



СТРАТЕГІЧНИЙ БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК: МІФ ЧИ РЕАЛЬНІСТЬ

Гуцайлюк З.В.,

доктор економічних наук, професор кафедри обліку у виробничій сфері Тернопільського національного економічного університету

Д Розглянуто актуальні питання суті, становлення та розвитку в системі управління стратегічного управлінського обліку. На основі опрацювання спеціальної зарубіжної та вітчизняної економічної літератури описано історію започаткування так званого прогностичного (прогностичного) чи стратегічного обліку як особливої інформаційної системи для визначення, вивчення та відображення фактів господарської діяльності, які можуть відбутися. Обґрунтовано, що стратегічний облік слід розглядати як вищу стадію управлінського обліку, зорієнтовану в першу чергу на опрацювання інформації, пов'язаної із зовнішніми чинниками виробництва. Таким чином, завданнями стратегічного обліку є дослідження зовнішнього економічного середовища, розробка фінансової стратегії підприємства, аналіз і планування фінансової діяльності, прийняття інвестиційних рішень.

Запропоновано дослідження розпочинати з чіткого визначення суті, ролі, місця, функцій та сфери дії стратегічного обліку, оскільки перераховані складові настільки тісно пов'язані, що й розглядати їх необхідно лише в органічній єдності. Очевидно, що для з'ясування реальності існування стратегічного обліку необхідно визначитись із його суттю, принциповими відмінностями від управлінського обліку, предметом, методом тощо. Зазначено, що для того, щоби стратегічний облік відповідав вимогам назви «бухгалтерський облік», він, у свою чергу, має відповідати вже встановленим принципам. Їх перелік існує у багатьох цивілізованих країнах. На окремих з них запропоновано зупинитися детальніше. Насамперед сконцентровано увагу на проблемі суцільності відображення інформації у системі бухгалтерського обліку. Очевидно, що господарські факти повинні повною мірою відображатися без вибіркової. Разом із тим слід зауважити, що спочатку в обліку потрібно визначити повний перелік об'єктів, детальна техніко-економічна характеристика яких фіксується в 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. Щоправда, при цьому очевидна необхідність визначення окремого переліку його об'єктів, у розрізі яких має відображатися економічна інформація.

При цьому виникають конкретні запитання: яка інформація потрібна і які саме об'єкти вона повинна характеризувати? Відповіді на них дати складно, та й будуть вони певною мірою неоднозначними. Адже при ньому з'являються нові проблеми теорії бухгалтерського обліку. Наприклад, щодо аналізу ситуації на ринку. Запропоновано вважати його об'єктами не аналітичні матеріали (вони, безумовно, використовуватимуться у процесі підготовки та прийняття стратегічних рішень), а висновки з конкретними цифровими даними. А це саме той момент, 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, оскільки при цьому в системі стратегічного обліку формуватимуться 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. Щоправда, тут попередньо рекомендовано визначити перелік основних об'єктів, інформацію про які потрібно зібрати, наприклад: перелік конкурентів, основні техніко-економічні характеристики їхньої 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 в системі стратегічного управлінського обліку. Очевидно також, що інформаційні потоки для наступної фіксації в стратегічному обліку теж попередньо мають узагальнюватися в системі інформаційного менеджменту.

У підсумку зазначено, що проблема існування стратегічного бухгалтерського обліку (як окремої інформаційної системи чи вищої фази управлінського обліку) є архіглобальною і потребує окремого подальшого дослідження, включаючи як теорію та практику стратегічного обліку, так і загальну теорію бухгалтерського обліку.

В Стратегічний менеджмент, стратегічні управлінські рішення, прогностичний облік, стратегічний облік, стратегічний управлінський облік, теорія бухгалтерського обліку.

СТРАТЕГИЧЕСКИЙ БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ: МИФ ИЛИ РЕАЛЬНОСТЬ

Гуцайлюк З.В.,

доктор экономических наук, профессор кафедры учета в производственной сфере Тернопольского национального экономического университета

Д Рассмотрены актуальные вопросы сущности, становления и развития в системе управления стратегического управленческого учета. На основе обработки специальной зарубежной и отечественной экономической литературы описана история зарождения так называемого прогностического (прогностического) или стратегического учета как особенной информационной системы для определения, изучения и отображения фактов хозяйственной деятельности, которые могут произойти. Обосновано, что стратегический учет следует рассматривать как высшую стадию управленческого учета, которая сорентирована в первую очередь на обработку информации, связанной с внешними факторами производства. Таким образом, заданиями стратегического учета являются исследование внешней экономической среды, разработка финансовой стратегии предприятия, анализ и планирование финансовой деятельности, принятие инвестиционных решений.

