

УДК 657

Жук Валерій,
доктор економічних наук, професор, академік НААН України,
Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»,
м. Київ, ORCID ID 0000-0003-1367-5333
e-mail: zhuk@faaf.org.ua

Гринявський Сергій,
Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»
здобувач кандидата економічних наук, аспірант
м. Київ, ORCID ID 0000-0002-2664-0802
e-mail: sergevoac@ukr.net

Нагірська Катерина,
кандидат економічних наук, доцент,
Луцький національний технічний університет,
кафедра обліку і аудиту
м.Луцьк, ORCID ID 0000-0002-2792-8162
e-mail: katya_nagirska@ukr.net

<https://doi.org/10.29038/2786-4618-2021-04-31-37>

СТРАТЕГІЧНЕ СУДЖЕННЯ БУХГАЛТЕРА

Сьогодні ведення господарської діяльності потребує прийняття своєчасних управлінських рішень. Для отримання даних, які слугуватимуть основою для їх реалізації потрібно достовірне та зрозуміле подання інформації. Виконавцем даної ланки є бухгалтери, які в силу своїх моральних, професійних та фахових переконань повинні на власне судження приймати важливі рішення, які матимуть кінцеве висвітлення в фінансовому результаті підприємства. Досягнення необхідного рівня конкурентної стратегії підприємства, економічної безпеки підприємства вимагає постійного моніторингу, контролю, оцінки і аналізу ризиків, які впливають на діяльність та розробку на цій основі заходів задля їх ліквідації, виконавцями чого і є бухгалтери. Саме тому необхідно дослідити сутність професійного судження бухгалтера в контексті стратегічного управлінського обліку в сучасній вітчизняній практиці.

Ключові слова: стратегічне управління, стратегічний план, облікове мислення, управлінські кадри

Жук Валерій,
доктор экономических наук, профессор, академик НААН Украины,
Национальный научный центр «Институт аграрной экономики»
г. Киев

Гринявский Сергей,
Национальный научный центр «Институт аграрной экономики»,
соискатель кандидата экономических наук, аспирант,
г. Киев

Нагирская Екатерина,
кандидат экономических наук, доцент,
Луцкий национальный технический университет,
кафедра учета и аудита,
г. Луцк

СТРАТЕГИЧЕСКОЕ СУЖДЕНИЕ БУХГАЛТЕРА

Настоящее ведение хозяйственной деятельности требует принятия своевременных управленческих решений. Для получения данных, которые будут служить основой для их реализации, нужно достоверное и понятное представление информации. Исполнителем данного звена являются бухгалтеры, которые в силу своих моральных, профессиональных и профессиональных убеждений должны по собственному суждению принимать важные решения, которые будут иметь окончательное освещение в финансовом результате предприятия. Достижение необходимого уровня конкурентной стратегии предприятия, экономической безопасности предприятия требует постоянного мониторинга, контроля, оценки и анализа рисков, влияющих на деятельность и разработку на этой основе мер по их ликвидации, исполнителями которых и являются бухгалтеры. Поэтому необходимо исследовать сущность профессионального суждения бухгалтера в контексте стратегического управленческого учета в современной отечественной практике.

Ключевые слова: стратегическое управление, стратегический план, учетное мышление, управленческие кадры

**Zhuk Valeriy,
Doctor of Economics, Professor, Academician of NAAS Ukraine,
National Research Center «Institute of Agrarian Economics»
Kyiv**

**Grinyavsky Sergey
National Research Center «Institute of Agrarian Economics»
candidate of economic sciences, postgraduate student
Kyiv**

**Nahirska Kateryna
PhD (Economics), Associate Professor,
The Department of Accounting and Audit
Lutsk National Technical University
Lutsk**

STRATEGIC JUDGMENT OF THE ACCOUNTANT

Today's business requires timely management decisions. Accurate and clear presentation of information is required to obtain data that will serve as a basis for their implementation. The executor of this link are accountants, who by virtue of their moral, professional and professional beliefs must, in their own judgment, make important decisions that will have the final coverage in the financial results of the enterprise. Achieving the required level of competitive strategy of the enterprise, economic security of the enterprise requires constant monitoring, control, assessment and analysis of risks that affect the activities and development on this basis of measures to eliminate them, the executors of which are accountants. That is why it is necessary to explore the essence of professional judgment of the accountant in the context of strategic management accounting in modern domestic practice.

