

Бруханський Р.Ф.

Стратегічний управлінський облік на основі ланцюжка вартості: теоретичні аспекти

*Бруханський Руслан Феоктистович, кандидат економічних наук, доцент
Завідувач кафедри обліку і правового забезпечення агропромислового виробництва
Тернопільський національний економічний університет, м. Тернопіль, Україна*

Анотація. Проаналізовано сутність концепції ланцюжка вартості як засобу побудови системи стратегічного управлінського обліку на підприємстві. Обґрунтовано переваги застосування системи стратегічного управлінського обліку на основі ланцюжка вартості для побудови системи обліково-аналітичної підтримки стратегічного менеджменту. Виділено види облікової інформації, що формується даною системою, необхідні для прийняття стратегічних управлінських рішень

Ключові слова: ланцюжок вартості, стратегічний управлінський облік на основі ланцюжка вартості, стратегічний менеджмент.

Вступ. В сучасних економічних умовах удосконалення облікової системи в напрямі забезпечення відповідності вимогам системи стратегічного менеджменту в контексті застосування концепції ланцюжків вартості набуває значної актуальності, однією з основних причин чого є поява глобальних ланцюжків вартості підприємств. Однак, існуючі на сьогодні дослідження в даній галузі облікових знань не дозволяють сформулювати загальні теоретико-методологічні основи побудови системи стратегічного управлінського обліку на основі ланцюжків вартості через існування наступних невіршених проблем:

- обґрунтування концепції стратегічного управління на основі ланцюжка вартості як методу стратегічного управлінського обліку;
- обґрунтування сутності ланцюжка вартості з позиції бухгалтерського обліку;
- визначення видів облікової інформації, що одержується на основі впровадження системи стратегічного управлінського обліку на основі концепції ланцюжка вартості для забезпечення потреб стратегічного менеджменту;
- розробка організаційно-методичних аспектів побудови системи стратегічного управлінського обліку на основі ланцюжків вартості;
- побудова єдиної комплексної обліково-аналітичної системи інформаційної підтримки стратегічного менеджменту на основі застосування концепції ланцюжка вартості.

Огляд публікацій. Питанням обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту на основі використання концепції ланцюжка вартості присвячені праці Д. Аакера, Е.А. Аткинсона, Р.Д. Банкера, Ш. Датара, Л. Джека, К. Друрі, А.Ф. Дятлової, Р.С. Каплана, Г.Є. Крохичевої, М. Портера, С.П. Суворової, Дж. Фостера, Ч. Хорнгрена, М.С. Янга та ін.

Ціллю статті є проведення аналізу теоретичних аспектів побудови системи стратегічного управлінського обліку на основі ланцюжка вартості та виявлення видів облікової інформації, що формується даною системою, необхідних для прийняття стратегічних управлінських рішень.

Матеріали і методи. Вперше поняття ланцюжка вартості як теоретичної основи відповідної концепції стратегічного управлінського обліку зустрічається в роботі проф. М. Портера “Конкурентна перевага” (1985 р.). Першопричиною виділення концепції є базові проблеми стратегічного менеджменту, зокрема, питання взаємодії між основними типами конкурент-

них переваг – мінімізацією витрат і диференціацією – і сферою діяльності підприємства. Базовим теоретичним поняттям для аналізу конкурентних переваг і способів їх отримання виступає поняття ланцюжка вартості, відповідно до якого у складі компанії можна виділити сектори, відповідальні за певні етапи розробки, виробництва, маркетингу та розповсюдження товарів. Сфера діяльності підприємства відіграє дуже важливу роль в перспективі отримання конкурентних переваг, оскільки вона має безпосередній вплив на склад і функціонування ланцюжка вартості.

Проф. М. Портер показує як вузька область спеціалізації може служити джерелом конкурентних переваг, якщо ланцюжок вартості відповідним чином організований, і як широка область спеціалізації сприяє отриманню конкурентних переваг, якщо компанія правильно використовує взаємозв'язки між ділянками ланцюжка, які обслуговують різні сегменти, галузі і навіть географічні райони [4, с. 60].

Розробка концепції ланцюжка вартості та її використання в системі стратегічного управлінського обліку досліджень в сфері обліково-аналітичного забезпечення управління доданою вартістю (Economic Value Added), в той же час, дана концепція частково заперечує її внаслідок неможливості останньої забезпечити адекватний інформаційний супровід формулювання та реалізації стратегії підприємства.

