

Тематична рубрика: **БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ**
УДК 657.47

Єршова Н.Ю.

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

**ФОРМУВАННЯ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК
СИСТЕМИ ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ ПІДТРИМКИ ПРОЦЕСУ
СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВАМИ
FORMATION OF STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING AS
INFORMATION SYSTEM TO SUPPORT THE PROCESS OF
STRATEGIC BUSINESS MANAGEMENT**

У статті визначено завдання стратегічного управлінського обліку відповідно до етапів стратегічного управління. Запропоновано загальну схему обліково-аналітичного забезпечення процесу стратегічного управління. Сформульовані підходи до організації і функціонуванню стратегічного управлінського обліку на підприємствах.

Ключові слова: стратегічний управлінський облік (СУО), функції СУО, етапи стратегічного управління, обліково-аналітичне забезпечення, інформація

В статье определены задачи стратегического управленческого учета в соответствии с этапами стратегического управления. Предложено общую схему учетно-аналитического обеспечения процесса стратегического управления. Сформулированы подходы к организации и функционированию стратегического управленческого учета на предприятиях.

Ключевые слова: стратегический управленческий учет (СУО), функции СУО, этапы стратегического управления, учетно-аналитическое обеспечение, информация

This article describes the tasks of strategic management accounting in accordance with the stages of strategic management are defined. General scheme of accounting and analytical support of strategic management process is proposed. Approaches to the organization and functioning of strategic management accounting in enterprises is formulated.

Key words: strategic management accounting (SMA), functions of SMA, stages of strategic management, accounting and analytical support, information

Постановка проблеми. Посилення ролі та значимості факторів зовнішнього середовища для цілей стратегічного управління підприємствами обумовлюють потребу в інформації, яку генерує система управлінського обліку, тим самим, розширюючи межі її застосування. В такому контексті, стратегічний управлінський облік може розглядатися як система інформації для підтримки процесу стратегічного управління підприємствами.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Інформаційне забезпечення процесу стратегічного управління є предметом досліджень вчених в контексті менеджменту знань (Твердохліб М.) [1], управління розвитком підприємства (Кернер Г., Піліпенко А., Пономаренко В. та ін.) [2, 3, 4], обліку (Друрі К., Кірейцев Г., Керімов В., Мних Є. та ін.) [5-6]. В наукових працях зазначається, що з метою задоволення інформаційних потреб стратегічного управління мають змінюватися методи формування інформації і технології інформаційного забезпечення. Друри К. зазначає, що «...облік дедалі частіше розглядається як складова процесу стратегічного управління в умовах глобальних змін у технологіях і системах управління» [5, с.68]. Підвищення потреби в прогностно-аналітичній інформації для управління, яка стосується розвитку зовнішнього та внутрішнього бізнес-середовища підприємства висуває необхідність дослідження стратегічного управлінського обліку як сучасної технології інформаційного забезпечення і підтримки процесу стратегічного управління.

Формулювання цілей статті. Метою статті є дослідження стратегічного управлінського обліку як системи інформації для підтримки процесу стратегічного управління підприємствами. У відповідності з метою визначаємо завдання: визначити завдання стратегічного управлінського обліку відповідно до етапів стратегічного управління; запропонувати загальну схему обліково-аналітичного забезпечення процесу стратегічного управління; сформулювати підходи до організації і функціонуванню стратегічного управлінського обліку на підприємствах.

Виклад основного матеріалу. Результати опитування керівників та менеджерів вищої ланки промислових підприємств щодо якості інформаційного забезпечення процесу стратегічного управління представлені на рис. 1. Дослідження проводилося на 125 промислових підприємствах Харківської області, що впроваджують інновації (48% від загальної кількості станом на 01.01.2015 р.). Отримані результати [10] вказують, що менеджмент підприємств при прийнятті стратегічних управлінських рішень стикається з тим, що:

- інформація, яка є важливою при прийнятті стратегічних управлінських рішень надходить занадто пізно (9,9% з опитаних керівників та менеджерів вищої ланки);
- інформація є надто деталізованою і / або необґрунтовано великою (16,7% з опитаних керівників та менеджерів вищої ланки);
- інформація носить переважно ретроспективний характер (24,2% з опитаних керівників та менеджерів вищої ланки);
- інформація містить кількісні дані, не відображаючи необхідні якісні показники (20,2% з опитаних керівників та менеджерів вищої ланки);
- інформація недостатньо узгоджена і систематизована, що обумовлює труднощі при її використанні (29% з опитаних керівників та менеджерів вищої ланки).

