

М.І. Скрипник, д.е.н., проф.

О.О. Григоревська, к.е.н., доц.

Київський національний університет технологій та дизайну

### Формування інформаційного забезпечення управління стратегічною сегментацією бізнесу суб'єктів господарювання

Метою статті є розвиток теоретичних положень та розробка методичних рекомендацій з удосконалення підходів до формування інформаційного забезпечення для адаптування його інструментарію до потреб стратегічного управління сегментами бізнесу суб'єктів господарювання. У процесі дослідження використано методи спостереження, порівняння, аналізу, синтезу, узагальнення. В основу дослідження поставлено гіпотезу, що якісне інформаційне забезпечення, сформоване системами бухгалтерського обліку та економічного аналізу, сприятиме підвищенню обґрунтованості, оперативності та аналітичності інформації про результати діяльності сегментів бізнесу відповідно до сучасних вимог управління, підсиленню відповідальності виконавців, удосконаленню управлінського сегментного бухгалтерського обліку. У статті узагальнено підходи до визначення складу та змісту стратегічної звітності (звітність про вартість, звітність про ризики, звітність про бізнес-перспективи, звітність про фінансові результати), уточнено систему результативних аналітичних показників за функціональними сферами сегментів бізнесу. В цілому пропозиції спрямовані на вирішення проблеми ефективності функціонування вітчизняних підприємств, відповідають основним положенням Постанови КМУ «Про деякі питання визначення середньострокових пріоритетних напрямів інноваційної діяльності загальнодержавного рівня на 2017–2021 роки», та мають за мету сприяння підвищенню рівня конкурентоспроможності регіонів, територіальній соціально-економічній інтеграції та просторовому розвитку. Отримані результати є підґрунтям для виведення системи інформаційного забезпечення на якісно новий рівень за рахунок впровадження стратегічної сегментної звітності, яка стане базою для розробки методики сегментного аналізу та основою для формування системи ключових контрольних показників, що характеризують бізнес-перспективи суб'єкта господарювання.

**Ключові слова:** звітність; стратегічна звітність; звітність за сегментами; бізнес-одиниця; стратегічний облік.

**Постановка проблеми.** Для сучасних українських суб'єктів господарювання, що проводять діяльність в умовах нестабільності економіки, високої конкуренції, зростаючої спрямованості на встановлення міжнародних зв'язків з огляду на ратифікацію протоколу про участь у СОТ, актуальною стає проблема створення системи управління бізнесом, що забезпечить розвиток його сегментів на основі ефективного інформаційного забезпечення. Так удосконалення інформаційного забезпечення стратегічного управління сегментами бізнесу суб'єкта господарювання дозволить сформувати конкурентні переваги та зміцнити фінансовий стан суб'єктів господарювання, що відповідає завданням Концепції Загальнодержавної програми розвитку малого і середнього підприємництва на період до 2020 р. № 504-р від 24 травня 2017 р. та Закону України «Про Стратегію сталого розвитку України до 2030 року», які мають за мету підтримку та розвиток вітчизняного підприємництва, підвищення рівня його конкурентоспроможності та стимулювання інвестиційної активності шляхом впровадження інноваційних технологій. Проте для більшості українських підприємств характерне відставання інформаційного забезпечення управління від параметрів бізнесу. Відставання пов'язане зі стихійним становленням системи управління, організаційної структури, недостатніми дослідженнями в області бухгалтерського обліку.

Так інформація за сегментами бізнесу, яка надається в бухгалтерській (фінансовій) звітності суб'єктів господарювання відповідно до чинних стандартів бухгалтерського обліку, не відповідає цілям управління, оскільки розкриває обмежений спектр звітних показників. Хоча, як свідчить опитування представників бізнесу, дані саме бухгалтерського обліку становлять близько 70 % від загального масиву економічної інформації. Водночас із загального обсягу облікових даних у суміжних функціях управління підприємствами використовується не більше 15–20 %. За даними Державного комітету статистики станом на 30.06.2019 р., стан діяльності підприємств України характеризувався зменшенням її обсягів за всіма галузями промисловості. Такі статистичні показники, окрім об'єктивних обставин розвитку економіки, свідчать про неефективність прийняття управлінських рішень. Крім того, проведене анкетування підприємств Київської та Житомирської областей виявило наявність значних господарських ризиків для 45,5 % підприємств (з них 48,2 % – підприємства виробничої сфери і 51,8 % – підприємства невиробничої сфери) та середніх ризиків для 41 % (з них 48,9 % припадає на підприємства виробничої

сфери та 51,1 % – на підприємства невиробничої сфери). При цьому 15 % респондентів зазначили, що причиною ризиків господарської діяльності є недостатнє та недосконале інформаційне забезпечення стратегічного управління сегментами бізнесу, спричинене наявністю асиметричності інформації.

