

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 338.26.313

Стратегічний управлінський облік у системі прийняття управлінських рішень

Попович В.І.кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку та фінансів
Мукачівського державного університету

Якщо управлінський облік ХХ ст. був спрямований лише на внутрішньогосподарське управління, то стратегічний управлінський облік, використовуючи зовнішню і внутрішню інформацію, не тільки забезпечує потреби виробництва, маркетингу, досліджень та розробок, але і передбачає аналіз діяльності з урахуванням довгострокових цілей, використовує методи отримання інформації про вирішальні чинники успіху: якість, інновації, час тощо з метою оптимізації стратегії розвитку підприємства.

Ключові слова: внутрішньогосподарське управління, управлінський облік, стратегії розвитку, підприємство.

Попович В.І. СТРАТЕГИЧЕСКИЙ УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ В СИСТЕМЕ ПРИНЯТИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ

Если управленческий учет ХХ в. был направлен только на внутрихозяйственное управления, то стратегический управленческий учет, используя внешнюю и внутреннюю информацию, не только обеспечивает потребности производства, маркетинга, исследований и разработок, но и предусматривает анализ деятельности с учетом долгосрочных целей, использует методы получения информации о таких решающих факторах успеха, как качество, инновации, время и т.д., с целью оптимизации стратегии развития предприятия.

Ключові слова: внутрихозяйственное управления, управленческий учет, стратегия развития, предприятие.

Popovich V.I. STRATEGIC MANAGEMENT DISCOUNTING IN SYSTEM OF ADOPTION OF ADMINISTRATIVE DECISIONS

The management accounting in XX century was directed on the internal management. The strategic management accounting provides not only with necessary information for the production, the marketing, the research and the development but also offers the analyses of activity considering strategic goals, uses methods of obtaining the information about critical success factors: the quality, the innovation, the time est. for the enterprise development's strategy optimization.

Keywords: management, management accounting, strategy, company.

Постановка проблеми. З середини 70-х років ХХ ст., коли учені почали обговорювати наукові підходи до прогнозування і планування, пов'язані з виникненням філософії стратегічного управління, стало зрозумілим, що для досягнення конкурентних переваг, формування позитивного іміджу підприємства, завоювання довіри кредиторів, інвесторів і партнерів керівництву потрібно мати повноцінну інформацію стратегічного характеру. Управлінський облік, який традиційно був спрямований лише на внутрішньогосподарське управління, в сучасних умовах усе більшою мірою передбачає аналіз діяльності з урахуванням довгострокових цілей, використовує методи отримання інформації про вирі-

шальні чинники успіху: якість, інновації, час тощо, що має надзвичайно важливе значення для оптимізації стратегії розвитку підприємства. Отже, стратегічне управління в умовах глобалізації економіки репрезентує новий етап розвитку управлінського обліку. Стратегічний управлінський облік, використовуючи зовнішню і внутрішню інформацію, покликаний забезпечити керівництво підприємства необхідною інформацією для прийняття стратегічних управлінських рішень.

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. Бахрушина [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 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].

К. Уорд дає таке визначення: «Стратегічний управлінський облік покликаний бути системою обґрунтування управлінських рішень, тобто він повинен забезпечити необхідною інформацією певних менеджерів компанії, відповідальних за прийняття стратегічних управлінських рішень» [8, с. 15]. У праці «Стратегічний облік для керівників» Боба Райана стратегічний управлінський облік – це певне поєднання управлінського обліку із системами фінансової звітності, зорієнтоване на прийняття стратегічних рішень [7].

У третьому виданні підручника з управлінського обліку С. Голова «стратегічний управлінський облік – це система управлінського обліку, спрямована на прийняття стратегічних управлінських рішень» [4, с. 508]. А у підручнику з управлінського обліку П. Атамаса визначення стратегічного управлінського обліку як такого не подано, однак зазначено, що «стратегічний управлінський облік повинен зосередитися на зовнішніх факторах (таких як прибутковість конкурентів, частка на ринку тощо), тоді як для традиційного обліку характерна зосередженість на внутрішніх процесах і явищах» [1, с. 387]. Своєю чергою, М. Пушкар у монографії «Креативний облік» зазначає: «Стратегічний облік формує свої власні інформаційні ресурси прогнозного 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 (внутрішнє середовище), а й про зовнішнє середовище, яке має надзвичайно важливе значення для передбачення траєкторії розвитку підприємства» [6, с. 282-283].

