

Л.Г. Ловінська

ІНТЕГРАЦІЯ ГОСПОДАРСЬКОГО ОБЛІКУ: СТАРА ПРОБЛЕМА В НОВОМУ РАКУРСІ

Наприкінці двадцятого століття інтеграція господарського обліку охопила не тільки процеси обробки інформації бухгалтерського, статистичного і оперативного обліку, але й їх змістовний бік. Виник так званий стратегічний облік. Наукові дослідження цього явища ще тільки розпочалися і в більшості своїй мають описовий характер. В економічній літературі висвітленню сутності стратегічного обліку присвячені дослідження І.М.Богатової і Б.Райана. Не дослідженими є теоретичні засади стратегічного обліку, а саме: не обґрунтований його зв'язок зі стратегічним управлінням, чітко не визначені його об'єкти та методи. Саме це зумовлює актуальність даної статті.

Господарський облік як вид управлінської діяльності виник дуже давно. Історія його розвитку налічує стільки ж тисячоліть, скільки й історія писемності. Поділ господарського обліку на три види відбувався з XIV по XIX ст. Поява бухгалтерського, статистичного та оперативного видів обліку обумовлена розвитком суспільного виробництва, збільшенням його масштабів, ускладненням суспільно-виробничих відносин, виникненням нових форм власності на засоби виробництва, посиленням господарських зв'язків як на мікро-, так і на макроекономічному рівні. При цьому бухгалтерський облік і статистика виокремилися у дві галузі наукових знань. І хоча в 1970 – 1980-х рр. в літературі широко обговорювалася проблема інтеграції трьох видів обліку в умовах автоматизованої обробки економічної інформації, більшість вчених схилилася до думки, що процеси інтеграції зачіпають лише технічний бік обробки інформації, а вихідна інформація має бути диференційована за видами обліку, оскільки кожний вид обліку виконує свої окремі завдання, обумовлені його місцем в системі управління виробництвом.¹⁻³ Подальший розвиток господарського обліку лише підтвердив правильність такої точки зору. В сучасній літературі проблема інтеграції обліку вже не обговорюється. Разом з тим інтеграційні процеси відбуваються і поглиблюються, хоча й стосуються вже не процесу обробки облікової інформації, а його методологічних засад.

Інтеграція господарського обліку в даний час пов'язана насамперед з суттєвими змінами в управлінні підприємством. Ринкові умови потребують від суб'єктів господарювання розроблення стратегії їх діяльності, що неможливо без відповідного інформаційного забезпечення цього процесу. В умовах централізованого планування всіх аспектів діяльності підприємства, галузі, народного господарства в цілому кожний вид обліку забезпечував певний рівень управління. Так, оперативний облік збирав і узагальнював інформацію стосовно окремих ланок діяльності підприємства, бухгалтерський облік – підприємства в цілому, статистика – галузі, явищ і процесів, що мають місце у суспільстві. Такий поділ сфер застосування визначив предмет і метод кожного з видів обліку, їх функції та вимоги до їх управління. Слід зазначити, що сучасний стан речей не

висвітлений достатньо глибоко у вітчизняній науковій літературі. Децентралізація управління, відсутність гарантованого збуту продукції і матеріально-технічного забезпечення виробництва, конкурентна боротьба змушують підприємства працювати відповідно до певної стратегії, дотримання якої сприяє виживанню у ринкових умовах. При цьому, чим більшим за розміром є підприємство, тим важливішою для нього є наявність стратегії діяльності. Так, обстеження 50 торгово-виробничих підприємств м. Донецька, проведене у 2000р., засвідчило, що стратегічні цілі встановлюють відповідно 35,7; 84,6 і 92,9 % малих, середніх і великих підприємств.⁴

Розроблення стратегії діяльності починається з вивчення зовнішнього оточення підприємства і його внутрішнього середовища, встановлення їх критичних точок, тобто елементів найбільшого впливу на підприємство. Наступним етапом є вибір орієнтирів діяльності і аналіз їх відповідності зовнішньому і внутрішньому середовищу підприємства. Після цього визначаються варіанти можливих стратегій, обирається один з них і формується власна стратегія.⁵

