

РОЗДІЛ 9

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.1

Єршова Н. Ю.

Національний технічний університет
«Харківський політехнічний інститут»

ОРГАНІЗАЦІЯ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВІ: МЕТОДОЛОГІЧНЕ ПІДРУНТЯ ТА ПРАКТИЧНЕ ВПРОВАДЖЕННЯ

У статті досліджено організацію стратегічного управлінського обліку на підприємстві. Вивчення проблеми базувалось на діалектичній логіці та методах системного аналізу, а також дослідженні причинно-наслідкових зв'язків. Обґрунтовано, що організація стратегічного управлінського обліку передбачає поетапне впровадження, базується на відповідних принципах, використовує специфічні інструменти.

Ключові слова: стратегічний управлінський облік, організація, структура, інструменти, інформаційне забезпечення, управління підприємством.

Постановка проблеми. В умовах ринкової економіки управління підприємствами – це складне та багаторівневе завдання, вирішення якого вимагає всебічної інформаційної підтримки та орієнтації на стратегічне мислення, що обумовлюється обмеженим набором моделей управління, відсутністю регламентованих процедур їх реалізації, складністю визначення критеріїв оцінювання керованих об'єктів. У таких умовах зростає роль стратегічного управлінського обліку як системи, що забезпечує вище керівництво інформацією під час прийняття стратегічних управлінських рішень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні основи організації стратегічного управлінського обліку закладені в працях таких зарубіжних вчених, як А. Аткінсон [1], М. Бромвіч [2], Б. Райан [3]. Вагомий внесок у розвиток теорії та практики організації стратегічного управлінського обліку зробили вітчизняні та зарубіжні науковці, зокрема М.В. Болдуєв, В.Л. Корінев [4], Н.М. Блаженкова [5], Т.Б. Зикова [6], А.А. Пилипенко [7], Н.Й. Радіонова [8].

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Проте потребують подальших розроблень питання організації та кореляції стратегічного управлінського обліку аналізу й контролю, функціонального забезпечення організації стратегічного управлінського обліку, економічної ефективності впровадження стратегічного управлінського обліку на підприємствах.

Мета статті полягає в розвитку методологічних підходів до організації стратегічного управлінського обліку на підприємстві у зв'язку з парадигмою стратегічного управління підприємством.

Виклад основного матеріалу дослідження. В контексті розкриття питання організації стратегічного управлінського обліку на підприємствах зазначимо, що М.А. Вахрушина характеризує управлінський облік так: «перебуваючи на перетині обліку, інформаційного забезпечення, контролю та координації підприємницької діяльності <...> управлінський облік посідає особливе місце в управлінні підприємством, пов'язує воедино всі ці функції, інтегрує та координує їх, причому не підміняє собою управління підприємством, а лише переводить його на більш якісний рівень» [9, с. 17]. В ході еволюційного розвитку інформаційного середовища під час прийняття стратегічних рішень виникає якісно нова система, а саме

стратегічний облік. На думку Б. Райана, стратегічний облік – це певне поєднання управлінського обліку із системами фінансової звітності, зорієнтоване на прийняття стратегічних рішень [3, с. 20].

За системного підходу стратегічний управлінський облік (СУО) може розглядатись як відкрита соціально-економічна система, оскільки він має всі ознаки, властиві системам, такі як наявність зв'язків (зокрема, зворотних), поділ на частини, наявність структури, цілеспрямованість, збереження певної стійкості в заданих межах, багатоаспектність [10]. У загальному вигляді система СУО є підсистемою більш складного утворення, а саме обліково-аналітичної системи та системи управління підприємством.

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачено, що підприємство самостійно розробляє систему та форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності та контролю господарських операцій задля оброблення та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів [11]. Отже, організація стратегічного управлінського обліку є внутрішньою справою самого підприємства, а рішення про доцільність його ведення керівник ухвалює, виходячи з оцінювання витрат і вигід його функціонування. Вирішення цього завдання обумовлюється впливом низки факторів (рис. 1), а також інформаційними потребами менеджменту вищого рівня управління.

