



РОЗВИТОК БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК ІНСТРУМЕНТАРІЮ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ У КОНКУРЕНТНОМУ СЕРЕДОВИЩІ

Шайкан А. В.,

д.е.н., доцент, заступник директора з науково-педагогічної роботи, Криворізький економічний інститут, ДВНЗ «Криворізький національний університет» ✉

- A** Дана стаття присвячена питанням бухгалтерського обліку як складової сучасної системи управління підприємством. Автор звертає увагу на важливість правильної побудови взаємодії системи бухгалтерського обліку з принципами управління підприємством. Наголошує на останніх тенденціях розвитку цього питання в сучасній науці і практиці.
- K** Управління, облік, фінансове управління, стратегія.

РАЗВИТИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА КАК ИНСТРУМЕНТАРИЯ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЕМ В КОНКУРЕНТНОЙ СРЕДЕ

Шайкан А. В.,

д.э.н., доцент, заместитель директора по научно-педагогической работе, Криворожский экономический институт, ГБУЗ «Криворожский национальный университет»

- A** Данная статья посвящена вопросам бухгалтерского учета как составляющей современной системы управления предприятием. Автор обращает внимание на важность правильного построения взаимодействия системы бухгалтерского учета с принципами управления предприятием. Делает акцент на последних тенденциях развития этого вопроса в современной науке и практике.
- K** Управление, учет, финансовое управление, стратегия.

ACCOUNTING DEVELOPMENT AS INSTRUMENTATION OF THE ENTERPRISE STRATEGIC MANAGEMENT IN COMPETITIVE ENVIRONMENT

Shaikan A. V.,

ScD (Economics), Assistant professor, Vice director in educational research work Kryvyi Rih Economic Institute, SHEE «Kryvyi Rih National University»

- A** Issues of accounting as the enterprise's modern management control system component are discussed. Importance of correct interaction's construction of the accounting system cooperation and the enterprise's management principles is demonstrated. Latest trends of this issue's development in modern science and practice are emphasized.
- K** Management, accounting, financial management, strategy.

Постановка проблеми

Умови функціонування вітчизняних промислових підприємств за останні роки кардинально змінилися. Причинами цього стала низка факторів, серед яких можна виділити: вихід із глибокої пострадянської економічної кризи, початок економічного зростання, інвестиційні процеси, сучасна глобальна економічна криза. Намагання розв'язати дані проблеми призводить до проявів активної ринкової позиції окремих підприємств, що, в свою чергу, змушує реагувати інших учасників ринку (конкурентів, партнерів тощо). Позиціонування підприємств на ринку, його перерозподіл примушує управлінців (вищий менеджмент) приймати рішення не тільки з точки зору тактичної переваги, але й стратегічної перспективи. Такі процеси породили новий напрямок в управлінні підприємством, що має назву «стратегічний менеджмент».

Зміна стилів управління не може статися сама собою. Тим паче йдеться 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 вписувалось в загальну картину управління підприємством у вітчизняних умовах господарювання.

Аналіз останніх джерел та публікацій

Вчений світ України та численні практикуючі фахівці реагували на проблеми, що постійно

поставали в галузі управління. На сторінках фахових видань, монографій, підручників, дисертацій точилась 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 фахівці та вчені-обліковці. Адже саме облікова наука в останні п'ятнадцять років зазнала найдинамічніших змін. Ці зміни торкаються не тільки форми, а перш за все суті облікової науки та практики.

Вітчизняними науковцями в галузі обліку та управління було помічено виникнення в останні роки нових потреб в управлінні, що відразу знайшло віддзеркалення в працях таких вітчизняних науковців, як М.Г. Чумаченко, В.В. Сопко, Ю.А. Кузьмінський, Л.М. Кіндрацька, С.В. Свірко, О.А. Петрик, Л.В. Нападівська, С.В. Гушко та ін. Дані потреби пов'язані з інтеграцією України у світове господарство. Задля досягнення успіху у господарюванні на такому рівні в сучасних умовах все більше необхідно було застосовувати підходи стратегічного бачення та управління.

Постановка завдання

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 новим і не розробленим до кінця навіть у провідних зарубіжних країнах із розвинутою ринковою економікою. Особливо гостро це питання постає саме сьогодні – в період глобальної економічної кризи.

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.

Виклад основного матеріалу дослідження

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

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, с. 3].

Перш ніж говорити про питання стратегічного управління і, відповідно, обліку як його інформаційного забезпечення, зупинимось на визначенні терміна «стратегія», адже він займає ключове місце в даному дослідженні.

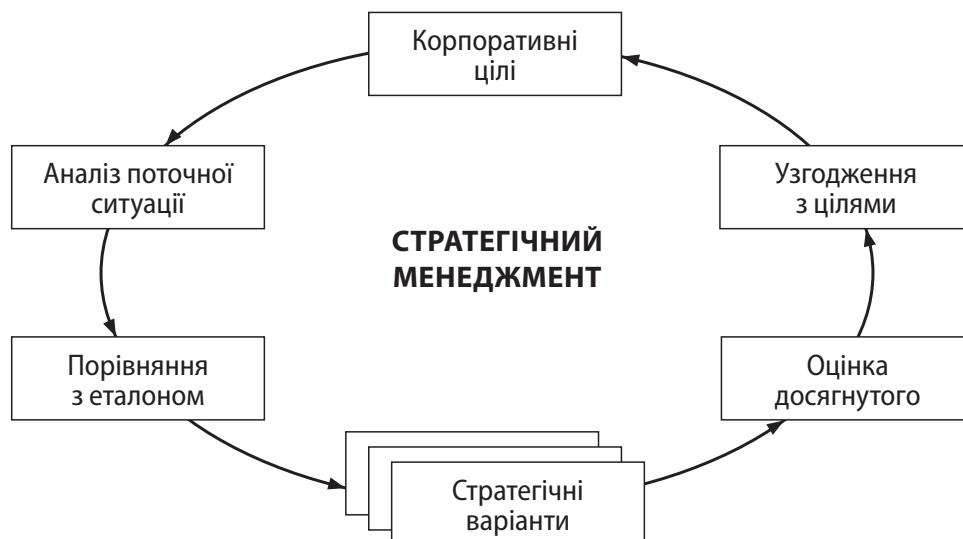


Рис. 1. Процес стратегічного менеджменту

Термін «стратегія» відомий людству з давнини. З давньогрецької «стратегія» – це мистецтво розгортати військо до бою. Відповідно стратегом називали головнокомандуючого армією. У сучасному розумінні військова стратегія – це вища сфера військового мистецтва. Але перші стратегічні дії людина виконувала ще раніше. Прикладом може стати об'єднання первісних племінних груп задля полювання, захисту або нападу.

