

**О.В. Вакун, к.е.н., доц.**

*Івано-Франківський навчально-науковий інститут менеджменту  
Тернопільського національного  
економічного університету*

## **ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ СТРАТЕГІЧНОЇ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА**

*Обґрунтовано особливості трансформації підходів до побудови систем управління підприємствами. Визначено основні характеристики стратегічного управління, що мають бути використані для удосконалення облікової системи підприємства. Обґрунтовано причини відсутності єдиного розуміння сутності поняття «стратегічної звітності». Виділено і обґрунтовано п'ять основних варіантів задоволення потреб стратегічного менеджменту в обліковій інформації стратегічного характеру. Визначено місце стратегічної бухгалтерської звітності в системі інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту підприємства. Проаналізовано види облікових підсистем, що забезпечують генерування і обробку стратегічної бухгалтерської звітності. Проведено розмежування між поняттями стратегічної та прогностичної бухгалтерської звітності. Визначено роль необлікових інформаційних систем у процесі генерування інформації стратегічного спрямування.*

**Ключові слова:** бухгалтерська звітність; управлінська звітність; стратегічний облік; стратегічна бухгалтерська звітність.

**Актуальність дослідження та постановка проблеми.** Зміна підходів до побудови систем управління від оперативного до стратегічного, що відбулась у другій половині ХХ століття (60–70-ті рр.), була викликана необхідністю побудови таких управлінських систем, які б дозволяли враховувати рівень розвитку інтелектуального капіталу підприємства, здатність реагувати на зміни зовнішнього середовища, створюючи передумови для стійкого функціонування в довгостроковому періоді.

Основною передумовою виникнення концепції стратегічного управління підприємством стали кардинальні зміни в функціонуванні світі © О.В.Вакун, 2015 внаслідок наростання глобалізаційних процесів та значного пришвидшення конкуренції на різних ринках (товарних, фінансових, капіталу, сировини тощо), в результаті чого

відбулись відчутні зміни щодо умов ведення бізнесу. Провідним фактором, від якого залежить ефективність функціонування підприємства в сучасних умовах, стає здатність керівництва підприємства адекватно реагувати на зміни, що відбуваються в його зовнішньому середовищі, а також можливість впливати на порядок формування цього середовища.

Поява і широке запровадження системи стратегічного управління, передусім на великих підприємствах та їх об'єднаннях, зумовили необхідність побудови системи інформаційного забезпечення, що б гарантувала надання інформації для прийняття рішень стратегічного характеру. Особливістю побудови системи інформаційного забезпечення стратегічного управління є необхідність врахування не лише факторів внутрішнього середовища, про які надає інформацію облікова система підприємства, а й факторів зовнішнього середовища підприємств, які досить важко ідентифікувати через їх постійні зміни, і що не залежать від даного підприємства. Внаслідок цього особливої актуальності в останні роки набуло запровадження на підприємствах системи стратегічного аналізу, в якій широко використовуються нефінансові та ситуаційні моделі здійснення аналізу внутрішнього і зовнішнього середовища підприємств. Окрім цього, діюча облікова система підприємства виявилась нездатною забезпечити надання облікової інформації в необхідних розрізах (окремі види стратегій підприємства, стратегічні господарські підрозділи, функціональні зони підприємства), в реальних облікових оцінках та в необхідному для стратегічного менеджменту вигляді (зручному для прийняття стратегічних рішень) через свою неадаптованість до потреб, що висуваються системою стратегічного управління. Для усунення даних проблем облікова система підприємства потребує суттєвого перетворення та удосконалення з метою створення можливості формування нового виду облікового інформаційного продукту у вигляді стратегічної бухгалтерської звітності.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питанням побудови системи стратегічної звітності на підприємстві приділяється увага такими вченими, як І.В. Алексеева, І.М. Богата, Д.В. Богатий, М.В. Болдуєв, Р.Ф. Бруханський, С.Ф. Голов, З.В. Гуцайлюк, О.М. Євстафьева, В.М. Жук, М.В. Корягін, І.І. Криштопа, П.О. Куцик, М.С. Пушкар, А.В. Шайкан та інші.

**Формулювання мети статті.** Основною метою статті є аналіз теоретичних аспектів стратегічної бухгалтерської звітності як одного із елементів облікової системи підприємства.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Поява і розвиток систем стратегічного управління на підприємствах в останні роки зумовили необхідність формування відповідної системи інформаційного забезпечення на базі облікової системи. В стратегічному управлінні важливу роль відіграє взаємозв'язок підприємства із зовнішнім середовищем, повна та достовірна інформація про яке не може бути отримана з облікової системи, що вимагає її удосконалення. Основною метою таких удосконалень має бути побудова системи стратегічної звітності, що буде засобом інформування про стратегічні активи і зобов'язання, перспективи виживання підприємства в довгостроковій перспективі, розкриватиме інформацію про його можливості в конкурентній боротьбі та реалізацію його стратегічних цілей у відповідних аналітичних розрізах.