Предложено исследования начинать с четкого определения сущности, роли, места, функций и сферы действия стратегического учета, поскольку перечисленные составляющие настолько тесно связаны, что и рассматривать их следует только в органичном единстве. Очевидно, что для выяснения реальности существования стратегического учета необходимо определиться с его сущностью,

принципиальными отличиями от управленческого учета, предметом, методом и т.д. Отмечено, что для того, чтобы стратегический учет соответствовал требованиям названия «бухгалтерский учет», он, в свою очередь, должен отвечать уже установленным принципам. Их перечень существует во многих цивилизованных странах. На отдельных из них предложено остановиться детальнее. Прежде всего сконцентрировано внимание на проблеме целостности отображения информации в системе бухгалтерского учета. Очевидно, что хозяйственные факты должны в полной мере отображаться без избирательности. Вместе с тем следует отметить, что сначала в учете необходимо определить полный перечень объектов, детальная технико-экономическая характеристика которых фиксируется и в первичных документах, и в учетных регистрах. Именно информация о них и должна в дальнейшем быть сплошной без каких-либо исключений. Представленное никак не вступает в противоречие с основными постулатами стратегического учета. Правда, при этом очевидна необходимость определения отдельного перечня его объектов, в разрезе которых должна отображаться экономическая информация.

При этом снова возникают конкретные вопросы: какая информация нужна и какие именно объекты она должна характеризовать? Ответы на них дать сложно, и будут они в некоторой мере неоднозначными. Ведь при нем появляются новые проблемы теории бухгалтерского учета. Например, касаясь анализа ситуации на рынке. Предложено считать его объектами не аналитические материалы (они, безусловно, будут использоваться в процессе подготовки и принятия стратегических решений), а выводы с конкретными цифровыми данными. А это как раз тот момент, когда объектом бухгалтерского учета будет не факт хозяйственной деятельности, а выводы экономического анализа. То есть сначала идет экономический анализ, а только после него учет, что, на первый взгляд, свидетельствует о нелогичности обработки информации. Однако предложенный порядок имеет определенный позитив, так как при этом в системе стратегического учета будут формироваться только конкретные информационные потоки и цифровые данные в виде, максимально пригодном для наработки и принятия стратегических управленческих решений.

Подобное касается и формирования информации относительно основных конкурентов предприятия на рынке. Правда, тут предвительно рекомендовано определять перечень основных объектов, информацию о которых нужно будет собрать. Это, например, перечень конкурентов, основные технико-экономические характеристики их продукции, возможные масштабы захвата рынка, жизненный цикл товара и тому подобное. При этом также должен быть четкий перечень объектов и конкретные результаты, которые должны найти свое отображение в системе стратегического управленческого учета. Очевидно также, что информационные потоки для последующей фиксации в стратегическом учете также предвительно должны обобщаться в системе информационного менеджмента.

Определено в итоге, что проблема существования стратегического бухгалтерского учета (как отдельной информационной системы или высшей фазы учета управленческого) является архиглобальной и требует отдельного дальнейшего исследования, включая как теорию и практику стратегического учета, так и общую теорию бухгалтерского учета.

▣ Стратегический менеджмент, стратегические управленческие решения, прогностический учет, стратегический учет, стратегический управленческий учет, теория бухгалтерского учета.

STRATEGIC ACCOUNTING: MYTH OR REALITY

Hutsaylyuk Z. V.,

Doctor of Economics, Professor of the Department of Accounting in the Manufacturing Sector of Ternopil National Economic University

▣ The article investigates essence and process of formation of strategic management accounting. Based on the research of special foreign and domestic economic literature, the article describes the history of formation of so-called forecasting or strategic accounting as a special informational system for the determination, investigation and recording of facts of economic activity. It was proved, that strategic accounting should be considered as the highest stage of management accounting, which is oriented primarily for processing of information related to external factors of production. Thus, in the capacity of objectives of strategic accounting one can name the study of external economic environment, the development of financial business strategy, analysis and planning of financial activities, making of investment decisions.

