

СТРАТЕГІЧНИЙ УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ЯК СКЛАДОВА ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОЇ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПЕРІОДУ

Анотація. Досліджено сутність стратегічного управлінського обліку та його значення у формуванні обліково-аналітичного забезпечення управління витратами періоду підприємств. Розроблено методіку та наведено критерії ефективності організації стратегічного управлінського обліку витрат періоду. Побудовано модель та запропоновано алгоритм прийняття управлінських рішень на основі стратегічного управлінського обліку витрат періоду.

Ключові слова: стратегічний управлінський облік, обліково-аналітична система, витрати періоду

Ozeran V., Boychuk T.

STRATEGIC MANAGERIAL ACCOUNTING AS A COMPONENT OF THE ACCOUNTING AND ANALYTICAL SYSTEM OF PERIOD COSTS MANAGEMENT

Summary. The essence of strategic managerial accounting and its importance in building up accounting and analytical support of enterprise period costs management is studied. The methodology is developed and efficiency criteria of organizing the strategic managerial period costs accounting are presented. A model is constructed and an algorithm for managerial decision-making based on strategic managerial period costs accounting is provided.

Keywords: strategic managerial accounting, accounting and analytical system, period costs

1. Вступ

Проблема якості та оперативності інформації для потреб управління витратами суб'єктів господарювання за умов конкурентної економіки стає все більш актуальною. А. А. Пилипенко зазначає, що "...сучасні умови господарювання характеризуються глобалізацією, інтеграцією та інформатизацією сфер діяльності, що потребують від сучасних керівників оперативного, чіткого та ефективного плану дій стратегічного розвитку підприємства. Функціонування підприємств за цих умов вимагає удосконалення системи управління витратами, побудови адаптивних структур управління, їх гнучкості задля забезпечення достовірною інформацією керівників для прийняття рішень і розробки стратегічних планів" [1, с. 16]. Однією із найважливіших складових управління є обліково-аналітичне забезпечення прийняття управлінських рішень. М. І. Бондар зосереджує свою увагу на тому, що "...якість управлінських рішень залежить від кількості (обсягу) обліково-аналітичної інформації, можливості її обробки, а також прикладного характеру" [2, с. 13-16].

В останні роки багато українських і закордонних науковців свої дослідження зосереджують на розкритті сутності, побудові та елементах обліково-аналітичної системи суб'єктів господарювання. Зокрема, питання щодо формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами у своїх працях висвітлюють М. І. Бондар [2, с. 13-16], З. В. Гуцайлюк [3, с. 166-170], А. Г. Загородній [4, с. 94-102], З. В. Задорожній [5, с. 283-286], П. О. Куцук [6, с. 211-216], Є. В. Мних [7, с. 129-135], А. А. Пилипенко [1, с. 16], І. Б. Садовська [8, с. 168],

М. С. Пушкар [9, с. 77], М. В. Реслер [10, с.62-169, 11], а також молоді науковці В. А. Нехай [12], О. А. Подолянчук, С. В. Захарчук [13, с. 106-111], М. Ф. Яценко [14]. Вагомий внесок у розвиток теоретичних засад формування системи обліково-аналітичного забезпечення зробили також закордонні науковці. Зокрема, ці питання досліджено в наукових працях М. Вахрушиної [15], Х. Андерсона, Д. Колдеулла, Б. Нідлза [16], Я. Соколова [17], Л. Усатової [18], Л. Усенко [19]. Науковий здобуток цих вчених є основним підґрунтям для формування обліково-аналітичного забезпечення як цілісної компоненти управління.

Проте, у зв'язку із зростанням інформаційних потреб системи управління виникає необхідність постійного удосконалення якості обліково-аналітичного забезпечення, шляхом використання нових концепцій та систем. Зокрема, у даній статті запропоновано модель побудови стратегічного управлінського обліку витрат періоду.

Аналіз статистичних даних свідчить про суттєве зростання витрат, що зумовлює зниження прибутковості підприємств. Відповідно до П(С)БО 16 "Витрати" [20] до складу таких витрат відносяться адміністративні, збутові та інші операційні витрати, які безпосередньо не пов'язані із формуванням собівартості реалізованої продукції. Ці витрати списують безпосередньо на фінансові результати підприємства, і в процесі їх виникнення їх прийнято називати витратами періоду.

