

# Актуальні проблеми економіки, бухгалтерського обліку та аудиту

УДК 657.005.921

**Р.Ф. Бруханський, к.е.н., доц.**

*Тернопільський національний економічний університет*

## **АНАЛІЗ ВИМОГ СИСТЕМИ СТРАТЕГІЧНОГО МЕНЕДЖМЕНТУ ДО ПОБУДОВИ СТРАТЕГІЧНО-ОРІЄНТОВАНОЇ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

*Розглянуто сутність та складові системи стратегічного менеджменту на основі дослідження еволюції його розвитку. Розглянуто базову модель стратегічного менеджменту підприємства. Проаналізовано існуючі підходи до побудови системи стратегічного менеджменту підприємства, виділення типів та видів стратегій, на основі чого сформовано вимоги до побудови системи інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту.*

**Ключові слова:** *система стратегічного менеджменту підприємства, стратегічно-орієнтована система бухгалтерського обліку.*

**Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями.** Сучасний етап розвитку економіки України характеризується надзвичайно швидкими змінами зовнішнього середовища, що є основним викликом для систем управління, які мають забезпечити належними способами, методами і моделями прийняття рішень менеджменту підприємства. Саме система стратегічного менеджменту є інструментом, який дозволяє вітчизняним підприємствам виживати в умовах динамічного розвитку зовнішнього бізнес-середовища, своєчасно та адекватно реагувати на ці зміни, прогнозувати їх та здійснювати активний вплив на розвиток середовища.

З метою забезпечення ефективного функціонування системи стратегічного менеджменту вітчизняних підприємств необхідним є удосконалення його обліково-аналітичного забезпечення на основі ідентифікації й аналізу її основних вимог, формування напрямів адаптації і трансформації облікової системи як інструменту інформаційного забезпечення системи стратегічного менеджменту підприємства.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Питанням удосконалення обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління присвячені праці І.М. Богатої, М.В. Болдуєва, Б.І. Валуєва, В.Говіндараджана, С.Ф. Голова, З.В. Гуцайлюка, В.А. Залевського, В.Е. Керімова, І.І. Криштопи, Г.Є. Крохичевої, В.І. Кузя, С.Ф. Легенчука, А.А. Пилипенка, Ю.М. Потаніної, М.С. Пушкаря, Б.Райана, С.П. Суворової, К.Урда, І.І. Хахонової, А.В. Шайкана, Дж. Шанка та ін.

**Формулювання цілей статті.** Основною ціллю статті є аналіз вимог, які висуваються стратегічним менеджментом до системи його інформаційного забезпечення, на основі яких має бути побудована стратегічно-орієнтована система бухгалтерського обліку.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** В сучасних умовах розвитку систем управління використовується значна кількість концепцій, однією із яких є концепція стратегічного менеджменту. В її основі покладено поняття стратегії, щодо трактування сутності якого, існує значна кількість інтерпретацій сучасних вчених. Зокрема, на сьогодні, під стратегією дослідники розуміють план, політику, мету, ціль, тактику, прийом, перспективу, випадковість тощо. Існування значної кількості підходів до розуміння сутності поняття «стратегія» пов'язано як з достатньою новизною його використання в управлінській сфері, так і з існуванням значної кількості підходів до розуміння сутності стратегічного менеджменту, які еволюціонують паралельно з ускладненням сучасних економічних систем.

До 1940-х рр. поняття «стратегія» мало суто військове призначення та використовувалося для опису дій військового керівництва. Наприклад, в стародавній Греції під володінням стратегії, стратегічних знань розумілася наявність вмінь ведення війни, мистецтво керувати військами. Пізніше цей термін з'явився у спеціальній науковій літературі, призначеній для військових.

Відповідно до військового словника Джеймса (1810 р.) стратегія відрізняється від тактики, що є сукупністю негайних заходів, які слід здійснювати під час сутички з ворогом. Стратегія ж стосується того, що «робиться поза полем зору ворога» [9]. Таким чином, поняття стратегії перейшло в науку управління з військової справи у розумінні комплексу дій, які відрізняються від тактики, де під останньою розуміли сукупність конкретних завдань, реалізація яких відбувається в короткій перспективі.

