

теріальні активи інтелектуального капіталу, для цього необхідно розширити існуючу модель обліку, запропонувати розкриття керівництвом певної інформації щодо виявлення впливу створюваних нематеріальних активів на економічну діяльність, обліковувати і відтворювати у звітності інвестиції у розвиток нематеріальних активів у складі інтелектуального капіталу, тому проблеми бухгалтерського обліку таких активів вимагає розробки загальних правил їх відтворення й обліку у фінансовій звітності.

Література

1. Біла книга. Інтелектуальна власність в інноваційній економіці України» / За заг. ред. В. І. Полохало. — К., 2008.
2. *Колот А. М.* Інноваційна праця та інтелектуальний капітал // Економічна теорія. — 2007. — № 2. — С. 3—13.
3. *Олейко В.* Інтелектуальний капітал: методологічні аспекти // Інтелектуальна власність. — 2003. — № 6. — С. 45.
4. Применение МСФО: В 3 ч.: 4.1: Применение МСФО / Пер. с англ. — М.: Альпина Бизнес Букс, 2007. — 1124 с.
5. *Чухно А. А.* Інтелектуальний капітал: сутність форми і закономірності розвитку // Економіка України. — 2002. — № 12. — С. 61—67.

Статтю подано в редакцію 20.01.09 р.

УДК. 657

А. В. Шайкан, канд. екон. наук, доцент, докторант
кафедра бухгалтерського обліку
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

СТРАТЕГІЧНА МЕТА ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА ЯК ПОСТАНОВКА ЗАДАЧІ БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

Досліджено питання місця і ролі бухгалтерського обліку в управлінні підприємством. Проаналізовано додержання основних вимог створення і функціонування бухгалтерського обліку з метою стратегічного управління підприємством.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: стратегічне планування, стратегічна організація, стратегічний контроль.

Питанню місця і ролі бухгалтерського обліку в управлінні підприємством присвячено велику кількість праць вітчизняних та зарубіжних науковців. Проте, розвиток економіки та поява нових умов функціонування бізнесу вимагають від менеджерів нових підходів до управління підприємствами. Відповідно, змінюються і завдання систем, що забезпечують процес управління, зокрема бухгалтерського обліку. Спробуємо розглянути як саме впливає на постановку задачі бухгалтерському обліку сучасний підхід в управлінні діяльністю підприємства який визначається як «стратегічне управління».

Успішне функціонування в сучасних умовах бізнесу передбачає, що стратегічне управління підприємством повинно бути безперервним циклічним процесом. У даному процесі можна виділити три основні стадії [1, с. 9]:

- стратегічне планування;
- стратегічна організація;
- стратегічний контроль.

Розглянемо зміст кожної даної стадії окремо і вкажемо на роль системи бухгалтерського обліку з метою прийняття стратегічних управлінських рішень у ній.

Стратегічне планування необхідне для створення планів довгострокового стратегічного характеру, які в свою чергу, мають на меті досягнення довгострокових стратегічних цілей організації. У зарубіжній фаховій літературі з менеджменту та обліку під стратегічним плануванням часто розуміють корпоративне планування або довгострокове планування. В цьому аспекті неможна автоматично прирівнювати всі довгострокові плани до стратегії підприємства. Стратегічними можна вважати тільки ті плани, які насамперед направлені на реалізацію стратегії підприємства.

Проілюструємо процес стратегічного планування в управлінському циклі. На рис. 1. зображено основні етапи управлінського циклу.

У менеджменті та бухгалтерському обліку з метою стратегічного управління, коли йдеться про стратегічну мету діяльності підприємства і його цілепокладання, звичайно говорять про чотири складові: філософію, місію, цілі та задачі організації.

Декларація про філософію організації є найбільш загальним і розпливчастим документом. Вона найчастіше зводиться до того, який вклад дана організація може внести в удосконалення оточуючого світу, в тому числі завдяки наявності у неї благородних цілей. Багато підприємств, особливо вітчизняних, вважають декларацію філософії занадто невизначеним документом, що не приносить реальної користі і в якості найбільш загальної форми вираження орієнтирів обирають оголошення місії [2, с. 23].