В.П. Наливайко в своїй монографії “Теорія стратегії підприємства. Сучасний стан розвитку” цитує відомого зарубіжного фахівця з управління К. Ендрю, який вважав, що загальна стратегія має два однаково важливі аспекти, які тісно пов’язані, але можуть розглядатися й окремо: перший – формування стратегії, другий – її виконання. Формування стратегії передбачає становлення ідеальної аналітичної мети, в той час як її виконання має передусім адміністративне спрямування.⁶ Такий підхід, на нашу думку, висвітлює важливу складову стратегічного управління – контроль ефективності стратегії, контроль її дотримання.

Який з видів обліку може забезпечити інформацією розроблення стратегії?

Бухгалтерський облік – це вид господарського обліку, що відображає господарську діяльність суб’єкта господарювання (підприємства, установи чи закладу). Його призначення – забезпечити інформаційно процес прийняття управлінських рішень на рівні суб’єкта господарювання. Диференціація, яка відбулася в межах бухгалтерського обліку після другої світової війни, обумовлена саме диференціацією інформаційних потреб користувачів бухгалтерського обліку. Виділення фінансового і управлінського обліку спрямоване на отримання підсумкової обліково-фінансової інформації. Підсумкова інформація фінансового обліку, регламентована формами фінансової звітності, призначена для прийняття управлінських рішень зовнішніми користувачами і топ-менеджментом підприємства. Підсумкова інформація управлінського обліку призначена для внутрішнього використання менеджерами всіх рівнів, становить комерційну таємницю і є підґрунтям для оперативного, поточного і перспективного управління підприємством.

Слід відзначити, що поділ бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський справив певний вплив на метод бухгалтерського обліку. Якщо фінансовий облік ґрунтується на сукупності чітко визначених специфічних способів і прийомів, таких, як балансове узагальнення, рахун-

ки і подвійний запис, документація та інвентаризація, оцінка і калькуляція, то управлінський облік використовує прийоми статистичної обробки первинної інформації, аналітичні процедури та методи.

Наприкінці двадцятого століття в економічній літературі з'являється поняття "стратегічний облік".⁷⁻⁹ Головною його метою є не тільки обслуговування управлінських рішень, а й обґрунтування процесу визначення стратегії діяльності підприємства, відповідно до якої ці рішення приймаються.

В науковому плані є дуже цікавим питання про предметну сутність стратегічного обліку. Чим є стратегічний облік? Новим видом господарського обліку, який виник на основі інтеграції видів обліку і економічного аналізу? Чи стратегічний облік – це суто емпіричне поєднання підсумкової інформації різних видів обліку і економічного аналізу для створення інформаційної бази розробки стратегії діяльності підприємства?

Для того, щоб дати відповідь на поставлене запитання, спочатку проаналізуємо загальнотеоретичну основу стратегічного обліку. Такий підхід обумовлений специфічною властивістю господарського обліку – відображати системні реалії економічної діяльності на основі категорій і законів економічної теорії.

Загальнотеоретичним підґрунтям стратегічного обліку є нова інституційна теорія, яка вперше згадується у статті Рональда Коуза, надрукованій у 1937р.¹⁰ До 1970-х рр. ця праця не була особливо популярною серед науковців. В 1991 р. Рональду Коузу було присуджено Нобелівську премію з економіки саме за створення нового напрямку в економічній теорії.

