

УДК 657.412

Довбуш А.В.  
к.е.н., доцент кафедри обліку у виробничій сфері  
Чортківський навчально-науковий інститут підприємництва і бізнесу  
Тернопільський національний економічний університет

## СТРАТЕГІЧНИЙ ОБЛІК: СУТНІСТЬ ТА ПОНЯТТЯ

Dovbush A.V.,  
cand.sc.(econ.), assistant professor of the  
department of accounting in the production sphere  
of Chortkivskyi Institute of Entrepreneurship and Business  
Ternopil National Economic University

## STRATEGIC ACCOUNTING: ESSENCE AND CONCEPTS

**Постановка проблеми.** Із середини 20 століття наростаючим темпом розвивалося вчення про філософію стратегічного управління. При цьому, вчені обговорювали наукові підходи до прогнозування, планування та конструювання майбутнього. Це дозволило оцінювати майбутній стан на основі існуючої системи показників і тенденцій розвитку економіки загалом й мати повноцінну інформацію стратегічного характеру. Як результат підвищується імовірність досягнення конкурентних переваг, формується позитивний імідж підприємства, збільшується довіра з боку інвесторів і партнерів.

В ході виконання робіт за стратегічними планами та програмами потрібно встановлювати і контролювати конкретні терміни стосовно усіх робіт, які виконують усі учасники програм і планів, постійно вирішувати питання щодо перерозподілу ресурсів, кооперації та взаємодії між окремими виконавцями та завданнями, а також щодо оцінки результатів ефективності прийняття рішень. Усе це знаходить відображення у роботах по координації окремих видів діяльності з метою вчасного і якісного досягнення цілей. Ці функції реалізуються за допомогою обліку.

Система обліку в сучасних умовах дедалі більшою мірою передбачає планування та прогнозування діяльності з урахуванням довгострокових цілей, використовує методи отримання інформації про вирішальні чинники успіху: якість, інновації, час та інші, що має надзвичайно важливе значення для оптимізації стратегії розвитку підприємства. У новій інтерпретації вона дає можливість вивчення та відображення господарських операцій, які можуть відбутися в результаті відхилень від встановлених параметрів. Зрозумілим є те, що мова йде про якісно новий вид обліку. В теперішніх реаліях господарського життя його із впевненістю можна назвати стратегічним обліком.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Сутність та особливості визначення поняття „стратегічний облік” є у наукових доробках таких вчених: Б. Райана [1], К. Друрі [3], К. Уорд [4], М. Чирикова [2], Е. Дмитриченко [7], С. Голова [10], В. Шевчук [13]. Здійснений нами огляд літературних джерел дає можливість встановити, що досі повного обґрунтування сутності та поняття стратегічного обліку немає. Автори по-різному трактують сутність та поняття стратегічного обліку та напрямки його розвитку, а є й такі, що не виділяють його в окремий напрямок досліджень, хоча і розкривають важливість обліку в досягненні стратегічних цілей.

Це, на нашу думку, є неприпустимим, оскільки на основі результатів, отриманих за допомогою стратегічного обліку, можна приймати управлінські рішення із урахуванням характерних напрямків змін в майбутньому. Тому, від правильності розуміння сутності та поняття стратегічного обліку залежить якість прийнятих рішень, ефективність функціонування підприємства загалом.

**Постановка завдання.** Метою статті є осмислення сфери застосування стратегічного обліку, що дозволить правильно визначити його сутність як окремої інформаційної підсистеми управління та надати докорінне його визначення.

Для управління підприємством в сучасних умовах необхідним є планування господарської діяльності на всіх рівнях: стратегічному, тактичному й оперативному. На даному етапі розвитку вітчизняної економіки найважливішим є стратегічний рівень, на якому приймаються управлінські рішення для подальшого функціонування підприємства. Для забезпечення нагромадження відповідних даних щодо прийняття виважених стратегічних рішень покликана система обліку.

