

## СТРАТЕГІЧНИЙ ОБЛІК І АНАЛІЗ ЗОВНІШНЬОГО СЕРЕДОВИЩА В КОНТЕКСТІ КОНЦЕПЦІЇ СТАЛОГО РОЗВИТКУ

*Досліджується роль зовнішнього середовища підприємства у прийнятті стратегічних управлінських рішень, відповідність обліково-аналітичної інформації потребам управління, а також застосування концепції сталого розвитку та створення спільної цінності в обліково-аналітичному забезпеченні стратегічного управління.*

**Ключові слова:** стратегічний облік, стратегічний аналіз, обліково-аналітичне забезпечення, сталий розвиток, створення спільної цінності.

Постановка проблеми. Управління власністю в сучасних умовах зазнає дедалі більш значних змін під впливом інституційного середовища. Ще ніколи цей процес не був таким складним як зараз, що зумовлено зростаючою кількістю викликів зовнішнього середовища. Незліченна кількість стохастичних факторів, впливу яких піддається діяльність вітчизняних (і не тільки) підприємств, зумовлює об'єктивну необхідність динамічного оновлення обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління власністю. Серед них можна виділити певні "мега-групи" факторів, що пов'язані:

- з глобалізацією бізнесу;
- з інтелектуалізацією виробництва (і, відповідно, зростанням, навіть домінуванням ролі нематеріальних активів у досягненні успіху та, як результат, збільшенням їх частки у валюті балансу);
- зі зростанням ролі інтернет-технологій у діяльності підприємств. Особливої актуальності в цьому аспекті набувають саме соціальні мережі. У липні 2012 року Глобальний інститут McKinsey опублікував результати дослідження "Соціальна економіка: відкриваючи вартість та продуктивність через соціальні технології", відповідно до яких завдяки соціальним технологіям (соціальним мережам) може бути додатково створена вартість у сумі від 900 млрд. до 1,3 трлн. дол. щороку [1]. При цьому дослідження охоплювало лише 4 галузі економіки США: виробництво споживчих товарів, фінансові послуги, професійні послуги та передову промисловість. У масштабах усієї світової економіки ця сума буде в декілька разів більшою;
- зі збільшенням частоти кризових хвиль. Після світової фінансової кризи 2007-2008 рр., хвиля кризи накрила Європу: у другій половині 2009 посеред інвесторів почало поширюватися занепокоєння можливостями кризи державних запозичень низки європейських країн, що значно зросло на початку 2010 [2, 3]. Європейська торгова криза була спричинена сукупністю таких

факторів: зручні умови кредитування протягом 2002-2008 рр., які заохочували позики з високим рівнем ризику; вплив світової фінансової кризи; нестійкість міжнародної торгівлі; глобальна рецесія (спад виробництва) 2008-2012 рр.; фіскальна політика урядів тощо;

- з недостатністю досвіду ведення діяльності в умовах ринку порівнюючи з іноземними підприємствами. Так, стратегічне управління та стратегічний аналіз застосовувались підприємствами країн з ринковою економікою вже у 70-х рр. ХХ ст., коли практика їх реалізації на вітчизняних підприємствах налічує не більше півтора десятка років. Це зменшує їх конкурентні переваги на міжнародному ринку, оскільки можливість скористатися бенчмаркінгом доступна не завжди;
- з урізноманітненням видів власності;
- з політичними та соціальними факторами, погодними катаклізмами тощо.

Цей перелік на перший погляд може здатися абстрактною, відірваною від реального життя підприємства сукупністю ненаукових (а публіцистичних) тверджень. Однак названі групи факторів актуалізують цілу низку наукових досліджень і спонукають до переосмислення процесу управління власністю в конкретних умовах місця і часу. Обліково-аналітичне забезпечення цього процесу повинно бути релевантним щодо постійно поновлюваних потреб користувачів, зокрема власників чи уповноважених ними органів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у розв'язання даної проблематики зробили такі зарубіжні вчені, як: Б. Альстренд [5], М. Гоудхарт [4], Т. Коллер [4], М. Крамер [14], Дж. Лемпел [5], Г. Мінцберг [5], М. Портер [14], Д. Уессельс [4] та інші. Останнім часом даному питанню почали приділяти увагу в своїх дослідженнях вітчизняні вчені, зокрема С.В. Івахненко [9], С.Ф. Легенчук [8], В.Р. Шевчук [6] та інші. Проте в економічній літературі відсутні напрацювання щодо стратегічного обліку й

аналізу зовнішнього середовища підприємства в контексті концепції сталого розвитку Отже, це питання залишається недостатньо вивченим і є актуальним для подальших наукових досліджень.