Мета статті – розкриття сутності, обґрунтування методіки та побудова моделі стратегічного управлінського обліку з метою формування інформації для потреб управління витратами періоду.

2. Сутність стратегічного управлінського обліку

Дані обліково-аналітичної системи (далі – ОАС) є основним та найдостовірнішим інформаційним джерелом, що застосовується в управлінні витратами підприємств. У свою чергу, обліково-аналітичне забезпечення необхідно розглядати як продукт багатоеlementної інформаційної системи, суть якої полягає в узгодженому поєднанні облікових процедур з елементами аналізу та контролю в єдиному процесі. Слід зауважити, що не існує єдності у поглядах наукової спільноти стосовно складу обліково-аналітичного забезпечення. Так, А. Г. Загородній зазначає, що “обліково-аналітичне забезпечення це сформована на засадах системного підходу форма організації усіх видів обліку та аналізу...” [4, с. 94-102].

А. А. Пилипенко запропонував модель обліково-аналітичної системи, складовими якої є фінансовий та управлінський облік, фінансовий та управлінський аналіз і управлінський аудит [1, с. 24].

Враховуючи думку М. С. Пушкаря про те, що “... фактором формування нової парадигми обліку стає усвідомлення того, що економічне зростання у сучасному світі базується на інформаційних ресурсах, використання яких дає значний економічний ефект...” [9, с. 122] складовою обліково-аналітичного забезпечення є стратегічний управлінський облік (Strategic Managerial Accounting).

Особливістю даного виду обліку є спрямованість на вирішення стратегічних управлінських рішень. Як зазначає П. Й. Атамас “стратегічний управлінський облік повинен зосередитися на зовнішніх факторах (таких, як прибутковість конкурентів, частка на ринку та ін.), тоді як для традиційного обліку характерна зосередженість на внутрішніх процесах і явищах” [21, с. 387].

3. Організація та методика стратегічного управлінського обліку витрат періоду

Важливого значення в організації стратегічного управлінського обліку витрат періоду мають наукові підходи, що їх можна використовувати для його побудови. Вибір конкретного підходу в значній мірі залежить від структури обліково-аналітичної системи. У табл. 1 наведено основні підходи до організації стратегічного управлінського обліку [23].

На наш погляд, для організації стратегічного управлінського обліку витрат періоду доцільно застосовувати системний та інформаційний підходи. Зокрема, використання першого забезпечує нерозривний зв'язок між іншими складовими обліково-

аналітичного забезпечення, другого – мінімальні витрати часу на формування, опрацювання та узагальнення зібраної інформації шляхом впровадження на підприємстві спеціальних програмних продуктів.

Важливе значення для методики стратегічного управлінського обліку мають його принципи. Окрім загальних принципів обліку, які притаманні будь-якому обліку, стратегічний повинен базуватися і на спеціальних принципах, якими є:

- узгодженість (зміна функцій стратегічного управлінського обліку повинна відбуватися відповідно до зміни стратегії підприємства);
- відносність (для прийняття управлінського рішення потрібна не лише абсолютна, а й відносна інформація);
- економічність (витрати на впровадження та функціонування стратегічного управлінського обліку повинні бути мінімальні, а ефект максимальний);
- адаптивність (стратегічний управлінський облік повинен бути адаптований до зовнішнього середовища і оперативно реагувати на різні зміни);
- прозорість (стратегічний управлінський облік повинен бути зрозумілим на запит користувача) тощо [23].

У методиці стратегічного управлінського обліку можна застосовувати як традиційні методи обліку, так і специфічні. Л. О Івашиненко пропонує 9 таких елементів: стратегічне планування, стратегічний аналіз, балансові звіти, стратегічне позиціонування, сегментація та системний аналіз конкурентного оточення, стратегічний аудит, прогнозування, аналіз ланцюгової вартості [22].

