувається інтеграція обліку, планування, аналізу у єдину систему для цілей інформаційного забезпечення управління підприємством [16].

Процесний підхід до управління (BPM-підхід) розглядається на основі системи взаємопов'язаних процесів (Б.Андерсен, М. Портер, М. Хаммер, Дж. Чампі) [17]. За методологією процесного підходу, якщо розглядати бізнес як сукупність активів і регулярних угод, контрольованих особою або групою осіб - власниками, то в якості одиниці економічної діяльності (бізнесу) може бути виділена ділова операція (transaction - господарська операція, угода), що і було запропоновано ще в 1937 р. Р. Коузом. Таким чином, бізнес-процеси можуть виступати одними з основних елементів декомпозиції бізнесу і розглядатися як структурований, вимірюваний набір дій, створений щоб справити певний «вихід» для конкретного клієнта або ринку, тобто це робота з реалізації певної функції. Бізнес-процес як сукупність видів діяльності зафіксований в Положеннях управлінського обліку (SMA): SMA 4 EE та SMA 4 NN [18]. Тому, стратегічний управлінський облік як процес, також може досліджуватися за процесним підходом, за яким він є:

- 1) внутрішнім процесом – стратегічний управлінський облік орієнтований на задоволення інтересів внутрішніх користувачів;
- 2) організаційно-діловим процесом, так як є обліком (складова процесу управління) і при цьому орієнтований на комунікацію з персоналом підприємства;
- 3) складним і наскрізним процесом, який пронизує організацію і включає в себе безліч різномірних елементів і зв'язків;
- 4) постійним (поточним) процесом;
- 5) допоміжним процесом, так як його результати (інформація, представлена у вигляді конкретних звітів) можуть бути використані в будь-яких інших процесах (наприклад, маркетинговій діяльності, при прийнятті рішення про доцільність розширення ринку збуту; інноваційній діяльності, при прийнятті рішень про випуск нового виду продукції та ін.).

Облік є найважливішою функцією управлінського циклу, причому як завершальною, так і відправною. У зв'язку з цим, визначаючи взаємозв'язок і взаємодію процесу управління і функцій управління, необхідно враховувати інформаційно-утворюючу роль обліку, як при підготовці управлінських рішень, так і для контролю їх реалізації. За функціональним підходом, стратегічний управлінський облік - це функція управління, сконцентрована на цілеспрямованому генеруванні релевантної інформації для відповідного рівня прийняття управлінських рішень у формі, зручній для сприйняття, з якої користувач (топ-менеджер) міг би з урахуванням індивідуальних особливостей моделі прийняття рішень вибрати необхідну йому інформацію.

Прийняття обґрунтованих стратегічних управлінських рішень підприємствами – запорука комерційного успіху. Проте, не завжди інформаційна складова в процесі управління домінує. Пояснення комерційного успіху одних підприємств і невдач інших при порівняно рівних умовах господарської діяльності може бути закладено в рамках концепції організаційної культури. Дійсно, організаційна культура як внутрішнє середовище управління визначає модель мислення і поведінки працівників підприємства (носіїв культури), систему цінностей, психологію господарської поведінки як реакції на зміни у внутрішньому і зовнішньому середовищі підприємства. Популяризація

концепції організаційної культури відноситься до першої половини 80-х років ХХ століття [19]. Організаційна культура характеризує підприємство і відрізняє його від інших за низкою зовнішніх ознак: як підприємство реагує на кон'юнктурну ситуацію (зміни у структурі попиту і пропозиції, коливання цін постачальників), як в результаті оцінює рівень власної ефективності і визначає не тільки оперативну діяльність (тактику) підприємства (як деякий символічний та формалізований власний прояв), але і стратегію.

