

ОБЛІКОВО–АНАЛІТИЧНИЙ МЕХАНІЗМ В КОНТЕКСТІ ВИМОГ СУЧАСНОГО МЕНЕДЖМЕНТУ: КОНЦЕПЦІЯ, ТЕОРІЯ, МЕТОДОЛОГІЯ

О.Д.Гудзинський, доктор економічних наук, професор
Національний аграрний університет

Т.М.Пахомова, кандидат економічних наук, доцент
Ніжинський державний університет ім. М.Гоголя

У статті обґрунтовано концептуальні підходи щодо формування обліково-аналітичного механізму адекватного вимогам сучасного менеджменту

Вступ. Обліково-аналітичний механізм управління згідно із законами діалектики не є системою раз і назавжди сформованою із сталими цілями і завданням, формами організації. Це система, яка розвивається постійно в часі зі зміною у зовнішньому середовищі. Вона сама повинна змінюватися і адаптуватися до відповідних змін. При цьому слід враховувати, що більш рухомим повинен бути як аналітичний механізм, так і обліковий. Однак в реальній практиці така вимога враховується недостатньо. Це обумовлено перш за все недостатньо розвиненою теорією і методологією формування обліково-аналітичного механізму.

Сформована теорія і методологія обліково-аналітичного механізму обслуговувала в основному директивну планово-економічну систему регулювання. Обліково-аналітичний механізм був адаптований до вимог такої системи.

Результати дослідження. З переходом до ринкової економіки теорія і методологія розвитку обліково-аналітичного механізму почала відставати від реальних потреб практики. Це негативно вплинуло на економіку господарюючих структур. Суб'єкти власності, відповідальності та економічних інтересів не виступили повною мірою як об'єкти інформаційного забезпечення. Невеликі обсяги зведено-аналітичної інформації. Її питома вага за результатами досліджень багатьох науковців не

перевищує 5-8%. При такій питомій вазі зведено-аналітичної інформації немає можливості приймати обґрунтовані управлінські рішення. Більшість управлінських рішень приймаються в умовах вакууму інформації. Коефіцієнт обґрунтованості управлінських рішень досить низький і в більшості сільськогосподарських підприємств він не перевищує 0,4-0,5.

Обліково-аналітичний механізм через відсутність швидкої рухомості не сприяє повною мірою здійсненню контрольної функції. Практика засвідчує, що контрольна функція, яка здійснюється із запізненням, в порівнянні із господарськими та економічними процесами, майже в геометричній прогресії знижує кінцеві результативні показники виробничої чи комерційної діяльності. Особливо це відчутно в сучасних умовах швидко змінюючогося ринкового середовища. Інформація про відхилення не є основною і обов'язковою в первинних документах бухгалтерського обліку. Домінуючою є реєстраційна функція, яка значною мірою зорієнтована на задачі процедурного характеру. Зовнішнє середовище не стало ще повноцінним об'єктом реєстрації та оцінки факторів впливу на життєдіяльність підприємницької структури.

Із формуванням маркетингових служб цей недолік частково усувається. Але разом з цим збільшуються витрати, які пов'язані з інформаційним забезпеченням менеджменту і при зростанні цінності обліково-аналітичних функцій зростають витрати на їх виконання.

Все це в сукупності потребує нового підходу до формування обліково-аналітичного механізму управління на системній і комплексній основі. Часткова реанімація останнього, яка здійснюється в Україні, не враховуючи принцип адекватності такого механізму до принципів управління реальними процесами економічного відтворення, не є результативною. Встановлений порядок змін не дає відповіді на питання: для чого це робиться? яка цільова спрямованість таких змін? яка корисність від таких змін? чи підвищиться коефіцієнт цінності

реалізації обліково-аналітичної функції? Названі зміни не оцінюються з точки зору корисності, некорисності і шкідливості.

