

## ОБ'ЄКТИ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ І ПРОБЛЕМИ ТЕОРІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Окрім досліджень проблем суті, ролі та місця в системі управління виробництвом фінансового й управлінського обліку, в економічній літературі активно розвивається ідея існування також інших його видів. Мова насамперед йде про так звані «прогнозний», «стратегічний», «креативний» облік.

Виникнення прогнозного обліку «прогнозував» ще у 1990 році проф. А. Кузьмінський\*, котрий передбачав, що застосування в обліку універсальних ЕОМ у перспективі буде сприяти розвитку в системі господарського обліку нових видів обліку, зокрема «прогнозного обліку для визначення, вивчення та відображення господарських операцій, які можуть відбутися в результаті відхилень від встановлених параметрів» [1, с. 11]. У публікації, яка вийшла після його смерті, прогнозний облік вже названий прогностичним (очікуваним). При цьому зазначалося: «Прогностичному обліку належить велике майбутнє, оскільки він дозволяє приблизити облік до потреб управління, дати готові варіанти ефективних управлінських рішень. Це, у свою чергу, дасть можливість у майбутньому запобігти небажаним господарським операціям, що викликають перебільшення матеріальних і трудових ресурсів» [2, с. 20]. У 1998 році англійський економіст Боб Райан, розвинувши тезу про можливість зародження у ринковій економіці прогностичного обліку, назвав його стратегічним [3].

Очевидно, що стратегічний облік ставить собі за мету вивчення зовнішнього середовища та безпосередньо стратегії діяльності підприємства. Його завданнями ж є дослідження зовнішнього економічного середовища, розробка фінансової стратегії підприємства, аналіз і планування фінансової діяльності, прийняття інвестиційних рішень. При цьому окремі економісти резонно ставлять питання: наскільки логічно і правомірно називати весь зазначений комплекс робіт обліком? Де там його об'єкти як такі? Очевидно, що в процесі розробки чи прийняття стратегічних управлінських рішень бухгалтерського обліку як такого нема. Є його продукт – інформація. Однак відповідей у повному обсязі на ці питання, на жаль, нема ані у зарубіжній, ані у вітчизняній економічній літературі.

Дослідження зазначеного вже ж слід розпочинати з чіткого визначення суті, ролі, місця, функцій та сфери дії стратегічного обліку. Причому перераховані складові настільки тісно пов'язані, що й розглядати їх необхідно лише в органічній єдності. Для того, щоби стратегічний облік відповідав вимогам назви «бухгалтерський облік», він у свою чергу має відповідати вже встановленим

---

\* Автор з вдячністю прийме як застереження, так й іншу інформацію щодо започаткування теоретичних засад прогнозного обліку.

принципам. На відповідності окремих з них слід зупинитися детальніше.

Насамперед мова йде про суцільність відображення інформації у системі бухгалтерського обліку. Очевидно, що господарські факти повинні у повній мірі відображатися в системі бухгалтерського обліку без вибіркості. Разом з тим, слід зазначити, що спочатку в обліку визначається повний перелік об'єктів, повна техніко-економічна характеристика яких і фіксується у первинних документах і в облікових регістрах. Саме інформація про них і має у подальшому бути суцільною без будь-яких винятків. Наведене аж ніяк не вступає у протиріччя з основними постулатами стратегічного обліку. Правда при цьому очевидна необхідність визначення окремого переліку його об'єктів, у розрізі яких має відображатися економічна інформація.

