

ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ СТРАТЕГІЧНОГО ОБЛІКУ В ЕНЕРГОПОСТАЧАЛЬНИХ КОМПАНІЯХ УКРАЇНИ

В статті висвітлюються теоретичні основи стратегічного обліку. Розглянуто підходи науковців до поняття «стратегічний облік», які включають в своєму складі поняття про сутність стратегічного обліку, його спрямованість, завдання та функції. Проаналізовано відмінності стратегічних та тактичних управлінських рішень. Визначено підходи до організації стратегічного обліку в енергопостачальних компаніях України.

Ключові слова: стратегічний облік, стратегічні рішення, тактичні рішення, енергопостачальні компанії, організація стратегічного обліку.

TSEBEN R. L.

Khmelnitsky National University

ORGANIZING FEATURES OF STRATEGIC ACCOUNTING AT POWER SUPPLY COMPANIES OF UKRAINE

The article highlights the theoretical foundations of strategic accounting. The scientific approaches to the concept of "strategic account" were determined, which include in its composition the concepts about the nature of strategic accounting, its focus, objectives and functions. The differences of strategic and tactical management decisions were analysed. The organizing approaches to strategic accounting at supply companies registered of Ukraine were defined. Strategic management accounting at energy supplying companies is made with regard to the information needs of management, the state of accounting system.

Keywords: strategic accounting, strategic decisions, tactical solutions, power distribution companies, arrangement of strategic accounting.

Актуальність теми. На сучасному етапі ринкових перетворень в Україні постає питання ефективного управління та забезпечення стабільного розвитку енергопостачальних компаній України. В таких умовах ускладнюються завдання, що ставляться перед системою бухгалтерського обліку підприємства. Для прийняття ефективних управлінських рішень має бути побудована управлінська система як система інформаційного забезпечення процесу стратегічного управління підприємством. Система бухгалтерського обліку забезпечує безперервне, суцільне і документально оформлене відображення фактів господарського життя, що відбуваються у внутрішньому середовищі підприємства. В той же час бухгалтерський облік сьогодні не в змозі задовольнити усі інформаційні потреби сучасного підприємства. В цих умовах стало важливим використання стратегічного аспекту бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання стратегічного обліку широко розглядаються в працях українських та зарубіжних вчених: П. Атамаса, М. Бромвіча, С. Голова, М. Пушкаря, Б. Райана, В. Терехової та інших. Результати їх досліджень свідчать про значний внесок в розвиток стратегічного обліку в Україні та світі. Не зважаючи на значну кількість публікацій науковців не достатньо висвітлено особливості застосування стратегічного обліку на підприємствах енергетичної галузі.

Метою статті є розгляд особливостей організації стратегічного обліку в енергопостачальних компаніях України.

Виклад основного матеріалу дослідження. Ефективність діяльності підприємства багато в чому залежить від прийнятих його керівництвом рішень. Фінансовий облік є обов'язковим видом обліку, орієнтованим на минулі події, складання звітності на основі загальноприйнятих бухгалтерських стандартів для користувачів за межами підприємства. Стратегічний облік впроваджується за рішенням адміністрації підприємства, є системою збирання та групування як фінансової, так і не фінансової інформації, поряд з інформацією історичного характеру містить оцінки та плани на майбутнє, як правило є комерційною таємницею.

А. Хорін стверджує, що звітність, складена за стандартними формами, не відповідає вимогам управління підприємством [1, с. 82]. Дійсно, традиційна облікова система не надає інформацію стратегічного характеру, не враховує стратегічних питань та не враховує впливу факторів навколишнього середовища.

Стратегічний облік покликаний забезпечити менеджерів підприємства інформацією, яка дозволяє управляти та координувати процеси, які на них покладені. На сьогоднішній день немає єдиної думки вчених щодо мети, завдань, цілей та об'єктів стратегічного обліку. Автори по різному визначають напрями його розвитку. Так, за Б. Райаном, стратегічний облік – це поєднання управлінського обліку із системами фінансової звітності, зорієнтоване на прийняття стратегічних рішень [2, с.38]. М. Бромвіч зазначає, що стратегічний облік надає і аналізує фінансову інформацію про ринки, витрати конкурентів, структуру витрат і моніторинг стратегії конкурентів [3, с. 27]. За І. Плікус стратегічний облік – це інформаційна модель, що

поєднує фінансовий і управлінський облік і забезпечує фахівців підприємства виробничою інформацією для прийняття ефективних рішень, а також для оцінки діяльності підприємства.