It was proposed to begin the study with a clear definition, role, place, functions and scope of strategic accounting. Considering close correlation of listed company, they should be considered only in organic unity. It is obvious, that for clarification of reality of the existence of strategic accounting it is important to clarify its essence, fundamental differences of management accounting, object, method etc. It was indicated, that in order to meet the requirements of the name "Accounting", strategic accounting must meet already established principles. Their list exists in many civilized countries. Some of them must be studied in more details. First of all, the attention was concentrated on the problem of entirety of the display of information in the system of accounting. It is obvious, that economic facts should be fully displayed without selectivity. At the same time it must be noted, that initially it is important to determine the full list of object, which detailed technical and economic characteristics is recorded in the primary documents and in accounting registers. Information about them must be all-embracing without any exceptions. It does not conflict with the basic tenets of strategic accounting. However, there is an obvious need for definition of separate list of its objects, in terms of which one should present economic information. It was proved that analytical materials can not be recognized in the capacity of objects of strategic accounting (although, they are used in strategic decisions making). It was proposed to consider conclusions with concrete digital data in the capacity of its objects. This is the situation, when in the capacity of the object of accounting one should recognize conclusions of economic analysis, not the fact of economic activity. That is, the first is economic analysis. Accounting goes after it. At first glance, it shows the lack of logic in processing of information. However, the proposed procedure has certain positive, as the system of strategic accounting will form only specific information flows and digital data in a form most suitable for production and making strategic management decisions.

The same applies to the formation of information on major competitors of the enterprise at the market. However, it is recommended to determine the list of main objects, information about which must be gathered. This is, for example: the list of competitors, main technical and economic characteristics of their production, possible scopes of capture of the market, life cycle of the product etc. At the same time, there also should be a clear list of objects and concrete results, which must be recorded in the system of strategic management accounting. It is also obvious, that informational flows for the next recording in strategic accounting must also be generalized in the system of informational management.

It is indicated in conclusions that the problem of the existence of strategic accounting (as a separate information system) is archiglobal and needs individual further investigation, including both the theory and practice of strategic accounting and general accounting theory.

▣ Strategic management, strategic management decisions, prognostic accounting, strategic accounting, strategic management accounting, theory of accounting.

Постановка проблеми

Окрім досліджень проблем суті, ролі та місця в системі управління виробництвом фінансового й управлінського обліку, в економічній літературі, виданій останнім часом, активно розвивається ідея існування також інших його видів, які, у свою чергу, формують (або мали б формувати) свої особливі інформаційні системи. Йдеться насамперед про так звані прогностичний, стратегічний та креативний обліки.

Насамперед слід зауважити, що виникнення прогностичного обліку «прогнозував» ще 1990 року професор А. Кузьмінський*, який передбачав, що застосування в обліку універсальних ЕОМ у перспективі сприятиме розвитку в системі господарського обліку нових видів обліку, зокрема «прогностичного обліку для визначення, вивчення та відображення господарських операцій, які можуть відбутися в результаті відхилень від встановлених параметрів» [1, с. 11]. У публікації, що вийшла після його смерті, прогностичний облік уже названий прогностичним (очікуваним). Уточнення, на наш погляд, логічне. 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 небажанним господарським операціям, що викликають перебільшення матеріальних і трудових ресурсів».

Аналіз останніх досліджень і публікацій

Питаннями розвитку нових видів обліку в системі бухгалтерського обліку займалися такі відомі вітчизняні та зарубіжні економісти, як: О. В. Алексеєва, А. М. Кузьмінський, Ю. А. Кузьмінський, Т. Чебан, С. Івахненко, О. Є. Ніколаєва, О. Каверіна, В. Яценко, Райан Б., Каплан Р., Джонсон Т. та інші.

Метою статті є обґрунтування потреби у напрацюванні нових методологічних підходів і реальних наукових результатів щодо виникнення та розвитку стратегічного управлінського обліку.

