



## 3. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В УПРАВЛІННІ СТРАТЕГІЯМИ ДІЯЛЬНОСТІ ТА КОНКУРЕНТНОМУ СЕРЕДОВИЩІ: ВІТЧИЗНЯНИЙ ДОСВІД ТА СВІТОВА ПРАКТИКА

**Пушкар М. С.**

доктор економічних наук, професор  
Тернопільський національний економічний університет  
м. Тернопіль, Україна

### СТРАТЕГІЧНИЙ ОБЛІК В СИСТЕМІ КОНТРОЛІНГУ

Формуванню підсистеми стратегічного обліку в більшості вітчизняних і зарубіжних публікацій відводиться надзвичайно мало уваги, що має під собою історичні корені. У соціалістичній моделі економічного устрою не було потреби у розробці стратегії, оскільки лише центральні органи держави визначали прогнози розвитку економіки у п'ятирічних планах, а тому менеджери підприємств у минулому і традиційно до нашого часу, як правило, позбавлені навичок стратегічного мислення.

Потрібно врахувати й те, що до початку 70-х років ХХ ст. про сутність стратегії в економічних науках навіть не згадувалося, а в Україні про феномен стратегії стали говорити лише в 90-і роки. Проте, до цього часу поки що точаться дискусії в академічних колах стосовно доцільності застосування стратегічного обліку, який не вписується у традиційний «бухгалтерський» облік, тоді, коли менеджери підприємств чекають на методики із його застосування тому, що без стратегічного обліку неможливо упровадити в практику такі прогресивні методи управління як контролінг, система збалансованих показників, фактори обмеження систем, розробка сценаріїв розвитку бізнесу тощо.

Стратегічний облік є автономною підсистемою загальної системи господарського обліку (за застарілою назвою цієї науки) або інформології (за більш сучасною і адекватною назвою науки, сутність якої полягає у збиранні та перетворенні даних про минулі, сучасні й майбутні події господарської, фінансової, управлінської, інвестиційної, кадрової роботи тощо в інформацію для операційного, тактичного і стратегічного менеджменту.

Інформологія, як наука, призвана обслуговувати систему управління підприємством на основі вивчення потреб менеджерів у необхідних обсягах різноманітної інформації, яка стосується стану і змін у внутрішньому і зовнішньому середовищах підприємства.

«Бухгалтерський» облік – це рутинні процедури зі збору й обробки фактів господарської діяльності у їх вартісному вимірюванні та складання стереотипної фінансової звітності про минулі події.

Інформологія пов'язана з творчістю та інтелектом, коли діяльність людини спрямована на отримання різноманітних даних і перетворення їх в інформаційні ресурси про надзвичайно широкий спектр економічної діяльності бізнесу в просторовому і часовому вимірах, факторів впливу на нього та специфічних умов здійснення кругообороту капіталу із застосуванням традиційних й оригінальних методів пізнання дійсності.

Інформологію необхідно поділити на три рівноцінні підсистеми, оскільки дані для кожного з рівнів менеджменту та отримані на їх основі інформаційні ресурси досить специфічні.



Нижчий рівень менеджменту – операційний, вимагає інформації про виконання завдань календарних планів безпосередньо на робочих місцях, а тому важливо обробляти дані кожного дня в реальному часі. Таку інформацію може генерувати управлінський облік на основі нормативного методу обліку з використанням комп'ютерної техніки. На управлінський облік покладають обов'язки розрахунків техніко – економічного характеру і в цьому закладено сутність операційного обліку, а не лише відслідковування процесу формування собівартості окремих видів продукції, як про це пишуть автори багато чисельних посібників сумнівної якості.