Історичний досвід застосування такого методу оцінки підтверджує доцільність такого підходу. Це проявилось в умовах формування системи забезпечення колективного підряду, управління якістю праці і продукції. Безпосередньо в господарюючих структурах створювався паралельно зі стандартним обліково-аналітичним механізмом оперативний внутрішньо-системний механізм, який в комплексі забезпечував прозорість в інформаційному колі. Однак в такій системі обліково-аналітичного забезпечення домінував принцип оцінки ретроспективи, який був виправданий з точки зору завдань і цілей відповідного розвитку минулого періоду.

Орієнтація на стратегічний розвиток підприємницьких структур вимагає нового підходу до формування обліково-аналітичного механізму.

Вирішення такої задачі можливе за умов дотримання певної логічної послідовності дій. На нашу думку, поєднати інтереси менеджерів, аналітиків і працівників обліку можливо за умови дотримання наступних вимог і в певній логічній послідовності (рис. 1).

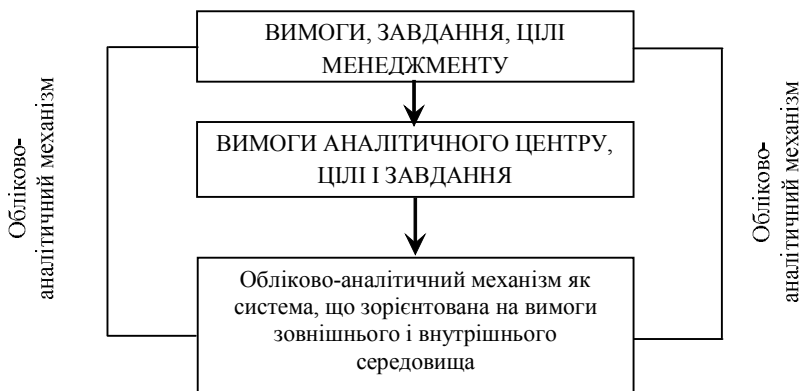


Рис. 1. Формування обліково-аналітичного механізму

Це основна концептуальна позиція, яка повинна бути врахована при формуванні результативного обліково-аналітичного механізму управління.

Друга складова концептуального підходу – орієнтація обліково-аналітичного механізму на виконання завдань стратегічного розвитку підприємницьких структур. При цьому не зменшується значення ретроспективних факторів, кількісна і якісна оцінка яких дозволятиме визначати рівень реалізації місії підприємства та його стратегій. Таке раціональне поєднання обліково-аналітичного забезпечення виконання внутрішньосистемних поточних і оперативних задач із загальносистемними стратегічного характеру сприятиме ефективному функціонуванню підприємств і організацій.

Третя складова концептуального підходу – орієнтація на суб'єкти інтересів, відповідальності, влади та власності.

Слід зазначити, що в господарській практиці така система організаційно-аналітичного забезпечення менеджменту не створена. Суб'єкти економічних інтересів не одержують необхідної інформації для обґрунтування власного рішення щодо своєї поведінки на фондовому ринку. Особливо така інформація потрібна суб'єктам економічних інтересів із залученням іноземного капіталу.

У зв'язку із розвитком різних типів організацій та впровадженням у них систем управління виникає необхідність у формуванні обліково-аналітичного механізму адекватного до положень і вимог названих змін.

Обліково-аналітичний механізм управління повинен сприяти і розвитку організаційної культури підприємств, яка також не є статичною, а постійно змінюється у динаміці.

В процесі нашого дослідження встановлено, що в реальній практиці обліково-аналітичний механізм не дає можливостей кількісно та якісно оцінити організаційну культуру. Як свідчить світовий досвід, організаційна культура будь-якої фірми є одним із основних факторів забезпечення виживання її в перспективі.

Проведені нами додаткові розрахунки на основі розробленої методики оцінки та діагностики системи показали, що лише невелика кількість підприємств в аграрному секторі економіки (більше 10%) зорієнтована на цілі, задачі і механізми ринкової економіки. В цих підприємствах частково сформована і формується нова філософія мислення і дій. Така позиція не характерна для більшості господарюючих систем, особливо аграрного сектора.