Інформаційна підтримка процесу стратегічного управління має не тільки забезпечувати керівництво інформацією про поточний стан справ, але і прогнозувати наслідки тих чи інших управлінських рішень.

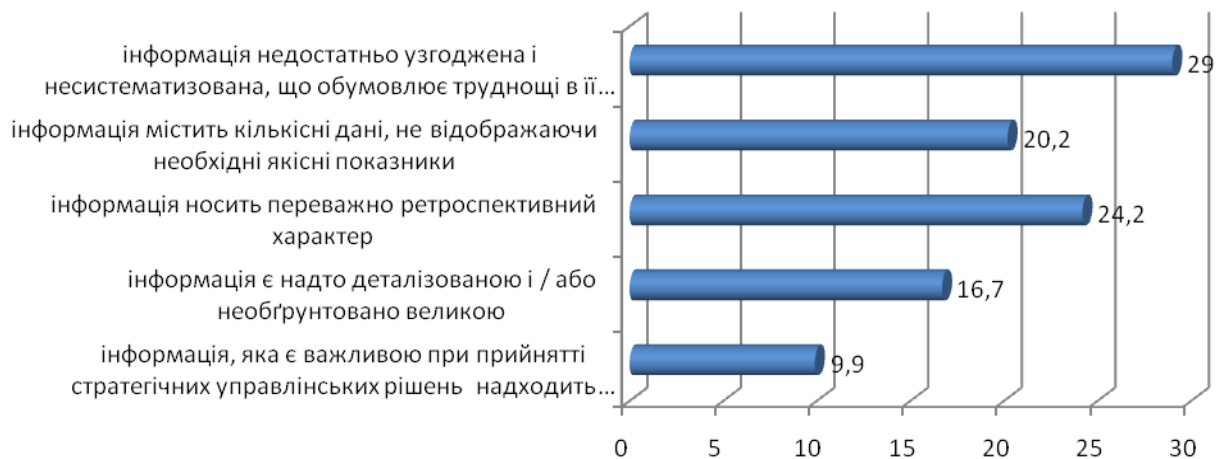


Рис. 1. Результати опитування керівників та менеджерів вищої ланки промислових підприємств щодо якості інформаційного забезпечення процесу стратегічного управління

В теорії управління управлінський цикл складають чотири класичні функції: планування, організація, мотивація і контроль. На практиці всі функції в процесі управління конкретним об'єктом взаємодіють між собою, тому їх реалізація багато в чому залежать від стану обліку, від його інформаційних можливостей. Облік як функція управління в сучасних умовах є багатоаспектною. Це пояснюється, з одного боку, її економічним змістом, з іншого – багатогранністю використання облікової та іншої інформації для прийняття управлінських рішень.

Формування обліково-аналітичного забезпечення процесу стратегічного управління повинно виходити з позицій системного підходу [11], який передбачає дотримання основних законів системи, а саме:

- композиції або узгодження загальних і приватних цілей;
- пропорційності, що визначає внутрішні зміни пропорційно відповідним рівням зміни зовнішніх елементів;
- слабкого місця», де особлива увага приділяється самим малим елементам системи;
- онтогенезу, що визначає послідовність стадій життєвого циклу підприємства;

- інтеграції - устремління системи на більш високий рівень організації, що дозволяє отримувати синергетичний ефект;
- інформованості, що виділяє інформаційне забезпечення як домінуюче в процесі стратегічного управління.

Синергетичний ефект від інтеграції економічної інформації може сприяти розвитку нового методологічного інструментарію стратегічного управлінського обліку, що дозволяє суттєво впливати на зниження ризиків прийняття неефективних управлінських рішень. Сутністю стратегічного управлінського обліку є інформаційне забезпечення прийняття стратегічно орієнтованих управлінських рішень. Тому, на нашу думку, доцільно розглядати стратегічний управлінський облік не як окремий принципово новий напрямок обліку, а як більш досконалу, прогресивну ступінь розвитку управлінського обліку на підприємствах.