Середній рівень – тактичний, вимагає розгорнутої інформації для контролю виконання тактичних (місячних) планів, але за інерцією мислення і некритичного сприйняття реальності бухгалтерами така інформація подається лише фрагментами фінансової звітності за кварталні періоди року. Середній рівень менеджменту обслуговує підсистема обліку під застарілою назвою «бухгалтерського», яка з 2000 року утвердилася в науці як «фінансовий облік». Недоліком такого обліку є його «посмертна» інформація, до того ж обмежена грошовим вимірником, що в умовах інфляції викривляє дійсний фінансовий стан підприємства. На жаль, на підприємствах України запроваджений, як правило, тільки фінансовий облік, то й не дивно, що робота з підвищення ефективності економіки знаходиться практично на нулю.

Стратегічний менеджмент пов'язують з передбаченням майбутніх подій в економічному житті підприємства і розробкою стратегічних планів на період понад 2 роки. Зрозуміло, що стратегію розвитку визначають не гаданням на кавовій гушці чи дивлячись у стелю, а на наукових принципах та методах з урахуванням ризиків, невизначеності та біфуркацій і збурень середовища. Стратегічний менеджмент може раціонально функціонувати на основі деякої концепції управління, яка враховує необхідність процесу адаптації бізнесу до нових реалій економіки та правил гри на ринку.

В сучасний період економічного розвитку найчастіше використовують концепцію контролінгу, можливо через те, що її виникнення почалося в 50-ті роки ХХ ст. в економічно розвинутих країнах Америки та Європи, які набули досвіду і було підтверджено його ефективність.

Свого наукового оформлення контролінг отримав у 70-ті роки, коли науковці почали розробляти теорію стратегічного управління, а практика відреагувала створенням в організаційній структурі підприємств служб стратегічного планування і управління, які зосереджували увагу на розробці стратегічних планів і контролі за їх виконанням. Контролінг ґрунтується на певних принципах, які відрізняються від принципів традиційного управління.

До принципів контролінгу відносять:

- . необхідність вироблення у менеджерів стратегічного мислення;
- . розробка стратегічних планів;
- . визначення і відслідковування траєкторії розвитку підприємства;
- . моніторинг техніко - економічних показників;
- . виявлення відхилень від стратегії розвитку;
- . установлення факторів, які обумовлюють відхилення від прогнозу;
- . періодичність збору фактів та їх аналіз;
- . створення служби контролінгу;
- . реагування менеджерів на зміни середовища;
- . коригування стратегії розвитку на основі даних стратегічного обліку.

У концепції контролінгу найважливішими принципами є розробка стратегії розвитку та стратегічний облік, які визначають основний зміст роботи з практичного впровадження стратегічного управління. При плануванні стратегії розвитку відбирають такий набір техніко



– економічних показників, який всебічно характеризує фінансову і господарську діяльність підприємства.

Стратегію обирають з урахуванням передбачуваних ризиків у зовнішньому і внутрішньому середовищах та певної міри невизначеності окремих процесів економічного стану підприємства у майбутньому періоді, у зв'язку з чим виникає необхідність у розробці кількох варіантів планів та відборі одного з них за допомогою методу експертних оцінок чи найбільш ймовірного сценарію. Етапи розробки плану стратегії і прийняття його до виконання супроводжується спеціальними документами, в яких фіксують показники діяльності підприємства і структурних одиниць.

Візуалізація стратегії, під якою розуміють уявлення структури планів та фактичних показників роботи підприємства, отриманих у стратегічному обліку, набуває особливого значення в контролінгу, оскільки вона психологічно впливає на емоційну сферу людини і в картинах сприймається органами зору краще, ніж у цифрах. За допомогою візуалізації (схеми, графіки, рисунки, діаграми, картограми та ін.) людина отримує 80% загального обсягу інформації, що й актуалізує проблему адекватного сприйняття та інтерпретацію інформації стратегічного обліку про ситуації в бізнесі.

Проблема розробки сучасної загальної системи обліку на підприємстві поки залишається відкритою через незрозуміння її структури ні менеджерами, ні обліковим апаратом. Потрібно виходити з того, що система обліку є складним ієрархічним утворенням, штучно створеним для пошуку інформації та сервісного обслуговування нею менеджерів. Система стратегічного обліку призначена, в першу чергу, для осіб вищого рівня управління, який впровадив у практику систему контролінга.

