

СТРАТЕГІЧНІ ПРОЦЕСИ В ОРГАНІЗАЦІЯХ І ШЛЯХИ ЇХ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

Функціонування підприємств в умовах конкурентного середовища, притаманного ринковій економіці, вимагає від суб'єктів господарювання пошуку найбільш ефективних методів та інструментів управління, застосування нових управлінських концепцій та підходів, які б забезпечили їх успішне існування і підтримання сталого розвитку. Одним із таких підходів, ще не достатньо розповсюджених у вітчизняній господарській практиці, але добре відомих у міжнародній, є стратегічний підхід. Останній ставить за мету вирішення наступних основних завдань: забезпечення цільової спрямованості всієї діяльності підприємства; облік впливу зовнішнього середовища; вияв нових можливостей розвитку і чинників загрозливого характеру; оцінка альтернативних варіантів рішень, зв'язаних з розподілом наявних ресурсів в стратегічно обґрунтовані і високоефективні проекти; формування внутрішнього середовища, яке є сприятливим для ініціативного реагування керівництва на зміни ситуації [1, с. 90].

Поглиблення стратегічних процесів в організаціях у свою чергу ставить нові вимоги перед системою їх інформаційно-аналітичного забезпечення. Як відповідь на ці вимоги, з'явилася нова концепція в розвитку обліково-аналітичної системи, а саме концепція стратегічного управлінського обліку. Розгляду її окремих складових присвячений цілий ряд праць як зарубіжних, так і вітчизняних дослідників [2; 3, с. 304—309; 4, с. 9—13; 5, с. 31—36; 6, с. 38—44]. Однак, не дивлячись на те, що протягом останнього десятиріччя питання доцільності відокремлення цього нового виду обліку — стратегічного — практично постійно знаходиться в полі зору науковців і практиків, єдиної точки зору досягти не вдалося. Навпаки, серед дослідників склалися прямо протилежні підходи: від повного заперечення права цього виду обліку на існування [4, с. 9—13], до розгляду його як єдино можливого варіанту розвитку управлінської інформаційної системи в сучасних умовах [5, с. 31—36].

Таким чином, проблема у загальному вигляді полягає в тому, що на сьогодні в сучасній економічній літературі і господарській практиці не з'ясовано, яке місце в системі управління має займати стратегічний управлінський облік, і взагалі, чи є підстави говорити про наявність та перспективи становлення такого окремого виду обліку на вітчизняних підприємствах, або слід шукати якісь інші шляхи в розвитку управлінської інформаційної системи, спрямовуючи її на вирішення як стратегічних, так і тактичних та оперативних управлінських завдань.

Мета статті полягає в тому, щоб дослідити суть та перспективи застосування стратегічного обліку в Україні. При тому необхідно проаналізувати відомі підходи до тлумачення змісту поняття «стратегічний

управлінський облік» та сформулювати власне бачення можливих шляхів розвитку управлінської обліково-аналітичної системи у світі поглиблення стратегічних процесів в організаціях.

Огляд сучасної літератури доводить, що поняття стратегічного обліку з'явилося насамперед в роботах з управлінського обліку і у більшості випадків пов'язується з новим етапом в розвитку останнього, що у свою чергу викликано зміною орієнтирів в управлінській діяльності і її спрямованістю на вирішення стратегічних завдань. Однак, слід звернути увагу, що докладно зміст терміну «стратегічний облік» навіть його прихильниками не розкривається. При тому в більшості випадків окреслюються лише його загальні риси.

Наприклад, С. Ф. Голов зазначає: «якщо раніше управлінський облік був зорієнтований на управління виробництвом, то тепер він невпинно перетворюється на стратегічний управлінський облік» і вбачає його основним завданням «вибір вимірників ключових факторів успіху та форм звітності» [7, с. 36]. Зеленська О. З. також дотримується точки зору, що стратегічний управлінський облік — один з нових напрямків розвитку управлінського обліку, який пов'язаний з необхідністю виходу за межі організації і включає в його об'єкти зовнішнє середовище [3, с. 309].

