

УДК 657:005.921

Бруханський Р.Ф.,
к.е.н., доцент, завідувач кафедри обліку і правового
забезпечення агропромислового виробництва
Тернопільський національний економічний університет

КОНЦЕПЦІЯ СТРАТЕГІЧНОГО МЕНЕДЖМЕНТУ ТА БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК: МОЖЛИВІ ВАРІАНТИ ВЗАЄМОЗВ'ЯЗКУ

Brukhanyskyi R.F.,
cand. sc. (econ.), assoc. prof., the head of the accounting and
legal ensuring agricultural production department
Ternopil National Economic University

THE CONCEPT OF STRATEGIC MANAGEMENT AND ACCOUNTING: POSSIBLE VERSION OF INTERRELATION

Постановка проблеми. На сьогодні серед дослідників у сфері бухгалтерського обліку відсутній єдиний підхід та порозуміння стосовно співвідношення бухгалтерського обліку та концепції стратегічного менеджменту. В більшості випадків система обліку розглядається як інформаційне забезпечення, в інших – як складова системи стратегічного менеджменту, а окремі вчені навіть вважають систему обліку об'єктом стратегічного менеджменту.

Існуючу ситуацію ілюструє проф. П.О. Куцик, який відмічає, що інформаційна система обліку з одного боку, ніби пасивно наслідуює стратегію, але сама на неї не впливає, а з іншого – навпаки, відіграє активну роль у стратегічному менеджменті, виступаючи механізмом реалізації організаційної стратегії [1, с. 58]. Існування різних співвідношень між системою обліку та системою стратегічного менеджменту призводить до виникнення різноманітних варіантів подальшого розвитку бухгалтерського обліку з метою покращення стратегічного управління на підприємстві та не дозволяє побудувати єдину концепцію подальшого розвитку бухгалтерського обліку в системі стратегічного менеджменту. Вирішенню цієї проблеми, що набуває значної актуальності у зв'язку із наростанням кризових явищ в світовій економіці, присвячена пропонована стаття.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням удосконалення обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту присвячені праці таких вітчизняних і зарубіжних науковців: І.М. Богатої, М.В. Болдуєва, Б.І. Валуєва, В. Говіндараджана, С.Ф. Голова, З.В. Гуцайлюка, В.А. Залевського, В.Е. Керімова, І.І. Криштопи, Г.Є. Крохичевої, В.І. Кузя, С.Ф. Легенчука, А.А. Пилипенка, Ю.М. Потаніної, М.С. Пушкаря, Б. Райана, С.П. Суворової, К. Уорда, І.І. Хахонової, А.В. Шайкана, Дж. Шанка та ін. Наявність відкритих проблем можна пояснити специфічними особливостями облікової інформації для цілей стратегічного менеджменту підприємства. Поглиблених досліджень потребують питання щодо вивчення проблем обліково-інформаційного забезпечення потреб стратегічного менеджменту підприємств України, уточнення вимог та параметрів концепції формування облікової інформації для стратегічного управління, окреслення векторів взаємозв'язку концепції стратегічного менеджменту і системи бухгалтерського обліку вітчизняних підприємств.

Постановка завдання. Основною метою статті є обґрунтування можливих варіантів співвідношення концепції стратегічного менеджменту та бухгалтерського обліку з метою усунення неконвенційності підходів до проведення наукових досліджень в сфері розробки обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження. В результаті проведеного дослідження праць вітчизняних та зарубіжних вчених в обліковій сфері виявлено наступні можливі варіанти взаємозв'язку стратегічного менеджменту та бухгалтерського обліку:

1. Система бухгалтерського обліку може виступати в якості інформаційного супроводу (забезпечення) процесу стратегічного менеджменту. Даний підхід є найбільш поширеним

серед вітчизняних і зарубіжних дослідників. Його особливістю є розгляд бухгалтерського обліку в якості забезпечуючої інформаційної підсистеми системи стратегічного менеджменту, яка виступає генератором облікової інформації для розробки проектів стратегічних рішень та інформаційним джерелом для проведення стратегічного контролю. Як відмічають Ю. Барчі, М.Г. Шентірмей та З. Земан [5, с. 15], на сьогодні в західноєвропейських країнах значного поширення набув підхід, коли бухгалтерський облік розглядається як комплексна інформаційна система, що описує процес створення і виконання стратегії.

