

ДІАЛЕКТИКА ВЗАЄМОЗВ'ЯЗКУ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ І СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ

DIALECTIC OF STRATEGIC MANAGEMENT AND STRATEGIC ADMINISTRATIVE MANAGEMENT ON ENTERPRISES

УДК 657.47

Єршова Н.Ю.

к. е. н., професор кафедри економічного аналізу та обліку Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут»

Гаркуша В.О.

аспірант кафедри економічного аналізу та обліку Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут»

У статті розглянуто взаємозв'язок стратегічного управління та стратегічного управлінського обліку. Визначено основні функції стратегічного управлінського обліку. Запропоновано організаційно-функціональний механізм формування релевантної інформації для стратегічного управління підприємством. Наведено напрями, за якими використовується інформація стратегічного управлінського обліку. Досліджено роль витрат як об'єкта стратегічного управлінського обліку.

Ключові слова: стратегічне управління, інформація, стратегічний управлінський облік, управління витратами, стратегії.

В статье рассмотрена взаимосвязь стратегического управления и стратегического управленческого учета. Определены основные функции стратегического управленческого учета. Предложен организационно-функциональный механизм формирования релевантной информации для стратегиче-

ского управления предприятием. Приведены направления, по которым используется информация стратегического управленческого учета. Исследована роль затрат как объекта стратегического управленческого учета.

Ключевые слова: стратегическое управление, информация, стратегический управленческий учет, управление затратами, стратегии

The article considers the relationship of strategic management and strategic management accounting. The main functions of strategic management accounting are defined. An organizational and functional mechanism for the formation of relevant information for the strategic management of the enterprise has been proposed. Directions for using strategic management information are presented. The role of costs as an object of strategic management accounting is investigated.

Key words: strategic management, i

Постановка проблеми. В сучасних економічних умовах стратегічне управління набуває особливого значення, тому що економічний успіх підприємств сьогодні безпосередньо визначається довгостроковими цілями та напрямками розвитку. Значення інформації, яка формується в системі стратегічного управлінського обліку, свідчить про посилення його ролі задля забезпечення стратегічного розвитку підприємств. Виступаючи як інформаційна система стратегічного управління, стратегічний управлінський облік забезпечує оперативність вимірів та достовірність даних, що використовуються в системі стратегічного управління підприємств.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значний внесок у становлення та розвиток теоретико-методологічної основи стратегічного управлінського обліку зробили зарубіжні та вітчизняні вчені, зокрема М. Бондар, І. Богата, С. Булгакова, М. Вахрушіна, Ю. Вебер, Б. Гайзер, П. Друкер, К. Друрі, Р. Каплан, Е. Мухіна, Д. Нортон, А. Пилипенко, К. Сатушева, Ч. Хорнгрен, А. Шайкан [1–8]. Науковці зазначають, що особливістю сучасного етапу розвитку управлінського обліку є його стратегічна спрямованість. Проте залишаються актуальними питання взаємозв'язку управлінського обліку та стратегічного управління, не приділяється достатня увага проблемам формування єдиної системи показників, недостатньо розроблено методичне забезпечення стратегічного управлінського обліку підприємств.

Постановка завдання. Метою дослідження є вдосконалення науково-практичних аспектів стратегічного управлінського обліку, що відповідають

завданням інноваційно орієнтованої економіки та дають змогу підвищувати ефективність стратегічного управління підприємств.

Виклад основного матеріалу дослідження. М. Вахрушіна вважає, що «гостро назріла необхідність дослідження та зіставлення можливих варіантів побудови систем управлінського обліку й формування наукової концепції стратегічного управлінського обліку, адаптованої до наявної економічної дійсності» [2, с. 17]. Для досягнення довгострокового сталого розвитку цільові пріоритети підприємства мають зсуватися від оперативного менеджменту до стратегічного. Для забезпечення стратегічного управління необхідна інформація, на основі якої встановлюються стратегічні цілі діяльності підприємства, визначаються ключові показники за всіма напрямками, а також розподіляються ресурси. Діалектика взаємозв'язку стратегічного управлінського обліку та стратегічного управління багатьма вченими вбачається на рівні сполучної ланки між процесом стратегічного управління та загальним обліково-аналітичним процесом.