К. Уорд у своїх працях запропонував ряд критеріїв ефективного впровадження стратегічного управлінського обліку [24]: стратегічний управлінський облік повинен стати інструментом у прийнятті стратегічних рішень; стратегічний управлінський облік повинен бути зорієнтований на інформаційні потреби бухгалтерів та менеджерів підприємства; чітке визначення типу управлінського рішення; формування суттєвої інформації; поділ витрат на релевантні та нерелевантні; наявність в обліково-аналітичній системі механізму адаптації до змін.

По суті, наведені критерії визначають основні вимоги до методики стратегічного управлінського обліку.

Таблиця 1

Підходи до організації стратегічного управлінського обліку

Підхід	Значення підходу
Системний	Організацію та функціонування стратегічного управлінського обліку розглядають як елемент системи стратегічного управління і системи управлінського обліку
Комплексний	Стратегічний управлінський облік розглядають як частина фінансово-господарської діяльності підприємства з комплексним використанням усіх видів інформації
Інформаційний	В організації та функціонуванні стратегічного управлінського обліку застосовують сучасні комп'ютерні технології
Інтеграційний	Забезпечує взаємозв'язок структурних підрозділів як по вертикалі, так і по горизонталі
Ситуаційний	Стратегічний управлінський облік концентрується лише на конкретних бізнес-процесах

4. Модель стратегічного управлінського обліку витрат періоду

Впроваджувати стратегічний управлінський облік на підприємстві необхідно з огляду на сказане, з урахування специфіки його діяльності, інформаційних потреб менеджерів і керівництва та стану самої обліково-аналітичної системи. Відповідно до сказаного вище, нами запропоновано уніфіковану модель впровадження стратегічного управлінського обліку на підприємстві (рис. 1).

Першим етапом у побудові моделі стратегічного управлінського обліку є визначення елементів системи. Предметом стратегічного управлінського

обліку витрат періоду є сукупність операцій фінансово-господарської діяльності, у результаті якої виникають адміністративні, збутові та інші операційні витрати. Витрати періоду є також об'єктом стратегічного управлінського обліку. Інформація про ці витрати, що її формують в обліковій системі, повинна бути інтерпретована та зрозуміла для потреб планування, прогнозування, аналізу, контролю та управління. При цьому доцільно визначити центри відповідальності, бізнес-процеси та витрати, які будуть за ними закріплені. Організація обліку витрат періоду за центрами відповідальностями та відповідними бізнес-процесами дає змогу отриму-