Загальновідомо, що облік – це система збору, обробки та підготовки інформації для зовнішніх і внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством. Для управління та контролю за його розвитком потрібна інформація про те, що відбувається й за межами підприємства, і яким є потенційний вплив чинників зовнішнього середовища на реалізацію обраної підприємством конкурентної стратегії. Тобто, ефективно працююча реальна система стратегічного обліку покликана шляхом оцінки критичних чинників успіху підприємства, аналізу конкурентів, розуміння їх можливих альтернативних стратегій допомогти підприємству у визначенні її власної стратегії на ринку.

Тому, осмислення сфери застосування стратегічного обліку дозволить правильно визначити його сутність як окремої інформаційної підсистеми управління та надати докорінне його визначення.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Одним із перших зарубіжних учених, які визнавали існування такого виду обліку як „стратегічний облік” був Б. Райан. У своїй праці „Стратегічний облік для керівників” автор стверджував, що стратегічний облік поєднує в собі управлінський та фінансовий облік, які, за його баченням, повинні розглядатися в цілому. Сферою його застосування є межа функціонування різних фінансових функцій. Стратегічним обліком Б. Райан називав визначений спосіб відображення фінансових і облікових проблем підприємства. Таким чином, стратегічний облік він відносив до фінансового аналізу проблем, пов'язаних з наступними факторами: зобов'язаннями, контролем, затратами та потенціалом [1].

Деяко протилежним було бачення сутності та поняття стратегічного обліку у працях К. Сіммондза і М. Бромвіча. Вони стверджували, „що стратегічний облік – це забезпечення і аналіз даних управлінського обліку компанії та її конкурентів для використання їх при розробці і контролі за виконанням економічної стратегії, особливо що стосується рівня та тенденцій в реальних затратах і цінах, об'ємі та частки ринку, потоку грошових коштів та частки загальних ресурсів фірми” [2, с. 27].

Грунтовне дослідження сутності й елементів стратегічного обліку проведене К. Друрі. У виданні „Управлінський і виробничий облік” автор засвідчує розбіжність в точках зору науковців стосовно того, чи повинен мати і стратегічний облік в основному зовнішню орієнтацію, чи ні. Якщо одні автори (Д. Іннз, Р. Купер, Р. Каштан) визначають стратегічний облік як надання інформації для забезпечення підтримки прийняття в організації стратегічних рішень, то К. Сіммондз розглядає його як спосіб аналізу власного бізнесу і бізнесу суперників, який застосовується при розробці та відслідковуванні стратегії власного бізнесу. Позаяк однастайності між науковцями не існувало, К. Друрі подає основні напрямки, які використовуються для характеристики стратегічного обліку:

1) вихід за межі внутрішньої орієнтованості традиційного обліку й отримання інформації про конкурентів;

2) визначення залежності між стратегічною позицією, обраною компанією, і очікуваним застосуванням обліку (тобто звітність з точки зору стратегічного позиціонування);

3) отримання конкурентної переваги за рахунок аналізу способів скорочення витрат чи підвищення ступеня диференційованості продукції компанії за допомогою використання зв'язків у ланцюжку цінності й оптимізації факторів витрат [3, с. 861].

При цьому, учений констатує, що „стратегічний облік повинен передусім забезпечувати керівництво підприємства інформацією, яка допомагатиме йому досягнути, а потім підтримувати стратегічну (лідерську) позицію на ринку стосовно конкурентів” [3, с. 879]. Такий підхід до стратегічного обліку дає можливість вивчати систему управління витратами за видами діяльності, прийоми стратегічного управління витратами, фінансові та нефінансові показники оцінки діяльності центрів відповідальності.

К. Уорд у праці „Стратегічний управлінський облік” теж наголошує на тому, що „необхідність враховувати і фактично виносити на перший план багато зовнішніх факторів, що є основною відмінністю стратегічного обліку від інших, більш традиційних видів обліку”. Водночас автор наводить таке визначення: „Стратегічний облік покликаний бути системою обґрунтування управлінських рішень, тобто, він повинен забезпечити необхідною інформацією певних менеджерів компанії, відповідальних за прийняття стратегічних рішень” [4, с.15].