При цьому, система обліку розглядається в існуючому незмінному вигляді, а інформація, що генерується нею у вигляді фінансової та управлінської звітності, може бути розширена та доповнена на основі використання традиційних облікових методологічних інструментів – варіювання наявними альтернативними варіантами оцінки облікових об'єктів, збільшення кількості аналітичних розрізів, розширення показників фінансової звітності (приміток до річної звітності), розробка нових форм управлінської звітності на основі виділених аналітичних рахунків тощо.

2. Стратегічний облік (фінансовий і управлінський) є лише одним із етапів стратегічного менеджменту, що забезпечує сканування внутрішнього і зовнішнього середовища підприємства. Представники такого підходу (І.М. Богатая, С.П. Суворова, О.М. Щемелев та інші) виділяють окремий функціональний напрям бухгалтерського обліку – стратегічний облік (фінансовий та управлінський), подальший розвиток якого зумовлює необхідність внесення значних змін в існуючу облікову методологію, трансформацію існуючих принципів бухгалтерського обліку та облікових цінностей, сформованих протягом тривалого історичного періоду.

Застосування такого підходу дозволяє об'єднати в єдину систему стратегічного обліку всі існуючі та розробити нові методологічні інструменти, що ефективно забезпечуватимуть процес підготовки та реалізації стратегії підприємства.

Основною проблемою, що спричиняє неможливість ефективного реалізації даного підходу в практичній діяльності підприємств є відсутність глибоких теоретичних напрацювань з даної проблематики, що не дозволяє створити теоретико-методологічні передумови для реалізації системи стратегічного обліку як засобу інформаційного забезпечення стратегічного управління на підприємствах.

3. Система бухгалтерського обліку може бути одним із інструментів системи стратегічного менеджменту внаслідок реалізації функції перерозподілу ресурсів в національній економіці. Основою положенням даного підходу є проф. Е.С. Хендріксен та М.Ф. Ван Бреда, які розуміють під основною функцією бухгалтерського обліку перерозподіл ресурсів в національній економіці. Зокрема, як відмічають автори, фінансова звітність передбачає настання економічних наслідків, які є основою для вибору переваг тієї чи іншої групи користувачів [4, с. 147]. Проф. Я.В. Соколов та І.А. Смірнова наступним чином інтерпретують позицію авторів: “перше завдання бухгалтерського обліку відповідно до поглядів авторів цієї книги – отримати і представити суспільству інформацію про економічну ефективність господарюючих суб'єктів і тим самим створити інформаційну основу для перерозподілу продуктивних сил між ефективними (високорентабельними) і збитковими галузями народного господарства” [3, с. 563].

Таким чином, облікова інформація, що оприлюднюється у фінансовій звітності підприємств, є засобом впливу на інвестиційні та позикові рішення її користувачів. Оскільки у фінансовій звітності оприлюднюється стан і результати діяльності підприємства, то в залежності від їх динаміки змінюється інвестиційна та позикова політика користувачів такої інформації. Внаслідок цього наявні у підприємств інвестиційні та позикові ресурси вкладаються в ті підприємства, оприлюднені результати яких у фінансовій звітності відповідають встановленому рівню ризику та доходності інвесторів і позичальників. Відповідно, система бухгалтерського обліку, як засіб генерування фінансової звітності, виступає інструментом, що визначає рішення інвесторів і позичальників, таким чином перерозподіляючи наявні на фінансовому ринку інвестиційні та позикові ресурси.

