

**Р.Ф. Бруханський, к.е.н., доц.**

*Тернопільський національний економічний університет*

## **АНАЛІЗ ПІДХОДІВ ПРЕДСТАВНИКІВ ВІТЧИЗНЯНОЇ ТА РОСІЙСЬКОЇ ОБЛІКОВИХ ШКІЛ ДО ПОБУДОВИ СТРАТЕГІЧНО ОРІЄНТОВАНОЇ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

*Розглянуто відомі підходи до побудови стратегічно орієнтованої системи бухгалтерського обліку, що пропонуються представниками вітчизняної та російської облікових шкіл. Виявлено переваги та недоліки їх застосування на підприємстві. Визначено сучасні тенденції побудови стратегічно орієнтованої системи бухгалтерського обліку.*

**Ключові слова:** *система стратегічного управління; обліково-аналітичне забезпечення стратегічного управління; стратегічно орієнтована система бухгалтерського обліку.*

**Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями.** Починаючи з кінця 80-х рр. ХХ століття значну увагу дослідників привернули проблеми ідентифікації та аналізу факторів, що здійснюють вплив на функціонування підприємств. У результаті тривалих теоретичних та емпіричних досліджень вчені різних наукових шкіл встановили, що відомі на той час моделі та інструменти прийняття управлінських рішень або потребують коригування з урахуванням тенденцій розвитку економіки, або цілком не відповідають динамічному мінливому зовнішньому середовищу підприємств. Внаслідок чого необхідним є їх перегляд та удосконалення з урахуванням трансформації базових підходів до побудови систем управління підприємством: від управління ресурсами до вивчення потреб щодо їх задоволення та аналізу необхідної структури. За таких умов особливого значення набуває проблема трансформації системи бухгалтерського обліку підприємства, як одного із основних джерел генерування і надання релевантної та транспарентної інформації для потреб стратегічного менеджменту.

Сьогодні виникла потреба в розробці обліково-аналітичної системи управління підприємством, яка б дозволяла одержувати різноманітні інформаційні моделі, які б забезпечували інформаційний супровід траєкторії досягнення цілей – побудову, реалізацію та контроль різноманітних проектів стратегічного розвитку підприємства.

Одним із етапів розробки такої системи є аналіз відомих підходів до побудови стратегічно орієнтованих систем бухгалтерського обліку.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питанням удосконалення обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту присвячені праці І.М. Богатої, М.В. Болдуєва, С.Ф. Голова, З.В. Гуцайлюка, В.А. Залевського, В.Е. Керімова, І.І. Криштопи, Г.Є. Крохічевої, С.Ф. Легенчука, А.А. Пилипенка, М.С. Пушкаря, Б.Райана, С.П. Суворової, К. Уорда, І.І. Хахонової, А.В. Шайкана та ін.

**Формулювання цілей статті.** Основною ціллю статті є проведення аналізу відомих підходів представників вітчизняної та російської облікових шкіл до побудови стратегічно орієнтованої системи бухгалтерського обліку.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Базуючись на дослідженнях зарубіжних учених у сфері стратегічного управління витратами та стратегічного обліку, «спадкоємці» радянської облікової школи починаючи з 2000-х рр. працюють над розробкою стратегічних систем і моделей обліку, його організації у взаємозв'язку із іншими інформаційними системами підприємства.

Професор С.Ф. Голова (2007 р.) розробив стратегічно орієнтовану систему обліку як інформаційну систему, що спрямована на створення вартості та досягнення стратегічних цілей підприємства. Побудована автором система враховує появу нових об'єктів обліку, характерних для стратегічного обліку – ризиків та прогнозних господарських операцій (нових реалій), які виникають на чотирьох основних стадіях господарської діяльності підприємства. Стратегічно орієнтована система обліку окрім внутрішнього середовища враховує й зовнішнє середовище в частині інформації про конкурентів та орієнтована на скорочення витрат і збільшення цінності підприємства.

Поряд з наведеними шляхами розвитку облікової системи в напрямі забезпечення її стратегічної орієнтації автор не розкриває порядку практичної реалізації і функціонування даної системи, особливостей побудови методики обліку виділених нових об'єктів та прогнозних фактів і не зазначає, яким чином за допомогою такої системи може бути збільшена вартість підприємства, які облікові показники можуть бути використані в процесі формування і реалізації стратегії та її моніторингу.

Також слід відмітити, що професор С.Ф. Голова не вказав, яке місце в розробленій ним системі займають запропоновані стратегічний баланс та стратегічний звіт про фінансові результати [4, с. 373], що свідчить про брак системності в наведених пропозиціях, орієнтованих

на підвищення ефективності управління та підвищення вартості підприємства.