Постановка завдання. Виявлення недоліків обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління в частині інформації про зовнішнє середовище в умовах поглиблення глобалізаційних процесів, а також пошук шляхів усунення таких недоліків.

Викладення основного матеріалу дослідження. Проблеми стратегічного управління власністю носять як ендогенний так і екзогенний характер. Деякі вчені схильні вважати, що зовнішні фактори в будь-якому випадку мають значно сильніший вплив на діяльність підприємства, ніж внутрішні. Так, класик стратегічного менеджменту Г. Мінцберг в співавторстві з Б. Альстрендом та Дж. Лемпелом описують школу зовнішнього середовища, яка через теорію ситуаційних факторів, екологію популяції М. Ханнана і Дж. Фрімана, та інституційний тиск доводить домінуюче значення зовнішнього середовища у прийнятті стратегічних рішень та втіленні стратегії [5, с.236-248]. Ця школа передбачає побудову стратегії як реакцію на процеси в зовнішньому середовищі.

Ми підтримуємо думку про те, що школа зовнішнього середовища має право на існування і може зайняти чільне місце посеред інших шкіл стратегій. Крім того, ця думка дозволяє вкотре обґрунтувати тезу про те, що обліково-аналітичне забезпечення слід розширювати не лише в часовому, але й в просторовому вимірі. Звичний бухгалтерський облік та економічний аналіз, які "повністю, правдиво та неупереджено" описують внутрішнє середовище підприємства в ретроспективі, ніхто не відміняє. Вони завжди будуть невід'ємною частиною інформаційного забезпечення прийняття рішень. Але лише частиною. Інформаційні потреби стратегічного менеджменту невпинно зростають. Відповідно, поле зору обліково-аналітичного забезпечення мусить виходити за межі горизонту господарської діяльності підприємства. Так, О.М. Петрук вважає, що об'єктом обліку є не вся об'єктивна реальність господарської діяльності підприємства, а лише та її частина, що становить коло його пізнавальних інтересів [7, с.70]. Ми в свою чергу, опираючись на викладене вище вважаємо, що зовнішнє середовище підприємства входить до цього кола. Отже, релевантною буде така обліково-аналітична інформація, яка описуватиме як ендо- так і екзогенні процеси та явища.

Таким чином можна говорити про облік та аналіз зовнішнього середовища підприємства з довгостроковим вектором у майбутнє.

Значний вклад у вирішення цього питання зробив український вчений С.Ф. Легенчук. Як зазначає науковець, "в межах існуючої теоретико-методологічної структури бухгалтерського обліку через подвійний запис відбувається відображення зовнішнього середовища в пасиві балансу. Однак капітал зовнішнього середовища відображається лише в частині зв'язків з капіталом підприємства, та лише в юридичному полі, відображаючи у чий конкретно власності знаходиться майно, яким володіє підприємство" [8, с.540].

Розроблена ним теорія бухгалтерського обліку активів і капіталу зовнішнього середовища містить такі структурні елементи [8]:

1) Рівняння. Упровадження теорії бухгалтерського обліку активів і капіталу зовнішнього середовища передбачає доповнення традиційного балансового рівняння двома складовими - активами зовнішнього середовища та капіталом зовнішнього середовища:

$$A + [A3C] = BK + Z + [K3C]$$

де, А - активи;

A3C - активи зовнішнього середовища;

BK - власний капітал;

Z - зобов'язання;

K3C - капітал зовнішнього середовища...

2) Теоретична схема, для об'єктів якої справедливий рівняння: категорії "актив зовнішнього середовища" та "капітал зовнішнього середовища"; принцип обачності на основі концепції ризику, диференційований принцип безперервності, принцип релевантного оцінювання; нова концепція амортизації; нова концепція зміни корисності активів; оцінка активів зовнішнього середовища на основі методу компанії "Інтербренд"; окрема фінансова звітність стосовно активів та капіталу зовнішнього середовища.