To manage and control the development of the enterprise in the interests of its owners and other interested partner groups (creditors, customers, suppliers, staff, society, etc.) requires quality and timely information about the business activities of the entity. The aim of the article is to highlight the role of professional judgment of an accountant as a key player in processing and presenting important data for impartial decisions.

Therefore, this article explores modern approaches to understanding the professional judgment of the accountant, studied its content and role in the accounting process. That allows to formulate the need for an important solution to everyday problems of the enterprise, making the right decisions interprets the proper attitude to the moral opinion of the accountant, based on facts, practice and professional opinion, which form «real accounting» - the appropriate result, appropriate, reliable, understandable basis in making management decisions to prevent the impact of threats on the enterprise. The corresponding result requires the need for further research in the context of professional judgment in the areas of management accounting and institutional theory.

Key words: strategic management, strategic plan, accounting thinking, managerial staff.

Постановка проблеми. Стратегічне управління в умовах глобалізації економіки репрезентує новий етап розвитку управлінського обліку. Стратегічний управлінський облік, використовуючи зовнішню і внутрішню інформацію, покликаний забезпечити керівництво підприємства необхідною інформацією для прийняття стратегічних управлінських рішень. Завчасно отримана інформація проковує забезпечити формування позитивного іміджу підприємства, досягнення конкурентних переваг, завоювання довіри кредиторів, інвесторів і партнерів. Керівництво отримує повноцінну інформацію стратегічного характеру від бухгалтерів, останнім в свою чергу потрібно бути достатньо підкованими, щоб надані дані були вірними, повністю характеризували ситуацію та були вчасними, для прийняття відповідних дій. Отже, вміння бухгалтерів, їхня кваліфікація повинна займати належну увагу у власників бізнесу, керівників в системі забезпечення людськими ресурсами підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Варто відмітити, що огляд наукової літератури стосовно зазначеної проблеми показав, що автори, П.Й. Атамас, М.А. Вахрушина, С.Ф. Голов, К. Друрі, Б. Район, В.М. Жук, трактують важливість отримання інформації від всіх ланок підприємства загалом, С. Марк, А. Ентоні, С. Марк, К. Уорд, Р.Ф. Бруханський здебільшого від менеджерів, як працівників які і використовують таку інформацію. М. Пушкар у своїй монографії «Креативний облік» зазначає: стратегічний облік формує свої власні інформаційні ресурси прогнозного характеру. Інформаційні ресурси стратегічного обліку мають зв'язок з традиційним обліком, але ним не обмежуються, для стратегічного управління необхідні дані не лише про діяльність підприємства (внутрішнє середовище), а й про зовнішнє середовище, яке має надзвичайно важливе значення для передбачення траєкторії розвитку підприємства [1, с.282–283]. Боб Район зазначає, що стратегічний управлінський облік – це певне поєднання управлінського обліку із системами фінансової звітності, зорієнтоване на прийняття стратегічних рішень [2]. К. Друрі стверджує, що стратегічний управлінський облік повинен, в першу чергу, забезпечувати керівництво підприємства інформацією, яка допоможе йому досягнути, а потім підтримати стратегічну (тобто лідерську) позицію на ринку відносно конкурентів [3, с.879]. Варто вказати, що і для досліджень вітчизняних вчених, саме бухгалтер є ключовим працівником, який має відношення як до зовнішнього (його аналізує) так і до внутрішнього (його виконує) середовища, є виконавцем формування фінансової звітності, та економічних показників [11, 12, 13].