З позицій соціокультурного підходу (А.Г. Асмолов, В.С. Біблер, М.В. Богуславський) процес управління підприємством досліджується як єдність культури і соціальності [20, 21]. Під культурою в даному випадку розуміється сукупність способів і результатів діяльності менеджерів, в тому числі ідеї, цінності, норми, зразки, а під соціальністю - сукупність взаємовідносин соціальних суб'єктів в середині підприємства. У системі управління підприємством соціокультурний підхід носить надпредметний характер і покликаний охопити загальнолюдську, сучасну культуру суспільства, соціальної групи, особистості. Соціокультурний підхід у концептуальному осмисленні стратегічного управлінського обліку дозволяє розглянути його у контексті розвитку корпоративних цінностей. Тобто, розглядати його як культуру формування інформації у процесі комунікацій; культуру досягнення гармонії із зовнішнім середовищем. Соціокультурний підхід у дослідженні стратегічного управлінського обліку дозволяє синтезувати досягнення соціогуманітарних наук і проводити аналіз проблем підготовки фахівців з обліку в системі вищої освіти взагалі.

Створення і підтримка конкурентних переваг в ринковій економіці забезпечується інноваційним підходом до діяльності підприємства: інновація є цілеспрямованим нововведенням у певній системі, що вдосконалює цю систему, призводить до її прогресивного розвитку. За такого розуміння не все нове має інноваційний характер, а лише те, що надає бажаний ефект діяльності – покращує результат, зменшує витрати тощо. *Інновація в обліку* позначає цілеспрямоване нововведення у обліковій системі, що удосконалює її функціонування, покращує процес і результат облікової діяльності. Інноваційна діяльність в обліку – це діяльність суб'єктів облікової діяльності, спрямована на оновлення й вдосконалення облікової системи, забезпечення її прогресивного розвитку. Системність у розумінні поняття інновації надала нам можливість виділити особливий підхід до реалізації інноваційної діяльності в обліку - «інноваційно-зорієнтований підхід». Інноваційно-зорієнтований підхід до СУО пов'язаний з функціональними процесами на підприємстві, тому інноваційні перетворення в обліковій системі суб'єктів господарювання доцільно розглядати з позиції організаційно-управлінських інновацій. Згідно з дедуктивною теорією системології одним з можливих підходів до визначення систем є структурно-функціональний підхід. При цьому структурно-функціональній системі притаманні три атрибути: структура, функції, емерджентність. Стратегічний управлінський облік також можна розглядати як структурно-функціональну систему, оскільки він має структуру як форму внутрішньої організації його елементів, функції, а емерджентність проявляється в його існуванні як єдиного цілого, яке поєднує елементи системи з функціями, а отже дозволяє досліджувати систему за допомогою певної сукупності її характеристик. Так, структурно-функціональною інновацією стратегічного управлінського обліку може виступати облік за центрами відповідальності, основою якого є децентралізація внутрішньофірмового управління і формування гнучких організаційних структур. Концепція такого обліку (за визначенням) відображає структуру суб'єкта господарювання, яка є оптимальною для досягнення стратегічних цілей. Центри відповідальності для цілей організації стратегічного управлінського обліку можуть бути класифіковані:

- за цільовими показниками: дохід, конкурентоспроможність, стратегічні витрати;
- за орієнтацією інформації, яка формується в рамках підрозділів суб'єкта господарювання: центр консолідації зовнішньої інформації, центр консолідації внутрішньої інформації.

За такого підходу, в організаційній структурі суб'єкта господарювання формуються центри консолідації інформації зовнішнього та внутрішнього характеру. Поява такого центру надає змогу її узагальнювати, проводити декомпозиції показників відповідно до цілей та завдань при прийнятті

управлінських рішень стратегічного характеру, або у випадку необхідності коректування певного виду стратегій. Вибір в якості одного з цільових показників центру відповідальності показника конкурентоспроможності – надає можливість включати до переліку основних параметрів нефінансові показники.

Використання інтегрованого підходу, який спрямований на дослідження та підсилення взаємозв'язків між окремими підсистемами та елементами системи до стратегічного управлінського обліку надає можливість висвітлити сутність стратегічного управлінського обліку як складової обліково-аналітичної системи, інтегрованої у процес обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління.

Узагальнення та систематизація методологічних підходів до сутнісно-змістовного наповнення СУО представлена у табл. 2.