На основі застосування ланцюжків вартості в діяльності підприємства можна виділити стратегічно важливі види діяльності і таким чином зрозуміти картину витрат і виділити потенційні джерела диференціації. Конкурентні переваги одержує та компанія, яка здійснює стратегічно важливі види діяльності з меншими витратами чи більш ефективно, ніж конкуренти [4, с. 68]. На думку Д. Аакера основним питанням стосовно структури витрат є виявлення тієї ланки ланцюжка вартості, яка пов'язана з найбільшими витратами виробництва товару або послуги. Ключове значення має досягнення переваги по витратах в тій ланці ланцюжка, де створюється основний обсяг доданої вартості [1, с. 49]. Таким чином, ланцюжок вартості розглядається сучасними дослідниками в якості основного інструменту класифікації і аналізу витрат, що може бути використано при побудові системи стратегічного управлінського обліку.

Ланцюжок вартості складається з двох типів видів діяльності, що відрізняються між собою з технологічної та стратегічної точок зору, а також сприяють створенню вартості, кожна з яких повинна бути розглянута при проведенні аналізу витрат (табл. 1).

Таблиця 1. Типи, види та характеристика складових ланцюжка вартості М. Портера

<i>Типи діяльності, що сприяють створенню вартості</i>	<i>Види діяльності</i>	<i>Характеристика видів діяльності</i>
Первинні типи діяльності	Зовнішня логістика	Транспортування та складування матеріалів
	Виробничий процес	Перетворення матеріалів у готову продукцію
	Внутрішня логістика	Обробка замовлень і розподіл
	Маркетинг і продажі	Комунікації, ціноутворення, управління каналами збуту
	Обслуговування	Установка, ремонт, постачання запчастин
Допоміжні типи діяльності	Інфраструктура фірми	Загальне управління, управління фінансами підприємства, бухгалтерський облік, зв'язки з органами влади, управління якістю тощо
	Управління людськими ресурсами	Прийняття на роботу, навчання, підвищення кваліфікації, оплата праці
	Технологічний розвиток	Вдосконалення технологічних процесів та продукції, впровадження ноу-хау
	Матеріально-технічне забезпечення	Процедури, технологічні лінії та інформаційні системи

Виділені типи і види діяльності (табл. 1) виступають критеріями для класифікації витрат підприємства, формування облікової інформації в розрізі яких забезпечує інформаційну підтримку прийняття стратегічних управлінських рішень з метою збереження та нарощення конкурентних переваг підприємства або окремої стратегічної бізнес-одиниці. Застосування концепції ланцюжка вартості в практичній діяльності підприємств створює необхідні передумови для більш повного обліку витрат, визначаючи можливість здійснення стратегічного планування, аналізу і контролю їх обсягів на кожному із елементів ланцюжка вартості.

Модель ланцюжка вартості виступає основою не лише для проведення аналізу витрат в розрізі виділених видів діяльності підприємства, а також дозволяє виявляти співвідношення позиції підприємства або його окремої бізнес-одиниці у порівнянні з конкурентами з позиції витрат, що дозволяє виявити основні фактори генерування / руйнування конкурентних

переваг, і дозволяє забезпечувати диференціацію продукції і одержання надбавки до ціни. Кожен елемент ланцюжка вартості повинен здійснювати більший внесок у загальну вартість продукції, що виробляється підприємством, ніж витрати, понесені на його здійснення або створювати більшу надбавку до ціни.

Використання ланцюжка вартості в системі стратегічного управлінського обліку значно розширює його предмет, що створює всі необхідні передумови для створення ефективної інформаційної підтримки процесу прийняття стратегічних управлінських рішень.

Результати та їх обговорення. Дослідники в сфері управлінського обліку, підтримуючи загальну ідею М. Портера стосовно доцільності розробки ланцюжка вартості, пропонують власні варіанти виділення її структурних елементів. Наприклад, на думку Е.А. Аткинсона, Р.Д. Банкера та Р.С. Каплана існує чотири розширених класи видів діяльності в ланцюжку вартості (рис. 1).

