



УДК 336.711

Болдуєв М.В.

ОРГАНІЗАЦІЯ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

Здійснено наукове узагальнення організації стратегічної бухгалтерії на підприємствах Запорізької області. Запропоновано організаційну модель стратегічної бухгалтерії та обґрунтовано варіанти організації стратегічного управлінського обліку на промислових підприємствах.

Ключові слова: організація, стратегічна бухгалтерія, модель, структура, підприємство.

The research synthesis of strategic accounting in the business of Zaporozhye region is conducted. An organizational model of strategic accounting is proposed and alternatives of organization of strategic management accounting on industrial enterprises are grounded.

Key words: organization, strategic accounting, model, structure, enterprise.

Аналіз робіт вітчизняних і зарубіжних авторів з проблеми стратегічного обліку показав, що найменше опрацьованими питаннями, пов'язаними з практичними аспектами стратегічного управлінського обліку, є проблеми його організації на підприємствах.

Невирішеність цих питань вимагає використання системного і комплексного підходів до організації стратегічної бухгалтерії.

Використання системного підходу до побудови стратегічного управлінського обліку забезпечує основу створення стратегічної бухгалтерії. Системний підхід визначає послідовність формування інформації стратегічного обліку і передбачає, що стратегічний управлінський облік є частиною загальної дезинтегрованої системи бухгалтерського обліку на промисловому підприємстві, що включає фінансовий облік, управлінський облік, стратегічний управлінський облік.

Комплексний підхід передбачає, що дана дезинтегрована система обліку є комплексною і стратегічний управлінський облік акумулює всі інформаційні потоки, забезпечуючи комунікаційні зв'язки між окремими рівнями управління.

Проблемам теоретичної розробки і дослідження питань розвитку управлінського і стратегічного обліку і аналізу в підприємствах України присвячені роботи Г. Андрющенко, І. Белоусова, В. Бобиль, М. Бондар, С. Вербоветський, С. Голов, Б. Засадний, Є. Кириченко, Ю. Кузьминський, С. Левицька, Т. Малинка, В. Моссаковський, Т. Новосельцева, О. Панченко, Г. Пришляк, В. Симоненко, М. Сірош, Т. Сльозко, О. Терещенко, Н. Ходаковська, Ю. Шумило й ін. Серед праць зарубіжних фахівців, що займаються даною проблематикою, слід виділити роботи І. Ансоффа, К. Друрі, Р. Коха, Т. Лімперга, М. Портера, К. Уорда та ін.

Проте багато питань стратегічного управлінського обліку як у вітчизняній, так і в світовій бухгалтерській науці не вирішені дотепер. До основних з них належать обліково-аналітичне забезпечення стратегічного менеджменту, моделювання і організація стратегічного управлінського обліку на підприємствах, методичні й практичні аспекти складання і використання похідних балансових звітів, організація обліку у фракталах простору і часу.

Все вищезазначене свідчить про актуальність проблеми організації стратегічного управлінського обліку на промислових підприємствах і вимагає розробки відповідної моделі.

При розробці організаційної моделі стратегічного управлінського обліку ми виходили, перш за все, з того, хто є користувачем інформації стратегічного обліку. Система стратегічного обліку забезпечує інформацією осіб, що безпосередньо ухвалюють управлінські рішення тактичного і стратегічного характеру - менеджерів, власників і керівництво промислового підприємства.

З метою створення стратегічної бухгалтерії на промислових підприємствах в статті були:

- 1) визначені основні елементи стратегічної бухгалтерії, що розробляється, а саме: інформаційна основа, обліково-аналітичний механізм відображення і реалізації стратегії, контроль реалізації стратегії;
- 2) визначені механізм і алгоритм стратегічного управлінського обліку, де як початкова точка виступає бухгалтерський баланс, а як кінцева – похідний балансовий звіт;
- 3) розроблена організаційна модель стратегічної бухгалтерії, що визначає основу її побудови на промислових підприємствах.

Розроблена організаційна модель стратегічної бухгалтерії (табл. 1) представлена відповідними модулями стратегічного управлінського обліку (облік і управління власністю, облік і управління грошовими потоками та платоспроможністю, облік і управління резервною системою і ризиками) і агрегатами, що їх характеризують: механізм стратегічного управлінського обліку; алгоритм стратегічного управлінського обліку; результат стратегічного управлінського обліку; стратегічний контроль.

