

**Некрасова Л.А.,***к.е.н., доцент,**доцент кафедри економіки підприємств,**Одеський національний політехнічний університет***Некрасова К.І.,***студентка,**Одеський національний політехнічний університет*

## СТРАТЕГІЧНИЙ УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ЯК ІНФОРМАЦІЙНЕ ПІДґРУНТЯ РОЗРОБКИ СТРАТЕГІЇ ПІДПРИЄМСТВА

**Анотація.** У статті на основі аналізу досліджень вітчизняних та іноземних авторів розкрито сутність стратегічного управлінського обліку. Визначено його роль як інформаційного підґрунтя прийняття рішень у кожному з п'яти взаємопов'язаних процесів розробки стратегії підприємства, а саме: визначення місії та постановка стратегічних цілей; аналіз стратегічного положення підприємства; формулювання стратегії для досягнення визначених цілей і результатів діяльності; перевірка стратегічного плану на відповідність та якість; зміна стратегічного плану або методів його реалізації. Запропоновано алгоритм і набір критеріїв для оцінки стратегії підприємства.

**Ключові слова:** підприємство, стратегічний управлінський облік, інформаційне забезпечення, стратегічне планування, стратегічний аналіз.

**Постановка проблеми.** Характерними рисами сучасної економіки є стрімкість, глобальність, оперативність, що висуває нові вимоги до управлінських структур, а саме підвищення

уваги до розроблення й обґрунтування відповідної стратегії. Формування обліково-аналітичної системи, здатної задовольнити вимоги оперативності, повноти, прозорості, достовірності інформації, передбачає постановку і введення системи управлінського обліку. Прагнення зберегти стійкість, зміцнити конкурентоспроможність неминуче призводить до питання організації стратегічного управлінського обліку, спрямованого на оцінку зовнішніх факторів кон'юнктури ринку, стратегічних змін, фінансового становища компанії. Стратегічний управлінський облік дозволяє розробити систему економічного управління, що спрямована на оптимізацію фінансових потоків організації, підвищення рівня конкурентоспроможності.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Огляд літератури стосовно зазначеної проблеми показав, що досі повного обґрунтування стратегічного управлінського обліку немає. Різні автори по-різному трактують сутність та напрями розвитку стратегічного управлінського обліку: П.Й. Атамас [1], М.А. Вахрушина [3], С.Ф. Голов [4], К. Друрі [5], М.С. Пушкар [6], Б. Райан [7], К. Уорд [8], а є і такі, що не виділяють

Таблиця 1

Підходи до розуміння сутності стратегічного управлінського обліку різними авторами

Автор	Визначення	Функції управління
П. Атамас [1, с. 387]	Стратегічний управлінський облік повинен зосередитися на зовнішніх факторах (таких як прибутковість конкурентів, частка на ринку і т. ін.), тоді як для традиційного обліку характерна зосередженість на внутрішніх процесах і явищах	Аналіз, облік
Бромвич М. [10]	Стратегічний управлінський облік - надання та аналіз фінансової інформації про ринки (на яких фірма продає свої продукти), витрати конкурентів, по структурі витрат і моніторинг стратегії підприємства і стратегій конкурентів на цих ринках протягом багатьох періодів	Аналіз, інформаційне забезпечення, планування
К. Уорд [8, с.15]	Стратегічний управлінський облік покликаний бути системою обґрунтування управлінських рішень, тобто він повинен забезпечити необхідною інформацією певних менеджерів компанії, відповідальних за прийняття стратегічних управлінських рішень	Облік, інформаційне забезпечення, планування
С. Голова [4, с.508]	Стратегічний управлінський облік – це система управлінського обліку, спрямована на прийняття стратегічних управлінських рішень	Облік
К. Друрі [5, с. 879]	Стратегічний управлінський облік повинен, в першу чергу, забезпечувати керівництво підприємства інформацією, яка допомагатиме йому досягнути, а потім підтримувати стратегічну (тобто лідерську) позицію на ринку відносно конкурентів	Інформаційне забезпечення, планування
Б. Райан [7]	Стратегічний управлінський облік – це певне поєднання управлінського обліку із системами фінансової звітності, зорієнтоване на прийняття стратегічних рішень	Облік, інформаційне забезпечення, планування
Купер Р., Каплан Р. [2]	Стратегічний управлінський облік – область, яка необхідна для підтримки конкурентної стратегії	Планування