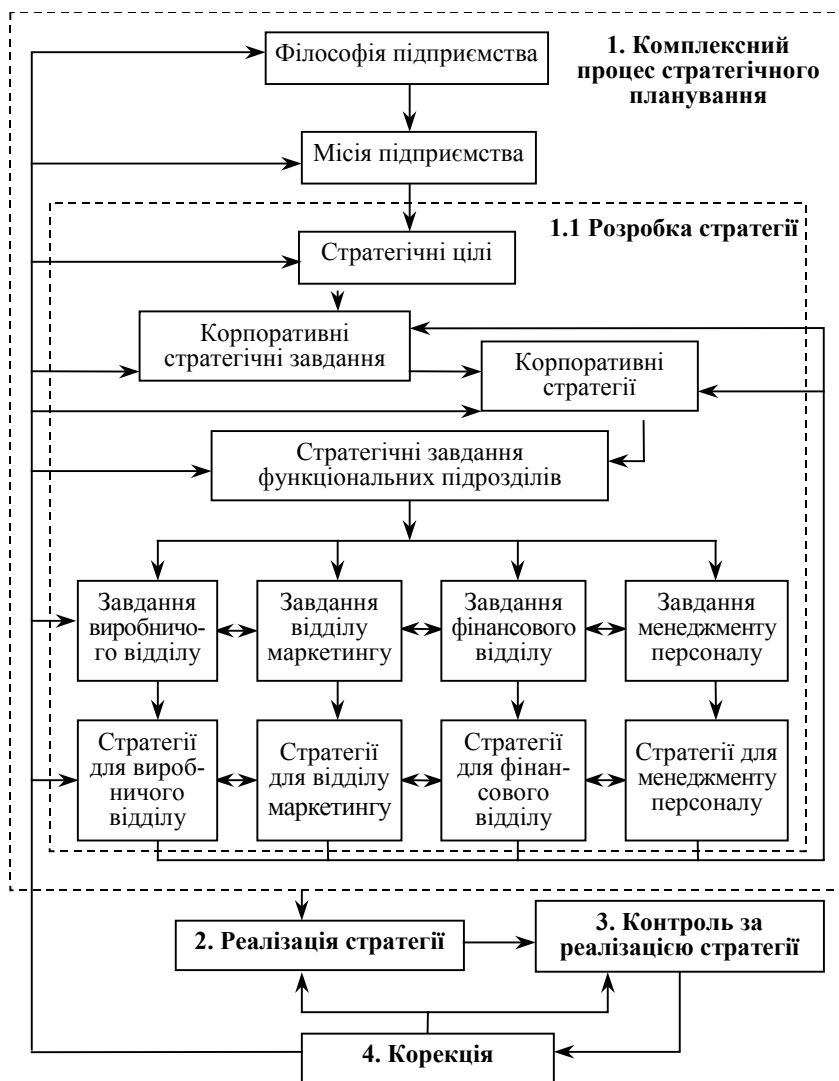


Рис. 1. Основні етапи управлінського циклу

Під місією найчастіше розуміють твердження, що розкриває специфічну роль, яку організація планує виконувати в суспільстві на довгострокову перспективу і якою обмежується діяльність даної організації [2, с. 23; 3, с. 37; 4, с. 36—37].

Якщо місія задає загальні орієнтири, напрями функціонування організації, виражаючи зміст її існування, то кінцевий стан, до якого в кожен момент часу прагне дійти організація, фіксується у вигляді її цілей. Інакше кажучи, цілі — це стан окремих характеристик організації, досягнення яких є для неї бажаним і на досягнення яких направлена її діяльність.

Значущість цілей для організації неможливо переоцінити. Цілі є початковою точкою планування діяльності, цілі лежать в основі побудови організаційних відносин, нарешті, цілі є точкою відліку в процесі контролю і оцінки результатів праці окремих працівників, підрозділів і організації в цілому.

У будь-якій крупній організації, що має кілька різних структурних підрозділів і кілька рівнів управління, складається ієрархія цілей. Специфіка ієрархічної побудови цілей в організації обумовлена тим, що цілі вищого рівня завжди носять ширший характер і мають більш довгостроковий часовий інтервал досягнення, а цілі нижчого рівня виступають свого роду засобами для досягнення цілей вищого рівня [4, с. 38—43].

