

Бруханский Р.Ф.

СТРАТЕГИЧЕСКИЙ УЧЕТ В СРЕДЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Введение. Появление и утверждение новых элементов в системе научных знаний любой науки в большинстве случаев происходит постепенно, путем преодоления существующих стереотипов и догм, которые должны быть опровергнуты в результате представления теоретических моделей и эмпирического подтверждения предложенных идей и концепций. Реконструкция системы научных знаний является достаточно длительным процессом, для завершения которого в отдельных случаях даже необходимо появление целой группы ученых-единомышленников, которые смогли бы лоббировать свою позицию в научных кругах высшего уровня.

Подобная ситуация касается и стратегического учета, как отдельного направления научных исследований по бухгалтерскому учету. В отличие от периода появления первых публикаций по данному направлению в начале 2000-х годов в постсоветских странах, когда произошло зарождение исследований в области стратегического учета, в современных условиях можно говорить о периоде частичного их свертывания, вызванного возникновением научной дискуссии относительно рассмотрения стратегического учета как одного из видов бухгалтерского учета. В таких условиях дополнительного обоснования требует определение места стратегического учета в среде бухгалтерского учета, определение его основных видов и формулирование дальнейших перспектив развития.

Проблема деления бухгалтерского учета на виды имеет длительную историю и связана с трансформацией места и роли института бухгалтерского учета в условиях перехода от редиистрибутивной к рыночной экономике.

На сегодня в Украине в трудах многих ученых можно наблюдать достаточно критическое отношение к выделению стратегического учета в качестве одного из видов бухгалтерского учета. Например, по мнению проф. Б.И. Валуева, если под таким учетом понимается стратегический учет, о котором говорят сторонники тиражирования западных концепций, то бросается в глаза подмена понятий, поскольку обеспечение учетной информацией для подготовки проектов стратегических решений и вид учета – суть разные вещи [2, с. 117]. Таким образом, основное внимание проф. Б.И. Валуевым обращается на то, что стратегический учет – это не один из его видов, а скорее, определенное его направление, которое касается проблемы информационного обеспечения реализации стратегических решений предприятия.

Подобную позицию относительно выделения стратегического учета как отдельного вида занимает Т.Н. Слезко, поскольку учетная система никогда не включала ни стратегического планирования, ни контроллинга [13, с. 187]. Еще одним аргументом автора в поддержку своей позиции является невозможность рассмотрения методов стратегического учета, выделяемых другими авторами (портфельный анализ, цепочка ценностей Портера и др.) в качестве методов бухгалтерского учета, которые являются методами других дисциплин.

В то же время, проф. М.С. Пушкарь выделяет в составе системы учета три вида – финансовый, управленческий и стратегический учет [8, с. 17], называя последний контроллингом, который является системой проверки того, насколько успешно предприятие продвигается к своей цели [9, с. 182]. Подобного подхода о выделении трех вышеупомянутых видов учета придерживается Т.Н. Сторожук [14, с. 13]. Соответственно, на сегодня остается неразрешенной проблема определения места и роли стратегического учета в среде бухгалтерского учета, что тянет за собой значительное количество методиче-

ских вопросов построения системы учетно-аналитического обеспечения принятия стратегических решений на предприятии.

Также обязательно следует отметить, что проблема выделения стратегического учета как отдельного вида неоднозначно понимается учеными, а в отдельных случаях представляется в совсем искаженном виде. Например, К. Нагирская [7, с. 27], рассматривает эту проблему в плоскости целесообразности реальности и существования стратегического учета как такового, противопоставляя позиции проф. С.Ф. Голова и проф. М.С. Пушкаря с подходом проф. Б.И. Валуева. Однако ни один из ученых на сегодня не отрицает необходимости построения учета, который бы обеспечивал потребности стратегического управления, поскольку система учета функционально зависима от системы управления. Основание для дискуссии состоит в том, является ли он отдельным видом или нет, и в отношении тех последствий, которые следуют в случае доказательства данного утверждения.

Для разрешения проблемы понимания стратегического учета как отдельного вида бухгалтерского учета, прежде всего, следует определиться с базовыми категориями бухгалтерского учета, в частности, с использованием в учетной терминологии философской категории “вид”. Согласно философскому словарю вид – это понятие, обозначающее вещь, которая имеет все признаки родового понятия, и свои специфические признаки, отличающие его от другого вида того же рода [3]. В таком же смысле понятие вида используется и в бухгалтерском учете – как методический прием логического мышления и упорядочивания бухгалтерских научных знаний.