його в окремий напрям досліджень, хоча і розкривають важливість управлінського обліку для досягнення стратегічних цілей: Аткинсон, А. Ентоні, Банкер, Д. Раджив, Роберт С. Каплан, Янг, С. Марк [2].

**Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми.** Особливу роль має проблема інформаційного забезпечення менеджерів для розробки і прийняття управлінських рішень. Однак, як показує практика, не всі організації мають, таким чином поставлений управлінський облік, щоб його інформація задовольняла стратегічним цілям управління. Тому перспективним видається виділення в складній системі управлінського обліку будь-якого підприємства стратегічного управлінського обліку для вищого керівництва і оперативного управлінського обліку для внутрішнього менеджменту. Попри розбіжності в термінології, визначенні мети, задач, об'єктів, методів у різних вітчизняних та зарубіжних дослідників, всі вони одноставно стверджують, що впровадження стратегічного управлінського обліку на підприємствах забезпечить якісніше прийняття рішень вищими менеджерами підприємства [9].

**Мета статті.** Головною метою цієї роботи є визначити сутність стратегічного управлінського обліку та розкрити його роль як інформаційної підтримки стратегії підприємства.

**Виклад основного матеріалу.** Розглянемо думки дослідників щодо сутнісної природи стратегічного управлінського обліку. Уявлення авторів з даного питання доповнені виділенням функцій управління та наведені в таблиці 1.

При класифікації функцій управління використовується принцип, що враховує зміст процесу управління. З нього випливають наступні функції управління: організація, мотивація, планування, регулювання, контроль, облік, які поєднуються в єдиний процес управління за допомогою комунікації та прийняття рішень [11].

Таким чином, ряд авторів розглядають стратегічний управлінський облік через призму стратегічного планування, ряд інших виділяють його в самостійне русло управлінського обліку, треті – отожднюють його зі стратегічним менеджментом. Перераховані автори пропонують досить змістовні визначення стратегічного управлінського обліку, роблячи акцент не тільки на функції інформаційного забезпечення, але і на функціях аналізу і планування.

Як зазначає К. Уорд, «функція управлінського обліку в межах стратегічного менеджменту полягає в тому, щоб в межах відведеного часу надавати всю потрібну інформацію для прийняття рішень менеджерами певного рівня. Однак стратегічні рішення, що приймаються в конкретній організації, можуть значно відрізнятися залежно від того, які завдання стоять перед цією організацією, а також від рівня, на якому в ній приймають ці рішення. Система стратегічного управлінського обліку повинна бути побудована так, щоб забезпечити організацію інформацією, що задовольнятиме саме ці специфічні умови прийняття стратегічних рішень, причому самі умови

можуть змінюватися в міру коректування стратегії в зв'язку зі змінами зовнішнього середовища» [8, с. 46].

Розробка стратегії на будь-якому підприємстві складається з виконання кількох функцій (етапів): аналізу стратегічного положення підприємства, формування стратегічного плану підприємства і подальшої перевірки на відповідність розробленого плану з ресурсами, доступними підприємству (рис. 1).

Розглянемо ці функції більш докладно.

Після аналізу стратегічного положення підприємства з використанням існуючих підходів до аналізу зовнішньої та внутрішньої інформації, з урахуванням місії та цілей організації, формуються параметри, прогнози і тенденції, що описують зовнішнє і внутрішнє середовища підприємства, а також характеристики різних об'єктів, що прямо або побічно впливають на нього із зазначенням можливих «точок впливу». На підставі цієї інформації, керівництво підприємства та його «мозковий центр» розробляють план заходів, що спрямований на досягнення цілей і завдань підприємства з максимальною ефективністю. Перед остаточним прийняттям плану (стратегії) він ще раз проходить перевірку на відповідність ресурсам і можливостям організації (при цьому можливості підприємства в більшості випадків можна розглядати як ресурс, тому що вони залежать від інформованості розробників стратегії – можливості, про які не знають, насправді можливостями не є).