3) Відображення абстрактних об'єктів теоретичної схеми на емпіричний матеріал: виникнення гудвілу в системі бухгалтерського обліку; різниця в оцінці активів зовнішнього середовища бухгалтерами та професійними оцінювачами;

4) Відображення абстрактних об'єктів теоретичної схеми на картину реальності. Усі теоретичні конструкції пов'язані з термінами, що характеризують зовнішнє середовище, яке виступає складовою частиною бухгалтерської картини світу... Для забезпечення відповідності розвитку бухгалтерського обліку умовам розвитку постіндустріальної економіки необхідна побудова нової фундаментальної теорії обліку - каталактичної, яка дозволить охопити більшу емпіричну область, ніж попередня (динамічна) теорія.

Акцентування уваги С.Ф. Легенчуком на емпіричній області має особливу актуальність для

вітчизняної науки. Емпіризм є однією з характерних рис позитивізму - філософського фундаменту наукових досліджень у розвинених країнах. На думку С. Івахненкова (Києво-Могилянська академія) та А. Георгіаді (Університет Св. Томаса, США), відсутність достатнього емпіричного підґрунтя в дослідженні бухгалтерської науки (не виключно, але зокрема) спричинює "вражаючу відмітність найсуттєвіших ідеологічно-змістових засад наукових досліджень в Україні та за рубежом" [9, с.51].

Звернемось до основних засад неоінституційної теорії. Оскільки ринок припускає таку поведінку господарюючого суб'єкта, що приймає найоптимальніші рішення, то, на думку Рональда Коуза, права власності опиняться в руках тих, хто забезпечить їх найвищу продуктивність [10, с.4].

Оскільки дана теорія вивчає конкретні явища й події в конкретних суспільствах (тут знову себе проявляє емпіризм), потрібно навести такий приклад.

ТОВ "Сандора" працює на українському ринку соків від 1995 року. Проте, вийшовши на міжнародний ринок, підприємство зіткнулося з труднощами. У 2007 році американська компанія PepsiCo викупила 80% акцій у засновників за 542 млн. дол., зробивши вигіднішу пропозицію, ніж її суперник The Coca-Cola Company. Згодом компанія викупила 20%, що залишились.

За три роки PepsiCo інвестувала близько 100 млн. дол. у компанію "Сандора", у продуктовому портфелі з'явилися Lipton Ice Tea, Pepsi, Pepsi Light, 7UP. З грудня 2009-го року напої портфеля Pepsi виготовляються на заводах компанії "Сандора". На сьогодні, за даними незалежних досліджень, компанія володіє 46% сокового ринку України [11].

ТОВ "Сандора" експортує 20% своєї продукції, що складає більше 60% всеукраїнського експорту соків. Продукція компанії представлена в понад 20-ти країнах світу: США, Великобританії, Німеччині, Швеції, Ізраїлі, Греції, Польщі, Канаді, а також у країнах ближнього зарубіжжя - Росії, Білорусії, Молдові, Литві, Латвії, Естонії, Азербайджані, Вірменії, Грузії, Казахстані, Киргизстані, Туркменії та Таджикистані [12].

Даний приклад яскраво ілюструє результат ефективного перерозподілу прав власності. Як демонструють емпіричні дані, PepsiCo стала ефективнішим власником, ніж попередній. Оскільки PepsiCo працює на світовому ринку понад століття, трансакційні витрати в такій організації зводяться до мінімуму, як твердить неоінституційна теорія. А з погляду системного аналізу це пояснюється високою стійкістю зв'язків із зовнішнім середовищем, що дає змогу зменшити ентропію всередині системи підприємства. Як наслідок - підвищення основних

показників діяльності й примноження власності.

Якщо в контексті даного прикладу говорити про "активи зовнішнього середовища" за С.Ф. Легенчуком, до яких вчений відносить, зокрема бренди, то завдяки бенчмаркінгу PepsiCo індекс впізнавання продукції "Сандора" у споживачів досяг 90%. Це найвищий показник серед усіх виробників соків і сокової продукції в Україні. Такі дані свідчать про високу цінність брендів ТОВ "Сандора", що є результатом ефективної реалізації прав власності.

Повертаючись до стратегічного обліку та аналізу зовнішнього середовища, слід зазначити, що позитивні зміни в розвитку ТОВ "Сандора" спричинені не лише мінімізацією трансакційних витрат після поглинання її компанією PepsiCo. Проблемаю ТОВ "Сандора" ще до поглинання була відсутність якісного обліково-аналітичного забезпечення управління в контексті зовнішнього середовища. У зв'язку з цим управлінські рішення не мали належного інформаційного підґрунтя, що в умовах стохастичності зовнішнього середовища призвело до необхідності пошуку ефективнішого власника.