Організація стратегічної бухгалтерії передбачає використання таких інструментів бухгалтерського інжинірингу: для обліку і управління власністю: органічних, актуарних, синергетичних, реорганізацій, ліквідаційних, субсидіарних, субстанціальних похідних балансових звітів; для обліку і управління грошовими потоками і платоспроможністю: дисконтованих, диференціальних та імунізаційних похідних балансових звітів; для обліку і управління резервною системою і ризиками: хеджованих, віртуальних і похідних балансових звітів інтегрованого ризику; для обліку впливу зовнішніх чинників: стратегічних і фрактальних похідних балансових звітів; з метою управління діяльністю у фракталах простору і часу: фрактальних похідних балансових звітів; з метою прогнозування тенденцій розвитку підприємства: стратегічних і віртуальних похідних балансових звітів.

Як агрегати організаційної моделі розглянуті механізм стратегічного управлінського обліку, методика стратегічного управлінського обліку у вигляді розробленого алгоритму, одержувані в результаті показники і контроль реалізації вибраної підприємством стратегії, формують основу обліково-аналітичного забезпечення стратегічної бухгалтерії.

Перший агрегат організаційної моделі стратегічної бухгалтерії визначає механізм стратегічного управлінського обліку: бухгалтерський баланс; відомість записів коригувань; скоригований баланс; відомість специфічних записів; специфічний баланс; відомість гіпотетичних записів; специфічний похідний балансовий звіт.

При цьому всі коригування, специфічні та гіпотетичні бухгалтерські записи складаються не за рахунками, а розділами балансу, оскільки призводять до зміни чистих активів і чистих пасивів як основних показників власності підприємства:

В основі представленої методики організації стратегічного управлінського обліку на промислових підприємствах лежить балансовий напрям розвитку стратегічного обліку, який набув широкого поширення в Німеччині, Австрії, Франції, США [1].

Балансовий напрям стратегічного обліку передбачає, що як початкова точка розробки стратегії береться бухгалтерський баланс.

Таблиця 1

Організаційна модель стратегічної бухгалтерії

Агрегати моделі	Механізм стратегічного управлінського обліку			Алгоритм стратегічного управлінського обліку			Результат стратегічного управлінського обліку																																																																				
	Бухгалтерський баланс	Відомість записів коритувань	Відомість спеціфічних записів	Спеціфічний баланс	Відомість гпотетичних записів	Спеціфічний похідний балансний звіт	Коритування бухгалтерського балансу на предмет визначення реальної вартості власності	Другий крок	Розрахунок скоритованих чистих активів	Визначення і оцінювання спеціфічних чинників	Третій крок	Узяття на облік спеціфічних чинників	Розрахунок спеціфічних чистих активів	Потетична реалізація активів і задоволення зобов'язань	П'ятий крок	Розрахунок спеціфічних чистих активів	Внесення коритувань у стратегію за наслідками аналізу	Восьмий крок	Аналіз чинників зміни потенціалу	Дев'ятий крок	Активи-зобов'язання	Чисті активи	Вартість гпотетичної реалізації активів – вартість гпотетичного задоволення зобов'язань	Чисті активи (чисті пасиви) на початок періоду - результати	Чисті активи (чисті пасиви) на кінець періоду	Фрактальний потенціал	Чисті активи і чисті пасиви у фракталах простору і часу	Нульовий похідний балансний звіт	Стратегічний контроль																																														
Модулі обліку	Облік і управління власністю	Облік і управління грошовими потоками і платоспроможністю	Облік і управління резервною системою і ризиками	Бухгалтерські чисті активи			Узяття на облік умовних фактів господарської діяльності, позабалансових статей тощо			Скоритовані чисті активи			Відомість спеціфічних чинників у відповідній системі пін			Спеціфічні чисті активи			Обнульовані баланси на основі подвійного запису			Спеціфічні чисті пасиви			Коритування бухгалтерського балансу на предмет визначення реальної вартості власності			Розрахунок скоритованих чистих активів			Визначення і оцінювання спеціфічних чинників			Узяття на облік спеціфічних чинників			Розрахунок спеціфічних чистих активів			Потетична реалізація активів і задоволення зобов'язань			Розрахунок спеціфічних чистих пасивів			Аналіз чинників зміни потенціалу			Внесення коритувань у стратегію за наслідками аналізу			Активи-зобов'язання			Чисті активи			Вартість гпотетичної реалізації активів – вартість гпотетичного задоволення зобов'язань			Чисті активи (чисті пасиви) на початок періоду - результати			Чисті активи (чисті пасиви) на кінець періоду			Фрактальний потенціал			Чисті активи і чисті пасиви у фракталах простору і часу			Нульовий похідний балансний звіт		

Проводиться оцінювання специфічних чинників на основі експертних висновків у відповідній системі цін.