У своїх дослідженнях Б. Райан, Н.М. Блаженкова та інші науковці [3; 5; 9] відносять стратегічний управлінський облік до інтегрованої системи, яка включає не тільки облік, але й аналіз, організацію, планування та контроль. Отже, основними підходами до організації СУО на підприємстві пропонуємо вважати такі:

- інтеграційний, за якого відбувається інтеграція СУО в систему управління (вертикальний) та систему обліку (горизонтальний) підприємства;
- ситуаційний, що дає змогу концентрувати увагу на конкретному управлінському процесі, який потребує інформаційного забезпечення;
- динамічний, що розглядає стратегічний управлінський облік в діалектичному розвитку, причинно-наслідкових зв'язках та співвідпорядкованості;
- спеціальний, що включає розроблення методики організації стратегічного управлінського обліку з урахуванням специфіки підприємства, галузі, а також наявної на підприємстві системи управлінського обліку.



Рис. 1. Класифікація факторів впливу на організацію стратегічного управлінського обліку на підприємстві

Джерело: сформовано автором на основі джерел [1; 2; 6; 7]

На наш погляд, організація стратегічного управлінського обліку на підприємстві не передбачає «постановку з нуля». Правильніше говорити про реорганізацію управлінського обліку на основі таких вимог, як орієнтація на підтримку прийняття стратегічних управлінських рішень, насамперед пов'язаних з використанням ресурсів та освоєнням нових виробів та послуг; ефективна система управління людськими ресурсами; розвинена офісна система (комунікації, бази знань).

Основні етапи процесу організації стратегічного управлінського обліку на підприємстві такі:

- 1) аналіз системи управління на підприємстві;
- 2) формулювання вимог до системи стратегічного управлінського обліку на підприємстві;
- 3) аналіз організаційно-функціональних аспектів управлінського обліку;
- 4) техніко-економічне обґрунтування виділення підсистеми стратегічного управлінського обліку;
- 5) розроблення систем забезпечення стратегічного управлінського обліку;
- 6) побудова моделі функціонування стратегічного управлінського обліку;
- 7) моніторинг стану підсистеми стратегічного управлінського обліку.

Пропонований алгоритм дасть змогу врахувати всі запити та вимоги менеджменту, а також зовнішні та внутрішні особливості функціонування підприємства. Особливу увагу слід приділити тому, що після впровадження системи стратегічного управлінського обліку на підприємстві починається період адаптації до нових елементів в системі менеджменту, що веде до багатьох змін в структурі управління.

Ефективність організації стратегічного управлінського обліку на підприємстві забезпечують принципи системності, безперервності діяльності; адаптивності, функціональності. Організація стратегічного управлінського обліку на підприємстві

передбачає формування системи забезпечення, яку складають такі елементи, як інформаційне забезпечення, програмно-технічне забезпечення, організаційно-регламентаційне забезпечення, фінансове забезпечення, методичне та кадрове забезпечення.

Інформаційне забезпечення СУО – це формування інформаційних потоків, що забезпечуються організаційною структурою підприємства для функціонування СУО. Інформаційна складова забезпечення передбачає збирання інформації про фактори зовнішнього та внутрішнього середовища підприємства. Спостереження на діючих промислових підприємствах та в їх підрозділах дають можливість сформувати певні характеристики декомпозиції завдань та інформаційних потоків залежно від рівня централізації та децентралізації управління на підприємстві (табл. 1).

Інформаційна база стратегічного управлінського обліку має органічно інтегрувати зовнішні та внутрішні джерела інформації, які для формування цілісної та досить повної картини бізнесу мають аналізуватись взаємопов'язано та в сукупності їх складових компонентів. Джерела інформації СУО об'єднують дані внутрішньо фірмової системи інформації, а саме стратегічну (прогнозну) звітність; дані системного бухгалтерського обліку та бухгалтерську (фінансову) звітність; статистичний облік і звітність; планово-нормативні дані; результати інформаційно-аналітичної роботи керівництва та співробітників організації; звіти про раніше проведені внутрішньо фірмові аналітичні дослідження; дані, отримані від співробітників підприємства за допомогою бесід, інтерв'ю, анкетування. До інформації стратегічного управлінського обліку висувається низка специфічних вимог, таких як цілеспрямованість, достатність, аналітичність, адресність, гнучкість, економічність в отриманні та використанні, захищеність від несанкціонованого доступу, конфіденційність.