У цій послідовності розробки стратегії існують два контури зворотного зв'язку: один виникає при відхиленні плану заходів, який не відповідає ресурсам підприємства, і другий – при нестачі або незадовільній якості інформації за будь-якого питання.

Можливо запропонувати наступний алгоритм і набір критеріїв для оцінки стратегії підприємства:

*1. Встановлення того, що розглядається саме стратегією.*

Для цього необхідно виділити глобальні цілі і реальні заходи. Кількість можливих і досить привабливих цілей, величезна, але вибір найпривабливіших небезпечний у період, коли підприємство володіє мізерними ресурсами і надзвичайно зацікавлене в їх ефективному використанні. Свідченням того,

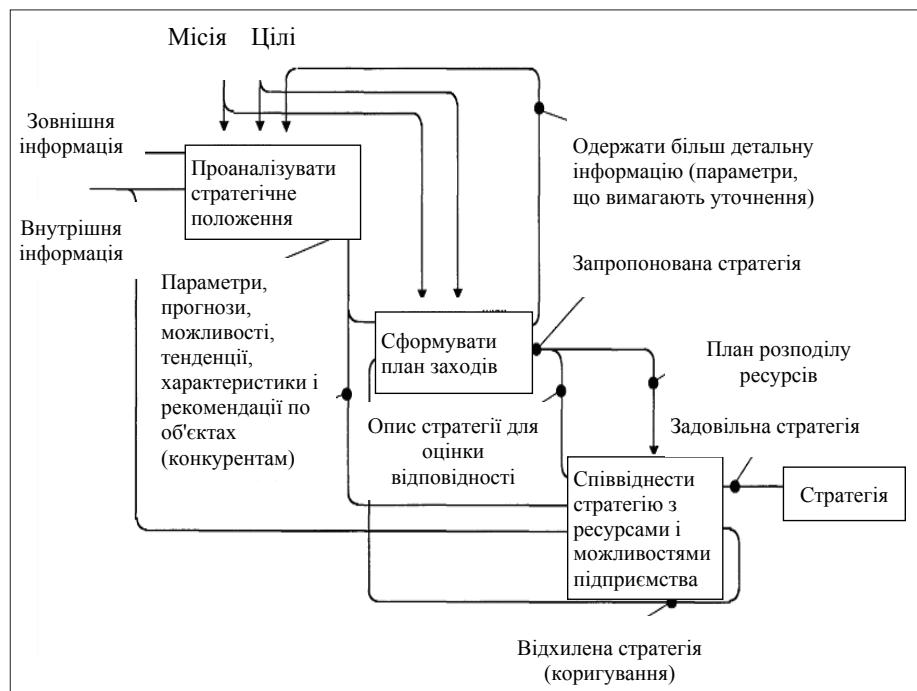


Рис. 1. Етапи розробки стратегії підприємства

що обрана стратегія дійсно продумана і ґрунтовна, може стати ретельна оцінка всіх альтернативних можливостей.

2. Після встановлення, що у підприємства є стратегія, *аналізується, чи є обрана стратегія в будь-якому відношенні унікальною*. Найважливішим для ефективної стратегії є її унікальність, її здатність вразити використанням несподіваних можливостей.

Стратегія має наочно уявити, в чому дане підприємство відмінно від його конкурентів – у винаході, конструюванні, виробництві, продажу, доставці або обслуговуванні своєї продукції. У цієї мети послідовних кроків – від винаходу продукції до сервісного обслуговування (цілі цінностей) підприємство зобов'язане знайти щось своє, що стане основою його конкурентоспроможності (відомо, що стратегії – імітації того, що роблять сильні конкуренти, можуть поліпшити виробничі показники підприємства, але рідко ведуть до здобуття ринкової переваги). Пошук унікальності означає знаходження можливостей там, де їх не побачили конкуренти.