Таблиця 2

Систематизація методологічних підходів до сутнісно-змістовного наповнення стратегічного управлінського обліку (СУО)*

Методологічний підхід	Сутнісно-змістовна характеристика	Складова
Системний підхід	в рамках підходу організація і функціонування стратегічного управлінського обліку розглядається як підсистема системи управлінського обліку, яка є частиною системи більш високого рівня – системи управління підприємством	змістовна
Комплексний підхід	в рамках підходу стратегічний управлінський облік розглядається як частина фінансово-господарської діяльності з комплексним використанням усіх видів інформації	змістовна
Інтегрований підхід	в рамках підходу стратегічний управлінський облік досліджується як складова обліково-аналітичної системи, інтегрована у процес стратегічного управління	змістовна
Процесний підхід	в рамках підходу стратегічний управлінський облік досліджується як єдиний процес: сукупність планово-облікових, контрольно-аналітичних і організаційних дій, операцій і процедур, націлений на інформаційну підтримку процесу стратегічного управління	формальна
Ситуаційний підхід	в рамках підходу стратегічний управлінський облік досліджується як інформаційна система, яка дозволяє сконцентруватися на вирішенні конкретної ситуації	формальна
Інноваційно-зорієнтований підхід	в рамках підходу стратегічний управлінський облік досліджується з позиції інновацій	змістовна
Соціокультурний підхід	в рамках підходу стратегічний управлінський облік досліджується як культура формування інформації у процесі комунікацій; культура досягнення гармонії із зовнішнім середовищем	філософська
Динамічний підхід	в рамках підходу стратегічний управлінський облік досліджується у діалектичному розвитку, причинно-наслідкових зв'язках та співвідпорядкованості	філософська

* Джерело: розроблено автором

Теоретичне розуміння стратегічного управлінського обліку базується на визначенні філософської, формальної та змістовної складових, що забезпечує його цілісне уявлення. Відповідно до філософського аспекту, СУО визначається як філософія, образ думок працівників, які базуються 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 представлена сервісно-інформаційною підтримкою процесу стратегічного управління. Змістовна складова може бути представлена в трохвекторній площині з урахуванням інтегрованого, інноваційно-

зорієнтованого та системного підходів (рис. 1).

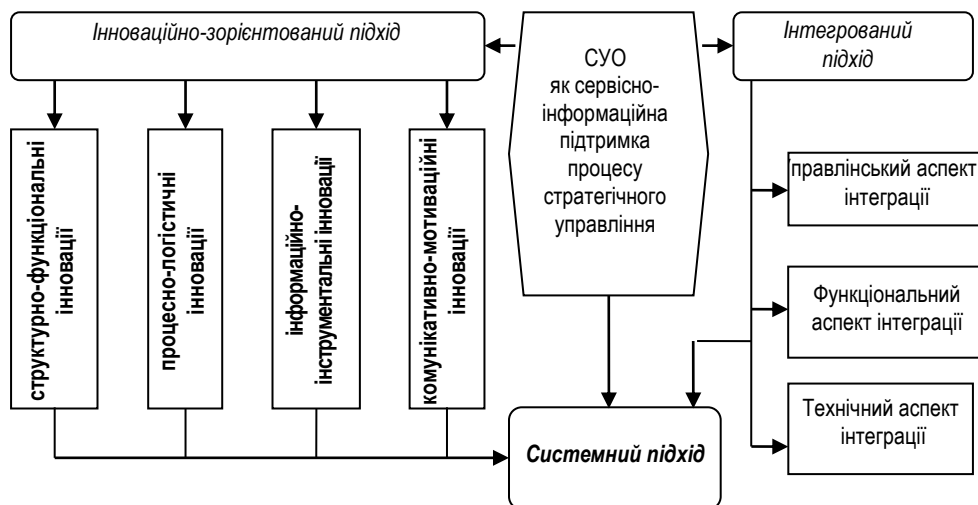


Рис. 1. Структура теоретичної методології СУО*

*Джерело: розроблено автором

За змістовним підходом, стратегічний управлінський облік – це складна багатофункціональна і багаторівнева система відкритого типу, що функціонує в соціокультурному просторі, управлінському та інформаційному середовищі, яка покликана забезпечити формування та надання ємної 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.

Системна інтеграція присутня в різноманітних концепціях управління. В контексті методологічного базису СУО інтегрований підхід реалізується за напрямками.