Виклад основного матеріалу. На етапі сьогодення діяльності підприємств вже традиційно має внутрішню та зовнішню спрямованість, як щодо користувачів своєї інформації, так і щодо самої інформації. В бухгалтерській роботі є також багато невіршених проблем і бухгалтерові доводиться працювати в умовах повної або часткової невизначеності. Не завжди стандарти бухгалтерського обліку, положення і методики пропонують необхідне рішення, яке можна використовувати в практичній роботі. Тому саме свобода думки бухгалтера, заснована на фактах, практиці та професійній думці формують – «реальну бухгалтерію».

Т.В. Давидюк, К.П. Боримська зазначають, що знання бухгалтера в частині моніторингу внутрішнього та зовнішнього середовища діяльності підприємства дозволяє генерувати достовірну та релевантну інформацію про внутрішні бізнес-процеси та зовнішнє середовище діяльності підприємства для оцінки його конкурентних переваг, управління ризиками, виявлення та попередження загроз безпечній діяльності та сталому розвитку підприємства. Виступаючи частиною загальної інформаційної системи управління підприємством, вміння бухгалтера вчасно й достовірно сформулювати й проаналізувати масив обліково-аналітичної інформації слугує базисом для забезпечення економічної безпеки підприємства, яка за сучасних умов зростаючої конкурентоспроможності бізнесу набуває властивостей інформаційних систем стратегічного типу [5].

Дослідження найкращих професій у США, Канаді засвідчило, що професія бухгалтера потрапила в десятку кращих для розвитку кар'єри, бухгалтерська професія посідає дев'яте місце, а також сьоме відповідно рейтингу заробітних плат, що свідчить про те, що ця професія є надзвичайно актуальною та важливою на ринку праці [6].

Також варто відмітити, що до бухгалтера висувається ряд вимог, претензій, а саме: у викривленні інформації, її приховуванні, що призводить до ненадійних даних і недостовірної звітності, що в свою чергу веде до необ'єктивного завищення чи заниження фінансового результату підприємства. Формування принципів та методології ведення бухгалтерського обліку на підприємстві залежить також від грамотно складеної та представленної облікової політики бухгалтером. Наявність прибутку в підприємства та його величина безпосередньо пов'язана з професійним судженням бухгалтера, що стверджує необхідність ставити вимоги до вибору бухгалтера не тільки кваліфікації, а й моральні.

Враховуючи те що облікова інформація залишається єдиною і найбільшою інформаційною системою для прийняття управлінських рішень, яку формує бухгалтер, доцільно усвідомити не тільки загрози, які виникають в процесі ведення обліку, а й практичний і професійний розвиток діяльності бухгалтера.

Навмисне чи ненавмисне спотворення облікових даних, що виникають у процесі документування господарських операцій, їх відображення в системі облікових реєстрів та бухгалтерської звітності є наслідком дій або бездіяльності бухгалтерського персоналу. Важливими є компетентнісні характеристики бухгалтера, які виступають фактором мінімізації ступеня впливу професійного ризику бухгалтера на стан економічної безпеки підприємства [5].

Важливою рисою в повсякденній діяльності бухгалтера є його судження тієї чи іншої господарської операції, а професійний, творчий підхід до виконання своїх обов'язків, разом з діловим розумінням операцій виробляють високий рівень спеціаліста.

Професійне судження є результатом мислення бухгалтера, що дозволяє в умовах невизначеності приймати рішення щодо вибору адекватного способу відображення фактів господарського життя у бухгалтерському обліку [7].

Професійне судження бухгалтера – добросовісно висловлена думка про господарські ситуації, яка є корисною як для її опису, так і для ухвалення дієвих управлінських рішень. У цьому визначенні ключовими поняттями виступають: думка професійного бухгалтера; добросовісне висловлювання; господарська ситуація; корисний опис; управлінське рішення [8, с. 259].