Як окрема дисципліна стратегічний менеджмент виник в 1950-х і 1960-х рр., однак значний внесок для його остаточного формування і виникнення здійснили праці вчених 1940-х -початку 1950-х рр., зокрема, роботи А.Чендлера, І.Ансоффа, Ф.Селзніка та П.Друкера.

Починаючи з 1950-х рр. стратегічний менеджмент пройшов такі етапи свого розвитку (табл. 1).

Таблиця 1

*Еволюція розвитку концепції стратегічного менеджменту*

| Етап розвитку                                  | Період                   | Характеристика етапу   |
|--|--------------------------|--|
| 1  | 2                        | 3  |
| Базове фінансове планування (бюджетування)     | Кінець 1920– 1940 рр.    | Припадає на період формування і значного розвитку корпоративного сектора в США, коли конкурентне середовище характеризувалося стабільністю і передбачуваністю. Перші спроби виникнення стратегічного менеджменту були пов'язані з розвитком бюджетного контролю. Розроблена методика бюджетування діяльності підприємства (Дж. МакКінсі) мала короткострокове спрямування та дозволяла синтезувати операційні цілі підприємства з методами управління затратами  |
| Довгострокове планування (екстраполяція)       | 1950– 1960 рр.           | Цей період розвитку економічних систем західних країн характеризувався високими темпами зростання ринків та високою передбачуваністю і стабільністю розвитку економіки. Вченими здійснювався пошук більш ефективних систем планування шляхом передбачення (екстраполяції) показників на наступні роки, складались п'ятирічні бюджети   |
| Стратегічне (зовнішньо-орієнтоване) планування | 1960 рр. кінець 1980 рр. | Виникнення стратегічного планування пов'язано з наростанням тенденції дестабілізації функціонування ринків, коли прогнольні планові показники значно неспівпадали із фактичними даними. Вченими здійснювався пошук систем, які б поєднували інформацію про підприємство та її зовнішнє оточення та дозволяли підвищити ефективність реакції підприємства на ці зміни. Складались різні види бюджетів залежно від різних видів стратегічних варіантів. На заміну цілей організації прийшли цілі бізнес-одиниць, задля досягнення яких складались бюджети. Здійснювався пошук драйверів – складових зовнішнього середовища, які впливали на ефективність корпоративної стратегії та окремих бізнес-одиниць. Розвиткові стратегічного планування сприяли праці А.Чендлера, Дж.Гарднера, К.Уоррена, В.Скіннера, І.Ансоффа, Г.Мінцберга та ін.  |
| Стратегічний менеджмент (класичний варіант)    | 1970 рр.– до нашого часу | Поступово від стратегічного планування відбувся перехід до стратегічного менеджменту через виникнення явища «паралічу аналізу» – ситуації, коли відбувалося формування стратегічних планів, однак не вживались жодні заходи для підвищення показників корпорацій. Для вирішення цієї проблеми була розроблена система, яка передбачала не лише формування стратегії, а й порядок її реалізації, оцінку та контроль за її дотриманням. Компанія «General Electric» однією із перших у світі наприкінці 1980 рр. перейшла від використання системи стратегічного планування до стратегічного менеджменту, а вже у 1990 рр. більшість корпорацій по всьому світу також почали активно впроваджувати цю систему. На відміну від стратегічного планування містить також сукупність дій, які дозволяють забезпечити швидке реагування на зміни зовнішнього середовища, що може супроводжуватися переглядом цілей і коригуванням загальних напрямів розвитку, а також здійснення активного впливу на нього за допомогою розробки відповідних стратегічних методів і моделей |