Управлінський аспект інтеграції СУО визначається цільовою спрямованістю моделі управління підприємством і відображається у оціночних індикаторах її реалізації. Оціночні індикатори реалізації цільової спрямованості управління можуть бути сформовані в рамках систем управління результативністю, де принцип збалансованості на наш погляд має бути визначальним.

Функціональний аспект інтеграції СУО визначається інтеграцією з компонентами бухгалтерської інформаційної системи. В даному контексті підвищується цінність даних фінансового обліку, фінансової звітності, управлінського обліку та звітності, системи бюджетування, управлінського аналізу для цілей стратегічного управління.

Функціональний аспект інтеграції та успішне функціонування СУО неможливе без використання інформаційних технологій, що зумовлює виділення третього напрямку інтеграції – технічний аспект інтеграції. Технічний аспект інтеграції визначає інтеграцію вихідних даних, інтеграцію технологій збору, інтеграцію даних для зберігання і моделювання, інтеграцію технологій обробки інформації, інтеграцію технологій подання інформації для цілей управління.

За інтегрованим підходом забезпечується ємерджентність – властивість системи стратегічного управлінського обліку виконувати цільову функцію, яка реалізується тільки системою в цілому, а не її окремими елементами.

Інновації і зміни проникають у всі галузі господарювання. У таких умовах управлінський облік як галузь знань має відповідати сьгоднішнім реаліям. В основу видової класифікації інновацій в

стратегічному управлінському обліку може бути покладений підхід, запропонований Мещеряковим І.Г. до організаційно-управлінських інновацій, за яким автор пропонує: структурно-функціональні; процесово-логістичні; інформаційно-інструментальні; комунікативно-мотиваційні [22, с.14].

Процесові інновації включають нові або значно поліпшені технічні прийоми, програмне забезпечення, що використовуються у допоміжних видах діяльності, таких як бухгалтерський облік. Інноваційна логістика використовується для вивчення, аналізу і оцінки ефективності управління потоковими процесами, виявлення невикористаних резервів і їх реалізації, визначення рівня розвитку і готовності ринкових системних структур до перетворень і проведення наскрізної оптимізації. Вона є науковим інструментом раціоналізації поточних процесів шляхом впровадження прогресивних інновацій в поточне і стратегічне управління ринковими структурами з метою досягнення кінцевих результатів бізнесу. Логістика стосовно стратегічного управлінського обліку означає формування, рух, перетворення, збереження інформаційних потоків від стратегічних видів діяльності. Процесово-логістичні інновації стратегічного управлінського обліку спрямовані на удосконалення облікових процесів (розробка регламентів, формування внутрішньофірмових стандартів управлінського обліку, облікової політики, контрольних процедур, інформаційно-комунікаційних технологій, проведення реінжинірингу облікових процесів та ін.). Обліковий процес, тобто послідовність виконання облікових операцій майже завжди носить паралельно-послідовний характер і залежить від складу функцій. Процеси можна вибудовувати спираючись на функції, але не на структуру. В силу цього процеси, або, іншими словами, логістика обліку позначає і оптимізує інформацію за горизонтальними зв'язками, без чого управління як таке і, тим більше, ефективне стратегічне управління – неможливо.

Інформаційно-інструментальні інновації стратегічного управлінського обліку спрямовані на повноцінне формування (з відповідним рівнем забезпечення якості) інформаційного простору для користувачів, які приймають стратегічні управлінські рішення.