Таку ієрархію також прийнято називати «деревом цілей». «Дерево цілей» — це наочне графічне зображення підпорядкованості та взаємозв'язку цілей, що демонструє розподіл місії на цілі, підцілі, задачі та окремі дії шляхом їх декомпозиції. Це дає можливість довести зміст місії і цілей до кожного рівня та виконавця на підприємстві, визначити внесок кожного з працівників у стратегічний успіх підприємства взагалі, встановити конкретні, виміряні задачі, що лежать в основі конкретних видів робіт [4, с. 107—112]. Задачі, як правило, передбачають кількісне вираження цілей і визначають для свого вирішення вибір і реалізацію адекватної їм стратегії.

Слід сказати, що вже на етапі постановки цілей та їх конкретизації вищому управлінському персоналу необхідна інформація у вигляді аналізу внутрішнього стану підприємства, положення підприємства на ринку та основних тенденцій зміни зовнішнього середовища, а саме: прибутковість, положення на ринку, дані про витрати і собівартість продукції (послуг), фінансові ресурси, потужності організації, розробка продукту і оновлення технології, робота з покупцями, зміни в організації і управлінні, трудові ресурси, екологічні витрати і т. п.

На відміну від загальних формулювань цілей, наприклад, «знизити витрати», «збільшити частку ринку», система бухгалтерського обліку повинна представити не лише якісну, але і кількісну основу для стратегічного планування. Вибірка, аналіз по

рахунках, групування, узагальнення і відповідна інтерпретація наявної інформації в сукупності з даними про зовнішнє середовище (темп інфляції, нормативно — правова база галузі, прогнозні обсяги реалізації продукту, конкуренти, аналіз укладених на перспективу контрактів) закладають основи для проведення SWOT-аналізу підприємства та створюють цифрове підґрунтя для встановлення реальних цілей і пріоритетів. Інформація, що її надає система бухгалтерського обліку, є джерелом для подолання стратегічної прогалини — різниці між станом, в якому знаходиться підприємство зараз і станом, якого воно хоче досягти, оскільки містить у собі відомості про стан наявних для цього ресурсів і відповідно необхідність і можливість залучення їх зі сторони.

Таким чином, інформація, що надходить від системи бухгалтерського обліку, не лише обґрунтовує цілі підприємства, а й служить базою для розробки способу їх досягнення, тобто стратегії.

Розуміння головної ідеї, її інтерпретація у стратегічну ціль та роз'яснення суті цієї цілі є прерогативою керівника. Для того щоби даний етап стратегічного планування пройшов успішно, необхідно притримуватись наступних правил (принципів) стратегічного управління:

- 1) принцип науково-аналітичного передбачення та розробки стратегії;
- 2) принцип обліку і погодження зовнішніх та внутрішніх факторів розвитку підприємства;
- 3) принцип відповідності стратегії та тактики управління підприємством;
- 4) принцип пріоритетності людського фактору;
- 5) принцип визначеності стратегії і організації бухгалтерського обліку з метою стратегічного управління та контролю;
- 6) принцип відповідності стратегії підприємства тим ресурсам, що мають у розпорядженні;
- 7) принцип відповідності стратегії підприємства тим технологіям, що мають у розпорядженні.

Розглянемо дані принципи детальніше.

Так, принцип науково-аналітичного передбачення та розробки стратегії говорить про те, що для розробки стратегічного рішення необхідно провести аналіз попередньої діяльності підприємства. Крім того, потрібно дослідити загальні тенденції та стан оточуючого середовища даного підприємства. Доречним є також проведення прогнозного аналізу і розробка можливих сценаріїв стану

галузі і підприємства в коротко-, середньо- і довгостроковій перспективі. Тільки ретельний аналіз факторів, що зумовлюють розвиток підприємства, а також дослідження можливих тенденцій зміни даних факторів дають можливість розробити ефективну стратегію поведінки.

Принцип обліку і погодження зовнішніх та внутрішніх факторів розвитку підприємства базується на тому, що розвиток підприємства вимірюється як внутрішнім станом, так і зовнішнім середовищем. Більшість досвідчених обліковців-аналітиків при оцінці ситуації тільки за допомогою внутрішніх даних підприємства завжди роблять акцент на можливих відхиленнях за рахунок впливу зовнішнього середовища (зміна цін, врожай, конкуренція, політична ситуація тощо).

Третій принцип відповідності стратегії та тактики управління підприємством цілком підтверджується тим, що тільки органічне поєднання тактичного і стратегічного управління і організація їх на високому рівні може привести до бажаного високого результату.