*Можливо кілька шляхів досягнення стратегічної переваги над конкурентами:*

- *концентрація на «ключових факторах успіху»*. Ідея полягає у визначенні найбільш значущих для даної галузі або виробництва групи факторів і концентрації наявних в розпорядженні підприємства ресурсів в тій області, в якій очікується досягнення найбільш значної переваги в порівнянні з конкурентами;

- *використання відносної переваги*. Під цим розуміється максимально можливе використання відмінностей в асортименті продукції або розподілі активів підприємства в порівнянні з конкурентами;

- *агресивні ініціативи*. Даний підхід полягає в руйнуванні «ключових факторів успіху», спираючись на які конкуренти досягли переваги. Для цього потрібно порушити традиції ведення господарської діяльності або прийоми дій на ринку з метою зміни правил гри, порушення поточного балансу і, таким чином, створення можливості обійти своїх конкурентів;

- *інноваційний шлях*. Полягає в ухиленні від безпосередньої конкуренції шляхом відкриття нових ринків або розробки нових виробів, впровадження в області, ще не зайняті конкурентами.

3. Наступний крок в оцінці – відповідь на питання, *вичерпує стратегія можливості, що надаються ринком* (дуже часто підприємство шукає ті ж можливості, що і будь-яке інше підприємство). Сфера пошуку нових можливостей пов'язана і з тим, що може підприємство, і з тим, що воно хоче робити. На характер вибору, що здійснюється підприємством, визначальний вплив надають корпоративні цінності – ідеї і прагнення старших менеджерів підприємства і характер його культури.

4. *Співвідношення стратегії підприємства з його ресурсами і можливостями*. В основі процесу компетентної оцінки стратегії підприємства лежить оцінка сильних і слабких сторін підприємства в контексті тих можливостей і небезпек, які надає ринок. Можливості, які не підкріплені компетентністю, не приносять результатів, тому їх визначення має супроводжуватися аналізом здібностей і ресурсів, необхідних для реалізації цих можливостей.

5. *Оцінка рівня ризику стратегії підприємства*. За самою своєю природою стратегічний вибір передбачає вкладення значних ресурсів і великий ризик з перспективою імовірно віддалених доходів. Рівень ризику важко визначити напевно,

але він повинен співвідноситися з обсягом ресурсів підприємства, а також можливостями його менеджменту і службовців. Для зниження ступеня ризику застосовуються різні прийоми: диверсифікація; придбання додаткової інформації про вибір і результати; лімітування; самострахування; страхування. Найбільш важливим і найпоширенішим прийомом зниження ступеня ризику є страхування ризику.

6. Зворотним боком ризикованості стратегії є питання, *чи містить стратегія стимули для роботи підприємства*. Жодне підприємство не змогло досягти успіхів, реалізуючи стратегії, які розходилися з інтересами середньої ланки його менеджменту і службовців. Прихильність стратегії – ключ до її ефективної реалізації, і характер стратегічного вибору, зробленого підприємством, повинен враховувати ступінь привабливості тієї чи іншої стратегії для працівників підприємства.

7. *Чи видно на ранній стадії реалізації стратегії перші ознаки її ефективності?* Стратегія – довгострокова програма, яка повинна постійно проходити оцінку і контроль. При оцінці потрібно правильно інтерпретувати отримані результати і на основі інтерпретації короткострокових результатів реалізації стратегії керівництво підприємства може визнати за необхідне перегляд положень, що лежать в основі стратегії. Таким чином, можна сказати, що після остаточного вибору однієї стратегії з можливих, яка задовольняє всім прагненням і цілям підприємства, перед її здійсненням вона ще раз перевіряється на відповідність та якість.