Комунікативно-мотиваційні інновації стратегічного управлінського обліку пов'язані з формуванням нового підходу до взаємодії професійних облікових працівників та менеджерів вищої ланки, до питань компетентності, професійного судження та відповідальності. Компетентність являє інтегральну характеристику особистості, що виявляється у здатності ефективно та кваліфіковано здійснювати певну діяльність та передбачає теоретичну, практичну та психологічну підготовленість до неї, а також базується на динамічній комбінації знань, умінь, цінностей та особистих якостей. Відповідальність складне і багаторівневе явище тому проблема відповідальності є предметом наукового інтересу фахівців різних галузей – філософії, соціології, соціальної психології, психології управління, обліку. Професійна відповідальність завжди пов'язана з компетентністю, професійними можливостями розуміння і реалізації людиною професійних вимог з урахуванням конкретних умов їхнього виконання [23, 24]. Професійна відповідальність в бухгалтерському обліку може бути визнана як інтегративна якість особистості, яка є проявом її спроможності приймати обґрунтовані рішення в сфері своєї професійної діяльності, виявляти наполегливість і сумлінність у їхній реалізації і готовність відповідати за їхні результати і наслідки. Щодо комунікативної компетентності, то постійні зміни у характері, засобах, інтенсивності та ролі комунікацій у діловому середовищі є каталізатором перманентного перегляду поняття, структури, технології формування комунікативної компетентності фахівців бухгалтерського обліку та управлінського обліку, зокрема. Потреба розвитку комунікативного складника у загальній професійній компетентності фахівця з управлінського обліку виникає через необхідність донесення власного бачення процесів своєї професійної діяльності, прийманні участі у процесі підготовки управлінських рішень.

В цілому, інновації в стратегічному управлінському обліку спрямовані на підвищення якості інформаційного забезпечення стратегічного управління. Їх позитивний вплив на обліково-інформаційне супроводження при прийнятті управлінських рішень виражається в наступному:

- досягається узгоджене формування обліково-аналітичних даних за окремими стратегічними напрямками діяльності підприємства;

- забезпечується високий рівень різноманітності обліково-аналітичної інформації з її деталізацією за напрямками діяльності, етапами управління, центрами відповідальності;
- реалізується можливість врахування факторів, які формують інноваційне середовище і забезпечують інноваційний розвиток підприємства у довгостроковій стратегічній перспективі;
- створюються передумови для впровадження та адаптації інноваційних обліково-калькуляційних та аналітичних інструментів: облік за бізнес-процесами, калькулювання за життєвим циклом продукту, ABC-аналіз, система збалансованих показників, стратегічний облік витрат та ін.

Висновки і перспективи. Успішність функціонування стратегічного управлінського обліку забезпечується єдністю методологічних прийомів його реалізації як підсистеми загальної моделі управління. З цією метою в нашому дослідженні аналізуються різні методологічні підходи. Контент стратегічного управлінського обліку формується інноваційно-зорієнтованим, інтегрованим та системним підходами, позначеними нами в сукупності як змістовний. Представлено авторське визначення стратегічного управлінського обліку, яке на відміну від існуючих підкреслює інноваційно-синергетичну складову стратегічного управлінського обліку; інтегрує його до управлінського функціоналу; визначає основні завдання. Перспективи подальших досліджень полягають у формуванні концепції стратегічного управлінського обліку з позиції системного підходу, розвитку його інструментарію з позиції інноваційно-зорієнтованого підходу, дослідженню інтеграції стратегічного управлінського обліку в систему управління підприємством з позицій інтегрованого підходу.