Проте на сьогодні серед вчених немає єдності щодо розуміння сутності поняття «стратегічної звітності», основною причиною чого є відсутність єдиного розуміння необхідності виділення стратегічного обліку як окремого виду обліку та його сутності. Таким чином, на сьогодні в обліковій науці виникла ситуація її часткового відставання від практики провідних підприємств, оскільки з боку підприємств існує конкретний запит щодо необхідності надання облікової інформації стратегічного характеру, а на рівні теоретичних напрацювань відсутня єдина і чітка модель того, як необхідно забезпечити надання відповіді на цей запит. Існування таких запитів з боку системи управління також підтверджують провідні вітчизняні та зарубіжні вчені, зокрема, Р.Ф. Бруханський, А.В. Шайкан, С.Ф. Голов, М.С. Пушкар.

Враховуючи існуючу наукову дискусію з приводу необхідності виділення стратегічного обліку як окремого виду та обґрунтування його сутності, можна виділити такі варіанти задоволення потреб стратегічного менеджменту в обліковій інформації стратегічного характеру:

1) Облікова система підприємства не потребує особливих змін, в ній мають бути проведені незначні коригування відповідно до особливостей побудови системи стратегічного управління підприємством. Як наслідок, не потрібно розглядати стратегічний облік як окремий вид бухгалтерського обліку, зокрема, як зазначає з цього приводу Б.І. Валуєв, забезпечення обліковою інформацією для підготовки проектів стратегічних рішень і вид обліку – різні речі [5, с. 117]. Відповідно, облікова система має бути дещо відкоригована, щоб забезпечити надання інформації для реалізації стратегічних рішень, а

на теоретичному рівні існуюча класифікація видів обліку має залишитись без змін.

2) Стратегічний облік є складовою управлінського обліку, оскільки розглядає ті самі об'єкти з акцентом на стратегію подальшого розвитку. Дану позицію підтверджує В.Б. Моссаковський, наголошуючи, що стратегічний облік займається тими самими проблемами, що й управлінський облік, але при цьому використовує окрему методику необхідних розрахунків і робить висновки та пропозиції на віддалену перспективу [11, с. 210]. Часткову відмінність у використовуваних методах в управлінському і стратегічному обліку можна пояснити розширенням методологічної сфери управлінського обліку. Таким чином, зростаючі потреби стратегічного менеджменту в обліковій інформації стратегічного характеру має задовольняти система управлінського обліку та один із її продуктів – стратегічна управлінська звітність, яка є одним із різновидів внутрішньої управлінської звітності. На думку О.М. Бабкіної, система стратегічної управлінської звітності дозволяє вирішувати такі завдання: надання інформації про результати діяльності підрозділів і окремих співробітників у необхідних аналітичних розрізах; підготовка регулярної звітності; фінансове моделювання, прогнозування та аналіз діяльності окремих підрозділів і підприємства в цілому; більш обґрунтоване прийняття стратегічних управлінських рішень на основі достовірної та оперативної інформації [1]. На теоретичному рівні стратегічний облік варто розглядати як одну зі складових управлінського обліку, що зі своїм подальшим розвитком розширює його методологічну компоненту, без зміни предмета управлінського обліку.

3) Стратегічний облік є окремим видом бухгалтерського обліку, що має свій предмет, об'єкт і сукупність методів, у результаті яких формується стратегічна звітність. Так М.С. Пушкар виокремив у складі системи обліку фінансовий, управлінський і стратегічний облік [12, с. 17]. А також у своїх працях І.І. Криштопа вирізняла метод стратегічного обліку і обґрунтувала його складові елементи [10, с. 281]. За таким підходом на підприємствах має бути побудована окрема підсистема стратегічного обліку, що дозволяє формувати стратегічну звітність на основі дослідження окремих стратегічних об'єктів і використання власних стратегічних методів обліку.