Если считать бухгалтерский учет наряду со статистическим и оперативным учетом родовыми понятиями такого базового понятия как “учет”, то сегодня существуют такие виды бухгалтерского учета: налоговый, финансовый и управленческий. Иерархия между родами и видами учета представлена на рис. 1.

Исходя из философского понимания понятия “вид”, вид бухгалтерского учета должен иметь все признаки родового понятия “бухгалтерский учет”, и в то же время отличаться своими специфическими признаками. Однако на современном этапе развития учетной мысли стратегический учет не является полноценной и независимой (с собственным методологическим инструментарием) системой сбора, обработки, обобщения и представления информации пользователям для принятия руководством решений, а потому не может считаться его отдельным видом.

По нашему мнению, концепция стратегического учета больше указывает на функциональную принадлежность его методологического инструментария – обеспечение процесса реализации стратегии предприятия. Этот процесс включает в себя не только информационное сопровождение процесса принятия стратегических решений (как отмечает проф. Б.И. Валуев), что является лишь одним из этапов стратегического управления, а также предусматривает необходимость учетного обеспечения процесса разработки, внедрения и контроля за выполнением стратегии предприятия.

Поэтому стратегический учет, как отдельное функциональное направление бухгалтерского учета, может касаться всех видов бухгалтерского учета, в пределах которых может быть применен его методологический инструментарий. Свидетельством возможности применения стратегического учета в составе различных видов учета является существование различных видов стратегий, которые в значительной степени связаны с учетным обеспечением, в основе которого используется информация определенного вида учета.

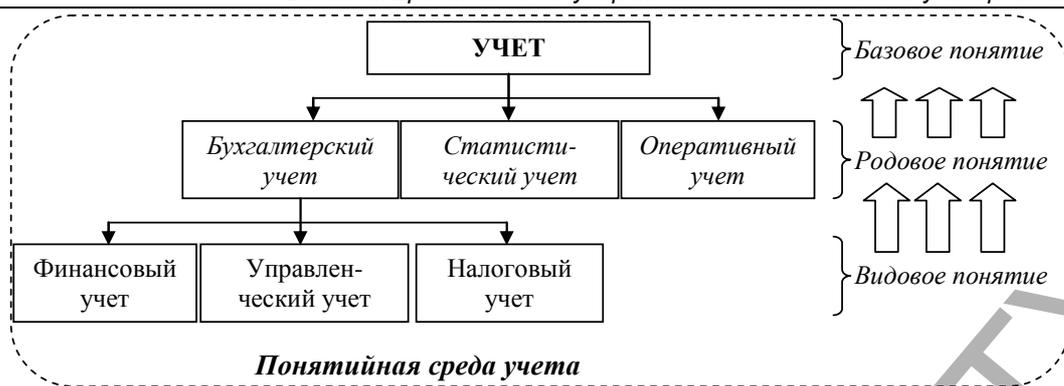


Рис. 1. Иерархия понятийной среды учета

Например, на предприятии может быть сформирована финансовая стратегия, где ее информационной основой выступает система финансового учета предприятия.

В то же время следует отметить, что относительно выделения такого отдельного вида учета как “налоговый учет” среди ученых существуют неоднозначные и противоречивые мнения. В результате чего некоторым из них он не определяется в качестве отдельного вида (А.С. Бородин, Ф.Ф. Ефимова, Н.М. Малюга и др.) и называется налоговыми расчетами, однако другие ученые называют его отдельной и самостоятельной подсистемой учетной системы (Э.С. Гейер, В.И. Малышкин, В.Г. Швец, В.А. Шпак и др.).

По нашему мнению, налоговый учет является отдельным видом бухгалтерского учета, поскольку имеет свою специфическую, хотя и значительно упрощенную, методологию, базируется на учетных принципах и обеспечивает генерирование учетной информации под особым “налоговым” углом зрения. При этом система налогового учета построена с целью администрирования и контроля налоговых расчетов предприятий, а не для удовлетворения управленческих запросов менеджмента предприятия, хотя отдельные аспекты информации налогового учета используются в управлении предприятием.