Виходячи з цього, можна зробити висновок, що організаційна культура повинна стати об'єктом обліково-аналітичного забезпечення. Життєві цикли організації також потребують і адекватного обліково-аналітичного механізму управління.

Таким чином, при формуванні результативного обліково-аналітичного механізму управління необхідно враховувати всю сукупність вимог ринкового середовища та менеджменту. Лише при такому підході обліково-аналітичний механізм як система в змозі забезпечити результативність функціонування такої підприємницької структури. При цьому вважаємо за доцільне забезпечити збалансованість фінансово-управлінського обліку та аналітичних вимог.

Результативний обліково-аналітичний механізм як цілісна інтегрована аналітична система базується на методології та прогресивній організації обліку, аналізу і менеджменту. Кожна з названих наук має свої специфічні методологічні підходи, які відображають особливості їх внутрішньосистемного упорядкування. В цьому плані в основному і проводяться наукові дослідження. Це сприяє розвитку методологічних прийомів кожної з наук, теоретичні положення яких реалізуються в практиці при виконанні конкретних завдань на різних рівнях управління.

Такий підхід є обґрунтованим. Однак в реальній практиці господарська діяльність потребує розвитку як окремих функціональних підсистем, так і системи в цілому. Розвиток останньої визначатиметься рівнем реалізації системних функцій, які забезпечуватимуть синергійний ефект, тобто ефект системи. Він

визначається як різниця одержаного результату між кінцевим результатом системи і сумою результатів окремих елементів. Досягти синергічного ефекту за умови, що в комплексі з іншими факторами буде використано потенціал результативного обліково-аналітичного механізму як інтегрованої системи. Все це потребує розробки системного методологічного підходу щодо формування результативного обліково-аналітичного механізму управління. При цьому слід враховувати, що методологія функціонування результативного обліково-аналітичного механізму як інтегрованої системи повинна базуватися перш за все на вимогах системного підходу. Нами розроблено такий підхід.

Оскільки цільову спрямованість обліково-аналітичного механізму задає менеджмент, то в методологічному плані перш за все необхідно уточнити його основні вимоги, враховуючи:

- стадії розвитку організаційних систем;
- життєві цикли організації;
- стратегії розвитку підприємств;
- види управління;
- цільову спрямованість діяльності підприємств, тощо.

Формуючи систему обліково-аналітичного механізму, необхідно враховувати, на які цілі, ціннісні орієнтації діяльності підприємницької структури він буде зорієнтований. Постає питання: яка взаємодія контролінгу та обліково-аналітичного механізму?

В сучасних умовах ринкової економіки одержують розвиток підприємницькі структури з різними цілями:

перша група підприємств – орієнтація на виживання в оперативній діяльності з використанням стратегії забезпечення стабільності продаж з незначним перевищенням критичної точки обсягу;

друга група – орієнтація на цілі і можливості з використанням стратегій задоволення потреб споживачів згідно зі стабільно визначеними сегментами ринку;

третя група – орієнтація на цілі, завдання і стратегії динамічного розвитку системи;

четверта група – орієнтації на стратегії інноваційного порядку, інтегровану діяльність з цілями і стратегіями диверсифікації, завоювання лідерських позицій.

Кожна з названих груп підприємств формує відповідно до цілей і завдань адекватну систему управління та систему інформаційного його забезпечення, що потребує формування і адекватного обліково-аналітичного механізму.

В умовах ринкової економіки виживання організаційних формувань можливе за умов зміни орієнтації підприємств на певні економічні вигоди. Стратегічна орієнтація у розвитку підприємств повинна бути домінуючою в порівнянні з оперативною тимчасовою вигодою, тому кінцева результативність підприємницької структури визначатиметься обґрунтованістю концептуальних підходів щодо її розвитку та формування портфеля стратегій.

