

Руслана Марків

Слухач магістерської програми

Науковий керівник: д.е.н., професор Бруханський Р.Ф.

Тернопільський національний економічний університет

**КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПАРАМЕТРИ ІДЕНТИФІКАЦІЇ СТРАТЕГІЧНОГО ОБЛІКУ**

Практика діяльності переважної більшості підприємств України свідчить про наявність ряду обставин, які знижують ефективність і оперативність прийняття рішень стратегічного характеру, серед основних: відсутність критеріїв відбору потрібної інформації із загального обсягу даних; відмінність класифікаційних ознак інформації, необхідних для типових звітів та потреб управління; несвоєчасність складання і подання управлінських звітів; недосконалість діючих методик формування обсягів необхідної інформації тощо.

Необхідність формування облікової інформації стратегічного спрямування на думку К. Дуррі зумовлена теоретичним обґрунтуванням і практичним застосуванням наприкінці ХХ століття концептуальних основ стратегічного менеджменту, особливістю якого є «досягнення стійких конкурентних переваг» [4, с. 25].

На думку проф. Бруханського Р. Ф. основна проблематика раціонального застосування організаційно-методичної моделі прийняття рішень стратегічного характеру у вітчизняних підприємствах полягає у відсутності ефективного механізму обліково-інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту, типова модель формування якої зводиться лише до формальної консолідації інформації з двох джерел: облікового і позаоблікового [2, с. 217].

Формування нових елементів у системі наукових знань будь-якої науки здебільшого відбувається поступово, шляхом подолання існуючих стереотипів і догм, які мають бути спростовані в результаті представлення логічних теоретичних концепцій та емпіричного підтвердження запропонованих ідей і концепцій. Реконструкція системи наукових знань є доволі тривалим процесом, для завершення якого в окремих випадках навіть необхідна поява групи науковців-однодумців, які б змогли лобювати свою позицію в наукових колах найвищого рівня. Подібна ситуація характерна для стратегічного обліку як окремого напрямку наукових досліджень з бухгалтерського обліку в Україні. На відміну від періоду появи перших публікацій з даного напрямку на початку 2000-х рр., коли зароджувались дослідження у сфері стратегічного обліку, на сьогодні можна говорити про період часткового їх згортання, що зумовлено виникненням наукової дискусії щодо розгляду стратегічного обліку як одного із видів бухгалтерського обліку.

Концепція стратегічного обліку насамперед вказує на функціональну належність його методологічного інструментарію – забезпечення процесу реалізації стратегії підприємства, але цей процес охоплює не тільки інформаційний супровід процесу прийняття стратегічних рішень, що є лише одним із етапів стратегічного управління, а також передбачає необхідність облікового забезпечення процесу розробки, впровадження та контролю за виконанням стратегії підприємства.

На сьогодні серед науковців представлені підходи щодо виділення окремих видів стратегічного обліку.

Наприклад, проф. Богатая І. М. стверджує, що стратегічний облік охоплює: по-перше – стратегічний фінансовий облік, особливістю якого є використання комплексу елементів облікової політики, що дозволяють підвищити релевантність сформованої інформації (даний вид обліку може будуватись на базі різних варіантів); по-друге – стратегічний управлінський облік, характерною особливістю якого є взяття на облік зовнішніх факторів макросередовища, що базується на даних фінансового та управлінського обліку [1, с. 16].

Таким чином, стратегічний фінансовий облік, на відміну від звичайного фінансового обліку, відрізняється розширенням його в часовому параметрі, коли в систему фінансового обліку впроваджуються методики моделювання і прогнозування майбутніх фактів, втілення заходів у теперішньому часі з метою протидії у майбутньому. Стратегічний управлінський

облік як вид стратегічного обліку, доповнюватиме стандартну модель управлінського обліку шляхом її предметного розширення і передбачає введення до складу об'єктів управлінського обліку об'єктів макросередовища системи підприємства.

Подібної позиції також дотримуються Суворова С. П. та Монашева Д. І., які зазначають, що стратегічний управлінський облік як підсистема системи управлінського обліку значно розширює сферу своєї дії, зокрема в частині врахування впливу зовнішніх процесів при контролі, аналізі та плануванні як складових системи управлінського обліку [7, с. 18].

На думку Савенкова Д.Л., залежно від типу реалізованих цілей стратегічний облік можна розділити на фінансовий стратегічний облік (фінансовий облік інновацій, інвестицій, мотивації і т.д.) і стратегічний управлінський облік (трансферне ціноутворення, управління вартістю продукту, бюджетування тощо) [6, с. 35].

Особливістю вказаного підходу є те, що різні складові системи стратегічного обліку зараховуються до окремих його видів на основі застосування об'єктно-методологічного критерію, тобто, все, що стосується стандартних об'єктів обліку, належить до стратегічного фінансового обліку, а все, що стосується методологічного інструментарію – до стратегічного управлінського обліку.

Основною перевагою побудови комплексної системи стратегічного обліку із двома підсистемами (фінансовою та управлінською), на думку Богатої І. М., дозволяє сформувати облікову інформацію, яка є базою для визначення вартості підприємства, прийняття управлінських рішень у сфері власності [1, с. 19].