Закінчення табл. 1

| 1   | 2                         | 3   |
|---|---------------------------|---|
| Складні системи стратегічного менеджменту | 1990 рр. – до нашого часу | Перехід до побудови складних стратегічних систем пов'язаний із відмовою від дарвінівського (лінійного) підходу до розуміння складності в розумінні сутності зовнішнього середовища компанії. Перехід від лінійної до нелінійної складної моделі зовнішнього середовища, що передбачає його розгляд як складної динамічної системи, створює більш широкі можливості для корпоративного стратега, допомагає менеджерам одержувати більші прибутки. Для характеристики такої моделі конкурентного середовища у 1994 р. Р.Авені було використано поняття «гіперконкуренція», що визначається такими характерними рисами: 1) |

|  |  |  |
|--|--|--|
|  |  | охопленням значної кількості сфер (затрат, якості, строків, інновацій, ринкових бар'єрів тощо); 2) багатоаспектністю (протікає на різних рівнях, наявність різних реакцій на вирішення ситуацій); 3) динамізм розвитку ринку |
|--|--|--|

Таким чином, в сучасних умовах широкого використання набула класична концепція стратегічного менеджменту, а також її удосконалена модель у вигляді складних стратегічних систем, що є реакцією на поширення явища гіперконкуренції та результатом розуміння вченими зовнішнього середовища підприємства як складної динамічної системи.

Починаючи з 1990 рр. науковцями розроблений цілий ряд більш деталізованих концепцій стратегічного менеджменту в розрізі об'єктів його дослідження – стратегічний менеджмент цінності, стратегічний маркетинговий менеджмент, стратегічний фінансовий менеджмент, стратегічний менеджмент електронного бізнесу, стратегічний менеджмент операцій, стратегічний «рїтейл» менеджмент, стратегічний інформаційний менеджмент тощо.

Загальну характеристику стратегічного менеджменту як системи, запропонував Е.Е. Чевф на основі виділення таких його основних елементів:

- стратегічний менеджмент містить адаптацію організації до її бізнес-середовища;
- стратегічний менеджмент є мінливим і складним. Зміни створюють нові комбінації обставин, що потребують неструктурованих, унікальних відповідей;
- стратегічний менеджмент впливає на всю організацію, визначаючи напрями її розвитку;
- стратегічний менеджмент містить формування стратегії (зміст), а також реалізацію стратегії (процес);
- стратегічний менеджмент частково планується і частково є незапланованим;
- стратегічний менеджмент здійснюється на декількох рівнях: на рівні корпоративної стратегії і окремих бізнес-стратегій;
- стратегічний менеджмент містить як концептуальні, так і аналітичні розумові процеси [4, С. 97–98].

Виходячи із розглянутих вище характеристик системи стратегічного менеджменту, його основною метою є забезпечення прийняття таких рішень, які б забезпечили довгострокове виживання і успіх компанії в умовах динамізму, істотної складності та невизначеності конкурентного середовища.

Стратегічний менеджмент одночасно є і явищем і процесом, оскільки передбачає як формування сутності стратегії підприємства, так і її реалізацію – процес. Внаслідок цього стратегічний менеджмент характеризується існуванням у нього випереджувальних характеристик, здатності впливати на зовнішнє середовище, а не лише забезпечувати реакцію на зміни в ньому. Згідно з таким підходом зовнішнє середовище компанії є сферою керованих стратегічних змін, які здійснюються під час реалізації стратегії.

Стратегічний менеджмент є раціональним підходом до управління підприємством, який слід розглядати як постійний процес оцінки і управління діяльністю компанії, оцінки галузі, в якій вона працює, оцінки цілей і стратегії існуючих та потенційних конкурентів, що передбачає необхідність здійснення регулярного перегляду обраних стратегій та аналіз їх реалізації.

На сьогодні існує значна кількість підходів до розуміння сутності стратегічного менеджменту як процесу, однак більшість сучасних зарубіжних дослідників [5, С. 8; 6, С. 5; 7, С. 23; 8, С. 16] виділяють у його складі такі основні етапи як: сканування середовища; формулювання стратегії; впровадження стратегії; оцінювання і контроль стратегії, що більш детально наведено на рисунку 1.