Таким чином, нерозробленість організаційно-технічних і методичних положень з ведення сегментного обліку та формування сегментної звітності, які забезпечують створення комплексу релевантної інформації для прийняття стратегічних рішень з управління сегментами бізнесу, зумовлює необхідність розвитку теорії та методики інформаційного забезпечення як функціональної складової стратегічної управлінської інформаційної системи. Тому наявність значного теоретико-методичного недопрацювання в цій області наукового знання визначило актуальність обраної теми.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Результати, отримані вітчизняними та закордонними вченими [1–10] ґрунтуються на узагальненні наукових досліджень в області економіки, управління, бухгалтерського обліку, звітності та контролю. Значний внесок у теорію та методику управління розвитком підприємства здійснили Л.Б. Нілсен (L.B. Nielsen) [3], Ф. Мітчел (F. Mitchell) [3], Х. Норкліт (H. Norreklit) [3] та інші. Окремі аспекти формування стратегічної управлінської обліково-аналітичної системи підприємства розглядалися у працях К.С. Обоха (C.S. Oboh) [4], С.О. Єджеболада (S.O. Ajibolade) [4], Д.Аппельбаум (D. Appelbaum) [1], А.Коган (A. Kogan) [1], М.Васерхейлі (M. Vasarhelyi) [1], З.Ян (Z. Yan) [1]. Теоретичні аспекти та методичні розробки з удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління наведено у роботах А.О. Касич [6] та Г.Б. Чернової [6], Л.М. Рябенко [7], Б.Буї (B. Bui) [2], К. де Віллерс (C. De Villiers) [2]. Питанням формування, розкриття та аналізу інформації за сегментами бізнесу суб'єкта господарювання присвятили свої праці Є.В. Смірнова [8], І.Ю. Циганова [8–10], В.А. Якімова [10], Т.Авраменко [5].

Проте порушені проблемні питання потребують глибших напрацювань у частині організації інформаційної взаємодії системи стратегічного управління та бухгалтерського обліку для формування і підтримки конкурентоспроможності підприємства. Так вченими недостатньо уваги приділено проблемі трансформації системи інформаційного забезпечення підприємств в умовах економічних перетворень сьогодення. Це питання є досить актуальним для сучасного світу та особливо для України, вирішення якого є необхідним для інтенсифікації інноваційних процесів та переходу до інноваційної моделі розвитку економіки.

**Мета статті** – розвинути теоретичні положення та розробити методичні рекомендації з удосконалення підходів до формування інформаційного забезпечення для адаптування його інструментарію до потреб стратегічного управління сегментами бізнесу суб'єктів господарювання.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Світова практика свідчить, що, ще починаючи з 1981 р. [4], вчені та практикуючі бухгалтери намагалися зрозуміти та пояснити, що означає стратегічний управлінський облік як концепція та як альтернативна техніка управлінського обліку. В літературі та в емпіричних дослідженнях вчені значно розширили сферу стратегічного обліку, виокремивши його концептуальну спрямованість від традиційних та інших методик управлінського обліку. Однак деякі вчені [1; 7] вважають, що стратегічний управлінський облік – це лише поєднання існуючих методів управлінського обліку. Ця комбінована позиція є помилковою, оскільки суттєво відхиляється від загального підходу до обліку стратегічного позиціонування, визначеного спробою інтеграції управлінського обліку та маркетингу в межах стратегічного управління.

Так в таблиці 1 наведемо підхід до визначення сутності стратегічного бухгалтерського обліку як відмінної категорії від традиційних методів управління.