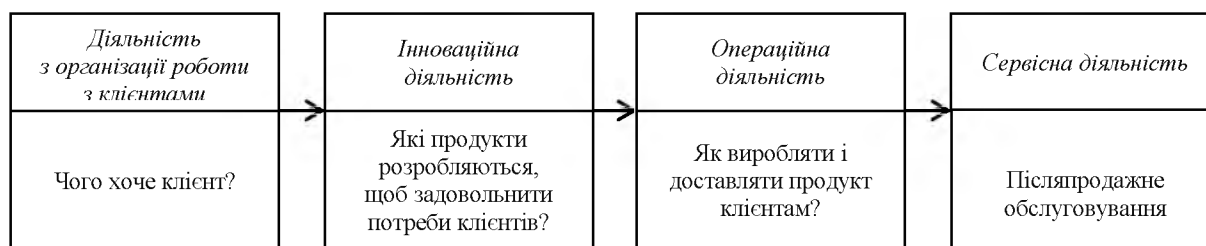


Рис. 1. Ключові елементи ланцюжка вартості за підходом Е.А. Аткинсона, Р.Д. Банкера, Р.С. Каплана та М.С. Янга [2, с. 82-83]

Згідно підходу авторів (рис. 1), це найбільш загальні класи видів діяльності в ланцюжку вартості. Визначальною особливістю даного підходу є розгляд клієнтів в якості засобу досягнення стратегічних цілей, тобто, досягнення стратегічних цілей підприємства можливе за умови досягнення належного рівня задоволення клієнтів. Відповідно, ланцюжок вартості – це послідовність функцій бізнесу, що добавляє користь продукту (товару чи послугі), внаслідок чого зростає його цінність для клієнта. Тому з метою зменшення витрат в розрізі кожного з виділених видів діяльності необхідним є розуміння причин і природи її здійснення як елемента облікового забезпечення управління на основі концепції ланцюжка вартості.

Подібного клієнто-орієнтованого підходу до розробки системи облікового забезпечення управління на основі ланцюжка вартості також дотримується проф. К. Друрі. На його думку, щоб конкурувати в сучасних умовах компаніям доводиться ставати все більше орієнтованими на споживачів і розглядати їх задоволення своїм основним пріоритетом. Споживачі вимагають все більш високого рівня обслуговування за показниками витрат, якості, надійності, своєчасності доставки і вибору нових продуктів [3, с. 12].

Використання такої моделі ланцюжка вартості дозволяє забезпечити належну координацію окремих її складових та одночасно об'єднати в єдиний узгоджений процес формування конкурентних переваг підприємства або стратегічної бізнес-одиниці. Можливість

проведення аналізу в розрізі кожного з виділених елементів ланцюжка вартості щодо ефективності витрат, якості і постачань дозволяє створити передумови для підвищення ефективності конкурентної боротьби на ринку та підтримки стратегії підприємства. Запропонована К. Друрі структура ланцюжка вартості наведена на рис. 2.

На думку Ч. Хорнгрена, Дж. Фостера та Ш. Датара протягом усього ланцюжка вартості менеджери виступають в ролі споживачів бухгалтерської інформації. Ланцюжок вартості включає наступні процеси: дослідження і розвиток; розробку товару, послуги чи технологічного процесу; виробництво; маркетинг; дистрибуція; обслуговування споживачів (рис. 3).



Рис. 2. Ланцюжок вартості за підходом К. Друрі [3, с. 17]

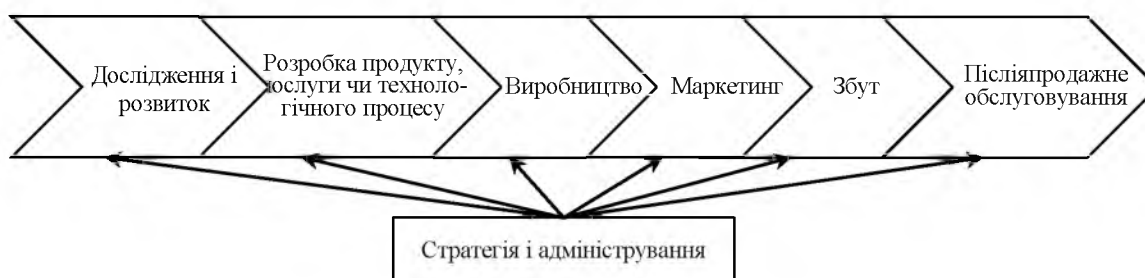


Рис. 3. Управлінський облік в ланцюжку вартості [5, с. 33]

Стратегічний управлінський облік на основі ланцюжків вартості виступає основною інформаційною базою при прийнятті управлінських рішень в розрізі кожного з процесів. Кожен із виділених процесів має важливе значення при формуванні стратегії підприємства або стратегічної бізнес-одиниці, тому на рівні підприємства може бути застосований лише комплексний підхід до організації обліково-аналітичної підтримки стратегічного управління на основі ланцюжка вартості.

