

Н. М. Цветкова

к.е.н., доцент,

професор кафедри теорії бухгалтерського обліку

Національна академія статистики,

обліку та аудиту

МЕТОДОЛОГІЧНІ ПИТАННЯ ФОРМУВАННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ ДЛЯ ПРИЙНЯТТЯ СТРАТЕГІЧНИХ РІШЕНЬ

Постановка проблеми. Облікова система має забезпечувати менеджерів інформацією для прийняття як поточних, так і стратегічних рішень. Облік дозволяє здійснювати контроль та аналіз за реалізацією стратегічних програм. Розвиток транснаціональних корпорацій, глобалізація ринків привели до того, що крім операційного виникла потреба в стратегічному менеджменті, інформаційне забезпечення якого здійснюється за допомогою стратегічного обліку. Дослідження стратегічного обліку є актуальним, так як його інформація має практичне значення при здійсненні стратегічного планування та стратегічного аналізу.

Аналіз останніх досліджень. Огляд літератури показав, що вчені та практики застосовують такі поняття як стратегічний облік, стратегічний управлінський облік, інтегрований стратегічний облік, стратегічно орієнтована система обліку, стратегічна бухгалтерія та інші. В даній роботі досліджується стратегічний управлінський облік, який є підсистемою управлінського обліку і в сучасних умовах є інтегрованим з системою стратегічного менеджменту, він здійснює інформаційно-аналітичне забезпечення процесу прийняття стратегічних рішень.

Спеціальні дослідження щодо стратегічного обліку проводили : Б.Райан (1), К.Уорд (2), С.Каплан і Д.Нортон (3), А.А.Пилипенко (4), А.Н.Щемелев (5) та інші. В літературі поставлені питання щодо формування та розвитку системи стратегічного управлінського обліку. В сучасних умовах побудова цього обліку на підприємствах

потребує вирішення таких питань як його сутність, принципи, завдання, методи, а також формування стратегічної звітності, які є дискусійними як в Україні, так і за рубежом. Тому, метою дослідження є розгляд теоретико-методологічних питань стратегічного управлінського обліку та звітності.

Виклад основного матеріалу дослідження.

Стратегічний управлінський облік має особливості у формуванні принципів його ведення. В якості основних принципів його організації запропоновано наступні (6): економічна доцільність, технічно-організаційна відповідність, стратегічна обґрунтованість, відповідність існуючій на підприємстві системі стратегічного менеджменту. В літературі вказують і на такі його принципи як цільовий характер, динамічність, тимчасової вартості грошей та інші.

Розглянемо підходи до формування системи стратегічного управлінського обліку. Так, Мальсагов І.А. (7) пропонує при цьому застосувати стратегічний, інституціональний, герменевтичний (герменевтика – теорія для визначення принципів) підходи. Він обґрунтовує необхідність формування принципів інтегрованого стратегічного управлінського обліку, аналізу і контролю, а також стратегічної звітності, показує вплив інституціонального середовища на принципи ведення стратегічного управлінського обліку та звітності. Уорд К.(2) розглядає стратегічний управлінський облік на стадіях зростання бізнесу, зрілості та старіння, а також облік конкурентів, стратегічне планування, взаємозв'язок стратегій компанії і управлінського обліку та ін.

При побудові стратегічного управлінського обліку враховують стратегії розвитку компанії: фінансова, інноваційна, виробнича, маркетингова, соціальна, екологічна та інші. Тому, в літературі застосовують такі терміни: стратегічний облік інвестицій, стратегічний облік інновацій, стратегічний соціальний облік, стратегічний екологічний облік та ін. По кожній стратегічній програмі визначають цілі, терміни її реалізації, джерела фінансування та інші показники. На стадії стратегічного планування здійснюється збір інформації про ринки збуту, ціни на товари та послуги, показники діяльності конкурентів, розвиток галузі та ін. При стратегічному плануванні потрібно забезпечення оптимальної структури капіталу, інвестиційної привабливості та

фінансової стійкості компанії, розвитку стратегії маркетингу. Прийняття стратегічних рішень пов'язано з аналізом зовнішнього та внутрішнього середовища, спрямуванням ресурсів у найбільш ефективні види діяльності.

Підприємство оцінює ризики, які пов'язані із реалізацією стратегічних програм. Управління ризиками представляє безперервний процес, охоплюючий всю організацію, тому на підприємствах має розроблятися програма управління ризиками і заходів щодо їх мінімізації на оперативному та стратегічному рівнях, визначаються методи управління ризиками. На практиці застосовують такі методи управління ризиками: відмовлення від надзвичайно ризикової діяльності; профілактика або диверсифікація, що знижує ризики; аутсорсінг затратних ризикових функцій; формування резервів або запасів. Доцільно формування звітної інформації по управлінню ризиками, на основі якої керівництво має контролювати ефективність системи управління ризиками.

