

## Дихотомія сучасної облікової системи на предмет виокремлення стратегічного обліку

Оксана Петрівна Кундря-Висоцька,  
доцент кафедри обліку і аудиту  
Львівського інституту банківської справи  
Університету банківської справи Національного банку України (м. Київ),  
кандидат економічних наук, доцент

**Анотація.** Обґрунтовано розширення часового та інформаційного діапазону функціонування облікової системи. Доведено, що стратегічний облік як новітню інформаційну систему для потреб стратегічного управління утворено в результаті логічної дихотомії сучасної облікової системи, що є незворотним і об'єктивним процесом у контексті розширення інформаційних запитів. Виокремлено методологічні компоненти щодо функціонування стратегічного обліку і напрями наукових досліджень стосовно напрацювання архітектури моделі стратегічного обліку на підприємстві. В основі однієї з найпоширенішої методик організації стратегічного обліку на промислових підприємствах пропонується балансовий напрям розвитку.

**Ключові слова:** облікова система, стратегічний облік, методика стратегічного обліку, інформаційні запити.

**Постановка проблеми.** Перехід до управління нового рівня ставить першочерговим завданням створення на підприємстві відповідного обліково-аналітичного забезпечення для прийняття перспективних (прогнозних) рішень як визначальної компоненти ефективного розвитку бізнесу. В актуальну площину потрапляють питання використання даних бухгалтерського обліку як ґрунтового та якісного джерела інформації і щодо загального фінансового стану підприємства, і щодо показників навколишнього середовища та спрямування їх на забезпечення ефективної стратегічної діяльності. Безумовно, це нові підходи, іншими словами – нові об'єктивні умови функціонування сучасної облікової системи як інформаційного середовища для якісно нового рівня управління. Стратегічний підхід до процесу управління дає змогу підприємствам своєчасно та адекватно реагувати на зміни в середовищі їх функціонування і формувати конкурентні переваги, що в довгостроковій перспективі забезпечать зростання вартості господарських одиниць та досягнення ними поставлених цілей.

Отже, ідеться про виокремлення окремої підсистеми у структурі сучасної облікової системи – стратегічного обліку як інформаційного забезпечення управління для прийняття стратегічних рішень.

Зауважимо, що логіка розширення часового діапазону облікової системи сьогодні заперечується загальноприйнятою практикою обліку, що дозволяє розглядати його як один з інструментів оцінки ефективності підприємства лише ретроспективно. У зв'язку з цим виникають принципові питання на предмет дихотомії (логічного виокремлення) стратегічної компоненти облікової системи, як, до слова, свого часу було виокремлено фінансовий та управлінський облік.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Учені по-різному підходять до розгляду питань стратегічного обліку в межах облікової системи. Зокрема, А. Ф. Коуд розглядає питання створення на підприємствах стратегічного виробничого обліку [1]. Професор В. А. Терехова трактує стратегічний облік як облікову

систему, «адаптовану до сучасного виробничого середовища, що включає багатомірну стратегію зв'язків за допомогою каналів поширення і визначення потреб споживачів» [2]. М. А. Вахрушина розглядає питання прийняття стратегічних управлінських рішень на базі сегментарного обліку [3]. Б. Райан розглядає стратегічний облік як єдність фінансового і управлінського обліку [4]. Н. В. Валебникова вважає, що управлінський облік включає виробничий облік, власне управлінський облік, сучасний управлінський облік, прогресивний управлінський облік і останні тенденції розвитку управлінського обліку вона пов'язує зі стратегічним управлінським обліком [5].

Відповідно, визначеної цілісної концепції стратегічного обліку не досягнуто. Саме це й обумовило змістове наповнення нашої статті.

**Мета статті** – довести, що стратегічний облік як новітню інформаційну систему для потреб стратегічного управління утворено в результаті логічної дихотомії сучасної облікової системи, що є незворотним і об'єктивним процесом у контексті розширення інформаційних запитів.