Більш деталізоване розкриття змісту цього поняття і відповідного йому явища можна знайти в роботах зарубіжних авторів. Так, на думку Р. Х. Паркера, стратегічний управлінський облік — це збір і аналіз інформації про ринки збуту підприємства, про витрати конкурентів, вивчення структури витрат і моніторингу стратегії фірми і її конкурентів на цих ринках [3, с. 306]. К. Друрі вважає, що стратегічний управлінський облік забезпечує інформацію про ринкові перспективи існуючих продуктів, про цикл довговічності продукту і про портфель продуктів [8, с. 272]. Як бачимо з цих визначень, єдине що в «стратегічному обліку» є від власне обліку це те, що він становить «збір інформації». Однак, інформація про ринки збуту, про конкурентне середовище, про перспективи існуючих продуктів тощо в чистому вигляді постає скоріше маркетинговою інформацією, а не обліковою в її традиційному розумінні. І збір цієї інформації мають здійснювати, і в практиці вітчизняних підприємств зараз здійснюють, відділи маркетингу. Який з цього можна зробити висновок: обліком називають те, що не є таким за суттю. Те ж, що реально мається на увазі під «стратегічним управлінським обліком», в західній практиці об'єднує в собі всі функції управління інформаційного характеру, спрямовані на досягнення стратегічних цілей організації.

Слід звернути увагу на те, що, якщо на перших етапах наукової дискусії відносно стратегічного обліку обговорювалася сама доцільність його відокремлення, то в останні часи з'являються роботи, в яких обґрунтовуються конкретні пропозиції відносно створення організаційних структур стратегічного типу та визначається склад їх функцій.

Розглянемо докладніше, які функції і обов'язки передбачається покладати на так звану «стратегічну бухгалтерію». На думку Т. Чебан та

В. Яценко [5, с. 34—35], до функцій стратегічної бухгалтерії належать: розробка облікової політики для цілей стратегічного обліку; організація управлінського обліку; вибір форм і методів організації стратегічного обліку; ведення оперативного обліку; розробка форм внутрішньої звітності і установлення термінів її подання, організація документообігу; підготовка бюджетів підрозділів і зведеного бюджету по підприємству в цілому; аналіз виконання бюджетів і оперативних планів, відхилень фактичних показників від планових, розробка пропозицій по мінімізації відхилень; розрахунок нормативної ціни і собівартості виробів; аналіз інвестиційних проектів; розрахунок і аналіз показників ефективності підприємства в цілому і за центрами відповідальності; аналіз сприятливих і негативних змін зовнішньої середовища.

Відносно більшості з наведених функцій, на нашу думку, навряд чи можна прослідити стратегічний характер роботи підрозділу, який пропонується назвати «стратегічна бухгалтерія».

По-перше, одна група функцій існує так би мовити, сама для себе, наприклад, розробка облікової політики для ведення стратегічного обліку; вибір форм і методів його організації тощо.

По-друге, інші функції зовсім не можуть бути виконані в межах єдиного підрозділу, віддаленого від місць здійснення господарських операцій, це зокрема стосується ведення оперативного обліку. Навряд чи «стратегічна бухгалтерія» буде займатися оперативним обліком використання робочого часу, витрачання матеріалів, руху напівфабрикатів тощо.

По-третє, цілий ряд функцій містить в собі не стільки елементи облікової роботи, скільки планової та аналітичної. Наприклад, складання бюджетів, розрахунок нормативної собівартості; аналіз виконання бюджетів і оперативних планів; аналіз показників ефективності підприємства тощо.

Якщо передбачається, що новий підрозділ буде виконувати не тільки власне облікові функції, а й інші управлінські функції інформаційного характеру, а саме так, на нашу думку, слід розуміти запропонований підхід, то постає питання: може все-таки цей відділ не доцільно називати «бухгалтерією»? До того ж, застосування епітету «стратегічна» до нового підрозділу можна вважати не зовсім коректним, оскільки мова йде не тільки про забезпечення інформацією процесу прийняття стратегічних рішень, а й рішень оперативних, тактичних тощо. Вважаємо, що коли ставиться завдання організаційно об'єднати всі інформаційні функції з метою забезпечення процесу прийняття управлінських рішень на всіх рівнях управління, то створення підрозділу з назвою «єдиний економічний відділ» було б більш вдалим з точки зору відповідності назви суті явища.