Важливим є розуміння того, що професійні навички бухгалтера повинні формуватися на етапі навчання. Не варто також відкидати практику, яка є значним доповненням професійних дисциплін та є основою формування професійного судження.

Ефективна організація процесу формування стратегії та тактики економічного розвитку підприємства можлива тільки при правельно підбраному кадровому складі, інакше кажучи, необхідна чітка, сформована та компетентна еліта бухгалтерської інституції, яка є взаємоузгодженою у своєму внутрішньому середовищі і здатна реалізовувати в життя поставлені завдання. Тому значну увагу необхідно приділяти в першу чергу формуванню команди. Щодо складу цієї команди, то видається актуальним наголосити на обов'язковій компетентності в тій чи іншій сфері кожного окремо взятого учасника команди. Така команда може складатися, наприклад, із представників досвідчених та зацікавлених в результаті своєї праці кадрів, в першу чергу бухгалтерів які мають високі знання та досягнення. Адже саме реформування бухгалтерії, є нагальним та необхідним, оскільки вона є стратегічним центром для визначення загального курсу ведення економічної політики підприємства.

Особливу роль відіграє стратегічна складова. Її значимість полягає в систематичній розробці правил, запрограмованих рішень, «алгоритму дій» для управлінського персоналу в різноманітних ситуаціях в середовищі, що має характерні особливості щодо постійних змін. Це зумовлено тим, що керівники не завжди спроможні постійно контролювати поточні зміни в ситуації в усіх підпорядкованих структурних підрозділах та оперативно розробляти відповідні дієві управлінські рішення. Тому чітке визначення стратегічної складової є життєво важливим у будь-якому періоді функціонування інституцій, коли управлінське реагування повинно відбуватись практично миттєво. Такі умови роботи потребують наявності в арсеналі команди з управління великого набору

«управлінських формул» для їх застосування в процесі прийняття рішень в умовах, які швидко змінюються [9, с. 191].

На нашу думку, звернення належної уваги на професійні та індивідуальні особливості кожного бухгалтера, його реальний потенціал, особисто власниками бізнесу, дасть змогу забезпечити соціально-економічне зростання підприємства, розроблення та втілення не тільки стратегічних плану, а й належне вирішення оперативних дій.

На сьогодні варто розглядати нові тенденції до формування інформації, та ведення бухгалтерського обліку загалом, де є не тільки дотримання законодавчих актів та методології, а й творчі здібності бухгалтера. В науковому середовищі виділяють даний вид обліку як креативний, творчий облік.

Креативний облік - це будь-який науковий метод, який не відповідає загальноприйнятій практиці або встановленим стандартам і принципам. Креативний облік є позитивним тоді, коли використовується без прямого порушення законодавства для відображення основних тенденцій у зміні вартості бізнесу і достовірної картини становища фірми, особливо, якщо не існує інших методів відображення в обліку нової операції [10, с. 121].

Поряд з творчим обліком, для задоволення інформаційних потреб користувачів, виділяють і інші види обліку: стратегічний, бюджетний, екологічний та інші. Задоволення потреб сучасних користувачів облікової інформації вимагає її достовірності, що безпосередньо пов'язана з професійним судженням бухгалтера, його добросовісністю.

Добросовісне висловлювання (судження) – це думка, сформована бухгалтером, заснована на його переконаннях, уявленнях і вірі, яка повинна бути достовірною і добросовісно сформульованою. В першому випадку йдеться про те, що точність бухгалтерських даних повинна бути прийнятною для ухвалення управлінських рішень, а в іншому – переконання бухгалтера повинні бути щирими і не орієнтовані на вигоду котрогось із учасників господарського процесу. Відтак, достовірність – це категорія теоретична, а добросовісність – моральна [8, с. 259].