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

З цього приводу цікаво подивитися, як змінювалось ставлення людини до застосування терміну «стратегія» в нашій країні, починаючи з часів, коли Україна входила до складу Радянського Союзу, і до нашого часу.

Так, у тлумачному словнику російської мови С.І. Ожегова «стратегія» – це: 1) наука про ведення війни, мистецтво ведення війни; 2) мистецтво керівництва суспільною, політичною боротьбою [2, с. 670-671].

Радянський енциклопедичний словник пропонує розглядати стратегію виключно з військової точки зору і пропонує термін «стратегія військова» [3, с. 1272].

А вже у Великому тлумачному словнику сучасної української мови одним із варіантів терміну «стратегія» є «...мистецтво економічного, суспільного і політичного керівництва масами, яке має визначити головний напрямок їхніх дій, вчинків...» [4, с. 1399].

Сьогодні термін «стратегія» – це одне з основних понять сучасної науки про управління.

Так, К.І. Редченко в книзі «Стратегічний аналіз у бізнесі» зазначає, що, починаючи з 1926 р., у галузі економіки під стратегією почали розуміти управління ресурсами. Наприкінці 60-х – усередині 70-х рр. ХХ ст. через високий рівень конкуренції, який невпинно зростав, 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 за допомогою комплексу різноманітних дій. А вже з 80-х – початку 90-х рр. минулого століття 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.

Серед науковців існують різні погляди на визначення стратегії. Проведене К.І. Редченко дослідження з даного питання свідчить про це. Наведемо кілька прикладів [5, с. 16-19, 262].

Так, Є.І. Велесько, 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 сфері діяльності [8];

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

А.А. Томпсон і А.Дж. Стрікленд під стратегією мають на увазі специфічний управлінський план дій, спрямованих на досягнення встановлених цілей. Вона визначає, як організація функціонуватиме та розвиватиметься, а також яких підприємницьких, конкурентних і функціональних заходів і дій буде вжито для того, щоб організація досягла бажаного результату.

Сам же К.І. Редченко вважає, що стратегія – це комплексний план діяльності підприємства, який розробляється на основі творчого, науково обґрунтованого підходу і призначається для досягнення довгострокових глобальних цілей підприємства [5, с. 262].

Отже, поєднуючи всі ці висловлювання, можна сказати, що, з точки зору сучасної економічної думки, стратегія – це стиль управління підприємством, спрямованим на досягнення поставленої довгострокової мети в умовах жорсткого конкурентного оточення, що може корегуватися та змінюватися виконавцем під впливом зовнішніх та внутрішніх чинників.

Сучасна наука про управління виділяє два основних напрями в контексті стратегічного управління підприємством:

- перший підхід (напрямок) пов'язаний зі зростанням підприємства і, відповідно, з вибором та реалізацією різних стратегій поведінки підприємства в оточуючому середовищі;
- другий підхід пов'язаний із тим, що після досягнення критичного обсягу (розміру) підприємство (бізнесутворення, корпорація тощо) стає перед вибором: змінювати свою власну стратегію, внутрішню організаційну структуру, стиль управління і т.п. відповідно до вимог зовнішнього середовища або змінити під себе зовнішнє середовище (у разі наявності відповідних фінансових

ресурсів та важелів впливу на формування національної політики) [10, с. 2].

Сьогодні спостерігається різка зміна зовнішнього середовища, в якому працюють вітчизняні підприємства. Як наслідок, зміна зовнішнього середовища тягне за собою відповідну реакцію і внутрішнього середовища підприємств. Замість інтенсивного розвитку у стабільних сприятливих умовах господарювання на порядку денному постійно постає питання посилення конкуренції з її незмінними атрибутами – банкрутствами і поглинаннями.

У цих умовах успішно розвиваються тільки ті підприємства, для яких стратегічне управління стало реальним інструментом управління. На сьогодні таких підприємств у вітчизняній економіці мало. Менеджмент більшості підприємств основну частину часу приділяє тактичному рівню управління. Стратегічному управлінню, обліку та аналізу, вибору перспективних напрямів діяльності, формуванню системи цілей і стратегічному плануванню надається недостатня увага.

Отже, питання побудови системи управління підприємством в оптимальній взаємообумовленості підсистем стратегічного і тактичного управління, а також виділення елементу такої системи, що є ланкою, яка пов'язує підсистеми стратегічного й тактичного управління, стоїть досить гостро.

Система управління підприємством є комплексом взаємозв'язаних процесів тактичного (в тому разі й оперативного) й стратегічного управління діяльністю. При побудові такої системи важливо знайти оптимальну схему взаємодії різних підсистем і елементів.

Перед тим як продовжити дане дослідження, необхідно визначитись зі змістом понять стратегічного і тактичного управління.

Стратегічне управління характеризується великим часовим розривом між прийняттям рішення та його реалізацією. Іноді часовий інтервал може сягати десятків років. Саме тому невизначеність – найбільш характерний фактор стратегічного рішення. Реальна ефективність стратегічного рішення буде повною мірою визначена, коли багато з тих, хто приймав рішення, вже не будуть нести відповідальності за його наслідками. Завдання, що стоять на рівні стратегічного управління, стосуються опису, модернізації, покращення бізнес-процесів підприємства, побудови організаційної структури та визначення основних показників ефективності бізнесу.

