

Ершова Н. Ю.

Национальный технический университет
«Харьковский политехнический институт»

РАЗВИТИЕ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В КОНТЕКСТЕ ИНФОРМАЦИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ ПРИНЯТИЯ ПЕРСПЕКТИВНЫХ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ В УСЛОВИЯХ ИННОВАЦИОННОЙ ЭКОНОМИКИ

Резюме

Исследовано развитие стратегического управленческого учета в контексте информационного обеспечения принятия перспективных управленческих решений в условиях инновационной экономики. Сформулированы особенности стратегического управленческого учета на основе роли информации, которая формируется в его контуре для обеспечения финансового и управленческого векторов использования учетно-экономической информации. Определены гипотезы методологии стратегического управления, которые необходимо учитывать при формировании концептуальных основ стратегического управленческого учета.

Ключевые слова: стратегический управленческий учет, информация, синергетично-инновационная направленность стратегического управленческого учета, управление.

Yershova N. Yu.

National Technical University
«Kharkiv Polytechnic Institute»

DEVELOPMENT OF STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING IN THE CONTEXT OF INFORMATION SUPPORT ADOPTION OF PERSPECTIVE ADMINISTRATIVE DECISIONS IN THE INNOVATION ECONOMY

Summary

The development of strategic management accounting in the context of information support the adoption of promising managerial decisions in the conditions of innovative economy is investigated. Features of strategic management accounting based on the role information, which is formed in its contour to ensure financial management and vectors of accounting and economic information are formulated. Hypothesis, methodology of strategic management that should be considered in the formation of the conceptual foundations of strategic management accounting is defined.

Keywords: strategic management accounting, information, synertegic and innovative orientation of strategic management accounting, management.

УДК 657.1

Редченко К. І.

Львівська комерційна академія

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ЯК ІНФОРМАЦІЙНА ОСНОВА СИСТЕМИ УПРАВЛІНСЬКОГО КОНТРОЛЮ

Досліджено основні підходи та моделі формування облікової політики підприємства. Запропоновано стратегічний підхід до розробки облікової політики, який передбачає її узгодження зі стратегічними цілями бізнесу. Визначено місце та завдання облікової політики у системі управлінського контролю підприємства.

Ключові слова: облікова політика, управлінський контроль, підприємство, стратегія, інформаційні технології.

Постановка проблеми. Важливою складовою інформаційного забезпечення управління підприємством є його облікова політика. Вона відображає бачення вищого керівництва фірми щодо реалізації обліково-аналітичної функції в управлінні, забезпечує адаптацію господарського процесу до зовнішніх конкурентних умов, сприяє підвищенню ефективності управлінських рішень та їх відповідності змінам, пов'язаним з розвитком підприємства.

Облікова політика – це завжди результат усвідомленого вибору. Керівництво підприємства намагається обрати таку систему обліку, яка б відповідала інтересам зацікавлених сторін, і так налаштувати параметри цієї системи, щоб вона функціонувала у режимі максимальної інформаційної віддачі.

Як економічна категорія облікова політика стала широко застосовуватися після затвердження у 1975 р. Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку (МСБО) 1 «Розкриття облікової політики». В Україні облікова політика була законодавчо закріплена прийняттям Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV, у якому вказано: «Облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності» [1].

Облікова політика визначається як один з головних програмних документів, що регулюють сферу бухгалтерського обліку на рівні окремих господарських суб'єктів та визначають правила

відображення інформації у фінансовій звітності. Разом з тим у науковій літературі поки що недостатньо досліджено роль облікової політики як інформаційної основи системи управлінського контролю, завданням якого є забезпечення досягнення стратегічних цілей підприємства з оптимальними затратами часу та інших ресурсів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У наукових дослідженнях з обліку та звітності обґрунтування вибору оптимальної облікової політики підприємства вже тривалий час є одним з пріоритетних напрямів. Проблеми, пов'язані з формуванням облікової політики та її місцем у системі управління підприємством, розглядалися такими вченими, як Р.А. Алборов, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, Р. Ентоні, А.О. Єфремова, Л.М. Кіндрацька, Г.Г. Кірейцев, Р.О. Костирко, М.В. Кужельний, В.С. Ленъ, Л.В. Нападовська, Б. Нідлз, І.І. Пилипенко, М.С. Пушкар, О.Ю. Редько, В.В. Сопко, М.Г. Чумаченко, В.О. Шевчук, В.А. Шпак, М.Т. Щирба та ін.