Принцип пріоритетності людського фактору полягає в двох основних напрямках. Перший напрямок можна умовно назвати напрямком питання «Хто?». Хто розробляє стратегію? І хто реалізує стратегію? Стратегію розроблюють люди та люди її ж і реалізують. Звідси питання кваліфікації персоналу стоїть на першому місці. Потрібно не тільки підбирати кваліфікований персонал, але й слідкувати за постійним підвищенням його кваліфікації. Другий напрямок пов'язаний з тим, що сучасні підприємства працюють на задоволення попиту, що сформований на ринку. Попит на ринку формується кінцевими споживачами, тобто людьми. Даний принцип цілком відповідає економічній теорії, яка розглядає людину одночасно як фактор і кінцеву мету виробництва.

Важливим принципом є визначеність стратегії підприємства та організація бухгалтерського обліку з метою стратегічного управління та контролю. Даний принцип тісно пов'язаний з попереднім і полягає в тому, що для забезпечення чіткого виконання стратегії вона повинна бути чітко та однозначно зрозумілою всьому персоналу. У разі, коли стратегічні завдання та цілі сформульовані неточно, вони можуть бути сприйняті підрозділами та службами по-різному. Через це плани діяльності окремих підрозділів не відображають справжнього змісту стратегії підприємства і відповідно не сприяють досягнення встановлених цілей.

Управління підприємством базується на принципі зворотного зв'язку і відповідної реакції керівництва на відхилення, що утворилися в ході прийнятих підприємством планів дій. Здійснення зворотного зв'язку неможливо без ефективної системи обліку та контролю. Праця системи бухгалтерського обліку з метою стратегічного управління також є можливою тільки при наявності чітко сформульованих стратегічних цілей та рішень.

Наступними важливими принципами є відповідність обраної стратегії наявним у підприємства ресурсам і технологіям. Стратегічна мета підприємства не може бути досягнута у разі відсутності всіх необхідних для цього ресурсів, а саме: сировини, матеріалів, енергоресурсів, кваліфікованого персоналу, інформації, наявності бренду, торговельної марки, існування ринку збуту та ін.

Теж саме стосується й наявності у підприємства необхідних технологій виробництва продукції та послуг, просування товарів на ринку, організації фінансових потоків, залучення необхідних інвестицій. Якщо у підприємства будуть всі необхідні ресурси та виконані інші принципи стратегічного управління, але не буде технологій використання даних ресурсів, тоді досягти поставлену ціль буде неможливо.

Всі вище перелічені принципи повинні бути реалізовані разом. Якщо один з принципів не виконано, відповідно не буде реалізовано комплексного підходу до питання стратегічного управління, а тільки в комплексному підході до цього питання можна говорити про його сенс і доцільність.

Практика показує, що діяльність сучасних підприємств сильно відрізняється як сферами діяльності, так і цілями, яких підприємство прагне досягти за наявної кількості та асортименту ресурсів, технологій та системи управління. Звідси види та напрямки стратегій, які обирає те чи те підприємство, можуть кардинально різнитися між собою. Зважаючи на це класифікувати стратегії можна за різними принципами.

Кожне підприємство, так чи так обирає для себе одну зі стратегій, описаних М. Портером, а вже потім на основі неї визначає загальну стратегію розвитку. Тому як базу для аналізу візьмемо класифікацію стратегій за Портером і на основі неї розглянемо, як повинна функціонувати система бухгалтерського обліку залежно від обраної стратегії.

Залежно від положення на ринку і підходів до управління бізнесом М. Портер пропонує п'ять основних конкурентних стратегій [5]:

Стратегія лідерства по витратах передбачає зниження повних витрат виробництва товару або послуги, що привертає велику кількість покупців.

Стратегія диференціації направлена на додання товарам специфічних рис, що відрізняють їх від товарів фірм-конкурентів, і підвищення їх цінності для споживачів.

Сфокусована стратегія низьких витрат орієнтована на вузький сегмент покупців, де фірма випереджає своїх конкурентів за рахунок нижчих витрат виробництва.

Сфокусована стратегія диференціації ставить своєю метою забезпечення представників вибраного сегменту товарами або послугами, що якнайповніше відповідають їх смакам і вимогам.

Стратегія оптимальних витрат дає можливість покупцям одержати за свої гроші більш велику цінність за рахунок поєднання низьких витрат і широкої диференціації продукції.