Список використаних джерел

1. Суворова, С.П. Формирование стратегического управленческого учета на промышленных предприятиях: теория и методология: автореф. дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.12 / Орловский гос. техн. ун-т. Орел, 2007. 28 с.
2. Сатмурзаев А.А. Концепция стратегического учета в новых экономических структурах: теоретический аспект. *Економіка та держава*. 2010. № 12. С. 195–198.
3. Яркова И.В. Стратегический управленческий учет на предприятиях химической промышленности : дис... канд. экон. наук. Волгоград, 2010. 491 с.
4. Барахоева М.С. Методологические подходы к организации стратегического учета управления затратами и себестоимостью продукции, работ, услуг. *Фундаментальные исследования. Раздел «Экономика и менеджмент»*. 2005. № 1. С. 65–71.
5. Пилипенко А.А. Організація обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства : наукове видання. Харків : ХНЕУ, 2007. 276 с.
6. Шалаева Л.В. Стратегический управленческий учет затрат в сельскохозяйственных организациях : монография /М-во с.-х. РФ, федеральное гос. бюджетное образов. учреждение высшего проф. образования «Пермская гос. с.-х. акад. им. акад. Д.Н. Прянишникова». Пермь: ИПЦ «Прокрость», 2014. 171 с.
7. Бруханський Р.Ф. Проблеми імплементації стратегічного управлінського обліку / Р.Ф. Бруханський // Матеріали II Всеукраїнської наук.-практ. конф. «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку» (21 листопада 2014 р.). Чернігів : ЧНТУ, 2014. С. 15–17.
8. Легенчук С.Ф. Проблеми розвитку стратегічного обліку в Україні. Тези доповідей XII Міжнар. наук.-практ. конф. «Бухгалтерський облік, економічний аналіз та контроль в умовах формування і розвитку сучасних концепцій управління» (11 листопада 2013р.). Житомир : ЖДТУ, 2013. С. 223–224.
9. Мальсагов, И.А. Принципы формирования интегрированной системы стратегического управленческого учета, анализа и контроля. *Транспортное дело России*. 2014. №1. С. 127–129.
10. Семанюк, В.З. Формування підсистеми стратегічного обліку в умовах ринкових відносин. *Формування ринкових відносин в Україні*. Київ. 2010. №11 (114). С. 59–64.
11. Герасимова, В.В. Системный подход как общеметодологический принцип исследования систем управления. *Актуальные проблемы социально-экономического развития России*. Саратов: Издат. центр «Наука». 2007. № 8. С. 39–50.
12. Жариков, О.Н., Королевская В.И., Хохлов С.Н. Системный подход к управлению Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2001. 62 с.
13. Райан, Б. Стратегический учет для руководителей ; пер. с англ.; под ред. В.А. Микрюкова. Москва : Аудит, ЮНИТИ, 1998. 616 с.

14. Лепа, Р.Н. Ситуационный механизм принятия управленческих решений: методология, модели и методы: монография / НАН Украины. Ин-т экономики пром-сти. Д.: ООО «Юго-Восток, ЛТД», 2006. 308 с.
15. Федулова Л.І., Фролова Г.І. Ситуаційний менеджмент: науково-методологічний аспект. К.: Науковий світ, 2007. 34 с.
16. Ткач В.И., Ткач М.В. Управленческий учет: международный опыт. Москва : Финансы и статистика, 2009. 144 с.
17. Хаммер М., Чампи Д. Реинжиниринг корпорации. Манифест революции в бизнесе. Москва : «Манн, Иванов и Фербер», 2011. 275с.
18. Стандарти управлінського обліку. URL: http://www.imanet.org/resources_and_publications (дата звернення 05.11.2016).
19. Тевене, М. Культура предприятия. СПб: Издательский дом «Нева», 2003. 217с.
20. Резник, Ю.М. Социокультурный подход как методология исследования. *Вопросы социальной теории*. 2008. Т. II. Вып. 1 (2). С. 305–328.
21. Алексеевский, В.С. Социокультурная концепция менеджмента: управление устойчивым развитием диссипативных структур экономики и социума. *Менеджмент в России и за рубежом*. 2009. №5. С. 18-23.
22. Мещеряков, И.Г. Управление организационными нововведениями в инновационно-ориентированных компаниях: автореф. дис. ...канд. экон. наук : 08.00.05. С.Пб., 2014. 23 с.
23. Іванський, А.Й. Фінансово-правова відповідальність в сучасній Україні: теоретичне дослідження: автореферат дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07; Одес. нац. юрид. акад. Одеса : [б. и.], 2009. 36 с.
24. Чижевська, Л.В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку : дис. ...доктора экон. наук. Житомир, 2007. 396 с.

Iershova Nataliia

Ph.D. in Economics, Associate Professor

Department of Economic Analysis and Accounting

National Technical University "Kharkiv Polytechnic Institute"

Kharkiv, Ukraine

E-mail: natalia_iershova@mail.ru

METHODOLOGICAL APPROACHES TO THE STUDY OF STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING: THEORETICAL ANALYSIS

Abstract

Introduction. *The transformation of management sphere in the innovation economy, which is the increasing role of knowledge and information for the solution of strategic management tasks causes the development of strategic accounting management. Scientific methodology of the theory of strategic accounting management requires the further development in this aspect.*