**Виклад основного матеріалу.** Підприємство є відкритою економічною системою, що функціонує в зовнішньому середовищі, якому притаманна невизначеність. Для наближення до світового рівня управлінської та корпоративної культури вітчизняним підприємствам потрібно звертати увагу на ефективність інформаційної системи та її розвиток. Для раціоналізації й оптимізації формування облікової інформації, підвищення її інформативності та користності для керівників потрібен концептуальний перегляд теорії, методології і практики обліку.

Отже, процеси глобалізації ведуть до розширення сфери облікового процесу, до перехрещення традиційного бухгалтерського обліку з елементами планування, прогнозування, економічного аналізу, ціноутворення. Об'єднання різних сфер економічної роботи зумовило необхідність формування такої багатофункціональної ланки, яка б, ґрунтуючись на використанні знань



різних галузей науки, змогла організаційно і методологічно об'єднати всі напрями обліково-аналітичної роботи в єдину обліково-економічну систему, котра б ефективно «працювала на перспективу» суб'єкта господарювання.

У 60–70-х роках ХХ століття у США та інших розвинутих європейських країнах відбувається процес інтеграції методів фінансового та управлінського обліку, аналізу, нормування, планування та контролю в єдину систему опрацювання даних і подання їх з метою прийняття стратегічних рішень. Така облікова система набуває характеристик стратегічно орієнтованого обліку, який забезпечує реалізацію не тільки оперативних завдань, а й завдань на глобальні стратегічні цілі підприємства. Саме така орієнтація означає подальший рівень поглиблення облікової системи, виходячи із сучасного бачення ролі та значення інформаційних ресурсів для прогнозування явищ і процесів.

Здавалося б, нова на тоді компонента облікової системи – управлінський облік – мала забезпечити необхідні інформаційні запити, проте еволюція підприємства і зовнішнього середовища є незворотними. Слід констатувати суттєву відмінність традиційного підходу до управління витратами від концепції стратегічного управління витратами. Різниця полягає у принципово іншому світогляді стосовно процесу управління витратами. Зауважимо основні відмінності традиційного підходу до управління витратами від стратегічного управління витратами:

*Відмінність щодо цілі.* Ціллю в межах традиційного підходу є зниження витрат будь-яким шляхом як основний спосіб утримання і завоювання конкурентних переваг. У межах стратегічного управління витратами ця ціль також присутня, але планування системи управління витратами різко змінюється залежно від основного стратегічного позиціонування підприємства. Більше того, у межах кожного зі стратегічних напрямів можливе планування збільшення значення витрат на котрійсь ділянці ланцюжка створення цінності, якщо це викличе адекватне зниження витрат для інших ділянок чи принесе фірмі іншу конкурентну перевагу.

*Відмінність щодо способів аналізу витрат.* У традиційному підході проводиться оцінка суми витрат (собівартості) на одиницю продукції чи виробничий підрозділ. У межах стратегічного управління витратами вартість розглядається з позиції різних етапів загального ланцюжка створення цінності, частиною якого є підприємство і його підрозділи.

*Відмінність щодо описання поведінки витрат.* У межах традиційної системи витрати розглядаються, головним чином, як функція обсягу реалізації продукції. І у зв'язку з цим проводиться ґрунтовний аналіз змінних, постійних і мішаних витрат. Обсяг реалізованої продукції розглядається як критичний чинник утворення витрат. З позицій стратегічного управління витратами останні, перш за все, залежать від стратегічного вибору. У зв'язку з цим вони є функцією значно загальніших структурних і функціональних чинників.

Отже, коротка характеристика таких відмінностей в управлінні витратами дає змогу констатувати, що проблема модифікації обліку шляхом його орієнтації на прийняття стратегічних рішень не має альтернатив, оскільки неадекватність обліку потребам підприємства в інформаційному забезпеченні зменшує дієвість системи управління. Сьогодні вже не існує варіанта розвитку облікової системи, що не передбачав би необхідності її приведення у відповідність до вимог сучасного етапу стратегічного економічного розвитку, оскільки облік є інструментом для управління, а не самоціллю, він має сприяти розробленню і впровадженню ділової стратегії, є засобом досягнення успіху в бізнесі. Саме тому потрібно враховувати час, ризики, зовнішнє конкурентне середовище тощо.