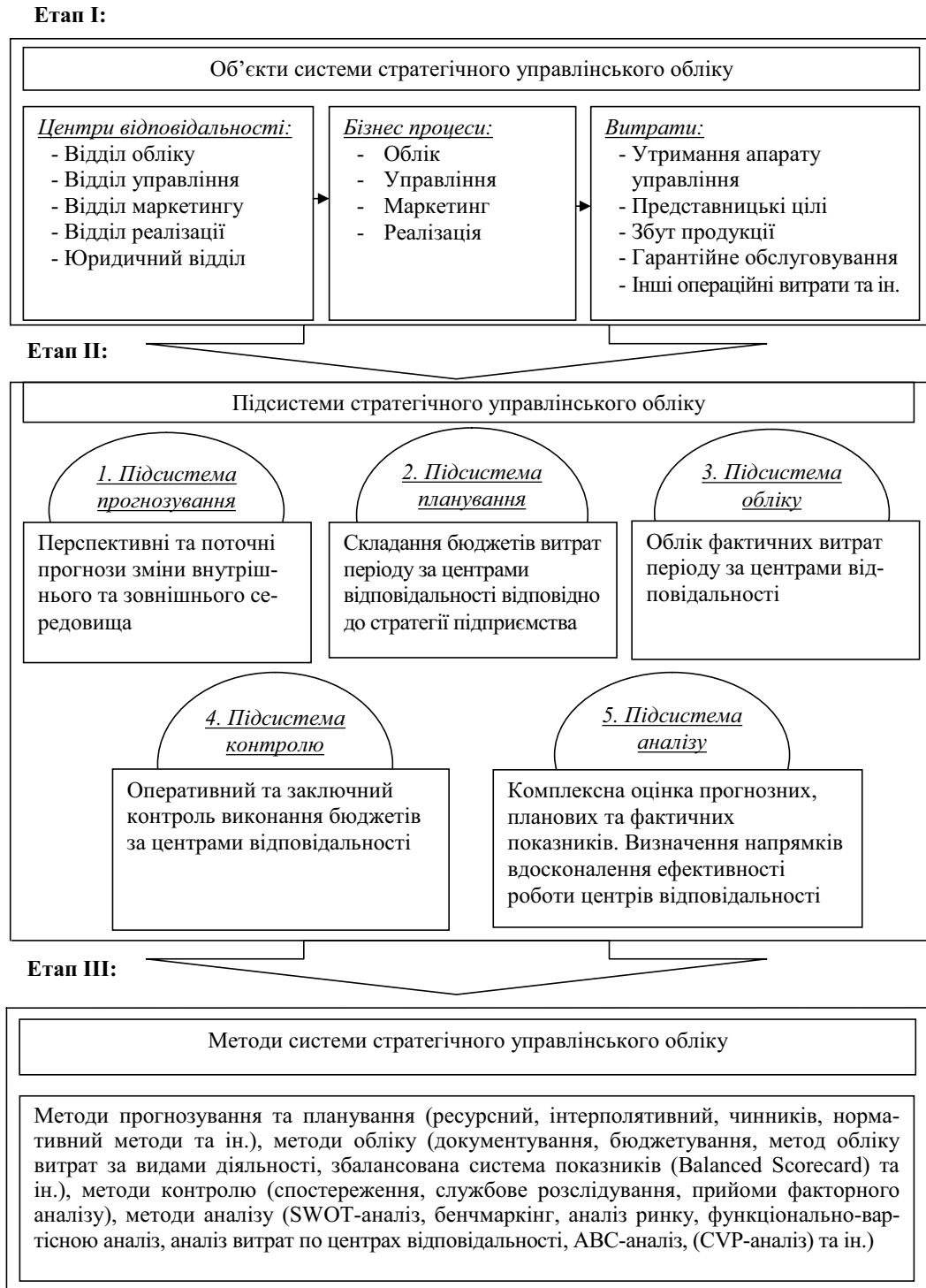


Рис. 1. Модель системи стратегічного управлінського обліку витрат періоду (розроблено авторами)

вати достовірну та оперативну інформацію, покладаючись не лише на дані фінансового обліку. Другий етап полягає у реалізації дій, спрямованих на формування необхідної інформації для потреб управління шляхом використання підсистем планування, прогнозування, обліку, контролю та аналізу. Оскільки характерною рисою стратегічного управлінського обліку є зосередженість на зовнішніх чинниках, першою підсистемою є прогнозування. Класифікацію цих чинників доцільно здійснювати з урахуванням стратегічного менеджменту, що передбачає дослідження:

- макросередовища (економічні, політичні, правові чинники);

- мікросередовища (інвестори, банки та кредитні установи, постачальники, покупці, конкуренти, страхові компанії, аудитори тощо).

Відповідно до розроблених прогнозів необхідно здійснити планування безпосередньо витрат періоду. Підсистема планування сприяє формуванню стратегічних та тактичних бізнес-процесів за всіма центрами відповідальності. На стадії планування необхідно сформулювати бюджети витрат періоду відповідно до стратегії розвитку підприємства. Наприклад, якщо підприємство виводить на ринок новий товар, доцільно закласти в бюджет витрат

У межах цієї підсистеми важливе значення відведено складанню відповідних форми звітності про виконання прогнозів, планів та бюджетів витрат періоду за відповідними бізнес-процесами та центрами відповідальності. Саме на основі даних аналізу та використання факторного аналізу можливо виявити вплив витрат періоду на фінансові результати.

Важливе значення у реалізації наведеного алгоритму здійснення стратегічного управлінського обліку відведено інструментам (методам), за допомогою яких функціонують наведені вище підсистеми. Зокрема, у межах формування моделі стратегічного управлінського обліку доцільно застосовувати аналіз сильних і слабких сторін підприємства, SWOT-аналіз, бенчмаркінг, аналіз ринку, облік і аналіз витрат по всіх стадіях життєвого циклу продукції, управління за цільовими витратами, функціонально-вартісний аналіз, аналіз витрат за центрами відповідальності, функціонально-вартісною аналіз, ABC (XYZ)-аналіз, аналіз беззбитковості (CVP-аналіз), бюджетування.