В залежності від виду стратегії підприємства, від типу визначених стратегічних цілей система бухгалтерського обліку може розглядатись в якості інструменту реалізації стратегії. Це пов'язано з тим, що згідно Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та національних П(С)БО на підприємстві може застосовуватись власна

облікова політика, від обрання якої залежать показники фінансової звітності. Внаслідок цього облікова політика, як засіб коригування показників фінансової звітності в залежності від потреб власників та менеджменту підприємства, є стратегічним інструментом, що впливає на рішення користувачів облікової інформації. Наприклад, для реалізації фінансової стратегії підприємств, що пов'язана з ефективним залученням, використанням й перерозподілом фінансових ресурсів для досягнення фінансових цілей, при формуванні наказу про облікову політику слід використовувати ті методи обліку серед наявних в П(С)БО альтернатив, які сприятимуть покращенню фінансового стану підприємства і підвищуватимуть ефективність залучення фінансових ресурсів.

Існування такого підходу підтверджує Е.К. Хекс, який розглядає проблеми побудови корпоративної стратегії для річної звітності, що базується на врахуванні взаємозв'язку між акціонерами та діями менеджменту компанії, що відображається в показниках фінансової звітності [10, с. 106]. Наприклад, часті зміни в обліковій політиці компанії, відмова від прийнятих минулого року положень, повернення до попередніх положень, свідчать про існування проблем в діяльності компанії, що може відвернути від неї потенційних інвесторів. Як відмічає К.Р. Херріген [11, с. 109], при реалізації корпоративної стратегії важливе місце займає політика капіталізації витрат на рекламу, науково-дослідні та дослідно-конструкторські розробки, інші нематеріальні активи тощо. Відображення даних об'єктів як витрат або їх капіталізація як активів значно впливає на показники стану і діяльності корпорації, на її ділову репутацію, що в цілому може стати значною перешкодою/перевагою під час залучення додаткових інвестиційних ресурсів, укладанні угод з потенційними партнерами, при об'єднанні компаній тощо.

Досить широкого поширення у вчених зі сфери обліку, що є представниками країн англосаксонської і континентальної моделі (Е.Л. Блек, К.Ф. Селлерс, Т.С. Менлі [6], К. Гоутроп, О. Амаг [9], С. Гош [8] та ін.), а також і в працях окремих вітчизняних вчених [2] теж набула концепція креативного обліку, яка передбачає можливість здійснення маневрування обліковими методами з метою одержання бажаних показників фінансової звітності, зокрема, і за допомогою інструментів облікової політики. Однак, креативний облік не завжди передбачає здійснення діяльності в межах чинного облікового законодавства, в окремих випадках передбачає його порушення з метою вуалювання одержаних результатів. Внаслідок цього вважаємо, що на відміну від креативного обліку, лише облікова політика може виступати дієвим і законним обліковим інструментом, що може і повинен використовуватись в сучасних умовах розвитку ринкової економіки для підвищення ефективності реалізації обраної підприємством стратегії.

4. Система бухгалтерського обліку може виступати об'єктом стратегічного менеджменту. Даний підхід передбачає перехід в площину організації бухгалтерського обліку і стосується аналізу подальших стратегічних перспектив розвитку системи бухгалтерського обліку на підприємстві, як одного із видів інформаційних систем підприємства. Зокрема, вивченню подібних стратегічних аспектів використання інформаційної облікової системи підприємства присвячена праця Р.Д. Гальєрса та Д.Е. Лейднер "Стратегічний інформаційний менеджмент" [7].

При застосуванні такого підходу відбувається роздвоєння ролі системи бухгалтерського обліку в системі стратегічного управління. З одного боку, облікова система використовується як джерело інформації, засіб сканування середовища свого ж функціонування, а з іншого – є об'єктом стратегічного управління, стосовно якого буде сформульована і впроваджена стратегія, проведена оцінка і контроль її реалізації на підприємстві. В даному випадку облікова інформація репрезентує результати ефективних чи неефективних рішень менеджменту в частині організації системи обліку на підприємстві. Прикладом застосування такого підходу є реалізація стратегії переходу до організації обліку на основі аутсорсингу, що передбачає здійснення цілого комплексу дій і стратегічно спланованих заходів, які забезпечать поступове перенесення виконання облікових функцій від працівників підприємства до працівників підприємства-аутсорсера.