Разом з тим наукове вивчення облікової політики підприємства переважно не виходить за межі питань організації бухгалтерської обліку. Недостатньо уваги приділяється взаємозв'язкам облікової політики, структури та стратегії підприємства, а також впливу стратегічних чинників на зміст і конфігурацію обліково-інформаційної системи підприємства. Ці питання є особливо важливими для організації надійного управлінського контролю, головним завданням якого є забезпечення реалізації стратегічних цілей фірми [2; 3].

Тому актуальною науковою проблемою є обґрунтування підходу до формування стратегічно орієнтованої облікової політики, що базується на врахуванні причинно-наслідкових зв'язків між нею та стратегією розвитку підприємства. На важливості цієї проблеми наголошують у своїй монографії проф. М.С. Пушкар та М.Т. Щирба, які вказують, що від уміло сформованої облікової політики багато у чому залежить не тільки ефективність управління системою обліку, але й стратегія його розвитку на тривалу перспективу [4, с. 21]. Разом з тим дана проблема вченими була виявлена, але повністю не розв'язана. Не розкрито цю проблему також у монографічних працях Г.Н. Гогіної та Н.С. Сахчинської [5; 6], П.Є. Житного [7], В.А. Кулик [8] та інших наукових дослідженнях, присвячених обліковій політиці.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. На формування облікової політики впливають численні фактори, як зовнішні по відношенню до підприємства, так і внутрішні. Облікова політика є концептуальним поняттям, яке у широкому розумінні можна назвати управлінням обліком (Ф.Ф. Бутинець). Вона закладає не тільки організаційні, але й методичні засади обліку, поширюється на обліково-аналітичну діяльність підприємства (О.А. Фоміна), а її вибір залежить від багатьох чинників – організаційних, технологічних, кадрових тощо (П.С. Безруких).

Облікова політика стосується не тільки бухгалтерського, але й управлінського та податкового обліку. Фактично за допомогою облікової політики врегульовується вся система інформаційних процесів та відносин, що відбуваються всередині підприємства, з метою формування фінансової звітності та іншої інформації для зовнішніх і внутрішніх користувачів.

Разом з тим у системі управлінського контролю такий інструмент, як облікова політика, використовується недостатньо. Для здійснення управлінського контролю менеджери використовують різні види політик – маркетингову, комунікаційну, виробничу, кадрову, цінову, облікову та ін. Облікова політика серед них є найбільш інформативною, але до її розробки часто підходять безсистемно і формально.

Мета статті полягає у дослідженні існуючих підходів до формування облікової політики та визначенні її місця і завдань у системі управлінського контролю підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження. Облікова політика на відміну від інших видів політик підприємства характеризується вищим рівнем регламентації та вимог. Це обумовлено особливим характером регулювання бухгалтерського обліку, стандарти та законодавча база якого затверджуються на міжнародному та національному рівнях.

У науковій економічній літературі по-різному трактують рівні формування та застосування облікової політики. Найповніше це питання розкрито М.Т. Щирбою, який виділив п'ять рівнів – міжнародний, міждержавний, державний, галузевий, рівень підприємства [9, с. 141].

Ми вважаємо, що розділяти міжнародний та міждержавний рівні формування облікової політики недоцільно. По-перше, ні Міжнародні стандарти фінансової звітності, ні Міжнародні стандарти управлінського обліку, ні інші подібні документи не є загальносвітовими. По-друге, між-



Рис. 1. Модель формування облікової політики

державні чи регіональні ініціативи у сфері бухгалтерського обліку (наприклад, 4-а і 7-а Директиви ЄС) є, по своїй суті, міжнародними документами. Тому чітко відокремити міждержавні регламенти від міжнародних неможливо і недоцільно.

