

УДК 657.1: 005

І.І. КРИШТОПА, канд. економ. наук, доц.
ДВНЗ "Криворізький національний університет"

МЕТОД СТРАТЕГІЧНОГО ОБЛІКУ ТА СИСТЕМАТИЗАЦІЯ ЙОГО ЕЛЕМЕНТІВ

За результатами проведеного дослідження в статті уточнено сутність поняття метод стратегічного обліку. Також, автором було систематизовано елементи методу стратегічного обліку шляхом їх поділу на загальнонаукові та власні. При цьому останні запропоновано структурувати в залежності від функцій стратегічного обліку, реалізацію яких вони забезпечують.

Проблема і її зв'язок з науковими і практичними завданнями. Прискорення процесів глобалізації та виникнення гіперконкуренції, що спостерігається в світі на протязі останніх років, вимагають від керівництва вітчизняних підприємств поступового перенесення акценту з оперативного управління на стратегічне. Успішна реалізація зазначеного потребує здійснення комплексу відповідних заходів, серед яких важливе місце належить приведенню системи бухгалтерського обліку (який виступає традиційною інформаційною основою прийняття управлінських рішень) у відповідність до потреб останнього. Таким чином, актуальності набуває дослідження теорії та практики побудови стратегічного обліку на вітчизняних підприємствах, серед аспектів якого особливо вирізняється питання методу та систематизації його елементів.

Аналіз досліджень та публікацій. Вирішенню теоретико-методологічних проблем стратегічного напрямку бухгалтерського обліку присвячено праці Валуєва Б.І., Герасимовича А.М., Кіндрацької Л.М., Кузьмінського А.М., Кузьмінського Ю.А., Мниха Є.В., Нападівської Л.В., Німчинова П.П., Пушкаря М.С., Сопко В.В., Чумаченко М.Г. та Шайкана А.В. В свою чергу, безпосередньо дослідженню методу стратегічного обліку та систематизації його елементів приділяла увагу доволі обмежена кількість науковців, серед яких слід відмітити Бабкіну О.М., Івашиненко Л.О., Семанюк В.З., Суворову С.П. та Яркову І.В. Проте незважаючи на вагомий внесок зазначених вище дослідників та цінність отриманих ними результатів, залишається низка проблемних питань, які потребують уточнення.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження сутності методу стратегічного обліку та здійснення систематизації його елементів.

Для досягнення поставленої мети необхідно вирішити наступні завдання:
дослідити існуючі підходи науковців до визначення методу стратегічного обліку;
визначити елементи методу стратегічного обліку, які виділяються в економічній літературі;
уточнити сутність методу стратегічного обліку, структуру його елементів та здійснити систематизацію останніх.

Викладення матеріалу та результати. Новим тлумачним словником української мови термін «метод» визначається як спосіб пізнання явищ природи та суспільного життя; прийом або система прийомів, що застосовується у якій-небудь галузі діяльності (науці, виробництві тощо) [4, с. 245]. Наведене визначення свідчить про ключову роль даної категорії у методології будь-якої науки (у тому числі й у стратегічному обліку), оскільки саме за допомогою методу досліджуються її предмет та об'єкти. Але незважаючи на це, аналіз економічної літератури свідчить про доволі обмежену кількість науковців, які приділяють увагу у своїх працях дослідженню даного питання. Зокрема, у роботі Суворової С.П. під методом стратегічного обліку розуміється сукупність методів оперативного, статистичного та бухгалтерського обліку, що відповідають специфіці та потребам системи контролю управлінської діяльності підприємства [6, с.75]. На погляд автора, дана точка зору є дещо спірною, оскільки проведений аналіз практики стратегічного обліку на вітчизняних підприємствах свідчить про більш широке коло його методів. Отже, даний підхід не у повному обсязі дозволяє висвітлити можливості застосування стратегічного напрямку бухгалтерського обліку на підприємстві.

У свою чергу, Івашиненко Л.О. визначає метод стратегічного обліку як сукупність різноманітних прийомів та способів, методик та концепцій, на підставі яких відображаються об'єкти стратегічного управлінського обліку в інформаційному середовищі комерційної організації [2,

с.46]. На погляд автора, даний підхід також є дещо дискусійним з огляду на використання термінів «методика» та «концепція». Зазначені поняття є значно ширшими за змістом ніж «метод», що обумовлює можливість виникнення термінологічної плутанини під час подальшого дослідження теорії та практики стратегічного обліку.