На рисунку 2 представлений процес обробки і аналізу зовнішньої та внутрішньої інформації і вироблення на її основі параметрів, прогнозів і т.п., необхідних для формування плану заходів (тобто стратегії підприємства).

Даний процес починається зі збору та уточнення інформації. В силу певних особливостей інформація розділена на три групи: 1) інформація про внутрішній стан підприємства (блок А3); 2) інформація про об'єктивні характеристики навколишнього середовища – забезпечує використання і облік таких елементів стратегії, як правильність вибору моменту дій і різних об'єктивних обмежень (блок А1); 3) інформація про об'єкти, дії і характеристики, які слід врахувати при розробці стратегії (блок А2). Це перш за все конкуренти, але в ряді випадків, до них слід віднести державу, партнерів, споживачів, громадськість та ін. пов'язані групи. Склад цих об'єктів визначається можливостями підприємства до впливу на них і характером цілей, що стоять перед організацією.

Після збору відповідної первинної інформації (або її уточнення) здійснюється її обробка і аналіз. Аналіз здійснюється за наступними напрямками:

1. Аналіз власного підприємства на предмет відповідності базових елементів стратегії. Це базується на концепції «досконалої» конкурентної боротьби – досягнення підприємством такого стану, при якому ніяка конкурентна боротьба неможлива («ідеальний стан»). Йдеться про вдосконалення самого підприємства до конкурентної боротьби. Хоча «ідеальний стан» є недосяжним, такий аналіз і подальше планування дій на його результатах, дозволяє підприємству постійно «бути в готовності» до боротьби, а також є своєрідними «превентивними» заходами, спрямованими на послаблення конкурентної боротьби і збільшення потенційного числа (і ступеня переваги) сильних сторін (по відношенню до «гіпотетичного» конкурента) (блок А6).

2. Порівняльний аналіз підприємства і об'єкта (конкурента) (блок А5).