Разом з тим ми погоджуємося з виділенням державного (національного) та галузевого рівнів формування облікової політики, оскільки на рівні держави неможливо врегулювати всі питання, пов'язані зі специфікою галузей.

Ми також пропонуємо розрізнити процеси формування облікової політики на корпоративному рівні та рівні господарських суб'єктів. Корпорація може об'єднувати низку юридичних осіб з власними обліковими політиками, які значною мірою регламентовані та уніфіковані на корпоративному рівні. Тому у моделі формування облікової політики ми визначаємо такі рівні: міжнародний, державний, галузевий, корпоративний та рівень підприємства (рис. 1).

Облікова політика на останніх двох рівнях повинна визначати принципи, способи, форми та методичку не лише бухгалтерського, але й управлінського, обліку, а також планування податкових обчислень. Облікова політика також посідає важливе місце у системі фінансового контролінгу, особливо у частині планування податкових обчислень [10, с. 59–68].

Облікова політика у сфері оподаткування дозволяє регулювати фінансові ресурси таким чином, щоб, уникаючи розбіжностей та конфліктів з фіскальними органами, позитивно впливати на результати діяльності, платоспроможність та фінансову стійкість підприємства.

Розробка облікової політики може здійснюватися за різними підходами. Зокрема, російський науковець Н.Н. Макарова виділяє чотири основних підходи: експертний, проектний, адекватний і контрольний [11, с. 68].

Експертний підхід передбачає побудову облікової політики на основі комплексної експертизи діяльності підприємства, розподілу повноважень, порядку ведення обліку та підготовки фінансової, управлінської, податкової звітності тощо. Облікова політика детально проробляється для потреб підприємства та забезпечує максимальну відповідність його особливостям.

Проектний підхід використовується для переходу на абсолютні нові принципи та методи ведення обліку. Застосування цього підходу може бути виправданим при затвердженні нових стандартів обліку, реформуванні податкового законодавства, зміні власників підприємства тощо. Для обґрунтування нової облікової політики розробляються порівнювальні таблиці та алгоритми переходу до інших принципів, форм та методички обліку.

Певний сумнів викликає виділення так званого адекватного підходу, який, на думку Н.Н. Макарової, «дозволяє представити об'єктивну картину фінансового становища організації та фінансових результатів її діяльності» [11, с. 74]. Насправді будь-який підхід повинен забезпечувати об'єктивну оцінку фінансових результатів та фінансового стану підприємства, тому виділення адекватного підходу виглядає штучним.

Контрольний підхід до формування облікової політики передбачає її тлумачення як важливого засобу контролю. Облікова політика, яка визначає правила ведення обліку на підприємстві, не завжди контролюється належним чином. Контрольний підхід передбачає чіткий розподіл функ-

цій та обов'язків керівників облікової служби та забезпечення постійного нагляду за функціонуванням системи обліку та звітності підприємства.

Крім зазначених вище, ми пропонуємо виділити ще два важливих підходи до розробки облікової політики – формальний і стратегічний.

Формальний підхід є характерним для багатьох вітчизняних підприємств, які вважають облікову політику суто формальною справою. На таких підприємствах наказ про облікову політику містить лише загальні положення, які часто розходяться з обліковою практикою. Таким чином, формальний підхід не визнає облікову політику важливим інструментом управління діяльністю підприємства, обмежує використання найкращих методів організації обліку, створює передумови для порушень і зловживань з боку працівників.

Стратегічний підхід відрізняється від інших. Зокрема, якщо експертний підхід передбачає приведення облікової політики у максимальну відповідність поточним характеристикам підприємства та його оточення, то стратегічний підхід забезпечує формування облікової політики для цілей управлінського контролю, завданням якого є досягнення поставлених стратегічних цілей.

