

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК З МЕТОЮ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ ЯК ІНСТРУМЕНТ ІНТЕГРАЦІЇ ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВ У СВІТОВЕ ГОСПОДАРСТВО

Управління підприємством в сучасних умовах господарювання можливе тільки з позиції стратегічного мислення та прийняття стратегічних управлінських рішень. Розглядаються найближчі перспективи та тенденції розвитку питання місця бухгалтерського обліку в системі управління підприємством

Постановка проблеми. Докорінна зміна умов господарювання вітчизняних підприємств (як зовнішніх так і внутрішніх), що відбулася в останні п'ятнадцять років вплинула, перш за все, на стиль та методи управління. Такі процеси породили новий напрямок в управлінні підприємством, що має назву "Стратегічний менеджмент".

Стан вивчення проблеми. Зміна стилів управління не може статися сама собою. Тим більше, що рідчійде про зміну принципів і підходів до управління не одним конкретним підприємством, а практично всіма господарюючими суб'єктами.

Відсутність на початку 90-х років минулого століття знань, інструментів, методів управління в умовах ринкової економіки породило процеси запозичення управлінських (і в тому разі облікових) технологій і намагання їх застосування на практиці. Дане запозичення дуже часто носило фрагментальний характер і не вписувалося в загальну картину управління підприємством у вітчизняних умовах господарювання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вчений світ України та численні практикуючі фахівці реагували на проблеми, що постійно поставали в галузі управління. На сторінках фахових видань, монографій, підручників, дисертацій точилось жвава дискусія з приводу принципів, методів, підходів управління та обліку вітчизняними підприємствами спочатку в умовах перехідної економіки, а згодом і ринкової. І тут треба зазначити, що одними з лідерів у піднятті та вирішенні таких завдань були і залишаються саме фахівці та вчені обліковці. Адже саме облікова наука в останні п'ятнадцять років зазнала самих динамічних змін. Ці зміни торкаються не тільки форми, а перш за все суті облікової науки та практики. На теренах сучасної України стараннями вітчизняних науковців утворилося кілька наукових облікових шкіл. Серед яких необхідно виділити Житомирську школу під керівництвом Ф.Ф. Бутинця, школу Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана, Львівську облікову школу (на базі Львівської комерційної академії) та інші.

Фахівцями даних облікових шкіл було помічено виникнення в останні роки нових потреб в управлінні, що відразу знайшло віддзеркалення в працях таких вітчизняних науковців як Ф.Ф. Бутинець, В.В. Солко, Л.В. Нападівська та ін. Дані потреби були пов'язані з інтеграцією України у світове господарство. За для досягнення успіху у господарюванні на такому рівні в сучасних умовах все більше необхідно було застосовувати підходи стратегічного бачення та управління. Як реакція на ці проблеми було створено новий підхід до управління підприємством, що отримав назву стратегічний менеджмент.

Даний підхід до управління для вітчизняних управлінців є досить новим. Тому сьогодні проходить процес широкого переймання зарубіжного досвіду і адаптація його у вітчизняних умовах господарювання. Треба сказати, що дане питання є досить новою і не розробленою до кінця навіть у провідних зарубіжних країнах з розвинутою ринковою економікою. Особливо гостро це питання стає саме сьогодні – в період глобальної економічної кризи.

Мета дослідження. Розроблення підходів ефективного антикризового стратегічного управління є запорукою успішного розвитку не тільки окремих підприємств та регіонів, але й економіки країни та навіть світової економіки взагалі.

Необхідність зміни підходів до управління в бік стратегічної перспективи сьогодні вже є очевидним. Проте далеко не всі керівники розуміють суть цього управління та не знають, що саме забезпечує процес такого управління.

Викладення основного матеріалу дослідження. Стратегічний менеджмент може бути охарактеризований як послідовний стиль керівництва, що полягає в ітеративному процесі аналізу, планування і контролю.

У загальному вигляді процес стратегічного менеджменту можна представити так, як це показано на рис.1.