Важливим аспектом стратегічного обліку для застосування в енергопостачальних компаніях є його направленість на інформаційне забезпечення стратегічних управлінських рішень. Тому під час організації стратегічного обліку в енергопостачальних компаніях необхідно враховувати відмінності стратегічних та тактичних рішень, які полягають наступному:

- Масштаб дії стратегічних та тактичних рішень. Він пов'язаний з кількістю ділянок, які охоплюються цими рішеннями. Тактичні рішення впливають на певну ділянку діяльності підприємства, стратегічні рішення впливають на всі сфери діяльності підприємства.

- Тривалість дії в часі стратегічних і тактичних рішень. Стратегічні рішення як правило діють протягом тривалого періоду часу, тобто є довгостроковими; тактичні рішення, навпаки, є короткостроковими. Під час прийняття тактичного рішення час та оточення наперед відомі, тому вважаються відомими величинами, в межах яких менеджер приймає рішення про товари, ринки, технології, конкурентів. В цих умовах вирішальним фактором є час. Під час прийняття стратегічного рішення час та оточення вважаються змінними величинами, оскільки вибір оточення та масштабу дії є центром прийняття стратегічних рішень.

- Цільове спрямування тактичних та стратегічних управлінських рішень. Тактичне рішення спрямоване на досягнення єдиної конкретної мети. Стратегічні рішення виділяють одразу декілька цілей, кожна з них формулюється з різним ступенем точності.

- Обсяг інформації, який формується для прийняття тактичних та стратегічних управлінських рішень. Стратегічне рішення приймається в умовах наявності обмеженої інформації, яка має загальний характер. Тактичне рішення побудоване на точну, достатньо достовірну інформацію, тому навіть добре підготовлене стратегічне рішення має певну долю ризику.

- Частота прийняття стратегічних та тактичних рішень. Необхідно виділити залежність між ієрархічним рівнем та частотою його прийняття: рішення по поточних питаннях приймаються регулярно на різних рівнях управління; а стратегічні – тільки на вищому рівні, і в разі потреби вносяться зміни перспективних напрямків розвитку підприємства.

- Рівень прийняття стратегічних та тактичних рішень. Тактичні рішення приймаються нижчою і середньою ділянкою структури управління; стратегічні рішення – тільки вищою управлінською ділянкою [4, с. 18-19].

На сьогоднішній день немає єдиної думки щодо того, кому делегувати функцію стратегічного обліку на підприємстві, бухгалтерії, чи окремому підрозділу. Зарубіжний досвід показує, що в іноземних компаніях планові відділи безпосередньо співпрацюють із бухгалтерськими службами, а саме, бухгалтерія за потреби бере на себе функції служби планування, та виконує аналітичні функції. Тому в енергопостачальних компаніях доцільно скористатися зарубіжним досвідом та функції стратегічного обліку делегувати бухгалтерській службі.

До основних функцій стратегічного обліку, які повинні бути реалізовані для ефективної роботи енергопостачальних компаній України доцільно віднести:

- стратегічне планування, визначення критичних показників стратегічних планів;
- визначення слабких місць стратегічних рішень;
- визначення основних підконтрольних показників відповідно до стратегічних цілей;
- порівняння планових та фактичних значень контрольних показників з метою визначення причин і наслідків відхилень;
- аналіз впливу відхилень на виконання стратегічних планів [5, с. 106].