Не обмежуючись обліком фактичних величин, відкидаючи уявлення про облік як про історичний опис господарства, ще А. П. Рудановський (1863–1934) вважав, що в балансі повинні знайти відображення і ті події, які ще тільки будуть відбуватися [6, с. 197–230].

Зміщення ролі обліку в бік питань стратегії потребує фундаментальних змін у розумінні сутності облікової системи на предмет її логічної дихотомії. Підсистема стратегічного обліку має бути гнучкою, функціонувати паралельно із системами аналізу і контролю з метою оптимального забезпечення прийняття стратегічних управлінських рішень (рис. 1).

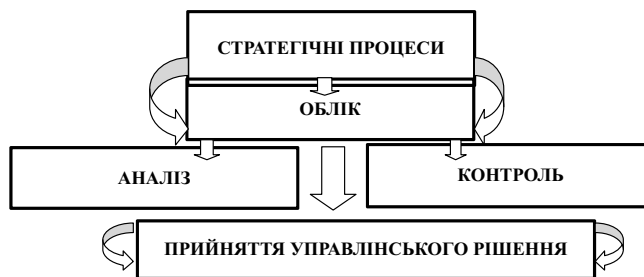


Рис. 1. Місце обліку в системі забезпечення прийняття управлінського рішення

Стратегічний облік як компонента облікової системи лише розвивається, але потреба в ньому безперечна, адже він максимально наближає облік до потреб сучасного управління, дає готові варіанти ефективних управлінських рішень. Це, своєю чергою, дасть можливість у майбутньому запобігти помилковим управлінським рішенням, що приводить до виникнення ризикових і збиткових фактів господарської діяльності.

Упродовж багатьох років *стратегічний управлінський облік* трактується як стратегічний потенціал, що забезпечує вагомий вклад в управлінський облік. Наприкінці 1980-х років Інститут бухгалтерів-аналітиків у Великобританії виділив кошти на дослідження, метою якого був аналіз поточного стану досліджень у сфері управлінського обліку. Результати цієї роботи опубліковані під заголовком «Управлінський облік: не революція, а еволюція». Автори цієї роботи – Бромвіч і Бхімані (Bromwich and Bhimani). У своєму звіті та в роботі «Управлінський облік: шляхи прогресу» [7] автори привернули увагу зацікавлених осіб до стратегічного управлінського обліку щодо майбутнього розвитку.



Слід зауважити, що не зважаючи на велику увагу до стратегічного управлінського обліку, до сьогодні він не набув усесторонньої концептуальної основи.

Іннз (Innes) дає визначення стратегічному управлінському обліку як системі, що надає інформацію для забезпечення прийняття на підприємстві стратегічних рішень [8, с. 238]. Зазвичай стратегічні рішення мають довгостроковий характер, а також усесторонній вплив на діяльність підприємства і, часом не змінюючи нічого, мають зовнішню направленість. Цю думку поділяють також Купер і Каплан (Cooper and Kaplan), які стверджують, що прийоми стратегічного управлінського обліку були розроблені перш за все для підтримки загальної конкурентної стратегії підприємства, головним чином за рахунок використання інформаційної технології для більш досконалого обліку собівартості продукції та послуг.

Проте інші вчені пропонують і такі визначення, в яких головна увага приділяється зовнішній орієнтації стратегічного управлінського обліку. Так, наприклад, Сіммондз (Simmonds), який один із перших запропонував термін «стратегічний управлінський облік», розглядає його як спосіб аналізу власного бізнесу і бізнесу конкурентів, який застосовується при розробці та оцінці стратегії власного бізнесу [9, с. 2–6]. Згодом Бромвіч (Bromwich), активний прихильник стратегічного управлінського обліку, дав таке його визначення: це спосіб аналізу фінансової інформації про ринки продукції підприємства, витрати конкурентів, структуру витрат, відслідкування стратегії підприємства і стратегії конкурентів на цих ринках упродовж кількох звітних періодів.