Methods. *Systematic and comparative analysis, analysis of causality, observation, comparison and grouping, and the use of inductive and deductive scientific methods are used during the study.*

Results. *Systematization of methodological approaches to the essential and substantive content of strategic accounting management is presented. The structure of the theoretical methodology of strategic accounting management, which is based on the definition of the philosophical, formal and substantive components that provides a holistic view, is substantiated. Substantial component is presented in three vector plane taking into account integration, innovation and oriented, systematic approaches.*

The author's definition of strategic accounting management is proposed. This definition emphasizes innovation and inegration component of strategic management accounting; integrates its management functions; identifies the main problem. It is substantiated that the success of the operation of strategic accounting management, which ensures the unity of the methodological techniques of its implementation as a subsystem of general management models.

Discussion. *Prospects of further studies in the formation of the concept of strategic accounting management with the system approach, the development of its instrumentation from the position of an innovation and oriented approach to study the integration of strategic accounting management in the management system of the enterprise from the standpoint of an integrated approach.*

Keywords: methodology, strategic accounting management, integration approach, innovation and oriented approach, system approach, strategic management.

References

1. Suvorova, S.P. (2007). Formirovanie strategicheskogo upravlencheskogo ucheta na promyshlennykh predpriyatiyakh: teoriya i metodologiya [Formation of strategic management accounting in industrial enterprises: theory and methodology]. *Extended abstract of Doctor's thesis*. Orel: Orlovskiy gosudarstvennyy tehnichestskiy un-t.
2. Satmurzaev, A.A. (2010). Konceptiya strategicheskogo ucheta v novykh jekonomicheskikh strukturah: teoreticheskij aspekt [Concept of strategic accounting in the new economic structures: the theoretical aspect]. *Ekonomika ta derzhava – The economy and the state*, 12, 195-198.
3. Yarkova, Y.V. (2010). Strategicheskij upravlencheskij uchet na predpriyatiyakh himicheskoy promyshlennosti [Strategic management accounting at the enterprises of chemical industry]. *Extended abstract of candidate's thesis*. Volhograd.
4. Barakhoeva, M.S. (2005). Metodologicheskie podhody k organizacii strategicheskogo ucheta upravleniya zatratami i sebestoimost'ju produkcii, rabot, uslug [Methodological approaches to strategic account management costs and the cost of goods, works, services]. *Fundamental'nye issledovanija. Razdel «Jekonomika i menedzhment»*. – Basic research. The section "Economics and management", 1, 65-71.
5. Pylypenko, A.A. (2007). Orhanizatsiia oblikovo-analitychnoho zabezpechennia stratehichnogo rozvytku pidpriemstva [Organization of accounting and analytical support strategic enterprise development]. Kharkiv: KhNEU.
6. Shalaeva, L.V. (2014). Strategicheskij upravlencheskij uchet zatrat v sel'skohozjajstvennykh organizacijah [Strategic managerial cost accounting in the agricultural organizations]. Perm': IPC «Prokrost».
7. Brukhanskyi, R.F. (2014). Problemy implementatsii stratehichnogo upravlinskoho obliku [Problems of implementation of strategic management accounting]. Proceedings from MIIM '14: *II Bukhhalterskyi oblik, analiz i audyt: suchasnyi stan, problemy ta perspektyvy rozvytku – The second Ukrainian scientific and practical conference "Accounting, analysis and auditing: current status, problems and prospects of development"*. (pp. 15-17). Chernihiv. ChNTU.
8. Lehenchuk S.F. (2013). Problemy rozvytku stratehichnogo obliku v Ukraini [Problems of development of strategic accounting in Ukraine]. Proceedings from MIIM '13: *XII Mizhnarodna nauково-praktychna konferentsiia «Bukhhalterskyi oblik, ekonomichniy analiz ta kontrol v umovakh formuvannia i rozvytku suchasnykh kontseptsii upravlinnia» – The Twelfth International Scientific and Practical Conference «Accounting, economic analysis and control under conditions of formation and development of modern management concepts»* (pp. 223-224). Zhytomyr : ZhDTU.
9. Malsahov, Y.A. (2014). Principy formirovanija integrirovanoj sistemy strategicheskogo upravlencheskogo ucheta, analiza i kontrolja [Principles of formation of the integrated system of strategic management accounting, analysis and control]. *Transportnoe delo Rossii – The transport business of Russia*, 1, 127-129.
10. Semaniuk, V.Z. (2010). Formuvannia pidsystemy stratehichnogo obliku v umovakh rynkovykh vidnosyn [The formation of the subsystem of strategic accounting in the conditions of market relations]. *Formuvannia rynkovykh vidnosyn v Ukraini – Formation of market relations in Ukraine*, 11(114), 59-64.
11. Herasymova, V.V. (2007). Sistemnyj podhod kak obshhemetodologicheskij princip issledovanija sistem upravlenija [The system approach as General methodological principle of research of management systems]. *Aktual'nye problemy social'no-jekonomicheskogo razvitija Rossii – Actual problems of socio-economic development of Russia*, 8, 39-50.
12. Zharikov, O.N., Korolevskaja, V.I., & Hohlov, S.N. (2001). *Sistemnyj podhod k upravleniju [System approach to management]*. Moskva: JuNITI-DANA.
13. Raian, B. (1998). *Stratehicheskyi uchet dlja rukovodytelei [Strategic accounting for managers]* (V.A. Mikrjukov, Trans.). Moskva: Audyt, YuNYTY.
14. Lepa, R.N. (2006). *Situacionnyj mehanizm prinjatija upravlencheskikh reshenij: metodologija, modeli i metody [Situational mechanism management decisions: methodology, models and methods]*. Doneck: OOO «Jugo-Vostok, LTD».
15. Fedulova, L.I. (2007). *Sytuatsiinyi menedzhment: nauково-metodolohichniy aspekt [Situational management: a methodological aspect]*. Kyiv: Naukovyi svit.
16. Tkach, V.Y. & Tkach, M.V. (2009). *Upravlencheskij uchet: mezhdunarodnyj opyt [Managerial accounting: international experience]*. Moskva: Finansy i statistika.
17. Hammer M., & Champi D. (2011). *Reinzhiniring korporacii. Manifest revoljucii v biznese [Reengineering the Corporation. A Manifesto revolution in business]*. Moskva: «Mann, Yvanov y Ferber».