Таблиця 1

Сутність стратегічного управлінського обліку

Характерна ознака	Підсистема фінансового обліку	Підсистема управлінського обліку	Підсистема стратегічного управлінського обліку
Орієнтація	Зовнішні користувачі сформованої інформації	Внутрішні користувачі сформованої інформації	Внутрішні користувачі сформованої інформації
Акцент	– Повне і безперервне відображення на носіях даних усіх без винятку господарських операцій, що здійснювалися на об'єкті протягом звітного періоду. – Складання встановленої органами державного управління фінансової та статистичної звітності	– Зниження витрат. – Управління витратами та контроль. – Оцінка ефективності. – Управління виробництвом тощо	– Стратегічне позиціонування. – Аналіз конкурентних переваг. – Управління та вплив на частку ринку

З таблиці 1 можна зрозуміти, що, хоча інші підсистеми бухгалтерського обліку приділяють більше уваги зменшенню витрат, управлінню та контролю, стратегічний управлінський облік стратегічного управління в основному акцентує увагу на стратегічному позиціонуванні. Стратегічний управлінський облік управління поєднує інформацію про клієнтів, конкурентів та ринок, що дозволяє суб'єкту господарювання отримати конкурентну перевагу та збільшити свою частку ринку. Так, відповідно до СІМА, стратегічний управлінський облік – це форма управлінського обліку, в якій акцент робиться на інформацію, що стосується факторів, зовнішніх для фірми, а також нефінансову інформацію та внутрішню генеровану інформацію.

Таким чином, в стратегічній звітності має відобразитися інформація, яка дозволить оцінити ступінь наближення суб'єкта господарювання до стратегічних цілей та корегувати як фактичну ситуацію, так і обґрунтовувати майбутні управлінські рішення. Тобто, стратегічна звітність має орієнтуватися та формуватися, виходячи з даних бюджетування, фінансового планування, прогнозування та показників оцінки вартості суб'єкта господарювання.

Зауважимо також, що з метою оцінки користувачами звітності впливу результатів діяльності сегментів бізнесу на показники функціонування суб'єкта господарювання важливо формувати стратегічну звітність саме у розрізі таких сегментів.

Виходячи із рекомендацій Є.В. Смірної [8], І.Ю. Циганової [8], Т.Авраменка [5] та Л.М. Рябенка [7] про формування та подання стратегічної звітності, можемо запропонувати такі її складові та надати їх характеристику (табл. 2).

Таблиця 2

Розрізи стратегічної звітності суб'єкта господарювання та їх характеристика

Назва звітності	Інформаційна площина
Звітність про вартість	Звітність містить: аналітичні дані, використовувані при управлінні операційною діяльністю; детальну інформацію про результати діяльності по бізнес-сегментах, як фінансову, так і нефінансову. Звітність включає інформацію про директора, ключовий управлінський персонал, розмір їх компенсацій, а також інформацію про акціонерів і взаємини з третіми сторонами. У звітності описуються цілі діяльності підприємства, його стратегія, вплив галузі
Звітність про ризики	Аналіз ризик-факторів (ризикові ваги, розраховані згідно з характеристиками ризику по кожному з виставлених на ринок продуктів. Критеріями для розрахунку можуть слугувати такі фактори, як складність продукту, його токсичність, швидкість псування, методика поширення, метод здійснення самої торгової операції тощо). Розрахунок індексу управління ризиком, який ґрунтується на ключових індикаторах ризику, що відображають операційний статус кожного департаменту і процес, що там протікає. Розрахунок індексу управління ризиком. Розрахунок залишкового ризику (частка невід'ємного ризику, виражена в одиницях ризику, яку не вдалося нейтралізувати)
Звітність про бізнес-перспективи	Загальні відомості про бізнес-моделі, що дозволяють користувачам звітності оцінити, яка частина бізнесу може бути порушена тим чи іншим негативним фактором. Сюди, наприклад, належить інформація про постійні і разові договори з клієнтами. Показники, що стосуються ризиків, які дозволяють користувачам оцінити, наскільки ефективно компанія управляє істотними, але потенційно малоймовірними негативними подіями. Як приклад можна привести ризики, пов'язані з утриманням ключового персоналу. Індикатори прогресу, які показують, наскільки компанія досягла успіху в реалізації стратегії і планів з розвитку бізнесу. Наприклад, це може бути прогрес у розширенні присутності або клієнтської бази на нових ринках. Індикатори результативності (фінансові та операційні результати). Такі показники відображають, яким чином та чи інша дія або негативний фактор впливають на результати бізнесу, що забезпечують майбутні доходи акціонерів. Наприклад, залучення клієнтів або отримання доходів на основних ринках
Звітність про фінансові результати	Показники діяльності мають враховувати найважливіші фактори створення вартості в межах бізнес-моделі, включаючи те, яким чином компанія розвиває і захищає свої основні ресурси. У звітності, поряд з поточними фінансовими результатами (або замість них), повинні також наводитися прогнозні показники розвитку бізнесу. Крім операційних результатів, показники мають відображати досягнутий прогрес у питаннях управління ризиками та реалізації стратегії. Ключові показники ефективності належать до конкретної частини бізнесу, з якою пов'язана та чи інша проблема або можливість (а не до всього бізнесу в цілому). У звітності надається достатньо інформації, що дозволяє оцінити потенційний вплив тих чи інших проблем на різні напрями бізнесу