Досконалыми є результати дослідження даного напрямку російськими вченими. Зокрема, І. Багата переконує, що стратегічний облік представляє собою систему фіксування, обробки та представлення даних, необхідних для прийняття управлінських рішень керівниками суб'єкта господарювання. Відмінною особливістю стратегічного обліку є формування інформації про внутрішні фактори макросистеми за допомогою моніторингу та прийняття вагомих чинників до уваги [5, с.132]. Практично із цим трактуванням погоджується В. Керімов. Проте він уточнює, що призначення стратегічного обліку полягає в представленні власнику стратегічно важливої інформації для прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Це повинно доповнити розуміння економічної стратегії підприємства, так як існуюча облікова система неспроможна задовольнити всі потреби стратегічного управління.

Досить переконливими є твердження В. Івашкевича, який доводить, що „стратегічний облік допускає інтеграцію прогностичних, планових і обліково-аналітичних функцій; оцінку результатів поточної та майбутньої діяльності, фінансового стану і виробничого потенціалу підприємства; розробку декількох варіантів стратегії розвитку підприємства і вибір найбільш раціональної із них; врахування факторів часу, капіталу, доходності і ризику” [2, с. 28]. Основною ціллю стратегічного обліку є забезпечення ефективного функціонування підприємства на порівняно довготривалу перспективу.

Визнають існування стратегічного обліку Ф. Ларичкін та Е. Каретников. Вони вважають, що „стратегічний облік – це комплекс даних і їх співвідношення, які характеризують стан підприємства через деякий період у результаті реалізації обумовленого стратегічного рішення” [6].

Багато вчених-економістів вважають, що стратегічний облік є комплексним напрямом управлінського обліку, орієнтованого на процес прийняття довгострокових стратегічних рішень, у межах якого передбачається ретельний аналіз зовнішнього середовища бізнесу, в якому підприємство

здійснює свою діяльність. До них належить Е. Дмитриченко, який для цього пропонує враховувати як фінансові, так і не фінансові показники [7].

За переконанням Д. Шеремета, стратегічний управлінський облік орієнтований на процес прийняття стратегічних рішень. В ньому формується інформація про діяльність підприємства і його стратегічного розвитку в межах минулого, теперішнього та майбутнього. А під стратегічним обліком, за твердженням автора, слід розуміти систему збирання, обробки та представлення інформації для прийняття управлінських рішень [8, с. 11].

Дещо інший підхід до розуміння даного виду обліку спостерігається в наукових доробках І. Чорних. Він визнає існування перспективного (стратегічного) обліку та стверджує, що це аналітичний розділ, який зумовлює інтерпретацію й оцінку інформації обліку витрат для прийняття управлінських рішень [9, с. 11].

Вітчизняні автори відреагували на появу такої перспективної галузі наукових розробок, як стратегічний облік і представили свої визначення та бачення останнього. Професор А. Кузьмінський ще у 1990 році передбачав, що застосування в обліку комп'ютерної техніки буде сприяти розвитку в системі господарського обліку нових видів обліку, зокрема прогностичного обліку, який в результаті був названий стратегічним, оскільки здійснював вивчення та відображення господарських операцій, котрі можуть відбутися в результаті відхиленя від встановлених параметрів.

С. Голов пропонує таке формулювання: „Стратегічний (управлінський) облік – це система обліку, спрямована на прийняття стратегічних управлінських рішень” [10, с. 508]. А у підручнику з обліку П. Атамаса визначення стратегічного обліку як таке не подається, однак зазначається, що „стратегічний облік повинен зосередитися на зовнішніх факторах (таких як прибутковість конкурентів, частка на ринку і т. ін.), тоді як для традиційного обліку характерна зосередженість на внутрішніх процесах і явищах” [11, с. 387].

