

УДК 657.338

Яхкінд В. П.

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ СТРАТЕГІЧНОЇ ІНФОРМАЦІЇ

Сучасні умови господарювання, які характеризуються інноваційними та інтеграційними процесами, змінюють бажання власників організацій з ознайомлення через дані обліку з майновим станом, станом капіталу і зобов'язань до передбачення фінансового стану бізнесу в майбутньому. Така постановка питання привела до зміни системи управлінського обліку, що відповідає за формування інформації для прийняття рішень.

Оскільки основна маса формованої в управлінському обліку інформації зосереджена у сфері поточної та оперативної діяльності, то для отримання на наступні періоди планованих величин і стратегічних орієнтирів потрібна взаємодія управлінського обліку з іншими сферами і функціями управління – плануванням і прогнозуванням, стратегічним аналізом і стратегічним контролем. Саме у взаємодії зазначених сфер, у рамках яких здійснюється реалізація функціональних завдань управління можливе отримання надійної й повної інформації, яка відповідає заданій стратегії розвитку бізнесу.

Віддаючи належне науковому внеску зарубіжних [1–3, 9–11, 14–17] та вітчизняних учених [4–6, 8, 12, 15, 18] у дослідженні даної проблеми, слід зазначити, що питання «стратегічності» управлінського обліку є дискусійними.

Стратегічний облік виник відносно недавно, але вже встиг сформуватися в досить широке напрямком наукової та практичної діяльності. У нашій країні стратегічний управлінський облік знаходиться в стадії зародження [6], внаслідок чого вітчизняні публікації і дослідження в цій області нечисленні. Сьогодні управлінський облік не відповідає повною мірою вимогам стратегічного управління в умовах ризику, невизначеності і впливу зовнішніх чинників. До того ж, як зазначає К. Друрі [1], «...управлінський облік майже повністю фокусується на внутрішніх аспектах діяльності компанії і не приділяє уваги навколишньому середовищу бізнесу...».

Еволюція основних функцій управління, розширення процесів глобалізації, зростання непередбачуваності ринкового оточення призводить до еволюції обліку (зміни парадигми), тобто визначає необхідність пошуку нових підходів до організації облікової системи підприємства із додавання ознак перспективності та стратегічності.

Питаннями розвитку управлінського обліку із врахуванням стратегічної направленості займалися вітчизняні та зарубіжні вчені такі як: П. Атамас, Ф. Бутинець, С. Голов, М. Пушкар, П. Атрілл і Е. Маклейн, А. Апчерч, К. Друрі, Б. Райан, У. Кит та інші.

Однак авторам притаманна суб'єктивність адаптування обліку до потреб менеджменту та одноставність у висвітленні питань формування системи стратегічного обліку.

Отже, до основних питань, що потребують розв'язання належать питання розвитку теоретико-прикладних засад стратегічного обліку через формування обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту та дієвої організації стратегічного обліку на підприємствах.

Мета статті полягає у розробці теоретико-прикладних засад формування стратегічної інформації для промислового підприємства.

Об'єктом дослідження є процес формування стратегічної інформації.

Предметом дослідження є розвиток теоретико-методичних засад формування стратегічної інформації промислового підприємства.

Виходячи з поставленої мети, зазначимо, що в останніх роботах таких зарубіжних вчених як Д. Нортон, Р. Каплан, К. Друрі, П. Атрілл, Е. Маклейн тощо прослідковується розгляд стратегічних аспектів управлінського обліку через концепції збалансованої система показників. Разом з тим, навіть ці автори відзначають, що існуючих методичних і практичних розробок у галузі стратегічного управлінського обліку не достатньо.

Враховуючи той факт, що основним призначенням стратегічного обліку є формування підґрунтя для управління стратегією підприємства, серед вчених не спостерігається єдності в питанні розробки дієвого обліково-аналітичного забезпечення (перш за все інтегрованої системи показників діяльності), які можна було б використовувати в якості основи для визначення та управління стратегією підприємства (табл. 1).