Аналіз світового досвіду говорить про високу результативність запровадження таких розрізів стратегічної звітності, що свідчить про прозорість, відкритість компаній та ефективність управління стратегічним розвитком. Основною ж проблемою в українській практиці є небажання висвітлювати наведену інформацію у звітності. Так проведене анкетування серед українських підприємств (38 підприємств Київської, Чернігівської, Житомирської областей) щодо готовності формування стратегічної звітності та звітності за сегментами діяльності дали змогу зробити такі висновки:

1. Продукція. Інформацію про продукцію надало 47 % респондентів (компаніями надано інформацію, в основному, про асортимент та обсяги продукції. 9 % респондентів надали інформацію про ціну продукції та 8 % надали інформацію щодо її якості).

2. Клієнтська база. 42 % респондентів надали таку інформацію.

3. Виробничі потужності. Ця категорія містить в собі показники ефективності виробничих потужностей та їх удосконалення, про що висловилися 35 % опитаних.

4. Ринок. 24 % респондентів готові включати до звітності інформацію про показники частки та обсяг ринку на основі статистичних даних.

5. Ефективність. Менше половини підприємств (21 %) готові надавати інформацію про виробничу ефективність та рівень використання виробничих потужностей.

6. Інтелектуальний капітал. Таку інформацію готові надавати лише 15 % респондентів.

7. Канали збуту. Інформацію для оцінки каналів збуту готові надавати лише 8 % опитаних. І 2 % респондентів надаватимуть інформацію з оцінки бренду.

**Висновки і перспективи подальших досліджень.** Таким чином, стратегічна управлінська звітність, а разом із нею і звітність за сегментами бізнесу, концептуально введена як альтернативна методика управлінського обліку для вимірювання сучасного конкурентного та ділового середовища. Однак, незважаючи на його нове впровадження, небагато було зроблено для прискорення його практичного застосування суб'єктами господарювання. Основною причиною цього, можна стверджувати, є те, що формування стратегічної сегментної звітності конкретного суб'єкта господарювання – дуже трудомісткий процес. Однак все більша кількість українських підприємств усвідомлюють необхідність переходу на новий рівень розвитку бізнесу, для якого стратегічне мислення і управлінський підхід до розкриття інформації в звітності є ключовими факторами успіху на ринку.

#### Список використаної літератури:

1. Impact of business analytics and enterprise systems on managerial accounting / D.Appelbaum, A.Kogan, M.Vasarhelyi, Z.Yan // *International Journal of Accounting Information Systems*. – 2017. – № 25. – P. 29–44.
2. Bui B. Business strategies and management accounting in response to climate change risk exposure and regulatory uncertainty / B.Bui, C. De Villiers // *The British Accounting Review*. – 2017. – № 49 (1). – P. 4–24.
3. Nielsen L.B. Management accounting and decision making: Two case studies of outsourcing / L.B. Nielsen, F.Mitchell, H.Nørreklit // *In Accounting Forum*. – Taylor & Francis, 2015. – Vol. 39, № 1. – P. 66–82.
4. Oboh C.S. Strategic management accounting and decision making: A survey of the Nigerian Banks / C.S. Oboh, S.O. Ajibolade // *Future Business Journal*. – 2017. – № 3 (2). – P. 119–137.
5. Авраменко Т. Стратегический учёт и отчётность как перспективное направление развития системы управленческого учёта / Т.Авраменко // *Известия*. – 2018. – С. 93–98.
6. Касич А.О. Обліково-аналітичне забезпечення стратегічного фінансового менеджменту / А.О.Касич, Г.Б.Чернова // *Бізнес-Інформ*. – 2016. – № 9. – С. 206–211.
7. Рябенко Л.М. Обліково-аналітичний сервіс стратегічного управління підприємством / Л.М.Рябенко // *Вісник Одеського національного університету. Серія : Економіка*. – 2016. – № 21, Вип. 3. – С. 202–206.
8. Смирнова Е.В. Управленческий подход к формированию стратегической отчетности по сегментам бизнеса организации / Е.В. Смирнова, И.Ю. Цыганова // *Международный бухгалтерский учет*. – 2015. – № 39. – 381 с.
9. Цыганова И.Ю. Сегментирование бухгалтерской информации в промышленных организациях / И.Ю. Цыганова // *Сфера знаний: вопросы науки в интерпретации современного образовательного процесса*. – 2018. – С. 195–198.
10. Цыганова И.Ю. Сравнительный анализ привлекательности сегментов бизнеса по ключевым показателям макро-и микросреды / И.Ю. Цыганова, В.А. Якимова // *Управленческий учет и финансы*. – 2015. – № 1. – С. 12–25.