Стратегічний управлінський облік представляє собою синергетичну інформаційну систему оцінки стратегічних викликів зовнішнього середовища і внутрішнього потенціалу підприємства з метою отримання та подання ємної стратегічної інформації, спрямованої на розробку і реалізацію стратегії підприємства. На основі авторського розуміння сутності стратегічного управлінського обліку визначаються його завдання при формуванні інформації, необхідної для:

- стратегічного аналізу – надання інформації в розрізі потенційних ринків; ринкових ніш; можливостей і загроз, сильних і слабких сторін підприємства; для оцінки внутрішніх ресурсів і процесів підприємства, що формують його потенціал;
- стратегічного планування – надання інформації в розрізі ключових показників ефективності діяльності підприємства та його центрів відповідальності;
- розробка варіантів стратегій - надання інформації в розрізі планів та бюджетів різних рівнів з урахуванням узгодженості цілей;

- стратегічного контролю та моніторингу – надання інформації при визначенні фактичних (реальних) значень контрольованих величин.

З огляду на визначені завдання, стратегічний управлінський облік має виконувати низку функцій, серед яких: планово-прогнозна, обліково-аналітична, комунікаційно-координаційна, контрольо-управлінська.

Початковим моментом формування системи інформаційного забезпечення стратегічного управління можна вважати ідентифікацію потреб менеджменту в інформації для аналітичного обґрунтування, супроводження та оцінювання реалізації стратегічних управлінських рішень. На етапі визначення інформаційних потреб встановлюється, яка необхідна інформація, з якою точністю, актуальністю, періодичністю повинна надаватися ця інформація.

На основі моделі Венсіла/Лагранжа [2], де в єдиній формі подані процес, носії і рівні стратегічного управління пропонуємо системне представлення його інформаційного забезпечення (рис. 2).

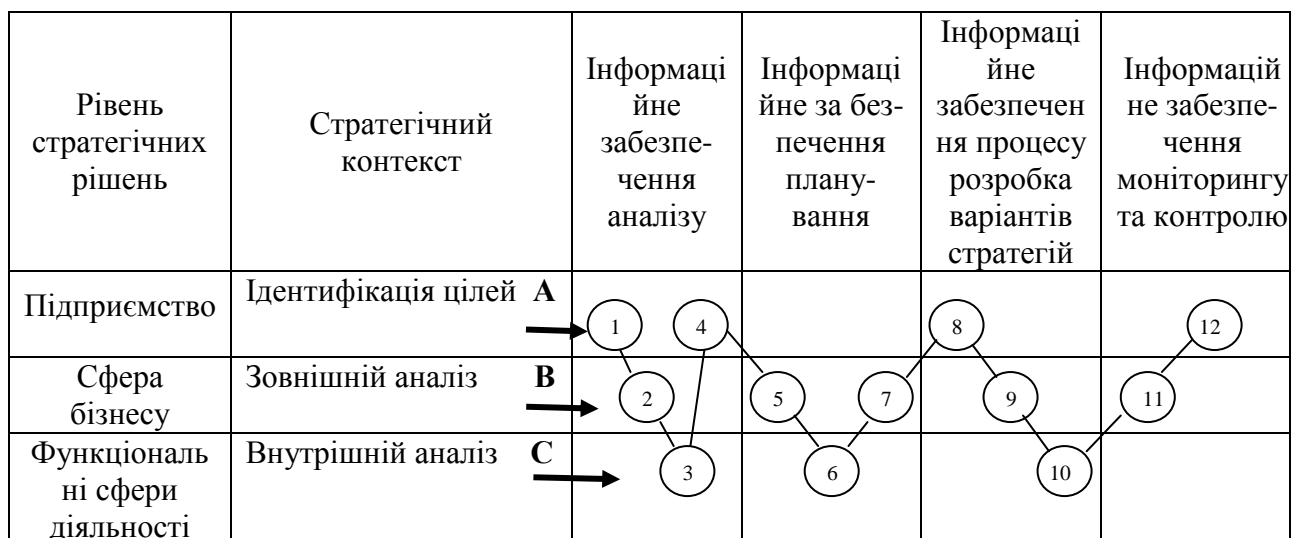


Рис. 2. Інформаційне забезпечення процесу стратегічного управління підприємства

Формування стратегії підприємства є ітеративним процесом, який відбувається на всіх рівнях прийняття рішення (А - корпоративний рівень, В - бізнес-рівень, С - функціональний рівень).

Корпоративний рівень охоплює: 1) формування корпоративних цілей та їх структуризація; 4) коригування стратегічних цілей за результатами аналізу вад і внутрішніх можливостей, 8) виділення ресурсів, необхідних для реалізації поставлених цілей; 12) контроль за використанням ресурсів.

