

Перспективою подальших досліджень є визначення меж облікової системи, чітке встановлення і розуміння яких забезпечить розуміння функцій облікових підсистем у процесі прийняття управлінських рішень різними користувачами облікової інформації.

1. Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р. № 996-XIV, зі змінами та доповненнями. 2. Бутинець Ф.Ф., Горецька Л.Л. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: навч. посіб. / Бутинець Ф.Ф., Горецька Л.Л. – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 544 с. 3. Бухгалтерський словник [ред. Ф.Ф. Бутинець]. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 224 с. 4. Вели Гелен А., Шорт Деніел Г. Основи фінансового обліку / Вели Гелен А., Шорт Деніел Г.; [пер. з англ. О. Мінін, О. Ткач О.]. – К.: Основи, 1997. 5. Гуцаленко Л.В. Адаптивна система бухгалтерського обліку: поняття та сутність: зб. наук. пр. – Вип. 17, Т. 2 / ред. М.І. Бахмат. – Кам’янець-Подільський, 2009. – 744 с. 6. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку: історія, теорія, перспективи / С.В. Івахненко – Житомир: АСА, 2001. – 416 с. 7. Палий В.Ф., Соколов Я.В. АСУ і проблеми теорії бухгалтерського учета: учеб. посіб. / Палий В.Ф., Соколов Я.В. – М.: Финансы и статистика, 1981 – 224 с. 8. Палий В.Ф., Соколов Я.В. Теория бухгалтерского учета: учеб. посіб. / Палий В.Ф., Соколов Я.В. – М.: Финансы и статистика, 1984. – 279 с. 9. Пушкар М.С. Розробка систем обліку: навч. посіб. / Пушкар М.С. – Тернопіль: Карт-блани, 2003. – 198 с. 10. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (Теоретико-методологічні аспекти): моногр. / Пушкар М.С. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 422 с. 11. Ткач В.И., Ткач М.В. Международная система учета и отчетности / Ткач В.И., Ткач М.В. – М.: Финансы и статистика, 1992. – 160 с. 12. Філософський словник / [ред. В.І. Шинкарук]. – 2-ге вид. пер. і доп. – К., 1986. – 800 с. 13. Філософская энциклопедия / [ред. Ф.В. Константинов]. – М.: Советская энциклопедия, 1970. – 689 с. 14. Яругова Алиция. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран / Яругова А.; [пер с польск., предисл. Я.В. Соколова]. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 240 с. 15. Meigs, Jan R. Williams, Susan F. Haka Financial Accounting / Meigs, Jan R. Williams, Susan F. Haka – New York: McGraw-Hill Education, – 2000. – 864 p. 16. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні : теорія й методологія, перспективи розвитку: моногр. / Н.М. Малюга. – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 548 с.

УДК 657.338

А. О. Фатенок-Ткачук, К. П. Замойська

Волинський національний університет імені Лесі Українки,
кафедра обліку і аудиту

СТРАТЕГІЧНИЙ ОБЛІК У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

© Фатенок-Ткачук А. О., Замойська К. П., 2012

Розглянуто теоретичні основи стратегічного обліку як однієї зі складових системи управління підприємством. Проаналізовано підходи зарубіжних та вітчизняних науковців до визначення поняття “стратегічний облік”, визначено його предмет і способи відображення об’єктів, завдання, функції та принципи.

In the article discussed the theoretical foundations of strategic management accounting as one of the components of enterprise management system. The looks of foreign and home scientists were analyzed in relation to determination of essence of strategic management accounting, identified his subject and how to display objects, tasks, functions and principles.

Постановка проблеми. З середини 70-х років ХХ ст. вчені почали активно обговорювати наукові підходи до прогнозування і планування, пов’язані з виникненням філософії стратегічного управління. Саме тоді стало зрозумілим, що для досягнення конкурентних переваг, формування позитивного іміджу підприємства, завоювання довіри з боку кредиторів, інвесторів і партнерів