#### References:

1. Appelbaum, D., Kogan, A., Vasarhelyi, M. and Yan, Z. (2017), «Impact of business analytics and enterprise systems on managerial accounting», *International Journal of Accounting Information Systems*, No. 25, pp. 29–44.
2. Bui, B. and De Villiers, C. (2017), «Business strategies and management accounting in response to climate change risk exposure and regulatory uncertainty», *The British Accounting Review*, No. 49 (1), pp. 4–24.
3. Nielsen, L.B., Mitchell, F. and Nørreklit, H. (2015), «Management accounting and decision making: Two case studies of outsourcing», *In Accounting Forum*, Taylor & Francis, for March, Vol. 39, No. 1, pp. 66–82.
4. Oboh, C.S. and Ajibolade, S.O. (2017), «Strategic management accounting and decision making: A survey of the Nigerian Banks», *Future Business Journal*, No. 3 (2), pp. 119–137.

5. Avramenko, T. (2018), «Strategicheskij uchjot i otchjotnost' kak perspektivnoe napravlenie razvitija sistemy upravlencheskogo uchjota», *Izvestija*, pp. 93–98.
6. Kasych, A.O. and Chernova, H.B. (2016), «Oblikovo-analitychne zabezpechennia stratehichnoho finansovoho menedzhmentu», *Biznes-Inform*, No. 9, pp. 206–211.
7. Riabenko, L.M. (2016), «Oblikovo-analitychnyi servis stratehichnoho upravlinnia pidpriemstvom», *Visnyk Odeskoho natsionalnoho universytetu, Seriya Ekonomika*, No. 21, Issue 3, pp. 202–206.
8. Smirnova, E.V. and Tsyiganova, I.Yu. (2015), «Upravlencheskiy podhod k formirovaniyu strategicheskoy otchetnosti po segmentam biznesa organizatsii», *Mezhdunarodnyiy buhgalterskiy uchet*, No. 39, 381 p.
9. Tsyiganova, I.Yu. (2018), «Segmentirovanie buhgalterskoy informatsii v promyshlennyih organizatsiyah», *Sfera znaniy: voprosy nauki v interpretatsii sovremennoho obrazovatel'nogo protsessa*, pp. 195–198.
10. Tsyiganova, I.Yu. and Yakimova, V.A. (2015). «Sravnitelnyiy analiz privlekatelnosti segmentov biznesa po klyuchevym pokazatelyam makro-i mikrosredy», *Upravlencheskiy uchet i finansyi*, No. 1, pp. 12–25.

**Скрипник** Маргарита Іванівна – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку і аудиту Київського національного університету технологій та дизайну.

Наукові інтереси:

- управління витратами та доходами приватних підприємств та державних установ;
- дослідження системи бюджетування на підприємствах в умовах постіндустріальної економіки.

ORCID 0000-0002-6205-0754.

**Григоревська** Олена Олександрівна – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку і аудиту Київського національного університету технологій та дизайну.

Наукові інтереси:

- проблеми бухгалтерського обліку і контролю операцій з позиковим капіталом.

ORCID 0000-0001-8279-3523.

Стаття надійшла до редакції 23.09.2019.