У монографії „Креативний облік” М. Пушкар зазначає: „Стратегічний облік формує свої власні інформаційні ресурси прогностичного характеру. Інформаційні ресурси стратегічного обліку мають зв'язок з традиційним обліком, але ним не обмежуються. Зокрема, для стратегічного управління необхідні дані не лише про діяльність підприємства, а й про зовнішнє середовище, яке має надзвичайно важливе значення для передбачення траєкторії розвитку підприємства” [12, с. 282].

Враховуючи наведені твердження вчених, пропонуємо під стратегічним обліком розуміти – процес інформаційного забезпечення дій менеджменту направлених на досягнення стратегічних цілей підприємства. Виходячи з наведеного вище, метою стратегічного обліку є забезпечення керівництва всією інформацією, необхідною для управління та контролю за розвитком підприємства в інтересах його власників та інших зацікавлених груп.

Відповідно, завданням стратегічного обліку є:

- формування інформаційного забезпечення для аналізу потенційних ринків для підприємства;
- забезпечення стратегічного планування потенціалу та 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 результатів різних напрямів дії.

Враховуючи перелічені завдання, предметом стратегічного обліку буде виступати господарська діяльність підприємства, яка планується та прогнозується. Тоді, як об'єктом стратегічного обліку виступають окремі види та напрями діяльності підприємства, центри відповідальності, бюджети та довгострокові плани, зовнішнє середовище.

Користувачі інформації стратегічного обліку – керівництво підприємства як на вищому, так і на нижчих рівнях управління. Керівникам вищого рівня управління інформація обліку потрібна для прийняття стратегічних рішень та їх моніторингу, керівникам нижчих рівнів – для реалізації стратегії.

В умовах використання стратегічного управління до функціонування стратегічного обліку висуваються такі основні вимоги:

- цілеспрямованість – необхідна для забезпечення місії підприємства, яка є призначенням і головною причиною існування підприємства. Наявність та розуміння головної загальної цілі консолідує зусилля працівників підприємства для досягнення результату;
- цілісність – передбачає цілісний і всебічний підхід до запровадження системи стратегічного обліку на підприємстві. Полягає в ініціативі та підтримці вищого керівництва, розробці чіткого переліку завдань, делегуванні відповідних повноважень щодо організації стратегічного обліку певним працівникам;
- систематичність – довгострокова відданість цілям та завданням стратегічного обліку, що повинно стати органічним елементом корпоративної культури підприємства;
- всебічність – охоплення всього спектру інформаційних даних щодо господарюючого суб'єкта;
- оперативність – полягає у негайному реагуванні на зміни у зовнішньому середовищі, які можуть

становити небезпеку для функціонування підприємства, з метою ймовірного коригування діючої стратегії;

• оптимальність – передбачає, що очікуваний економічний ефект від впровадження системи стратегічного обліку має бути позитивним.

**Висновки з даного дослідження.** Отже, в наростаючих умовах сучасності роль стратегічного обліку є значною, оскільки управління підприємством неможливе без планування та прогнозування господарської діяльності на всіх рівнях: стратегічному, тактичному й оперативному. Сьогодні основним завданням вчених є розробка методів та прийомів стратегічного обліку, які будуть виконувати поставлені на нього завдання, для створення якісно нової системи стратегічного обліку.