Слушно зазначає К. Друрі, що «стратегічний управлінський облік повинен, у першу чергу, забезпечувати керівництво підприємства інформацією, яка допомагатиме йому досягнути, а потім підтримувати стратегічну (тобто лідерську) позицію на ринку відносно конкурентів» [5, с. 879].

Основні результати дослідження. Як відомо, управлінський облік – це система обробки та підготовки інформації для вну-

трішніх користувачів у процесі управління підприємством. Традиційно управлінський облік мав внутрішню спрямованість, як щодо користувачів своєї інформації, так і щодо самої інформації, що переважно ґрунтувалася майже виключно на внутрішній діяльності організації. Водночас для управління і контролю за розвитком компанії потрібна інформація про те, що відбувається за межами підприємства, і яким є потенційний вплив чинників зовнішнього середовища на реалізацію вибраної підприємством конкурентної стратегії. Або ж, навпаки, ефективна реальна система стратегічного управлінського обліку покликана через оцінку критичних чинників успіху підприємства, аналіз конкурентів, розуміння їх можливих альтернативних стратегій допомогти компанії у визначенні її власної стратегії на ринку.

Функція стратегічного управлінського обліку не обмежується лише його зовнішньою спрямованістю, однак мета статті – розкрити, попри визначення сутності стратегічного управлінського обліку, його роль як інформаційної підтримки конкурентної стратегії підприємства.

Якщо розглядати стратегічний управлінський облік як систему інформаційної підтримки стратегічних управлінських рішень, то неможливо не погодитися з К. Уордом щодо того, що «стратегічні рішення повинні прийматися тільки після всебічної оцінки їх фінансових наслідків, для чого необхідно, щоб діюча система стратегічного управлінського обліку працювала в межах конкретної бізнес-стратегії і відповідала б їй» [8, с. 21].

Конкурентні стратегії можна охарактеризувати як план конкретних дій, спрямованих на створення стійких конкурентних переваг на ринку певних продуктів чи іншому певному ринку для розв'язання конкретної задачі. Отже, конкурентні стратегії визначають плани дій стосовно продуктів і ринків, необхідні для виконання найконкретніших (тобто на нижчому організаційному рівні) завдань організації.

Зрозуміло, що компанії використовують ті чи інші прийоми управлінського обліку залежно від того, яку стратегічну позицію вони займають.

Процес визначення конкурентоздатної стратегії для конкретної компанії доцільно починати зі стратегічного аналізу ситуації та визначення ключових чинників успіху.

Ключові чинники успіху – це операційні чинники, такі як якість, час, зниження витрат, обслуговування клієнтів, експлуатаційні якості

продукту, що сприяють довгостроковій прибутковості організації [2, с. 35].

Для визначення ключових чинників успіху застосовують SVOT-аналіз.

Обрані стратегії повинні базуватися на сильних сторонах організації, одночасно сприяючи їхньому розвитку, з тим, щоб мінімізувати вплив потенційних зовнішніх загроз. Разом з тим виявлені зовнішні можливості слід використовувати для зменшення впливу слабких сторін, що допоможе організації виграти час і вдосконалювати свою діяльність у потрібних напрямках.

Як зазначає Кіт 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 відрізнятись 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 задовольнить саме ці специфічні умови прийняття стратегічних рішень, причому самі умови можуть змінюватись в міру коректування стратегії в зв'язку зі змінами зовнішнього середовища» [8, с. 46].

Можливості вибору тієї чи іншої стратегії залежать і від того, на якому етапі життєвого циклу перебуває продукт. Отже, система стратегічного управлінського обліку повинна пристосовуватись до змін у пріоритетах бізнес-стратегії в міру розвитку останньої.

Системи стратегічного управлінського обліку – це засіб, який полегшує процес прийняття рішень. Однак, упроваджуючи стратегічний управлінський облік на підприємстві, необхідно враховувати потенційне нерозуміння між обліковими працівниками і менш орієнтованими на фінансові показники менеджерами, що приймають стратегічні рішення (наприклад, топ-менеджери з маркетингу). Зазначена система повинна бути засобом передавання необхідної фінансової інформації таким керівникам. Вираз «відповідна інформація відповідному менеджеру у відповідний час» особливо влучний, якщо йдеться про стратегічні рішення. Тому система стратегічного управлінського обліку має виявляти потенційні проблеми, що потребують вирішення, для яких необхідна відповідна фінансова інформація. Типовими проблемами

(і, відповідно, рішеннями) можуть бути вхід у певну галузь чи вихід з неї. Якщо рішення про вхід передбачають розширення бізнесу, то обидва типи рішень – аналіз диференційних витрат і доходів. Рішення про вихід можуть передбачати як продовження поточних операцій, так і повне їх припинення. У цих випадках необхідно використовувати концепцію розділюваних (або тих, які згортаються) витрат і оцінювати альтернативні витрати. Водночас для прийняття такого типу рішень зовсім не потрібна надлишкова фінансова інформація, яку часто надає система традиційного управлінського обліку, перевантажена даними про розподілені витрати за минулі періоди.