Тактичне управління характеризується «прив'язаністю» рішень, що приймаються до конкретних часових інтервалів: рік, півріччя,

квартал, місяць. При цьому дістають деталізації обсяги виробництва та робіт, конкретизуються зв'язки з постачальниками, підрядниками та покупцями і замовниками. Встановлюються рамки вирішення поточних завдань. Приймаються тактичні рішення в різних напрямках функціонування підприємства (фінанси, логістика, виробництво та ін.). Серед завдань, що стоять перед менеджерами вищої та середньої ланки на рівні тактичного управління, слід виділити формалізацію бізнес-процесів, розробку інструкцій, планування та бюджетування. На цьому рівні стратегічні рішення керівництва і власників підприємства трансформуються у документи, плани, інструкції та програми розвитку.

Рівень оперативного управління є безпосередньою складовою тактичного управління. Можна сказати, що оперативне управління – це короткострокові управлінські рішення з інтервалом в годину, зміну, добу, тиждень, декаду (тобто період в межах місяця або одного операційного циклу), що спрямовані на виконання тактичних планів, їх невелике оперативне корегування в умовах зміни ресурсного забезпечення. Функції посадових осіб, що задіяні на цьому рівні (менеджери виробництва, начальники підрозділів), спрямовані на виробництво продукції (робіт, послуг), його оптимізацію, контроль за якістю продукції, безпосереднє управління основними фондами підприємства.

Для ефективної роботи даних рівнів управління необхідно знайти такий елемент (інструмент), який зміг би на зразок цементу в цегляній кладці з'єднати всі окремі елементи та підсистеми у єдиний і потужний механізм управління підприємством. Грамотне використання такого інструменту дало б змогу менеджменту підприємства вирішити більшість проблем в управлінні на тактичному (і як його складової – оперативному) та стратегічному рівні.

Інакше, якщо окремі елементи системи не будуть максимально налаштовані на співпрацю одне з одним, сама система управління підприємством не буде функціональною та ефективною. Неefективно працюючий суб'єкт економічного середовища, яким є кожне окремо взяте підприємство, або знищується, або поглинається іншими суб'єктами економічного середовища, які є більш ефективними та успішними.

Як уже зазначалось вище, питанню вдосконалення окремих підсистем та елементів управління приділялось чимало уваги. Проте саме момент ефективної взаємодії підсистем тактичного та стратегічного управління, а також виділення

ефективного інструменту, що може з'єднати ці підсистеми, став предметом дослідження фахівців-практиків і науковців тільки в останні роки і ще недосконало вивчений. Досить часто йдеться про поєднання стратегічного та оперативного управління. Це є помилкою, адже випускається одна з основних ланок даного ланцюга управління – тактичне управління. Саме тактичне управління складається з вирішення низки оперативних завдань. При цьому кількість завдань (оперативного, тактичного та стратегічного рівнів) не є величиною кінцевою. У міру того, як вирішуються одні завдання, виникають нові.

Взявши за базу побудови системи управління підприємством модель, яка складається з двох блоків – стратегічного й тактичного управління, логічним є припустити, що питаннями стратегічного управління займається вищий менеджмент, а тактичного управління – управлінці середніх і низових ланок (хоча інколи бере участь і вищий менеджмент). Виходячи з цього, сама схема взаємодії стратегічного та тактичного управління буде мати наступний вигляд (рис. 2).

Отже, система управління підприємством у цілому складається з двох основних блоків (процесів): стратегічного та тактичного управління. При цьому тактичний блок більше пов'язаний та має безпосередній вплив (через тактичне управління) на процес виробництва, а стратегічний блок більше пов'язаний і має вплив на зовнішнє середовище.

Зрозуміло, що успіх підприємства в цілому залежить від якості роботи даних процесів управління та їх взаємодії.

Розглянемо оцінку цих процесів у загальному вигляді через якість управління підприємством.

У цьому випадку якість системи управління підприємством доцільно оцінювати за двома основними параметрами. Даними параметрами є якість стратегічного управління та якість тактичного управління. Для простоти уявимо, що кожний із параметрів може приймати одне з трьох фіксованих значень: низька, середня і висока якість [11, с. 3].

Фахівці з консалтингу Ю.Д. Мироненко та А.К. Тереханов пропонують якість управління представити у векторній формі типу (1):

$$\text{Якість управління підприємством} = \begin{pmatrix} C_y \\ O_y \end{pmatrix} \quad (1)$$

де C_y – якість стратегічного управління підприємством;

O_y – якість оперативного управління підприємством.

На нашу думку, замість величини O_y – якість оперативного управління підприємством, необхідно брати величину T_y – якість тактичного управління. В цьому разі не втрачається зв'язок між рівнями управління. Отже, формула 1 буде мати вигляд:

$$\text{Якість управління підприємством} = \begin{pmatrix} C_y \\ T_y \end{pmatrix} \quad (2)$$

де C_y – якість стратегічного управління підприємством;

T_y – якість тактичного управління підприємством.

Важко визначитися з рівнем якості управління, оскільки для різних ситуацій рівень оцінки якості управління буде різний. Крім того, буде різний рівень так званої достатньої якості управління. Тобто такого рівня якості управління, який би задовольнив потреби підприємства у конкретному економічному середовищі в певний проміжок часу. У цій ситуації можна чітко визначити тільки характеристики найвищої якості управління. Що стосується середнього або низького рівня, то в даному випадку характеристика буде відносно умовною. Для того щоб охарактеризувати якість управління, необхідно виділити кілька ключових елементів, за якими можна буде оцінити параметри якості підсистем управління. Так, для підсистеми (контуру) стратегічного управління підприємством можна виділити такі елементи:

- місія підприємства;
- головна стратегічна мета;
- стратегічний аналіз;
- організаційна структура (модель) управління підприємством.

