

УДК 657:005.921

**Бруханський Руслан**  
к.е.н., доцент, завідувач кафедри  
Тернопільський національний економічний університет  
м. Тернопіль

## **ВАРІАНТИ ВЗАЄМОДІЇ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РІЗНИХ РІВНІВ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ: СТРАТЕГІЧНИЙ АСПЕКТ**

### ***Анотація***

*Розглянуто можливі варіанти взаємодії облікового забезпечення різних рівнів управління підприємством в стратегічному контексті.*

**Ключові слова:** *облікове забезпечення системи стратегічного управління.*

Одним із основних теоретичних питань, що стосується побудови стратегічно-орієнтованої парадигми бухгалтерського обліку, на яке має бути надана відповідь науковцями – це чи може бухгалтерський облік бути багатоцільовим? Тобто, чи може бухгалтерський облік виконувати традиційні для нього функції (збереження майна власників, надання інформації для оперативного і тактичного управління, визначення фінансового результату в поточному періоді), забезпечуючи вимоги оперативного і тактичного управління, та одночасно відповідати вимогам стратегічного управління – забезпечувати інформаційну підтримку реалізації стратегії підприємства та забезпечувати прийняття стратегічних управлінських рішень.

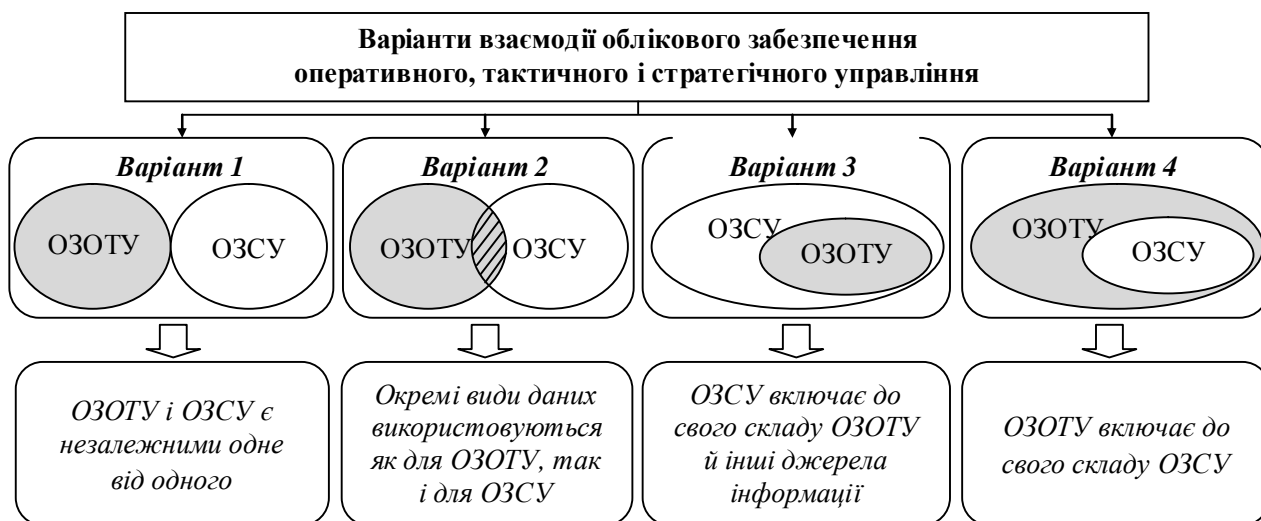
Цю облікову проблему одним із перших поставив проф. Б.І. Валуєв, який у 1998 році, розглядаючи питання поділу обліку на окремі види та аналізуючи можливість існування неуправлінського обліку відмічав, що питання полягає лише в тому, як підпорядкувати всі складові бухгалтерського обліку цілям оперативного, поточного та стратегічного управління [2, с. 7]. В останні роки популяризації цієї проблематики в Україні сприяв проф. С.Ф. Голов [3, с. 3-13], який зазначав про можливість одночасного задоволення потреб всіх користувачів облікової інформації за допомогою єдиної системи обліку.