Виклад основного матеріалу

На думку А. М. Кузьмінського та Ю. А. Кузьмінського, «до прогностичного обліку належать методи прогнозування, що використовуються у статистиці, а також економіко-математичні методи на базі даних оперативного, статистичного і бухгалтерського обліку (кожного окремо та загалом). Для прогностичного обліку можуть використовуватися носії інших видів обліку, але в них мають бути

передбачені реквізити для прогностичного обліку. Одразу можуть наводитись і висновки (варіанти управлінських рішень), але за відповідний період їх доцільно узагальнювати у спеціальних реєстрах (на окремих носіях)» [2, с. 20].

У 1998 році англійський економіст Боб Райан, розвинувши тезу про можливість зародження у ринковій економіці прогностичного обліку, назвав його стратегічним [3].

Російські економісти О. Є. Ніколаєва та О. В. Алексеєва наводять кілька визначень стратегічного бухгалтерського обліку: «Стратегічний управлінський облік (Strategic management accounting) – це форма управлінського обліку, за якої основний акцент робиться на інформації, пов'язаній із зовнішніми факторами, які впливають на фірму. Разом із тим належна увага також приділяється і внутрішній інформації (у тому числі й нефінансовій) (СІМА, Official Terminology, 2000).

Стратегічний управлінський облік – це облік для стратегічного менеджменту (Ward, 1999).

Стратегічний управлінський облік – це управлінський облік в контексті бізнес-стратегій, які планується запровадити або які вже запроваджені в організації (Ward, 1999)» [4, с. 26–27].

С. Івахненко на підтримку існування стратегічного обліку зазначає, що ні фінансовий, ні тим більше управлінський облік не мають спеціальних методик, які допомогли б отримати інформацію власникам для прийняття важливих інвестиційних рішень. З цього погляду необхідним є стратегічний облік, який, використовуючи дані бухгалтерського обліку та спеціальні прийоми, видає таку інформацію. Інша назва стратегічного обліку – фінансовий менеджмент. Завданнями ж стратегічного обліку є дослідження зовнішнього економічного середовища, розробка фінансової стратегії підприємства, аналіз і планування фінансової діяльності, прийняття інвестиційних рішень [5, с. 112–113]. Тобто, виходячи із зазначеного вище, йдеться про стратегічний облік як окрему інформаційну систему, з чим, до речі, погоджуються далеко не всі.

Зокрема, вже згадувані нами російські вчені О. Ніколаєва та О. Алексеєва говорять лише про стратегічний управлінський облік [4]. Такої ж думки дотримується й О. Каверіна, яка зазначає, що починаючи з 1985 року подальше вдосконалення облікових технологій, методу «АВ-костинг»¹, калькулювання за останньою операцією та ін. привело до виникнення стратегічного управлінського обліку. З ним пов'язана поява таких систем, як

* Автор із вдячністю приймає як застереження, так й іншу інформацію щодо започаткування теоретичних засад прогностичного обліку.

¹ Новий напрям обліку, сферою використання якого в першу чергу мають стати багатонаменклатурні виробництва з високою питомою вагою непрямих накладних витрат і підприємства з гнучкою (адаптивною) формою організації управління

калькулювання на основі руху продукту, калькулювання за стадіями «життєвого» циклу, аналізу витрат ланцюжка цінностей тощо [6, с. 59].

У цьому контексті окремого аналізу вимагає публікація Т. Чебан і В. Яценко [7]. Насамперед щодо мети статті: організація обліково-аналітичної системи стратегічного типу на сучасних підприємствах, дослідження основних складових систем: моніторинг поточної діяльності підприємства та облікова система спостереження за зовнішніми чинниками. Інакше кажучи, йдеться про організацію обліково-аналітичної системи стратегічного типу для задоволення в першу чергу вимог сучасного менеджменту. На перший погляд, складається враження, що мовиться про створення на рівні господарюючих суб'єктів бухгалтерії стратегічного типу як окремих центрів збору та трансформації інформації у розрізі, необхідному для прийняття стратегічних управлінських рішень. Однак детальне вивчення змісту статті цих авторів дає змогу зробити однозначний висновок, що вони пропонують саме стратегічний облік (ведення окремого стратегічного обліку майна, грошових потоків тощо) зі створенням окремої стратегічної бухгалтерії [7, с. 33–34]. При цьому запропонована Т. Чебан і В. Яценко так звана обліково-аналітична система стратегічного типу охоплює не лише фінансовий та управлінський облік, а й стратегічне бізнес-планування, бюджетування, оперативне планування, тобто, на переконання авторів, виходить за «канонічно» встановлені межі традиційного бухгалтерського обліку. Зазначене повною мірою стосується й інших публікацій із проблем стратегічного чи прогнозного обліку².