Комплекс специфічних чинників включає: процедури реорганізацій, синергетичні, організаційні, технічні та технологічні ефекти, агрегати резервної системи підприємства, прогнозовані показники грошових потоків з урахуванням термінів, розмірів, процентних ставок і ризиків, чинники зовнішньої дії тощо.

Шляхом коригувань на основі подвійного запису по розділах балансу у відомості специфічних бухгалтерських записів (імунізаційних, інтегрованого ризику, субсидіарних, стратегічних тощо) обліковуються фактичні або прогнозовані специфічні чинники, і формується специфічний баланс, який дає можливість охарактеризувати певну стратегічну ситуацію на базі агрегованого показника власності чистих активів: імунізаційний баланс: стратегія зміни платоспроможності; баланс інтегрованого ризику: стратегічне оцінювання ризикової ситуації; баланс реорганізації: стратегія окремих варіантів реорганізації підприємства; стратегічний баланс: вплив зовнішніх чинників на потенціал підприємства; фрактальний баланс: реалізація стратегії у фракталах простору і часу.

Чисті активи визначаються на базі використання відповідної системи цін виходячи з поставленого завдання: чисті активи в поточній оцінці; чисті активи у заставних цінах; чисті активи у цінах заміщення; прогнозні чисті активи; дисконтовані чисті активи; чисті активи у ринковій оцінці; чисті активи у справедливій оцінці.

Облік передбачуваних специфічних чинників забезпечує отримання можливих варіантів і альтернатив на основі показника специфічних чистих активів, а також вибір і реалізацію оптимального варіанту.

Аналіз специфічних і балансових чистих активів дає можливість виявити конкретне нарощування або втрату власності в результаті впливу певних чинників у вигляді специфічних складових: стратегічної складової; імунізаційної складової; хеджованої складової; інноваційної складової; синергетичної складової (синергетичного ефекту) тощо.

Шляхом гіпотетичної реалізації активів і задоволення зобов'язань в необхідній для ухвалення рішень оцінці (балансовій, ринковій, справедливій, ліквідаційній, заміщення тощо) за розділами балансу на основі подвійного запису формується похідний балансовий звіт, що визначає власність підприємства у вигляді дезагрегованого показника чистих пасивів з урахуванням цінового чинника (цінової складової) і що є кінцевою точкою розробки стратегії, що характеризує її результат.

Третій агрегат моделі визначає результат стратегічного управлінського обліку у вигляді показників: чистих активів; чистих пасивів; стратегічного фінансового результату; фрактального потенціалу підприємства.

Стратегія, що реалізується підприємством, визначає кінцевий результат його діяльності, який може бути охарактеризований показниками чистих активів і чистих пасивів.

Одержані в процесі реалізації наведеного алгоритму показники чистих активів і чистих пасивів у багатоваріантному численні і у різних оцінках визначають можливі напрями і альтернативи реалізації стратегічної програми підприємства. На основі аналізу показників чистих активів і чистих пасивів вибирається і упроваджується найбільш оптимальний варіант розвитку підприємства.

При цьому ланцюжок аналізу включає такі показники: бухгалтерські чисті активи; скориговані чисті активи; специфічні чисті активи; чисті пасиви; зміна власності; нарощена (проїдена) вартість.

У стратегічному аспекті аналіз показників чистих активів і чистих пасивів спрямований на забезпечення приросту вартості власності, досягнення стійкої конкурентної переваги і високих фінансових результатів діяльності.

Визначення стратегічного фінансового результату передбачає порівняння чистих активів (чистих пасивів) на дві дати: чисті активи (пасиви) на початок періоду - чисті активи (пасиви) на кінець періоду, з метою визначення зміни впливу окремих чинників на власність підприємства.

При цьому під періодом часу розуміється часовий горизонт будь-якої тривалості залежно від потреб управління.

Стратегічний фінансовий результат визначає приріст або скорочення власного капіталу промислового підприємства на певному відрізку часу в розрізі аналізованих специфічних чинників.

При цьому можливі два варіанти:

- позитивний стратегічний результат: приріст вартості власності;
- негативний стратегічний результат: вибуття, втрата власності.

Наведена організаційна модель передбачає визначення результатів реалізації стратегії у фракталах простору і часу на базі фрактального потенціалу промислового підприємства і його зміни у вигляді показників фрактальних чистих активів і чистих пасивів.

