

5. Новини «ПроАгро-Новости» від 04.03.2008. — <http://www.proagro.com.ua/art/4019363.html>
6. Саркози пообещал французским фермерам защиту от ВТО. — <http://www.k2kapital.com/news/fin/370074.html>
7. Страна потратила на квоты \$2,5 млрд. — Экономические Известия. — № 99. — 10.06.2008. — <http://eizvestia.com/potreb/full/36623>
8. Чопенко В. Дотаційний зашморг. Чому аграрії відмовляються від бюджетної підтримки на озимі? — Дзеркало тижня. — № 16 (695). — 26.04—16.05.2008.

Надійшла до редакції: 12.02.2009

УДК 657

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

СТРАТЕГІЧНЕ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ І БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

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 управління, філософія організації, «дерево цілей», стратегія фокусування, сфокусована стратегія диференціації, стратегія лідерства за витратами, стратегія оптимальних витрат.

Питанню місця та ролі бухгалтерського обліку в управлінні підприємством присвячено велику кількість праць вітчизняних та закордонних науковців. Проте розвиток економіки та поява нових умов функціонування бізнесу вимагають од 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 завдання бухгалтерському обліку сучасний підхід в управлінні діяльністю підприємства, який визначається як «стратегічне управління».

Успішне функціонування в сучасних умовах бізнесу передбачає, що стратегічне управління підприємством має 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 та вкажемо 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 стратегічне планування часто розуміють як корпоративне чи довгострокове планування. У цьому аспекті не можна автоматично прирівнювати всі довгострокові плани до стратегії підприємства. Стратегічними можна вважати тільки ті плани, які насамперед спрямовані на реалізацію стратегії підприємства.

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 завдання організації.

Декларація про філософію організації є найбільш загальним і розпливчастим документом. Вона найчастіше зводиться до того, який внесок дана організація мо-

же зробити в удосконалення довілля, зокрема завдяки наявності у неї шляхетних цілей. Чимало підприємств, особливо вітчизняних, вважає декларацію філософії надто невизначеним документом, що не дає реальної користі і як найзагальнішу форму вираження орієнтирів обирають оголошення місії [2, с. 23].

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 прагне діяти організація, фіксується у вигляді її цілей. Інакше кажучи, цілі — це стан окремих характеристик організації, досягнення яких є для неї бажаним, і на досягнення яких спрямована 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 й оцінки результатів роботи окремих працівників, підрозділів і організації в цілому.

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

Таку ієрархію також заведено називати «деревом цілей». «Дерево цілей» — це наочне графічне зображення підпорядкованості та взаємозв'язку цілей, що демонструє розподіл місії на цілі, підцілі, завдання 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, вимірювані завдання, що лежать в основі конкретних видів робіт [4, с. 107—112]. Завдання, як правило, передбачають кількісне вираження цілей і визначають для свого виконання вибір та реалізацію адекватної їм стратегії.

Слід сказати, що вже на етапі постановки цілей та їх конкретизації, найвищому управлінському персоналу необхідна інформація у вигляді аналізу внутрішнього стану підприємства, становища підприємства на ринку та основних тенденцій зміни зовнішнього середовища, а саме: прибутковості, становища на ринку, даних про витрати і собівартість продукції (послуг), фінансові ресурси, потужності організації, розробку продукту й оновлення технології, роботу з покупцями, змін в організації та управлінні, трудових ресурсів, екологічних витрат і т. ін.

На відміну від загальних формулювань цілей, наприклад, «знизити витрати», «збільшити частку ринку», система бухгалтерського обліку повинна представити не лише якісну, а й кількісну основу для стратегічного планування. Вибірка, аналіз по рахунках, групування, узагальнення та відповідна інтерпретація наявної інформації в сукупності з даними про зовнішнє середовище (температура 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, у якому перебуває підприємство нині і станом, якого воно хоче досягти, оскільки містить відомості про стан наявних для цього ресурсів і, відповідно, необхідність, і можливість залучення їх зі сторони.