Отже, ґрунтуючись на результатах проведеного дослідження, під методом стратегічного обліку пропонується розуміти сукупність його елементів, за допомогою яких відбувається збір, обробка та відображення інформації про об'єкти стратегічного обліку.

Наступним важливим аспектом дослідження є уточнення складу елементів методу стратегічного обліку. Аналіз праць науковців, які займаються проблемами стратегічного напряму бухгалтерського обліку свідчить про наявність суттєвих розбіжностей у поглядах на дане питання. Зокрема, Бабкіна О.М. у своєму дослідженні серед методів стратегічного обліку називає систему збалансованих показників, модель доданої вартості, систему точно у строк, метод ABC, директ-костинг, стандарт-костинг, функціонально-вартісний аналіз, ланцюг цінностей та калькулювання витрат повного життєвого циклу товарів [1, с.84].

У свою чергу, Семанюк В.З. наголошує на обґрунтованості віднесення до методів стратегічного обліку методів моніторингу конкурентної позиції (аналіз трендів за певними параметрами), моніторингу динаміки вартості підприємства (бренда, марки, бізнесу тощо), методів стратегічного ціноутворення та калькулювання (AB-costing, LC-costing, JIT-costing, target-costing, калькулювання на основі ланцюга цінностей, PFC-калькулювання), методів стратегічного позиціонування, методів планування та гнучкого бюджетування (flexed budget або flexible budget), системи збалансованих показників (BSC), методів стратегічного (SWOT-аналіз, GAP-аналіз, CVP-аналіз, аналіз зовнішнього та внутрішнього середовища, аналіз прибутковості за споживачами, продуктами, бізнес-процесами тощо) та системного аналізу, моделі доданої вартості (EVA) та відстеження необхідності зміни стратегії, формування сигнальних індикаторів для виявлення проблем [5, с.59].

Крім того, методи стратегічного обліку розглядала у своїй роботі Яркова І.В., яка до них відносила метод інвестування засобів у ресурсозберігаючі технології, науково-дослідний метод, метод фінансової інженерії, стратегічне хеджування, гібридизація, бенчмаркінг, метод переваги стану, метод оцінки капіталізованих активів, стратегічне аудіювання, метод поросних листів, метод інспектування виробничих підрозділів; метод зниження операційних витрат та збільшення доходів, метод збільшення вартості компанії, методи залучення інвестицій, методи прогнозно-сбалансованих показників, метод економічної доданої вартості, метод обліку витрат за центрами відповідальності, таргет-костинг, метод безперервного прогнозування, метод виключення етапів з високими витратами, метод створення гнучких виробничих систем, метод індивідуальної мотивації та стимулювання персоналу, цільовий метод, метод гнучкої координації зв'язків, метод нарощування знань персоналу та зовнішніх зв'язків, матричні методи стратегічного планування, стратегічне позиціонування, аналіз зовнішнього оточення, аналіз асортименту, а також метод обліку й структуризації інформації [7, с.49].

Слід зазначити, що висвітлені вище підходи є дещо спірними та потребують уточнення. Зокрема, дискусійним є віднесення до методів стратегічного обліку системи збалансованих показників, системи точно у строк, моделі доданої вартості та інших подібних категорій, які, на погляд автора, належать до його інструментів. Обґрунтованість даної точки зору підтверджується результатами дослідження, що представлені нижче.

Аналіз економічної літератури показав відсутність досліджень, присвячених уточненню змісту терміна «інструмент стратегічного обліку». В свою чергу новим тлумачним словником української мови «інструмент» визначається як знаряддя для праці або сукупність таких знарядь [4, с. 186]. Враховуючи дане тлумачення та наведене вище авторське визначення методу стратегічного обліку, під терміном «інструмент стратегічного обліку» рекомендується розуміти сукупність спеціальних прийомів для ефективного використання методів стратегічного обліку. Таким чином, отождествлення понять методу (у т.ч. його елементів) та інструменту стратегічного обліку, яке чітко прослідковується у висвітлених вище підходах науковців, не можна вважати доцільним.