Для підсистеми (контуру) тактичного управління підприємством виділимо наступні елементи:

- фінансова система підприємства;
- планування тактичної та оперативної діяльності;
- контроль;
- регулювання;
- система господарського обліку підприємства;
- організаційна структура (модель) управління підприємством.

Кожному з виділених елементів спробуємо дати характеристику за шкалою з трьома рівнями якості: «незадовільний», «задовільний», «добрий». Помітимо, що ми не виділяємо такого рівня, як «відмінний», адже відмінний рівень якості – це абсолютно високий рівень якості, досягти якого неможливо.

Отже, наведемо характеристики якості елементів підсистем стратегічного та тактичного управління підприємством у вигляді відповідних таблиць 1 та 2.

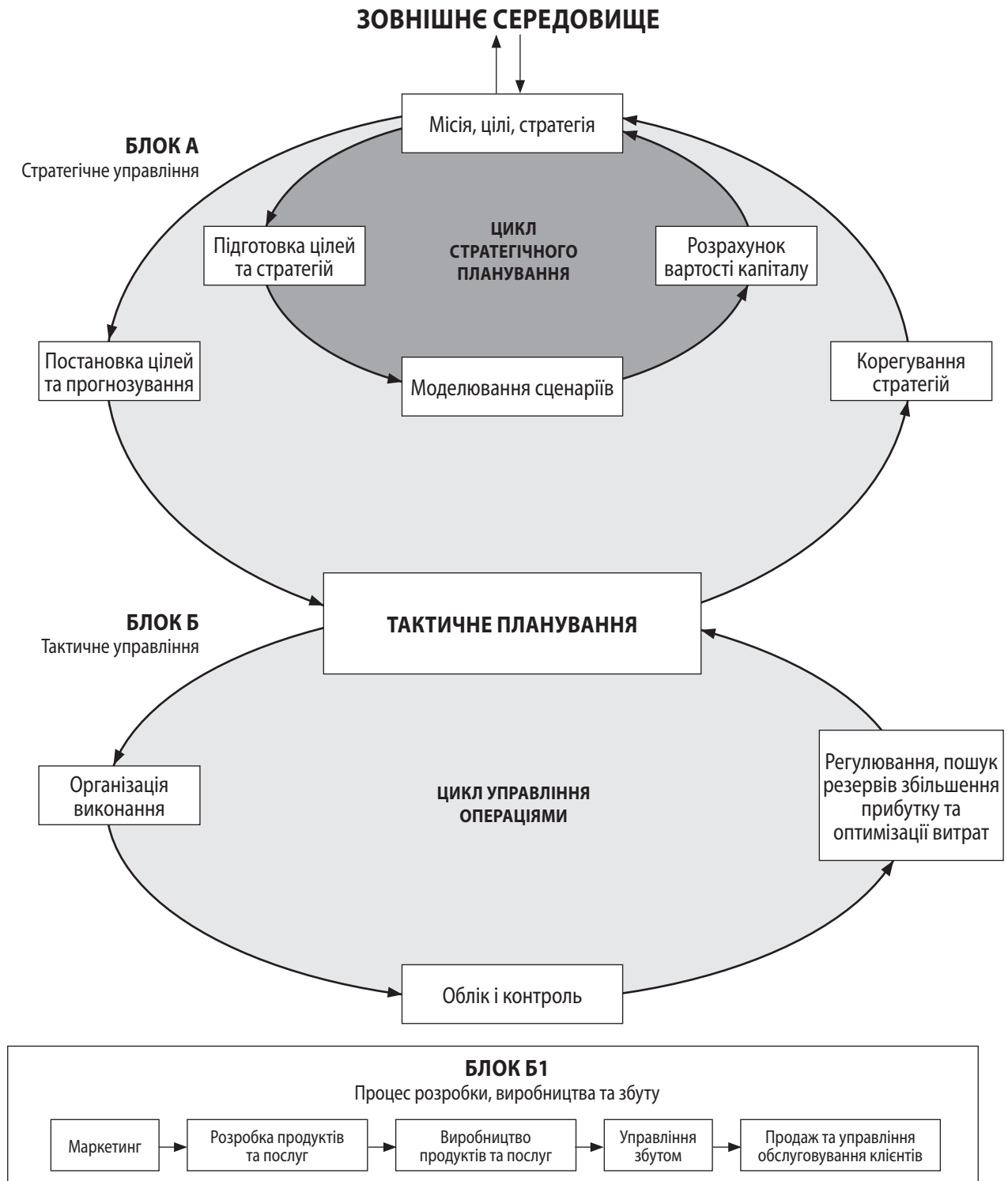


Рис. 2. Модель взаємодії стратегічного й тактичного управління та роль бухгалтерського обліку у даному процесі

З наведених таблиць 1 та 2 видно, що якість підсистем управління підприємством можна виміряти у випадку стратегічного управління по чотирьох основних параметрах: місія підприємства, головна стратегічна мета, стратегічний аналіз, організаційна структура; у випадку тактичного управління – по шести основних

параметрах: фінансова система підприємства, планування тактично-оперативної діяльності, контроль, регулювання, система господарського обліку підприємства, організаційна структура управління. Оцінювання даних параметрів може коливатися від «незадовільного» до «доброго» (високого).