Посилення конкуренції приводить до того, що значна частина потенційних загроз або можливостей підприємства визначається вже не стільки внутрішніми показниками діяльності (ефективність виробництва, рентабельність продукції, її якість тощо), скільки процесами, що відбуваються у зовнішньому середовищі (зміна потреб споживачів, поява нових товарів та технологій тощо). Інформаційна база стратегічного управлінського обліку вміщує дані про зовнішнє та внутрішнє середовище підприємства, що дає змогу ство-

рити обліково-аналітичне інтегроване інформаційне середовище для стратегічного управління. В такому разі якісними характеристиками стратегічного управлінського обліку стають інформаційно-аналітичне забезпечення стратегічних управлінських рішень та управлінських технологій, спрямованих на досягнення цілей підприємства; орієнтація на аналіз факторів зовнішнього середовища; збір, обробка та аналіз інформації про витрати, результати діяльності, ресурси, ефективність бізнесу тощо [1; 3].

Стратегічний управлінський облік є системою, що підтримує процес прийняття рішень та забезпечує фахівців апарату управління, які приймають рішення, необхідною для цього процесу інформацією. Правильно поставлений стратегічний управлінський облік дає змогу отримати інформацію, необхідну для визначення пріоритетів діяльності підприємства та планування подальшої роботи, надає базу для оцінювання перспективних можливостей, що відкриваються, а також контролю за виконанням прийнятих рішень. Для прийняття відповідних рішень інформація стратегічного управлінського обліку використовується в таких напрямках, як рішення стратегічного характеру (інвестиції, нові напрями бізнесу), маркетингові рішення (нова продукція, ціноутворення), оптимізаційні рішення (аутсорсинг, політика закупівель, управління прибутковістю), управління ризиками, організаційні рішення (співробітники, комунікації). Інформаційний взаємозв'язок стратегічного управ-

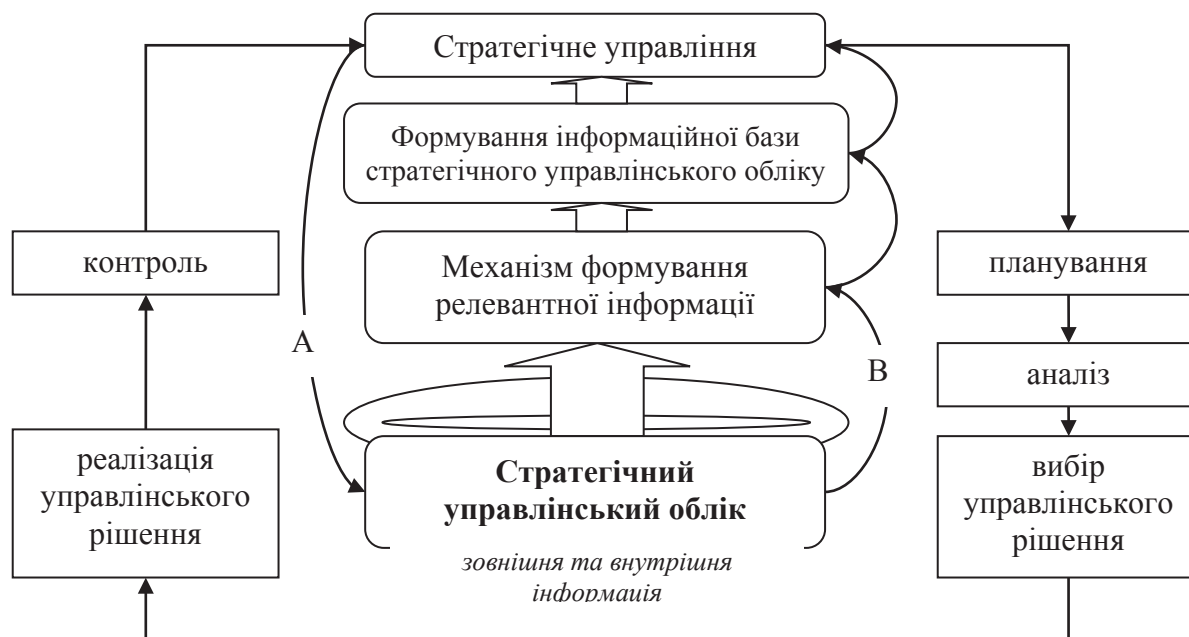
ління та стратегічного управлінського обліку представлений на рис. 1.