Бізнес-рівень охоплює: 2) прогноз майбутньої діяльності на основі поточної стратегії і визначення розбіжності (розриву) між прогнозами і цілями; 5) розробка варіантів стратегій на бізнес-рівні; 7) консолідація стратегічних планів бізнес-одиниць і функціональних підрозділів; 9) розподіл ресурсів на відповідних рівні бізнес-стратегії; 11) спостереження і контроль за використанням ресурсів.

Функціональний рівень охоплює: 3) встановлення відхилень між показниками стратегічного плану і можливостями підприємства; 6) розробка варіантів стратегій на функціональному рівні; 10) розподіл ресурсів на рівні функціональної стратегії.

На нашу думку, можна виділити наступні основні вимоги до інформації, яка формується в системі стратегічного управлінського обліку:

- стратегічна значимість (джерела інформації повинні забезпечувати об'єктивний та достовірний моніторинг ринкового позиціонування, конкурентного статусу і, особливо, внутрішнього бізнес-середовища підприємства);

- актуальність (на момент проведення етапів процесу стратегічного управління джерела інформації повинні містити реалістичні фактологічні дані, адекватно відображати досліджувані бізнес-процеси; для чого інформаційна база повинна безперервно оновлюватися);

- своєчасність (необхідна інформація повинна максимально оперативно надходити до аналітика, що є одним з найважливіших умов ефективності процесу стратегічного управління);

- релевантність (обов'язковість наявності на підприємстві єдиної інформаційної бази, що інтегрує на корпоративному рівні всі інформаційні

ресурси і забезпечує узгодженість та несуперечність вихідних даних та результатів стратегічного управління);

- системність (інформаційна база процесу забезпечення та підтримки стратегічного управління повинна об'єднувати, систематизувати і на цій основі якісно структурувати різну за джерелами, характером і змістом інформацію).;

- порівнянність (забезпечення порівняння по об'єктах дослідження, періоду часу, методикою обчислення аналітичних показників та іншим аналогічних аспектах);

- повнота (інформаційна база процесу забезпечення та підтримки стратегічного управління повинна містити достатньо докладну інформацію, що характеризує зовнішнє та внутрішнє бізнес-середовище підприємства);

- раціональність (джерела інформації не повинні бути надмірними, що забезпечує зниження необґрунтованих витрат часових, фінансових і інформаційно-технологічних ресурсів на збір, обробку, зберігання і використання інформації у процесі стратегічного управління організацією).

Загальна схема обліково-аналітичного забезпечення процесу стратегічного управління представлена на рис. 3.

Визначення місії та цілей діяльності підприємства супроводжується аналізом зовнішнього та внутрішнього середовища. На даному етапі актуальним є інформаційне забезпечення формування критичних точок (конкурентних переваг, сильних та слабких сторін, можливостей та загроз). Інформаційна база для проведення стратегічного аналізу має органічно інтегрувати зовнішні і внутрішні джерела інформації. Для формування цілісної і досить повної картини бізнесу ці інформаційні джерела повинні аналізуватися взаємопов'язано і в сукупності компонентів, які є їх складовими. На основі інформації стратегічного управлінського обліку формується система критеріїв оцінки досягнення цілей.