Назва стратегії лідерства по витратах (у деяких джерелах — лідирування на основі зниження витрат (цін)) говорить сама за себе — йдеться про відносно низьку собівартість продукції порівняно з конкурентами. Такий вид стратегії насамперед вимагає від системи бухгалтерського обліку фокусування на проблемах побудови бухгалтерського управлінського обліку в традиційному його розумінні. Слід провести аналіз резервів зниження собівартості продукції. Задовільний результат такого дослідження дає можливість визначити нормативи витрат по кожній складовій собівартості, які б дали можливість встановити нижчі за середній рівень ціни. Також необхідно кількісно описати шляхи такого зниження — обсяг і вартість закупки ресурсозберігаючих технологій, більш дешевої сировини і матеріалів і т. д.

Вибір стратегії лідирування на основі зниження витрат (цін) як правило робить ставку на криву досвіду — внаслідок зниження цін виникає додатковий дохід за рахунок зростання обсягів продажу та частки ринку, і відповідно знижуються умовно-постійні витрати за одиницю продукції. Такий ефект масштабу вимагає від бухгалтерів-менеджерів підготовки даних щодо прийняття управлінського рішення щодо можливих варіантів розширення виробництва — або закупівлі додаткового обладнання, або капітального ремонту (реконструкції, модернізації) існуючого, або інтенсифікації роботи виробничих потужностей.

Ця стратегія також вимагає інтенсивного зворотного зв'язку шляхом постійного контролю за рівнем витрат, розрахунку відхилень та виявлення їх причин, пошук шляхів та ресурсів для їх

подолання. Вміючи інтерпретувати отримані результати та розрахунки, бухгалтерія зможе якнайкраще виконати це завдання.

Також система бухгалтерського обліку повинна бути орієнтована на підготовку не лише управлінських звітів про стан справ всередині підприємства, а й документів, що містять аналіз факторів зовнішнього середовища і місця у ньому підприємства, порівняно з конкурентами. Дана стратегія є привабливою для інших підприємств, які теж можуть вживати цілеспрямованих заходів по зниженню витрат, і тому підприємству важливо мати порівняльну інформацію стосовно власної цінової політики та політики конкурентів.

Для того, щоб компанія була конкурентоздатною, її витрати повинні приблизно відповідати витратам конкурентів. У той же час, деяка різниця у витратах може існувати якщо товари конкурентів істотно диференційовані. Позиція фірм з високими витратами уразлива тим більше, чим значніше її витрати перевищують витрати безпосередніх конкурентів. Тому управління витратами повинне здійснюватися при реалізації будь-якої з вище перелічених конкурентних стратегій. Фірми, що використовують стратегію лідерства по витратах і сфокусовану стратегію низьких витрат, добиваються успіху в конкурентній боротьбі за рахунок зниження витрат по всьому вартісному ланцюжку. В умовах цінової конкуренції ці стратегії найуспішніші.

Стратегія лідерства по витратах і стратегія сфокусованих низьких витрат можуть бути успішно реалізовані завдяки постійному управлінню витратами. Для цього необхідно: створити на підприємстві системи планових витрат з жорстко допустимими резервами на витрати; ввести системи гнучкого бюджетування для управління витратами виробництва; розробити системи контролю виконання бюджету.

Основним інструментом управління витратами підприємства, що працює відповідно до стратегії низьких витрат, є калькуляція нормативних витрат.

Стратегія диференціації, як правило, передбачає наявність особливої, відмінної в очах покупців ознаки товару, що вирізняє його серед інших. Тому, якщо підприємство обирає дану стратегію, воно повинно бути готове до значних витрат по-перше, на постійну інновацію і НДР; по-друге, на якісну сировину, матеріали; по-третє, на канали збуту; по-четверте, на інтенсивну рекламу. Значні витрати потребують значних капіталовкладень, і крім того, по більшій мірі вірогідно, що підприємство на початковому етапі своєї діяльності буде нести збитки. Тому на систему бухгалтерського обліку покладається розрахунок бюджету витрат, по-

шук і оцінка доцільності джерел залучення коштів, у тому числі зі сторони, пошук джерел економії коштів всередині підприємства для пом'якшення наслідків значних початкових витрат.

