

державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень» (у редакції Закону від 11.02.2010 р. № 1878-VI) // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.rada.gov.ua. 3. «Методичні рекомендації стосовно визначення нерухомого майна, що знаходяться на земельних ділянках, право власності на які підлягає державній реєстрації», затверджені МІОУ від 14.04.2009 р. № 660/5 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.rada.gov.ua. 4. П(С)БО – 32 «Інвестиційна нерухомість» // Бухгалтерія. – 2007. – № 32. – С.8–14. 5. ПСБО – 27 «Необоротні активи, утримані для продажу» // Бухгалтерія. – 2012. – №1. – С.43–47. 6. П(С)БО – 28 «Зменшення корисності активів» // Бухгалтерія. – 2006. – №2 4. – С.6–9. 7. Миронова О. Інвестиційна нерухомість та її справедлива вартість / О. Миронова // Баланс. – 2008. – № 48. – С. 39–43. 8. Жежера М. Інвестиційна нерухомість: методи оцінки для відображення у фінансовій звітності / М. Жежера // Бухгалтерія. – 2008. – № 29. – С. 64–67. 9. Чалий І. Інвестиційна нерухомість: подолання труднощів ідентифікації / І. Чалий // Бухгалтерія. – 2008. – № 11. – С.59–62.

УДК 657.1

Т.М. Сторожук

Національний університет державної податкової служби України,
кафедра бухгалтерського обліку

СТРАТЕГІЧНИЙ ОБЛІК В ІНФОРМАЦІЙНІЙ СИСТЕМІ ПІДПРИЄМСТВ БІЗНЕСУ

© Сторожук Т.М., 2012

Розкрито необхідність стратегічного обліку на підприємствах бізнесу. Висвітлено призначення та основні завдання стратегічного обліку в складі інформаційної системи підприємства. Визначено сферу стратегічного обліку.

It is revealed the necessity of strategic accounting at business enterprises. It is also highlighted the purpose and main objectives of the strategic accounting within the enterprise information system. It is defined strategic accounting sphere too.

Постановка проблеми. Необхідність розроблення стратегії продиктована вимогами часу та формуванням «нової економіки» (економіки знань та інформаційних ресурсів). Стратегію розвитку підприємства пов'язують з управлінською реакцією на зміни середовища. Все це здійснюється за допомогою та на підставі інформації. «Треба визнати, що інформаційні ресурси стали таким же капіталом, як матеріали, енергія і фінанси» [1, с. 5]. Але в сучасних умовах господарювання приймати обґрунтовані управлінські рішення можна лише на підставі інформації про минулі, сучасні та майбутні події економічного життя підприємства. «Систему обліку підприємницької діяльності не можна назвати завершеним і цілісним утворенням, оскільки бізнес розвивається історично і для менеджменту актуальним є не минуле чи сучасне (воно стає історією), а те, що буде в майбутньому, яке визначають на основі методів прогнозування» [2, с. 125]. Але «...за короткий період ринкового середовища в економістів і менеджерів не сформувалося розуміння прогнозованої інформації щодо траєкторії розвитку бізнесу, що важливо для формування конкурентних переваг і зміцнення позиції серед конкурентів» [2, с. 122].

Аналіз останніх джерел та публікацій. Основою інформаційної системи суб'єктів підприємницької діяльності, яка формується з метою прийняття управлінських рішень, є бухгалтерський облік. Об'єктивною передумовою удосконалення обліку стали запити менеджерів на інформацію для прогнозування явищ і подій та контролю за їх розвитком [3, с. 135]. Одним із аспектів розвитку системи бухгалтерського обліку, його раціоналізації та вдосконалення має стати впровадження стратегічного обліку.

Проблеми інформаційної забезпеченості стратегічного управління в своїх роботах вивчали зарубіжні та вітчизняні вчені, такі як І. Ансофф, П.Й. Атамас, М.В. Володькіна, В.Г. Герасимчук, С.Ф. Голов, К. Друрі, С. Каплан, О.Е. Ніколаєва, М.С. Пушкар, Б. Райан, В.Р. Шевчук, М.Т. Щирба та інші. Сьогодні визначена необхідність відділення окремо підсистеми стратегічного обліку, його мета. Але не вирішеними залишаються основні завдання та сфера здійснення, об'єкти стратегічного обліку та інформаційні ресурси, які він продукує, взаємодія з іншими підсистемами бухгалтерського обліку та застосування методів його здійснення тощо.