#### Література

1. Райан Б. Стратегический учёт для руководителей / Б. Райан ; пер с англ. под ред. В.А. Микрюкова. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 616 с.
2. Чиркова М.Б. Стратегический учёт амортизации основных средств в сельскохозяйственных организациях : монография / М.Б. Чиркова, С.И. Хорошков. – Мичуринск: Изд-во Мичуринского госагроуниверситета, 2009. – 121 с.
3. Друри К. Управленческий и производственный учет : пер с англ. / К. Друри. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 1071 с.
4. Уорд К. Стратегический управленческий учёт : пер с англ. / К. Уорд. – М. : ЗАО «Олимп-бизнес», 2002. – 448 с.
5. Богатая И.Н. Стратегический учёт и аудит: теория и практика / И.Н. Богатая // *Фундаментальное исследование*. – 2007. – № 4. – С. 130-136.
6. Ларичкин Ф.Д. Эволюция учета и управления затратами и их особенности в комплексных производствах / Ф.Д. Ларичкин, Е.В. Каретников // *Цветная металлургия*. – 2006. – № 2. – С. 2-13.
7. Дмитриченко Е.Д. Стратегический управленческий учёт рисков на базе сбалансированной системы показателей в сельскохозяйственных организациях / Е.Д. Дмитриченко // *Современные проблемы науки*. – 2007. – № 6. – С. 58-63.
8. Шеремет Д.А. Маркетинговый анализ в стратегическом управленческом учёте : автореферат дис. канд. экон. наук : 08.00.05 / Д.А. Шеремет. – М., 2009. – 21 с.
9. Черных И.Н. Бухгалтерский управленческий учёт : учебный курс / И.Н. Черных. – М. : МЭИМП, 2009. – 71 с.
10. Голов С.Ф. Управлінський облік / С.Ф. Голов. – К. : Лібра, 2006. – 704 с.
11. Атамас П.Й. Управлінський облік : навч. пос. / П.Й. Атамас. – К. : Центр навч. літератури, 2006. – 440 с.
12. Пушкар М.С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів) : монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-Бланш, 2006. – 334 с.
13. Шевчук В.Р. Стратегічний управлінський облік : навч. посібник / В.Р. Шевчук ; за ред. О.М. Ковалюка. – К. : Алерта, 2009. – 176 с.

#### References

1. Rayan, B. (1998), *Strategicheskij uchet dlya rukovoditeley* [Strategic accounting for managers], Audit, YUNITI, Moscow, Russia, 616 p.
2. Chirkova, M.B. and Horoshkov, S.I. (2009), *Strategicheskij uchet amortizatsii osnovnykh sredstv v selskokhozyaystvennykh organizatsiiakh* [Strategic account of depreciation of fixed assets in the agricultural organizations], Izd-vo Michurinskogo gosagrouniversiteta, Michurinsk, Russia, 121 p.
3. Druri, K. (2005), *Upravlencheskiy i proizvodstvennyy uchet* [Management and production accounting], YUNITI -DANA, Moscow, Russia, 1071 p.
4. Uord, K. (2002), *Strategicheskij upravlencheskiy uchet* [Strategic Management Accounting], ЗАО «Olimp-biznes», Moscow, Russia, 448 p.
5. Bogataya, I.N. (2007), "Strategic accounting and auditing: Theory and Practice", *Fundamentalnoe issledovanie*, no. 4, pp. 130-136.
6. Larichkin, F.D. and Karetnikov, E.V. (2006), "The evolution of accounting and cost management feature in the integrated production", *Tsvetnaya metallurgiya*, no. 2, pp. 2-13.
7. Dmitrichenko, E.D. (2007), "Strategic management accounting risks based on the Balanced Scorecard in the agricultural organizations", *Sovremennye problemy nauki*, no. 6, pp. 58-63.
8. Sheremet, D.A. (2009), "Marketing analysis in strategic management accounting", Thesis abstract for Cand. Sc. (Economic), 08.00.05, Moscow, Russia.
9. Chernykh, I.N. (2009), *Bukhgalterskiy upravlencheskiy uchet: uchebnyy kurs* [Accounting management accounting: a training course], MJeIMP, Moscow, Russia, 71 p.
10. Holov, S.F. (2006), *Upravlinskyi oblik* [Management Accounting], Libra, Kyiv, Ukraine, 704 p.
11. Atamas, P.Y. (2006), *Upravlinskyi oblik* [Management Accounting], Tsentri navchalnoi literatury, Kyiv, Ukraine, 440 p.
12. Pushkar, M.S. (2006), *Kreatyvnyi oblik* [Creative accounting], Kart-Blansh, Ternopil, Ukraine, 334 p.
13. Shevchuk, V.R. and Kovaliuk, O.M. (2009), *Stratehichnyi upravlinskyi oblik* [Strategic Management Accounting], Alerta, Kyiv, Ukraine, 176 p.