Стратегія диференціації і сфокусована стратегія диференціації націлені на досягнення конкурентної переваги за рахунок забезпечення споживачів унікальною і більшою цінністю у вигляді нової якості, яка, як вже зазначалось, пов'язана з підвищеними витратами і спричиняє за собою підвищення ціни товару. Проте, якщо відмітна якість досягається на основі застосування нової технології, то з'являється можливість для зниження витрат. Конкурентну перевагу, що заснована одночасно на диференціації і низьких витратах, фірми одержують при реалізації стратегії оптимальних витрат. У цьому разі проводять аналіз витратоутворюючих чинників, у процесі якого розглядається вплив не тільки тих чинників, що традиційно враховуються в бухгалтерському обліку (ціна на сировину, енергію, заробітна платня працівників і т. д.), але й структурних чинників, що залежні від природи бізнесу (масштаб, діапазон, досвід), і функціональних чинників, що залежні від діяльності усередині самої фірми (якість, дизайн, технологія).

Використання перерахованих інструментів може допомогти в розумінні структури витрат підприємства і значно просунути його менеджмент у пошуку шляхів досягнення стійкої конкурентної переваги.

Аналіз «витрати — прибуток — якість» також повинен бути об'єктом постійного контролю. Виходячи на ринок з певним типом товару підприємство планує для себе певний рівень рентабельності. Перевитрати по статтям собівартості для підприємства завжди не бажані, оскільки не завжди підприємство може дозволити собі підняти ціну. А якщо і може дозволити підняти ціну, то лише в певних межах. Хоч яким би не був товар, привабливість диференціації для покупця може стати меншою, ніж економічні мотиватори, особливо якщо мова йде просто про диференціацією за стилем, модою, торговою маркою. Тому повинен існувати постійний зворотній зв'язок між системою бухгалтерського обліку і вищим управлінським персоналом, у вигляді постійного контролю витрат з метою підтримання їх на відносно сталому рівні.

Також з боку системи бухгалтерського обліку важливим є постійний контроль обсягів реалізації продукції. Без вагової причини (наприклад, сезонність) падаючий попит на продукцію вимагає прийняття управлінського рішення щодо оновлення стратегії диференціації для його підтримки, що з точки зору бухгал-

терського обліку означає підвищення витрат по одній зі статей собівартості — чи то маркетинг, чи то інновації, і т. ін.

При виборі стратегії фокусування підприємство орієнтується на певну ринкову нішу — сегмент покупців, географічний регіон, кінцеве споживання [6, с. 137]. Тобто, це більш глибока диференціація продукту або досягнення нижчих витрат на сегменті, що обслуговується. Інколи обидві сторони цієї стратегії реалізуються одночасно. В таких випадках до системи бухгалтерського обліку ставляться задачі описані вище. Проте, в цих умовах особливо важливим є регулярний аналіз ринкової ситуації, щоб запобігти появі на даному сегменті конкурентів, оскільки в такому випадку підприємство мусить переходити до перших двох стратегій.

Таким чином, вибір виду стратегії підприємством означає встановлення певних зв'язків та інформаційних потоків між системою бухгалтерського обліку та вищим управлінським персоналом. Від виду обраної стратегії залежить якісне вираження цих зв'язків та склад управлінської звітності, що подається. Але безперечним є те, що без інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку неможливим є як вибір будь-якої стратегії, так і контроль результатів її реалізації.

Важливо, щоби стратегічне планування проводилося таким чином, що окремі підстратегії та інтереси окремих бізнес-одиниць були погоджені одна з одною. Проте, досягнення погоджених цілей на великих підприємствах (корпораціях) є дуже важкою та складною задачею, що потребує концентрації уваги та зусиль менеджерів на ключових стратегічних питаннях на всіх рівнях управління. Отже, необхідність детального відбору показників, що характеризують роботу менеджерів усіх рівнів у розрізі реалізації загальної стратегії бізнесу підприємства, є однією з основних цілей системи бухгалтерського обліку з метою стратегічного управління. Місце і роль бухгалтерського обліку з метою стратегічного управління підприємством також полягає в тому, щоби виразити стратегічні плани та стратегічні завдання мовою не абстрактних, а конкретних показників.

Отже, в процесі стратегічного планування визначаються стратегії організації шляхом встановлення її місії і цілей, аналізу стратегічних позицій, дослідження чинників зовнішнього і внутрішнього середовища, які можуть привести до досягнення, утримання, розвитку і капіталізації конкурентних переваг. Різні стратегічні рішення вимагають різних поглядів на загальну систему бухгалтерського обліку, яка повинна сприяти досягненню поставленої мети і реалізації вибраної стратегії.