Тож інформація, що надходить од 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, щоб даний етап стратегічного планування відбувся успішно, необхідно дотримуватися таких семи правил (принципів) стратегічного управління, як:

- принцип науково-аналітичного передбачення та розробки стратегії;
- обліку та погодження зовнішніх і внутрішніх факторів розвитку підприємства;
- принцип відповідності стратегії та тактики управління підприємством;
- принцип пріоритетності людського фактора;
- принцип визначеності стратегії та організації бухгалтерського обліку з метою стратегічного управління та контролю;
- принцип відповідності стратегії підприємства тим ресурсам, що є в розпорядженні;
- принцип відповідності стратегії підприємства тим технологіям, що є в 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 природного середовища даного підприємства. Доречним є також проведення прогностичного аналізу та розробка можливих сценаріїв стану галузі та підприємства в коротко-, середньо- та довгостроковій перспективі. Лише ретельний аналіз факторів, що зумовлюють розвиток підприємства, а також дослідження можливих тенденцій зміни даних чинників дають можливість розробити ефективну стратегію поведінки.

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

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

Принцип пріоритетності людського чинника полягає в двох основних напрямках. Перший напрям можна умовно назвати напрямом питання «Хто?». Хто розроблює стратегію? І хто реалізує стратегію? Стратегію розроблюють люди та люди ж її і реалізують. Тож питання кваліфікації персоналу стоїть на першому місці. Потрібно не лише підбирати кваліфікований персонал а й слідкувати за постійним підвищенням його кваліфікації. Другий напрям пов'язаний з тим, що сучасні підприємства працюють на задоволення попиту, сформованого на ринку. Попит на ринку формується кінцевими споживачами, тобто людьми. Даний принцип цілком відповідає економічній теорії, що 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 правильного виконання стратегії вона повинна бути чіткою 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 досягненню поставлених цілей.

Управління підприємством базується на принципі зворотного зв'язку і відповідної реакції керівництва на відхилення, що сталися в ході виконання планів дій.

Здійснення зворотного зв'язку неможливе без ефективної системи обліку та контролю. Функціонування системи бухгалтерського обліку з метою стратегічного управління також є можливим тільки за наявності чітко сформульованих стратегічних цілей і рішень.

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

Те 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 усі необхідні ресурси та виконані інші принципи стратегічного управління, але не буде технологій використання даних ресурсів, тоді досягти поставленої мети буде неможливо.

Всі вищеперелічені принципи повинні бути реалізовані разом. Якщо один з них 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 робота сучасних підприємств сильно різниться як сферами їх діяльності, так і цілями, яких підприємство прагне досягти за наявної кількості та асортименту ресурсів, технологій і системи управління. Тож види та напрями стратегій, які обирає те чи інше підприємство, можуть кардинально різнитися між собою. Зважаючи на це, класифікувати стратегії можна за різними принципами.

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

Залежно від становища на ринку і підходів до управління бізнесом М. Портер пропонує п'ять основних конкурентних стратегій [5]: стратегія лідерства за витратами; стратегія диференціації; сфокусована стратегія низьких витрат; сфокусована стратегія диференціації; стратегія оптимальних витрат.

Назва стратегії лідерства за витратами (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 ресурсоощадних технологій, більш дешевої сировини та матеріалів і т. д.

У разі вибору стратегії лідирування на основі зниження витрат (цін), як правило, робиться ставка 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 про можливі варіанти розширення виробництва — або закупівлі додаткового обладнання, або капітального ремонту (реконструкції, модернізації) наявного, або інтенсифікації роботи виробничих потужностей.