Сприйняттю персоналом підприємства концепції управління на основі контролінгу може сприяти його мова, яка адаптована до мови менеджменту, що сприяє однозначному тлумаченню понять науки, наведених у цьому тексті:

**Мета контролінгу** - мислене передбачення бажаних результатів діяльності у перспективі на кілька років

**Модель** - уявна чи матеріально реалізована система, яка відображає або заміщає об'єкт дослідження і спроможна замінити об'єкт дослідження таким чином, що його вивчення дає нам нову інформацію про нього.

**Велика система** - система, яка перевищує можливості огляду її з точки зору будь-яких аспектів, важливим для досягнення мети спостерігача цієї системи.

**Предикатор** - людина (або машина), функцією яких є розробка прогнозу розвитку будь-якої господарської системи.

**Сценарій** - спосіб визначення логічної послідовності подій з метою визначення альтернатив розвитку великих систем.

**Фон** - сукупність зовнішніх по відношенню до об'єкту зв'язків, що впливають на нього в аспекті поставлених завдань прогнозу.

**Фактор** - узагальнена характеристика, що спостерігається або неспостерігається і виражає одну із суттєвих ознак об'єкта (класу об'єктів) з точки зору визначених завдань прогнозування.

**Верифікація прогнозу** - процедура оцінки достовірності й точності або обґрунтованості прогнозу.

**Система прогнозування** - система методів прогнозування і засобів їх реалізації (колектив експертів, організаційні заходи, технічні заходи та ін.), яка функціонує у відповідності з основними принципами розробки прогнозів.

Для прогнозування важливі три складові - предикатор (людина), моделювання (подібність), горизонт передбачення прогнозу (час прогнозу).

Сценарій та фон в прогнозиці вважаються фундаментальними поняттями, які лежать в основі будь-якого конкретного практичного прогнозу.



**Прогноз** – ймовірне наукове судження стосовно стану об'єкта, який неможливо спостерігати в даний момент часу або можливих шляхів досягнення стану, визначеного в якості мети.

**Прогнозування** – вид пізнавальної діяльності людини, спрямованої на розробку прогнозів розвитку системи.

**Майбутнє** - стан речей, явищ, процесів та відношень між ними, які передбачає людина за умов невизначеності середовища та активного впливу на нього в практичній діяльності.

Сценарій прогнозу базується лише на такій інформації, яка необхідна для конкретного прогнозу і відповідає його меті.

Розробка прогнозу завжди вирішується в умовах неповноти інформації, яка компенсується за допомогою різних методів оперування даними або логічного аналізу, евристичних, теоретико - ймовірностних методів тощо. Сценарій розробляють на основі динамічної системи зв'язків, а фон характеризує статику вихідних положень прогнозу.

Фон являє собою середовище, в якому існує об'єкт і з яким він взаємодіє. Предикатор враховує взаємодію фону з об'єктом при розробці прогнозу, виконуючи такі дії:

- аналіз фону (зв'язки об'єкта з фоном);
- прогноз зміни фону в часі;
- врахування зміни фону в прогнозах.

Прогнози розробляють на основі методів, які класифікують таким чином:

1. Методи на основі фактографічної інформації.
2. Методи на основі експертної інформації.
3. Системи прогнозування.
4. Методи на основі аналогій.

**До методів на основі фактографічної інформації** відносяться аналітичні криві, які відображають графічно виражені функціональні залежності. Виділяють чотири класи зміни функціональних залежностей:

- сезонні зміни;
- циклічні рухи;
- вікові тенденції;
- нерегулярні та випадкові відхилення.

**Методи на основі експертної інформації.** Експертами називають спеціалістів, судження та умовиводи яких про предмет дослідження мають високий рівень достовірності. Треба розуміти, що прогноз - це не план, а тому завжди в ньому можливі відхилення. Експерти дають тільки оцінки, що припускають відхилення у певних межах.