Стратегічне управління – це процес організації ефективної діяльності підприємства на основі інформації стратегічного управлінського обліку. В коло питань, за якими формується управлінська інформація, входять такі стратегічні аспекти діяльності підприємства, як формування бізнес-планів (стратегія ведення бізнесу); планування, контроль, розширення або скорочення видів діяльності; підвищення продуктивності та ефективності використання ресурсів; збільшення вартості підприємства.

Взаємозв'язок стратегічного управління та стратегічного управлінського обліку забезпечується масштабами стратегічного управління підприємством, а саме глобальною метою підприємства, орієнтацією на майбутнє, зовнішніми факторами.

При цьому стратегічний управлінський облік виконує такі функції:

- облікова (інтегрує інформацію про зовнішнє й внутрішнє середовище підприємства для розуміння позиції в конкурентному середовищі; на підставі цієї інформації здійснюється аналіз, приймаються рішення щодо стратегії підприємства, стратегічних цілей та напрямів їх досягнення);
- аналітична (включає поточний аналіз та стратегічний аналіз);
- контрольна (включає перевірку та виявлення відхилень від планів і норм, перевірку реалізації та коригування стратегічних планів);



А - запит на і-ту інформацію;
В – формування інформації на запит А

Рис. 1. Інформаційний взаємозв'язок стратегічного управління та стратегічного управлінського обліку

Основні функції стратегічного управлінського обліку (СУО) та завдання, які їм відповідають

| Функції СУО | Вид обліку | Завдання |
|--------------|--------------------|---|
| Облікова | Поточний облік | Збір, реєстрація внутрішньої інформації, класифікація об'єктів управління, поточна звітність. |
| | Стратегічний облік | Збір, реєстрація зовнішньої фінансової та нефінансової інформації, стратегічна звітність. |
| Аналітична | Поточний облік | Аналіз та оцінка витрат, фінансових результатів. |
| | Стратегічний облік | Аналіз та оцінка показників, які формують стратегічні цілі. |
| Контрольна | Поточний облік | Аналіз відхилень від планів та норм. |
| | Стратегічний облік | Аналіз та коректування бюджетних стратегій. |
| Інформаційна | Поточний облік | Підбір поточної інформації, адаптація до користувача. |
| | Стратегічний облік | Підбір стратегічної інформації, адаптація до користувача, оновлення інформації для оцінювання стратегії підприємства. |

– інформаційна, або сервісна (формує інформацію для стратегічного планування, призначену для розроблення цільових комплексних програм щодо досягнення стратегічних цілей та розрахунку відповідних стратегічних бюджетів) (табл. 1).

Перша функція стратегічного управлінського обліку полягає в збиранні, ідентифікації, вимірі, накопиченні, підготовці, інтерпретації, а також поданні фінансової та нефінансової інформації про макро-, мезо- і мікроекономічне та зовнішнє середовище для розуміння позиції, вироблення місії, стратегії підприємства. Після визначення місії, стратегії, стратегічних цілей та напрямів діяльності розпочинають процес стратегічного планування, який визначається як програмно-цільове планування. Тут йдеться про розроблення програми для досягнення визначеної стратегічної мети та розрахунків відповідних бюджетів споживання ресурсів для їх здійснення; формування інформації для цього процесу, що є другою функцією стратегічного управлінського обліку.