Проведений аналіз існуючих підходів вчених зі сфери бухгалтерського обліку до структури ланцюжка вартості дозволяє констатувати, що на сьогодні відсутній загально визнаний і остаточний набір компонентів, з яких повинен складатись ланцюжок вартості підприємства або стратегічної бізнес-одиниці. Запро-

понована М. Портером структура ланцюжка вартості з часом була уточнена і доповнена новими видами діяльності, що, передусім, пов'язано із особливістю класифікації та порядку відображення витрат на функціонування таких видів діяльності в системі бухгалтерського обліку.

На думку М. Портера для того, щоб досягти конкурентних переваг і вміти утримувати їх, треба добре розуміти як окремий налагоджений на підприємстві ланцюжок вартості, так і стан підприємства в загальній системі управління вартістю [4, с. 68]. Виходячи з цього в контексті стратегічного розвитку всього підприємства слід говорити не лише про один ланцюжок вартості, а про систему таких ланцюжків у вигляді вартісної мережі (рис. 4).

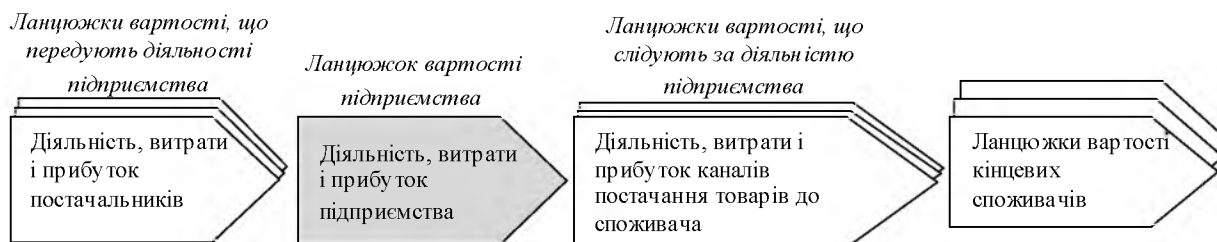


Рис. 4. Система ланцюжків вартості М. Портера [4, с. 69]

Розгляд в якості об'єкта аналізу не лише окремих ланцюжків вартості, а їх системи на рівні підприємства або стратегічної бізнес-одиниці дозволяє показати стратегічні можливості у складі більш широкої мережі вартості. Таким чином, розробка концепції обліку витрат на основі ланцюжка вартості на конкретному

підприємстві передбачає необхідність не лише її включення в загальну систему обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту, а має передбачати аналіз взаємозв'язку із вхідними (ланцюжками постачальників) та вихідними (ланцюжками дистрибуторів та споживачів) ланцюжками вартості,

що в сукупності створюють вартісну мережу. Це пов'язано з тим, що для прийняття стратегічних управлінських рішень іноді необхідно зібрати і обробити інформацію про витрати підприємства не лише по кожній стадії внутрішнього ланцюжка вартості, а й відносно ланцюжка вартості галузі в цілому.

Застосування концепції системи ланцюжків вартості відрізняється від традиційного підходу до аналізу затрат, що використовується в управлінському обліку, який передбачає встановлення акцентів на внутрішні фактори генерування вартості. Концепція системи ланцюжків вартості, як механізм стратегічного управління витратами, передбачає виділення чотирьох областей, які дозволяють оптимізувати величину виробничих витрат: зв'язки з постачальниками (висхідні зв'язки); зв'язки зі споживачами (низхідні зв'язки); технологічні зв'язки всередині ланцюжка вартості одного підрозділу; зв'язки між ланцюжками вартості всередині підприємства або стратегічної бізнес-одиниці.

В контексті інформаційної теорії система стратегічного управлінського обліку на основі ланцюжків вартості, з одного боку, використовує вхідну інформацію про ланцюжки вартості постачальників, виступаючи в ролі інформаційного реципієнта, а з іншого боку – виступає інформаційним донором, що генерує і надає інформацію про власні вартісні ланцюжки та їх структурні елементи (види діяльності). Застосування такого підходу дозволяє не лише підвищити ефективність створення вартості підприємства в рамках внутрішнього ланцюжка, а також забезпечує покращання взаємодії із зовнішнім ланцюжками вартості, що є особливо важливим при прийнятті стратегічних рішень щодо вертикальної інтеграції. На основі аналізу

елементів системи ланцюжків вартості в розрізі їх витратомісткості або прибутковості та на основі аналізу можливостей підприємства може бути прийняте рішення про здійснення стратегічного вибору, зокрема, щодо включення зовнішніх відносно підприємства елементів ланцюжка до складу внутрішніх, наприклад, про заміну ринкових угод на внутрішньофірмові поставки, про перехід від купівлі до виробництва, від аутсорсингу послуг – до їх інсорсингу.