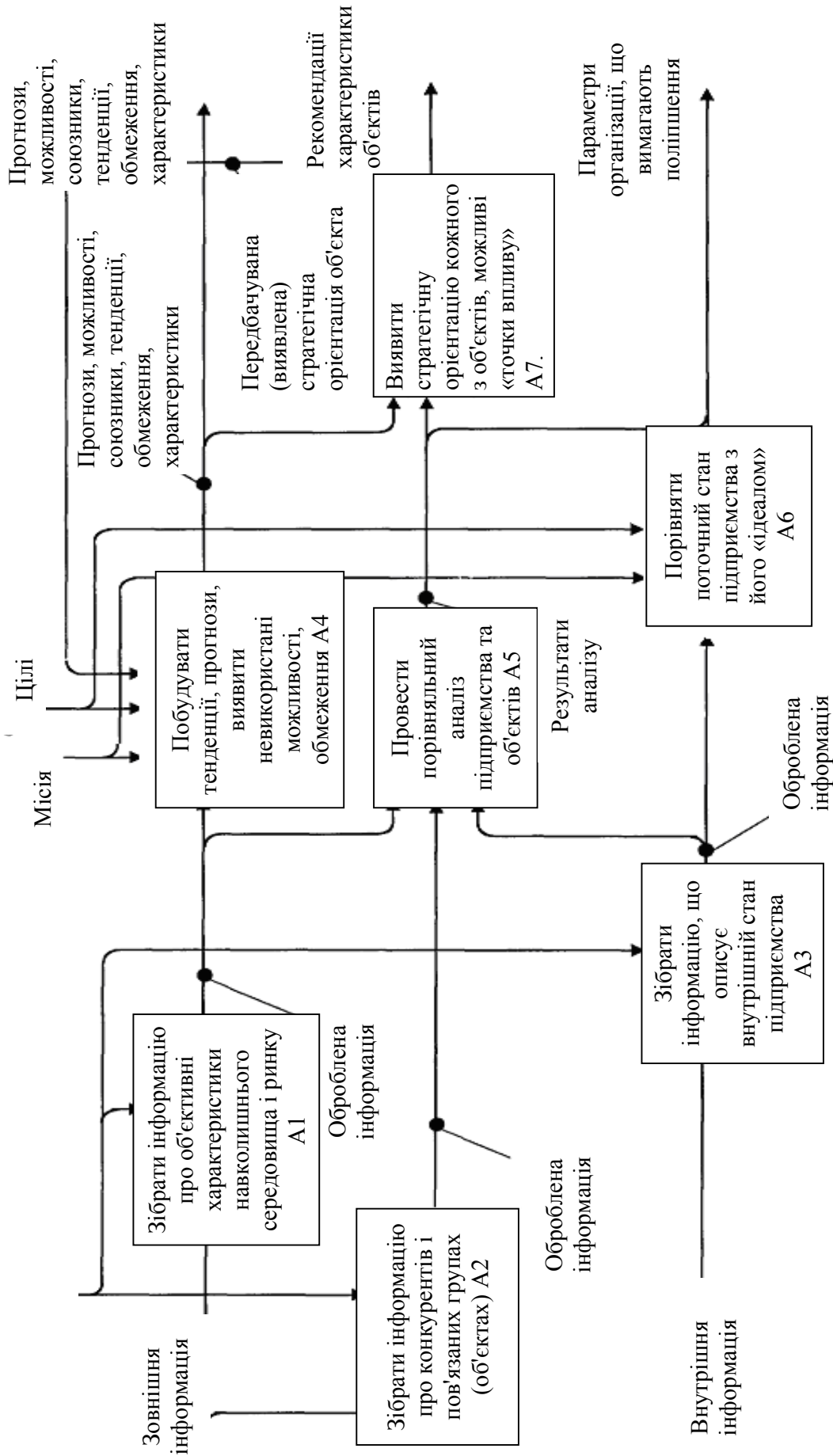


Рис. 2. Інформаційне забезпечення для розробки стратегії підприємства

При проведенні аналізу за напрямками А6 і А5 оцінці підлягають: внутрішня атмосфера компанії (спільність цілей, конфлікти, протиріччя і т.п.); кваліфікація і здатності вищих керівників і ключових фахівців (особливо, що входять в «мозковий центр»); об'єктивні зовнішні чинники (закони, нормативні акти, патенти, ноу-хау, сезонні фактори і ін.); організація компанії (структура, управління і т.п.); ресурси компанії; швидкість «проходження сигналу» і якість управління; кваліфікація і прагнення персоналу; кадрова політика, заробітна плата, винагороди та ін.

Результатом такого аналізу будуть: список сильних і слабких сторін по кожному об'єкту, а також їх об'єктивна характеристика; список параметрів підприємства, які потребують поліпшення, як з позицій «ідеальної організації», так і з позицій поліпшення становища (нарошування відносної переваги) по відношенню до кожного з об'єктів.

3. Аналіз об'єктивних характеристик навколишнього середовища з метою виявлення тенденцій, закономірностей; побудови прогнозів; пошуку нових і невикористаних можливостей (блок А4). Результатами аналізу у напрямку А4 є прогнози і характеристики зовнішнього середовища, список можливостей, в тому числі виявлення потенційних союзників/партнерів за окремими напрямками і / або на певному часовому інтервалі.

Для отримання повної та максимально об'єктивної картини потрібно розглянути розвиток ситуації в динаміці. З цієї метою на рис.2 наведено зворотний зв'язок між блоками А4 і А7. На підставі проведеного SWOT-аналізу та аналізу навколишнього середовища з'являється можливість виявити стратегічну орієнтацію об'єктів (що вельми важливо для використання такого «інструменту» як союзи) і уточнити поведінку відносних переваг і недоліків в динаміці. Це дає більш повну і достовірну картину і дозволяє намітити можливі «точка впливу» на об'єкти. Отримані результати передаються в блок «Сформувавши план заходів» в якості вихідної інформації.