Неоінституціоналізм виник на підґрунті неокласичної економічної теорії. На відміну від традиційної неокласичної теорії, а також марксистсько-ленінської політичної економії, в основу неоінституціоналізму покладено принцип методологічного індивідуалізму. Відповідно до цього принципу "дійовими особами" соціального процесу є не групи осіб, організації або класи, а окремі індивідууми, які й складають групи, організації або класи. Вони визначають відносини в середині організації, групи, а також за її межами. Якщо традиційна неокласична теорія обмежувала мотивацію дій певних суб'єктів ринкового середовища рівнем обізнаності в справі, наявністю сировинних та інших виробничих ресурсів, марксистсько-ленінська теорія – економічними інтересами класів з привласненням створеної вартості, то неоінституціоналізм зосередився, з одного боку, на особливостях інституційного середовища і витратах щодо укладання і обслуговування угод, з іншого, – на впливі обмеженості раціоналістичного людського інтелекту і особливостях опортуністичної поведінки учасників ринку. Обмеженість раціоналістичного інтелекту впливає з недосконалістю здібностей окремого індивіду, а опортуністична поведінка – з переслідування власного інтересу, яке доводилося до віроломства (self – interest – seeking – with – guile).¹¹⁻¹² Результатом дії цих чинників є та обставина, що індивідууми, максимізуючи власну корисність, володіючи недосконалими знаннями, порушують умови угод, або не дотримуються узятих на себе зобов'язань. Значна частина суспільних інституцій існує для обмеження такої поведінки на ринку. До них

належать правові норми, звичаї, професійна етика тощо. Витрати суб'єктів господарювання, які виникають внаслідок дії всіх цих чинників при укладанні і обслуговуванні угод, називаються трансакційними витратами.

Неоінституціоналізм передбачає перегляд багатьох підходів до вивчення економічної дійсності. Так, він заперечує технологічний підхід, притаманний неокласичній доктрині і марксизму. На мікроекономічному рівні об'єктом дослідження є не підприємство, обмежене технологією виробництва, яке укладає різні зовнішні угоди, що виконуються без перешкод, автоматично, а економічна організація, яка має витрати діяльності в організаційно-контрактній перспективі, обумовлені взаємодією економічних агентів.

На макроекономічному рівні неоінституціоналізм вивчає вплив інституційного середовища (політичних організацій, соціальних інституцій, юридичних норм) на діяльність підприємства.

Р. Коуз, автор трансакційного підходу до вивчення економічних явищ, пояснює існування фірм як суб'єктів господарювання прагненням власників зменшити трансакційні витрати, оскільки здійснення операцій в межах фірми є набагато дешевшим, ніж на відкритому ринку.

Який же вплив мав цей напрямок економічної теорії на облік? На нашу думку, можна виділити такі аспекти впливу.

По-перше, як вже зазначалося, сферою застосування бухгалтерського обліку було підприємство, а також його безпосереднє робоче середовище – сфера зовнішніх контактів (угоди з постачальниками, покупцями, банками, податковою адміністрацією – зовнішня дебіторська і кредиторська заборгованість). В сучасних умовах в стратегічному обліку відбувається вплив макросередовища через вивчення впливу різних суспільних інститутів. Таким чином, суттєво збільшується кількість об'єктів обліку за рахунок розширення сфери застосування.

По-друге, змінюється мета обліку. Підсумком його здійснення є вже не стільки відображення діяльності підприємств в історичній ретроспективі, скільки прогнозні дані про майбутні вірогідні варіанти розвитку й інформаційне забезпечення розроблення стратегії підприємства. В системі стратегічного обліку долається обмеження бухгалтерського обліку – відбиток лише минулої діяльності підприємства.

На думку Б. Райана, стратегічний облік є результатом взаємодії облікових і фінансових функцій всередині підприємства, а саме фінансового обліку, управлінського обліку, управління грошовими коштами і фінансового менеджменту.¹³ Повністю погоджуючись з цим переліком, вважаємо, що до цього потрібно додати ще й стратегічний аналіз, оскільки результатом його проведення є створення інформаційної бази стратегічного управління. Саме стратегічний аналіз акумулює і обробляє інформацію про всі чинники середовища фірми за допомогою притаманних йому методів. Чинники, що впливають на стратегію діяльності підприємства, наведені на рис.1. Класифікація методів стратегічного аналізу представлена на рис.2. Вона побудована нами на підставі вивчення вітчизняної та зарубіжної літератури¹⁴⁻¹⁷.