4) Стратегічний облік є функціональним напрямом бухгалтерського обліку. Як зазначає з цього приводу Р.Ф. Бруханський, він може стосуватись усіх видів бухгалтерського обліку, в межах яких може бути застосований його методологічний інструментарій [4, с. 77–78]. За таким підходом стратегічний облік

охоплює всі існуючі види бухгалтерського обліку за єдиною ознакою – здатністю задовольняти інформаційні потреби стратегічного менеджменту як за допомогою існуючих видів звітності (фінансової, управлінської), так і за допомогою запровадження нових видів, форматів та форм (стратегічної, прогнозної, похідних звітів тощо). З метою розробки таких нових видів, форматів і форм бухгалтерської звітності чинна облікова система потребує значних удосконалень у частині розширення її предмета елементами зовнішнього середовища, виділення нових розрізів агрегації облікової інформації, запровадження методів стратегічного обліку.

5) Впровадження нових управлінських моделей та концепцій управління, що забезпечують інтеграцію різних видів інформаційних систем з метою задоволення зростаючих потреб системи управління. Прикладом чого є «Збалансована система показників» (BSC), в яку можуть бути інтегровані різні інструменти стратегічного управлінського обліку, наприклад, модель доданої вартості (EVA), що може розглядатися як визначальний стратегічний результат функціонування підприємства. Серед вітчизняних дослідників увагу питанням розрахунку доданої вартості приділяли С.Ф. Голов, М.В. Корягін, О.А. Лаговська, Ю.Ю. Мороз, Ю.С. Цаль-Цалко та ін. При впровадженні BSC у діяльність підприємства з'являється можливість формування значної кількості спеціалізованих стратегічних управлінських звітів, змістовне наповнення яких залежить від використовуваного в BSC інструменту стратегічного управлінського обліку та від техніко-технологічних можливостей інформаційної системи підприємства.

Порівняльна характеристика наведених вище п'яти підходів зазначена в таблиці 1.

Таблиця 1

*Можливі підходи до задоволення потреб стратегічного менеджменту в обліковій інформації стратегічного характеру*

№ з/п	Взаємозв'язок підходу з видами обліку	Яким чином будуть задоволені потреби стратегічного менеджменту	Засіб задоволення потреб стратегічного менеджменту
1	2	3	4
1	Стратегічного обліку не існує, існуючі види обліку не змінюються	На основі коригування чинної облікової системи	Скоригована облікова інформація стратегічного

			характеру
2	Стратегічний облік є складовою управлінського обліку	На основі розширення управлінського обліку	Стратегічна управлінська звітність
3	Стратегічний облік є окремим видом бухгалтерського обліку	Шляхом формування окремої стратегічної облікової підсистеми	Окрема стратегічна звітність

Закінчення табл. 1

1	2	3	4
4	Стратегічний облік є функціональним напрямом бухгалтерського обліку, охоплює всі його види	Шляхом формування функціональної інтегрованої стратегічної облікової підсистеми	Стратегічна бухгалтерська звітність
5	Стратегічний облік є одним із інструментів управлінської інформаційної системи вищого порядку	Шляхом інтеграції функцій стратегічного управлінського обліку з іншими управлінськими інструментами	Спеціалізовані управлінські стратегічні звіти

Існування наведених вище підходів (табл. 1) спричиняє відсутність єдності в поглядах дослідників щодо розуміння сутності стратегічної звітності. Представники окремих підходів порівнюють наявну визначення стратегічної звітності, не враховуючи при цьому, що вони сформульовані, виходячи із різних теоретико-організаційних засад.

На нашу думку, виходячи із позиції можливостей подальшого розвитку облікової системи підприємства в умовах використання сучасних інформаційно-комп'ютерних технологій, більш доцільним є використання четвертого підходу. За цим підходом на підприємстві має бути виділена стратегічна облікова система, що складатиметься із підсистеми стратегічного фінансового та стратегічного управлінського обліку і забезпечуватиме генерування стратегічної бухгалтерської звітності. Основними причинами необхідності її побудови на підприємстві, на думку Р.Ф. Бруханського, є причини загальноекономічного характеру (зміна умов функціонування підприємств в сучасних умовах господарювання) та причини облікового характеру (побудова комплексної управлінської інформаційної системи для прийняття стратегічних управлінських

рішень; посилення значення і ролі управлінського обліку як складової управлінської інформаційної системи підприємства; необхідність формування облікових показників про майбутнє підприємства; необхідність формування системи управління вартістю на основі стратегічно-орієнтованої системи обліку) [4, с. 9–10].

Стратегічна бухгалтерська звітність – це сукупність різних видів звітів підприємства, що використовуються для прийняття стратегічних управлінських рішень. Тобто стратегічна бухгалтерська звітність не є окремим видом бухгалтерської звітності, а є окремим типом звітності, виділеним за ознакою користувачів, які використовують її показники для задоволення власних управлінських потреб, та є результатом функціонування стратегічної облікової системи, в якій наведені показники про внутрішнє та зовнішнє середовища підприємства (рис. 1).