Аналіз результатів стратегічного управлінського обліку дає можливість успішно адаптувати стратегію до змін, що відбуваються у зовнішньому середовищі, новим умовам і ситуаціям на базі зміни стратегічної орієнтації, коригування стратегії або відхилення у разі несприятливих результатів.

Стратегія в контексті нашого дослідження зводиться до вирішення таких завдань: досягнення високої платоспроможності; досягнення достатнього рівня резервного захисту підприємства; максимізація прибутку; нарощення власності; досягнення стійкої конкурентної переваги.

Четвертий агрегат моделі передбачає контроль реалізації стратегії на базі нульових балансових звітів.

В основі стратегічного контролю лежить складання нульових балансів на початок і кінець періоду шляхом гіпотетичної реалізації активів і гіпотетичного задоволення зобов'язань, визначення різниці в чистих пасивах на початок і кінець періоду, і встановлення фактів несанкціонованого вибуття власності.

Як справедливо зазначив професор К. Друрі, без визнання стратегічного управлінського обліку контроль і моніторинг стратегічних завдань, можливо буде здійснюватися за межами системи фінансового управління, з використанням самостійних заходів, втрачаючи тим самим здатність з легкістю приймати до уваги дію досягнень підприємства у даних сферах [2, с. 276].

При цьому основний акцент має бути зроблений на аналізі успішності вибору і реалізації стратегії підприємства з урахуванням її відповідності умовам господарювання, що склалися.

Розроблена організаційна модель стратегічної бухгалтерії забезпечує облік і управління власністю, грошовими потоками, платоспроможністю, резервною системою і ризиками на базі розроблених механізму і алгоритму стратегічного управлінського обліку, результатів стратегічного управлінського обліку і організації системи контролю.

Запропоновані механізм і алгоритм стратегічного управлінського обліку є основою його організації на промислових підприємствах.

При цьому передбачається, що стратегічний управлінський облік є частиною загальної дезинтегрованої системи бухгалтерського обліку на промисловому підприємстві [3].

Проведений в ході дослідження аналіз стану бухгалтерського обліку в промисловості засвідчує, що сьогодні на промислових підприємствах діє громіздка, трудомістка і малоефективна інтегрована система фінансового і управлінського обліку, що не відповідає вимогам

стратегічного менеджменту, не придатна для ухвалення стратегічних рішень, задоволення потреб у релевантній інформації і інформаційної підтримки реалізації стратегії підприємства [4].

Основними недоліками аналізованих систем обліку є зайва громіздкість та ігнорування переваг сучасних інформаційних технологій і систем.

Неоднозначність трактування питань організації стратегічного управлінського обліку призвела до необхідності проведення анкетного обстеження промислових підприємств Запорізької області на предмет визначення стану і перспектив розвитку стратегічного управлінського обліку на промислових підприємствах.

В процесі дослідження була розроблена і апробована на ряду промислових підприємств анкета за визначенням стану і перспектив розвитку стратегічного управлінського обліку. Програма розробленої анкети включає такі розділи:

- 1) загальна характеристика промислового підприємства;
- 2) організація стратегічного управлінського обліку на підприємстві.

В результаті здійсненого анкетного обстеження було виявлено три можливі варіанти організації стратегічного управлінського обліку на підприємствах промисловості.

Перший варіант передбачає, що стратегічний управлінський облік виступає самостійним видом обліку і застосовується залежно від інформаційних потреб стратегічного менеджменту, поставлених і вирішуваних завдань.

Даного підходу дотримуються організації, які ведуть активну діяльність, використовують сучасні програмні засоби і реалізують інтенсивну конкурентну стратегію.

Другого варіанту дотримуються підприємства, що вважають, що стратегічний управлінський облік організовується по мірі необхідності і включає: облік і управління власністю, грошовими потоками та платоспроможністю, резервною системою, ризиками тощо.

Прихильники третього напрямку вважають, що стратегічний управлінський облік є інформаційним джерелом стратегічного управління промисловими підприємствами і входить у загальну систему бухгалтерського обліку, яка складається з фінансового обліку, управлінського обліку і стратегічного управлінського обліку.

Анкетне обстеження засвідчило, що залежно від розміру підприємства, можливостей інформаційної системи і використання сучасного технічного забезпечення можна виділити такі варіанти організації стратегічного управлінського обліку (табл. 2).