Стратегічні управлінські рішення пов'язані з реалізацією інвестиційних проектів, при оцінці яких застосовують на практиці як недисконтовані та дисконтовані методи. Для оцінки ефективності повних інвестиційних затрат проекту використовують ставку дисконтування (D), яка розраховується за формулою:

$$D = K * (1 - П) * Z + D_c * A,$$

де: K – очікувана ставка процентів по кредиту;

$П$ – ставка податку на прибуток;

Z – питома вага залучених засобів в джерелах фінансування проекту;

D_c – ставка дисконтування, вибрана для власного капіталу;

A – питома вага акціонерного капіталу в джерелах фінансування проекту.

Якщо, наприклад, для фінансування проекту використовується 40 млн.грн., вкладених акціонерами і 60 млн. грн. кредиту, доходність вкладень очікується на рівні не менше 30% річних, а банк кредитує проект по ставці 20% річних, то ставка дисконтування для оцінки ефективності повних інвестиційних затрат проекту буде складати (для ставки податку на прибуток 18%):

$$D = 0,20 * (1-0,18) * 0,6 + 0,30 * 0,4 = 21,8 \%$$

Кожне підприємство має вибрати моделі стратегічного управління, на основі яких організують стратегічний облік, аналіз і контроль. Дослідження вчених показують, що за рубежом і в Україні компанії застосовують інструменти стратегічного управлінського обліку: систему збалансованих показників (BSC); економічно додану вартість (EVA); системи стратегічного обліку затрат - «таргет-костінг», «кайзен-костінг», «життєвого циклу продукту», модель ланцюга цінностей та інші.

Впровадження систем стратегічного управління затратами спрямовано на: 1) зменшення затрат на всіх стадіях життєвого циклу нової продукції (надання послуг); 2) порівняння цільових затрат з фактично досягнутими; 3) отримання запланованого прибутку; 4) безперервне покращення якості продукції (надання послуг); 5) здійснення аналізу витрат на всіх етапах життєвого циклу продукту. Для організації управлінського обліку здійснюється на практиці проектування фінансової структури, формування системи бюджетів, розробляються внутрішні документи щодо ведення управлінського обліку та складання звітності.

Приріст вартості компанії відповідно до концепції VBM (Value -Based Management, VBM) є одним із головних критеріїв ефективності стратегічного управління. Дана концепція орієнтує на максимізацію ринкової вартості підприємства. Для ефективного управління потрібно встановити фактори створення вартості у підрозділах підприємства і показники, на основі яких можна визначити вартість бізнесу. Максимізація вартості компанії пов'язана зі створенням оптимальної організаційної структури підприємства, забезпеченням ефективної роботи бізнес-процесів, застосуванням сучасних методів управління, раціональним використанням інвестицій та з іншими факторами.

Інструментом стратегічного обліку є Система збалансованих показників (далі – СЗП), яка застосовується для контролю досягнення цілей компанії та її підрозділів. Ця система дає можливість дослідити як фінансові так і нефінансові показники, дозволяє аналізувати ефективність діяльності компанії, внутрішній потенціал, роботу з клієнтами, розвиток персоналу, що має важливе значення в підвищенні конкурентоспроможності

підприємства. СЗП має бути адаптована до системи управлінського обліку, бюджетування, оперативного та стратегічного управління, а також дозволяти визначити вплив роботи окремих підрозділів на досягнення цілей компанії. Для впровадження СЗП компанія повинна мати чітку стратегію. Досвід компаній показує, що для цього потрібно виконати етапи робіт: розробити стратегічні цілі і показники; встановити цільові значення показників; розробити стратегічні заходи щодо виконання показників. Цілі компанії групують по розділах: фінанси, внутрішні процеси, клієнти, розвиток та навчання. Для організації роботи складають стратегічні карти (по компанії і її підрозділам), що дозволяє оцінювати виконання цільових значень показників.

Для прийняття управлінських рішень застосовується стратегічна управлінська звітність. Склад стратегічної управлінської звітності має бути передбачено на кожному підприємстві, враховує особливості цілей і завдання стратегій. Наприклад, стратегічна звітність може включати такі форми (8): звіт про вартість компанії, звіт про бізнес-перспективи, звіт про ризики, стратегічний баланс капіталу, стратегічний звіт про фінансові результати, стратегічний звіт про фінансові потоки.

Покращення методики складання стратегічної управлінської звітності має практичне значення в управлінні реалізацією стратегічних програм. Компанія може здійснювати програми по інноваційному розвитку, підвищенню ефективності діяльності, створенню нової інфраструктури, розвитку маркетингової діяльності та інші. По кожній стратегічній програмі щорічно має складатися звіт про її реалізацію на основі планів і даних бухгалтерського обліку. Наприклад, в звіті за 2014 рік про використання грошових коштів на реалізацію програми «Інвесткомплекс – 2020» повинні бути відображені фактичні інвестицій з початку здійснення програми і звітного року, а також відхилення від планів.