Складовими частинами облікової політики є насамперед організаційна, методична і технічна. Дещо іншої думки дотримується проф. М.С. Пушкар, який виділяє такі аспекти облікової політики, як теорія облікової політики, методологія, технологія та організація обліку [4, с. 65].

На нашу думку, теорія облікової політики – це насправді теорія обліку, тому виділяти цю складову в обліковій політиці не варто. Натомість доцільно додатково виділити комунікаційну складову, яка забезпечує повідомлення принципів облікової політики відповідальному персоналу, отримання зворотного зв'язку, вирішення спірних та конфліктних ситуацій. Облікова політика повинна не тільки бути добре розробленою, але й добре доведеною до відома облікового та керівного персоналу господарського суб'єкта.

Ефективність облікової політики з погляду здійснення управлінського контролю залежить від багатьох факторів. Це питання залишається практично не дослідженим у сфері економічних наук, що обумовлює необхідність визначення місця облікової політики у системі управлінського контролю підприємства (рис. 2).

Облікова політика з погляду забезпечення цілей управлінського контролю вирішує низку важливих завдань:

- регламентування облікової діяльності та забезпечення виконавської дисципліни;
- організацію та уніфікацію обліку і звітності (бухгалтерський та управлінський обліку, податкові обчислення, облік за МСФЗ);
- автоматизацію та віртуалізацію облікових операцій за рахунок впровадження інтегрованих інформаційних систем управління підприємством;
- забезпечення зручності та доступності інформаційної бази обліку та звітності для потреб зовнішнього і внутрішнього аудиту;
- прийняття управлінських рішень з реалізації стратегії підприємства;
- залучення додаткових інвестицій та зовнішнього фінансування;
- забезпечення контрольованого протікання бізнес-процесів згідно стратегії розвитку підприємства;
- квіфікальне досягнення запланованих економічних результатів та зростання вартості бізнесу.

Регламентування діяльності облікових служб та контроль виконання ними призначених функцій є передумовою належної організації та уніфікації обліку та звітності. Ця проблема є найбільш актуальною для великих компаній, холдингів, фінансово-промислових груп, які об'єднують різні за обсягами та специфікою діяльності підприємства. Автоматизована система корпоративного управління в таких компаніях та групах повинна одночасно задовольняти інформаційні потреби різних осіб. Відповідно, уніфікація основних принципів обліку, плану рахунків, форм первинних документів та звітності на корпоративному рівні не повинна перешкоджати гнучкому контекстуальному налаштуванню тих чи інших елементів обліку на кожному підприємстві.

Крім налаштування під потреби конкретних користувачів, інформаційна система обліку повинна мати методологічну та технічну підтримку. Без інтелектуального втручання людини будь-яка система є мертвою.

У зв'язку з поширенням мережевих технологій обміну інформацією, наприкінці 1990-х років починають формуватися віртуальні системи обліку. Вони характеризуються активним використанням мережевої архітектури та «хмарних» технологій використання даних. Інформація, що генерується віртуальними системами обліку, має складний та багаторівневий характер. Віртуальні системи адаптовані для цілодобового режиму роботи, забезпечують операції з електронними грошима та поєднують у єдиному інформаційному просторі різні види обліку (бухгалтерський, оперативний, управлінський, облік податків тощо).

Використання віртуальних систем обліку розширює аналітичність та оперативність обліку, підвищує прозорість та доступність його даних для віддаленого користування. Тому ми вважаємо автоматизацію та віртуалізацію облікових операцій однією з найважливіших передумов інформаційного забезпечення управлінського контролю підприємства.

Більшість інших, невіртуальних, систем обліку реалізують паралельні процеси для різних видів обліку, що збільшує навантаження на інформаційну інфраструктуру підприємства та негативно впливає на вартість її обслуговування. Крім того, у багатьох корпораціях існує необхідність готувати декілька комплектів звітності – для внутрішніх потреб, для материнської структури, для державних регуляторів тощо. Паралельна підготовка сповільнює і здорожує процес підготовки звітності, роблячи облік надто громіздкою та обтяжливою процедурою.