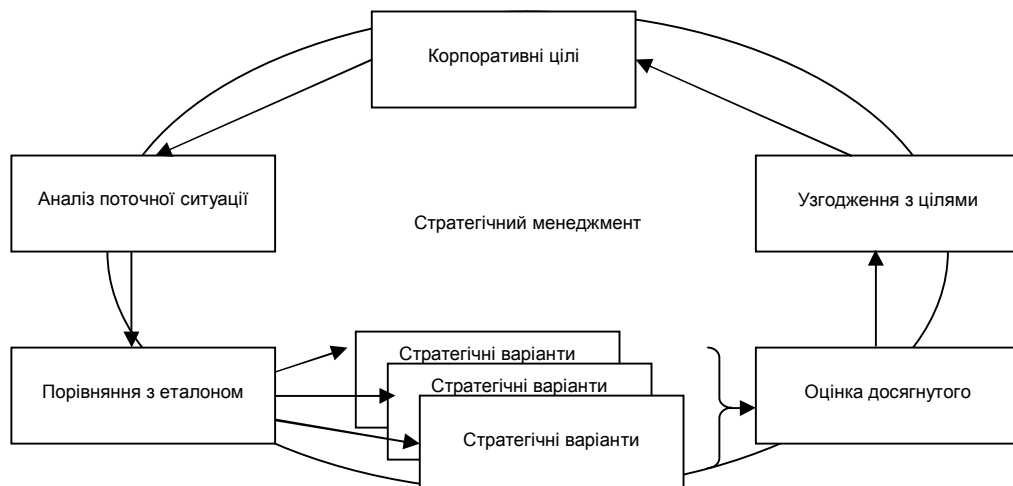


Рис. 1. Процес стратегічного менеджменту

Ефективний стратегічний менеджмент вимагає надійного інформаційного забезпечення. Таким інформаційним забезпеченням повинна бути система обліку підприємства.

Облікова система може забезпечувати потреби стратегічного менеджменту різними шляхами, зокрема:

- використання даних обліку для аналізу ринків, на яких діятиме компанія;
- надання ключової інформації з урахуванням вибраної стратегії;
- забезпечення зворотного зв'язку з урахуванням узгодження досягнутих результатів і стратегічних цілей;

– надання інформації щодо довгострокових наслідків різних напрямів діяльності [1].

Перш ніж говорити про питання стратегічного управління і відповідно обліку як його інформаційного забезпечення зупинимося на визначенні терміну “стратегія”, адже він займає ключове місце в нашому дослідженні.

Термін “стратегія” відомий людству з давнини. З давньогрецької “стратегія” це мистецтво розгорнути військо до бою. Відповідно стратегом називали головнокомандуючого армією. У сучасному розумінні військова стратегія це вища область військового мистецтва. Але перші стратегічні дії людина виконувала ще раніше. Прикладом може стати об’єднання первісних племінних груп за дла полювання, захисту або нападу.

Згодом термін стратегія став застосовуватися не тільки у військовій справі але й в політиці, й в економіці.

З цього приводу, цікаво подивитися як змінювалось людське ставлення до застосування терміну “стратегія” в нашій країні.

Так у тлумачному словнику руської мови С.І. Ожегова стратегія це: 1) наука про ведення війни, мистецтво ведення війни; 2) мистецтво керівництва суспільною, політичною боротьбою [2].

Радянський енциклопедичний словник пропонує розглядати стратегію виключно з військової точки зору і пропонує термін “стратегія військова” [3].

А вже у Великому тлумачному словнику сучасної української мови одним з варіантів терміну стратегія є “...мистецтво економічного, суспільного і політичного керівництва масами, яке має визначити головний напрямок їхніх дій, вчинків...” [4].

Сьогодні термін “стратегія” це одне з основних понять сучасної науки про управління.

Так Редченко К.І. в книзі “Стратегічний аналіз у бізнесі” зазначає, що починаючи з 1926 р., у галузі економіки під стратегією почали розуміти управління ресурсами. Наприкінці 60-х – у середині 70-х років через високий рівень конкуренції, який невпинно зростає, економісти були змушені переглянути традиційні підходи до розуміння стратегії. Стратегією почали вважати не тільки правильне управління ресурсами, але й правильне визначення напрямів діяльності на ринку. Стратегія все частіше трактувалася як план досягнення перемоги над конкурентами з допомогою комплексу різноманітних дій. А вже з 80-х – початку 90-х років стратегія стала невід’ємною частиною управління бізнесом практично у всіх країнах з ринковою економікою. На даний момент сильно вплинули процеси глобалізації світової економіки, зростання конкуренції між виробниками, збільшення впливу високотехнологічних компаній [5].