Третя функція стратегічного управлінського обліку забезпечує формування інформації для аналізу та контролю реалізації стратегії. Задля цього інформація обліку дає змогу розрахувати фінансові та нефінансові показники, відхилення по ним для прийняття відповідних регулюючих управлінських рішень стратегічного характеру.

Під час формування інформаційного забезпечення стратегічного управління необхідно враховувати фактор комунікативності, який передбачає раціональний розподіл інформації в умовах зростаючого рівня делегування повноважень між структурними елементами управління підприємства.

Процес стратегічного управління підприємством включає такі три етапи: 1) визначення поточного стану підприємства та зовнішнього середовища; 2) розроблення прогнозних показників; 3) перелік дій, здійснення яких в реальному режимі дасть змогу трансформувати підприємство та його поточний стан у стан прогнозний [9]. Функціональний механізм реалізації стратегії на кожному з етапів є органічною єдністю функцій стратегічного управлінського обліку, що ілюструє блок-схема на рис. 2.

Механізм формування релевантної інформації для стратегічного управління підприємством забезпечується відповідними блоками (рис. 2). Так, суттєво зростає роль облікової політики, що розглядається нами як один з елементів функціонального механізму формування релевантної інформації для стратегічного управління підприємством. Реалізація в обліковому процесі такої політики має органічно поєднуватися з бюджетуванням та внутрішньо корпоративним контролем. Модель такого поєднання підтверджує реалізацію ідеї конвергенції облікової та управлінської парадигм на практиці. Організаційно-функціональний механізм формування релевантної інформації для стратегічного управління підприємством потребує формування системи збалансованих показників, представлених у звітній документації, а також аналізування та оцінювання досягнутих результатів, що задовольнить потреби, пов'язані з досягненням стратегічних цілей [10]. Функціональні зв'язки між блоками в механізмі формування релевантної інформації для стратегічного управління підприємством можуть бути роз'єднаними та замкнутими (контурними), коли первинна зміна в одному елементі, пройшовши через контур зворотного зв'язку, знову впливає на цей же блок. Інформація стратегічного управлінського обліку є цінним економічним ресурсом, фактором забезпечення конкурентних переваг.

Труднощі під час формування комплексного наукового підходу до організації стратегічного управлінського обліку на підприємстві приводять до виникнення методологічних, технологічних, організаційних, кадрових проблем, наслідком яких, на нашу думку, є формування неякісної інформації, використовуваної для стратегічного управління підприємством. Саме теоретичні принципи функціонування системи стратегічного управлінського обліку набувають великого значення під час формування релевантної інформації, яка має цінність.

В основі економічного обґрунтування стратегічних управлінських рішень лежать такі економічні категорії, як витрати, виручка від продажів, прибуток. Витрати завжди є об'єктом пильної уваги, оскільки



Рис. 2. Організаційно-функціональний механізм формування релевантної інформації для стратегічного управління підприємством

вони відображають грошове оцінювання придбання та витрачання ресурсів. Природно, що будь-яке підприємство прагне до зниження витрат, а процес зниження пов'язаний з вимірюванням. Витрати можна розглядати з урахуванням різних позицій, кожна з яких породжує свою класифікаційну ознаку. В обліку використовується традиційна класифікація витрат, спрямована на розрахунок собівартості. Для прийняття стратегічного управлінського рішення її замало, оскільки неможливо визначити, які витрати будуть прямими, а які – непрямыми, на довгострокову перспективу, оскільки на релевантному рівні можуть виникнути умовні витрати. В основі економічного обґрунтування стратегічних управлінських рішень мають бути використані як фінансові, так і нефінансові показники, тобто показники стратегічного управлінського обліку. Отже, необхідна така класифікація, яка буде перебувати у взаємозв'язку з напрямками стратегічного управління.