Постановка завдання. Поняття «стратегічний облік» не є широко вживаним в економічних колах нашої країни. Його лише починають використовувати економісти-науковці, а для практиків це поки що незвідана грань обліку. Факт появи такого поняття пов'язують із зародженням на початку 70-х років ХХ ст. такої дисципліни, як стратегічний менеджмент, та виходом в світ книги Боба Райана (1998) «Стратегический учет для руководителя» [4]. Виникнення потреби у стратегічному обліку на підприємствах бізнесу є закономірним явищем, як реакція на потреби часу. Вже в 60–70-ті роки ХХ ст. в США та розвинених європейських країнах швидко відбувається процес інтеграції методів обліку, аналізу, нормування, планування і контролю в єдину систему отримання даних, їх обробки, трансформації і подання для управління з метою прийняття рішень. Ця система названа стратегічним обліком та орієнтується не тільки на досягнення оперативної мети (наприклад, отримання прибутку), але й на глобальні стратегічні завдання, що означає подальший рівень поглиблення облікової системи згідно з сучасним баченням ролі та значення інформаційних ресурсів для прогнозування явищ і процесів [3, с. 137–139].

Можна сказати, що вирішальний вплив на процес зміни системи обліку має розвиток менеджменту. Три рівні менеджменту – операційний, тактичний і стратегічний чітко визначені в кінці ХХ століття і саме вони вимагають нових підходів до формування та інтерпретації інформаційних ресурсів. В розвитку бухгалтерського обліку настав момент, коли наявна система неспроможна задовольнити інформацією потреби користувачів. Орієнтації на інформацію про минулі події господарського життя сьогодні недостатньо, а тому виникла необхідність диференціювати інформацію на три підсистеми обліку – управлінський, що обслуговує менеджерів операційного рівня (майстрів, механіків, енергетиків, економістів цеху тощо), фінансовий, що узагальнює дані для складання звітності відповідно до стандартів обліку, які використовують менеджери тактичного рівня (адміністративний персонал підприємства) і стратегічний на основі планування, обліку, аналізу інформації, які використовують для стратегічного менеджменту [3, с. 100].

Крім того, «розвиток ринкових відносин в нашій країні розширює сферу облікової діяльності, веде до перехрещення традиційного фінансового обліку з такими науками, як планування, бюджетування, прогнозування, ціноутворення, аналіз та контроль» [3, с. 186]. За таких умов бухгалтер перестає бути фіксатором здійснених подій, а стає активним учасником системи менеджменту на підприємстві: аналітиком, дослідником, прогнозистом, контролером, управлінцем тощо. «Бухгалтер стає не лише фінансовим радником, а й бере участь у формуванні управлінської політики, значну частину робочого часу приділяє прогнозуванню, плануванню, прийняттю рішень, контролю в забезпеченні системи управління необхідною інформацією» [3, с. 136]. Але «треба мати на увазі, що до цього часу стратегічне управління розроблено як концепція, що може бути реалізована на практиці в різних варіантах, але інформаційна база, на жаль, не конкретизована» [1, с. 289].

Виклад основного матеріалу. Стратегічний облік на підприємстві, як і його облікова політика, має бути індивідуальним, оскільки кожне підприємство унікальне. «Унікальність кожного підприємства полягає в їх неповторності індивідуальних якостей, які характеризуються показниками економічного потенціалу (можливість випускати продукцію) та його складовими (обсягом матеріальних, трудових, енергетичних, грошових, інформаційних ресурсів), рівнем технічного забезпечення, технологій, кадровим складом працівників, управлінською командою, організацією, культурою та багатьма іншими» [1, с. 7]. Основними завданнями стратегічного обліку має стати:

- аналіз середовища функціонування бізнесу;

- виявлення тенденцій змін у зовнішньому та внутрішньому середовищі підприємства;
- визначення сильних та слабких сторін підприємства та загроз і нових можливостей бізнесу;
- виявлення проблем та їх аналіз;
- формування стратегії діяльності суб'єкта господарювання;
- визначення стратегічної мети, тактичних цілей та поточних завдань підприємства;
- розроблення системи показників;
- моніторинг реальних показників та визначення відхилень від цілей та завдань;
- контроль зобов'язань, грошових та матеріальних потоків суб'єкта господарювання;
- аудит ефективності управлінських рішень;
- зміна стратегії та корегування планів підприємства.