На стадії стратегічної організації виконується приведення всіх ресурсів і внутрішньофірмових зв'язків, усіх цілей, завдань і обов'язків відповідальності працівників у повну відповідність з вибраною стратегією. Тут же проводяться необхідні організаційні зміни і виробляються політики кожного структурного підрозділу. Відповідно до вибраних організаційних структур управління будуються фінансові структури. Облікова політика формується так, щоб максимально сприяти реалізації обраної стратегії.

На цій стадії відбувається перехід від стратегічного планування до тактичного і оперативного, коли вибрані стратегії деталізують до бізнес-планів і бюджетів. Фінансовий аналіз, заснований на даних бухгалтерського обліку, є одним з ключових елементів при ухваленні рішення про те, які тактичні програми з найбільшою вірогідністю будуть ефективні з погляду досягнення організацією своїх стратегічних цілей.

Оскільки бізнес-стратегія повинна бути розроблена і впроваджена менеджерами в конкретному підприємстві то організаційна структура даного підприємства може здійснити значний вплив на те по якому шляху буде розвиватися розробка і впровадження стратегії. Отже, ще одним завданням бухгалтерського обліку з метою стратегічного управління підприємством є визначення міри відповідності організаційної структури підприємства його потребам (в аспекті реалізації стратегії і досягнення стратегічної цілі).

У світлі того, що зовнішнє економічне середовище кожного окремо взятого підприємства є дуже плінним, то найбільш придатною організаційною структурою для такого підприємства є та, що може швидко змінюватися відповідно до зміни вимог зовнішнього середовища. Практика показує, що далеко не всі підприємства мають таку організаційну структуру. Це й обумовлює те, що більша частина новостворюваних підприємств згодом не витримують вимог зовнішньої середовища та ліквідуються або поглинаються.

Щоб уникнути такої участі підприємства, що вирішили реалізовувати принципи стратегічного управління, та організаційна структура яких не може цього забезпечити, повинні змінити свою організаційну структуру. При зміні організаційної структури підприємства (включаючи і зміну системи обліку) може відбутися виникнення деякої невідповідності стану нової організаційної структури з новими умовами функціонування. Дана річ пов'язана з цікавим ефектом, що описаний зарубіжними фахівцями й отримав назву «подвійної петлі» [7]. Даний ефект полягає в тому, що зміни, які начебто повинні привести організаційну структуру у відповідність до вимог реалізації стратегії, у конкретному економічному

середовищі викликають, як зворотну реакцію, зміну самого середовища. Як наслідок, знову отримуємо невідповідність. Про те даний крок не є зайвим. Річ у тім, що така пробна зміна організаційної структури як би провокує зовнішнє (та й внутрішнє) середовище показати на що воно здатне, дозволяє виявити всі (більшість) «підводних каменів». І вже друга зміна, або корегування організаційної структури дозволяє знайти більш-менш задовільної відповідності організаційної структури економічній ситуації.

Після розробки стратегічних планів і приведення у відповідність організаційної структури підприємства, що здатна задовольнити вимоги стратегічного управління, настає момент саме реалізації обраної стратегії. В процесі виконання стратегічних планів контролюються й аналізуються одержувані результати і ефект, а при необхідності здійснюється коректування стратегічних цілей, планів і організаційного забезпечення. На цій стадії моніторинг показників діяльності підприємства або його підрозділів будується, перш за все, на даних бухгалтерського обліку з метою стратегічного управління.

Система контролю повинна бути зорієнтована на конкретну конкурентну стратегію, що реалізовується. На жаль, велика кількість підприємств використовують один основний метод контролю за діяльністю бізнес-одиниць незалежно від особливостей розвитку бізнесу. Наприклад, частого використання отримує показник віддача на інвестиційний капітал. Так, цей показник цікавий і важливий, проте він не здатен комплексно охарактеризувати стан реалізації стратегії і не завжди може відповідати пріоритетам даного конкретного підприємства. Разом з даним показником необхідно використовувати й інші, що відображають специфіку діяльності і специфіку стратегічних цілей [8, с. 45]. Для підприємств, які слідує стратегії диференціації, доцільним буде використання системи контролю, що базується на суб'єктивних чинниках, наприклад, оцінці якості взаємодії менеджерів з покупцями і замовниками (контроль динаміки). В основі системи контролю підприємств з низькими витратами буде оцінка результатів діяльності менеджерів або одержаного прибутку (контроль результатів).