Таблиця 2

**Варіанти організації стратегічного управлінського обліку
на промислових підприємствах**

1-й варіант	Стратегічний облік організовується з обліком цілісного підприємства і стратегії, що реалізовується	Однопрофільні малі підприємства
2-й варіант	Використання окремих напрямів стратегічного управлінського обліку в умовах часткового застосування комп'ютерних технологій і програм	Малі і середні підприємства
3-й варіант	Організація стратегічного управлінського обліку в межах повномасштабної стратегічної бухгалтерії із застосуванням сучасних інформаційних технологій, стратегічних додатків і систем	Середні і великі підприємства

Проведене анкетне обстеження дало можливість зробити висновок про необхідність розгляду зв'язку між фінансовим і стратегічним управлінським обліком з метою підвищення управлінської, контролюючої, адаптивної і інформаційної функцій сучасної обліково-аналітичної системи підприємств промисловості. Високий рівень агрегації інформації фінан-

сового обліку і її відношення до минулого не дозволяють її використовувати з метою стратегічного управління і ухвалення стратегічних рішень.

Бухгалтер для винесення професійної думки у фінансовому обліку має орієнтуватися на дані, що підготовлюються в рамках управлінського обліку, і робити спробу заглянути у майбутнє [5, с. 142], що можливо на основі організації стратегічного управлінського обліку.

Рекомендована система бухгалтерського обліку на підприємствах промисловості є комплексною дезинтегрованою системою, що включає три підсистеми:

- 1) фінансового обліку на основі елементів витрат;
- 2) управлінського обліку на основі статей витрат;
- 3) стратегічного управлінського обліку на основі інструментів бухгалтерського інжинірингу - системи похідних балансових звітів.

При цьому підсистема стратегічного управлінського обліку створюється за даними фінансового обліку, і в першу чергу, бухгалтерського балансу, який виступає як початкова точка відображення стратегії при складанні похідних балансових звітів.

Бухгалтерський фінансовий облік в рамках рекомендованої дезинтегрованої системи виступає інформаційним джерелом стратегічного управлінського обліку в частині надання інформації про балансову вартість активів, зобов'язань підприємства, балансових чистих активів.

Організація стратегічної бухгалтерії на промислових підприємствах передбачає необхідність використання різних стратегічних додатків інформаційних технологій і систем: стратегічні інформаційні системи, стратегічні системи баз знань, маркетингові інформаційні системи, інформаційні системи для керівників, експертні інформаційні системи тощо.

Важливо зазначити, що стратегічний управлінський облік організовується кожним підприємством самостійно з урахуванням його специфіки, розміру, інформаційних потреб менеджменту, стану системи бухгалтерського обліку і не регламентується державними органами.

Організація стратегічного управлінського обліку на промисловому підприємстві зв'язана із використанням внутрішніх і зовнішніх інформаційних потоків різного змісту, що формуються бухгалтерськими службами, маркетинговими службами, відділами ризик-менеджменту тощо.

Література

1. Діркес, Ст. Інтеграція стратегічного управління витратами та вартісно-орієнтованого менеджменту в системі фінансового контролінгу підприємства / Ст. Діркес, О. Терещенко. – // Ринок цінних паперів України. – 2007. – № 5-6. – С. 3-14.
2. Шанк, Дж.К. Стратегическое управление затратами / Дж.К. Шанк, В. Говиндараджан; пер. с англ. - СПб: Бизнес Макро, 1999. - 288 с.
3. Керимов, В.Э. Стратегический учет: учебное пособие / В.Э. Керимов. - М.: Омега-Л, 2005. - 168 с.
4. Тлучкевич, Н. Організація управлінського обліку (практика впровадження на підприємствах) / Н. Тлучкевич. – // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 2. – С. 13-18.
5. Терещенко О. О. Поняття "контролінг" та "управлінський облік" у теорії і практиці / О. О. Терещенко. – // Фінанси України. – 2006. – №8. – С. 137-145.
6. Ансофф, И. Новая корпоративная стратегия / И. Ансофф; пер. с англ. / под ред. Ю.Н. Каптуревского. - СПб.: Питер, 1999. - 416 с.
7. Друри К. Управленческий и производственный учет Серия: Зарубежный учебник. - М.: Издательство Юнити-Дана, 2007- 1424 с.
8. Кох, Р. Стратегия: как создавать и использовать эффективную стратегию / Р. Кох; пер. с англ. - СПб: Питер, 2003. - 320 с.

Рекомендовано до друку:
д.е.н., доц. Паршиною О.А. 27.09.2010

Надійшло до редакції:
03.09.2010