Оскільки не було узгодженості у трактуванні поняття «стратегічний управлінський облік», Лорд (Lord) 1996 року здійснила огляд спеціальної літератури і виявила кілька основних напрямів, які використала для визначення сутності стратегічного управлінського обліку. Вона сюди включила [10, с. 223]:

- 1) вихід за межі внутрішньої орієнтації традиційного управлінського обліку й отримання інформації про конкурентів;
- 2) визначення залежності між стратегічною позицією, обраною підприємством, та очікуваним застосуванням управлінського обліку (тобто звітність щодо стратегічного позиціонування);
- 3) отримання конкурентних переваг за рахунок аналізу способів зменшення витрат чи підвищення рівня диференціації продукції підприємства через використання зв'язків у контексті оптимізації чинників впливу на витрати.

Грунтовне дослідження сутності й елементів стратегічного управлінського обліку, проведене Коліном Друрі в його виданні «Управлінський і виробничий облік», засвідчує розбіжність у поглядах науковців стосовно того, чи повинен мати стратегічний управлінський облік в основному зовнішню орієнтацію, чи ні. Якщо одні автори (Д. Іннз, Р. Купер, Р. Каплан) визначають стратегічний управлінський облік як надання інформації для забезпечення підтримки прийняття на підприємстві стратегічних рішень, то інші (К. Сіммондз, М. Бромвіч) розглядають його як спосіб

аналізу власного бізнесу і бізнесу суперників, який застосовується при розробленні і відслідковуванні стратегії власного бізнесу [11, с. 860–861].

Позаяк одностайності між науковцями не існує, К. Друрі подає основні напрями, які використовуються для характеристики стратегічного управлінського обліку:

- вихід за межі внутрішньої орієнтованості традиційного управлінського обліку і отримання інформації про конкурентів;
- визначення залежності між стратегічною позицією, обраною компанією і очікуваним застосуванням управлінського обліку (тобто звітність щодо стратегічного позиціонування);
- отримання конкурентної переваги за рахунок аналізу способів скорочення витрат і/чи підвищення ступеня диференційованості продукції компанії за допомогою використання зв'язків у ланцюжку цінностей та оптимізації факторів витрат.

Виходячи з цього *метою стратегічного управлінського обліку* є забезпечення керівництва потрібною інформацією для оперативного та стратегічного управління і контролю за розвитком підприємства в інтересах його власників.

*Таким чином, завданнями стратегічного управлінського обліку є:*

- формування інформаційного забезпечення для аналізу потенційних ринків для підприємства;
- забезпечення стратегічного аналізу власного потенціалу і визначення ключових факторів успіху для підприємства;
- калькулювання за видами діяльності;
- розробка системи показників для оцінки ключових факторів успіху підприємства;
- надання адекватної інформації для забезпечення реалізації обраної стратегії та складання звітності про ключові фактори успіху;
- забезпечення зворотного зв'язку щодо досягнутих результатів та їх узгодження зі стратегічними цілями (моніторинг реалізації стратегії);
- надання інформації стосовно довгострокових наслідків різних напрямів дії.

*Предметом стратегічного управлінського обліку* – господарська діяльність підприємства попередніх періодів, поточного періоду і прогнозована діяльність.

*Об'єктами стратегічного управлінського обліку* є окремі види і напрями діяльності підприємства, центри відповідальності, бюджети і довгострокові плани, зовнішнє середовище.

*Користувачами інформації стратегічного управлінського обліку* є керівництво підприємства як на вищому (рада директорів, президент, віце-президенти тощо), так і на нижчих рівнях управління. При цьому керівникам вищого рівня управління інформація управлінського обліку потрібна для прийняття стратегічних рішень та їх моніторингу, керівникам нижчих рівнів – для реалізації стратегії.

Отже облік, у такому розумінні розглядається і як головний інтегрувальний та організовуваний фактор,



і як інформаційне забезпечення підтримки процесів створення, поширення, опрацювання й використання знань усередині підприємства (рис. 2).



Рис. 2. Архітектура моделі стратегічного обліку на підприємстві

Попри значну увагу, що привертає до себе стратегічний облік, на цей час відсутня багатогранна концептуальна основа його побудови.