Таблиця 1

Рівень якості підсистеми (контуру) стратегічного управління підприємством

ЕЛЕМЕНТ ПІДСИСТЕМИ	РІВЕНЬ ЯКОСТІ		
	НЕЗАДОВІЛЬНИЙ (НИЗЬКИЙ)	ЗАДОВІЛЬНИЙ (СЕРЕДНІЙ)	ДОБРИЙ (ВИСОКИЙ)
Місія підприємства	Місія не оголошена або формально оголошена, як правило, на стратегічній сесії в результаті «мозкового штурму». Не повною мірою відображає дійсність.	Місія визначена й оголошена, з неї витікають цілі компанії, проте безпосередньо з корпоративною стратегією не пов'язана, не впливає на оперативну діяльність компанії, регулярно не оновлюється.	Місія чітко сформована і взаємообумовлена цілями і корпоративною стратегією, визначає оперативну діяльність компанії і регулярно коректується відповідно до зміни внутрішнього та зовнішнього середовища і прогнозів на перспективу, що базуються на інформації облікової бази даних (управлінського та фінансового обліку).
Головна стратегічна мета	Головна стратегічна мета компанії визначена на рівні ідеї бізнесу, коректується за потребами поточної діяльності або оголошена декларативно.	Головна стратегічна мета компанії витікає з місії і визначена як мета внутрігосподарської і фінансової діяльності (наприклад, максимізація економічного прибутку) або як мета операційного менеджменту (наприклад, максимізація обсягів продажу продукції).	Головна стратегічна мета компанії взаємопов'язана з місією і відображає максимізацію добробуту власників.
Стратегічний аналіз	Практично не проводиться, керівництво покладається на інтуїцію і результати минулих періодів.	Проводиться формально і нерегулярно, на стратегічних сесіях обмежується, як правило, проведенням SWOT-аналізу.	Стратегічний аналіз проводиться регулярно, застосовуються різні методи і моделі з використанням програмних засобів та ґрунтуючись на підбірній і підготовленій інформації облікової бази даних підприємства (управлінського та фінансового обліку).
Організаційна структура (модель управління підприємством)	Виробничі та управлінські функції розподілені між співробітниками нечітко. Бізнес-процеси носять нестійкий характер. Управління побудоване як реакція на події, що відбулися.	Формалізація структур управління бізнесом. Залучення облікової інформації для прийняття оперативних рішень.	Оптимізація бізнес-процесів. Налагодження чіткої системи інформаційних потоків. Розподіл обліку на фінансовий та управлінський. Побудова системи обліку відповідно до принципу потреб управління в інформації. Виділення в управлінському обліку напрямку, що забезпечує прийняття стратегічних рішень.

Таблиця 2

Рівень якості підсистеми (контуру) тактичного управління підприємством

ЕЛЕМЕНТ ПІДСИСТЕМИ	РІВЕНЬ ЯКОСТІ		
	НЕЗАДОВІЛЬНИЙ (НИЗЬКИЙ)	ЗАДОВІЛЬНИЙ (СЕРЕДНІЙ)	ДОБРИЙ (ВИСОКИЙ)
Фінансова система підприємства	Оголошена декларативно.	Фінансова система побудована по центрах фінансового обліку і звітності відповідно до ієрархії підрозділів підприємства.	Фінансова система побудована по центрах фінансового обліку і звітності з усіх видів діяльності (наприклад, за проектами, продуктами і послугами та ін.).
Планування тактично-оперативної діяльності	Оперативне планування діяльності «від поточних результатів минулого».	Побудована жорстка система бюджетування із застосуванням простих програмних засобів. Консолідація фінансової інформації по підприємствах компанії проводиться шляхом зведення незавершених балансів і інтуїтивного розподілу фінансових інвестицій.	Має місце побудова гнучкої системи бюджетування за допомогою застосування програмних систем з прогнозними і аналітичними моделями. Консолідація фінансової інформації по підприємствах компанії проводиться із застосуванням програмних систем.
Контроль	Керівник одноосібно здійснює контроль діяльності управлінського апарату і виробництва.	Функції контролю і регулювання частково передаються менеджменту підприємства.	
Регулювання	Тактична та оперативна діяльність регулюється тільки відповідно до прямих вказівок за ієрархічною системою.		
Система господарського обліку підприємства	Бухгалтерський облік ведеться в основному на користь податкового обліку. Управлінський облік примітивний – на рівні перевірки факту наявності ліквідних засобів.	Закладені основи управлінського обліку.	Єдина система збалансованих показників. Господарський облік здійснюється в повному обсязі статистичного, оперативного і бухгалтерського обліків. Бухгалтерський облік (як комплекс фінансового та управлінського обліків) є високорозвиненою системою інформаційного забезпечення, контролю та регулювання бізнес-процесів підприємства.
Організаційна структура (модель) управління підприємством	Виробничі та управлінські функції розподілені між співробітниками нечітко. Бізнес-процеси носять нестійкий характер. Управління побудоване як реакція на події, що відбулися.	Формалізація структур управління бізнесом. Залучення облікової інформації для прийняття оперативних рішень.	Оптимізація бізнес-процесів. Налагодження чіткої системи інформаційних потоків. Поділ обліку на фінансовий та управлінський. Побудова системи обліку відповідно до принципу потреб управління в інформації.

Відтак, якість всієї системи управління як суми підсистем тактичного та стратегічного управління може приймати такі значення:

- Незадовільна (тактичне управління) + Незадовільна (стратегічне управління);
- Незадовільна (тактичне управління) + Задовільна (стратегічне управління);
- Незадовільна (тактичне управління) + Добра (стратегічне управління);
- Задовільна (тактичне управління) + Незадовільна (стратегічне управління);
- Задовільна (тактичне управління) + Задовільна (стратегічне управління);
- Добра (тактичне управління) + Незадовільна (стратегічне управління);
- Добра (тактичне управління) + Добра (стратегічне управління);

Кожен із наведених дев'яти варіантів якості управління по-різному впливає на життєздатність підприємства у конкурентному середовищі. Спробуємо представити моделі поведінки підприємства у конкурентному середовищі відповідно до загальної якості управління [11, с. 6].

При незадовільному рівні тактичного управління підприємство не має можливості відтворити додану вартість. Відтак, його активи

зменшуються і підприємство через певний термін часу (який може дорівнювати періоду, впродовж якого підприємство може покривати нестачу обігових коштів за рахунок амортизаційних відрахувань) вимушено припинити свою діяльність. Цікавим є те, що так відбувається при будь-якому рівні якості стратегічного управління: «незадовільному», «задовільному» або «доброму». Наочно цей процес можна представити, як рух кривої АБ на рис. 3.