18. Standarty upravlinskoho obliku [Standards of management accounting]. (n.d.). *base.garant.ru*. Retrieved from http://www.imanet.org/resources_and_publications

19. Tevene, M. (2003) *Kul'tura predpriatija [The culture of the enterprise]*. SPb: Yzdatelskiy dom «Neva».

20. Reznik, Yu.M. (2008). Sociokul'turnyj podhod kak metodologija issledovanija [Sociocultural approach as research methodology]. *Voprosy social'noj teorii – // Questions of social theory*, Vol.2, issue, 1(2), 305-328.

21. Alekseevskiy, V.S. (2009). Sociokul'turnaja koncepcija menedzhmenta: upravlenie ustojchivym razvitiem dissipativnyh struktur jekonomiki i sociuma [A socio-cultural concept of management: management of sustainable development of dissipative structures of economy and society]. *Menedzhment v Rossii i za rubezhom – Management in Russia and abroad*, 5, 18-23.

22. Meshcheriakov, Y.H. (2014). Upravlenie organizacionnymi novovvedenijami v innovacionno-orientirovannyh kompanijah [Management of organizational innovation in innovation-oriented companies]. *Extended abstract of candidate's thesis*. S.Pb: Gosuniversitet.

23. Ivanskyi, A.I. (2009). Finansovo-pravova vidpovidalnist v suchasni Ukraini: teoretyczne doslidzhennia [Finansowo-legal in a modified townhouse with renovated Ukraine: teoretyczne dozen]. *Extended abstract of Doctor's thesis*. Odesa : Odes. nats. yuryd. akad.

24. Chyzhevska, L.V.(2007). Bukhhalterskiy oblik yak profesiina diialnist: teoriia, orhanizatsiia, prohnaz rozvytku [Accounting as a professional activity: theory, organization, development forecast]. *Extended abstract of Doctor's thesis*. Zhytomyr: ZhDTU.