Професор А.А. Пилипенко (2007 р.) розробив діаграму процесу організації стратегічного обліку [6, с. 69]. На основі її аналізу встановлено, що автор приділяє основну увагу процедурним аспектам побудови системи стратегічного обліку, а не її змістовному наповненню. Зокрема, професор А.А. Пилипенко виділяє етапи її побудови на основі використання проектного підходу, розглядає структуру проекту організації стратегічного обліку. Однак, в чому полягає сутність стратегічного обліку і на якому теоретичному підґрунті має бути побудована стратегічна система обліку, автор залишає поза увагою. Втім, в деяких випадках, автор підкреслює необхідність використання інформації про зовнішнє середовище підприємства, однак, яким чином така інформація потраплятиме до облікової системи, яким чином і де узагальнюватиметься, залишається незрозумілим.

Професор С.П. Суворова (2007 р.) запропонувала загальну модель концепції стратегічного обліку підприємства, яка базується на ієрархії фінансових, виробничих, капітальних процесів і операцій, використовуючи принцип динамічної рівноваги підприємства.

За підходом С.П. Суворової, стратегічний облік є складником управлінського обліку, що включає підсистеми попроцесного (облік економічних процесів кожного елемента підприємства з усього простору таких елементів, пов'язаних із його стратегічним розвитком) та післяопераційного обліку (облік операцій кожного елемента підприємства, пов'язаного з його стратегічним розвитком). Застосування такого підходу дозволяє сформувати нову облікову реальність, «винесену за лапки», що є інформаційним супроводом формування і реалізації ділової стратегії.

Розроблена С.П. Суворовою модель базується на взаємозв'язку стратегічного управлінського обліку та інформаційних потоків центрів відповідальності, що в цілому дозволяє створити передумови для досягнення стратегічних цілей і завдань підприємства. Значним недоліком такого підходу, на нашу думку, є використання лише управлінського обліку як бази для побудови стратегічної системи обліку, що не дозволяє побудувати комплексну систему для забезпечення інформаційного супроводу стратегічного управління на підприємстві, оскільки у фінансовому обліку наявна значна кількість методологічних інструментів, які можуть використовуватися для ідентифікації та оцінки об'єктів внутрішнього та зовнішнього середовища, інформація про які необхідна менеджменту.

Засновник стратегічного обліку в Росії – професор І.М. Богатаєва розробила декілька варіантів практичної реалізації концепції стратегічного обліку, одним із яких є модель організації стратегічного обліку в комерційній організації, розроблена спільно з Л.О. Івашиненко (2008 р.) [2, с. 18]. Ця модель характеризує авторський підхід до розуміння стратегічного обліку як системи, яка забезпечує досягнення глобальних цілей компанією та базується на взаємодії методики аналізу, планування, контролю та обліку внутрішніх процесів і умов мінливого середовища. Така система, на думку авторів, складається з підсистем фінансового, управлінського та податкового стратегічного обліку, які забезпечують моніторинг внутрішнього та зовнішнього середовища. Для аналізу останнього пропонується використовувати нульові похідні балансові звіти для надання інформації про прогнозу вартість підприємства.

У цілому, запропонований професором І.М. Богатою та Л.О. Івашиненко підхід не передбачає включення до складу об'єктів обліку майбутніх фактів господарського життя та об'єктів зовнішнього середовища, а передбачає необхідність здійснення моніторингу зовнішнього середовища під час трансформаційного етапу складання стратегічного похідного нульового балансу. Застосування такого підходу не дозволяє забезпечувати всі запити стратегічного менеджменту, оскільки відсутня можливість забезпечення постійного своєчасного реагування на зміни, що відбуваються в зовнішньому середовищі.

Професор М.В. Болдуєв (2010 р.) [3, с. 124] на основі аналізу праць російських дослідників (зокрема, теорії фракталів часу і простору професора Г.Є. Крохічевої) запропонував концептуальну побудову стратегічної бухгалтерії, яка є теоретико-методологічною моделлю, що може бути використана як базис для розробки стратегічно орієнтованої системи підприємства, оскільки дозволяє сформулювати єдиний інформаційний простір для здійснення стратегічного управління ним. Представлена модель враховує різницю між стратегічною управлінською парадигмою та традиційною (тактичною) парадигмою і передбачає використання реінжинірингу як основи для здійснення бухгалтерського моделювання.

Хоча професор М.В. Болдуєв і виокремлює необхідні теоретичні та методологічні засади, які мають бути удосконалені для побудови стратегічної бухгалтерії, однак пропозиції автора залишилися на рівні декларування їх актуальності. Зокрема, залишився невирішеним цілий ряд проблем та відсутні методики побудови обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління в розрізі таких аспектів: яким

чином буде побудований облік майбутніх фактів господарського життя; яким чином проводитиметься їх оцінка; яким чином у систему обліку будуть включені об'єкти зовнішнього середовища; яким чином відбуватиметься трансформація методології обліку в умовах побудови стратегічної бухгалтерії тощо.