При цьому насамперед слід зазначити, що у 80-ті роки ХХ століття з'явилися публікації, в яких містилася критика традиційної практики управлінського обліку. З них на особливу увагу заслуговує книжка представників Гарвардської школи бізнесу Роберта Каплана й Томаса Джонсона «Утрачене значення: зліт і падіння управлінського обліку», в якій зазначено: «Традиційний управлінський облік не задовольняє вимог сучасного рівня розвитку виробництва й конкуренції».

1. Традиційні системи обліку виробничих витрат постачають дезорієнтуючу інформацію, непридатну для прийняття рішень.

2. Практика управлінського обліку втрачає самостійність, слідуючи вимогам фінансового обліку, і набуває допоміжного характеру.

3. Управлінський облік практично повністю фокусується на внутрішніх аспектах діяльності компаній і не приділяє уваги навколишньому середовищу бізнесу, в якому діє компанія» [4, с. 23–24].

Інші американські вчені трактували стратегічний управлінський облік як напрям, котрий підвищить значення управлінського обліку в сучасних умовах.

Таким чином, стратегічний облік можна розглядати як вищу стадію управлінського обліку, зорієнтовану в першу чергу на опрацювання інформації, пов'язаної із зовнішніми чинниками виробництва. Російські економісти О. Ніколаєва та О. Алексєєва зробили порівняльний аналіз основних відмінностей стратегічного і традиційного управлінського обліку, повністю навести який не дає змоги обсяг цієї публікації. Однак на окремих із них, на нашу думку, слід зупинитися детальніше. Зокрема, до завдань стратегічного обліку зараховано аналіз зовнішніх факторів і процесів, нефінансових факторів, виявлення необхідності в зміні стратегії підприємства, контроль ступеня досягнення поставлених стратегічних цілей [4, с. 33–36].

На підставі цього логічно зробити висновок, що стратегічний облік ставить собі за мету вивчення зовнішнього середовища та безпосередньо стратегії діяльності підприємства. Завданнями ж стратегічного обліку є дослідження зовнішнього економічного середовища, розробка фінансової стратегії підприємства, аналіз і планування фінансової діяльності, прийняття інвестиційних рішень.

Однак при цьому окремі економісти резонно ставлять питання: наскільки логічно та правомірно називати весь зазначений комплекс робіт обліком, і 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. Але це інше. А комплекс робіт, які називають прогностичним (стратегічним) обліком, є нічим іншим, як фінансовим менеджментом. Принаймні, так вважає С. Івахненко, стверджуючи, що інша назва стратегічного обліку – фінансовий менеджмент. А це, погодьтеся, далеко не одне й те ж саме.

Однак відповідей у повному обсязі на ці питання, на жаль, нема ані у зарубіжній, ані у вітчизняній економічній літературі.

Дослідження зазначеного 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.

Щодо суті стратегічного обліку, то більшість економістів вважають його вищою формою управлінського обліку, при якому основний акцент робиться на

² Автор не ставив за мету провести повний аналіз змісту публікацій із проблем прогнозного обліку

інформації, пов'язаній із зовнішніми чинниками, що впливають на діяльність господарюючих суб'єктів.

Очевидно, що для з'ясування реальності існування стратегічного обліку необхідно визначитись із його суттю, принциповими відмінностями від управлінського обліку, предметом, методом тощо.

Для того, щоби стратегічний облік відповідав вимогам назви «бухгалтерський облік», він, у свою чергу, має відповідати вже встановленим принципам. Їх перелік існує у багатьох цивілізованих країнах. На відповідності окремих із них слід зупинитися детальніше.