Таким чином, керівництву підприємства в сучасних умовах необхідно змінити традиційний підхід до системи обліку контролю, зробити її інструментом стратегічного управління. При цьому слід зазначити, що:

— облік не є самоціллю, а служить засобом для досягнення успіху в бізнесі. Про ефективність системи обліку слід судити в світлі її дії (впливу) на успіх діяльності підприємства;

— конкретні бухгалтерські методи і способи також повинні розглядатися з погляду їх впливу на досягнення мети організації. Загальна система обліку повинна відповідати стратегії підприємства. Тільки в цьому випадку загальна система обліку буде здатна принести організації максимальну користь і забезпечити успіх у конкурентній боротьбі.

З вище наведеного матеріалу можна зробити наступні висновки. Бухгалтерський облік з метою стратегічного управління підприємством повинен відповідати основним принципам. А саме:

- бухгалтерський облік з метою стратегічного управління підприємством повинен не тільки підтримувати процес прийняття стратегічних та оперативних (тактичних) рішень, а й приймати активну участь у створенні стратегічної політики управління підприємством. При цьому бухгалтери-управлінці, що приймають участь у створенні місії підприємства, стратегії, стратегічного плану, не повинні під час контролювання за ходом виконання стратегії перевищувати повноваження і переймати на себе фактично всі функції управління;

- бухгалтерський облік з метою стратегічного управління підприємством є системою, що забезпечує інформацією (фінансовою та нефінансовою) співробітників підприємства всіх рівнів управління. При цьому слід притримуватися правила «золотої середини» в кількості і змісті інформації, що надається, адже негативний результат може здійснити як нестаток інформації, так і занадто велика її кількість. Інформація, що надається, повинна мати цільовий характер, тобто потрапляти саме до тих службовців, яким вона потрібна. Також інформація повинна бути надана вчасно. Крім того, витрати на збір, обробку та надання інформації повинні бути порівнянними ефекту від прийняття стратегічних рішень, що базувалися на цій інформації;

- бухгалтерський облік з метою стратегічного управління повинен бути такою управлінською технологією, що здатна до саморозвитку та змоги змінюватися залежно від зміни зовнішнього та внутрішнього середовища підприємства, самостійно шукати шляхи отримання та обробки інформації, що потрібна для стратегічного та оперативного (тактичного) управління. Бухгалтерський облік з метою стратегічного управління підприємством повинен постійно самовдосконалюватися, працювати на прогнозування та випередження можливих управлінських ситуацій, бути здатним відслідковувати зміни у зовнішньому та внутрішньому середовищі та довести менеджменту необхідність та доцільність прийняття рішень, що корегують.

Додержання основних вимог (принципів) створення та функціонування бухгалтерського обліку з метою стратегічного управління підприємством дозволить (разом з іншими технологіями управління) успішно реалізовувати обрану стратегію і досягати стратегічних цілей.

Література

1. *Ефремов В. С.* Стратегия бизнеса. Концепции и методы планирования. — М.: Финпресс, 1998. — 192 с.
2. *Уорд Кит.* Стратегический управленческий учет: Перевод с англ. — М.: ЗАО «Олимп — бизнес», 2002. — 448 с.
3. *Осовська Г. В., Фицук О. Л., Жалінська І. В.* Стратегічний менеджмент: Навч. посібник. — К.: Кондор, 2003. — 196 с.
4. *Савицкая Л.* Стратегия и внутренние ресурсы компании // Рынок капитала. — 2000. — № 9—10. — С. 42—45.
5. *Портер М.* Международная конкуренция. — М.: Международные отношения, 1993. — 896 с.
6. *Шериньова З. Е., Оборська С. В.* Стратегія управління: Навч. посібник. — К.: КНЕУ, 1999. — 384 с.
7. *Nyamori, R. O., Perera, M. H. B., Lawrence, S. R.* «The concept of strategic change and implications for management accounting research»// Journal of Accounting Literature, 2001. Vol. 20 pp. 62-83. [WWW документ]. URL http://www.findarticles.com/p/articles/mi_qa3706/is_200101/ai_n8932911/pg_10 // 21.06.07 // 22.58.44.
8. *Николаева О.Е., Алексеева О.В.* Стратегический управленческий учет: Научно-методическое издание. — М., 2003. — 304 с.

Статтю подано в редакцію 17.02.09 р.