Рис. 1. Стратегічна бухгалтерська звітність у системі інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту підприємства

Обов'язково варто підкреслити, що до складу стратегічної бухгалтерської звітності не належать всі складові різних видів звітності, наведених на рисунку 1, а лише ті з них або їх окремі показники, що використовуються стратегічним менеджментом у процесі вибору стратегічних альтернатив та прийняття рішень з реалізації наявних стратегій. Формування даної звітності відбувається в результаті функціонування стратегічної облікової системи підприємства як із використанням традиційних методичних інструментів, так і з залученням специфічних методів стратегічного обліку, що дозволяють одержати інформацію в розрізах, необхідних стратегічному менеджменту. Одним із таких найбільш часто використовуваних методів стратегічного обліку є облік на основі ланцюжків вартості, що дозволяє розраховувати вартість, створювану за кожним із елементів виділеного на підприємстві ланцюжка створення продукції або послуги.

До складу стратегічної бухгалтерської звітності також враховано прогнозну звітність стратегічного характеру, що складається на основі інших видів бухгалтерської звітності. Інші види прогнозної звітності, для складання якої використовуються зовнішні необлікові джерела інформації, варто зараховувати до необлікової стратегічної звітності. На сьогодні питання розгляду зарахування прогнозної звітності до складу бухгалтерської ще залишається досить дискусійним. Наприклад, З.В. Гуцайлюк [6, с. 19] піддає сумніву доцільність іменування процесу формування прогнозної інформації обліком, внаслідок чого логічним є висновок про неможливість розгляду прогнозної звітності як бухгалтерської. У той самий час сучасні дослідники О.М. Євстаф'єва та Д.В. Богатий [7, с. 11] зазначають про доцільність її формування в межах фінансової звітності підприємства, що дозволяє її враховувати до складу бухгалтерської звітності, що також підтверджують дослідження М.В. Корягіна та П.О. Куцика [9, с. 165], якими була розроблена концептуальна модель формування і представлення прогнозної фінансової звітності. Окрім цього, в багатьох наукових працях (Н.С. Бошнякович [3, с. 27], З.В. Гуцайлюк [6, с. 19], О.М. Євстаф'єва та Д.В. Богатий [7, с. 11]) проводиться рівність між прогнозною та стратегічною звітністю, що поєднують у собі різні класифікаційні ознаки (спрямованість у майбутнє та задоволення потреб суб'єктів щодо прийняття стратегічних управлінських рішень).

У зв'язку з розвитком методології бухгалтерського інжинірингу та її активним запровадженням у господарську практику, про що зазначають такі вітчизняні вчені, як М.В. Болдуєв [2, с. 122], Р.Ф. Бруханський [4, с. 186], В.М. Жук [8, с. 52–53], М.В. Корягін та



П.О. Куцик [9, с. 259–260], на підприємствах з'являється можливість побудови інжинірингової системи стратегічного обліку, що використовує інжинірингову методологію для формування похідних стратегічних звітів. Подібні системи є прикладом інших облікових систем, що дозволяють формувати нестандартні (похідні) стратегічні звіти підприємства, які створюються на основі агрегації показників традиційної бухгалтерської звітності та моделювання їх змін з урахуванням впливу різних видів факторів (продажу підприємства, ліквідації, впливу зовнішнього середовища тощо).

Окрім цього, до системи інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту підприємства належать необлікові інформаційні системи (маркетингова, логістична тощо), які дозволяють формулювати специфічні необлікові стратегічні звіти, що також використовуються для прийняття стратегічних управлінських рішень. Зокрема, на сьогодні вже досить широко використовуються такі поняття, як «стратегічний маркетинг» та «стратегічна логістика», що характеризують роль даних сфер господарської діяльності підприємства в його загальному стратегічному розвитку. До необлікових інформаційних систем також можна зарахувати систему стратегічного аналізу підприємства, що використовує для формування необхідних аналітичних показників стратегічного спрямування інформацію із облікової системи, інших інформаційних систем, а також самостійно займається збором інформації, особливо в частині зовнішнього середовища підприємства.

За допомогою методичного інструментарію системи економічного аналізу підприємства відбувається перетворення показників стратегічної бухгалтерської звітності та інших видів звітності в стратегічні аналітичні показники, що використовуються стратегічним менеджментом.