Наступним важливим аспектом дослідження є систематизація методів стратегічного обліку. Як представлено вище, у роботах переважної більшості вітчизняних та зарубіжних науковців зазначено лише перелік елементів методу стратегічного обліку, який не містить жодних класи-

фікаційних ознак [1, с.84; 5, с.59]. Виключенням є підхід Яркової І.В, в основу якого покладено взаємозв'язок методів стратегічного обліку з його формами (утворення яких в свою чергу відбувається в рамках розробки базових стратегій підприємства) [7, с.49]. Дана точка зору є цікавою, проте вона не дозволяє у повному обсязі висвітлити усі методи стратегічного обліку з огляду на велику кількість можливих варіантів стратегій підприємства.

З метою вирішення даної проблеми, автором був проведений аналіз спеціальної економічної літератури та чинної практики ведення стратегічного обліку на вітчизняних підприємствах, який дозволив виділити наступні групи його методів: загальнонаукові, власні.

Загальнонаукові методи стратегічного обліку ґрунтуються на принципах та категоріях загальнонаукової теорії пізнання і застосовуються у переважній більшості галузей знань. Автором встановлено, що безпосередньо у практиці стратегічного обліку поширеними є такі загальнонаукові методи, як аналіз, синтез та конкретизація. З метою повного висвітлення досліджуваного питання, розглянемо сутність кожного із зазначених вище методів та його місце у практиці стратегічного обліку.

Аналіз - метод дослідження об'єктів стратегічного обліку шляхом його уявного розділення на складові частини, окремі елементи і їх оцінки кожного окремо в межах єдиного цілого (наприклад, під час використання такого інструменту стратегічного обліку як ABC, за допомогою даного методу здійснюється визначення пула витрат для кожного виду діяльності підприємства в межах його єдиної фінансово-господарської діяльності).

Синтез - метод вивчення об'єктів стратегічного обліку в його цілісності, єдності і взаємозв'язку окремих його компонентів шляхом об'єднання в єдине ціле розрізненої інформації про досліджуваний об'єкт стратегічного обліку (наприклад, під час застосування такого інструменту як SWOT-аналіз, даний метод застосовується під час комплексної оцінки ситуації, яка має вплив на підприємство шляхом дослідження його можливостей, загроз, а також сильних й слабких сторін).

В свою чергу конкретизація – метод дослідження об'єкта стратегічного обліку за конкретних умов (обставин) його існування, виникнення (наприклад, під час застосування інструменту стратегічного обліку під назвою «точно в строк», обраховується кількість матеріалів, компонентів та напівфабрикатів, які повинні надходити у конкретне місце у точно визначений час).

Наступною групою методів, які використовуються в практиці стратегічного обліку є власні методи, які передбачають використання методів статистики, економетрії, економічного аналізу та інших наук. Крім того, враховуючи надане автором визначення стратегічного обліку [3, с.147], до його власних методів доцільно відносити також низку методів бухгалтерського обліку. На думку автора, систематизацію власних методів стратегічного обліку доцільно здійснити виходячи з функцій стратегічного обліку, реалізацію яких вони забезпечують. А саме, функцій аналізу, планування, організації, контролю та регулювання. Розглянемо власні методи реалізації кожної функції більш детально. Аналітична функція стратегічного обліку 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. Як показало проведене дослідження, реалізацію даної функції забезпечують методи економічного аналізу, теорії прийняття рішень, а також математичні, статистичні, економетричні та евристичні методи. Зазначені вище методи являють собою способи виявлення закономірностей та тенденцій економічних процесів господарської діяльності як на підприємстві, так і у його бізнес-середовищі, що у подальшому дозволяє обирати найбільш прийнятні варіанти управлінських рішень. Наприклад, під час застосування такого інструменту стратегічного обліку як SWOT-аналіз, широко застосовуються евристичні методи, які дозволяють виявити та оцінити внутрішні й зовнішні фактори, що сприяють або заважають досягненню мети функціонування підприємства.

Функція планування передбачає розробку бюджетів, прогнозних балансів та спеціальної системи показників, відповідно до яких здійснюватиметься моніторинг процесу реалізації обраної стратегії підприємства. Дослідження показало, що для реалізації зазначеної функції застосовуються такі методи, як: балансовий, нормативний та калькулювання. Розглянемо кожен з зазначених методів більш детально. Отже, балансовий метод являє собою взаємну ув'язку наявних й передбачуваних ресурсів підприємства та потреби в них у межах планового періоду. Сутність нормативного методу полягає у встановленні планових завдань на певний період ви-

ходячи з норм витрат різноманітних ресурсів на одиницю продукції, що випускається підприємством. В свою чергу, калькулювання - це обчислення собівартості виготовлення продукції, виконання робіт або надання послуг шляхом вимірювання та розподілу витрат, які належать до того чи іншого об'єкта калькулювання. Методи, перелічені вище, допомагають реалізації такого важливого інструменту стратегічного обліку, як бюджетування, оскільки лише за умови їх використання здійснюється формування та приймання бюджетів.