Щоб множина отримуваних показників в обліковому процесі не набувала різних значень бухгалтеру потрібно мислити стратегічно, тобто мати алгоритми їх обчислення. Тобто потрібно за власним судженням робити вибір оцінок об'єктів обліку та їх подання в обліковій політиці. Такий процес є деякою мірою суб'єктивним, творчим, оскільки бухгалтер має своє бачення щодо його формування.

Не лишнім є участь бухгалтера і в системі управлінського обліку який забезпечує процес прийняття рішень, через який надходить інформація, необхідна особам, що відповідають за стратегічні рішення. Тому варто зауважити, що облік повинен видавати важливу інформацію, а не фінансові дані які потребують обробки. А якщо її здійснюють некомпетентні працівники, це може призвести до неправильних висновків стосовно кінцевих стратегічних рішень.

Для функціонування стратегічного управлінського обліку інформація повинна бути в зручній формі та бути зрозумілою для тих хто приймає рішення, адже управлінцям які приймають рішення без спеціальної підготовки буде складніше прийняти рішення на основі наданої інформації. Тому для бухгалтера постає питання професійного судження, саме, надання інформації у такій формі щоб подолати ризики нерозуміння з боку керівництва, а також скорочення часу для засвоєння інформації перед прийняттям рішення.

Стратегічні показники повинні бути не тільки економічними, а відповідати конкретним стратегіям бізнесу. Ці спеціально підібрані показники для прийняття стратегічного рішення полягають у виборі конкретного варіанта, що в свою чергу забезпечать максимальну економічну вигоду підприємства, навіть якщо найкращий вибір – це лише менші збитки порівняно з іншими альтернативами. Вибір максимальної вигоди можна робити тільки в контексті конкретно запропонованої інституції.

Висновки та пропозиції. Отже, для вирішення повсякденних проблем підприємства, прийняття вірних рішень інтерпретує належного ставлення до моральної думки бухгалтера, заснованих на фактах, практиці та професійній думці, формують відповідний результат, доцільний, надійний,

зрозумілий який слугує основою у прийнятті управлінських рішень щодо запобігання впливу загроз на підприємстві.

На наш погляд, стратегічне судження бухгалтера – це професійні навички бухгалтера, які проявляються в повсякденній діяльності, бачення тієї чи іншої господарської операції, творчий підхід до виконання своїх обов'язків, разом з діловим розумінням операцій, дає результат в частині добросовісно сформульованої думки про ситуації, яка є корисною для ухвалення управлінських рішень. Але такий підхід вимагає подальших досліджень за напрямками інституціональної теорії та управлінського обліку.

Джерела та література

1. Пушкар М.С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): моногр. Тернопіль: Карт-бланш, 2006. 334 с.
2. Райан Б. Стратегический учет для руководителей / Пер. с англ. под ред. В.А. Микрюкова. М.: Аудит, ЮНИТИ., 1998. – 616 с.
3. Друри К. Управленческий и производственный учет: учебн.; пер. с англ.; М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. 1071 с.
4. Аткинсон, Энтони А., Банкер, Раджив Д., Каплан Роберт С., Янг, Марк С. Управленческий учет пер. с англ. 3-е изд. – М.: Изд. дом «Вильямс», 2005. 878 с.
5. Позиціонування обліково-аналітичного забезпечення економічної безпеки підприємства в навчальних планах фахівців напряму підготовки «Облік і аудит». *Економіка: реалії часу. Науковий журнал*. 2013. № 3 (8). С. 83–90. [Електронний ресурс] Режим дос-тупу: <http://economics.opu.ua/files/archive/2013/n3.html>
6. Кремень О. І. Бухгалтерська професія: значення для підприємства, держави та суспільства. *Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України: зб. наук. праць; ДВНЗ*. Суми: УАБС НБУ, 2012. Т. 34. С. 196–209. [Електронний ресурс]. – Режим досту-пу: <http://dspace.uabs.edu.ua/jspui/handle/123456789/8630>
7. Ісаєв Д. М. Облікові оцінки показників фінансової звітності: управ-лінський аспект: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.00.09. К., 2013. 20 с.
8. Соколов Я. В История бухгалтерского учета: учебник. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Магистр, 2009. 287с.
9. Попов Р. Антикризисное управление М. : Вышш. шк., 2005. 429 с.
10. Бухгалтерський облік (частина II): навч. посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 6.050100 «Облік і аудит». Одеса: ОНЕУ, 2013. – 324 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://dspace.oneu.edu.ua/a/jspui/bitstream/123456789/507/1/Бухгалтерський%20облік%20_Частина%201%20навч.%20посіб.%20за%20ред.%20В.Ф.%20Максімової_.pdf
11. Жук В.М. Інституціональні засади розвитку професії бухгалтера, *«Облік і фінанси АПК»* №2, 2010. с. 122-127
12. Жук В.М., П.І. Гайдуцький Роль бухгалтерського обліку в попередженні економічних криз, *«Економіка України»* №12, 2012. с.72-82.
13. Бруханський Р.Ф., Пуцентейло П.Р. Формування системи професійної підготовки бухгалтера-аналітика. *«Інноваційна економіка»* №5-6, 2016. с. 187-198.