До таких методів відносять:

- дельфійський;
- генерації ідей;
- синоптичні моделі;
- анкетування;
- інші експертизи.

**Системи прогнозування** базуються на використанні різних методів аналізу об'єктів:

- морфологічний аналіз (прогнозування шляхом створення матриці характеристик об'єкта та їх можливих значень з наступним вибором і оцінкою варіантів сполучення);
- система дерева цілей;
- економетричні методи;
- аналогії.

Метод аналогій базуються на подібності досліджуваних об'єктів, явищ і процесів. До таких методів відносять:

- історичні аналогії;



- математичні аналогії;
- біологічні аналогії.

Сукупність методів прогнозування (зараз їх нараховується більше сотні) дозволяють з великою ймовірністю передбачити розвиток підприємства на перспективу до 5-7 років. Прогнози на більший період менш точні, оскільки з часом відбуваються зміни в економічних системах, які важко передбачити, проте вони різко міняють вектор розвитку.

Розробка прогнозу вимагає верифікації та реалізації на практиці. Потрібно прогноз перевести на мову цифр, визначити окремі економічні показники з розбивкою за роками та організувати збір даних про фактичне їх виконання. На основі зібраної фактичної інформації з різних опублікованих і неопублікованих джерел проводять аналіз тенденцій розвитку, а його результати використовують для превентивних заходів з ліквідації негативного впливу фону на діяльність підприємства.

Такі види робіт здійснює спеціально сконструйована система обліку й аналізу з перевірки виконаного прогнозу розвитку підприємства, яка посідає цю роль із центральних місць в контролінгу. Без служби контролінга стратегічне планування позбавляється сенсу і перетворюється на фантазування. Економічна ефективність стратегічного планування й обліку полягає в тому, що прибуток від систематичного впровадження прогнозів у практику роботи підприємств приблизно у 50 разів перевищує витрати на процес прогнозування.

Стратегічний облік, як складова контролінгу, використовує нетрадиційні методи збору фактичних даних, що ґрунтуються на математичних, економетричних, статистичних, евристичних, соціологічних, інженерних та інших розрахунках, хоча й може залучати до розрахунків вибіркові дані фінансового й управлінського обліку трансформуючи їх в актуальну похідну інформацію з візуалізацією для менеджерів вищого рангу.

Стратегічний облік не вимагає такого дріб'язкового фіксування фактів, як це прийнято у фінансовому, і обробляє дані таким чином, щоб можна уявити не окремі деталі та ще й у грошовому вимірі, а загальну картину економічної діяльності підприємства та шляхи досягнення стратегічного вибору. Такий облік становить собою велику цінність для бізнесу даючи інформацію менеджменту про конкурентів, кон'юнктуру ринку, можливості, загрози, сильні та слабкі місця у роботі персоналу і допомагаючи прокласти курс підприємству, подібно лоцману на кораблі, у звивистому і повному небезпек буремному шляху в майбутнє.

**Абдуллаева М. Н.**

кандидат економічних наук, доцент

Ташкентський інститут інженерів залізничного транспорту

г. Ташкент, Республіка Узбекистан

## **БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В ПРОЦЕССЕ ФОРМИРОВАНИЯ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА**

Особенностью современного этапа развития экономики является высокая динамичность бизнеса, которая проявляется в быстро изменяющейся внешней среде, расширенной предложением продукции, работ, услуг, передовой технологии, ликвидации границ между отраслями и сегментами рынка, нарастающей глобальной конкуренции и др. Предприятия должны использовать свои конкурентные преимущества на основе использования как внешней, так и внутренней информации. Успешно адаптироваться к условиям рынка возможно при использовании рыночных стратегий и особых методов управления бизнесом.

В настоящее время в Республике Узбекистан реализуются широкомасштабные инвестиционные проекты, направленные на дальнейшее развитие экономики, социальной