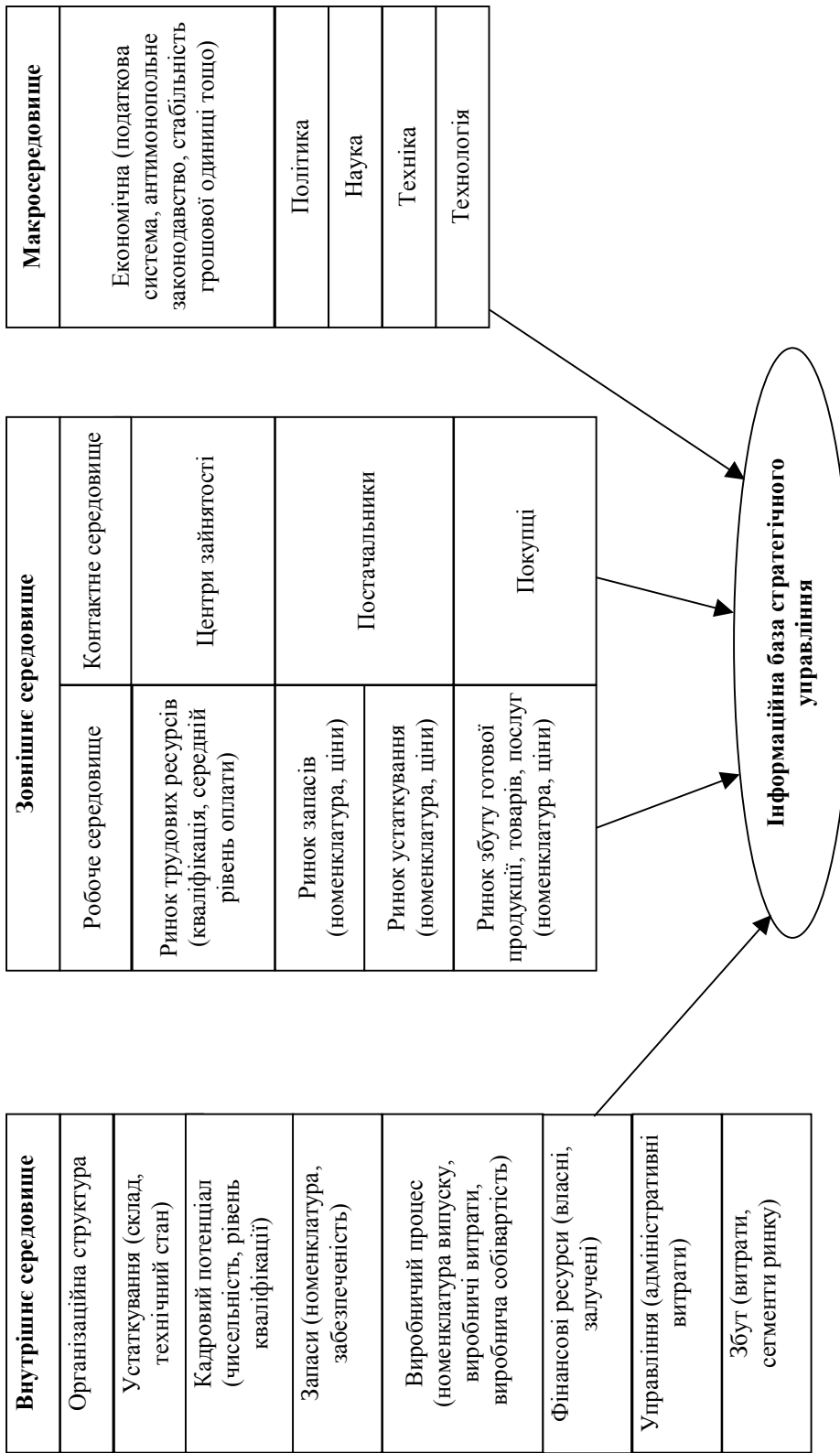


Рис.1. Чинники середовища, що впливають на стратегію діяльності підприємства

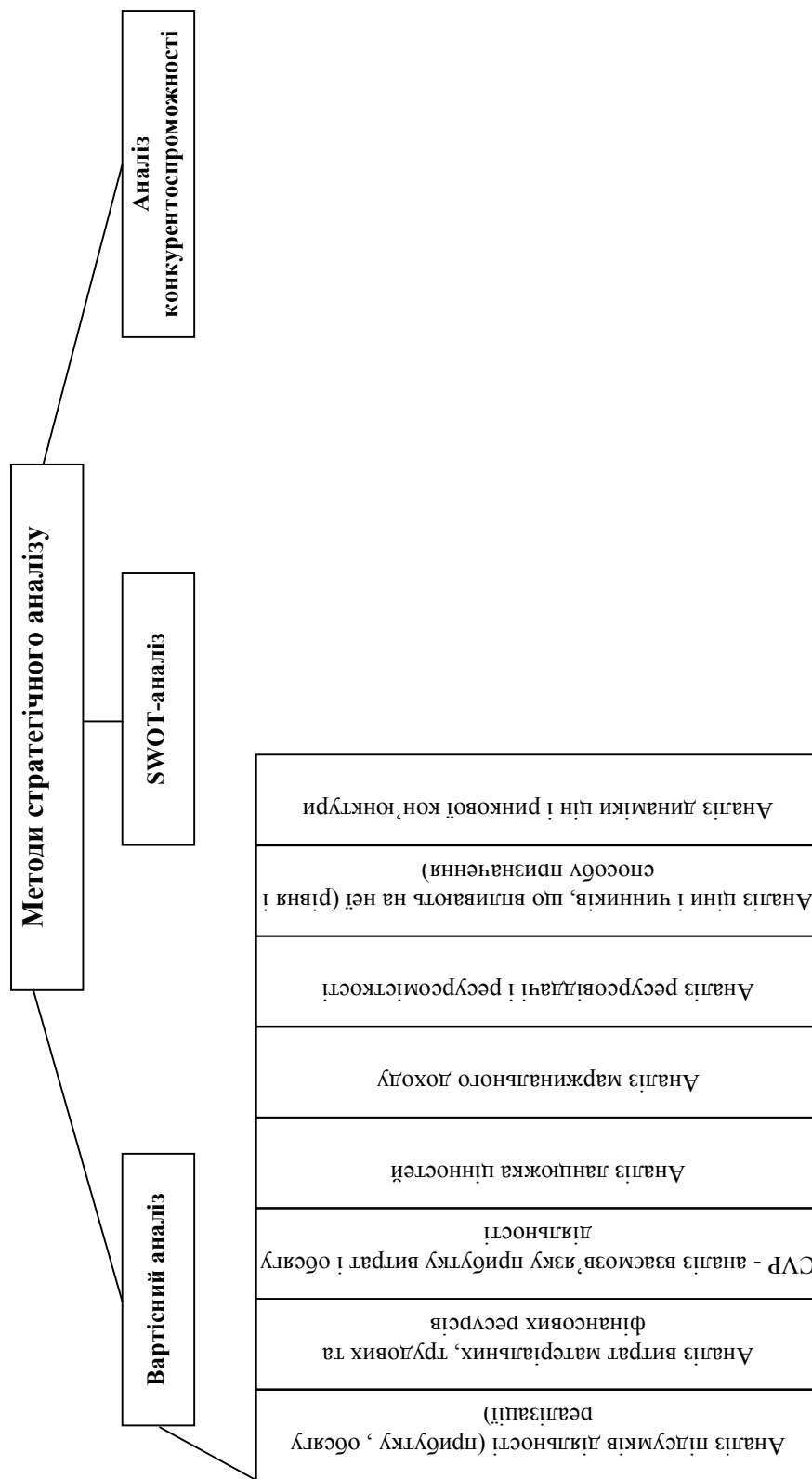


Рис.2. Класифікація методів стратегічного аналізу

Поняття “стратегічний облік” є новим для вітчизняної і зарубіжної науки. Дослідженню його сутності присвячено небагато літературних джерел. Разом з тим він, як і багато інших новацій обліку, має свої витoki з практичної діяльності. Досліджуючи організацію управління на недержавних підприємствах Києва, можна помітити таку тенденцію. В умовах приватних підприємств і в господарських товариствах керівники намагаються мінімізувати адміністративні витрати, а саме суттєву їх частину – витрати на оплату праці. Це приводить, з одного боку, до зменшення чисельності працюючих, зайнятих управлінською діяльністю, а з іншого, – до поєднання і взаємопроникнення різних функцій управління. При цьому діє дві протилежні тенденції: перша – рівень адміністративних витрат в певних межах не змінюється зі зростанням обсягів діяльності (виробництва), друга – загальна сума витрат на оплату праці фахівців знижується з одночасним зростанням заробітної плати окремих працівників.