В частности, как отмечает В.И. Малышкин, налоговый учет – это система подготовки и накопления информации налогоплательщика, необходимой для расчета налогов, сборов, установленных налоговым законодательством с целью составления налоговой отчетности [6, с. 42]. Ключевым в определении автора, сформированным по результатам глубоких исследований проблем налогового учета в Украине, является то, что основная функция налогового учета – не управление налогами или процессом налогообложения, а обеспечение правильного их расчета, то есть, выполнение лишь одного из элементов этого управленческого процесса. Соответственно, в таком виде, в котором представлена система налогового учета сегодня, она не может быть использована в качестве полноценного и независимого инструмента для информационного сопровождения реализации даже отдельного вида стратегии предприятия, например, налоговой.

Поскольку стратегический учет не является отдельным видом бухгалтерского учета, поэтому он не может иметь своего собственного метода (присущего только ему одному, подобно двойной записи в финансовом учете). Однако некоторые ученые, в частности, И.И. Криштопа, занимаются поиском метода стратегического учета, осуществляют систематизацию его элементов. Автором был проведен анализ подходов исследователей к выделению метода стратегического учета [4, с. 281], и установлено, что его следует понимать как совокупность приемов и средств, с помощью которых возникает информация об объектах стратегического учета определенного предприятия. А в состав элементов метода стратегического учета (по аналогии с бухгалтерским учетом) были отнесены экономический анализ, балансовый метод, документирование и др.

Совсем непонятной и ничем необоснованной является позиция И.И. Криштопы относительно рассмотрения в качестве элементов метода стратегического учета “экономического анализа, математи-

ческих, статистических, эконометрических, эвристических методов, методов теории принятия решений, балансового, нормативного метода, калькулирования, выявления отклонений, регламентирования, документирования и бухгалтерской отчетности” [4, с. 282]. В данном случае в состав элементов метода автор относит целые группы методов различных дисциплин (математики, статистики, теории принятия решений) и отдельные методы бухгалтерского учета, которые ни в коем случае не могут быть названы собственными методами стратегического учета.

Подобной позиции придерживается В.З. Семанюк, которая к методам стратегического учета относит методы управленческого учета (ABC-costing, LC-costing, JIT-costing, target-costing), специализированные системы управления предприятием (Balanced Scorecard, EVA), и методы стратегического анализа (SWOT, GAP, CVP) и т.д. [12, с. 239-240].

По нашему мнению, такой подход, которого придерживаются И.И. Криштопа и В.З. Семанюк, к выделению метода стратегического учета, является ошибочным по следующим причинам:

1. Стратегический учет не является отдельным видом учета, в результате чего ему не присущи все признаки родового понятия “бухгалтерский учет”, в частности, собственный метод учета.
2. Ни один из выделенных методов стратегического учета не разработан в его пределах и не присущ только ему.
3. На сегодня отсутствует единая и поддерживаемая большинством ученых концепция “стратегического учета”, четко не описаны предметные и методологические границы ее применения, в результате чего невозможно убедительно обосновать и выделить структуру метода стратегического учета, поскольку сама концепция находится в состоянии перманентного развития.

В подтверждение нашей позиции относительно невозможности выделения метода стратегического учета, можно привести подход проф. М.С. Пушкаря, который считает, что контроллинг, как система информационного обеспечения стратегического управления, является синтетической дисциплиной, основанной на стратегическом учете, планировании, анализе и теории управления [9, с. 181]. Таким образом, стратегический учет не является видом бухгалтерского учета, он является одним из его функциональных направлений, ориентированным на создание надлежащей информационной поддержки принятия управленческих решений, использующий при этом методы различных видов бухгалтерского учета, экономического анализа и контроля.

В связи с невозможностью рассмотрения налогового учета в качестве отдельного информационного источника реализации стратегии предприятия, на сегодняшний день среди ученых представлены подходы по выделению отдельных видов стратегического учета, не предусматривающие выделение стратегического налогового учета. Например, А.Н. Щемелевым было предложено использовать термин “стратегический учет” инноваций коммерческих организаций, в составе которого были выделены два основных направления: стратегический финансовый учет (собственность, резервная система); стратегический управленческий учет (учет затрат и доходов, денежных потоков, бизнес-единиц, сегментов деятельности) [17, с. 42-48].