Діяльність будь-якого суб'єкта господарювання визначається внутрішнім та зовнішніми факторами. Тому необхідний аналіз середовища функціонування бізнесу з метою виявлення змін та визначення основних тенденцій таких змін. «Сучасний бізнес повинен швидко адаптуватися до змін в оточуючому середовищі: в політиці, економіці, суспільстві, технології, без чого неможливо забезпечити своє майбутнє» [1, с. 303]. Виявити тенденції змін необхідно, щоб розробити стратегію виживання підприємства в умовах ринку, а це нестабільність, жорстка конкуренція, коливання попиту і пропозиції, скорочення життєвих циклів технологій і товарів, прискорення науково-технічного прогресу, необхідність швидких реакцій на виклики часу тощо. «Існує зовсім мало фірм, які можуть протистояти ринковим чи економічним факторам. Тільки дуже великі компанії можуть мати істотний вплив на ринки... Найкращим виходом є вивчення того, як «ужитися» з проблемами ринків, на яких мають справу наші підприємства, і повернути на свою користь фактори цих ринків для отримання максимальної вигоди» [4, с. 8].

Аналіз змін зовнішнього середовища потребує інформації особливого виду, яку традиційний облік не може забезпечити. «...Для стратегічного менеджменту потрібна інформація ймовірного характеру, а тому стратегічний облік повинен забезпечити формування вхідного масиву даних та отримання інформації для розробки і контролю оточуючого середовища» [1, с. 289]. Таку інформацію можна отримати на основі використання різних методів прогнозування та аналізу. Прогнозування кон'юнктури, темпів росту, демографії, науково-технічного прогресу та соціологічних ситуацій І. Ансофф [5, с. 402] пропонував здійснювати за допомогою методів дослідження (екстраполяції, множинної регресії, вибору кривої тренду, сценарію, аналізу конкурентоздатності, методу «Дельфі», асимптотичного аналізу, SWOT-аналізу), моделювання («витрати-випуск», економетричних, кібернетичних, стохастичних) та оцінки наслідків рішень (аналіз впливу, аналіз перехресного впливу, дедуктивного аналізу (аналіз нового асортименту), аналіз балансу сил впливу груп). За допомогою методів прогнозування здійснюється обробка вихідних даних з метою визначення майбутніх тенденцій. Використання методів моделювання дозволяє розробити моделі дійсності з входами, виходами та функціями змінних. За допомогою аналізу оцінюють тенденції і події і їх вплив на результати діяльності підприємства та виявляють фактори, події та явища впливу. Аналіз внутрішнього та зовнішнього середовища функціонування підприємства дає можливість зосередити зусилля над зменшенні (ліквідації) впливу внутрішніх недоліків, протистояти зовнішнім загрозам та активніше використовувати внутрішні сильні сторони і зовнішні можливості. Недостатнє вивчення і неправильна оцінка зовнішнього середовища та внутрішніх можливостей, як зазначає М.С.Пушкар [3, с. 143–144], може призвести до неадекватних рішень щодо розробки стратегії й тактики підприємства.

Слабкими сторонами підприємства є: відсутність чітко визначеної стратегії розвитку підприємства, низька якість управління, незадовільна організація маркетингу, низька прибутковість підприємства, внутрішньовиробничі проблеми, високий ступінь зносу основних засобів, незначний та застарілий асортимент продукції, висока собівартість готової продукції, відсутність коштів для фінансування ідей тощо. Його сильними сторонами можна визнати: добре опрацьовану стратегію підприємства; лідерство на ринку; позитивний імідж у споживачів; наявність власних та новітніх технологій; наявність матеріальних, фінансових, трудових та інших ресурсів і стабільних джерел їх надходження; переваги у витратах виробництва та діяльності порівняно з конкурентами тощо.