Очевидно, що сферою дії стратегічного управлінського обліку має стати весь процес поведінки підприємства на ринку, починаючи від реальних техніко-економічних характеристик пропонованих для реалізації продуктів і завершуючи формуванням інформації про ситуацію на ринку та основних конкурентів. При цьому знову ж виникають конкретні запитання: яка інформація потрібна і які саме об'єкти вона повинна характеризувати? Відповіді на них дати складно, та й будуть вони в певній мірі неоднозначними. Адже при ньому з'являються нові проблеми теорії бухгалтерського обліку. Наприклад, щодо аналізу ситуації на ринку. Очевидно, що фахівці-аналітики проводитимуть процес аналізування на основі інформації, одержаної за межами господарюючого суб'єкта, (і, відповідно, поза системою бухгалтерського обліку) якість і достовірність якої – питання проблематичне. Тому даний факт в обов'язковому порядку має бути відображений документально у системі стратегічного обліку. Його об'єктами при цьому будуть не аналітичні матеріали (вони безумовно використовуватимуться у процесі підготовки та прийняття стратегічних рішень), а висновки з конкретними цифровими даними. А це якраз той факт, коли об'єктом бухгалтерського обліку буде не факт господарської діяльності, а висновки економічного аналізу. Тобто, спочатку йде економічний аналіз, а лише після нього облік, що, на перший погляд, свідчить про нелогічність опрацювання інформації. Однак, пропонований порядок має певний позитив, так як при цьому у системі стратегічного обліку будуть формуватися лише конкретні інформаційні потоки і цифрові дані у вигляді, максимально придатному для напрацювання та прийняття стратегічних управлінських рішень.

Подібне стосується й формування інформації щодо основних конкурентів підприємства на ринку. Правда, тут попередньо слід визначити перелік основних об'єктів, інформацію про які потрібно буде зібрати. Це, наприклад, перелік конкурентів, основні техніко-економічні характеристики їх продукції, можливі масштаби захоплення ринку, життєвий цикл товару тощо. При цьому теж має бути чіткий перелік об'єктів та конкретні результати, які мають знайти своє відображення у системі стратегічного управлінського обліку. Очевидно також, що інформаційні потоки для наступної фіксації в стратегічному обліку теж попередньо мають узагальнюватися в системі інформаційного менеджменту.

Таким чином, у даній публікації ми порушили фактично лише дві проблеми, пов'язані зі збиранням та опрацюванням інформаційних потоків на стадії стратегічного управлінського обліку: суцільності відображення явищ та фіксацією

тих явищ чи фактів господарської діяльності, які ще не відбулися. Щодо першого, то це питання регулюється визначенням переліку об'єктів стратегічного обліку з наступним суцільним відображенням щодо них усієї інформації. Складніше з другим. Адже загально прийнято, що бухгалтерський облік як такий фіксує факти, явища, процеси, які вже відбулись, а не ті, котрі ще мають (можуть) відбутись, заплановані чи прогнозовані до виконання. Тому у випадку сприйняття запропонованого порядку відображення у системі стратегічного управлінського обліку прогнозної інформації має відбутись й зміна загальної «філософії» бухгалтерського обліку. За своєю суттю він завжди був консервативним, що в принципі є позитивом.

Однак зі зміною загальних підходів до поведінки господарюючих суб'єктів на ринку одночасно підлягають зміні й методи та прийоми практично всіх обслуговуючих управління функцій. Тому, на наш погляд, відміна зазначеного постулату про так званий «посмертний облік» навряд чи суттєво вплине на подальший розвиток його теоретичних засад.

Усе наведене нами вище свідчить про наявність в теорії стратегічного управлінського обліку ряду проблем, до вирішення яких ніхто, як з українських, так і зарубіжних вчених ще не приступав. Очевидно, що проблема існування стратегічного бухгалтерського обліку (як окремої інформаційної системи чи вищої фази обліку управлінського) є архіглобальною і потребує окремого подальшого дослідження, включаючи як теорію і практику стратегічного обліку, так і загальну теорію бухгалтерського обліку.

#### Література:

1. Кузьминский А. Н. Теория бухгалтерского учета: Учебник / А. Н. Кузьминский. – К.: Вища школа, 1990. – 311 с.
2. Кузьмінський А. М. Теорія бухгалтерського обліку / А. М. Кузьмінський, Ю. А. Кузьмінський. – К.: Все про бухгалтерський облік, 1999. – 288 с.
3. Райан Б. Стратегический учет для руководителя / М. Х. Розовский. – М.: Аудит, 1998. – 616 с.