Отже, в умовах жорсткої економії ресурсів, спрямованих на оплату праці управлінського персоналу, відбувається інтеграція в сфері функціонального менеджменту. Це означає не тільки поєднання різних видів управлінської діяльності однією особою, а й появу інтегрованих функцій управління. Стратегічний облік якраз і враховує ці нові напрямки. Внаслідок проведеного дослідження можна зробити такі висновки.

Стратегічний облік за своєю сутністю є результатом інтеграції видів господарського обліку з іншими функціями управління в процесі визначення стратегії діяльності підприємства. Загальнотеоретичною основою стратегічного обліку є інституційна теорія, використання засад якої дає змогу визначити об’єкти стратегічного обліку і його методи.

¹ *Кашаев А.И.* Проблемы учета и анализа экономической эффективности в производственных объединениях. – М.: Финансы, 1978. – С.29.

² *Макаров В.Г.* Теоретические основы бухгалтерского учета. – М.: Финансы, 1978. – С.113,114.

³ *Стражев В.И.* Оперативное управление предприятием, проблемы учета и анализа. – Минск: Наука и техника, 1973. – 151с.

⁴ *Пастухова В.В.* Аналіз системи стратегічного управління підприємством: методологічний аспект // *Фінанси України*. – 2000. – №10.–С.69.

⁵ *Стратегическое планирование* / Под ред. Э.А. Уткина. – М.: ЭК МОС, 1999. – С.284.

⁶ *Наливайко А.П.* Теорія стратегії підприємства. Сучасний стан та напрямки розвитку: Монографія. – К.:КНЕУ, 2001. – С.18.