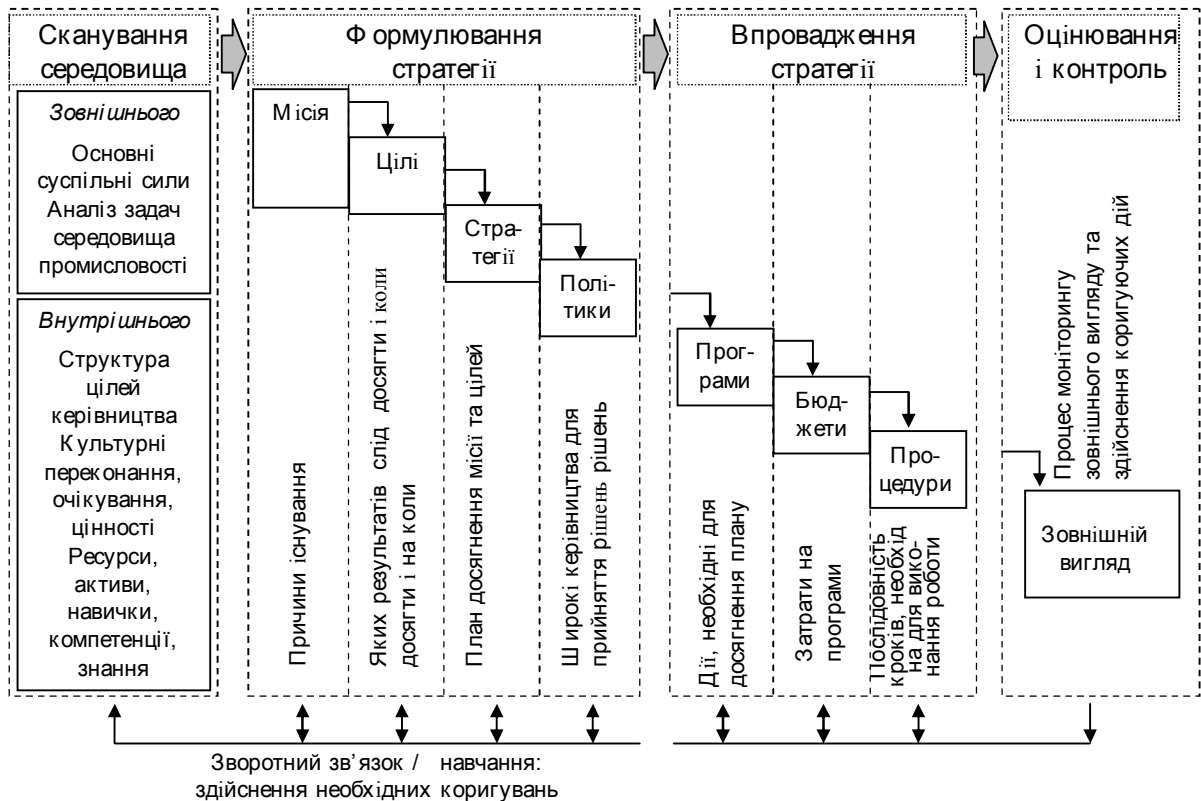


Рис. 1. Базова модель стратегічного менеджменту підприємства

Формулювання і поступовий розвиток концепції стратегічного менеджменту наприкінці ХХ ст. створив необхідні передумови для удосконалення обліково-аналітичної системи як невід'ємного елемента системи управління підприємством, зокрема, стратегічного.

Для забезпечення ефективної реалізації процесу стратегічного менеджменту, на підприємстві має бути створена система його обліково-аналітичного забезпечення, яка б враховувала виділені вище (рис. 1) етапи його здійснення. Подібної позиції дотримуються, В.А. Залевський та А.В. Шайкан, якими виділяються такі види облікової та аналітичної інформації, яка необхідна для забезпечення процесу стратегічного управління організацією (табл. 2).