Один з варіантів класифікації витрат в рамках стратегічного управлінського обліку представлений на рис. 3.

Згідно з цією класифікацією звіт, наданий менеджменту або керівництву, повинен містити дані про витрати в розрізі кожного виду продукції (робіт і послуг підприємства). Водночас звіт повинен містити інформацію про те, що сприяло зміні, які процеси вплинули (внутрішні або зовнішні). Отримана інформація дає змогу визначити динаміку витрат, зіставити її з динамікою обсягу виробництва та реалізації, зіставити витрати з цінами, а під час складання стратегічного плану розвитку прийняти рішення про продовження або припинення надання цієї продукції (виконання робіт).

Стратегічний управлінський облік індивідуальний для кожного підприємства у зв'язку з тим, що всі економічні суб'єкти мають відмінності у цілях, стратегії, пріоритетах, структурі бізнес-процесів, організаційній

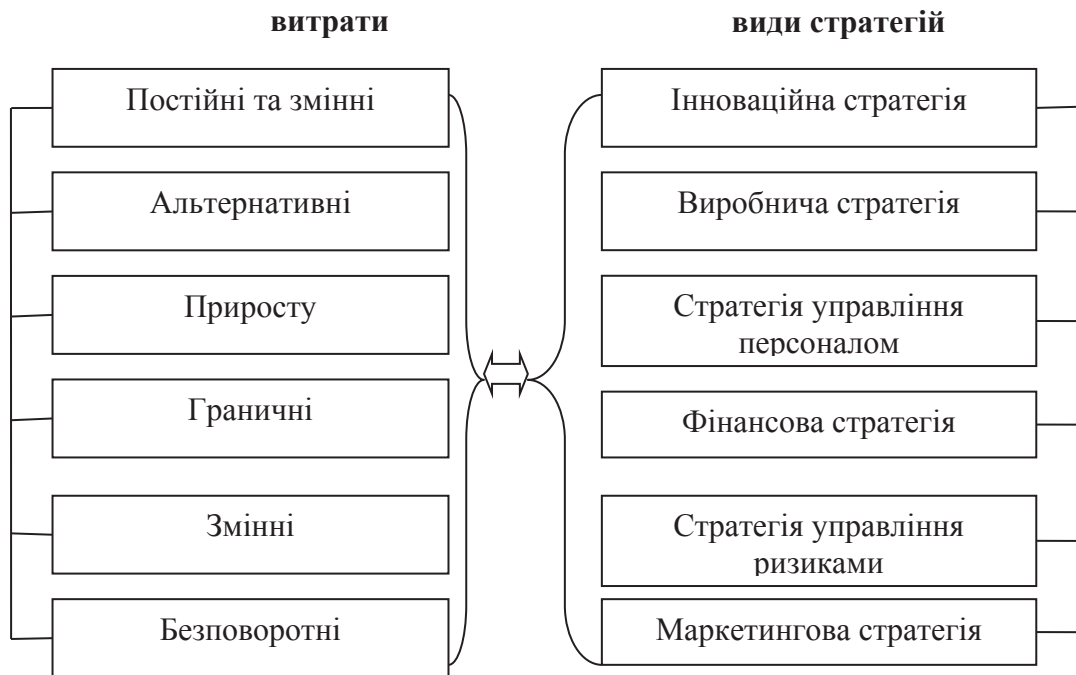


Рис. 3. Взаємозв'язок витрат стратегічного управлінського обліку з видами стратегій

структурі, особливостях управління бізнесом, системі розподілу, а також передачі відповідальності.