Проф. И.Н. Богатая придерживается подобной точки зрения. По ее мнению, стратегический учет включает в себя: 1) стратегический финансовый учет, особенностью которого является использование комплекса элементов учетной политики, позволяющие повысить релевантность информации, например, формирование резервов различных видов и т.д. Данный вид учета может быть построен на базе различных вариантов; 2) стратегический управленческий учет, характерной особенностью которого является постановка на учет внешних факторов макросреды и базирующаяся на данных финансового и управленческого учета [1, с. 16]. Таким образом стратегический финансовый учет от обычного финансового учета отличается расширением его предмета во времени, когда в систему финансового учета внедряются методики моделирования и прогнозирования будущих фактов хозяйственной жизни, принятие мер в настоящем с целью противодействия им в будущем (резервирование).

Стратегический управленческий учет, как вид стратегического учета, по мнению проф. И.Н. Богатой [1, с. 16], дополняет стандартную модель управленческого учета путем ее предметного расширения и предусматривает включение в состав объектов управленческого учета объектов макросреды системы предприятия.

Подобной позиции также придерживается С.П. Суворова [15, с. 18], которая отмечает, что стратегический управленческий учет, как подсистема системы управленческого учета, значительно расширяет сферу своего действия, в частности, относительно учета влияния внешних процессов при контроле, анализе и планировании как составляющих системы управленческого учета.

По мнению Д.П. Савенкова, в зависимости от типа реализуемых целей стратегический учет можно разделить на финансовый стратегический учет (финансовый учет инноваций, инвестиций, мотивации и т.д.) и стратегический управленческий учет (трансфертное ценообразование, бюджетирование, управление стоимостью продукта и т.д.) [11, с. 35]. Особенностью подхода автора является то, что различные составляющие системы стратегического учета относятся к отдельным его видам на основе применения объектно-методологического критерия. То есть, все что касается стандартных объектов учета, относится к стратегическому финансовому учету, а все то, что касается методологического инструментария – к стратегическому управленческому учету.

Такую же позицию относительно выделения видов стратегического учета занимает И.И. Криштопа, которая считает, что финансовый и управленческий учеты продолжают выполнять поставленные перед ними задачи как составляющие системы стратегического управления. При этом содержание последних несколько расширяется и направлено на удовлетворение потребностей управления в современных условиях хозяйствования, что и составляет содержание стратегического направления развития бухгалтерского учета [5, с. 148–149].

Во же время, некоторые исследователи рассматривают в целом управленческий учет как стратегический учет, в состав которого входит финансовый учет и управленческий учет в широком смысле. В частности, как отмечают Н.А. Шибалева и Я.С. Шеремет, на сегодня такими учеными, как Б. Райан, М. Бромвич, А. Бхимани, Н.А. Бреславцева, И.Н. Богатая, В. Говиндараджан, Р. Каплан, А.М. Кинг, Д. Нортон, В.И. Ткач, К. Уорд, Дж. Шанк управленческий учет рассматривается как процесс отражения финансовых и учетных проблем, анализа, планирования и контроля в единую систему финансово-управленческого учета, обеспечивает разработку и эффективную реализацию бизнес-стратегий [16, с. 7]. Представители такого подхода под управленческим учетом понимают систему информационного обеспечения стратегического менеджмента, в частности, только бизнес-стратегий. В таком понимании управленческий учет – это не только бухгалтерский учет, а интегрированная система, которая включает в свой состав аналитические и контрольные инструменты, необходимые для обеспечения принятия управленческих решений разных видов.

Заключение. В современных условиях большинство исследователей сходятся во мнении о необходимости выделения двух основных видов стратегического учета – стратегического финансового и стратегического управленческого учета в составе единой комплексной учетной системы стратегической ориентации, хотя при этом

авторами используется отличающиеся между собой критерии классификации. Использование такого разделения для построения системы учетно-аналитического обеспечения стратегического менеджмента позволяет получить следующие преимущества:

- для разработки методологического инструментария стратегического учета можно использовать элементы методологии как финансового, так и управленческого учета, например, исчезает необходимость разработки самостоятельной системы аналитического учета в стратегических разрезах;
- является возможным расширение предмета бухгалтерского учета на основе учета существующих на сегодня подходов к данному понятию в сфере финансового и управленческого учета путем дополнения объектами стратегического учета;
- возникает возможность сформировать два основных направления развития научных исследований в сфере стратегического учета, которые будут выступать основой для построения стратегически ориентированной системы бухгалтерского учета как инструмента информационного сопровождения системы стратегического управления предприятием.