Таблиця 2

Облікова та аналітична інформація, що забезпечує процес стратегічного управління організацією (узагальнено на основі [1, С. 3; 2, С. 16; 3, С. 58])

| Процес стратегічного управління організацією                         | Інформація бухгалтерського обліку, що забезпечує підтримку процесу стратегічного управління                   |
|--|---|
| Етап 1. Стратегічне планування                                       | Стратегічний та фінансовий аналіз за даними бухгалтерської фінансової та управлінської (прогнозної) звітності |
| Етап 2. Стратегічна організація (орієнтація)                         | –   |
| 2.1. поширення інформації про обрану стратегію                       | Бухгалтерські звіти в зрозумілій формі для всіх внутрішніх користувачів інформації                            |
| 2.2. розробка і здійснення тактичних кроків для реалізації стратегії | Фінансовий аналіз на основі прогнозної бухгалтерської звітності   |
| Етап 3. стратегічний контроль  | Кошториси витрат, фінансові бюджети, дані внутрішнього та зовнішнього аудиту                                  |

Специфікою підходу В.А. Залевського та А.В. Шайкана (табл. 2) є поєднання облікової та аналітичної інформації (із системи фінансового аналізу) для забезпечення реалізації стратегічного управління організацією. В той же час, використовується аналітична інформація є результатом обробки облікової інформації, що свідчить про певне дублювання джерел інформації для забезпечення стратегічного управління.

До облікової інформації, що підтримує процес стратегічного управління, авторами віднесено стратегічний аналіз, однак предметом його дослідження є переважно зовнішнє середовище підприємства,

що не є об'єктом облікового спостереження, тому є незрозумілою роль стратегічного аналізу як одного із джерел стратегічного управління та його взаємозв'язок із системою бухгалтерського обліку. Також з підходу авторів залишається незрозумілим, яким чином на основі бухгалтерської звітності буде поширюватися інформація про обрану стратегію і між ким? Зокрема, на основі яких показників звітності та щодо яких саме видів або типів стратегій підприємства буде поширюватися така інформація?

Хоча А.В. Шайкан і наголошує, що виділені етапи стратегічного управління забезпечують безперервність і циклічність цього процесу [3, С. 57], однак, на нашу думку, такий підхід суперечить сучасним теоріям стратегічного менеджменту, які набули значної популяризації і підтримки більшої вчених починаючи з кінця 1990 рр. XX ст. В наведеному підході основний акцент зроблений на етап стратегічного планування, від окремого застосування концепції якого вчені відійшли наприкінці 1980 рр. (табл. 1), в той же час, авторами недостатня увага приділена процесу формулювання та впровадження обраної стратегії, а також вимогам до їх обліково-аналітичного забезпечення.

Важливе значення під час розробки системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту, окрім процедурних аспектів його здійснення, також відіграє класифікація стратегій, оскільки залежно від обраного виду стратегії залежить набір обліково-аналітичних інструментів, які мають бути створені та налагоджені на підприємстві для її формулювання, впровадження, оцінювання та реалізації.

На сьогодні переважно більшістю дослідників, наприклад, Дж.Д. Хангером [7, С. 25], виділяється ієрархічна класифікаційна структура мікстратегій (стратегій, що стосуються діяльності підприємств та їх об'єднань), виходячи з якої можна визначити ієрархію облікових систем, розробка яких забезпечуватиме виконання зростаючих вимог системи стратегічного менеджменту підприємства до її інформаційного забезпечення (рис. 2).