керівництво повинно мати повноцінну інформацію стратегічного характеру. Світова та вітчизняна практика підтверджує, що стратегічне управління дає змогу знизити вплив невизначеності на діяльність підприємства, підвищити його здатність протистояти непередбаченим ситуаціям, визначати пріоритетні напрями діяльності. В зв'язку з цим особливої актуальності набувають питання, пов'язані з обліково-аналітичним забезпеченням процесу стратегічного управління діяльністю підприємства, зростає значення аналізу й обґрунтування стратегії розвитку підприємства. Стратегічне управління в умовах глобалізації економіки репрезентує новий етап розвитку стратегічного обліку, який, використовуючи зовнішню і внутрішню інформацію, покликаний забезпечити керівництво підприємством необхідною інформацією для прийняття стратегічних управлінських рішень, що визначають загальний напрям розвитку підприємства, його ефективність й життєстійкість за прогнозованих, непередбачених, а також взагалі невідомих на певний момент подій, які можуть впливати на нього.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемам інформаційного забезпечення прийняття стратегічних управлінських рішень присвячено роботи відомих науковців – Б. Райана, С. Каплана, К. Друрі, К. Уорда, І.В. Алексеевої, С.Ф. Голова, В.Р. Шевчук, П.Й. Атамаса та інших. Проте сьогодні не існує одностайності щодо необхідності виокремлення стратегічного обліку, немає чіткого підходу до розуміння його сутності та призначення.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження сутності та призначення стратегічного обліку як однієї із складових системи управління підприємством, визначення його предмета та способів відображення об'єкта, завдань, функцій та принципів.

Виклад основного матеріалу. Інформаційним забезпеченням стратегічного управління діяльністю підприємства повинна стати належно побудована обліково-аналітична система стратегічного типу, яка відповідає рівням управління і у якій враховано параметри та вимоги зовнішнього середовища. Обліково-аналітична система стратегічного типу визначається як інтегрована система обліку, планування, контролю й аналізу, що забезпечує систематизацію інформації для оперативних управлінських рішень і координацію майбутнього розвитку підприємства. Важливою частиною цієї системи є стратегічний облік [5].

Однак досі немає повного обґрунтування стратегічного обліку. Різні автори по-різному трактують сутність та напрями його розвитку, а є і такі, що не виділяють його в окремий напрям досліджень, хоча і розкривають важливість обліку в досягненні стратегічних цілей. Трактуювання суті поняття «стратегічний облік» вітчизняними та зарубіжними науковцями наведено в таблиці.

Трактування суті поняття «стратегічний облік»

Автор	Трактування суті поняття «стратегічний облік»
П. Й. Атамас [1, с.387]	Це облік, який зосереджується на зовнішніх факторах (таких як прибутковість конкурентів, частка на ринку і т. ін.), тоді як для традиційного обліку характерна зосередженість на внутрішніх процесах і явищах.
Б. Райан [8]	Певне поєднання управлінського обліку з системами фінансової звітності, зорієнтоване на прийняття стратегічних рішень.
В.А. Терехова [6]	Облікова система, адаптована до сучасного виробничого середовища, що включає багатомірну стратегію зв'язків за допомогою каналів поширення і визначення потреб споживачів.
Уорд Кит [4, с. 85]	Стратегічний управлінський облік повинен відображати відносні фінансові результати, досягнуті бізнесом щодо конкурентів, постачальників і, можливо, споживачів.
С. Ф. Голова [2, с. 508]	Це система управлінського обліку, спрямована на прийняття стратегічних управлінських рішень.
Дж. Іннес. [11, с. 968]	Засіб для забезпечення інформацією, потрібний для того, щоб підтримувати стратегічні рішення в організації.

Автор	Трактування суті поняття «стратегічний облік»
М. Бромвіч [10, с. 27]	Стратегічний управлінський облік надає і аналізує фінансову інформацію про ринки (на яких фірма реалізує свої продукти), витрати конкурентів, структуру витрат і моніторинг стратегії підприємства та стратегій конкурентів на цих ринках.
М. Пушкар [7, с. 282–283]	Стратегічний облік формує власні інформаційні ресурси прогнозного характеру. Інформаційні ресурси стратегічного обліку мають зв'язок з традиційним обліком, але ним не обмежуються. Зокрема, для стратегічного управління необхідні дані не лише про діяльність підприємства, а й про зовнішнє середовище, яке має надзвичайно важливе значення для передбачення траєкторії розвитку підприємства

Сучасна облікова система повинна відповідати стратегічним цілям підприємства. Тому при її побудові до уваги слід брати не тільки внутрішні фактори мікросередовища, але й враховувати вплив зовнішніх факторів макросередовища. Такий підхід можна реалізувати на базі концепції стратегічного обліку. Враховуючи вищенаведені твердження вчених, пропонуємо під стратегічним обліком розуміти облікову систему, яка покликана забезпечувати фахівців підприємства усією необхідною інформацією для прийняття ефективних управлінських рішень, спрямованих на досягнення стратегічних цілей підприємства. Користувачами інформації стратегічного обліку є керівництво підприємства як на вищому, так і на нижчих рівнях управління. Керівникам вищого рівня інформація стратегічного обліку потрібна для прийняття стратегічних рішень та їх моніторингу, керівникам нижчих рівнів – для реалізації стратегії.