Найбільш логічним рішенням даної проблеми є створення єдиної інтегрованої інформаційної системи управління підприємством, яка поєднувала би в одному інформаційному процесі всі види обліку. Це вимагає розробки такої облікової політики, яка б включала в себе елементи управління інформаційними процесами підприємства в цілому. Це дозволило би вирішити важливу стратегічну проблему, пов'язану з підвищенням оперативності подання фінансової та управлінської звітності зацікавленим користувачам.

Висновки. Отже, облікова політика розглядається нами як інформаційна політика, що забезпечує реалізацію цілей підприємства у відповідності з його стратегією, структурною будовою та бізнес-моделлю. Облікова політика як керівний регламент управління інформацією на підприємстві забезпечує необхідні передумови не тільки для ведення обліку, але й для здійснення управлінського контролю з найважливіших напрямів фінансово-господарської діяльності.

Облікова політика дозволяє, з одного боку, по-різному відображати в обліку факти господарського життя, а з іншого – впливати на рішення користувачів зовнішньої та внутрішньої корпоративної звітності. Вибір того чи іншого варіанту облікової політики дозволяє бухгалтерськими методами впливати на фінансові показники підприємства (рентабельності, фінансової стійкості та ліквідності, оборотності активів та

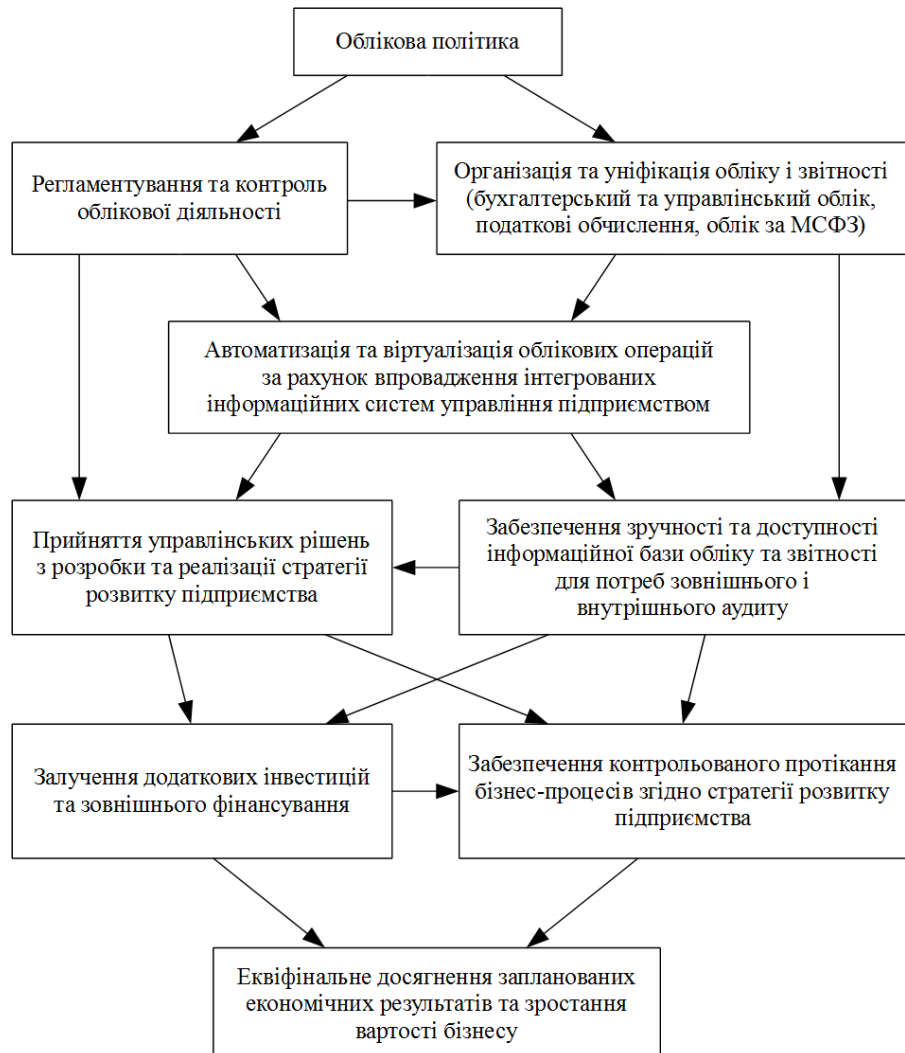


Рис. 2. Облікова політика у системі управлінського контролю

капіталу), які, у свою чергу, створюють відповідну мотивацію для прийняття управлінських рішень та обґрунтування стратегії розвитку підприємства.

Використання облікової політики не повинно призводити до маніпулювання інформацією чи відображатися на її достовірності. Важливим

стримуючим чинником проти цього є система управлінського контролю, побудована з урахуванням інтересів різних зацікавлених сторін. Таким чином, управлінський контроль не тільки використовує інформацію облікової політики, але й гарантує її відповідність поставленим стратегічним цілям підприємства.

Список літератури:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV, з наступними змінами [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
2. Редченко К.І. До питання дивергенції стратегічного та управлінського контролю / К.І. Редченко // Вісник Львівської комерційної академії. Серія економічна. – 2015. – Вип. 48. – С. 22–27.
3. Редченко К.І. Развитие управленческого контроля: на пути к культуре результативного менеджмента / К.И. Редченко, Р.М. Воронко // Вестник Астраханского государственного технического университета. Серия «Экономика». – 2015. – № 1. – С. 115–125.
4. Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики : [монографія] / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль : Карт-бланш, 2010. – 260 с.
5. Гогина Г.Н. Управленческий и аналитический аспекты учетной политики организации : [монография] / Г.Н. Гогина, Н.С. Сахчинская. – М. : NOTA BENE, 2009. – 256 с.
6. Сахчинская Н.С. Формирование и раскрытие учетной политики организации : [монография] / Н.С. Сахчинская. – Самара : НОАНО ВРО СИБиУ, 2010. – 276 с.
7. Житній П.Є. Облікова політика в умовах розвитку фінансово-промислових систем: методологія та організація : [монографія] / П.Є. Житній. – Луганськ : СНУ ім. В.Дала, 2007. – 352 с.
8. Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку : [монографія] / В.А. Кулик. – Полтава : РВВ ПУЕТ, 2014. – 373 с.
9. Щирба М.Т. Облікова політика в системі управлінського обліку : [монографія] / М.Т. Щирба. – Тернопіль : Економічна думка, 2011. – 340 с.
10. Фомина О.А. Учетная политика как инструмент регулирования финансовых ресурсов предприятия в системе налогового контроллинга / О.А. Фомина // Горный информационно-аналитический бюллетень (научно-технический журнал). – 2007. – № 11. – С. 59–68.
11. Макарова Н.Н. Анализ подходов к формированию учетной политики / Н.Н. Макарова // Аудит и финансовый анализ. – 2009. – № 3. – С. 68–74.

Редченко К. И.

Львовская коммерческая академия

УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА КАК ИНФОРМАЦИОННАЯ ОСНОВА СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО КОНТРОЛЯ

Резюме

Исследованы основные подходы и модели формирования учетной политики предприятия. Предложен стратегический подход к разработке учетной политики, предусматривающий ее согласование со стратегическими целями бизнеса. Определены место и задачи учетной политики в системе управленческого контроля предприятия.

Ключевые слова: учетная политика, управленческий контроль, предприятие, стратегия, информационные технологии.

Redchenko K. I.

Lviv Academy of Commerce

ACCOUNTING POLICY AS INFORMATION BASIS OF MANAGEMENT CONTROL SYSTEM

Summary

Key approaches and models of accounting policy of the enterprise are investigated in the article. A strategic approach to developing the accounting policy that provides its alignment with strategic business objectives is proposed. The place and tasks of accounting policy in the management control system are defined.

Keywords: accounting policy, management control, enterprise, strategy, information technologies.