Для побудови ефективної системи стратегічної бухгалтерської звітності як засобу надання систематизованої інформації стратегічного характеру для прийняття управлінських рішень необхідно забезпечити її організацію із урахуванням існуючих і потенційних потреб стратегічного менеджменту та можливостей облікової системи підприємства. Організаційні засади формування стратегічної бухгалтерської звітності мають бути визначені на рівні облікової політики підприємства або шляхом формування окремих регламентів функціонування стратегічної облікової системи підприємства як підсистеми загальної системи інформаційної підтримки прийняття управлінських рішень.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.**

1. На сьогодні можна констатувати зміну підходів до побудови управлінських інформаційних систем підприємства в напрямі приділення все більшої уваги стратегічним аспектам діяльності. Це зумовлює необхідність адекватної трансформації системи облікового забезпечення управління, яка має забезпечувати формування бухгалтерської стратегічної звітності як засобу інформування про процес реалізації стратегій підприємства, що також є джерелом інформації для здійснення вибору із наявних стратегічних альтернатив та для здійснення стратегічного контролю.

2. Оскільки серед вітчизняних вчених на сьогодні відсутня єдність у поглядах щодо побудови системи облікового забезпечення стратегічного управління, обґрунтовано необхідність застосування підходу, що передбачає виділення стратегічної облікової системи, що складатиметься із підсистеми стратегічного фінансового та стратегічного управлінського обліку і забезпечуватиме генерування стратегічної бухгалтерської звітності, в якій наведені показники про внутрішнє та зовнішнє середовище підприємства.

3. З метою обґрунтування сутності стратегічної бухгалтерської звітності визначено її місце в системі інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту підприємства та види облікових підсистем, за допомогою яких вона може бути сформована. Розкрито взаємозв'язок стратегічної бухгалтерської звітності та необлікової стратегічної звітності, що формується необліковими інформаційними системами.

### **Список використаної літератури:**

1. *Бабкина О.М.* Стратегическая управленческая отчетность на предприятии / *О.М. Бабкина* // Современные научные исследования и инновации. – 2014. – № 4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://web.snauka.ru/issues/2014/04/32232>.
2. *Болдуєв М.В.* Концептуальні підходи формування стратегічної бухгалтерії / *М.В. Болдуєв* // Вісник Запорізького національного університету. – 2010. – № 3 (7). – С. 122–128.
3. *Бошнякович Н.С.* Стратегическая отчетность в корпоративных розничных сетях / *Н.С. Бошнякович* // Вестник ГУУ. – 2010. – № 10. – С. 125–133.
4. *Бруханський Р.Ф.* Облік і аналіз у системі стратегічного менеджменту аграрного підприємництва : монографія / *Р.Ф. Бруханський*. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 384 с.

5. *Валуєв Б.И.* Система хозяйственного учета в промышленности: вопросы теории и методологии : монография / *Б.И. Валуев*. – Одесса : Пальмира, 2012. – 216 с.
6. *Гуцайлюк З.В.* Прогнозний (стратегічний) облік і сучасні проблеми розвитку теорії бухгалтерського обліку / *З.В. Гуцайлюк* // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 2. – С. 14–19.
7. *Евстафьева Е.М.* Анализ современных методик формирования прогнозной финансовой информации и отчетности в системе управленческого учета коммерческих организаций / *Е.М. Евстафьева, Д.В. Богатый* // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 48. – С. 2–16.
8. *Жук В.М.* Бухгалтерський інжиніринг / *В.М. Жук* // Зростання ролі бухгалтерського обліку в сучасній економіці : зб. тез та доповідей I Міжнародної наук.-практ. інтернет-конф. – К., 2013. – С. 51–54.
9. *Корягін М.В.* Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності : монографія / *М.В. Корягін, П.О. Куцик*. – Л. : ЛКА, 2016. – 276 с.
10. *Криштопа І.І.* Метод стратегічного обліку та систематизація його елементів / *І.І. Криштопа* // Вісник Криворізького національного університету : зб. наук. пр. – 2013. – Вип. 34. – С. 279–282.
11. *Моссаковський В.Б.* Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні : монографія / *В.Б. Моссаковський*. – К. : Інтерпрес ЛТД, 2009. – 326 с.
12. *Пушкар М.С.* Господарський облік і суспільство / *М.С. Пушкар* // Інноваційна економіка. – 2012. – № 6. – С. 16–22.

ВАКУН Оксана Володимирівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і фінансів ІФННІМ ТНЕУ.

Наукові інтереси:

- бухгалтерський облік та аналіз нематеріальних активів;
- обліково-аналітичне забезпечення інформаційних систем управління.

Стаття надійшла до редакції 03.11.2015.