Для реалізації такої стратегії необхідно визначитись з цілями і планами їх досягнення (наприклад, скорочення витрат на здійснення облікових процедур), детальними рекомендаціями по їх реалізації на рівні системи організації обліку, розробити набір програм, бюджетів і процедур, які повинні бути виконані для здійснення переходу на бухгалтерський аутсорсинг

(пошук підприємства-аутсорсера, обговорення і укладання договору щодо рівня оплати облікових процедур, визначення їх переліку і встановлення якісних і кількісних вимог щодо їх виконання, звільнення бухгалтерської служби підприємства тощо), проведення моніторингу і постійного контролю за процесом реалізації обраної стратегії організації обліку на підприємстві.

Висновки та подальші дослідження. Проведений аналіз існуючих підходів дослідників в обліковій сфері стосовно співвідношення бухгалтерського обліку та концепції стратегічного менеджменту дозволив виявити чотири можливих варіанти їх співвідношення, кожен з яких може мати місце на сучасному етапі розвитку облікової науки і практики. На особливу увагу заслуговує розгляд перших двох підходів, які передбачають розгляд бухгалтерського обліку як інструменту інформаційного супроводу (комплексного або часткового) процесу розробки та реалізації стратегій підприємства. Зокрема, вважаємо, що ці два підходи повинні бути синтезовані в один підхід, що передбачатиме розробку комплексного інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту підприємства на основі використання існуючого та розробки нового методологічного інструментарію бухгалтерського обліку в напрямі поглиблення його стратегічної орієнтації.

Література

1. Куцик П.О. Концептуальні підходи до розгляду інформаційних систем обліку в корпоративному управлінні / П.О. Куцик // Облік і фінанси. – 2013. – № 4 (62). – С. 52-60.
2. Пушкар М.С. Креативний облік : створення інформації для менеджерів : монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль : Kart-blansh, 2006. – 334 с.
3. Соколов Я.В. Теория учета: как ее понимают в Америке и как мы хотели бы ее понимать / Я.В. Соколов, И.А. Смирнова. В кн. Хендриксен Е.С. Теория бухгалтерского учета / Е.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда [пер. с англ.]; под ред. проф. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 576 с., С. 557-566.
4. Хендриксен Е.С. Теория бухгалтерского учета / Е.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда [пер. с англ.]; под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.
5. Barczy J. The (information-) connection between the strategic management-accounting and the company valuation / Judit Barczy, Marta Groszne Szentirmai, Zoltan Zeman // Електронний ресурс. – Режим доступу: <http://ssrn.com/abstract=1928034>
6. Black E.L. Creative accounting using asset sales: An international study of countries allowing noncurrent asset revaluation / Black E. L., Sellers K.F, Manly T.S. // Journal of Business Finance and Accounting. – 1998. – Vol. 25 (9). – P. 1287-1317.
7. Galliers R.D. Strategic Information Management. Challenges and strategies in managing information systems. Third Edition / Robert D. Galliers and Dorothy E. Leidner. – Oxford: Butterworth-Heinemann, 2003. – 625 p.
8. Ghosh S. Creative accounting: A fraudulent practice leading to corporate collapses // S. Ghosh // Research and Practice in Social Sciences. – 2010. – Vol. 6 (1), February. – P. 1-15.
9. Gowthorpe C. Creative accounting: Some ethical issues of macro- and micro-manipulation / Catherine Gowthorpe, Oriol Amat // Journal of Business Ethics. – 2005. – Vol. 57, núm. 1. – P. 55-64
10. Hax A.C. Strategy and the strategy formation process / Arnolddo C. Hax, Nicolas S. Majluf // Interfaces. – 1988. – Volume 18, Issue 3. – P. 99-109.
11. The Blackwell Handbook of Strategic Management / Edited by: Michael A. Hitt, R. Edward Freeman, Jeffrey S. Harrison. – Wiley-Blackwell, 2006. – 740 p.