References

1. Pushkar MS Creative accounting (creating information for managers): monograph. Ternopil: Carte Blanche, 2006. - 334 p.
2. Ryan B. Strategic accounting for managers. M. : Audit, UNITI., 1998. 616 p.
3. Drury K. Management and production accounting: textbook .; lane. with English; M. : UNITI-DANA, 2005. 1071 p.
4. Atkinson, Anthony A., Banker, Rajiv D., Kaplan Robert S., Young, Mark S. Management Accounting trans. with English - 3rd ed. M. : Izd. Williams House, 2005. 878 p.
5. Positioning of accounting and analytical support of economic security of the enterprise in the curricula of specialists in the field of training "Accounting and Auditing" *Economics: the realities of time. Scientific journal*. 2013. № 3 (8). P. 83–90. [Electronic resource] Access mode: <http://economics.opu.ua/files/archive/2013/n3.html>

6. Kremen OI Accounting profession: significance for the enterprise, state and society. *Problems and prospects of development of the banking system of Ukraine: collection. Science. to work; SHEI*. Sumy: UABS NBU, 2012. Vol. 34. - P. 196–209. [Electronic resource]. - Access mode: <http://dspace.uabs.edu.ua/jspui/handle/123456789/8630>
7. Isayev DM Accounting estimates of indicators of financial reporting: administrative aspect: author's ref. dis. for science. degree of Cand. econ. Sciences: 08.00.09. K., 2013. 20 p.
8. Sokolov J. In the History of Accounting: a textbook. - 3rd ed., Reworked. and ext. М.: Магістр, 2009. 287с.
9. Popov R. Anti-crisis management / R. Popov. М.: Высш. school, 2005. 429 p.
10. Accounting (part II): textbook. manual for students of higher educational institutions specialty 6.050100 "Accounting and Auditing" Odessa: ONEU, 2013. 324 p. [Electronic resource]. - Access mode: http://dspace.oneu.edu.ua/a/jspui/bitstream/123456789/507/1/Accounting%20accounting%20_Part%201%20learning%20assid.%20for%20ed.%20V.F.
11. Zhuk V.M. Institutional principles of development of the profession of accountant, «*Accounting and Finance of AIC*» №2, 2010. - P. 122-127
12. Zhuk V.M., Gaidutsky P.I. The role of accounting in the prevention of economic crises, «*Economy of Ukraine*» №12, 2012. P.72-82.
13. Brukhansky R.F., Putzenteilo P.R. Formation of a system of professional training of an accountant-analyst. «*Innovative Economy*» №5-6, 2016. p. 187-198.

Стаття надійшла до редакції 17.10.2021 р.