Серед науковців існують різні погляди на визначення стратегії. Наведемо кілька прикладів:

Є.І. Велеско, А.А. Биков, З. Дражек вважають, що стратегія – це мистецтво керівництва, загальний план ведення роботи [6];

М. Мескон, М. Хедоурі, Ф. Альберт розуміють під стратегією комплексний план, сформований для здійснення місії організації та досягнення її цілей [7];

Р.А. Фатхутдінов стверджує, що стратегія – програма, план, генеральний курс суб’єкта управління для досягнення ним стратегічних цілей у будь-якій галузі діяльності [8];

І. Ансофф говорить, що стратегія являє собою перелік правил для прийняття рішень, якими організація керується у своїй діяльності [9].

А.А. Томпсона і А.Дж. Стрікланд під стратегією мають це план управління фірмою, спрямований на зміцнення її позицій, задоволення споживачів і досягнення поставлених цілей [10].

Редченко К.І. вважає, що стратегія – це комплексний план діяльності підприємства, який розробляється на основі творчого науково обгрунтованого підходу і призначається для досягнення довгострокових глобальних цілей підприємства [5].

Отже, поєднуючи дані висловлювання можна сказати, що з боку зору сучасної економічної думки стратегія – це стиль управління підприємством, що спрямований на досягнення поставленої довгострокової мети в умовах жорсткого конкурентного оточення.

Сучасна наука про управління виділяє два основних напрями в контексті стратегічного управління підприємством. Перший підхід (напрямок) пов’язаний з

ростом підприємства і відповідно з вибором та реалізацією різних стратегій поведінки підприємства в оточуючому середовищі. Другий підхід пов’язаний з тим, що по досягненню критичного обсягу (розміру) підприємство (бізнесутворення, корпорація тощо) стає перед вибором: змінювати свою власну стратегію, внутрішню організаційну структуру, стиль управління і т.п. у відповідності до вимог зовнішнього середовища, або змінити під себе зовнішнє середовище (у разі наявності відповідних фінансових ресурсів та важелів впливу на формування національної політики) [11].

Очевидним є, що для ухвалення надійних стратегічних рішень, як при виборі першого так і другого напрямків стратегічного управління підприємством, необхідно володіти великим обсягом різноманітної інформації (як внутрішньої так і зовнішньої). При цьому треба мати на увазі, що системи інформаційного забезпечення ухвалення рішень все більше ускладнюються, оскільки стратегічне планування використовується не на одному, а на багатьох рівнях підприємства, а стратегічні рішення мають крос-функціональні наслідки. Крім того, багато стратегічних рішень, по суті, унікальні і неповторювані, і необхідність їх ухвалення викликається раптовими змінами зовнішнього середовища.

Головним інструментом прийняття стратегічного рішення є оперативний та перспективний стратегічний аналіз. Але сам аналіз, з усіма своїми методами не може принести користь за відсутності інформаційної бази даних. Тут самим кращим чином проявляються функції бухгалтерського обліку. Адже саме завдяки його інструментарію можливий процес збору, накопичення, систематизації, обробки та передачі інформації у необхідному розрізі.

Корисні функції бухгалтерського обліку в рамках стратегічного менеджменту полягають в тому, щоб в межах відведеного часу доставляти всю потрібну інформацію менеджерам певного рівня, що ухвалюють рішення. Проте, стратегічні рішення, що приймаються в конкретній організації, можуть вельми розрізнятися залежно від того, які задачі стоять перед даною організацією, а також від рівня, на якому в ній ухвалюють ці рішення. Система бухгалтерського обліку повинна бути побудована так, щоб забезпечувати менеджмент фінансовою та нефінансовою інформацією, як про внутрішні господарські процеси так і про зовнішнє середовище підприємства. Такий підхід задовольняє специфічним умовам ухвалення стратегічних рішень, причому самі умови можуть мінятися у міру коректування стратегії у зв’язку із змінами зовнішнього середовища.

Але, повернемося до питання інформаційного забезпечення управління. Як видно з праць провідних науковців, як далекого так і ближнього зарубіжжя, одним з самих перспективних напрямків подолання проблеми “інформаційного голоду” в умовах праці в жорстких конкурентних умовах ринкового середовища є такий вид бухгалтерського обліку як “стратегічний облік”.

Проте, з вище викладеного видно, що процес стратегічного управління, що базується на підготовленій інформації практично торкається всіх ланок управління і структурних підрозділів підприємства. Навіть у тому разі, коли питання збору, обробки, реєстрації, інтерпретації, первинного аналізу, підготовки та передачі цієї інформації менеджерам, буде покладено на бухгалтерський облік до цього процесу тим чи іншим чином будуть залучені практично всі структурні підрозділи. Зважаючи на це, “стратегічний облік” не є окремим видом бухгалтерського обліку, або окремою “системою” обліку. В даному аспекті можна говорити про стратегічний облік як елемент ідеології управління підприємством. Саме стратегічне управління як ідеологія управління підприємством ставить завдання перед усіма ланками і структурами управління в тому разі і перед бухгалтерським обліком, який своїм чином реагує на нові задачі і умови функціонування застосовуючи нові спеціальні інструменти і методи. І від цього бухгалтерський облік не стає “стратегічним”, не утворюється “система стратегічного обліку” на підприємстві. В даному аспекті є сенс говорити про існування бухгалтерського обліку з метою стратегічного управління.