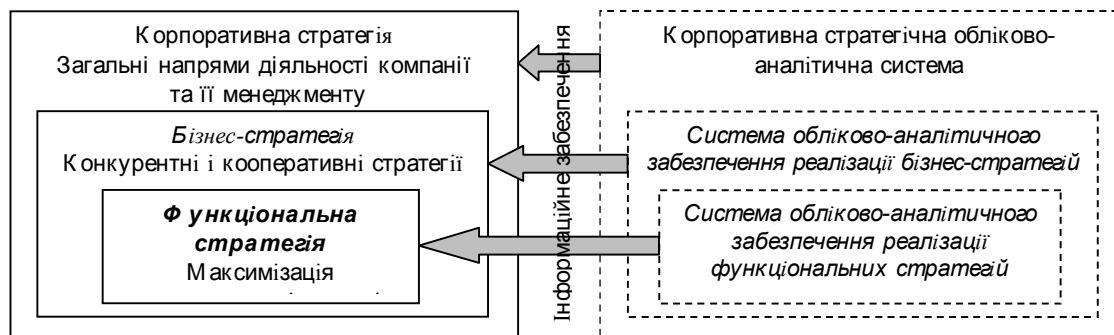


Рис. 2. Типи стратегій та складові системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту підприємства

Таким чином, різні типи стратегій, що виділяються на основі організаційних рівнів підприємства, і як наслідок, різні види стратегічних рішень, які приймають на кожному з них, зумовлюють необхідність розробки окремих підходів для їх успішної реалізації на підприємстві, що в цілому сприятиме побудові ефективно діючої системи стратегічного менеджменту.

Оскільки для вищих типів стратегій підприємства характерна більша складність стратегічних рішень, то й виділені системи обліково-аналітичного забезпечення повинні забезпечувати надання такого інформаційного продукту, що характеризуватиметься відповідним рівнем агрегації облікових даних та показників бухгалтерської звітності.

Кожна із виділених систем (рис. 2), які в цілому утворюють обліково-аналітичну систему інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту, характеризується специфічним набором обліково-аналітичних інструментів. Це пов'язано з тим, що виходячи із загальної моделі стратегічного менеджменту підприємства, що складається з чотирьох основних етапів (сканування середовища, формулювання, впровадження, оцінювання і контроль стратегії), кожен із типів стратегій для їх успішної реалізації на кожному із етапів, потребує різного набору обліково-аналітичних показників.

Наприклад, для реалізації корпоративної стратегії та функціональної стратегії аналізуються різні за обсягом середовища, що зумовлює виникнення відмінностей в обліково-інформаційному забезпеченні на інших трьох етапах реалізації стратегії.

В той ж час, слід враховувати існування різних видів стратегій в кожному із виділених типів. Наприклад, на найнижчому – організаційному рівні підприємства, можуть бути виділені такі види стратегій: фінансова, маркетингова, операційна (виробнича), стратегія персоналу (HR-стратегія), інформаційна, інноваційна, екологічна, соціальна тощо.

Залежно від наявності у складі системи бухгалтерського обліку об'єктів, що покладені в основу реалізації стратегії, особливостей їх ідентифікації та оцінки, залежить побудова ефективної системи обліково-аналітичного забезпечення реалізації даного типу стратегії. Так, на сьогодні в системі бухгалтерського обліку відсутня інформація про вартість людського капіталу, що не дозволяє повною мірою забезпечити процес інформаційного супроводу реалізації HR-стратегії підприємства, оскільки відсутня інформація щодо цінності працівників у діяльності підприємства, їх ролі в процесі реалізації загальних стратегічних цілей підприємства тощо. Внаслідок цього для реалізації HR-стратегії на багатьох вітчизняних підприємствах впроваджуються альтернативні інформаційні системи, що використовують набір нефінансових показників (на відміну від системи бухгалтерського обліку), зокрема, система збалансованих показників.

Наявність подібних проблем, що пов'язані з відсутністю належної сконструйованої (відповідно до вимог системи стратегічного менеджменту) облікової системи, можна констатувати також і відносно таких типів стратегій як: маркетингова, стратегія персоналу, інноваційна, екологічна та соціальна.

Тому для забезпечення відповідності облікової системи вимогам системи стратегічного менеджменту на функціональному рівні підприємства, необхідним є удосконалення облікової системи в частині розробки облікового відображення маркетингового зовнішнього середовища, персоналу підприємства, інноваційної, екологічної та соціальної діяльності (Balanced Scorecard).