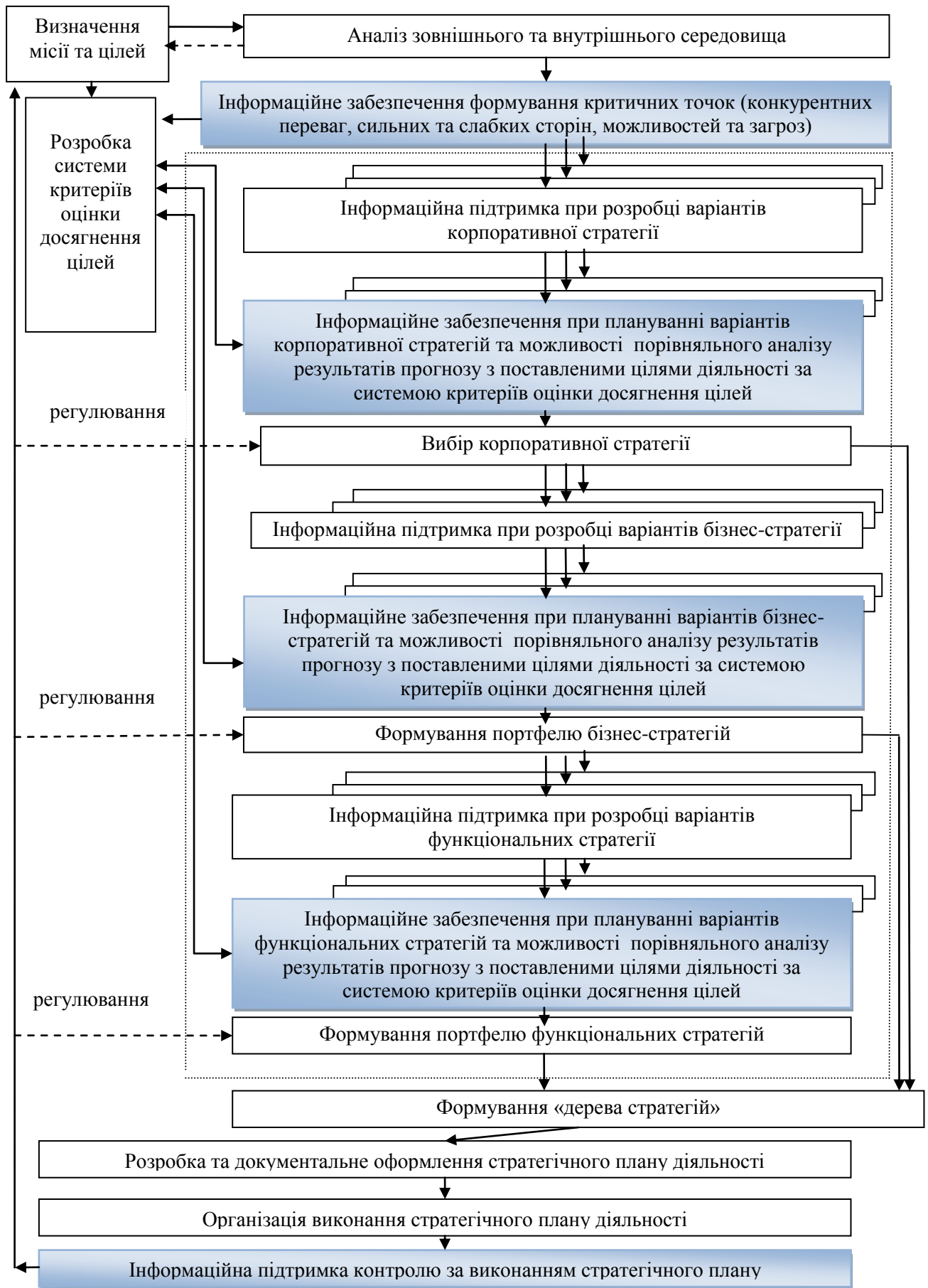


Рис. 3. Загальна схема обліково-аналітичного забезпечення процесу стратегічного управління

При формування обліково-аналітичного забезпечення процесу стратегічного управління необхідно враховувати наявність певного ступеню невизначеності при формуванні стратегій; відсутність завчасно встановлених чітких критеріїв вирішення завдань (такі критерії уточнюються керівництвом по мірі їх рішення); трудомісткість і тривалість процесу управління, що вимагає значних витрат і використання висококваліфікованих фахівців.

Інформаційна підтримка при розробці варіантів стратегії відповідного рівня деталізації передбачає інформаційне забезпечення при плануванні їх варіантів та можливості порівняльного аналізу результатів прогнозу з поставленими цілями діяльності за системою критеріїв оцінки досягнення цілей. Обсяг необхідної для стратегічного планування інформації визначається, насамперед, багатокomпонентністю бізнес-середовища підприємства; швидкістю зміни, які відбуваються у діловому зовнішньому середовищі; особливостями підприємства, що проявляються в масштабах його діяльності, галузевій належності, організаційній структурі, стадії життєвого циклу та інших аспектах. Для успішної реалізації процесів акумулювання і аналітичної обробки інформації для забезпечення і підтримки процесу стратегічного управління необхідно чітко розмежування сфер відповідальності, тобто визначення відповідальних за збір, обробку інформації і загальну координацію цих процесів. Зростанням споживчих якостей інформації можна керувати шляхом впливу на правильність її відбору і формування критеріїв для адекватного відображення заданих властивостей об'єкта.