Наведений емпіричний матеріал (відповідно до філософських засад позитивізму) обґрунтовує необхідність подальшого удосконалення обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління. Тут, крім просторового (зовнішнє середовище), не менш важливий часовий вимір.

Одним з основних показників ефективного управління власністю є вартість підприємства. Створення вартості - одна з основних стратегічних цілей. Проте управлінські рішення щодо власності можна приймати, виходячи з двох взаємовиключних позицій: з позиції створення короткострокової вартості (високий прибуток у звітному періоді) та створення вартості на перспективу (результат отримується через кілька років, але він стабільний).

З приводу довгострокової вартості Т. Коллер, М. Гоудхарт і Д. Уессельс зазначають: "Наш аналіз і досвід свідчить про те, що для більшості компаній у усьому світі переслідування створення довгострокової вартості для акціонерів не спричинює страждання інших зацікавлених осіб. Ми йдемо далі та доводимо, що компанії, які присвячують свою діяльність створенню вартості, міцніші та будують сильніші економіки, вищі стандарти життя та більше можливостей для індивідів... Якщо це робить добро для людей, - це робить добро для бізнесу" [4, с.10-11].

Такий підхід базується на концепції сталого розвитку.

Сталий розвиток - це розвиток, що задовольняє потреби теперішнього часу, не ставлячи під загрозу здатність майбутніх поколінь

задовольняти свої власні потреби. Це трактування було закріплено Комісією ООН зі сталого розвитку на першій Конференції в 1992 році. Відтоді конференції КСР проводяться щорічно [13].

З позицій суб'єктів господарювання концепція сталого розвитку передбачає розробку стратегій як щодо внутрішнього середовища, так і зовнішнього. Стратегічне бачення повинно охоплювати такі аспекти діяльності як економічний, соціальний та екологічний.

В контексті сталого розвитку удосконалюються існуючі та з'являються нові управлінські концепції.

Так, класик стратегічного управління М. Портер разом із М. Крамером розробили концепцію спільної цінності, яка зараз успішно впроваджується такими компаніями як Intel, IBM, General Electric, Nestle та ін.

"Концепція спільної цінності - це політика та практика яка посилює конкурентоздатність компанії одночасно удосконалюючи економічні та соціальні умови в спільнотах де вона функціонує. Спільна цінність фокусується на виявленні та розширенні зв'язків між соціальним та економічним прогресом" [14, с.66].

Дана концепція абсолютно революційна в порівнянні з традиційним способом ведення бізнесу. Відповідно, для багатьох власників і стратегів вона звучить недостатньо переконливо. Деякі підприємства лише декларують створення спільної цінності чи сталий розвиток, та ці декларації не підкріплюються реальними діями, або ж афішуються винятково для штучного створення позитивного іміджу.

У соковій галузі України прикладом створення спільної цінності може слугувати бізнес-модель СП "Вітмарк-Україна" ТОВ. Дане підприємство стверджує, що його інноваційна модель побудована на концепції сталого розвитку, крім того, можна простежити створення спільної цінності за М. Портером.

Стратегія Вітмарк покликана розв'язати такі соціальні проблеми в регіоні, де воно функціонує (Одеська обл.):

- недоступність високоякісних продуктів для споживачів з низьким рівнем доходів;
- безробіття в сільській місцевості;
- нестабільність аграрного ринку для малих фермерів [15, с.222].

Результатами 18-річної роботи СП "Вітмарк-Україна" ТОВ є:

1) збільшення попиту на його продукцію зі 199,4 млн. літрів соків у 2002 році до 705,2 млн. літрів у 2011, узгодивши високу якість продукції з низькими та доступними цінами, що дало змогу широким верствам населення вживати соки з високим вмістом вітамінів;

2) збільшення кількості робочих місць до 2500

(включаючи сезонних працівників);

3) створення ланцюжка постачання із 100 малими та 25 великими фермерськими господарствами, з якими підприємство уклало довгострокові договори [15, с.223].

Отже, створення спільної цінності на СП "Вітмарк-Україна" ТОВ здійснено успішно.

Висновки. Як стверджує школа зовнішнього середовища, стратегія підприємства повинна будуватися як реакція на процеси в зовнішньому середовищі. З погляду системного аналізу це можна пояснити тим, що підприємство, будучи відкритою соціально-економічною системою, досить вразливе до процесів та явищ, що відбуваються в зовнішньому середовищі. Чим міцнішими будуть зв'язки з зовнішніми системами, тим вищою буде впорядкованість і організованість власне системи підприємства (ентропія буде знижуватись). Актуальність дослідження зовнішнього середовища обґрунтоване в концепції сталого розвитку.