Може сьогодні те що ми називаємо “стратегічним обліком” (бухгалтерським обліком з метою стратегічного управління) є не зовсім обліком, про те дане явище існує і

турбує безпосередньо бухгалтерів і бухгалтерський облік. Чомусь це якось “не сильно турбує” практикуючих менеджерів (хоча більшість технологій так званого “стратегічного обліку” прийшли саме з менеджменту). А раз явище існує і торкається сфери інтересів бухгалтерського обліку то його необхідно класифікувати та дослідити. І тут необхідно підходити не з позиції класики, а з позиції сучасності (не забуваючи й про класику). Адже ми на порозі нової ери в економіці – ери інформаційної економіки. Відповідно до цього може бути певних змін і філософія обліку (а точніше сказати ідеологія управління підприємством і з ним сам облік).

Тож необхідно дослідити технології управління навколо яких сьогодні сконцентрована увага практиків і які відносять їх до сфери впливу сучасного прояву бухгалтерського обліку.

З цього приводу розглянемо місце і роль обліку в стратегічному управлінні підприємством. Перш за все облік необхідно оглядати не як самоціль роботи економічних служб підприємства (в першу чергу бухгалтерської служби). Бухгалтерський облік виступає як інформаційна система для прийняття управлінських рішень, в тому разі і стратегічного рівня (рис. 2).

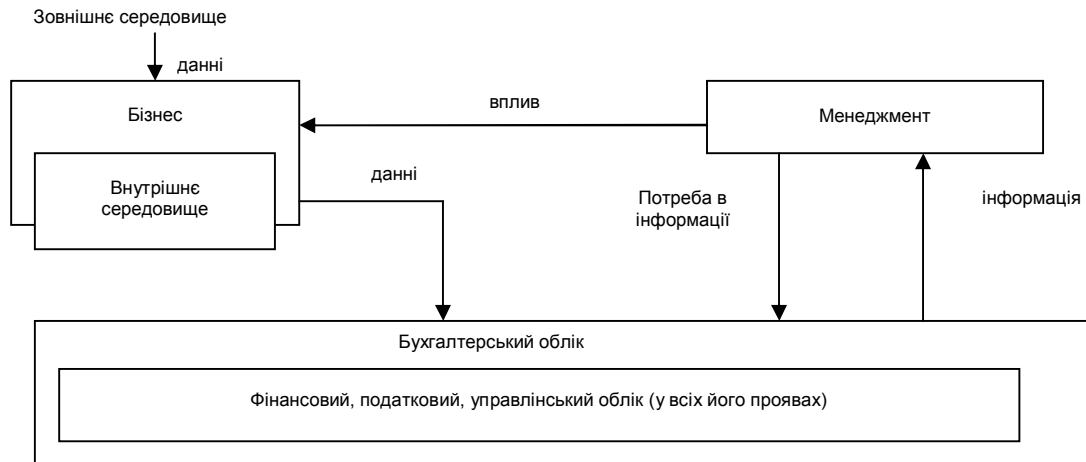


Рис. 2. Бухгалтерський облік як інформаційна система для прийняття управлінських рішень

Бухгалтерський облік забезпечує кількісною інформацією процес прийняття та реалізації управлінських рішень. В цьому аспекті необхідно додати, що інформація фінансового та управлінського обліку повинна бути порівняльною. Адже в іншому разі ставиться під сумнів можливість прийняття якісних рішень і досягнення бажаного результату.

Неможна розглядати і налагоджувати на підприємстві фінансовий, податковий та управлінський облік (у всіх його проявах) окремо один від одного, створюючи так звані “системи фінансового, податкового, управлінського обліку”. На сучасному підприємстві, що бажає досягти

успіхів у бізнесі загальна система обліку повинна мати стратегічну орієнтацію (рис. 3). В цьому разі інформація, що надається системою обліку, буде сприяти процесу розробки та реалізації ділової стратегії підприємства, а інструменти бухгалтерського обліку, як класичні так і запозичені з менеджменту, будуть органічно вписані в процес стратегічного управління.