Проте в будь-якому разі оптимальна система стратегічного управлінського обліку, що дає змогу керівництву підприємства оперативним чином отримувати необхідну облікову та аналітичну інформацію в релевантній формі, є стратегічним ресурсом підприємства та забезпечує його конкурентними перевагами на основі:

- інформаційної підтримки процесу стратегічного управління витратами (управління витратами є однією з ключових стратегічних цілей підприємства; мінімізація витрат і підвищення ступеня їх прозорості на основі даних стратегічного управлінського обліку й аналізу є значною перевагою перед конкурентами та відповіддю на потребу зовнішнього середовища);

- впровадження новітніх технологій та інструментарію (інформація, одержувана на основі стратегічного управлінського обліку, є внутрішнім продуктом підприємства, що сформований залежно від її специфіки; в разі повного задоволення потреб менеджменту та спрямованості на досягнення стратегічних цілей підприємства система стратегічного управлінського обліку є унікальною конкурентною перевагою, тобто ключовою компетенцією та джерелом нових знань);

- формування інформації для виконання основних управлінських функцій (система управлінського обліку націлена на формування інформації у формі, необхідної для виконання основних управлінських функцій та завдань, а саме для формування внутрішньої звітності та її ана-

лізу, управління фінансами, стратегічного планування, корпоративного інвестування, бюджетування, контролювання).

У стратегічному управлінському обліку можуть використовуватися (одночасно) різні методи й інструменти, щоб охарактеризувати ситуацію з різних точок зору. Наприклад, облік витрат із застосуванням різних методичних підходів, оцінка грошових потоків за поточною вартістю, облік тимчасової вартості грошей (дисконтування з метою оцінки майбутньої вартості грошей), облік та оцінка прихованих витрат, втрачених можливостей. Формування в стратегічному управлінському обліку системи аналітичних показників дасть змогу з меншими втратами досягти значних результатів. Витрати на отримання економічної інформації та вигода, яка буде отримана від прийняття того чи іншого стратегічного рішення, мають бути обов'язково зіставлені. Ці витрати досить сильно знижуються під час використання комп'ютерної техніки, яка дає змогу отримати більший обсяг інформації за менший проміжок часу, а також дають можливість більш ретельного аналітичного оброблення одержуваних даних (аналіз, прогнозування можливих результатів).

Висновки з проведеного дослідження. На основі вищевикладеного можна зробити висновок, що стратегічний управлінський облік – це найважливіша складова системи стратегічного управління. В роботі представлено інформаційний взаємозв'язок стратегічного управління та стратегічного управлінського обліку, узагальнено основні функції стратегічного управлінського обліку.

Запропоновано організаційно-функціональний механізм формування релевантної інформації для стратегічного управління підприємством. Перспективами подальших досліджень є розвиток облікових та аналітичних інструментів стратегічного управлінського обліку для вдосконалення процесу формування інформації під час прийняття стратегічних управлінських рішень.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Бондар М. Обліково-аналітична інформація в управлінні підприємницькою діяльністю. *Економічний аналіз*. 2010. Вип. 6. С. 13–16.
2. Вахрушина М., Сидорова М., Борисов Л. Стратегический управленческий учет. Москва: Рид Групп, 2011. 192 с.
3. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / пер. с англ., под ред. Я. Соколова. Москва: Финансы и статистика, 2004. 416 с.
4. Шайкан А. Бухгалтерський облік у прийнятті управлінських стратегічних рішень: монографія. Київ: КНЕУ, 2009. 303 с.
5. Булгакова С. Аналитические инструменты стратегического управленческого учета. *Международный бухгалтерский учет*. 2015. № 2. С. 20–29.
6. Мухина Е. Теоретические аспекты стратегического управленческого учета как элемента эффективного управления организацией. *Вопросы экономики и права*. 2014. № 8. С. 104–109.
7. Сатушева К. Формування системи стратегічного управлінського обліку в управлінні вартістю підприємства. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету*. Економічні науки. 2013. № 24. С. 265–271.
8. Пилипенко А. Організація обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства: монографія. Харків: ХНЕУ, 2007. 276 с.
9. Ансофф И. Стратегический менеджмент. Санкт-Петербург: Питер, 2009. 344 с.
10. Kaplan R.S., Norton D.P. *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*. Boston: Harvard Business School Press, 1996. 304 p.