Таблиця 1

Погляди вчених щодо системи показників для стратегічного обліку

Автор, джерело	Групи показників для стратегічного обліку
К. Друрі [1]	Розглядає такі групи показників: 1) фінансової перспективи; 2) споживчої перспективи; 3) перспективи внутрішніх бізнес-процесів; 4) перспективи навчання та зростання; 5) функціонування на підприємстві обслуговування
П. Атрілл і Е. Маклейн [2]	Пропонують проводити аналіз таких показників: 1) прибутковості конкурента; 2) прибутковості замовника; 3) зміна акціонерної вартості; 4) нефінансових показників (задоволеність працівників, лояльність клієнтів, рівень інновацій продукції тощо).
А. Апчерч [3]	Зазначає, що оцінка діяльності підприємств та керівників багатоаспектна, тому особлива увага повинна бути приділена нефінансовим і якісним оцінками. Для цього він пропонує проводити оцінку наступних показників: 1) рентабельності вкладеного капіталу і залишкового прибутку за сегментами діяльності (сегментарна управлінська звітність); 2) показників, що характеризують ступінь орієнтації бізнесу на покупця (число повторних замовлень, середній час обробки заявки, частка претензійних товарів, кількість нових клієнтів, глибина проникнення на ринок і т. п.); 3) внутрішніх індикаторів (відсоток відмов від продукції, число повернень, час простою обладнання, плинність кадрів); 4) показників розвитку фірми (частка нових товарів (послуг), впроваджених на ринок; середній час розробки та впровадження новинок; кількість поточних розробок в області товару, обслуговування тощо)

Узагальнюючи підходи, запропоновані даними авторами, а також практичний досвід, можна виділити в стратегічному управлінському обліку дві основні групи показників (зовнішні і внутрішні), які складатимуть основу цього обліку. Однак, склад цих показників для промислового підприємства повинен визначатися вже безпосередньо виходячи з особливостей діяльності конкретних підприємств (галузевої приналежності, розміру, структури управління, методів роботи на ринку та ін.).

Отже, аналіз поглядів вчених щодо необхідності формування стратегічного обліку дає підстави для семантичного аналізу цього поняття із зазначенням особливостей та основних елементів (табл. 2).

Таким чином, представлені у табл. 2 трактування поняття «стратегічний облік» визначають його і як засіб для забезпечення інформацією, і як управлінський облік, і як облікову систему, і як систему обліку та інше. Однак, об'єднуючим елементом всіх визначень є стратегічне спрямування.

Отже, під стратегічним обліком пропонується розуміти систему традиційного управлінського обліку, що поширена до аналізу зовнішнього бізнес-середовища (конкурентів, поставальників, споживачів, зовнішніх економічних умов, дій держави та ін.), в якій підприємство здійснює свою діяльність, тобто спрямована на збір інформації, що враховує стратегічну позицію підприємства на ринку, диференціацію його продукції, ланцюжок формування цінностей тощо.

Таблиця 2

Семантичний аналіз поняття «стратегічний облік» (на основі [4])

Автор, джерело	Ключовий зміст	Характеристика поняття «стратегічний облік»
Облік		
П. Й. Атамас [5]	Облік, зосереджений на зовнішніх факторах	Це облік, який зосереджується на зовнішніх факторах (таких як прибутковість конкурентів, частка на ринку та ін.), тоді як для традиційного обліку характерна зосередженість на внутрішніх процесах і явищах
Система обліку		
С. Ф. Голов [6]	Система управлінського обліку	Це система управлінського обліку, спрямована на прийняття стратегічних управлінських рішень
Б. Райан [7]	Поєднання управлінського обліку з фінансовою звітністю	Певне поєднання управлінського обліку з системами фінансової звітності, зорієнтоване на прийняття стратегічних рішень
Облікова система		
В. А. Терехова [8]	Облікова система із багатомірними зв'язками	Облікова система, адаптована до сучасного виробничого середовища, що включає багатомірну стратегію зв'язків за допомогою каналів поширення і визначення потреб споживачів
Засіб		
Дж. Іннес. [9]	Засіб для забезпечення інформацією	Засіб для забезпечення інформацією, потрібний для того, щоб підтримувати стратегічні рішення в організації
Інше		
Уорд Кит [10]	Повинен відображати відносні фінансові результати	Стратегічний управлінський облік повинен відображати відносні фінансові результати, досягнуті бізнесом щодо конкурентів, постачальників і, можливо, споживачів
М. Бромвіч [11]	Надає і аналізує фінансову інформацію	Стратегічний управлінський облік надає і аналізує фінансову інформацію про ринки, витрати конкурентів, структуру витрат і моніторинг стратегії підприємства та стратегій конкурентів на цих ринках
М. Пушкар [12]	Формує власні інформаційні ресурси прогностного характеру	Стратегічний облік формує власні інформаційні ресурси прогностного характеру. Інформаційні ресурси стратегічного обліку мають зв'язок з традиційним обліком, але ним не обмежуються. Зокрема, для стратегічного управління необхідні дані не лише про діяльність підприємства, а й про зовнішнє середовище, яке має надзвичайно важливе значення для передбачення траєкторії розвитку підприємства