Таблиця 1

Характеристика декомпозиції завдань та інформаційних потоків для забезпечення системи СУО залежно від рівня централізації та децентралізації управління

Рівень централізації та децентралізації організаційної структури управління	Рівні управління		Суб'єкт управління	Рівень деталізації інформації	Характер завдань	Пріоритети характеру інформації, що використовується для підтримки функцій управління
Централізована	Інституційний рівень	Управління вищої ланки	Власник, генеральний директор	Найвищий рівень	Стратегічно-тактичні	Аналітичність та порівнянність внутрішніх та зовнішніх даних
	Управлінський рівень	Управління середньої ланки	Директори відділів, служб, підрозділів	Середній рівень	Тактично-операційні	Зіставлення внутрішніх та зовнішніх даних
	Технічний рівень	Управління нижчої ланки	Менеджери нижчої ланки	Низький рівень	Операційні	Внутрішня орієнтованість даних
Децентралізована	Інституційний рівень	Управління вищої ланки	Власник, генеральний директор	Низький рівень	Стратегічні	Зовнішньо орієнтовані дані для оцінювання результативності управління
	Управлінський рівень	Управління середньої ланки	Директори відділів, служб, підрозділів	Середній рівень	Тактичні	Внутрішня орієнтованість даних
	Технічний рівень	Управління нижчої ланки	Менеджери нижчої ланки	Найвищий рівень	Операційні	Аналітичність та порівнянність внутрішніх та зовнішніх даних
Децентралізована «діамантова»	Інституційний рівень	Управління вищої ланки	Власник, генеральний директор	Найвищий рівень	Стратегічні	Зовнішньо орієнтовані дані для оцінювання результативності управління
	Управлінський рівень	Управління середньої ланки	Директори відділів, служб, підрозділів	Середній рівень	Операційно-тактичні	Аналітичність та порівнянність внутрішніх та зовнішніх даних
	Технічний рівень	Управління нижчої ланки	Менеджери нижчої ланки	Низький рівень	Операційні	Внутрішня орієнтованість даних

Джерело: розроблено автором на основі джерела [7, с. 254; 3, с. 257]

Програмно-технічне забезпечення організації стратегічного управлінського обліку передбачає використання сучасних інформаційних систем та технологій, а саме об'єктно орієнтованого підходу, мережевого характеру, стратегічних інформаційних технологій, інтегрованих стратегічних програм, інжинірингових комп'ютерних програм. Різні способи автоматизації управлінського обліку потребують використання принципово різних підходів до підбору програмних засобів.

1) Автоматизація системи управлінського обліку на базі інтегрованих комп'ютерних систем управління підприємством ERP-систем типу SAP R/3, Oracle Applications, BAAN IV тощо (Enterprise Resource Planning). Щодо стратегічного управлінського обліку застосування ERP-систем дає змогу здійснювати паралельне ведення декількох видів обліку згідно з різними стандартами, а саме корпоративними, національними, міжнародними, забезпечуючи централізоване введення облікової інформації та інтеграцію різних облікових стандартів у єдине інформаційне середовище управління організацією. Використання різних модулів ERP-системи в розрізі загальних довідників та аналітик дає змогу оперативно формувати необхідні управлінські звіти.

2) Використання управлінської інформації з різних інформаційних систем, автоматизація системи управлінського обліку за допомогою аналітичних систем класу BPM та BI на базі OLAP-технологій. Інформація з бухгалтерських програм та інших облікових систем вивантажується в аналітичну систему, а на основі отриманих даних за встановленими правилами в ній

формується управлінські звіти. В основу концепції OLAP покладено принцип багатовимірного подання даних. На базі програмних продуктів класу OLAP є можливою автоматизація системи управлінського обліку за допомогою аналітичних систем класу BPM. Одним з найбільш значущих функцій BPM-системи є формалізація стратегії та цільове управління, основу якої становлять ідеї П. Друкера, а також концепція, запропонована Р. Капланом і Д. Нортоном [12; 13]. В основу цієї концепції покладено формалізовану стратегічну матрицю показників (КРІ), що використовується як основа поточної оперативної діяльності. Крім того, система показників є платформи побудови корпоративної системи мотивації персоналу та формування стимулюючих виплат на основі показників результативності.