Як видно з рисунка 3 стратегічне управління підприємством є процесом безперервним та циклічним. Кожен цикл даного процесу можна розділити на три стадії (етапи). Кожен з даних етапів може бути реалізований тільки за умови інформаційної підтримки бухгалтерського обліку.

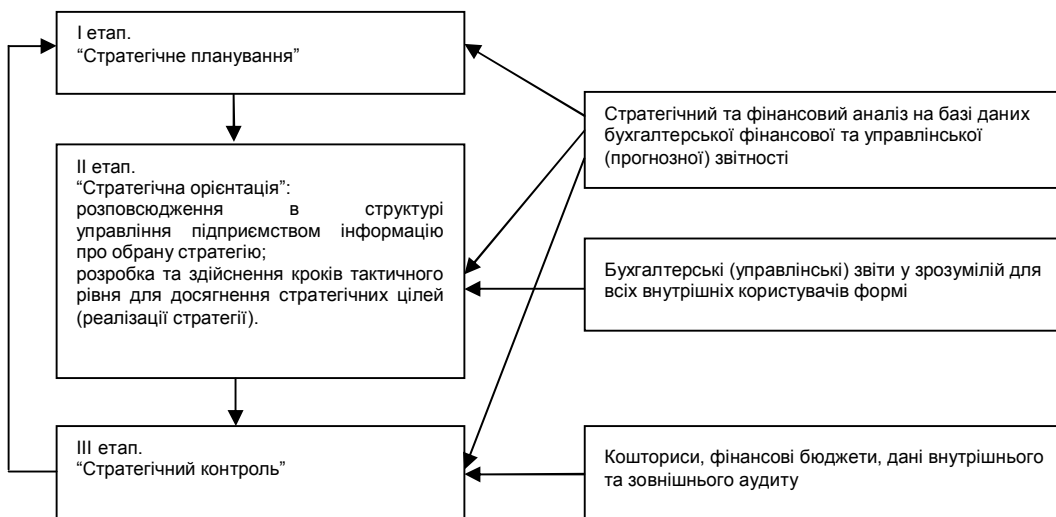


Рис. 3. Інформаційна підтримка бухгалтерським обліком процесу стратегічного управління підприємством

З приводу ролі, завдань і інструментів бухгалтерського обліку в системі стратегічного управління підприємством серед вітчизняних дослідників сьогодні точиться жвава дискусія. Більшість дослідників вважають, що бухгалтерський облік в своїй управлінській складовій вже значно вийшов за межі традиційних завдань обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Роботи таких вчених як Бутинець Ф.Ф., Валуєв Б.І., Сопко В.В., Гуцайлюк З., Левицька С.О.,

Нападовська Н.Л., Сльозко Т. та інш. свідчать про те, що в сучасних умовах господарювання відбувається процес інтеграції традиційних методів обліку, аналізу, нормування, планування, контролю, аудиту з інструментами менеджменту в єдину систему отримання і обробки інформації та прийняття на її основі управлінських рішень, що спрямовані не тільки на досягнення тактичних (поточних) цілей, а й на реалізацію загальної стратегії підприємства [12].

Про те, по при загальне розуміння існування проблеми стратегічного управління та його інформаційного забезпечення сьогодні теоретична складова даного питання достатньо не розроблена. Теж саме можна сказати й про його практичну реалізацію на вітчизняних підприємствах.

Серед спорів на тему управлінського напрямку в бухгалтерському обліку останні двадцять років виразно постає питання місця управлінського бухгалтерського обліку (і особливо його стратегічної складової) в системі управління підприємством сьогодні і в майбутньому.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

Необхідно зазначити, що у вирішенні цього питання наші зарубіжні колеги з країн, що вже давно працюють в умовах ринкової економіки, пішли дещо вперед. Даному моменту є зрозуміле пояснення. До початку дев'яностих років минулого сторіччя на вітчизняних підприємствах управлінський напрямок бухгалтерського обліку (в сучасному розумінні цього терміну) практично не застосовувався, а стратегічне управління (і відповідно облік з метою прийняття стратегічних управлінських рішень) здійснювалось міністерствами на рівні галузей народного господарства. В цей час, практика застосування бухгалтерського обліку з метою управління підприємством в умовах конкурентного ринкового середовища на зарубіжних підприємствах культивувалася близько 20 років. Природним є те, що коли вітчизняні підприємства протягом кінця дев'яностих років двадцятого сторіччя – початку двадцять першого сторіччя переймали досвід в цій галузі передових зарубіжних підприємств (і, до речі, на багатьох підприємствах цей процес ще далеко не закінчено, а на окремих ще й не розпочато!), ті ж самі передові зарубіжні підприємства займалися впровадженням нових досягнень в обліковій науці з питань стратегічного управління.