Ця стратегія також вимагає інтенсивного зворотного зв'язку за допомогою постійного контролю рівня витрат, розрахунку відхилень і виявлення їх причин, пошук шляхів та ресурсів для їх подолання. Уміючи інтерпретувати отримані резуль-

тати та розрахунки, бухгалтерія зможе якнайкраще виконати це завдання. Також система бухгалтерського обліку має бути орієнтована на підготовку не лише управлінських звітів про стан справ усередині підприємства, а й документів, що містять аналіз чинників зовнішнього середовища та місця в ньому підприємства порівняно з конкурентами. Дана стратегія є привабливою для інших підприємств, які теж можуть вживати цілеспрямованих заходів зі зниження витрат, і тому підприємству важливо мати порівняльну інформацію стосовно власної цінової політики та політики конкурентів.

Для того, щоб компанія була конкурентноспроможною, її витрати повинні приблизно відповідати витратам конкурентів. Водночас певна різниця у витратах може існувати, якщо товари конкурентів істотно диференційовані. Позиція фірм з високими витратами вразлива то більше, що значніше її витрати перевищують витрати безпосередніх конкурентів. Тому управління витратами повинно здійснюватися за реалізації будь-якої з вищеперелічених конкурентних стратегій. Фірми, що використовують стратегію лідерства за витратами і сфокусовану стратегію низьких витрат, досягають успіху в конкурентній боротьбі за рахунок зниження витрат по всьому вартісному ланцюжку. В умовах цінової конкуренції ці стратегії найуспішніші.

Стратегія лідерства за витратами і стратегія сфокусованих низьких витрат можуть бути успішно реалізовані завдяки постійному управлінню витратами. Для цього необхідно: створити на підприємстві системи планових витрат із 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 має бути готове до значних витрат по-перше, на постійну інновацію та 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, вірогідно, що підприємство на початковому етапі своєї діяльності зазнаватиме нести збитків. Тож на систему бухгалтерського обліку покладається розрахунок бюджету витрат, пошук і оцінка доцільності джерел залучення коштів, зокрема зі сторони, пошук джерел економії коштів усередині підприємства для пом'якшення наслідків значних початкових витрат.

Стратегія диференціації і сфокусована стратегія диференціації націлені на досягнення конкурентної переваги за рахунок забезпечення споживачів унікальною та більшою цінністю у вигляді нової якості, яка, як уже зазначалося, пов'язана з підвищеними витратами і спричиняє підвищення ціни товару. Проте, якщо відмінна якість досягається на основі застосування нової технології, то з'являється можливість для зниження витрат. Конкурентну перевагу, базовану одночасно на диференціації та низьких витратах, фірми одержують за реалізації стратегії оптимальних витрат. У цьому разі проводять аналіз витратотворчих чинників, у процесі якого розглядається вплив не лише тих чинників, що традиційно враховуються в бухгалтерському обліку (ціна на сировину, енергію, заробітна платня працівників тощо), а й структурні чинники, залежні від природи бізнесу (масштаб, діапазон, досвід), і функціональні чинники, залежні від діяльності всередині самої фірми (якість, дизайн, технологія).

Використання перелічених 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 має бути об'єктом постійного контролю. Виходячи на ринок з певним типом товару, підприємство планує для себе

рівень рентабельності. Перевитрати за статтями собівартості для підприємства завжди небажані, оскільки не завжди підприємство може дозволити собі підняти ціну. А якщо і може дозволити підняти ціну, то лише в певних межах. Хоч яким би був товар, привабливість диференціації для покупця може стати меншою, ніж економічні мотиватори, особливо якщо йдеться просто про диференціацію за стилем, модою, торговою маркою. Тому повинен існувати постійний зворотний зв'язок між системою бухгалтерського обліку та 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 вагомої причини (наприклад, сезонність) спадання попиту на продукцію вимагає прийняття управлінського рішення про оновлення стратегії диференціації для його підтримки, що з погляду бухгалтерського обліку означає підвищення витрат по одній зі статей собівартості — чи то маркетингу, чи то інновації і т. ін.

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

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

Важливо, щоб 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 складним завданням, 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 підприємством такою роллю бухгалтерського обліку з метою стратегічного управління підприємством також полягає в тому, щоб передати стратегічні плани та стратегічні завдання мовою не абстрактних, а конкретних показників.