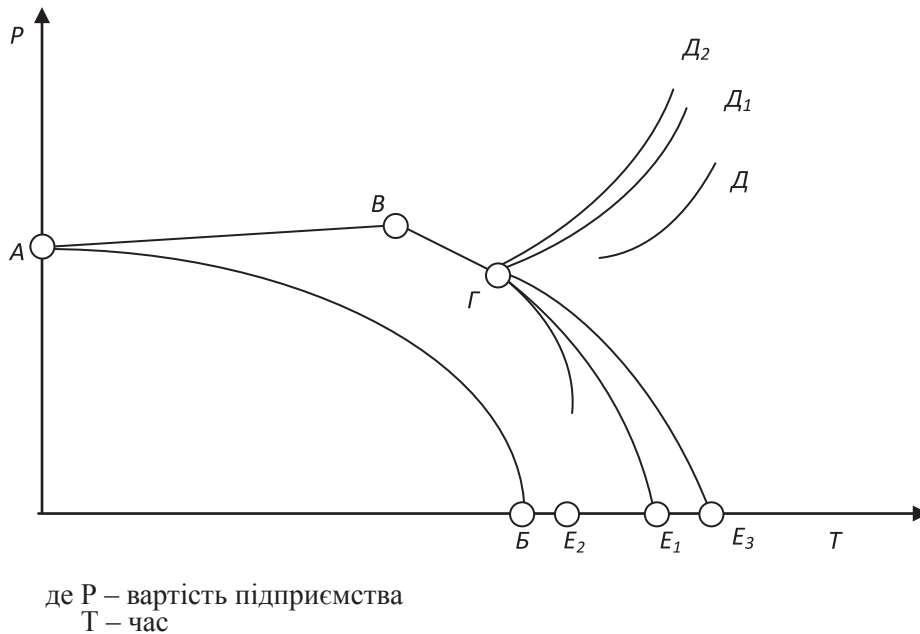


Рис. 3. Зміна вартості підприємства залежно від рівня якості управління і впливу зовнішніх і внутрішніх факторів

Якщо підприємство матиме «задовільний» рівень тактичного управління, воно буде здатне відтворювати додану вартість, а відтак, приносити прибуток та підвищувати вартість самого підприємства.

Проте така ситуація буде продовжуватись, доки зовнішнє та внутрішнє середовище буде позитивно впливати на підприємство. Як тільки почнеться вплив негативних факторів, свою сутність проявить якість підсистеми стратегічного управління.

При високому рівні якості стратегічного управління підприємство, проводячи на регулярній основі стратегічний аналіз, наперед передбачає наслідки від дії несприятливих чинників. Керівництво підприємства формує відповідну до обставин стратегію нейтралізації цих чинників і ухвалює стратегічні рішення щодо подальшого розвитку підприємства. В даному випадку, після недовгого спаду, підприємство знову стає здатним підвищувати свою вартість (крива АВГД на рис. 3).

При середній якості тактичного управління і середній якості стратегічного управління керівництво підприємства далеко не завжди передбачає

зміни наперед. У найкращому разі, залежно від характеру діючого чинника, менеджери встигають перебудувати підходи до управління. За рахунок цього після деякого спаду вартість знову почне зростати. У найгіршому разі накопичених резервів на внутрішню перебудову діяльності може не вистачити. Тоді підприємство стане перед загрозою банкрутства (крива АВГЕ₁ на рис. 3).

При низькій якості стратегічного управління і середній якості тактичного управління керівництво підприємства не передбачає наперед виникаючих змін і не має відповідної стратегії розвитку. Підприємство починає реагувати на несприятливі дії тільки після їх прояву. Дуже часто на належну відповідь негативним чинникам просто не вистачає досвіду або ресурсів (адже їх ніхто не планував та не накопичував для таких потреб) або і того, й іншого відразу. Як наслідок – загроза банкрутства (крива АВГЕ₂ на рис. 3).

При високій якості тактичного управління і високій якості стратегічного управління підприємство розвивається аналогічно розглянутому випадку середньої якості тактичного управління

і високої якості стратегічного управління (крива АВГД₂ на рис. 3). Подібно до цього розвиватиметься компанія з високою якістю тактичного управління і середньою якістю стратегічного управління (крива АВГД₁ на рис. 3). А ось при високій якості тактичного управління і низькій якості стратегічного управління конкретне підприємство можуть чекати серйозні неприємності. Накопичених резервів на внутрішню перебудову діяльності може і не вистачити. У кредиті компанії можуть відмовити, оскільки внаслідок несприятливого впливу внутрішніх і зовнішніх умов показники тактичної та оперативної діяльності істотно погіршають. У цьому випадку вірогідність банкрутства також велика, в результаті чого підприємство підлягає продажу за ліквідаційною вартістю (крива ВГЕ₃ на рис. 3.).

Проведені дослідження показують, що для стабільної та успішної роботи підприємство повинно зважено розподіляти увагу керівництва між тактичним і стратегічним управлінням. Також є очевидним, що при незадовільному стані будь-якої з підсистем управління (чи то стратегічної, чи тактичної) при виникненні негативних чинників внутрішнього або зовнішнього характеру підприємство рано чи пізно стає перед загрозою неможливості функціонування.

Отже, для досягнення успіху необхідно створити збалансовану, взаємопов'язану систему управління. Важливим моментом розв'язання даного питання є пошук елемента, який би дав змогу створити базу, так званий фундамент управління. Вітчизняні та зарубіжні фахівці з управління та консалтингу практично одноголосно стверджують, що основним елементом (інструментом) управління є інформація.

Повернемось до рис. 3 та таблиць 1 та 2. Із рис. 3 видно, що успіху досягають саме підприємства з «добрим» (високим) рівнем організації тактичного та стратегічного управління. Тепер на базі таблиць 1 та 2 розглянемо, який саме інструмент найчастіше зустрічається в елементах підсистем управління, що відповідають «доброму» (високому) рівню якості управління. Безперечним лідером у цьому питанні є облік у різних його проявах. Помітно також, що чим вища якість управління, тим більшої ваги набувають такі напрями бухгалтерського обліку, як управлінський облік та фінансовий. При цьому зовсім не зменшується статус фінансового обліку, який через систему фінансової звітності тісно пов'язаний зі стратегічним управлінським обліком та підсистемою стратегічного управління.