Таким чином, на основі запропонованої моделі стратегічного управлінського обліку витрат періоду можна запропонувати алгоритм прийняття управлінських рішень, приведений на рис 2.

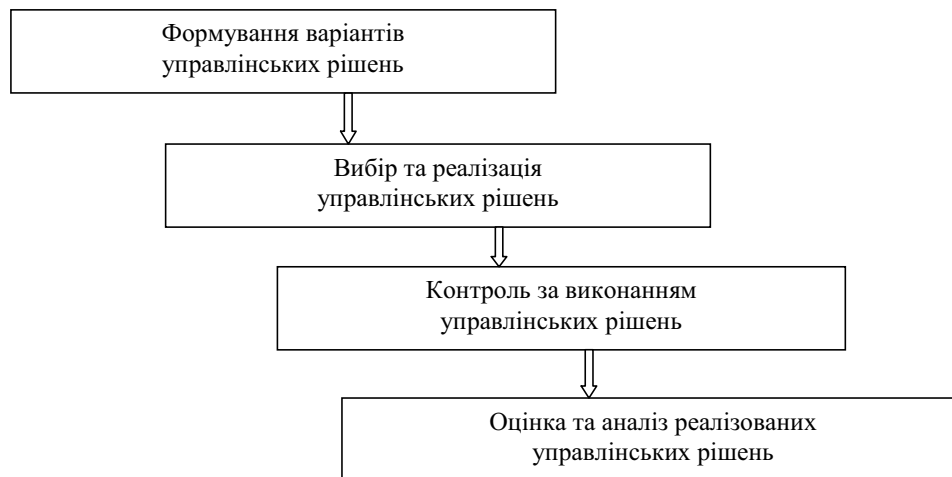


Рис. 2. Алгоритм прийняття управлінських рішень (розроблено авторами)

періоду зростання частки витрат на маркетинг та рекламу.

Оскільки дані фінансового обліку не можуть надати необхідний рівень даних для аналізу про склад та поведінку витрат періоду, зростає значення організації управлінського обліку за центрами відповідальності. Формування такої інформації властиве підсистемі обліку. Наприклад, за даними обліку центру відповідальності збуту продукції можна визначити у розрізі кожного покупця витрати на збут, що є неможливим у системі фінансового обліку.

З метою перевірки виконання фактичних бюджетів витрат періоду їх плановим значенням зростає роль підсистеми контролю. Упродовж терміну, на який складено бюджет витрат періоду, необхідно здійснювати поточний контроль, а після його завершення – заключний.