Нажаль, ми сьогодні не можемо догнати зарубіжні підприємства по рівню управління і облікової культури перестрибнувши відразу через кілька ступенів розвитку. Про те, вже зараз, досліджуючи досвід цих підприємств, і аналізуючи їх сучасні досягнення в галузі обліку і управління ми можемо значно прискорити процес розвитку власного управлінського апарату.

Динаміка розвитку підприємницької діяльності в Україні, поява гострої конкуренції на внутрішньому ринку як з вітчизняними так і з зарубіжними учасниками, сьогодні дуже гостро ставить питання про стратегічне управління підприємством. В цьому світі, облік з метою прийняття управлінських стратегічних рішень є пріоритетним напрямком розвитку вітчизняної облікової науки. Вище наведене обумовлює актуальність даної проблеми і окреслює коло питань які потребують подальшого глибокого та досконалого дослідження.

Список використаної літератури:

1. *Веретнов В.* Аутсорсинг. Стратегический управленческий учет в сфере программного аутсорсинга / В. Веретнов. [Електронний документ]. – Режим доступу: [WWW документ]. URL <http://www.klubok.net/article1198.html> // 20.07.2007 // 20.25.10.
2. *Ожегов С.И.* Словар русского языка: Ок. 57 000 слов / С.И. Ожегов / Под ред. чл.-корр. АН СССР Н.Ю. Шведовой. – 18-е изд., стереотип.-М.: Рус.яз., 1986. – 797 с.
3. Советский энциклопедический словарь / Гл. ред. А.М. Прохоров. – 3-е изд. – М.: Сов. энциклопедия, 1985. – 1600 с., ил. С. 864.
4. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.) / Уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел. – К.; Ірпінь: ВТФ “Перун”, 2005. – 1728 с.
5. *Редченко К.І.* Стратегічний аналіз у бізнесі / К.І. Редченко: навчальний посібник. Видання 2-ге, доповнене. – Львів: “Новий Світ-2000”, “Альтаір-200”, 2003. – 272 с.
6. *Велесько Е.И.* и др. Стратегическое управление: Практика принятия системных решений: Учеб. пособие / Е.И. Велесько, А.А. Быков, З. Дражек. – Мн.: Тэхналогія; Изд-во БГЭУ, 1997. – 199 с.
7. Мескон М.Х. Основы менеджмента / Мескон М.Х., Альберт М., Хедоури Ф. [пер. с англ.] – М.: Дело, 1992. – 702 с.
8. *Фатхутдинов Р.А.* Конкурентоспособность: экономика, стратегия, управление / Р.А. Фатхутдинов. – М.: ИНФРА-М, 2000. – 612 с.
9. *Ансофф И.* Новая корпоративная стратегия / И. Ансофф / Пер. с англ. под ред. Ю.Н. Каптуревского. – СПб.: Издательство “Питер”, 1999. – 416 с.
10. *Томпсон А.А.* Стратегический менеджмент. Искусство разработки и реализации стратеги: [учебник для ВУЗов] / Томпсон А.А., Стрикленд А.Дж. / [пер. с англ. под

ред. Л.Г. Зайцева, М.И. Соколовой]. – М.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 1998. – 576с.

11. *Ефремов В.С.* Стратегическое управление в контексте организационного развития / В.С. Ефремов // Корпоративный менеджмент. [Електронний документ]. – Режим доступу: [WWW документ]. URL <http://www.cfin.ru/press/management/1999-1/01.shtml> // 05.07.2005 // 21.40.25.
12. *Левицька С.О.* Управлінський (внутрішньогосподарський) облік суб'єктів підприємницької діяльності: методика організації, перспективи розвитку / С.О. Левицька, І.В. Стовповець. [Електронний документ]. – Режим доступу: [WWW документ]. URL <http://www.nuwm.rv.ua/metods/asp/vd/v382e26.doc> // 10.03.08 // 20.14.53.

ШАЙКАН Андрій Валерійович – кандидат економічних наук, доцент, докторант кафедри бухгалтерського обліку державного вищого навчального закладу “Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана”; управлінський облік, бухгалтерський облік з метою прийняття стратегічних управлінських рішень, стратегічний аналіз