Зовнішні потенційні можливості підприємства – це: залучення нових ринків збуту та споживачів; поява нових технологій та інших досягнень науково-технічного прогресу та здатність їх використання на підприємстві для випуску нових видів продукції, зниження витрат тощо; вихід на привабливі зарубіжні ринки та інше. Потенційними зовнішніми загрозами можуть бути законодавчо-нормативні вимоги; несприятлива торговельна політика держави в регіоні та світі; несприятлива демографічна ситуація: поява нових конкурентів з меншими витратами та більшими пропозиціями; значні коливання курсу валют; висока вимогливість партнерів (дебіторів та кредиторів підприємства, особливо покупців і постачальників) та інше.

За результатами визначення сильних та слабких сторін підприємства необхідно виділити проблеми та «вузькі місця», провести їх всебічний аналіз та зосередити зусилля на їх вирішенні. Все це дасть змогу ґрунтовно підійти до вирішення одного із кардинальних завдань менеджменту – формування стратегії діяльності суб'єкта господарювання. В ринкових умовах господарювання підприємство без визначеної стратегії не може успішно функціонувати. Для цього визначають стратегічну мету, як майбутнє підприємства, формують тактичні цілі, які допоможуть її досягти, та планують поточні завдання підприємства. Вибору стратегії має передувати визначення стратегічних альтернатив [6, с. 28; 7, с. 45].

Реалізація стратегії здійснюється через управління, планування, прогнозування, бюджетування, організацію, моніторинг, облік, аналіз та контроль визначених завдань. Все це має стати єдиною системою збору та обробки даних і трансформації їх у інформацію для прийняття управлінських рішень. Для координації робіт зі стратегічного планування М.С. Пушкар пропонує створити відділ розвитку підприємства [1, с. 300], а для відстеження ситуацій в зовнішньому та внутрішньому середовищі підприємства – спеціалізовану службу контролінгу, керівнику якої буде підпорядковуватись бухгалтерія [1, с. 311]. Погоджуємось з автором, що для такої повсякденної масштабної роботи необхідна координація, взаємозв'язок та взаємоузгодженість дій та рішень. Можливо, на деяких підприємствах необхідно додатково створити служби для планування, бюджетування, аналізу чи прогнозу. Але не погоджуємось, що це мають бути окремі служби, тому що ми повернемося до того, що і мали: одні планують одне, другі фіксують інше, а управління саме по собі приймає рішення. Сьогодні беззаперечним є факт, що будь-яка інформація щодо діяльності підприємства призначена, перш за все, для менеджерів для прийняття ефективних управлінських рішень. Крім того, «...жоден із видів інформації не може слугувати ефективною основою для прийняття довгострокових та короткострокових рішень організації. Сферою стратегічного обліку є саме область перехрещення різних фінансових функцій» [4, с. 31]. Разом з тим, оскільки «стратегічний облік являє собою програму і методику дій для забезпечення успіху фірми» [3, с. 162], на нашу думку, відділ розвитку підприємства (відділ стратегічного прогнозування, обліку та аналізу чи інша назва) має акумулювати, координувати діяльність всіх служб та спеціалістів, які причетні до визначення, реалізації та змін стратегії розвитку підприємства.

«Стратегічний облік спроможний виконати свої функції лише за допомогою економічних показників, за якими здійснюється планування, облік, аналіз та контроль виконання бюджетів у розрізі об'єктів спостереження. Показниками є абсолютні та відносні числові характеристики об'єктів, явищ, процесів господарської діяльності підприємств» [3, с. 153]. Тому одним із основних напрямів роботи щодо стратегічного обліку є розроблення системи показників. «Важливою умовою показників стратегічного обліку є їх взаємозв'язок, можливість відобразити динаміку явищ і процесів, показати тенденцію розвитку та причинно-наслідкових закономірностей. Виникає проблема відбору системи показників для комплексної характеристики всіх найбільш суттєвих сторін багатогранної діяльності підприємств та діагностики слабких місць в роботі» [3, с. 154]. Визначені показники мають підлягати моніторингу для встановлення реальних значень та визначення відхилень від цілей та завдань. Відхиленнями називають розходження планових (бюджетних затрат) і фактичних значень. Виявлення відхилень має дуже велике значення, адже дуже важливо з'ясувати причини виникнення цих відхилень, незалежно від того, позитивні вони чи негативні. Аналіз відхилень проводять як загальних сумарних показників прибутку, доходів, затрат, також із розподілом та деталізацією на відхилення за ціною і кількістю (обсягом), активністю та ефективністю тощо. Важливо розглянути природу контрольованих та неконтрольованих відхилень і встановити межі контролю на практиці [4, с. 449].