5. Висновки

Основною проблемою сьогодення в управлінні витратами підприємства є недостатній рівень поінформованості менеджерів про склад витрат та їх поведінку. Вирішити цю проблему можливо шляхом підвищення ефективності обліково-аналітичної системи. Одним із варіантів удосконалення обліково-аналітичної системи є використання прогресивних видів обліку, таких як стратегічний управлінський облік. Його впровадження у практичну діяльність суб'єктів господарювання дозволяє визначати вплив кожного виду витрат періоду та відповідного центру відповідальності на фінансовий результат діяльності та стратегію розвитку підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Пилипенко А. А. Формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств та їх об'єднань [Текст] : монографія / [А. А. Пилипенко, І. П. Дзьобко, О. В. Писарчук] ; [за заг. ред. А. А. Пилипенка]. – Х. : ХНЕУ, 2011. – 344 с.
2. Бондар М. Обліково-аналітична інформація в управлінні підприємницькою діяльністю / М. Бондар // Економічний аналіз. – 2010. – Вип. 6. – С. 13-16.
3. Гуцайлюк З. Оперативний облік та оперативний економічний аналіз у системі бухгалтерського обліку / З. Гуцайлюк // Галицький економічний вісник. – 2012. – № 2(35). – С.166-170.
4. Загородній А. Г. Система обліково-аналітичного забезпечення менеджменту підприємства / А. Г. Загородній // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення та проблеми розвитку: Вісник Нац. ун-ту “Львівська політехніка”. – 2007. – № 576. – С. 94-102.
5. Задорожній З. Управлінський облік як складова виробничого обліку / З. Задорожній // Економічний аналіз. – 2008. – Вип. 3(19). – С. 283-286.
6. Куцик П. О. Розвиток управлінського обліку: міжнародний контекст і перспективи / П. О. Куцик // Міжнародний збірник наукових праць. – 2009. – Вип. 3(21). – С. 211-216.
7. Мних Є. В. Обліково-аналітичне забезпечення в інформаційній системі управління корпораціями / Є. В. Мних, О. М. Брадул // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення та проблеми розвитку: Вісник Нац. ун-ту “Львівська політехніка”. – 2009. – №647. – С. 129-135.
8. Садовська І. Б. Організація управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах: теорія і практика [Текст] : монографія / І. Б. Садовська, Н. В. Глущкевич. – Луцьк : ЛНТУ, 2008. – 352 с.
9. Пушкар М. С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів) [Текст] : монографія / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-банш, 2006. – 336 с.
10. Реслер М. В. Модель контролю обліково-аналітичного забезпечення менеджменту / М. В. Реслер // Вісник Волинського інституту економіки та менеджменту. – 2012. – № 5. – С. 162-169.
11. Реслер М. В. Обліково-аналітичне забезпечення фінансового менеджменту [Текст] : монографія / М. В. Реслер. – Ужгород : Ліра, 2013. – 296 с.
12. Нехай В. А. Обліково-аналітичне забезпечення антикризового управління діяльністю сільськогосподарських підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.00.09 / В. А. Нехай ; Національний університет біоресурсів і природокористування України. – К., 2009. – 24 с.
13. Подолянчук О. А. Облікова інформація в управлінні доходами / О. А. Подолянчук // Вісник Сумського національного аграрного університету. – 2006. – № 2 (21). – С. 106–111.
14. Яценко В. Ф. Обліково-аналітичне забезпечення стратегічного управління витратами виробництва на підприємстві (на прикладі підприємств будівництва): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.00.09 / В. Ф. Яценко ; Київ. нац. економ. ун-т ім. В. Гетьмана. – К., 2006. – 25 с.
15. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет [Текст] : учебн. / М. А. Вахрушина. – [8-е изд., испр.]. – М. : ОмегаЛ, 2010. – 570 с.
16. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета [Текст] : науч. изд. // [пер. с англ.; под ред. Я. В. Соколова]. – [2-е изд., стереотип.]. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 457 с.
17. Управленческий учет [Текст] : учеб. пособ. / [под ред. проф. Я. В. Соколова]. – М. : Магистр, 2010. – 428 с.
18. Усатова Л. В. Формирование управленческой и налоговой составляющей учетно-аналитической системы расходов в условиях неопределенности в период трансформации международных стандартов : автореф. дис. на соиск. науч. степени д-ра экон. наук: 08.00.12 / Л. В. Усатова ; Орлов. гос. техн. ун-т. – Орел, 2008. – 34 с.
19. Усенко Л. М. Совершенствование учетно-аналитического обеспечения управления сельскохозяйственными организациями на основе применения стратегического управленческого учета / Л. М. Усенко, З. В. Удалова // Управленческий учет. – 2011. – № 2 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://upruchet.ru/articles/2011/2/5535.html>
20. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” : наказ Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.1999 р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
21. Атамас П. Й. Управлінський облік [Текст] : навч. посіб. / П. Й. Атамас. – [2-ге вид.]. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 440 с.
22. Гуденица О. В. Стратегический учет в коммерческих организациях [Текст] : учеб. пособ. / О. В. Гуденица, Л. О. Ивашиненко. – Ростов-на-Дону : АзовПечать, 2008. – 235 с.
23. Ильшева Н. Н. Идентификация стратегического управленческого учета в холдинговых структурах: принципы и информационная структура / Н. Н. Ильшева, Л. В. Юрьева // Все для бухгалтера. – 2009. – № 10 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.lawmix.ru/bux/20522/>
24. Уорд К. Стратегический управленческий учет / Уорд К.; [пер. с англ.] – М. : Олимп-Бизнес, 2002 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.upruchet.ru/articles/2011/2/5535.html>.