Насамперед йдеться про суцільність відображення інформації у системі бухгалтерського обліку. Очевидно, що господарські факти повинні повною мірою відображатися в системі бухгалтерського обліку без вибіркості. Разом із тим слід зауважити, що спочатку в обліку визначається повний перелік об'єктів, повна техніко-економічна характеристика яких і фіксується у первинних документах та 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. Щоправда, при цьому очевидна необхідність визначення окремого переліку його об'єктів, у розрізі яких має відображатися економічна інформація.

Однак це питання в економічній літературі, на жаль, повною мірою не досліджене. Більше того, більшість науковців, говорячи про стратегічний управлінський облік як інструмент представлення даних про бізнес підприємства та його конкурентів, не уточнюють при цьому, які саме і про що потрібні дані. Тобто замість конкретного переліку об'єктів та вимог до масштабу і якісних характеристик інформаційних потоків, необхідних для прийняття стратегічних управлінських рішень, стратегічний управлінський облік характеризується такими загальними фразами:

1. Розширення традиційної внутрішньої направленості управлінського обліку, тобто включення зовнішньої інформації про конкурентів.

2. Взаємозв'язок між стратегічною позицією, вибраною фірмою та очікуваним акцентом на управлінський облік (тобто є облік у відповідності зі стратегічним позиціонуванням).

3. Досягнення конкурентних переваг шляхом аналізу способів скорочення витрат і/або посилення диференціації продуктів фірми шляхом використання зв'язків у ланцюжку цінностей (value chain) та оптимізації носіїв витрат (cost drivers) [4, с. 28].

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. Якщо інформація про собівартість продукції власного виробництва, пропоновану ціну реалізації та очікувані результати формується в системі фінансового й управлінського обліку, то інформаційне забезпечення аналізу ринку та основних гравців на ньому має відбуватися безпосередньо в системі стратегічного управлінського обліку.

При цьому виникають конкретні запитання: яка інформація потрібна і які саме об'єкти вона повинна характеризувати? Відповіді на них дати складно, та й будуть вони певною мірою 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 цей факт в обов'язковому порядку має бути відображений документально в 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 саме 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 такий порядок має певний позитив, оскільки при цьому в системі стратегічного обліку формуватимуться 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. Щоправда, тут попередньо слід визначити перелік основних об'єктів, інформацію про які потрібно зібрати, наприклад: перелік конкурентів, основні техніко-економічні характеристики їхньої 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.

Саме в цьому й полягає суть проблеми відмінностей і взаємозв'язку стратегічного

управлінського обліку та стратегічного менеджменту. У найбільш загальному вигляді стратегічний менеджмент є процесом, за допомогою якого менеджери оцінюють зовнішнє середовище, визначають довготермінові напрями розвитку господарюючого суб'єкта, його мету, розвивають стратегії досягнення мети з урахуванням усіх внутрішніх та зовнішніх чинників. Російські економісти О. Ніколаєва та О. Алексєєва запропонували на основі узагальнення думок інших фахівців схему дії оперативного стратегічного менеджменту на рівні підприємства (рис.1)