Отже, з вищевикладеного видно, що успішна діяльність підприємства у конкурентному

середовищі, що характеризується зміною внутрішніх і зовнішніх чинників, є можливою при побудові ефективної системи тактичного та стратегічного управління. Ефективна робота такої системи управління можлива лише при «доброму» (високому) рівні якості окремих її підсистем – підсистем тактичного та стратегічного управління, а також злагодженої їх взаємодії. У свою чергу, якісну взаємодію окремих елементів і підсистем управління забезпечує налагоджена система оперативного, статистичного та бухгалтерського обліку. А найкращих показників підприємство може досягти при відмінній роботі та взаємодії всіх напрямків та видів обліку як єдиної системи бухгалтерського обліку. При цьому слід виходити з того, що: бухгалтерський облік однаково важливий на всіх рівнях управління (відсутність пріоритетності забезпечення інформацією різних рівнів управління); вектор спрямованості бухгалтерського обліку направлений від тактичного управління до стратегічного; бухгалтерський облік повинен охоплювати все інформаційне поле підприємства.

Але повернемось до питання інформаційного забезпечення управління. Як видно з праць провідних науковців (як далекого, так і ближнього зарубіжжя), одним із найбільш перспективних напрямків подолання проблеми «інформаційного голоду» в умовах праці в жорстких конкурентних умовах ринкового середовища є такий вид бухгалтерського обліку, як «стратегічний облік». Хоча наявність такого виду обліку є питанням дискусійним, про що буде сказано нижче.

Проте з вищевикладеного 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 способом 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 завдання 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, проте таке явище існує і турбує безпосередньо бухгалтерів і бухгалтерський облік. А якщо 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 набути певних змін і філософія обліку (а точніше кажучи, 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 розглядати не як самоціль роботи економічних служб підприємства (в першу чергу, бухгалтерської служби). Бухгалтерський облік виступає як елемент інформаційної системи для прийняття управлінських рішень, в тому разі і стратегічного рівня (рис. 4).

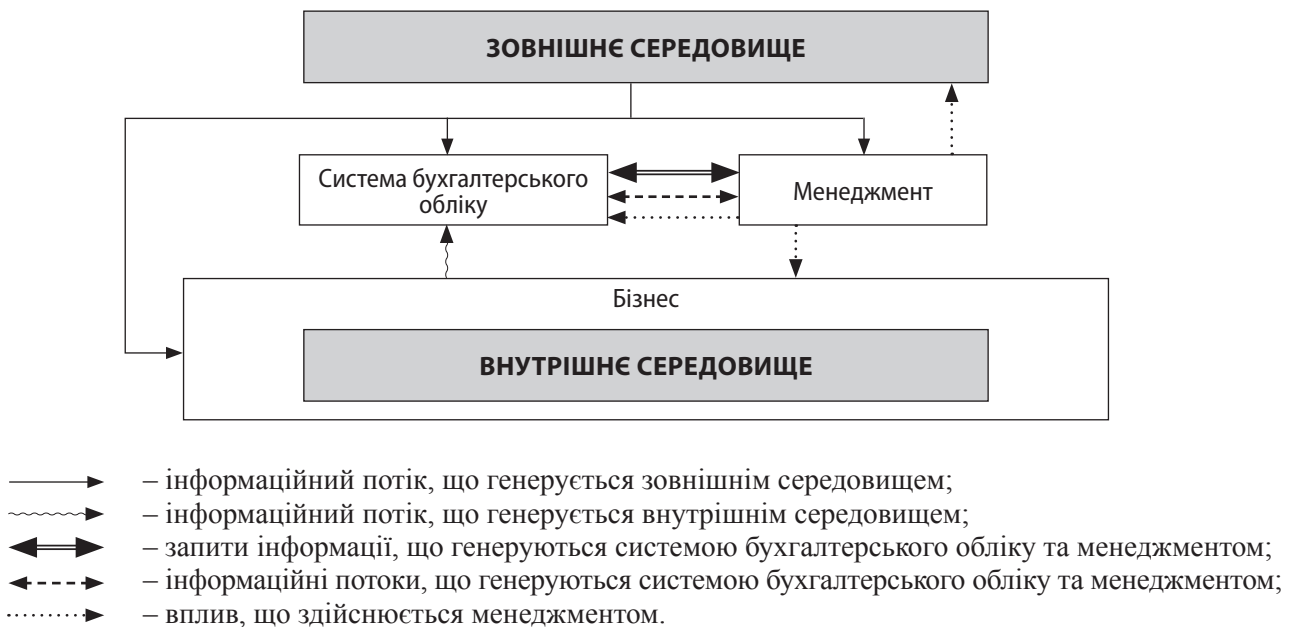


Рис. 4. Бухгалтерський облік як елемент інформаційної системи управління

Бухгалтерський облік забезпечує кількісною інформацією процес прийняття та реалізації управлінських рішень. У цьому аспекті необхідно додати, що інформація фінансового та управлінського обліку повинна бути зіставна. Адже інакше виникають сумніви щодо можливості прийняття якісних рішень і досягнення бажаного результату.

Не можна розглядати і налагоджувати на підприємстві фінансовий (разом з обліком податкових розрахунків) та управлінський облік (у всіх його проявах) окремо один від одного, створюючи так звані системи фінансового, управлінського обліку. На сучасному підприємстві, яке бажає досягти успіхів у бізнесі, загальна система обліку повинна мати стратегічну орієнтацію. 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 рис. 5, стратегічне управління підприємством є процесом безперервним і циклічним. Кожен цикл цього процесу можна розділити на три стадії (етапи). Кожен із даних етапів може бути реалізований тільки за умови інформаційної підтримки бухгалтерського обліку.