Останні передбачають формування і адекватної системи тактичних прийомів при реалізації стратегій. Кожній стратегії незалежно від форм власності повинна відповідати і вся система менеджменту, зокрема обліково-аналітичний механізм як складова системи менеджменту. Слід зазначити, що в нинішніх умовах господарювання кожна підприємницька структура може і повинна використовувати відповідно до стану економічного розвитку та стратегічного напрямку діяльності адекватні їм стратегії поведінки.

На основі проведених досліджень виявлено, що підприємства агропромислового комплексу за потенційними можливостями не є рівнозначними. Вони відрізняються одне від одного потужністю створеного потенціалу, рівнем фінансового стану, адекватності системи менеджменту соціально-економічного розвитку їх організаційних формувань.

Нами виділено п'ять груп таких підприємств:

- перша група – це підприємства з високим коефіцієнтом потенціалу організації, які можуть функціонувати на

принципах розширеного відтворення за рахунок власного потенціалу і частково – за рахунок позичкового капіталу. Такі підприємства можуть ефективно функціонувати протягом певного часу за рахунок максимального використання як факторів зовнішнього, так і внутрішнього середовища. Джерелом функціонування таких підприємств є внутрішньо-системний фінансовий механізм з частковим використанням позичкового капіталу. Такі підприємства є інвестиційно привабливими для інвесторів як всередині держави, так і за її межами;

- друга група підприємств характеризується неоптимальним потенціалом організації з наближенням до нульової точки рентабельності. Внутрішньо-системні фінансові ресурси дозволяють забезпечувати лише просте відтворення. Розширене відтворення може здійснюватись за рахунок позичкового капіталу. Це в свою чергу підвищує коефіцієнт ризикованості таких підприємств для інвесторів;
- третя група підприємств характеризується недостатньо високим коефіцієнтом сформованого потенціалу, низьким рівнем їх економічного розвитку, який не дозволяє відшкодувати витрати згідно з їх обсягами простого відтворення;
- четверта група підприємств характеризується низьким коефіцієнтом сформованого потенціалу, відсутністю фінансових ресурсів для виконання функцій самозабезпечення та простого відтворення;
- п'ята група підприємств характеризується досить низьким рівнем сформованого потенціалу та показниками, що притаманні для підприємств-банкрутів.

Кожна з названих груп підприємств з метою забезпечення їх конкурентоспроможності потребує і адекватного портфеля стратегій, а відповідно і формування певної системи менеджменту.

Отже, система менеджменту повинна відповідати даному стану об'єкта та розвиваючим напрямкам відповідних гос-

подарюючих структур згідно з виділеними нами групами. Це можна пояснити тим, що кожній групі підприємств притаманні і певні порядки інновації.

В цілому в регіональному плані повинна формуватися система менеджменту, адекватна цілям і завданням, різноманітним організаційним і соціально-економічним механізмам. Такий підхід до формування системи менеджменту можливий за умов розробки адекватних вище названим вимогам механізмів управління, включаючи організаційний та обліково-аналітичний.

Наша пропозиція зводиться до перегляду та уточнення об'єктів обліку та аналізу. На нашу думку, об'єктом обліку повинні виступати стратегії, які є неоднозначними в різних організаційних формуваннях. Об'єктами обліково-аналітичного забезпечення менеджменту та механізму повинні виступати такі стратегії, як:

- стратегія виходу на ринок та система стратегій локального характеру по забезпеченню реалізації окремих положень і загальної стратегії;
- стратегії завоювання лідерських позицій, які також включають різноманітну кількість стратегій локального характеру по забезпеченню загальної стратегії;
- стратегії розширення ринку та інші.