Запропонована нами стратегічна карта, побудована із застосуванням концептуальних засад сталого розвитку, дає змогу приймати рішення як щодо внутрішнього, так і зовнішнього середовища в короткій та довгій перспективі.

Перспективи подальших досліджень. Враховуючи зростаючу роль зовнішнього середовища у прийнятті стратегічних управлінських рішень, у подальшому треба досліджувати зовнішнє та внутрішнє середовище в їх взаємозв'язку, а також синергію обліково-аналітичної інформації.

### Список літератури

1. Chui M. The social economy: Unlocking value and productivity through social technologies / M. Chui & others // McKinsey Global Institute. - July 2012. - 172p.
2. George Matlock. "Peripheral euro zone government bond spreads widen". - [Електронний ресурс]: <http://www.reuters.com/article/2010/02/16/markets-bonds-spreads-idUSLDE61F0W720100216>
3. Acropolis now (2010) Avail. - [Електронний ресурс]: <http://www.economist.com/node/16009099>
4. Tim Koller, Marc Goedhart, David Wessels. Valuation: Measuring and Managing the Value of Companies, 5th Edition. McKinsey & Company. - 2010. - Wiley Finance [Hardcover]. - 840p.
5. Минцберг Г. Школы стратегий. Стратегическое сафари: экскурсия по дебрям стратегий менеджмента. Минцберг Г, Альстрэнд Б, Лэмпел Дж. - Питер, 2000. - 336с.
6. Шевчук В. Стратегічний управлінський облік як система інформаційної підтримки конкурентної стратегії підприємства / В.Р. Шевчук // Вісник Національного університету

"Львівська політехніка". Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. - 2012. - №722. - С. 281-285

7. Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку. Монографія. - Житомир, ЖДТУ, 2005. - 420с.

8. Легенчук С.Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки [Текст]: монографія / С.Ф. Легенчук. - Житомир: ЖДТУ, 2010. - 652с.

9. Івахненко С. Філософсько-світоглядні основи наукових досліджень в обліку і аудиті: англословний світ / С.В. Івахненко, А. Георгіаді / Бухгалтерський облік і аудит. - 2012. - №3. - С. 48-53

10. Данильчук І. Сутність економічної теорії

прав власності та її методологічні особливості / Данильчук І. - [Електронний ресурс]: [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/evu/2009\\_13/Danilchuk.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/evu/2009_13/Danilchuk.pdf)

11. <http://www.pepsicoukraine.com/>

12. <http://www.sandora.ua/index.php?id=23>

13. <http://sustainabledevelopment.un.org/>

14. Porter M.E. Creating Shared Value / Michael E. Porter, Mark R. Kramer // Harvard Business Review. - January-February 2011. - pp.62-77

15. The European UN Global Compact Companies Towards Rio+20 and Beyond. A Best Practices Collection - [Електронний ресурс]: [http://vitmark.com/uploads/post/pdf/unge\\_bpc\\_2012.pdf](http://vitmark.com/uploads/post/pdf/unge_bpc_2012.pdf)

#### Анотація

Андрій Біляр

### СТРАТЕГИЧЕСКИЙ УЧЕТ И АНАЛИЗ ВНЕШНЕЙ СРЕДЫ В КОНТЕКСТЕ КОНЦЕПЦИИ УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ

*В статье исследуется роль внешней среды предприятия в принятии стратегических управленческих решений, соответствие учетно-аналитической информации потребностям управления, а также применение концепции устойчивого развития и создание общей ценности в учетно-аналитическом обеспечении стратегического управления.*

**Ключевые слова:** стратегический учет, стратегический анализ, учетно-аналитическое обеспечение, устойчивое развитие, создание общей ценности.

#### Summary

Andriy Bilyar

### STRATEGIC ACCOUNTING AND ANALYSIS OF EXTERNAL ENVIRONMENT IN THE CONTEXT OF SUSTAINABLE DEVELOPMENT

*This article describes a role of an external environment in strategic decisions making, accordance of accounting and analytical information to managerial needs, and also using the sustainability development concept and creating shared value to the accounting and analytical support of strategic management.*

**Keywords:** strategic accounting, strategic analysis, sustainable development, creating shared value.