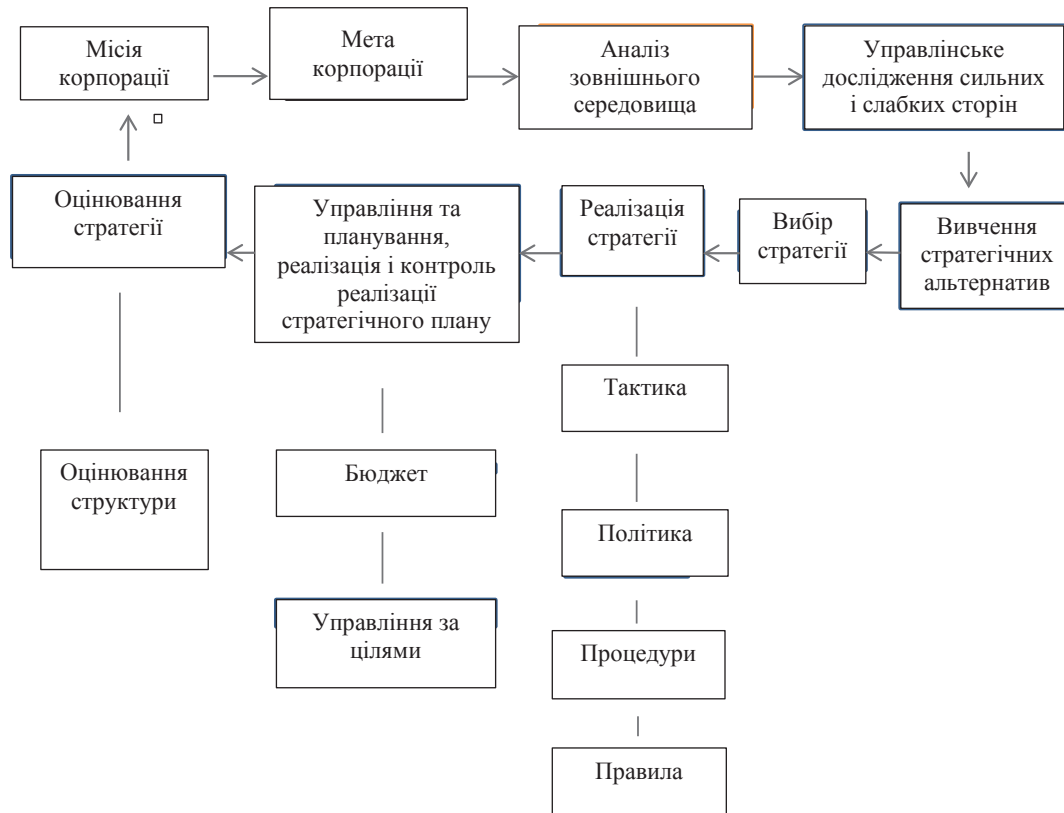


Рисунок 1. Схема дії стратегічного менеджменту на підприємстві (за М. Мексон та інш., 2001) [4, 30]

Однак із цієї схеми стратегічного управлінського обліку як такого не видно. Більше того, у запропонованому порядку дії стратегічного менеджменту на підприємстві взагалі нема місця ані управлінському, ані навіть бухгалтерському обліку. А звідки тоді береться необхідна інформація для визначення хоча б, наприклад, місії та мети корпорації, оцінювання стратегії, управління та планування тощо?

Зазначене, у свою чергу, породжує ще одну наукову проблему, пов'язану не стільки з місцем та роллю бухгалтерського обліку в управлінні фінансово-виробничою діяльністю господарюючих суб'єктів, скільки з формуванням і використанням менеджерами облікової інформації. Те, що управлінці вважають наявністю потрібних їм інформаційних потоків як саме собою зрозуміле, є глибоко нелогічним, оскільки з цього випливає принаймні два негативні наслідки: по-перше, принижується роль бухгалтерського обліку як архіважливої інформаційної системи і, по-друге, знижується якість прийнятих стратегічних управлінських рішень. Якщо перше певною мірою ще можна проігнорувати, то з другим справи серйозніші. Річ у тім, що

менеджери не до кінця знають можливості бухгалтерського обліку, а працівники облікових служб, у свою чергу, – конкретні інформаційні потреби управління.

Таким чином, у цій публікації ми порушили фактично лише дві проблеми, пов'язані зі збиранням та опрацюванням інформаційних потоків на стадії стратегічного управлінського обліку: суцільності відображення явищ і фіксації 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 відбулися, а не ті, котрі ще мають (можуть) відбутися, заплановані чи прогнозовані до виконання. Тому у випадку сприйняття запропонованого порядку відображення у системі стратегічного управлінського обліку прогнозної інформації має відбутися й зміна загальної «філософії» бухгалтерського обліку. За своєю суттю він завжди був консервативним, що в принципі є позитивом. Характеризуючи принцип

консерватизму як одну з концептуальних основ сучасної бухгалтерської методології, Е. С. Хендриксен та М. Ф. Ван Бреда відмічають, що «на користь консерватизму», як правило, висуваються три аргументи.

Суть першого з них полягає в тому, що песимізм бухгалтерів нейтралізує надоптимізм менеджерів і власників компаній.

Другий аргумент зводиться до того, що перебільшення прибутків та оцінок майна більш небезпечно для справи та його власників, аніж применшення.