Додамо, що більшість з перелічених функцій не є чимось новим для вітчизняної практики управління і вже зараз виконується різними економічними службами. Цінність ідеї, як здається, полягає переважно в інтеграції цих функцій в межах єдиного підрозділу. Однак, про необхідність організаційного поєднання всіх функцій управління інформа-

ційного характеру у вітчизняних наукових дослідженнях йшлося ще в середині 80-х років [9]. Інша справа, що ці ідеї не отримали розповсюдження на практиці і тепер пропонуються як нові.

На нашу думку, головною позитивною рисою західної концепції стратегічного обліку є саме ідея інтеграції управлінських функцій у вирішенні спільних завдань з метою досягнення стратегічних цілей організації. І перше, що пропонується розглядати у взаємодії та цілісності, це фінансовий і управлінський облік, а також систему збору інформації про зовнішнє середовище, яка не носить характер власне облікової інформації, але є необхідною для прийняття рішень.

Цікаво, що автор найбільш фундаментального посібника з стратегічного обліку Б. Райан становлення останнього пов'язує саме з тим, що подальший розвиток інформаційної системи управління може бути досягнуто лише на підставі зближення фінансового і управлінського обліку. Так, він зазначає, що «на великих підприємствах системи фінансової звітності і інформаційні системи управлінського обліку настільки дублюють одна одну, що не існує реальних шляхів їх розумного розподілу... Формальний розподіл функцій управлінського і фінансового обліку став менш помітним, оскільки в обох випадках дані надходять від спільних інформаційних систем менеджменту. Крім того, ні один з цих видів інформації в ізольованій (традиційній) формі не може бути ефективною основою для прийняття довгострокових або короткострокових рішень» [2, с. 30—31]. Переклад роботи Б. Райана вийшов ще в 1998 році. Незважаючи на це, протягом всіх останніх років не зменшується кількість дисертацій, статей, підручників, в яких продовжують обґрунтовуватися ідеї доцільності розмежування цілісної системи обліку на вітчизняних підприємствах на види: фінансовий і управлінський, а тепер ще і відокремлення у складі управлінського обліку стратегічної складової. Хоча перспективи розвитку інформаційної системи управління вочевидь лежать не стільки в розмежуванні окремих видів обліку, скільки навпаки, в інтеграції і спрямуванні їх на вирішення спільних завдань, котрі полягають в інформаційному забезпеченні потреб управлінської системи як в частині прийняття стратегічних, так і оперативних та тактичних рішень.

У сучасній зарубіжній економічній літературі мова давно вже йде не стільки про «облік», чи то «управлінський», чи то «стратегічний управлінський», скільки про «управління витратами» і, зокрема, «стратегічне управління витратами». Це підтверджує С. Ф. Голов у своїй роботі [7, с. 36]. Така термінологія не викликає ніяких заперечень і дозволяє повністю зняти проблему розподілу обліку на види та звернути увагу на головне: необхідність інтеграції функцій управління всіма важливими економічними об'єктами і, насамперед, витратами підприємства.

При тому розвиток всіх управлінських функцій інформаційного характеру має бути спрямований на створення умов для реалізації стратегічних цілей підприємства, а це у свою чергу передбачає забезпечення ефективності процесу прийняття рішень як оперативного, так і тактичного характеру. Оскільки, як вірно зазначено в [4, с. 12], рішення стра-

тегічного значення реалізуються не одразу, не миттєво, а постійно, планомірно, у повсякденній діяльності.

Зазначимо, що відкидаючи доцільність застосування терміну «стратегічний управлінський облік» у вітчизняній обліковій практиці, ми ні в якому разі не заперечуємо необхідності розширення інструментарію, який слід використовувати управлінськими інформаційними системами з метою забезпечення інформаційних потреб стратегічного управління в організаціях. І це розширення може відбуватися за рахунок доробок зарубіжної практики управління. Згадаємо, наприклад, різноманітні методи аналізу зовнішньої середовища, оцінки внутрішніх можливостей фірми та такі інші.

Таким чином, на підставі проведеного дослідження можна зробити такі основні висновки:

1. У сучасній економічній літературі відсутнє єдине розуміння суті поняття «стратегічний управлінський облік», але у більшості випадків під ним розуміється збір інформації як про внутрішні, так і про зовнішні фактори успіху організації.