References

1. Kutsyk, P.O. (2013), "Conceptual approaches to the consideration of accounting information systems in corporate management", *Accounting and Finance*, no. 4 (62), pp. 52-60.
2. Pushkar, M.S. (2006), *Kreatyvnyi oblik: stvorenniya informatsiyi dlya menedzheriv* [Creative accounting: establishment information for managers: a monograph], *Kart-blansh*, Ternopil, Ukraine, 334 p.
3. Sokolov, Ya.V., Smirnova, I.A. (2000), *Teoriya ucheta: kak yeye ponimayut v Amerike i kak my khoteli by yeye ponimat* [Accounting theory: how it is understood in America and how we

would like to understand it], in the book Khendriksen, Ye.S. *Teoriya bukhgalterskogo ucheta* [Accounting Theory], Translated by Van Bred, M.F., Edited by prof. Sokolov, Ya.V., *Finansy i statistika*, Moscow, Russia, 576 p., pp. 557-566.

4. Khendriksen, Ye.S. (2000), *Teoriya bukhgalterskogo ucheta* [Accounting Theory], Translated by Van Bred, M.F., Edited by prof. Sokolov, Ya.V., *Finansy i statistika*, Moscow, Russia, 576 p.

5. Barczi, J., Groszne Szentirmai, Marta, Zeman, Zoltan (2011), The (information-) connection between the strategic management-accounting and the company valuation, available at: <http://ssrn.com/abstract=1928034>

6. Black, E.L. Sellers, K.F, Manly, T.S. (1998), "Creative accounting using asset sales: An international study of countries allowing noncurrent asset revaluation", *Journal of Business Finance and Accounting*, Vol. 25 (9), pp. 1287-1317.

7. Galliers, R.D. and Leidner, D.E. (2003), *Strategic Information Management. Challenges and strategies in managing information systems*, Oxford: Butterworth-Heinemann, 625 p.

8. Ghosh, S. (2010), "Creative accounting: A fraudulent practice leading to corporate collapses", *Research and Practice in Social Sciences*, Vol. 6 (1), pp. 1-15.

9. Gowthorpe, C. and Amat, O. (2005), "Creative accounting: Some ethical issues of macro- and micro-manipulation", *Journal of Business Ethics*, Vol. 57, no. 1, pp. 55-64.

10. Hax, A.C. and Majluf, N.S. (1988), "Strategy and the strategy formation process", *Interfaces*, Vol.18, Issue 3, pp. 99-109.

11. Edited by: Michael A. Hitt, R. Edward Freeman, Jeffrey S. Harrison (2006), *The Blackwell Handbook of Strategic Management*, Wiley-Blackwell, 740 p.

УДК 657: 336.012.23(045)

Зигрій О.В.,
к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту
Чортківський навчально-науковий інститут підприємництва і бізнесу
Тернопільський національний економічний університет

КОМПЛЕКСНА ОЦІНКА ФІНАНСОВОГО СТАНУ ПІДПРИЄМСТВА НА ОСНОВІ ПОКАЗНИКІВ ЗВІТНОСТІ: РОЗРАХУНКОВИЙ ПІДХІД

Zyhrii O.V.,
cand. sc. (econ.), assistant professor of accounting and auditing
of Chortkivskyi Institute of Entrepreneurship and Business
Ternopil National Economic University

COMPREHENSIVE ASSESSMENT OF FINANCIAL CONDITION OF ENTERPRISE ON THE BASIS OF PERFORMANCE REPORTING: CALCULATED APPROACH

Постановка проблеми. Фінансовий стан є визначальним чинником конкурентоспроможності й сталого розвитку підприємства та найважливішою характеристикою функціонування фірми в ринкових умовах. Стійкий фінансовий стан виявляється результатом ефективного управління всією сукупністю господарських факторів.

Сучасні підходи до управління фінансово-господарською діяльністю підприємства повинні спиратися на те, що процеси формування, розподілу і використання фінансових ресурсів здійснюються в умовах невизначеності зовнішнього середовища, тобто під впливом великої кількості його дестабілізуючих факторів. До таких факторів відносяться: нестабільність економічної політики держави, розвиток інфляційних процесів, недостатній внутрішній платоспроможний попит, зростання тарифів в галузях природних монополій та ін.