Отже, стратегічний облік – це нова сфера, межі якої ще не визначені. Це дає можливість моделювання альтернативних варіантів і моделей з метою якнайповнішого забезпечення інформаційних запитів.

На сьогодні превалює переконання, що обліково-аналітичне забезпечення стратегічних рішень є єдністю стратегічного обліку і стратегічного аналізу. Останній можна визначити як аналіз зовнішнього оточення і внутрішнього середовища підприємства з метою визначення його стратегічного потенціалу, стратегічної позиції та перспектив розвитку.

Ставлячи за мету розвиток стратегічного обліку, потрібно визначити об'єкти облікового процесу та особливості його організації, іншими словами – виокреслити виразні перспективні індикатори (показники) у контексті функціонування підприємства в необхідному зовнішньому середовищі. Саме наявність значного кола нерозв'язаних теоретико-методологічних і практичних проблем, пов'язаних з ототожненням облікових даних, їх попередньою аналітичною обробкою та орієнтацією на забезпечення потреб стратегічного менеджменту потребують проведення подальших досліджень.

На сьогодні залишаються нерозв'язаними методологічні проблемні питання, що стосуються розвитку стратегічного обліку (рис. 3).

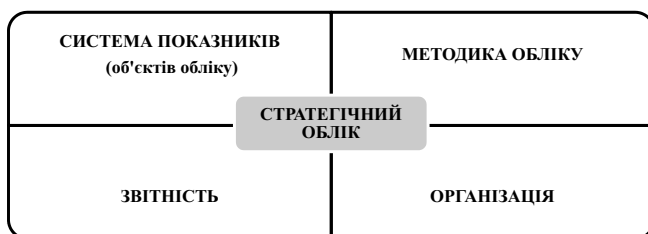


Рис. 3. Методологічні компоненти стратегічного обліку: напрями досліджень

До методів стратегічного обліку можна зарахувати: методи моніторингу конкурентної позиції (аналіз трендів за певними параметрами), моніторингу динаміки вартості підприємства (бренду, марки, бізнесу тощо), методи стратегічного ціноутворення і калькулювання (AB-costing, LC-costing, JIT-costing, target-costing, калькулювання на основі ланцюга цінностей, PFC-калькулювання), методи стратегічного позиціонування, методи планування та гнучкого бюджетування (flexed budget або flexible budget), система збалансованих показників (BSC), методи стратегічного (SWOT-аналіз, GAP-аналіз, CVP-аналіз, аналіз зовнішнього і внутрішнього середовища, аналіз прибутковості за споживачами, продуктами, бізнес-процесами тощо) і системного аналізу, модель доданої вартості (EVA), відстеження необхідності зміни стратегії, формування сигнальних індикаторів для виявлення проблем та інші.

До стратегічного обліку належать методи прогнозування, що використовуються у статистиці, а також економіко-математичні методи на базі даних фінансового та управлінського обліку (кожного окремо і загалом). Для стратегічного обліку можуть використовуватись носії інших видів обліку, але в них мають бути передбачені реквізити для прогностичного обліку. Відразу можуть наводитись і висновки (варіанти управлінських рішень), але за відповідний період їх доцільно узагальнювати у спеціальних реєстрах (на окремих носіях) [12].

Таким чином, методологія стратегічного обліку сьогодні є об'єктом глибоких аналітичних досліджень у контексті логічної дихотомії облікової системи під впливом об'єктивних глобалізаційних процесів. В основі однієї з найпоширеніших методик організації стратегічного обліку на промислових підприємствах лежить балансовий напрям розвитку стратегічного обліку, який набув значного поширення в Німеччині, Австрії, Франції, США. Балансовий напрям стратегічного обліку передбачає, що за початкову точку розробки стратегії береться бухгалтерський баланс.

Проте який би концептуальний підхід не було обрано, важливим, на нашу думку, є дотримання системного підходу до побудови стратегічного обліку, який визначає послідовність формування інформації стратегічного обліку і передбачає, що він є складовою загальної інтегрованої системи бухгалтерського обліку, яка включає фінансовий, управлінський і стратегічний облік.