Важливою ділянкою роботи у ході стратегічного обліку є контроль зобов'язань, грошових та матеріальних потоків суб'єкта господарювання. Контроль зобов'язань передбачає систему контролю за дебіторською та кредиторською заборгованістю із визначенням співвідношення між ними, показників оборотності, рівня заборгованості тощо. Для контролю грошових потоків проводять аналіз походження готівки як ідеального (найбільш ліквідного) активу, розглядають, як накопичується цей актив в результаті операційної діяльності підприємства, та визначають, як підприємство перетворює свої ресурси на готівку. При цьому важливо: встановити вплив запізнення між операціями підприємства і подальшими змінами готівки; визначити здатність підприємства «виробляти» готівку; визначити проблеми управління грошовими потоками і встановити ефективність розподілу готівки. Перший закон Б. Райана стверджує: «Підприємство не виживе, якщо, використовуючи свій базовий потенціал і діючи найбільш ефективним способом, воно не може виробити готівку, достатню для покриття затрат на підтримання цього потенціалу» [4, с. 73]. Контроль матеріальних потоків здійснюється в межах управління запасами і передбачає аналіз забезпеченості, швидкості обробки, контроль за нормами та нормативами витрат з аналізом відхилень, контроль якості та кількості тощо з метою аналізу альтернативних варіантів та визначення втраченого прибутку.

Якісне управління має обов'язково передбачати аудит ефективності управлінських рішень. Необхідно здійснювати аудит ефективності, а саме аналіз адміністративних рішень на предмет їх адекватності стратегічним цілям підприємства [2, с. 250–251].

Вплив внутрішніх та зовнішніх факторів з часом може привести до необхідності перегляду стратегії розвитку підприємства. Стратегія може змінюватись, і відповідно до зміненої стратегії виникає необхідність корегування планів підприємства.

Висновки. Світова та вітчизняна практика діяльності підприємств свідчить, що стратегічний облік сьогодні є виробничою необхідністю. Сферою стратегічного обліку є перехрещення функцій фінансового, управлінського обліку з фінансовим менеджментом. Виконуючи свої завдання за допомогою аналізу, планування, прогнозування, моніторингу, контролю, аудиту ефективності через визначення основних тенденцій і проблем за допомогою системи показників, стратегічний облік дає змогу зменшити невизначеність в діяльності підприємства, визначити пріоритетні напрями розвитку і зосередити на них свої зусилля, підвищити його готовність до непередбачуваних ситуацій.

1. Пушкар М.С. *Креативний облік (створення інформації для менеджерів): моногр.* / М.С.Пушкар. – Тернопіль, Карт-блани, 2006. – 334 с. 2. Щирба М.Т. *Облікова політика в системі управлінського обліку: моногр.* / М.Т.Щирба. – Тернопіль:ВПЦ «Економічна думка ТНЕУ», 2011. – 340 с. 3. Пушкар М.С. *Теорія і практика формування облікової політики: моногр.* / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль: Карт-блани, 2010. – 260 с. 4. Райан Б. *Стратегический учет для руководителей* / Б.Райан. – [Пер. с англ. под. ред. В.А.Микрюкова]. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 224 с. 4. Ансофф И. *Стратегическое управление.* / И. Ансофф. – [сокр. пер.с англ.; науч. ред. и авт. предис. Л.И. Евенко]. – М.: Экономика, 1989. – 519 с. 5. Володькина М.В. *Стратегический менеджмент: учебн. пособ.* / М.В. Володькина. – К.: Знание-Прес, 2002. – 149 с. 6. Міщенко А.П. *Стратегічне управління: навч. посіб.* / А.П. Міщенко. – К.: ЦУЛ, 2004. – 336 с.