Якщо система стратегічного управлінського обліку розробляється для забезпечення процесу прийняття рішень, то важливо, щоб через неї надходила інформація, необхідна особам, що відповідають за стратегічні рішення. Звідси випливає, що система обліку повинна видавати інформацію, а не «сирі» фінансові дані, які потребують додаткової обробки. Така обробка може невиправдано затримувати прийняття рішень. А якщо її здійснюють ще й некомпетентні працівники, це може призвести до неправильних висновків стосовно кінцевих стратегічних рішень і потенційно катастрофічних наслідків.

Не менш важливо, щоб система стратегічного управлінського обліку надавала інформацію в такій формі, яка буде зрозумілою і зручною для тих, хто приймає рішення. Сьогодні ще поширена практика, коли внутрішні фінансові звіти складають за формою, яку розробили бухгалтери для бухгалтерів. Інакше кажучи, часто нічого не робиться для того, щоб фінансова інформація була зручною для прийняття, навіть в тих випадках, коли керівники не мають фінансової підготовки чи достатнього досвіду роботи з фінансовими даними. У такому разі менеджерам, які не пов'язані з фінансами, складніше прийняти оптимальне рішення на основі наданої інформації. Крім того, це можна розглядати як спосіб, що дає змогу фінансовим менеджерам укріпити і розширити свій вплив в організації, показавши свою незамінність в процесі прийняття рішень (оскільки ніхто інший не зможе зрозуміти і про трактувати таку фінансову інформацію). Тому важливими елементами під час розроблення форми повідомлення фінансової інформації є усунення ризику нерозуміння з боку керівництва, а також скорочення часу, необхідного для засвоєння інформації перед прийняттям рішення.

Крім того, ці фінансові показники повинні відповідати вимогам конкретних стратегій бізнесу. Це, безумовно, потребує періодичної зміни показників, і важливою рисою доброї системи стратегічного обліку є визначення моменту, коли така зміна має відбутися. Такі зміни можуть виявитися досить корисними сигналами раннього попередження про те, що стратегії потребують коректування у відповідь на еволюцію ділового середовища. Нездатність до швидкої та адекватної відповіді може коштувати дуже дорого, і частою причиною цього є відсутність достатньо чітких сигналів з боку внутрішньої системи обліку.

Також важливо, щоб показники стратегічного управлінського обліку не були виключно фінансовими, а останні, у свою чергу, належно інтегрувалися у конкретні конкурентні стратегії.

Ці спеціально підібрані фінансові показники повинні бути різними: одні використовують для оцінювання економічної ефективності компанії, інші – для оцінювання фінансових результатів роботи менеджерів. Усі вони являють собою відносну оцінку результатів діяльності, однак вкрай неправильно робити висновки про роботу менеджерів за тими елементами, які вони не контролюють. Однак ці неконтрольовані елементи можуть дуже серйозно позначитися на загальних фінансових результатах діяльності компанії, і тому їх варто враховувати під час фінансового аналізу стратегічних рішень.

Стратегічні рішення полягають у виборі варіанта, що забезпечить максимальну економічну вигоду компанії, навіть якщо найкращий вибір – це лише менші збитки порівняно з іншими альтернативами. Вибір максимальної економічної вигоди можна робити тільки у контексті стратегічних цілей і завдань компанії і щодо поточного ділового середовища. Адже після узгодження цілей і завдань це середовище може істотно змінитися, і вони можуть втратити актуальність чи стати недосяжними. Загальна оцінка економічної діяльності повинна здійснюватися на основі логіки альтернативних витрат, що показує, які альтернативні доходи можна отримати за подібного рівня загального ризику.