⁷ *Богатова И.Н.* Стратегический учет собственности предприятия. – Ростов н/Д: Феникс, 2001. – 320с.

⁸ *Райан Б.* Стратегический учет для руководителя / Под ред. В.А. Микрюкова. – Пер.с англ. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 616с.

⁹ *Ward Keith Strategic Management According.* – Butterworth-Heinemann Ltd Linacre House, Jordan Hill, Oxford OX28DP, 1993. – 307 p.

¹⁰ *Коуз Р.* Фирма, рынок и право / Под. ред. Р. Капелюшников. – М.: Дело ЛТД, 1993. – 192с.

¹¹ *Вольчик В.В.* Курс лекций по институциональной экономике. – Ростов-н/Д: Изд-во рост. ун-та, 2000//<http://ie.boom.ru/Lecture3.htm>

¹² *Капелюшников Р.И.* Методические особенности и структура новой институциональной теории//<http://Libertarium/10625>

¹³ *Райан Б.* Стратегический учет для руководителя / Под ред. *В.А. Микрюкова.* – Пер.с англ. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – С. 31.

¹⁴ *Банковское дело: стратегическое руководство.* – М.: Консалтбанкир, 1998. – С. 22–50.

¹⁵ *Головка Т.В., Сагова С.В.* Стратегічний аналіз : Навч-метод. посіб. – К.: КНЕУ, 2002. – С. 20–21.

¹⁶ *Крутик А.Б., Хайкин М.М.* Основы финансовой деятельности предприятия: Науч. пособ. – 2-е изд., перераб. и доп. – Спб.: Бизнес-пресса, 1999. – С. 137–157.

¹⁷ *Стратегическое планирование* / Под ред. *Э.А. Уткина.* – М.: ЭК МОС, 1999. – С. 285–329.