Все це вказує на те, що в менеджменті повинні одержати розвиток так звані логістичні системи. Якщо безпосередньо у виробництві логістичні системи спрямовані на забезпечення управління наскрізним матеріальним потоком, то в системі менеджменту таким наскрізним потоком повинна бути стратегія з усіма механізмами та способами її реалізації, включаючи і обліково-аналітичний механізм. При цьому ми вважаємо, що при такому концептуальному підході повинна дотримуватись певна логічна послідовність формування обліково - аналітичного механізму, а саме:

- стратегії;
- стратегічні цілі і завдання;

- інформаційне забезпечення;
- система аналітичних показників;
- аналітичне осмислення та оцінка;
- обліковий механізм в цілому.

Реалізація такої вимоги можлива за умов розвитку як управлінського, фінансового обліку, так і інших видів обліку.

На наш погляд, такий підхід при формуванні нормативної частини обліково-аналітичного механізму є недостатнім і потребує повнішого обґрунтування. Окрім поняття "бухгалтерського обліку", на нашу думку, доцільно вводити поняття в цілому "облік", який би охоплював елементи всіх складових обліково-аналітичного механізму як системи і був зорієнтований на кінцевий результат – на менеджмент різних ієрархічних рівнів, включаючи податковий та інший облік. При цьому не заперечується доцільність виділення в окрему систему бухгалтерського обліку з його складовими.

Обліково-аналітичний механізм повинен охоплювати і центри відповідальності в стратегічному розвитку підприємств. Перерозподіл центрів відповідальності по рівнях і ланках управління змінюватиме потоки інформації та їх змістовне наповнення. Змінюватимуться і критерії оцінки суб'єктів діяльності, які базуватимуться на цілях і завданнях стратегічного розвитку. Все це потребує формування адекватної цим вимогам системи, аналітичних показників, а в цілому обліково-аналітичного механізму.

В загальній системі цільової спрямованості обліково-аналітичного механізму важливо і доцільно виділяти як об'єкт впливу зобов'язання. Такий підхід обумовлюється наступним:

- орієнтацією виробництва і менеджменту на споживача;
- підприємство не є закритою, а відкритою системою і взаємодіє в просторі і в часі з різними суб'єктами діяльності (постачальниками, агросервісного обслуговування, фінансовими структурами тощо);
- основою господарської діяльності є система зобов'язань.

У зв'язку з цим обліково-аналітичний механізм ми розглядаємо як систему обліково-аналітичного забезпечення зобов'язань підприємства.

Ділові зобов'язання виступають як об'єкти обліку і аналізу. Вони охоплюють як внутрішнє, так і зовнішнє середовища. При виконанні зобов'язань формуються виробничо-економічні відносини. В основі цих відносин – відповідальність, тому обліково-аналітичний механізм як інтегрована система повинен реалізувати функцію закріплення відповідальності за виконанням зобов'язань. З врахуванням можливих ситуацій нами визначені основні напрямки концептуальної стратегії розвитку обліково-аналітичного механізму, яка включає:

- об'єкти обліку та аналізу;
- причини необхідності виділення певних об'єктів обліку та аналізу;
- задачі обліку та аналізу.

Для виявлення і розкриття суті обліково-аналітичного механізму як інтегрованої підсистеми слід враховувати наступні положення та його складові: вимоги системності; цільову спрямованість; функціональне призначення; форму регулювання соціально-трудових та економічних відносин.

ЛІТЕРАТУРА

1. Гудзинський О. Д. Менеджмент та його обліково-аналітичне забезпечення : навчальний посібник / Гудзинський О. Д., Пахомова Т. М. – К.: ІПК ДСЗУ, 2003. – 51 с.
2. Герасимчук В. Г. Діагностика системи управління підприємствами / В. Г. Герасимчук. – К.: КНЕУ, 1998. – 185 с.
3. Карпова Т. П. Основы управленческого учета: Учебное пособие / Т. П. Карпова. – М.: ИНФРА, 1997. – 320 с.
4. Раян Б. Стратегический учет для руководителя / Пер. с англ. Под ред. В. А. Микрюкова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 616 с.