Стратегічний облік має справу безпосередньо не із самими об'єктами (предметами) обліку, а з їхньою характеристикою, тобто з інформацією про об'єкти. Тому, сформуванню системи стратегічного обліку означає сформуванню системи інформаційних потоків багатоваріантного характеру під впливом внутрішніх і зовнішніх чинників. Саме вивчення тенденцій у зміні зовнішнього середовища дозволить сформуванню ефективної системи стратегічного обліку підприємства.

Болдуєв М. В. у своїй роботі [13] розкриває концептуальну модель побудови стратегічної бухгалтерії, заснованої на формуванні єдиного інформаційного простору та принциповій відмінності стратегічної парадигми управління від традиційної управлінської парадигми. Як зазначає автор, саме стратегічна парадигма управління, основними завданнями якої є облік і оцінка впливу на результати діяльності організацій зовнішніх чинників і дій, ризиків і невизначеності, визначає концептуальну побудову стратегічної бухгалтерії, яка характеризується такими основними положеннями:

- оцінка, облік і аналіз зовнішніх чинників і ризиків;

- управлінська ієрархія, заснована на використанні комунікаційних зв'язків;
- постійне зростання інтелектуальних знань (стратегічне мислення, управління новаторством, управління безперервним розвитком, управління змінами, генерація знань);
- використання переваг мережевої економіки;
- можливість вибору споживачів та постачальників і управління на основі ланцюжка вартості;
- облік територіальних чинників часу, тобто організація обліку у просторі та часі.

Враховуючи нестабільність і суперечність зовнішнього макросередовища, у якому функціонують сучасні промислові підприємства, погоджуюсь з Болдуєвим М. В., що гіпотеза зовнішніх чинників є основною гіпотезою при формуванні стратегічного обліку.

Отже, у якості особливостей стратегічного обліку можна зазначити такі [14–18]:

- здійснення аналізу зовнішніх чинників і процесів;
- проведення аналізу нефінансових факторів;
- твердження, що обсяг виробленої продукції не є найбільш істотним чинником, що пояснює поведінку витрат;
- існування своєї системи аналізу для кожного фактора;
- твердження, що не всі визначальні чинники витрат є однаково важливими в будь-який момент часу, але деякі важливі в кожному конкретному випадку;
- адаптованість до реальних ділових потреб організації, внаслідок чого грає одну з ключових ролей в її діяльності.

Процес стратегічного обліку повинен включати в себе такі елементи:

- 1) облік;
- 2) стратегічний аналіз – оцінка ясності і реалістичності стратегічних цілей підприємства;
- 3) стратегічне планування – розробка планів довгострокового характеру, які, у свою чергу, призначені для досягнення стратегічних цілей підприємства;
- 4) стратегічний контроль – відстеження та контроль за досягненням поставлених стратегічних цілей та забезпечення повернення до стадії прийняття рішень.

Таким чином, елементи стратегічного обліку пристосовані для розпізнавання потенційно можливих небезпек та запобігання банкрутства господарюючих суб'єктів, а, отже, виконується основна мета обліку – надання достовірної, правдивої і своєчасної інформації щодо діяльності підприємства будь-яким користувачам у будь-який час. Більше того, стратегічний управлінський облік дає можливість виявити пріоритетні напрями діяльності промислового підприємства та можливість прогнозування перспектив розвитку підприємства.

У цілому стратегічний облік може бути охарактеризований як напрямок управлінського обліку, в рамках якого формується інформаційне забезпечення прийняття стратегічних управлінських рішень. Основна відмінність стратегічного обліку від управлінського полягає в тому, що стратегічний облік вимагає виконання ретельного аналізу зовнішнього бізнес-середовища (конкурентів, постачальників, споживачів, зовнішніх економічних умов, дій держави), в якій підприємство здійснює свою діяльність, як це показано на рис. 1. Тобто, стратегічний облік спрямований на збір інформації, що враховує стратегічну позицію підприємства на ринку, диференціацію його продукції тощо.