Висновки

З приводу ролі, завдань і інструментів бухгалтерського обліку в системі стратегічного управління підприємством серед вітчизняних дослідників сьогодні точиться жвава дискусія. Більшість дослідників вважають, що

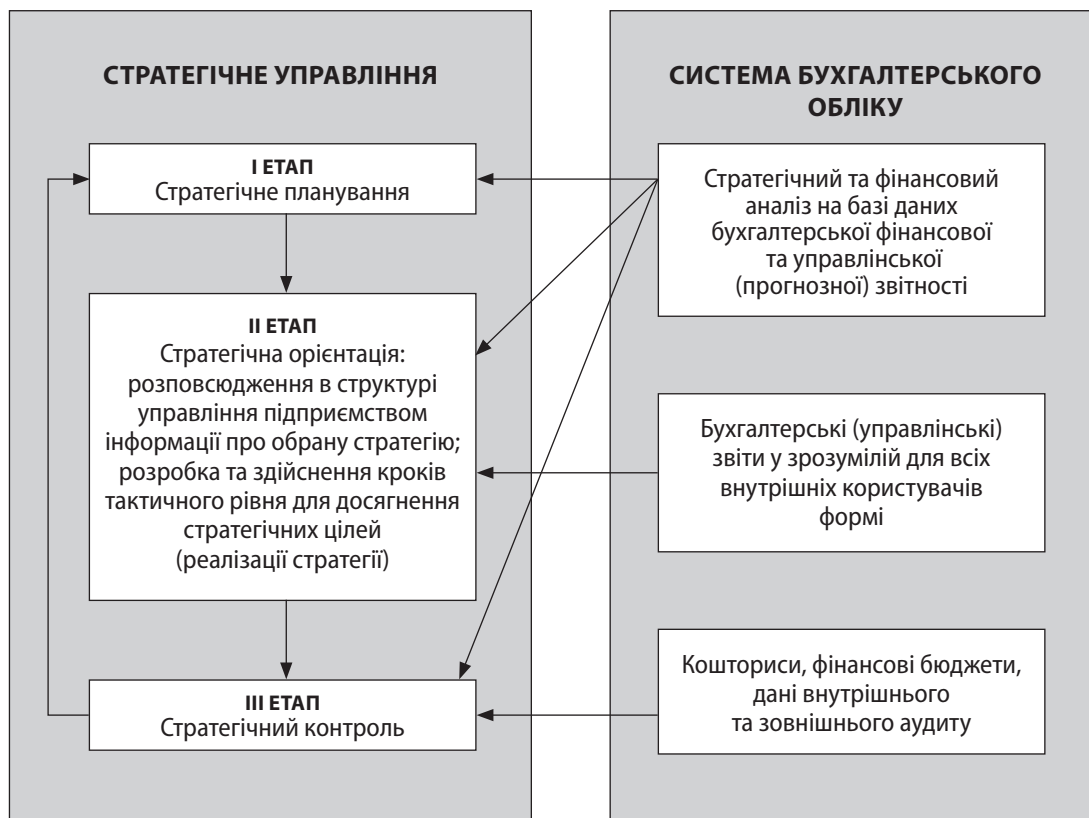


Рис. 5. Інформаційна підтримка бухгалтерським обліком процесу стратегічного управління підприємством

бухгалтерський облік у своїй управлінській складовій вже значно вийшов за межі традиційних завдань обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Роботи таких вчених, як Б.І. Валусев, В.В. Сопко, З. Гуцайлюк, С.О. Левицька, Н.Л. Нападовська, С.В. Гушко, Т. Сльозко та ін., 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 й обробки інформації та прийняття на її основі управлінських рішень, спрямованих не тільки на досягнення тактичних цілей, але й на реалізацію загальної стратегії підприємства.

Проте, попри загальне розуміння існування проблеми стратегічного управління та його інформаційного забезпечення, сьогодні теоретична складова даного питання достатньо не розроблена. Те ж саме можна сказати й про його практичну реалізацію на вітчизняних підприємствах.

1. Веретнов В. Аутсорсинг. Стратегический управленческий учет в сфере софтверного аутсорсинга [Електронний ресурс] / В. Веретнов. – Режим доступу: <http://www.klubok.net/article1198.html>.
2. Ожегов С.И. Словарь русского языка: Ок. 57 000 слов / С.И. Ожегов [под ред. чл.-корр. АН СССР Н.Ю. Шведовой]. – [18-е изд., стереотип]. – М.: Русск. яз., 1986. – 797 с.
3. Советский энциклопедический словарь / [гл. ред. А.М. Прохоров]. – [3-е изд.]. – М.: Сов. энциклопедия, 1985. – 1600 с.
4. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.) / [авт. уклад. і голов. ред. Бусел В.Т.]. – К.; Ірпінь: ВТФ «Перун», 2005. – 1728 с.
5. Редченко К.І. Стратегічний аналіз у бізнесі: Навч. посібник / К.І. Радченко. – [видання 2-ге, доповнене]. – Львів: «Новий Світ-2000», «Альтаір-200», 2003. – 272 с.
6. Велеско Е.И. Стратегическое управление: практика принятия

- системных решений: Учеб. пособие / Е.И. Велеско, 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. Цепочка ценности [Електронний ресурс] / режим доступу: <http://www.93g.ru/?cat=33>.
9. Ансофф И. Новая корпоративная стратегия / И. Ансофф; [пер. с англ. под ред. Ю.Н. Каптуревского]. – СПб.: Издательство «Питер», 1999. – 416 с.
10. Ефремов В.С. Стратегическое управление в контексте организационного развития [Електронний ресурс] / В.С. Ефремов // Корпоративный менеджмент. – Режим доступу: <http://www.cfn.ru/press/management/1999-1/01.shtml>.
11. Мироненко Ю.Д. Подсистемы стратегического и оперативного управления. [Електронний ресурс] / Мироненко Ю.Д., Тереханов А.К. – Режим доступу: <http://www.vernikov.ru>.

Дата подання рукопису: 14.08.2012 року.