Суттєвим недоліком сучасної системи управління є розмежування різноманітних служб підприємства в межах функціонального розподілу праці на підприємстві, коли окремі відділи мають вузьку спеціалізацію й різні цілі функціонування. Це значною мірою призводить як до роз'єднаності обліку й інших функцій управління, так і до невідповідності різних видів обліку один одному. Вирішення цього протиріччя можливе на основі створення концепції інтегрованого обліку та впровадження інструментів планування, аналізу, прогнозування (контролінгу).

**Висновки.** Для подолання описаних перепон необхідно вирішити цілу низку питань теоретико-



методологічного характеру, що дозволить, з одного боку, розширити предмет класичного бухгалтерського обліку, а з другого – зберегти його характерні особливості та наукові цінності, що відрізняють його від інших функціональних наук і систем, які забезпечують надання інформації для прийняття управлінських рішень на підприємстві.

Отже, до системи стратегічного обліку слід вводити елементи попереднього аналітичного опрацювання

інформації та забезпечувати її інтеграцію з елементами механізму управління знанням.

Перспективи подальших досліджень полягають у теоретичному обґрунтуванні стратегічного обліку, конкретизації його предмета, завдань, принципів і місця в інформаційній системі підприємства, розвитку методології та інструментарію з метою створення прогнозової інформації та її використання для прийняття необхідних стратегічних рішень.

#### Список використаних джерел

1. Коуд А. Ф. Бухгалтерский учет: основы теории : учебное пособие / А. Ф. Коуд. – М. : Экспертное бюро-М, 1997. – 479 с.
2. Терехова В. А. Стратегический управленческий учет: состояние и развитие в зарубежных странах / В. А. Терехова // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2000. – № 4. – С. 9–12.
3. Вахрушина М. А. Внутрипроизводственный отчет и отчетность. Сегментарный учет и отчетность. Российская практика: проблемы и перспективы / М. А. Вахрушина. – М. : АКДИ, Экономика и жизнь, 2000. – 192 с.
4. Райан Б. Стратегический учет для руководителя / Б. Райан ; пер. с англ. под ред. В. А. Микрюкова. – М. : Аудит, 1998. – 616 с.
5. Валебникова Н. В. Современные тенденции управленческого учета / Н. В. Валебникова, И. П. Василевич // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 18. – С. 53–58.
6. Соколов Я. В. История бухгалтерского учета : учебник / Я. В. Соколов, В. Я. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 272 с.
7. Bromwich M. Management Accounting: Pathways to progress / M. Bromwich and A. Bhimani ; Chartered Institute of Management Accountants. – 1994.
8. Innes J. Strategic Management Accounting / J. Innes // Organizations and Society. – 1998. – № 14 (4). – 325 p.
9. Simmonds K. Strategic management accounting / K. Simmonds // Management Accounting. – 1981. – № 59 (4). – P. 2–6.
10. Lord B. R. Strategic management accounting: the emperors new clothers / B. R. Lord // Management Accounting Research. – 1996. – № 7 (3). – 347 p.
11. Друри К. Управленческий и производственный учет : учебник : пер. с англ. / К. Друри. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – С. 860–861.
12. Семанюк В. З. Формування підсистеми стратегічного обліку в умовах ринкових відносин / В. З. Семанюк // Формування ринкових відносин в Україні : зб. наук. пр. / наук. ред. І. Г. Манцуров. – К., 2010. – Вип. 11 (114). – С. 59–64.

**Summary.** In the article substantiated expansion of the time range and the data range, proved functioning of accounting system. Proved that strategic accounting as newest information system for the purposes of the strategic management formed by logical dichotomy of modern accounting system, which is irreversible and objective process in the context of expansion of information requests. Are pointed out methodological components for functioning of strategic account and trends of scientific research in relation to developments the architecture model strategic accounting in the enterprise. At the core of one of the most common techniques of organizations strategic accounting on the industrial enterprises has been proposed balancing direction of development.

**Keywords:** accounting system, strategic accounting, techniques of the strategic accounting, information (data) requests.