2. Проблема у визнанні стратегічного управлінського обліку полягає в тому, що він не є виключно обліковою системою, а охоплює всю діяльність по збору інформації, яка здійснюється як в межах бухгалтерського обліку, так і оперативного обліку, прогнозування, планування, аналізу, контролю та такі інші. Отож, застосовувати поняття «облік» для означення практично всієї управлінської інформаційної системи підприємства некоректно.

3. Розвиток інформаційних систем вітчизняних підприємств доцільно здійснювати шляхом інтеграції всіх управлінських функцій (планування, обліку, контролю, аналізу тощо) з метою їх спрямування на досягнення стратегічних цілей організації.

Перспективи подальших досліджень, на нашу думку, пов'язані з обґрунтуванням можливостей застосування в практиці вітчизняних підприємств систем управління, які ставлять в «голову кута» забезпечення стратегічних цілей організації, і зокрема, системи збалансованих показників, як системи, що забезпечує перевід цілей і стратегії організації у комплекс взаємозв'язаних, інтегрованих ключових показників.

ЛІТЕРАТУРА

1. *Никитин А.* Стратегическое управление крупным промышленным предприятием // Проблемы теории и практики управления. — 2003. — № 6. — С. 89—94.

2. *Райан Б.* Стратегический учет для руководителя: Пер. с англ. Под ред. В. А. Микрюкова. — М.: Аудит: ЮНИТИ, 1998. — 616 с.

3. *Зеленська О. З.* Управлінський облік в умовах стратегічної орієнтації підприємства // Вісник Львівської комерційної академії. — Серія економічна, випуск 16. — Львів: Львівська комерційна академія, 2004. — С. 304—309.

4. *Валуев Б. И.* Стратегический управленческий учет — очередной миф // Обліково-аналітичні системи суб'єктів господарської діяльності в Україні. Науковий збірник / За ред. В. С. Швеця. — Львів: Інтерек, 2005. — С. 9—13.

5. Чебан Т., Яценко В. Организационные аспекты построения бухгалтерии стратегического типа // Бухгалтерский учет и аудит. — 2004. — № 12. — С. 31—36.

6. Чебан Т., Яценко В. Учетно-аналитическая система как инструмент антикризисного управления // Бухгалтерский учет и аудит. — 2004. — № 7. — С. 38—44.

7. Голов С. Ф. Тенденції та перспективи розвитку управлінського обліку // Вісник Львівської комерційної академії. — Серія економічна, випуск 16. — Львів: Львівська комерційна академія, 2004. — С. 34—38.

8. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Пер. с англ. / Под ред. С. А. Табалиной. — М.: Аудит: ЮНИТИ, 1994. — 560 с.

9. Обнявко А. В. Совершенствование организации управления издержками производства в промышленных предприятиях: Дис. канд. экон. наук: 08.06.01. — Одесса, 1987. — 252 с.

В. Ф. Максимова, канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерського обліку і аудиту, докторант
Одеський державний економічний університет

ДИСКУСІЙНІ ПОЛОЖЕННЯ ТЕОРІЇ ТА МЕТОДОЛОГІЇ КОНТРОЛЮ

Постановка проблеми. Проблема наявності спірних положень і невирішених питань у теорії та методології внутрішнього економічного контролю, недоліків його організації та практики здійснення полягає у відсутності цілісної концепції, розробленої на теренах існуючих результатів наукових досліджень.

Аналіз публікацій. Основні наукові здобутки попередників в області теорії:

підкреслено відмінність внутрішньогосподарського контролю від інших форм економічного контролю за їх цілями, задачами, принципами, методичними прийомами та об'єктами дослідження [1; 7, с. 45];

проведено аналіз і синтез систем контролю в суспільногосподарській сфері; зроблено модифікацію системи контролю під впливом сучасних світогосподарських трансформацій [11];

опрацьовано тлумачення сутності контролю фінансово-господарської діяльності економічного суб'єкта, змістовного наповнення поняття контрольного процесу та його стадій [2];

визначено місце і роль функції контролю в системі управління економікою підприємства [4];

сформульовано предмет економічного контролю та його метод [1, с. 26; 9, с. 138—139];

розроблено низку всебічних класифікацій контролю та його об'єктів [1, с. 19—25];

у світовій практиці передбачується зобов'язати кожна компанія самостійно визначитись зі своїми цілями для функції контролю. Так, аме-