Стратегічний облік, як складова системи управління підприємством і обліково-аналітичного забезпечення процесу прийняття стратегічних управлінських рішень, призначений для планування майбутньої стратегії й тактики функціонування підприємства загалом та окремих стратегічних господарських центрів відповідальності; вимірювання й оцінки ефективності господарювання загалом та за окремими стратегічними господарськими центрами відповідальності на різних фазах життєвого циклу; коригування керуючих впливів на хід реалізації вибраної стратегії.

Стратегічний облік враховує зовнішні фактори макросередовища, орієнтований на облік невизначеності, базується на стратегіях, які розробляє підприємство. Найважливішою інформацією, яку необхідно використовувати в стратегічному обліку, є інформація, сформована у результаті моніторингу зовнішнього середовища підприємства. Водночас у стратегічному обліку формується інформація для здійснення моніторингу внутрішнього середовища.

Стратегічний облік варто розглядати як складову системи стратегічного управління підприємством. Сам по собі облік не є самоціллю та існує насамперед для того, щоб сприяти розробці і впровадженню ділової стратегії, слугує засобом досягнення успіху у бізнесі. Основні завдання стратегічного обліку:

- 1) стратегічне планування;
- 2) визначення критичних показників стратегічних планів;
- 3) визначення вузьких і пошук слабких місць управлінських рішень;
- 3) визначення основних підконтрольних показників відповідно до стратегічних цілей;
- 4) порівняння планових і фактичних значень підконтрольних показників з метою виявлення причин і наслідків цих відхилень;
- 5) аналіз впливу відхилень на виконання стратегічних планів [6].

Управління діяльністю підприємства є складним і комплексним процесом. Система обліку, що відповідає вимогам управління, також складна і складається з множини процедур. До того ж склад елементів системи стратегічного обліку може змінюватись залежно від цілей управління. Мета управління досягається стратегічним обліком, що виконує такі функції:

- 1) забезпечення інформацією, яка необхідна для стратегічного планування, контролю і прийняття стратегічних управлінських рішень;
- 2) контроль і оцінка результатів діяльності підприємства в досягненні цілі;
- 3) аналіз прогнозних результатів.

Стратегічний облік пов'язує на практиці процес стратегічного управління з обліковим процесом, тому що має ті самі об'єкти: фінансові та виробничі ресурси, фінансово-господарські процеси і результати діяльності, що у сукупності становлять фінансово-виробничу діяльність. Сукупність об'єктів стратегічного обліку, що виступає в процесі усього циклу стратегічного управління, називається його предметом. Система стратегічного обліку пов'язана з цілями стратегічного управління. Вона діє за умови дотримання нижчезазначених принципів:

1) цілеспрямованість – необхідна для забезпечення місії підприємства, яка є призначенням і головною причиною існування підприємства. Наявність та розуміння головної загальної цілі консолідує зусилля працівників підприємства для досягнення результату;

2) системність – передбачає цілісний і всебічний підхід до запровадження системи стратегічного обліку на підприємстві. Полягає в ініціативі та підтримці вищого керівництва, розробленні чіткого переліку завдань, делегуванні відповідних повноважень щодо організації стратегічного обліку і аналізу певним працівникам;

3) систематичність – довгострокова відданість цілям та завданням стратегічного обліку і аналізу, що повинно стати органічним елементом корпоративної культури підприємства;

4) своєчасність – полягає у негайному реагуванні на зміни у зовнішньому середовищі, які можуть становити небезпеку для функціонування підприємства, з метою ймовірного коригування стратегії;

5) оптимальність – передбачає, що очікуваний економічний ефект від впровадження системи стратегічного обліку і аналізу має бути позитивним [3].

Сам стратегічний облік лише відображає факти і тому робити відповідні висновки з поданої інформації без аналізу – дуже складний і трудомісткий процес, крім того, для підприємства це може мати негативні наслідки. Стратегічний облік дає необхідні дані для здійснення стратегічного аналізу, створює умови для застосування стратегічного контролю.

Стратегічний аналіз можна визначити як комплексне дослідження позитивних і негативних факторів, які можуть вплинути на економічне становище підприємства у перспективі, а також шляхів досягнення стратегічних цілей підприємства. Стратегічний аналіз дає змогу оцінити вплив зовнішніх та внутрішніх факторів на діяльність компанії, що визначає вибір стратегії та перспективи розвитку її реалізації. У стратегічному аналізі досить широко використовують різноманітні методи прогнозування параметрів зовнішнього та внутрішнього середовища підприємства, зокрема, якісні та кількісні методи. Стратегічний аналіз поділяють на дві частини – аналіз зовнішнього середовища та управлінський аналіз. Це пов'язано із тим, що за їх проведення повинні відповідати різні служби організації, якщо аналіз зовнішнього середовища є функцією маркетингу, то проведення управлінського аналізу є прерогативою функціональних служб підприємства.