Якщо компанія складає інтегровану звітність, то вона включає як фінансові, так і нефінансові показники: соціальні, екологічні та інші. Інтегрована звітність крім інформації за минулий період відображає і планову інформацію на середньостроковий та довгостроковий періоди. В Міжнародному стандарті по інтегрованої звітності (9) вказано, що «бізнес-

модель представляє собою систему трансформації ресурсів організації через її комерційну діяльність в продукти і результати, спрямовану на досягнення стратегічних цілей організації і створення вартості протягом короткострокового, середньострокового та довгострокового періодів». У цій звітності має бути інформація для управління не тільки фінансовим капіталом, але і виробничим, соціальним, природним, інтелектуальним і ін.

В роботі (10) наведено 9 елементів, які може включати інтегрована управлінська звітність економічних суб'єктів: оцінка майбутніх витрат при прийнятті управлінських рішень; облікова політика в трансфертному ціноутворенні; інформація для управління вартістю економічного суб'єкта; збалансована система показників у стратегічному управлінні; інформація соціального спрямування при прийнятті соціальних рішень; інформація в управлінні ризиками економічного суб'єкта; якість облікової інформації та бухгалтерського обліку; сучасний інструментарій управління корпоративною культурою економічного суб'єкта; інформація для прийняття екологічних рішень.

Актуальне значення у прийнятті стратегічних рішень мають методологічні питання формування у звітності інформації про інтелектуальні активи. Дослідження показало, що не має єдиного погляду серед вчених ні на сутність інтелектуальних активів та їх оцінку, ні на порядок відображення їх у звітності (11). Більшість вчених до інтелектуального капіталу відносять людський капітал та структурний капітал (організаційний капітал і клієнтський капітал). Так, під людським капіталом розуміють компетенції, знання, навички, творчий потенціал працівників. Організаційний капітал є частиною структурного капіталу і пов'язано з функціонуванням бізнесу – інтелектуальна власність, інформаційні ресурси, організаційна структура та ефективне управління, корпоративна культура та ін. Клієнтський капітал включає ділову репутацію компанії, ринки збуту, контракти з клієнтами, товарні знаки і бренди та ін. Відображення в управлінській звітності інтелектуальних активів потребує вирішення методологічних питань щодо оцінки людського капіталу, клієнтської бази, бренду, інформаційного капіталу, інфраструктурних активів, організаційно-управлінських активів, нематеріальних активів.

Стратегію компанії можна представити за допомогою системи показників і здійснювати її стратегічний контролінг. Важливе значення у прийнятті стратегічних управлінських рішень, на наш погляд, має включення в управлінську звітність таких показників: чисті активи компанії, вартість чистих активів на одну акцію, рентабельність власного капіталу, дивідендний дохід акціонера, ринкова додана вартість, доходність інвестицій на основі потоку грошових коштів, економічна додана вартість.

Таким чином, дослідження стратегічного управлінського обліку та звітності має важливе значення для підвищення ефективності управління функціонуванням та розвитком підприємства. Прийняття ефективних рішень потребує в сучасних умовах покращення інформаційного забезпечення. Пропонуємо, для покращення стратегічного управління в компаніях розробляти внутрішній стандарт «Стратегічний управлінський облік та стратегічна звітність», в якому доцільно передбачити порядок документування, ведення обліку та складання звітності, контролю та аналізу за реалізацією виконання стратегічних програм.

Список використаних джерел:

1. Райан Б. Стратегический учет для руководителя / Пер. с англ. Под ред. В.А.Микрюкова. – М.: Аудит ЮНИТИ, 1998. – 616 с.
2. Уорд Кит. Стратегический управленческий учет / Пер. с англ. – М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2002. -448.
3. Каплан Р.С., Нортон Д.П. Организация, ориентированная на стратегию /Пер. с англ. – М.: ЗАО «Олимп-Бизнес»,2004. – 416 с.
4. Пилипенко А.А. Організація обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства: наукове видання / А.А.Пилипенко. – Х.: Рид. ХНЕУ, 2007. – 276 с.
5. Щемелев А.Н. Стратегический учет инноваций в коммерческих организациях: теория и методология: дис. на соискание ученой степени докт. экон. наук: спец.08.00.12. «Бухгалтерский учет, статистика». Ростов-на-Дону, 2007. -255 с.
6. Бруханський Р. Побудова методики стратегічного управлінського обліку на підприємствах / Р.Бруханський// Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. -№9. – с.27-36.
7. Мальсагов И.А. Герменевтическая концепция формирования информации в системе интегрированного

стратегического управленческого учета / И.А.Мальсагов// Экономические науки. – 2013. - №5(102). – с.157-162.

8. Хорин А.Н., Керимов В.Э. Стратегический анализ: учебное пособие / А.Н.Хорин. –М.: Экспо, 2009. – 480 с.

9. Міжнародний стандарт по інтегрованої звітності. – www.theiirc.org/

10. Кузнецова С.А. Інтегрована управлінська звітність: глобальні виклики та локальні рішення в епоху ноосфери / С.А.Кузнецова// Економічний нобелівський вісник. - 2014. - № 1 (7) . - с.274-275.

11. Дерун И.А. Проблемы оценки интеллектуального капитала и его отражение в финансовой отчетности / И.А.Дерун.// Актуальні проблеми економіки. – 2013. - №6 (144). – с. 103-113.