Однак, потребують посилення функції попереднього аналізу зовнішніх і внутрішніх факторів, на основі яких здійснюється прогнозування майбутньої діяльності підприємства та проведення подальших досліджень питання методичного характеру щодо розширення системи показників, на основі яких проводиться оцінка ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства, за рахунок включення показників аналізу зовнішнього середовища.

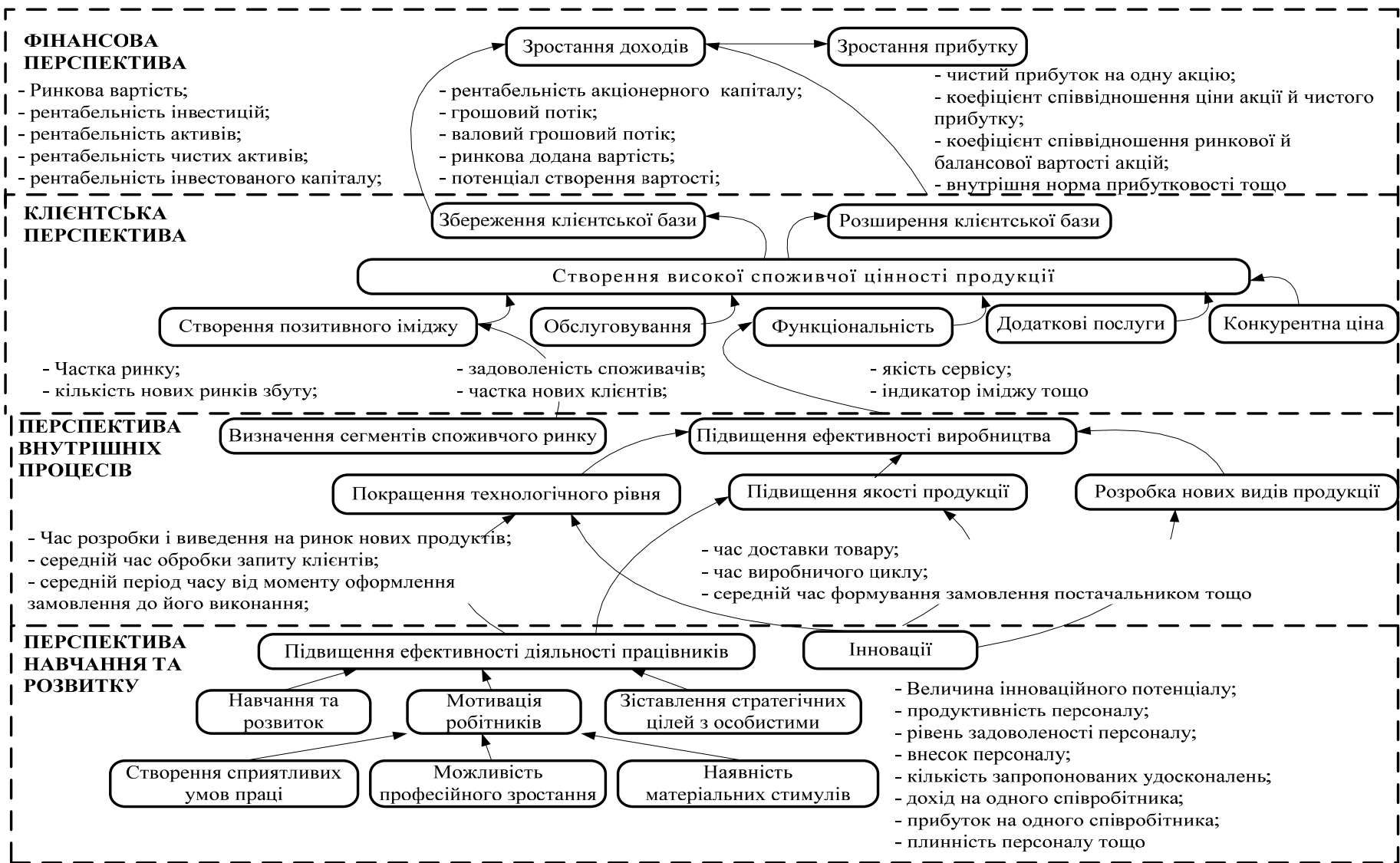


Рис. 1. Структура збалансованої системи показників для формування стратегічної інформації