3) Комплексне рішення, побудова корпоративного сховища даних. Щоб уникнути проблем з перевантаженням аналітичних систем через великий обсяг первинної інформації, в ланцюжок аналізу та обробки даних можна додати ще одну ланку, а саме корпоративне сховище даних, спеціально розроблене фахівцями підприємства, яке одночасно виконує функції фільтра первинних даних та архіву. Первинні дані потрапляють в бухгалтерські та інші облікові системи, звідти переходять у сховище, а потім в обробленому та упорядкованому вигляді переносяться в OLAP-системи.

4) Індивідуальне проектування, розроблення веб-орієнтованої системи управлінського обліку. Такий варіант автоматизації передбачає вивчення специфіки діяльності компанії, аудит, підключення та налаштування серверів, навчання співро-

бітників компанії. Технічні особливості полягають в тому, що програмування системи відбувається безпосередньо під завдання бізнесу на PHP без використання фреймворків; має місце верстка HTML + CSS; наявні бази даних MySQL і DT.

Організаційно-регламентаційне забезпечення організації стратегічного управлінського обліку пов'язане з формуванням управлінської облікової політики, створенням регламентів, внутрішньо фірмових стандартів тощо. Внутрішньо фірмові стандарти стратегічного управлінського обліку можна угрупувати таким чином: інструктивно-методична документація (методично деталізовані роз'яснення, які глибше розкривають облікову політику підприємства, мають інструктивний та навчальний характер, описують фінансові та інші операції з максимальною конкретністю), нормативно-довідкова документація (документи, за допомогою яких встановлюються правила групування однорідних елементів інформації; до цієї групи належать інформативні довідники, класифікатори, матриці, структура та склад дохідних та витратних статей тощо), документи регламентуючого характеру (документи, які визначають регламенти та процедури).

Фінансове забезпечення організації стратегічного управлінського обліку передбачає наявність коштів, які спрямовуються на організацію, та забезпечення функціонування системи стратегічного управлінського обліку підприємства, а також її суб'єктів.

Методичне забезпечення передбачає розроблення, обґрунтування та використання відповідних алгоритмів реалізації розрахунково-аналітичних процедур стратегічного управлінського обліку, вирішення питань підготовки та оформлення результатів. Не менш важливими є розроблення моделі функціонування стратегічного управлінського обліку на основі відомих технологій стратегічного управлінського обліку; вибір форм, методів та показників стратегічного управлінського обліку, формування інформаційних потоків. Реалізація питань досягнення цільових показників в системі стратегічного управлінського обліку пов'язується з використанням таких інструментів:

– система цільових збалансованих показників, що дає змогу деталізувати та оцифрувати страте-

гічні цілі в розрізі основних цільових напрямів діяльності підприємства;

– система стратегічного бюджетування, орієнтована на імпортування нефінансових цільових показників в систему традиційного бюджетування шляхом розроблення додаткових стратегічних бюджетів;

– система мотивації персоналу як одного з найважливіших довгострокових ресурсів підприємства, розвиток та використання яких орієнтується на досягнення перспективних стратегічних цілей всього підприємства.

Кадрове забезпечення є політикою підприємства щодо формування персоналу, що володіє певними компетенціями та професійними навичками, такими як підбір фахівців з певними компетенціями; складання посадових інструкцій; підготовка та перепідготовка кадрів, які безпосередньо зайняті у сфері стратегічного управлінського обліку. Служба стратегічного управлінського обліку може бути виділена на великих підприємствах у складі відділу планування, прогнозування, контролінгу або створена як самостійна. Відповідальність і повноваження працівників та служб щодо ведення стратегічного управлінського обліку визначені в таких організаційних документах підприємства, як положення про концепцію розвитку, положення про службу (відділ), положення про визначення цілей у сфері якості, положення про організаційну структуру, задокументовані методики, карти процесів, посадові інструкції, організаційно-розпорядчі документи (накази, розпорядження, доручення керівництва), положення про систему мотивації персоналу.