**Висновки.** За результатами проведених досліджень встановлено, що основними вимогами до побудови системи бухгалтерського обліку, як інформаційної основи системи стратегічного менеджменту підприємства, є необхідність врахування:

1) основних етапів реалізації моделі стратегічного менеджменту підприємства (сканування середовища, формулювання, впровадження, оцінювання і контроль стратегії), в розрізі яких повинна бути структурована система бухгалтерського обліку, щоб забезпечувати належну інформаційну підтримку реалізації кожного із етапів;

2) основних типів стратегій (корпоративної, бізнес-стратегії, функціональної стратегії), відповідно до ієрархії яких на підприємстві повинні бути сформовані: корпоративна стратегічна обліково-аналітична система, система обліково-аналітичного забезпечення реалізації бізнес-стратегій, система обліково-аналітичного забезпечення реалізації функціональних стратегій;

3) основних видів стратегій, що виділяються до кожного із їх основних типів. Набір конкретних видів стратегій є унікальним для кожного підприємства, оскільки у більшості підприємств повністю або частково відрізняються: загальні напрями розвитку, напрями розвитку виробничо-збутової діяльності, набір стратегічних бізнес-одиниць та шляхи забезпечення їх конкурентних переваг, набір функціональних відділів та служб тощо.

Перспективою подальших наукових досліджень є побудова стратегічно-орієнтованої системи бухгалтерського обліку, яка б враховувала всі необхідні вимоги, що висуваються системою стратегічного менеджменту до її інформаційного забезпечення та враховувала б основні облікові цінності, що формувалися протягом періоду з кінця XV ст. і до наших днів. Оскільки лише облікові цінності (ретроспективна орієнтація, обачність під час здійснення оцінки, обмеження предмету обліку внутрішнім середовищем підприємства), на нашу думку, є визначальними характеристиками обліково-аналітичної системи підприємства, які протягом тривалого часу забезпечують релевантність бухгалтерської інформації для різних груп зацікавлених користувачів.

#### Список використаної літератури:

1. *Жужгина И.А.* Место и роль общей системы учета в стратегическом управлении организацией / *И.А. Жужгина, Л.В. Фомченкова* // Менеджмент в России и за рубежом. – 2000. – № 3. – С. 13–18.
2. *Залевский В.А.* Управленческая учетно-аналитическая система производственных затрат для целей стратегического менеджмента: теория и методология : автореф. дис. ... д.э.н. : по спец. 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика / *В.А. Залевский*. – Орел, 2009. – 50 с.
3. *Шайкан А.В.* Бухгалтерський облік у прийнятті управлінських стратегічних рішень : монографія / *А.В. Шайкан*. – К. : КНЕУ, 2009. – 303 с.
4. *Chaffee E.* Three models of strategy / *E. Chaffee* // *Academy of Management Review*. – 1985. – № 10(1). – P. 89–98.
5. *Hill Ch.* Essentials of Strategic Management. Second Edition / *Charles W.L. Hill, Gareth R. Jones*. – Mason : South-Western, 2008. – 384 p.
6. *Hitt M.A.* Strategic Management: Competitiveness and Globalization: Concepts. Ninth Edition / *Michael A. Hitt, Duane Ireland, Robert E. Hoskisson*. – Mason : South-Western Cengage Learning, 2009. – 402 p.

7. *Hunger J.D.* Essentials of Strategic Management. 5th Edition. / *J.David Hunger, Thomas L.Wheelen.* – Prentice Hall, 2011. – 208 p.
8. *Ritson N.* Strategic Management. 2nd edition / *N.Ritson.* – Ventus Publishing, 2013. – 117 p.
9. Strategic management – history and development [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://vijaykumarbhatia.weebly.com/strategic-management-history-and-development.html>.

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

Наукові інтереси:

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

Стаття надійшла до редакції 22.01.2013