Тож у процесі стратегічного планування визначаються стратегії організації за допомогою встановлення її місії і цілей, аналізу стратегічних позицій, дослідження чинників зовнішнього та 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 має сприяти досягненню поставленої мети і реалізації вибраної стратегії.

На стадії стратегічної організації приводяться всі ресурси і внутрішньофірмові зв'язки, всі цілі, завдання та сфери відповідальності працівників у повну відповідність з обраною стратегією. Тут же проводяться необхідні організаційні зміни та 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 од стратегічного планування до тактичного й оперативного, коли вибрані стратегії деталізують до бізнес-планів і бюджетів. Фі-

нансовий аналіз, базований на даних бухгалтерського обліку, є одним з ключових елементів в ухваленні рішення про те, які тактичні програми з найбільшою вірогідністю будуть ефективними з погляду досягнення організацією своїх стратегічних цілей.

Оскільки бізнес-стратегія повинна бути розроблена та впроваджена менеджерами в конкретному підприємстві, то організаційна структура даного підприємства може здійснити значний вплив на те, яким шляхом буде розвиватися розробка та 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 та досягнення стратегічної мети).

Оскільки зовнішнє економічне середовище кожного окремо взятого підприємства є дуже плінним, то найпридатнішою 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 і зумовлює те, що більша частина новостворюваних підприємств згодом не витримує вимог зовнішнього середовища та ліквідується чи поглинається.

Щоб уникнути такої долі підприємств, що вирішили реалізовувати принципи стратегічного управління та організаційна структура яких не може цього забезпечити, вони мають змінити свою організаційну структуру. За зміни організаційної структури підприємства (включаючи і зміну системи обліку) може відбутися виникнення певної невідповідності стану нової організаційної структури новим умовам функціонування. Дана річ пов'язана із цікавим ефектом, описаним закордонними фахівцями, який дістав 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. Проте даний крок не є зайвим. Річ у тім, що така пробна зміна організаційної структури ніби 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 задовільну відповідність 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. У процесі виконання стратегічних планів контролюються й аналізуються одержувані результати та ефект, а за необхідності здійснюється коректування стратегічних цілей, планів і організаційного забезпечення. На цій стадії моніторинг показників діяльності підприємства або його підрозділів будується передусім на даних бухгалтерського обліку з метою стратегічного управління.

Система контролю має бути зорієнтована на конкретну конкурентну стратегію, що реалізовується. На жаль, велика кількість підприємств використовує один основний метод контролю за діяльністю бізнес-одиниць незалежно від особливостей розвитку бізнесу. Наприклад, часто починає використовуватися 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 дотримуються 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 під-

приємств з низькими витратами буде оцінка результатів діяльності менеджерів або одержаного прибутку (контроль результатів).

Отже, 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 мають розглядатися з погляду їх впливу на досягнення мети організації. Загальна система обліку повинна відповідати стратегії підприємства. Тільки в цьому разі загальна система обліку буде здатна принести організації максимальну користь і забезпечити успіх у конкурентній боротьбі.

З вищевикладеного можна зробити такі висновки. Бухгалтерський облік в умовах стратегічного управління підприємством має 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 брати активну участь у створенні стратегічної політики управління підприємством;

- бухгалтери-управлінці, які беруть участь у створенні місії підприємства, стратегії, стратегічного плану, не повинні під час контролювання ходу виконання стратегії перебирати повноваження і переймати на себе фактично всі функції управління;

- бухгалтерський облік з метою стратегічного управління підприємством має бути системою, що забезпечує інформацією (фінансовою та нефінансовою) співробітників підприємства всіх рівнів управління;

- бухгалтерський облік з метою стратегічного управління має бути такою управлінською технологією, що здатна до саморозвитку та змінюватися залежно від зміни зовнішнього та внутрішнього середовища підприємства.

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., Фіцук О. Л., Жалінська І. В. Стратегічний менеджмент: Навч. посіб. — 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. посіб. — 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.

Надійшла до редакції: 17.01.2009