Во же время, построение комплексного подхода для построения системы стратегического учета на предприятии с выделением двух основных видов создает определенные условия для ее дальнейшего функционирования. В частности, как отмечает проф. Б. Райан, в стратегическом учете финансовый и управленческий учет рассматриваются как единое целое. Но для этого необходимо применение подхода, "ориентированного на принятие решений", что выдвигает критерий "полезности" на всю информацию, которая генерируется предприятием [10, с. 30]. Соответственно, при разработке комплексной системы стратегического учета обязательно должны быть учтены критерии полезности и релевантности учетной информации, генерируемой для обеспечения потребностей стратегического менеджмента.

СПИСОК ЦИТИРОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. 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.
2. Валуев, Б.И. Система хозяйственного учета в промышленности: вопросы теории и методологии: монография / Б.И. Валуев. – Одесса: Пальмира, 2012. – 216 с.
3. Галкин, В.П. Толкователь слов и идиоматических выражений к циклу курсов «проблемы цивилизации» (некоторые размышления о смысле слов и вещей) / В.П. Галкин– Чебоксары: 2001 // Электронный ресурс. – Режим доступа: <http://kureda.narod.ru/arhiw.htm>.
4. Криштопа, І.І. Метод стратегічного обліку та систематизація його елементів / І.І. Криштопа // Вісник Криворізького національного університету. Збірник наукових праць. – 2013. – Випуск 34. – С. 279–282.
5. Криштопа, І.І. Стратегічний облік як перспективний напрям розвитку бухгалтерського обліку / І.І. Криштопа // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси»: збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. Випуск 8 (29). – Ч. 3. – Луцьк, 2011. – С. 145–152.
6. Малишкін, О.І. Облік і аудит податків в Україні: теорія, методологія, практика: навч. посібник / О.І. Малишкін – К.: Центр навчальної літератури, 2013. – 376 с.
7. Нагірська, К. Інформаційні потреби стратегічного менеджменту / Катерина Нагірська // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації: міжнародний збірник наукових праць. Випуск 1 (м. Кам'янець-Подільський) / Відпов. ред. Н.В. Семенишена. – Тернопіль: Крок, 2013. – 229 с., С. 27–28.
8. Пушкар, М.С. Господарський облік і суспільство / М.С. Пушкар // Інноваційна економіка. – 2012. – № 6. – С. 16–22.
9. Пушкар, М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2007. – 359 с.
10. Райан, Б. Стратегический учет для руководителя / Пер с англ.; под. ред. В.А. Микрюкова / Боб Райан. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 616 с.

11. Савенков Д.Л. Система управленческого учета в стратегическом управлении / Д.Л. Савенков // Управленческий учет. – 2008. – № 6. – С. 29–35.
12. Семанюк, В.З. Облік для стратегічного управління: проблеми теоретичної концептуалізації / В.З. Семанюк // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2012. – № 722. – С. 236–241.
13. Сльозко, Т.М. Бухгалтерський облік в умовах інституційних перетворень: теорія і практика [Текст]: монографія / Т.М. Сльозко. – К.: Центр учб. л-ри, 2013. – 304 с.
14. Сторожук, Т.М. Стратегічний облік в обліковій системі підприємств / Т.М. Сторожук // Бухгалтерський облік, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку : Всеукраїнська науково-практична конференція (м. Чернігів, 25-26 жовтня 2013 р.): тези доповідей. – Чернігів: ЧДТУ, 2013. – С. 11–13.
15. Суворова, С.П. Формирование стратегического управленческого учета на промышленных предприятиях: теория и методология: автореф. дис... на соиск. научн. степ. д.э.н. по спец. 08.00.12 – «Бухгалтерский учет, статистика» / С.П. Суворова. – Орел, 2007. – 53 с.
16. Шибаева, Н.А. Формирование комплексной системы учета и анализа в управлении бизнесом / Н.А. Шибаева, Я.С. Шеремет // Управление общественными и экономическими системами. – 2009. – № 2. – С. 1–12.
17. Щемелев, А.Н. Стратегический учет инноваций в коммерческих организациях: дис... на соиск. научн. степ. д.э.н. по спец. 08.00.12 – «Бухгалтерский учет, статистика» / А.Н. Щемелев. – Ростов-на-Дону, 2007. – 255 с.