Висновки. В цілому побудова системи стратегічного управлінського обліку на основі концепції ланцюжка вартості дозволяє виявити фактори, що впливають на довгострокову прибутковість підприємства та процес формування і реалізації стратегії, зокрема, забезпечуючи інформаційну підтримку прийняття стратегічних управлінських рішень шляхом надання наступної інформації:

- яким чином (через яку кількість елементів ланцюжка) виготовлена продукція потрапляє до кінцевого споживача;
- на яких умовах побудовані і якими є економічні відносини між учасниками вартісного ланцюжка;
- які існують історичні тенденції, пов'язані зі зміною (розширенням, звуженням) структури вартісного ланцюжка, що виступає основою для прогнозування його можливих подальших змін;
- які існують ключові фактори конкуренції на кожному з елементів вартісного ланцюжка;
- які існують загрози (вхідні, внутрішні, вихідні) подальшого функціонування вартісного ланцюжка;
- які елементи вартісного ланцюжка є найбільш витратомісткими;
- які існують ключові фактори генерування прибутку у вартісному ланцюжку.

ЛІТЕРАТУРА (REFERENCES TRANSLATED AND TRANSLITERATED)

1. Аакер Д. Бизнес-стратегия. От изучения рыночной среды до выработки беспроигрышных решений / Дэвид А. Аакер. – М. : Эксмо, 2007. – 464 с.
- Aaker D. Biznes-strategiya. Ot izucheniya rynochnoy sredy do vyrabotki besproigrshnykh resheniy / David A. Aaker. – M. : Eksmo, 2007. – 464 s.*
2. Аткинсон Э.А. Управленческий учет / Э.А. Аткинсон, Р.Д. Банкер, Р.С. Каплан, М.С. Янг. – 3-е изд. ; Пер. с англ. – М. : Издательский дом “Вильямс”, 2005. – 878 с.
- Atkinson E. A. Upravlencheskiy uchet / E.A. Atkinson, R.D. Banker, R.S. Kaplan, M.S. Yang. – 3-ye izd. ; Per. s angl. – M. : Izdatel'skiy dom “Vil'yams”, 2005. – 878 s.*
3. Друри К. Управленческий и производственный учет. Вводный курс : учеб. для студентов вузов / К. Друри. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 735 с.

- Druri K. Upravlencheskiy i proizvodstvennyy uchet. Vvodnyy kurs : ucheb. dlya studentov vuzov / K. Druri. – 5-ye izd., pererab. i dop. – M. : YUNITI-DANA, 2012. – 735 s.*
4. Портер М. Конкурентное преимущество : Как достичь высокого результата и обеспечить его устойчивость / Майкл Портер ; Пер. с англ. – 2-е изд. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2006. – 715 с.
- Porter M. Konkurentnoye preimushchestvo : Kak dostich' vysokogo rezul'tata i obespechit' yego ustoychivost' / Maykl Porter ; Per. s angl. – 2-ye izd. – M. : Al'pina Biznes Buks, 2006. – 715 s.*
5. Хорнгрен Ч. Управленческий учет / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар. – 10-е изд. / Пер. с англ. – СПб.: Питер, 2007. – 1008 с.
- Khorngren Ch. Upravlencheskiy uchet / Ch. Khorngren, Dzh. Foster, Sh. Datar. – 10-ye izd. / Per. s angl. – SPb.: Piter, 2007. – 1008 s.*

Brukhanskyi R.F. Value chain strategic management accounting: theoretical aspects

Abstract. The essence of the value chain concept as a method of the enterprises strategic management accounting system building have been analyzed. The advantages of the application of value chain strategic management accounting for accounting and analytical support system of strategic management have been grounded. Types of accounting information formed by value chain strategic management accounting system and needed to make strategic management decisions have been allocated.

Keywords: value chain, value chain strategic management accounting, strategic management

Бруханский Р.Ф. Стратегический управленческий учет на основе цепочки стоимости: теоретические аспекты

Аннотация. Проанализирована сущность концепции цепочки стоимости как средства построения системы стратегического управленческого учета на предприятии. Обоснованы преимущества применения системы стратегического управленческого учета на основе цепочки стоимости для построения системы учетно-аналитической поддержки стратегического менеджмента. Выделены виды учетной информации, формируемой данной системой, необходимые для принятия стратегических управленческих решений.

Ключевые слова: цепочка стоимости, стратегический управленческий учет на основе цепочки стоимости, стратегический менеджмент