ВИСНОВКИ

Не зменшуючи значення управлінського обліку, можна стверджувати, що необхідність впровадження стратегічного управлінського обліку є об'єктивною і викликана необхідністю балансування існуючої облікової системи й розробленою стратегією підприємства, балансуванням системи обліку виручки й прибутку з системою обліку витрат підприємства. В збалансованій системі стратегічної інформації прогнози використовуються для прийняття рішень і контролю за його виконанням, плани – для ініціації заходів з реалізації прийнятого рішення, облікові дані – для контролю й безперервної оцінки ефективності та якості, звітність та її аналіз – для мотивації і корегування прийнятого рішення. Увесь використовуваний при прийнятті рішень арсенал технологій може бути розподілений за підсистемами планування, обліку та аналізу, поточне функціонування яких повинно бути спрямовано на досягнення перспективних цілей розвитку промислових систем, сформованих у процесі аналізу даних стратегічної інформації. Впровадження стратегічного управлінського обліку потребує формування збалансованої зі стратегічними імперативами облікової системи, що підвищить якість обліку і адекватність його використання. Стратегічний облік – це елемент ідеології управління підприємством, «збалансований» облік з метою стратегічного управління підприємством. Зміна облікової парадигми потребує подальших досліджень щодо набору та змісту стратегічних компонент управлінського обліку, моделювання системи стратегічного управлінського обліку з визначенням чіткої його організації і виконавцями.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет : учебник / пер. с англ. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 1071 с.
2. Атрилл П. Управленческий учет для нефинансовых менеджеров / П. Атрилл, Э. МакЛейни; пер. с англ. под ред. С. Л. Каньгина. – Днепропетровск : Баланс-Клуб, 2003. – 624 с.
3. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика: пер. с англ. / Под ред Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
4. Фатенок-Ткачук А. О. Стратегічний облік у системі управління підприємством / А. О. Фатенок-Ткачук, К. П. Замойська. [Електронний ресурс] – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/natural/Vnulp/Management/2012_721/46.pdf.
5. Атамас П. Й. Управлінський облік / П. Й. Атамас ; 2-ге вид. Навчальний посібник. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 440 с.
6. Голов С. Ф. Управленческий учет / С. Ф. Голов [Текст] – Х. : Фактор, 2009. – 779 с.
7. Райан Б. Стратегічний облік для керівників / Б. Райан. – М. : ЮНІТІ, 1998. – 616 с.
8. Терехова В. А. Стратегический управленческий учет: состояние и развитие в зарубежных странах / В. А. Терехова // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2000. – № 4. – С. 9–12.
9. Innes J. Strategic Management accounting, in tones / J. Innes // Handbook of Management accounting. – 1998. – №2. – Р. 968–967.
10. Kim Y. Стратегический управленческий учёт / У. Kim ; [пер. с англ.]. – М. : Олимп-Бизнес, 2002. – 448 с.
11. Bromwich M. The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets / M. Bromwich // Accounting. Organisation and Society. – 1990. – № 1. – Р. 27–46.
12. Пушкар М. С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів) : [монографія] / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-Блани, 2006. – 334 с.
13. Болдуєв М. В. Концептуальні підходи формування стратегічної бухгалтерії [Електронний ресурс] / М. В. Болдуєв // Вісник Запорізького національного університету. Економічні науки. – 2010. – № 3 (7). – С. 122–128. – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/natural/vznu/eco/2010_3/122-128.pdf.
14. Каплан Р. Стратегическое единство: создание синергии организации с помощью сбалансир. системы показат / Р. Каплан, Д. Нортон. – М. : ИД «Вильяс», 2006. – 384 с.
15. Кизим М. О. Збалансована система показників : монографія / М. О. Кизим, А. А. Пилипенко, В. А. Зінченко. – Харків : ВД «Інжек», 2007. – 192 с.
16. Браун М. Сбалансированная система показателей: на маршруте внедрения / М. Браун [пер. с англ.] – М. : Альпина Бизнес Букс, 2005. – 226 с.
17. Каплан Р. Стратегическое единство: создание синергии организации с помощью сбалансированной системы показателей / Р. Каплан, Д. Нортон. – М. : ИД «Вильямс», 2006. – 384 с.
18. Формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств та їх об'єднань / А. А. Пилипенко, І. П. Дзьобко, О. В. Писарчук ; за заг. ред. докт. екон. наук, доцента Пилипенка А. А. – Х. : Вид. ХНЕУ, 2011. – 344 с. (Укр. мов.)