**Висновки.** Таким чином, стратегічний управлінський облік є інформаційною підтримкою управління, що полягає в забезпеченні менеджерів підприємства всією інформацією, необхідною для управління і контролю за розвитком підприємства в інтересах його власників та інших зацікавлених груп. Стратегічний управлінський облік повинен проводитися за ретельно відпрацьованою і апробованою методикою, інакше, швидше за все, він не дозволить відповісти на питання, заради яких виконується. В цілому, описаний підхід майже повністю повторює процес розробки стратегії. Якість стратегії підприємства залежить від якості і обсягу інформації для прийняття рішення та кваліфікації розробників стратегії. Ресурсне забезпечення хоча і впливає на формування стратегії, але не визначає її якість, тому що саме кваліфікація розробників стратегії визначає їх вміння користуватися для досягнення поставлених цілей як великою кількістю ресурсів, так і малим.

#### Література:

1. Атамас П.Й. Управлінський облік: навч. посіб. – Д.-К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 440 с.
2. Аткінсон, Ентони А., Банкер, Раджив Д., Каплан Роберт С., Янг, Марк С. Управлінський учет / пер. с англ. – 3-е изд. – М.: Изд. дом «Вильямс», 2005. – 878 с.
3. Вахрушина М.А. Стратегический управленческий учет: полный курс МВА / М.А. Вахрушина, М.И. Сидорова, Л.И. Борисова. – М.: Рид Групп, 2011. – 192 с.
4. Голов С.Ф. Управлінський облік: підручн. – К.: Лібра, 2006. – 704 с.

5. Друри К. Управленческий и производственный учет: учебн.; пер. с англ.; – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 1071 с.
6. Пушкар М.С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): моногр. – Тернопіль: Карт-бланш, 2006. – 334 с.
7. Райан Б. Стратегический учет для руководителей / Пер. с англ. под ред. В.А. Микрюкова. – М.: Аудит, ЮНИТИ., 1998. – 616 с.
8. Уорд К. Стратегический управленческий учет / Пер. с англ. – М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2002. – 448 с.
9. Шевчук В.Р. Стратегічний управлінський облік як система інформаційної підтримки конкурентної стратегії підприємства / В.Р. Шевчук // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2012. – № 722. – С. 281–285.
10. Bromwich M. The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets // Accounting, Organisations and Society. 1990.
11. Мухина Е.Р. Теоретические аспекты стратегического управленческого учета как элемента эффективного управления организацией / Е.Р. Мухина // Вопросы экономики и права. – 2014. – № 8. – С. 104–109.

#### Некрасова Л.А., Некрасова Е.И. Стратегический управленческий учет как информационная основа разработки стратегии предприятия

**Аннотация.** В статье на основе анализа исследований отечественных и зарубежных авторов раскрыта сущность стратегического управленческого учета. Определена его роль как информационного обеспечения принятия решений в каждом из пяти взаимосвязанных процессов разработки стратегии предприятия, а именно: определение миссии и постановка стратегических целей; анализ стратегического положения предприятия; формулирования стратегии для достижения определенных целей и результатов деятельности; проверка стратегического плана на соответствие и качество; изменение стратегического плана или методов его реализации. Предложен алгоритм и набор критериев для оценки стратегии предприятия.

**Ключевые слова:** предприятие, стратегический управленческий учет, информационное обеспечение, стратегическое планирование, стратегический анализ

#### Niekrasova L.A., Niekrasova K.I. Strategic management accounting information as a basis of development strategy of the enterprise

**Summary.** The article by analyzing studies of domestic and foreign authors disclosed an essence of strategic management accounting. Identified its role as an information framework decision in each of five interrelated processes of business strategy: namely the definition of the mission statement and strategic objectives; analysis of the strategic position of the company; the formulating strategies to achieve these objectives and performance; the review of the strategic plan for compliance and quality; the changing strategic plan or method of its implementation. There are an algorithm and a set of criteria to evaluate company strategy.

**Keywords:** enterprise, strategic management accounting, information, strategic planning, strategic analysis.