Основна мета оцінювання управлінської діяльності полягає не тільки в тому, щоб створювати для менеджерів мотивацію для досягнення цілей і завдань групи, але й у виявленні хороших менеджерів. Достойні управлінські кадри повинні отримувати визнання – тоді у компанії буде можливість

утримувати їх і скеровувати на найперспективніші ділянки роботи в групі. Нерідко це означає переведення таких менеджерів в деякі найменш дохідні галузі бізнесу, де вони, як сподіваються, зможуть добитися протилежного. Якщо це завдання виявляється не під силу навіть хорошій команді менеджерів, то оптимальним економічним рішенням буде вихід із цієї галузі бізнесу. Причому це означає усунення зайнятих у ній менеджерів, оскільки вони можуть долучитися до нової справи. Відповідні показники управлінської роботи повинні бути інкорпоровані в систему стратегічного управлінського обліку, інакше найкомпетентніші керівники прагнутимуть тільки тих ділянок бізнесу, які приносять максимальну економічну віддачу, а це не сприяє оптимальному використанню управлінських кадрів.

Звідси випливає, що показники управлінської діяльності не повинні мати виключно фінансового характеру, а фінансові показники – бути орієнтованими тільки на прибуток чи маржинальний дохід. Фінансові елементи варто ретельно інтегрувати в основні стратегічні завдання бізнесу, а оскільки з плином часу останні зміняться, те саме повинно відбуватися з показниками управлінської діяльності.

Розроблення системи стратегічного управлінського обліку, здатної швидко реагувати на необхідність прийняття конкретних, одноразових стратегічних рішень, потребує активної участі у ній самих керівників, що приймають такі рішення. Тільки їм відомі типи ймовірних майбутніх рішень і, що ще більш важливо, ті альтернативні стратегії, які потрібно розглядати для кожного з них. Оскільки фінансові менеджери зобов'язані забезпечувати потрібну інформацію за будь-яким із варіантів, розроблення системи стратегічного управлінського обліку повинно бути колективною справою.

Участь у цьому процесі осіб, що приймають стратегічні рішення, передбачає відповідний рівень, на якому буде робитися вибір стратегії, і часовий діапазон її проведення.

Добре розроблена система стратегічного управлінського обліку повинна бути не лише достатньо гнучкою, щоб адаптуватися до великих змін, але і давати змогу наперед виявляти можливі наслідки цих змін. Досягти цього допоможе введення аналізу чутливості в систему стратегічного планування і фінансового контролю, а також використання комп'ютерного моделювання.

Висновки. Отже, вищевикладене дає змогу сформулювати визначення стратегічного обліку та визначити його завдання у контексті інформаційної підтримки конкурентної стратегії підприємства.

Стратегічний управлінський облік – це інформаційна підтримка управління, що полягає у забезпеченні менеджерів підприємства всією інформацією, необхідною для управління і контролю за розвитком підприємства в інтересах його власників та інших зацікавлених партнерських груп (кредиторів, клієнтів, постачальників, персоналу, уряду і суспільства).

Завданнями стратегічного управлінського обліку є:

- формування інформаційного забезпечення для аналізу потенційних ринків для підприємства;
- забезпечення стратегічного аналізу власного потенціалу та визначення ключових факторів успіху для підприємства;
- розроблення системи показників для оцінки ключових факторів успіху підприємства;
- надання адекватної інформації для забезпечення реалізації вибраної стратегії та складання звітності про ключові фактори успіху;
- забезпечення зворотного зв'язку щодо досягнутих результатів та їх узгодження зі стратегічними цілями (моніторинг реалізації стратегії);
- надання інформації щодо довгострокових наслідків різних напрямів дії.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Атамас П.Й. Управлінський облік : навч. посіб. – Д.-К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 440 с.
2. Аткинсон, Энтони А., Банкер, Раджив Д., Каплан Роберт С., Янг, Марк С. Управленческий учет / пер. с англ. – 3-е изд. – М. : Изд. дом «Вильямс», 2005. – 878 с.
3. Бахрушина М.А. Стратегический управленческий учет: полный курс MBA / М.А. Бахрушина, М.И. Сидорова, Л.И. Борисова. – М. : Рид Групп, 2011. – 192 с.
4. Голов С.Ф. Управлінський облік : підручн. – 3-тє вид. – 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. Іртищева І.О. Удосконалення обліку витрат в умовах ринкових відносин / І.О. Іртищева, О.М. Бурова, О.А. Сібілева // Науковий вісник Миколаївського державного університету імені В.О. Сухомлинського. Серія: Економічні науки. – 2013. – Вип. 5.1(97) – С. 28-30.