Стратегічний контроль – це особливий вид управлінської діяльності на підприємстві, що полягає у спостереженні та оцінці проходження процесу стратегічного управління, який забезпечує досягнення поставлених цілей та виконання вибраних стратегій через встановлення стійкого зворотного зв'язку.

Поєднання стратегічного обліку, аналізу і контролю дає змогу побудувати відповідну інформаційну систему, основою якої є спрямованість на інформаційне забезпечення розроблення та реалізації стратегій.

Висновки і пропозиції подальших досліджень. Стратегічний облік є вихідною ланкою стратегічного управління, яка створює підґрунтя для проведення аналізу та здійснення контролю. Однак існує проблема впровадження стратегічного обліку на вітчизняних підприємствах, оскільки відсутня чітка методологія його здійснення і кожне підприємство визначає її індивідуально. Головною метою обліково-аналітичної системи стратегічного типу є розроблення в умовах невизначеності та ризику ефективних засобів стратегічного обліку, інструментів керування у вигляді моделей економічно-математичного аналізу.

1. Атамас П. Й. *Управлінський облік: навч. посіб.* / П. Й. Атамас – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 440 с. 2. Голов С.Ф. *Управлінський облік: підручн.* / С. Ф. Голов – К.: Лібра, 2003. – 704 с. 3. Довбуш А. В. *Сутність та принципи стратегічного обліку та аналізу [Електронний ресурс].* – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/i

nek/2010_5/106.pdf. 4. Kim Y. Стратегический управленческий учёт / У. Ким ; [пер. с англ.]. – М. : Олимп-Бизнес, 2002. – 448 с. 5. Левик І. С. Обліково-аналітичне забезпечення стратегічного управління [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/5652/1/82.pdf>. 6. Плікус І. Й. Стратегічний облік як інструмент стратегічного управління підприємством [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://dspace.uabs.edu.ua/bitstream/123456789/349/1/visnukiabs_12_2002_14.pdf. 7. Пушкар М. С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): [монографія] / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-Бланш, 2006. – 334 с. 8. Райан Б. Стратегічний облік для керівників / Б. Райан. – М. : ЮНІТІ, 1998. – 616 с. 9. Терехова В.А. Стратегический управленческий учет: состояние и развитие в зарубежных странах / В. А. Терехова // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2000. – № 4. – С. 9–12. 10. Bromwich M. The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets / M. Bromwich // Accounting. Organisation and Society. – 1990. – № 1. – P. 27–46. 11. Innes J. Strategic Management accounting, in tones / J. Innes // Handbook of Management accounting. – 1998. – № 2. – P. 968–967.

УДК 657.12

П.Я. Хомин

Тернопільський національний економічний університет

НЕЕКОНОМІЧНІСТЬ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ – ДОМІНАНТА ЧАСУ?!

© Хомин П.Я., 2012

Розглянуто проблему економічності обліку та контролю. Підкреслено, що вона має важливе наукове і практичне значення, оскільки нехтування економічністю обліку і контролю зумовлює непродуктивні витрати як на мікро-, так і на макрорівні, що показано на прикладі динаміки чисельності службовців, зайнятих контрольними функціями. Водночас ця сама причина зумовлює надмірні витрати на ведення бухгалтерського обліку через перманентні зміни методики відображення господарських операцій без урахування економічності та раціональності формування облікової інформації.

In the article the author examines the problem of accounting economy and control. It is underlined that it has important scientific and practical value, as a neglecting of economical accounting and control predetermines unproductive charges as on mikro - so on a macrolevel. It is illustrated on the example of dynamics quantity of office workers, busy at control functions. At the same time, the same reason predetermines surplus charges on the conduct of accounting, as permanent changes of methody of recording operation without economical and rationality of accounting information formation.

Постановка проблеми та її зв'язок з важливими науковими і практичними завданнями. Як видається, ключове визначення “неекономічність”, принаймні стосовно обліку, безсумнівно, не може вживатися поряд із дефініцією “домінанта”, тим більше в розумінні “головний, панівний принцип” [1, с. 316].

Та, на жаль, попри те, що очевидно є необхідність забезпечення мінімальних витрат на організацію обліку і контролю, теперішній статус-кво щодо них є повною протилежністю, а динаміка зростання необхідних для цього трудових і матеріальних ресурсів стає загрозливою для економіки країни. Отож, це стало проблемою, вирішення якої має важливе наукове та особливо практичне значення.