Висновки. Втрата підприємствами інформаційної ємності ускладнює процес прийняття стратегічних рішень, робить неможливою орієнтацію на стратегію, створює стратегічний розрив між підприємством та навколишнім середовищем. Організація СУО на підприємстві передбачає запровадження в систему інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень технологій обліку та аналізу, що сприятиме генеруванню релевантної та достовірної інформації про внутрішні бізнес-процеси та зовнішнє середовище підприємства для оцінювання його конкурентних переваг, превентивного управління ризиками, упередження загроз безпечній діяльності та сталому розвитку підприємства.

Список використаних джерел:

1. Atkinson A.A. Balakrishnan R., Booth P. and others. New Directions in Management Accounting Research. *Journal of Management Accounting Research*. 1997. Vol. 9. P. 79–108.
2. Bromwich M. The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets. *Accounting, Organizations and Society*. 1990. Vol. 15. № S. P. 27–46.
3. Райан Б. Стратегический учет для руководителя / пер. с англ.; под ред. В.А. Микрюкова. Москва : Аудит, 1998, 616 с.
4. Болдуев М.В. Корінев В.Л. Організація стратегічного управлінського обліку на промислових підприємствах. Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. 2010. № 6. С. 190–194.
5. Блаженкова Н.М. Методика организации стратегического управленческого учета. *Бухгалтерский учет*. 2008. № 4. С. 17–22.
6. Зькова Т.Б. Организация процесса стратегического управленческого учета. *Известия вузов. Инвестиции. Строительство. Недвижимость*. 2016. № 4 (19). С. 26–36.
7. Пилипенко А.А. Організація обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства : монографія. Харків : ХНЕУ, 2007. 276 с.
8. Радіонова Н.Й. Методологічні засади організації стратегічного управлінського обліку на підприємстві. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту*. 2016. № 3. С. 57–64.
9. Вахрушина М.А. Проблемы и перспективы развития российского управленческого учета. *Международный бухгалтерский учет*. 2014. № 33 (327). С. 13–23.
10. Луман Н.В. Введение в системную теорию. Москва : Логос, 2007. 190 с.
11. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність : Закон України. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 05.01.2019).
12. 13 BPMS.RU – Business Process Management (BPM) – программы для управления бизнес процессами, процессное управление, автоматизация бизнес-процессов: URL: <http://bpms.ru/soft/index.html> (дата звернення: 24.12.2018).
13. Kaplan R.S. Norton D.P. The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action. Boston (Ma., USA) : Harvard Business School Press, 1996. 304 p.

Ершова Н. Ю.

Национальный технический университет
«Харьковский политехнический институт»

ОРГАНИЗАЦИЯ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИИ: МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ И ПРАКТИЧЕСКОЕ ВНЕДРЕНИЕ

Резюме

В статье исследована организация стратегического управленческого учета на предприятии. Изучение проблемы базировалось на диалектической логике и методах системного анализа, а также исследовании причинно-следственных связей. Обосновано, что организация стратегического управленческого учета предусматривает поэтапное внедрение, базируется на соответствующих принципах, использует специфические инструменты.

Ключевые слова: стратегический управленческий учет, организация, структура, инструменты, информационное обеспечение, управление предприятием.

Yeershova N. Yu.

National Technical University
“Kharkov Polytechnic Institute”

ORGANIZATION OF STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING AT THE ENTERPRISE: METHODOLOGICAL BASES AND PRACTICAL IMPLEMENTATION

Summary

In the article the organization of strategic management accounting at the enterprise is investigated. The study of the problem on the dialectical logic and methods of system analysis was based, as well as the study of cause-effect relationships. The organization of strategic management accounting phased implementation based on the principles, objects and tools of strategic management accounting provides.

Key words: strategic management accounting, organization, structure, tools, information support, enterprise management.