Контрольна функція передбачає слідкування за виконанням бюджетів, а також повнотою досягнення стратегічних цілей підприємства шляхом оцінки отриманих відповідних показників. Реалізація зазначеної функції забезпечується шляхом методу виявлення відхилень, який передбачає виявлення розбіжностей фактичних даних із запланованими з метою вчасного прийняття рішень щодо їх усунення. Зазначений метод також сприяє реалізації такого інструменту стратегічного обліку як бюджетування.

Організаційна функція полягає у формуванні раціонального документообігу між відділами підприємства, що забезпечуватиме оперативне отримання необхідної інформації на усіх рівнях управління. Основним методом, який сприяє реалізації даної функції є регламентування, який являє собою затвердження у обліковій політиці, внутрішніх корпоративних стандартах та інших внутрішніх положеннях певних правил збору та накопичення необхідної інформації та її передачі до конкретних внутрішніх споживачів.

У свою чергу, така функція стратегічного обліку як регулювання, передбачає формування інформаційної бази для управлінських рішень у випадку виникнення необхідності корегування раніше обраної стратегії підприємства. Реалізація даної функції відбувається за допомогою таких методів, як документування та бухгалтерська звітність. Метод документування передбачає первинне спостереження і відображення всіх господарських операцій у відповідних первинних бухгалтерських документах. За допомогою методу бухгалтерської звітності формується система взаємопов'язаних економічних показників господарської діяльності підприємства за звітний період у певному документі.

Слід зазначити, що такі методи як регламентування, документування та бухгалтерська звітність приймають опосередковану участь у забезпеченні реалізації усіх інструментів стратегічного обліку, оскільки дозволяють сформувати відповідну інформаційну базу для їх застосування. Надані автором пропозиції щодо складу елементів методу стратегічного обліку та їх систематизації наочно представлено на рис. 1.

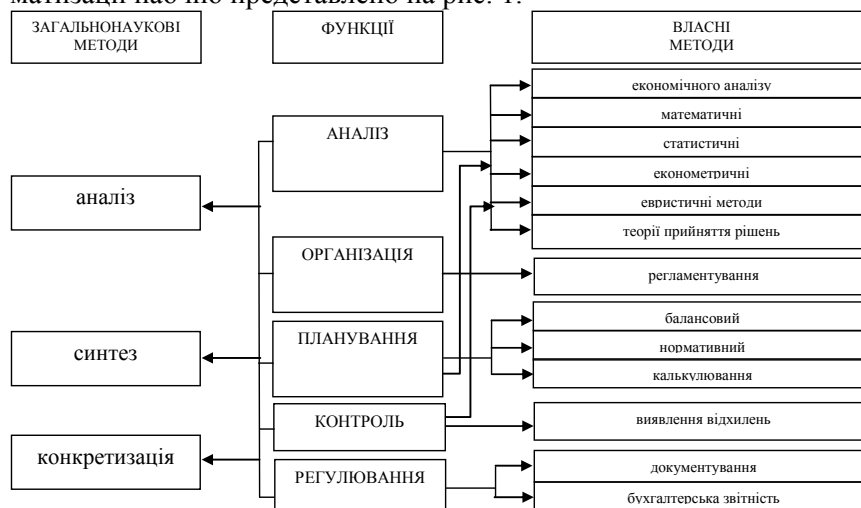


Рис. 1. Взаємозв'язок елементів методу стратегічного обліку з його функціями

хочом поділу на загальнонаукові (аналіз, синтез, конкретизація) та власні (економічного аналізу, математичні, статистичні, економетричні, евристичні, теорії прийняття рішень, балансовий, нормативний, калькулювання, виявлення відхилень, регламентування, документування та бухгалтерська звітність). Останні при цьому запропоновано структурувати у взаємозв'язку з функ-

Висновки та напрямки подальших досліджень. Отже, ґрунтуючись на результатах проведеного дослідження, автором визначено сутність методу стратегічного обліку як сукупність прийомів і засобів, за допомогою яких отримується інформація про об'єкти стратегічного обліку певного підприємства. Елементи методу стратегічного обліку систематизовано шля-

ціями стратегічного обліку, реалізацію яких вони забезпечують (аналізу, організації, планування, контролю та регулювання).