Інформаційна підтримка при розробці варіантів відповідного рівня стратегії надає можливість сформулювати «дерево стратегій». На етапі контролю за виконанням стратегічного плану інформація, яка генерується в системі стратегічного управлінського обліку необхідна при визначенні фактичних (реальних) значень встановлених контрольованих величин. Це можливо при наявності правильної концепції, на базі якої сформульовано вихідне поняття (аспект об'єкта управління, що відображається відповідним

економічним показником), обґрунтованості відбору істотних ознак і зв'язків відбиваного явища, правильності методики вимірювання та алгоритму формування економічного показника. Показник якості інформаційного забезпечення процесу прийняття стратегічного рішення характеризується корисністю інформації: доречністю, надійністю, необхідною точністю.

Особливості стратегічного управління визначають вимоги до його інформаційно-аналітичного забезпечення. На першому етапі створення інформаційно-аналітичної системи управління підприємством важливим є передпроектні дослідження, які містять певні кроки (рис. 3).



Рис. 3. Основні етапи передпроектних досліджень зі створення інформаційно-аналітичної системи управління підприємством

Організація і функціонування стратегічного управлінського обліку на підприємстві відповідно до запропонованої загальної схеми стадійного обліково-аналітичного забезпечення процесу стратегічного управління базується на наступних підходах:

- інтеграційний – забезпечує взаємозв'язок системи стратегічного управлінського обліку в обліково-інформаційному просторі підприємства як за вертикальними, так і за горизонтальними зв'язками;
- ситуативний – забезпечує концентрацію уваги на конкретній ситуації з метою формування відповідного інформаційно-аналітичного супроводження;
- суб'єктивний – забезпечує організацію стратегічного управлінського обліку з урахуванням специфіки підприємства, галузі, а також функціонування на підприємстві системи управлінського обліку.

Висновки з дослідження. За результатами дослідження:

- на основі системного підходу визначено завдання стратегічного управлінського обліку відповідно до етапів стратегічного управління з урахуванням авторського розуміння сутності стратегічного управлінського обліку;
- на основі структурного підходу запропонована загальна схема обліково-аналітичного забезпечення процесу стратегічного управління;
- узагальнено основні етапи передпроектних досліджень зі створення інформаційно-аналітичної системи управління підприємством;
- сформульовані підходи до організації і функціонування стратегічного управлінського обліку на підприємствах.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Твердохліб М.Г. Інформаційне забезпечення менеджменту / М.Г. Твердохліб. – Вид. 2-ге, доп. та перероб. – К.: КНЕУ, 2002. – 224 с.
2. Kerzner H. Strategic planning for project management using a project management maturity model. – N. Y.: John Wiley & Sons, 2001.

3. Пилипенко А.А. Організація обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства / А.А. Пилипенко. – Х. : ХНЕУ, 2007. – 276 с.
4. Пономаренко В.С. Стратегічне управління підприємством: Монографія. / В.С. Пономаренко. – Харків: Основа, 1999. – 620 с.
5. Друри К. Управленческий и производственный учет. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 1071 с.
6. Кірейцев Г.Г. Обліково-аналітична система сільськогосподарського підприємства в умовах антикризового управління / Г.Г. Кірейцев, В.А. Нехай // Облік і фінанси АПК. – 2009. – № 3.– С. 84.
7. Кірейцев Г.Г. Развитие бухгалтерского учёта: теория, профессия, межпредметные связи : монография / Г.Г. Кірейцев Житомир : ЖДТУ, 2007. – 236с., С.88-89)
8. Керимов В.Э. Институциональные аспекты формирования и развития управленческого учёта / В.Э. Керимов // Международный бухгалтерский учёт. 2011.№ 32
9. Мних Є. Критерії досконалості систем бухгалтерського обліку і аудиту в Україні / Є. Мних // Концепція розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту в умовах міжнародної інтеграції : тез. доп. (20-22 квіт. 2005 р.). Ч.1 / відп. ред. А. Д. Бутко. – К. : Київ. нац. торг. екон. ун-т, 2005. – С. 105.
10. Стратегія розвитку Харківської області на період до 2020 року. Електронне видання. Режим доступу:
<http://old.kharkivoda.gov.ua/documents/16203/1088.pdf>
11. Акофф Р. Системы, организации и междисциплинарные исследования. Исследования по общей теории систем / Р. Акофф. – М.: –1969. – 518с.