Третій аргумент на користь консерватизму базується на тому, що бухгалтеру доступний значно більший обсяг інформації, ніж інвесторам і кредиторам [8, с. 102–103].

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 свідчить про наявність у теорії стратегічного управлінського обліку низки проблем, до вирішення яких ніхто як з українських, так і зарубіжних вчених ще не приступав. Очевидно, що в одній науковій статі розв'язати навіть основні питання неможливо, оскільки їх дуже багато. Ось лише деякі із них: стратегічний облік має бути лише аналітичним чи є варіанти ведення обліку синтетичного? Як відображати одержану інформацію на рахунках бухгалтерського обліку? Чи обов'язковим при цьому буде використання принципу подвійного запису?

Автор готовий стати об'єктом суттєвої, навіть нищівної критики щодо окремих пропозицій чи суджень. Головне, щоб у майбутньому це стало

новим поштовхом до розвитку теоретичних досліджень як однієї зі складових частин загальної системи бухгалтерського обліку.

Висновки

На основі проведеного дослідження важливо насамперед зазначити, що незважаючи на певну кількість наукових публікацій як вітчизняних, так і зарубіжних економістів щодо суті, ролі та основних засад стратегічного обліку, як окрема інформаційна система він практично не вивчений. На даний час в Україні серед економістів існують два діаметрально протилежні погляди. Перший із них полягає у тому, що стратегічного обліку як такого не існує, оскільки в системі бухгалтерського обліку не можна обліковувати факти чи явища, які не відбулися. Прихильники другого пропонують у більшості випадків вважати стратегічний облік стратегічним менеджментом, хоча менеджери взагалі не бачать його існування в системі менеджменту. Однак належної аргументації позиції ані з одного, ані з другого боку, на жаль, нема. Зокрема, противники існування стратегічного обліку практично не проводять досліджень щодо правил формування інформації безпосередньо на споживчому ринку, а інші так і не визначились щодо предмета й методу стратегічного обліку, принципів його ведення тощо.

Таким чином, проблеми, порушені в цьому матеріалі, та окремі пропозиції автора поставили більше запитань, аніж одержано відповідей. 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 та практику стратегічного обліку, так і загальну теорію бухгалтерського обліку.

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.
4. Николаева О. Е. Стратегический управленческий учет: науч.-практ. изд. / О. Е. Николаева, О. В. Алексеева. – М.: Едиториал УРСС, 2003. – 304 с.

5. Івахненко С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту / С. В. Івахненко. – К.: Знання-Прес, 2003. – 349 с.
6. Каверина О. Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры / О. Д. Каверина. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 352 с.
7. Чебан Т. Організаційні аспекти побудови бухгалтерії стратегічного типу / Т. Чебан, В. Яценко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 12. – С. 31–36.
8. Хендриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета / Э. С. Хендриксен, Ван Бред М. Ф. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.

1. Kuzmyskyi A. N. Theory of accounting: Textbook / A. N. Kuzmyskyi. – K.: Vyshcha shkola, 1990. – 311 p.
2. Kuzmyskyi A. M. Theory of accounting / A. M. Kuzmyskyi, Yu. A. Kuzmyskyi. – K.: Vse pro bukhgalterskyi oblik, 1999. – 288 p.
3. Ryan B. Strategic accounting for management / M. H. Rozovskyi. – M.: Audit, 1998. – 616 p.
4. Nikolaeva O. E. Strategic management accounting: theoretical and practical issue / O. E. Nikolaeva, O. V. Alexeeva. – M.: Editorial URSS, 2003. – 304 p.

5. Ivakhnenkov S. V. Informational technologies in organization of accounting and audit / S. V. Ivakhnenkov. – K.: Znannya-Press, 2003. – 349 p.
6. Kaverina O. D. Management accounting: systems, methods, procedures / O. D. Kaverina. – M.: Finance and statistics, 2004. – 352 p.
7. Cheban T. Organizational aspects of the development of the atrategic accounting / T. Cheban, V. Yashchenko // Accounting and audit. – 2004. – № 12. – P. 31–36.
8. Hendryksen E. S. Theory of accounting / E. S. Hendryksen, Van Bred M.F. – M.: Finance and statistics, 1997. – 576 p.

Дата подачі рукописи: 22.09.2015 р.