Надані в статті рекомендації в частині уточнення термінологічного апарату стратегічного обліку та систематизації його методичного забезпечення сприятимуть подальшому виокремленню його інструментів та процедур, що дозволить суттєво покращити процес управління на вітчизняних підприємствах.

Список літератури

1. **Бабкіна О.М.** Методы формирования стратегического управленческого учета на промышленном предприятии : автореферат дис. ... кандидата экономических наук : 08.00.05 / О.М. Бабкина; [Место защиты: С.-Петербург. гос. инженер.-эконом. ун-т], 2011. - [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://dlib.rsl.ru/01004855194>.
2. **Иващенко Л.О.** Развитие теории и методики стратегического учета в коммерческих организациях : автореферат дис. ... кандидата экономических наук : 08.00.12 / Иващенко Любовь Олеговна; [Место защиты: Мичурин. гос. аграр. ун-т], 2008. - [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://dlib.rsl.ru/01003451472>
3. **Криштопа І.І.** Стратегічний облік як перспективний напрям розвитку бухгалтерського обліку / І.І. Криштопа // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. Випуск 8 (29). – Ч.3. – Луцьк, 2011. – С.145-152
4. Новый тлумачний словник української мови у чотирьох томах. – К.: «Аконіт», 1999.
5. **Семанюк В.З.** Формування підсистеми стратегічного обліку в умовах ринкових відносин / В.З. Семанюк // Формування ринкових відносин в Україні.– 2010.– № 11.– С. 59-63.
6. **Суворова С.П.** Формирование стратегического управленческого учета на промышленных предприятиях : теория и методология : автореферат дис. ... доктора экономических наук : 08.00.12 / С.П. Суворова; [Место защиты: Орлов. гос. техн. ун-т], 2007 - [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://dlib.rsl.ru/01003407268>
7. **Яркова И.В.** Стратегический управленческий учет на предприятиях химической промышленности : автореферат дисс. канд. эконом. наук: 08.00.12 / И.В. Яркова; [Место защиты: Саратов. гос. соц.-эконом. ун-т], 2010. - [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://dlib.rsl.ru/01004717830>
8. The Balanced Scorecard Institute, a Strategy Management Group company [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.balancedscorecard.org>.
9. The Role of ABC In Key Account Management, Armstrong Laing Group. April 2002. [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.armstronglaing.com/content/abmresources/abmresource.asp>.

Рукопис подано до редакції 14.03.13

УДК 338.45:334.78

В.П. ХОРОЛЬСЬКИЙ, д-р техн. наук, проф., Ю.М. БУРЛАКОВА, старший викладач
ДВНЗ "Криворізький національний університет"

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ УПРАВЛІННЯ ЯКІСТЮ ЖИТТЯ ГІРНИЧО-МЕТАЛУРГІЙНОГО КЛАСТЕРУ

Розглянуто питання управління якістю життя гірничо-металургійного кластеру; побудована система менеджменту якості управління, орієнтованого на результат; розроблені показники якості життя (комплексний стандарт якості життя) у вигляді цільових оцінок.

Проблема і її зв'язок з науковими та практичними задачами. Теорія якості життя - напрямок в американському і західно-європейському сучасному менеджменті, виникла в середині 60 років ХХ сторіччя в США на базі розширення поняття соціальних індикаторів. У період розвитку ринкових відносин в Україні якість життя стала індикатором добробуту суспільства.

Якість життя - узагальнююча соціально-економічна категорія, що відбиває узагальнення поняття "рівень життя", містить у собі не тільки рівень споживання матеріальних благ і послуг, але і задоволення духовних потреб, здоров'я, тривалість життя, умови середовища, що оточує людину, морально-психологічний клімат, щирсердечний комфорт.

Поняття "якість життя" тісно пов'язане з поняттям "добробут суспільства". Якщо ввести поняття "стійкий розвиток міста з його гірничо-металургійним кластером" то добробут населення міста буде залежати від якості життя працівників його промислового кластеру, що уявляє поєднання рішень топ-менеджерів підприємств гірничо-металургійного комплексу і рішень влади міста у вигляді інтересів сучасних та майбутніх поколінь, пов'язаних з розробкою ефективних механізмів управління якістю життя населення міста.