Система стратегічного обліку енергопостачальної компанії пов'язана з цілями стратегічного управління. Вона повинна діяти за умови дотримання нижчезазначених принципів:

- 1) цілеспрямованість – необхідна для забезпечення місії підприємства, яка є призначенням і головною причиною існування підприємства; наявність та розуміння головної загальної цілі консолідує зусилля працівників підприємства для досягнення результату;

- 2) системність – передбачає цілісний і всебічний підхід до запровадження системи стратегічного обліку на підприємстві, полягає в ініціативі та підтримці вищого керівництва, розробленні чіткого переліку завдань, делегуванні відповідних повноважень щодо організації стратегічного обліку і аналізу певним працівникам;

- 3) систематичність – довгострокова відданість цілям та завданням стратегічного обліку і аналізу, що повинно стати органічним елементом корпоративної культури підприємства;

- 4) своєчасність – полягає у негайному реагуванні на зміни у зовнішньому середовищі, які можуть становити небезпеку для функціонування підприємства, з метою ймовірного коригування стратегії;

- 5) оптимальність – передбачає, що очікуваний економічний ефект від впровадження системи стратегічного обліку і аналізу має бути позитивним [5, с. 106].

Ефективний розвиток енергетичної галузі в цілому та енергопостачальних компаній зокрема пов'язаний з побудовою на цих підприємствах бухгалтерії стратегічного типу, яка орієнтована на

управлінський стратегічний аспект. Облік витрат і доходів, нормування і планування необхідно інтегрувати у загальну систему управління підприємством. Але недоцільно автоматично запозичувати методики обліку і аналізу, які широко застосовуються в зарубіжних країнах без урахування специфічних організаційних та технологічних особливостей діяльності енергопостачальних компаній. До таких особливостей належать:

- єдність процесу придбання та реалізації електроенергії;
- відсутність незавершеного виробництва та складування продукції.

Система стратегічного обліку енергопостачальної компанії має бути орієнтована на проблеми, які мають вирішувати менеджери підприємства. Основними моментами, на які мають звертати увагу керівники є:

1. Орієнтація на споживачів, які в умовах конкуренції є основою її успіху, визначення оптимального обсягу ресурсів, які необхідно придбати для задоволення споживачів. «Споживач – це найвища цінність компанії» – девіз, якого має дотримуватися керівництво енергопостачальної компанії.

2. Орієнтація на вирішальні фактори успіху: витрати, якість, інновації.

Підприємства повинні здійснювати пошук альтернативних шляхів зниження витрат на передачу та постачання електроенергії. Фактор якості повинен включати не тільки якість надання послуг, а й якість процесу управління, який полягає у впровадженні процесного менеджменту. Фактор інновації полягає у розробці та застосуванні нових продуктів та послуг.

3. Аналіз ланцюга цінностей та поставок. При цьому необхідно виходити з того, що кожен процес господарської діяльності підприємства вносить свій внесок у собівартість електричної енергії, усі бізнес-процеси мають бути зкоординованими та зінтегрованими.

Для вирішення цих завдань необхідно побудувати систему стратегічного обліку, яка розв'язуватиме такі задачі:

- ефективний розрахунок системи собівартості і управління витратами, системний аналіз беззбитковості;
- бюджетування за центрами відповідальності, взаємозв'язок стратегічних цілей підприємства з довго- і короткостроковим плануванням, оптимізація використання усіх видів ресурсів;
- оптимізація управління запасами;
- управління дебіторською та кредиторською заборгованістю як за основною діяльністю, так і за іншою операційною діяльністю [6, с.51].

Покращення показників діяльності енергопостачальних компаній необхідно забезпечувати через встановлення контролю за доходами та витратами, які виникають за центрами відповідальності та місцями виникнення витрат. Це забезпечить контроль за ефективною роботою окремих підрозділів та підвищить точність і ступінь деталізації облікових даних, процесу калькулювання собівартості продукції.

Значну увагу необхідно приділяти розробці переліку статей доходів та витрат для кожного центру відповідальності, яку доцільно здійснювати за принципом: «різна класифікація – для різних цілей». В енергопостачальних компаніях встановлюється контроль за статтями витрат тільки у розрізі укрупнених центрів відповідальності, а саме, підприємство в цілому та відокремлений структурний підрозділ у розрізі основних видів діяльності – передача та постачання електричної енергії. Також існує деталізація доходів та витрат по інших видах діяльності. Це зумовлено тим, що така інформація необхідна для складання та подання фінансової звітності.