З метою підвищення ефективності управлінських рішень довгострокового характеру професори Ш.І. Алібеков та А.Х. Ібрагімова (2012 р.) [1, с. 125] запропонували модель системи стратегічного управлінського обліку, яка розроблена з метою збору інформації, її переробки, систематизації і передачі користувачам для забезпечення потреб стратегічного управління підприємством. Основним недоліком даної системи є те, що представлена система стратегічного обліку сама не забезпечує збір інформації про макро-, мезо- та мікросередовище, а використовує її із традиційних облікових систем або з системи стратегічного аналізу. Уже виходячи з цього такий стратегічний облік не можна назвати обліком, оскільки він не забезпечує виконання облікових функцій, а є лише засобом інтеграції та передачі інформації менеджменту. Також залишається незрозумілим, на основі застосування яких методів фінансового та управлінського обліку буде одержано інформацію стратегічного характеру та надалі передано до системи стратегічного обліку, якщо більшість науковців сьогодні зазначають, що дві зазначені системи в теперішньому стані не відповідають вимогам системи стратегічного менеджменту.

Відповідно, запропонована Ш.І. Алібековим та А.Х. Ібрагімовою модель, на нашу думку, не може виступати повноцінним інструментом забезпечення інформаційного супровіду формування, реалізації та моніторингу стратегій підприємства, а побудована на її основі стратегічно орієнтована система обліку не забезпечуватиме підвищення ефективності стратегічного управління підприємством.

**Висновки.** Проведений аналіз відомих підходів вітчизняних та російських учених до побудови стратегічно орієнтованих систем і моделей обліку дозволив визначити такі тенденції:

1. Відсутність комплексності при їх побудові. В більшості досліджень автори пропонують окремі розробки, які не дозволяють побудувати єдину всеохопну систему інформаційної підтримки побудови, реалізації та моніторингу стратегії підприємства. Такі підходи можуть бути застосовані в системі стратегічного менеджменту для вирішення локальних завдань, однак не можуть виступати повноцінною системою підтримки прийняття стратегічних управлінських рішень.

2. Відсутність характеристики методів, які використовуються при функціонуванні стратегічних систем і моделей обліку. Розробка стратегічно орієнтованої системи обліку передбачає не лише розширення предмета обліку, а й удосконалення його методологічного інструментарію, застосування нових прогресивних методів обліку, що забезпечують подання облікової інформації у вигляді, який є простим і зручним для прийняття стратегічних управлінських рішень.

3. Відсутність теоретичного базису, що є однією із основних проблем, яка не дозволяє забезпечити інтеграцію розроблених систем і моделей в загальну систему облікових знань (теорій, концепцій, парадигм) та не сприяє подальшому розвитку бухгалтерського обліку як функціональної науки.

4. Відсутність аналізу відмінностей від традиційної системи обліку, що виступає однією із основних перепон на шляху їх подальшого практичного використання, оскільки не дозволяє безперешкодно інтегрувати їх в обліково-аналітичну систему фінансового та управлінського обліку, що використовуються на вітчизняних підприємствах.

#### **Список використаної літератури:**

1. *Алибеков Ш.И.* Стратегический учет в системе управления нефтегазодобывающим предприятием / *Ш.И. Алибеков, А.Х. Ибрагимова* // Бухгалтерский учет. – 2012. – № 7. – С. 124–125.
2. *Богатая И.Н.* Стратегический учет как перспективное направление развития бухгалтерского учета / *И.Н. Богатая, Л.О. Иващенко* // Учет и статистика. – 2008. – № 2(12). – С. 13–19.
3. *Болдуев М.В.* Концептуальні підходи формування стратегічної бухгалтерії / *М.В. Болдуев* // Вісник Запорізького національного університету. – 2010. – № 3(7). – С. 122–128.
4. *Голов С.Ф.* Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія / *С.Ф. Голов*. – К. : Центр навч. л-ри, 2007. – 522 с.
5. *Керимов В.Э.* Организация стратегического учета / *В.Э. Керимов, А.Н. Богатко* // Аудит и финансовый анализ. – 2004. – № 4. – С. 45–65.
6. *Пилипенко А.А.* Організація обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства / *А.А. Пилипенко*. – Харків : Вид. ХНЕУ, 2007. – 276 с.

БРУХАНСЬКИЙ Руслан Феоктистович – кандидат економічних наук, доцент, завідувач кафедри обліку і правового забезпечення агропромислового виробництва Тернопільського національного економічного університету.

Наукові інтереси:

- бухгалтерський облік у системі стратегічного управління підприємством;
- обліково-аналітичне забезпечення стратегічного менеджменту в сільськогосподарських підприємствах;
- стратегічний фінансовий та управлінський облік.

Тел.: (050)609–77–76.

E-mail: brukhanskyu@mail.ru.

Стаття надійшла до редакції 01.06.2014.