На сьогодні існують неоднозначні підходи стосовно можливості побудови єдиної системи обліку, яка б забезпечувала потреби різних рівнів управління. Наприклад, проф. П.О. Куцик відмічає, що прийняття рішень на оперативному, тактичному і стратегічному рівнях управління потребує формування різних фінансових даних, з різною деталізацією й аналітичним опрацюванням (залежно від ситуації). Це означає, що пришвидшення змін у зовнішньому бізнес-оточенні спонукатиме користувачів робити більше нерегламентованих запитів через інформаційну систему обліку, а рівень вимог до пов'язаної бізнес-аналітики буде вищим [4, с. 58]. Відповідно, автор вважає, що облікова система може одночасно забезпечити надання необхідної інформації для різних управлінських рівнів (оперативного, тактичного та стратегічного), однак при цьому для кожного з рівнів має бути сформована своя система рахунків, система звітності та облікових показників. В той же час, весь цей методологічний інструментарій буде застосовуватись до єдиної бази даних, з якою формуватиметься інформація

для кожного з рівнів.

Подібного підходу дотримується проф. С.Ф.Голов [3, с. 13], проф. І.М. Богатая [1, с. 16] та З.В. Семанюк [6, с. 239]. Спільним в підходах авторів є те, що на їх думку система обліку може об'єднати в єдине ціле підсистеми, які будуть одночасно забезпечувати інформаційну підтримку оперативного, тактичного і стратегічного управління.

Описаний вище підхід, який базується на можливості системи обліку надавати менеджменту інформацію для потреб операційного, тактичного і стратегічного призначення, є лише одним із можливих варіантів взаємодії облікового забезпечення оперативного, тактичного і стратегічного управління. Оскільки на сьогодні облікова система (фінансового і управлінського обліку) дозволяє одночасно забезпечувати ефективне функціонування оперативного і тактичного управління (що, наприклад, підтверджує проф. М.С. Пушкар, який виділяє три основні інформаційні підсистеми менеджменту – операційного (управлінський облік), тактичного (фінансовий облік) та стратегічного (контролінг) [5, с. 160]), то загальний (теоретично можливий) набір інших варіантів взаємодії облікового забезпечення оперативного, тактичного і стратегічного управління виглядатиме наступним чином (рис. 1).



*Примітки:*

*ОЗОТУ – облікове забезпечення оперативного і тактичного управління;*

*ОЗСУ – облікове забезпечення стратегічного управління.*

**Рис. 1.** *Можливі варіанти взаємодії облікового забезпечення оперативного і тактичного управління та облікового забезпечення стратегічного управління*

Згідно варіанту 1 ОЗОТУ та ОЗСУ є незалежними системами, що побудовані залежно від свого функціонального призначення – забезпечувати потреби відповідного рівня управління. Виходячи з такого підходу ОЗСУ повинна базуватись на власній незалежній обліковій концепції, мати свій об'єкт та методологію, і не повинна використовувати будь-якої інформації з традиційної облікової системи підприємства. Реалізація такого варіанту в практичній діяльності підприємств на сьогодні можлива за умови, коли об'єктом ОЗСУ буде лише зовнішнє середовище системи підприємства, що в переважній більшості

випадків не вивчається обліковою системою. Однак, в такому випадку, ОЗСУ не відповідатиме вимогам системи стратегічного менеджменту, для ефективного функціонування якої необхідна інформація як про внутрішнє, так і зовнішнє середовище підприємства.

За варіантом 2 окремі види даних використовуються як для ОЗОТУ, так і для ОЗСУ, або ОЗСУ використовує частину інформації з ОЗОТУ для формулювання та реалізації стратегій підприємства. Такий варіант побудови ОЗСУ є одним із найбільш прийнятних для вітчизняних підприємств, оскільки передбачає доповнення елементів ОЗОТУ, необхідних для стратегічного менеджменту, новими елементами, відсутніми в ОЗОТУ, однак без яких функціонування системи стратегічного менеджменту є неможливим.