Материал поступил в редакцию 28.09.14

BRUHANSKY R.F. Strategic accounting in a sphere of accounting

Place of strategic accounting in a sphere of accounting based on hierarchy constructing of accounting concepts have been identified. Types of strategic accounting have been classified. The advantages of construction of comprehensive accounting and analytical support system for strategic management have been grounded.

УДК 657.1

Юхименко-Назарук И.А.

ИНСТИТУЦИОНАЛЬНЫЕ АСПЕКТЫ РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Введение. В последнее десятилетие в научных исследованиях в области бухгалтерского учета учеными значительное внимание уделяется применению институциональной теории. Этот процесс является объективным явлением, поскольку предполагает перенос методологии современного экономико-институционального анализа в сферу бухгалтерского учета с целью получения новых способов решения существующих теоретико-методологических проблем.

Методологический инструментарий институциональной теории, начиная с работ Т. Веблена, Дж. Коммонса и В. Митчелла, позволяет рассматривать развитие бухгалтерского учета вместе с эволюцией различных общественных институтов, в результате которой происходят изменения в хозяйственной жизни, одновременно выступающие объектом бухгалтерского наблюдения.

В современных условиях развития экономической науки можно наблюдать общую тенденцию по применению методологии институционального анализа для решения целого ряда важных теоретико-методологических вопросов. Данное явление также характерно и для бухгалтерского учета, где вопросам построения отдельной институциональной теории или институциональной модели учета, которые можно использовать для объяснения современного состояния и дальнейших перспектив развития системы бухгалтерского учета, в последние годы учеными также уделяется значительное внимание.

Использование институциональной теории для дальнейшего развития бухгалтерского учета ученые обосновывают существованием целого ряда преимуществ на теоретико-методологическом и эмпирическом уровне бухгалтерской науки. В частности, с помощью институционального анализа, который предполагает использование достижений не только в сфере экономики, но и социологии, психологии, поведенческих наук, можно проанализировать и объяснить динамику развития бухгалтерского теоретического знания, объяснить эволюционное развитие национальной системы бухгалтерского учета во взаимосвязи с развитием социально-экономической системы государства и других смежных систем.

Сегодня можно выделить две основные причины применения институционального анализа для исследования учетной системы: расширение предмета бухгалтерского учета как науки; совершенствова-

ние методологии бухгалтерского научного познания путем использования новых для бухгалтерского учета инструментов – социологических, психологических и бихевиористических теорий. Выделенные причины, с одной стороны, выступают факторами дальнейшего развития бухгалтерского учета как науки, а с другой – определяют границы бухгалтерских научных исследований вследствие неготовности ученых-бухгалтеров к проведению глубоких научных поисков, где требуются знания смежных с бухгалтерским учетом областей.

Можно выделить четыре основных направления институциональных исследований в бухгалтерском учете, которые прямо не противоречат друг другу, а в отдельных случаях даже и взаимодополняют друг друга. Каждое из выделенных направлений имеет свою основную идею по применению институциональной теории относительно бухгалтерского учета:

1. Рассмотрение бухгалтерского учета как отдельного социально-экономического института предполагает понимание учета как средства управления деятельностью различных видов субъектов хозяйствования и технологии, который создает собственный информационный продукт, обеспечивающий удовлетворение интересов различных членов общества (внутренних и внешних пользователей бухгалтерской отчетности).
2. Развитие бухгалтерского учета в условиях институциональных изменений или институциональной среды, в составе которого функционирует система учета. Применение такого подхода предполагает учет влияния различных формальных социально-экономических институтов (предпринимательство, право, собственность, налогообложение, банкротство и др.), в целом составляющих учетную институциональную среду, и набора определенных неформальных правил (культурных традиций, менталитета бухгалтеров), на функционирование системы бухгалтерского учета. При этом представители такого подхода не всегда рассматривают учет в качестве отдельного института, а основное внимание обращают на особенности влияния общепринятых в экономической теории институтов на функционирование и дальнейшее развитие учетной системы в условиях трансформации экономики.

Юхименко-Назарук Ирина Анатольевна, к.э.н., декан факультета документальных коммуникаций и менеджмента Ровенского государственного гуманитарного университета, Украина.

Экономика