Концепція стратегічного управлінського обліку, за переконанням Бруханського Р. Ф., перебуваючи на етапі становлення, позбавлена можливості застосування чіткого спектру методів і технік. Серед найпоширеніших інструментів стратегічного управлінського обліку доцільно відзначити: Activity based costing; Attribute costing; Benchmarking; Target costing; Brand value budgeting; Competitive position monitoring; Brand value monitoring; BSC or non-financial indicators; Competitor cost assessment; Competitor performance appraisal; Customer accounting; Environmental Management Accounting; Strategic costing; Strategic pricing; Life cycle costing; Value chain costing; Quality costing. Наявність широкого спектру методів стратегічного управлінського обліку, прийнятних до застосування на практиці, формує проблему вибору й обґрунтування оптимального їх набору для конкретного підприємства з чітким урахуванням специфіки діяльності, організаційної структури, технологічних особливостей виробництва, параметрів зовнішнього середовища, наявності потенційних ризиків і загроз тощо.

Відповідно обґрунтування оптимального інструментарію стратегічного управлінського обліку для конкретного підприємства можливо проводити з допомогою запропонованого Бруханським Р. Ф. механізму, що передбачає реалізацію наступних етапів: 1) дослідження зовнішнього та внутрішнього середовища підприємства; 2) визначення ключових факторів успіху; 3) аналіз відповідності критеріям вибору методів; 4) вибір методу; 5) вибір формату та виду представлення стратегічної облікової інформації [3, с. 17].

Водночас окремі дослідники розглядають загалом управлінський облік як стратегічний облік, до складу якого входить фінансовий облік і управлінський облік у широкому розумінні. Зокрема, як зазначають Шибасєва Н. А. та Шеремет Я. С., на сьогодні такими вченими (Б. Райан, М. Бромвіч, А. Бімані, Н. А. Бреславцева, І. М. Богатая, В. Говіндараджан, І. Іннз, Р. Каплан, А. М. Кінг, Д. Нортон, К. Уорд, Дж. Шанк) управлінський облік розглядається як процес відображення фінансових і облікових проблем, аналізу, планування і контролю в єдиній системі фінансово-управлінського обліку, що забезпечує розробку та ефективну реалізацію бізнес-стратегій [8, с. 7].

Представники такого підходу управлінський облік розглядають як систему обліково-інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту, зокрема одного із типів стратегій – бізнес-стратегій. У такому розумінні управлінський облік – це не лише бухгалтерський облік, а система, яка вмещає аналітичні і контрольні інструменти, необхідні для забезпечення

прийняття стратегічних управлінських рішень.

Відповідно стратегічний облік як окремий функціональний напрям бухгалтерського обліку може стосуватись всіх видів бухгалтерського обліку, в межах яких може бути застосований його методологічний інструментарій. Свідченням можливості застосування стратегічного обліку у складі різних видів обліку є існування різних видів стратегій, які значною мірою пов'язані з обліковим забезпеченням, в основі якого використовується інформація певного виду обліку. Наприклад, на підприємстві може бути сформована фінансова стратегія, де її інформаційною основою буде система фінансового обліку.

Водночас побудова комплексного підходу для побудови системи стратегічного обліку на підприємствах із виділенням двох основних видів створює певні умови щодо її подальшого функціонування. Зокрема, як зазначає Б. Райан, у стратегічному обліку фінансовий та управлінський облік розглядаються як єдине ціле. Проте для цього необхідним є застосування підходу, «орієнтованого на прийняття рішень», що висуває критерій «корисності» на всю інформацію, яка виробляється підприємством [5, с. 30].

Таким чином, на сьогодні більшість науковців сходиться на думці про необхідність виділення двох основних видів стратегічного обліку – стратегічного фінансового обліку та стратегічного управлінського обліку у складі єдиної комплексної облікової системи стратегічної орієнтації, хоча при цьому автори використовують відмінні між собою критерії класифікації. Використання такого поділу для побудови системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту дозволяє одержати такі переваги: 1) для розробки методологічного інструментарію стратегічного обліку можна використовувати елементи методології як фінансового, так і управлінського обліку. Наприклад, відпадає потреба в розробці самостійної системи аналітичного обліку в стратегічних розрізах; 2) розширити предмет бухгалтерського обліку на основі врахування існуючих підходів щодо даного поняття у сфері фінансового та управлінського обліку; 3) з'являється можливість сформулювати два основних напрями розвитку наукових досліджень у сфері стратегічного обліку як основи для побудови стратегічно орієнтованої системи бухгалтерського обліку, що є інструментом інформаційного супроводу системи стратегічного управління підприємством.

Отже, розроблена комплексна система стратегічного обліку має бути побудована з врахуванням критеріїв корисності та релевантності облікової інформації, яка генерується для забезпечення потреб стратегічного менеджменту.

#### *Список використаних джерел*

1. Богатая И. Н. Стратегический учет как перспективное направление развития бухгалтерского учета. Учет и статистика. 2008. № 2 (12). С. 13-19.
2. Бруханський Р.Ф. Сучасні вимоги і параметри обліково-інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств України. Сталий розвиток економіки. 2012. Вип. 4 (14). С. 217-221.
3. Бруханський Р. Ф. Послідовність побудови стратегічного управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації: міжнародний збірник наукових праць. 2014. Вип. 3. С. 16-19.
4. Друри К. Управленческий и производственный учет. Учебник [Текст]: Перевод. с. англ. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. 1071 с.
5. Райан Б. Стратегический учет для руководителя / Боб Райан ; пер с англ. под. ред. В. А. Микрюкова. М. : Аудит : ЮНИТИ, 1998. 616 с.
6. Савенков Д.Л. Система управленческого учета в стратегическом управлении. Управленческий учет. 2008. № 6. С. 29-35.
7. Суворова С. П. Приемы и процедуры стратегического управленческого учета затрат. Научное пространство Европы-2008. София : ООД «Бял ГРАД-БГ», 2008. С. 54-58.
8. Шибаева Н. А. Формирование комплексной системы учета и анализа в управлении бизнесом. Управление общественными и экономическими системами. 2009. № 2. С. 1-12.