Згідно варіанту 3 ОЗСУ включає до свого складу ОЗОТУ, що означає, що вся повністю чинна система бухгалтерського обліку є складовою інформаційного супроводу стратегічного менеджменту підприємства, тобто, кожен її елемент (об'єкти, методи оцінки, рахунки, звіти тощо), що використовується для задоволення потреб оперативного і тактичного управління, одночасно можуть використовуватись і для забезпечення потреб стратегічного управління. За такого варіанту повинні бути відсутні будь-які взаємосуперечиві аспекти функціонування ОЗСУ та ОЗОТУ, що є неможливим, оскільки існування різних цілей на різних рівнях управління зумовлює необхідність використання різних видів об'єктів та методологічних інструментів. Наприклад, різні види управління потребують використання різних видів облікових оцінок – консервативних або прогресивних (перспективних), які суперечать один одному та не можуть бути використані одночасно в одній системі. Реалізований на сьогодні в системі бухгалтерського обліку принцип обачності не дозволяє використовувати стратегічно орієнтовані оцінки, оскільки вони “завищують” вартість активів підприємства, що є прикладом неможливості розгляду ОЗОТУ як складової ОЗСУ.

Згідно варіанту 4 ОЗОТУ включає до свого складу ОЗСУ, тобто чинна система бухгалтерського обліку містить в собі весь необхідний предметно-методологічний інструментарій, необхідний для інформаційного забезпечення прийняття стратегічних рішень. Однак, якщо б такий варіант був сьогодні реалізований на практиці, жодних би проблем щодо необхідності побудови стратегічно-орієнтованої системи обліку не виникало б, оскільки б така система апіорі була б стратегічно-орієнтованою. Однак на сьогодні, як доказ вищенаведеного, існує значна кількість критичних заяв дослідників (М. Бромвіч, К. Гілдінг, В. Говіндараджан, С.Ф. Голов, П. Друкер, К. Друрі, Р. Каплан, Д. Нортон, М.С. Пушкар, Б. Райан, Р.В. Скепенс, К. Уорд, А.В. Шайкан, Дж. Шанк та ін.) і переконливих доказів щодо невідповідності чинної системи обліку потребам стратегічного управління.

Проведений аналіз теоретично можливих варіантів взаємодії облікового забезпечення оперативного, тактичного і стратегічного управління дозволяє дійти висновку, що в сучасних умовах розвитку національної системи обліку найбільш прийнятним для вітчизняних підприємств є побудова облікового забезпечення стратегічного управління на основі використання даних про внутрішнє середовище підприємства (із чинної облікової системи) та їх

доповнення даними про зовнішнє середовище підприємства, для збору якої необхідною є побудова стратегічно-орієнтованої системи обліку (фінансового та управлінського).

#### **Список використаних джерел**

1. Богатая, И.Н. Стратегический учет как перспективное направление развития бухгалтерского учета [Текст] / И.Н. Богатая, Л.О. Ивашиненко // Учет и Статистика. – 2008. – № 2(12). – С. 13-19.
2. Валуев, Б.И. Проблемы управленческой ориентации бухгалтерского учета [Текст] / Б.И. Валуев // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – № 1(7). – С. 2-10.
3. Голов, С.Ф. Теорія багатоцільового бухгалтерського обліку [Текст] / С.Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 4. – С. 3-13.
4. Куцик, П.О. Концептуальні підходи до розгляду інформаційних систем обліку в корпоративному управлінні [Текст] / П.О. Куцик // Облік і фінанси. – 2013. – № 4 (62). – С. 52-60.
5. Пушкар, М. Сутність інтелектуалізації облікової системи та структура інформаційних ресурсів підприємства / Михайло Пушкар // Вісник ТНЕУ. – 2008. – № 2. – С. 160-168.
6. Семанюк, В.З. Облік для стратегічного управління: проблеми теоретичної концептуалізації [Текст] / В.З. Семанюк // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2012. – № 722. – С. 236-241.