Для підвищення ефективності системи обліку необхідно визначити центри відповідальності, які будуть враховувати специфіку енергопостачальних компаній. Такими центрами відповідальності можуть бути: виробничий центр; фінансовий центр; комерційний (енергозбутовий) центр.

Побудова системи стратегічного обліку енергопостачальної компанії за зазначеними центрами відповідальності дозволяє більшість непрямих витрат відносити на центри прямо, що сприяє їх більш точному розподілу.

Бюджетування є частиною загальної технології управління, яка уявляє собою інтегровану систему складання бюджетів, поточного контролю за їх виконанням, обліку відхилень фактичних показників від бюджетних, а також аналіз причин суттєвих відхилень. В західних країнах бюджетування широко застосовується в практиці підприємств, оскільки дозволяє отримати переваги перед конкурентами через створення ефективної системи управління ресурсами.

Основною метою бюджетування є здійснення періодичного планування; змусити менеджерів кількісно обґрунтовувати свої плани; забезпечення розуміння менеджерами вартості прийнятих ними рішень; мотивація працівників на досягнення мети організації.

Досвід західних країн показує, що на підприємствах, в яких належним чином здійснюється процес управління, для циклу бюджетування характерне наступне:

1. Планування здійснюється як в цілому по організації, так і за окремими підрозділами. Вся команда менеджерів діє узгоджено.

2. Окреслене коло питань, за якими прогнозні значення будуть порівнюватися з фактичними результатами.

3. Проводиться вивчення причин відхилень від бюджетів. Якщо необхідно, проводяться коригування.

4. Новий процес планування проводиться з врахуванням зворотного зв'язку та умов, що зазнали змін [7, с.249].

Система бюджетування енергопостачальної компанії передбачає побудову: генерального бюджету; бюджетів окремих структурних підрозділів.

Генеральний бюджет є сукупністю бюджетів, що узагальнюють майбутню діяльність усіх підрозділів підприємства через систему показників. Генеральний бюджет охоплює рішення як в межах операційної, так і фінансової діяльності.

Операційні бюджети енергопостачальної компанії мають включати: бюджет продаж; бюджет закупівель; бюджет собівартості реалізованої продукції; бюджет прямих матеріальних витрат; бюджет прямих витрат на оплату праці; бюджет виробничих накладних витрат; бюджет витрат на збут; бюджет адміністративних витрат; бюджетний звіт про фінансові результати. Фінансові бюджети енергопостачальної компанії мають включати бюджет капітальних інвестицій; бюджет грошових коштів; бюджетний баланс.

Висновки. В результаті проведеного дослідження необхідно зазначити, що система управління енергопостачальних компаній України потребує удосконалення шляхом організації стратегічного обліку. При організації стратегічної бухгалтерії необхідно враховувати спрямованість обліку на прийняття стратегічних рішень і співвідношення витрат на організацію стратегічної бухгалтерії з вигодами від її використання. Стратегічний управлінський облік в енергопостачальних компаніях організовується з урахуванням його інформаційних потреб менеджменту, стану системи бухгалтерського обліку.

Література

1. Хорин А.Н. Стратегический анализ : учеб. пособ. / А.Н. Хорин, В.Э. Керимов. – М. : ЭКСМО, 2009. – 288 с.
2. Райан Б. Стратегический учет для руководителя / Б. Райан ; пер. с англ. ; под ред. В.А. Микрюкова. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 616 с.
3. Bromwich M. The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets / M. Bromwich // Accounting, Organisation and Society. – 1990. – № 1. – P. 27–46.
4. Куницина Я. Сущность стратегического учета как исследовательской категории / Я. Куницина // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 33. – С. 17–22.
5. Довбуш А. В. Сутність та принципи стратегічного обліку та аналізу / А. В. Довбуш // Сталий розвиток економіки. – 2011. – № 3. – С. 158–162.
6. Нападівська Л. Управлінський облік: суть, значення та рекомендації щодо його використання в практичній діяльності вітчизняних підприємств / Л. Нападівська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 8-9. – С. 50–62.
7. Хорнгрен Ч. Управленческий учет / Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. – СПб : Питер, 2007. – 1008 с.

Надійшла 02.11.2016; рецензент: д. е. н. Замазій О. В.