

**СТРАТЕГІЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ  
АКЦІОНЕРНИМ ТОВАРИСТВОМ**

*Розкрито напрями удосконалення інформаційної бази, досягнення її відповідності сучасному світовому рівню шляхом кардинальної реорганізації традиційної системи бухгалтерського обліку та її перетворення на базі сучасних інформаційних технологій у комплексну систему стратегічного управлінського обліку*

**Актуальність дослідження.** В сучасних умовах господарювання для прийняття ефективних управлінських рішень необхідна інформація як про виробничий потенціал підприємства, так і про те конкурентне середовище, у якому здійснюється виробнича діяльність. Розширення сфери облікового процесу веде до переорієнтації традиційного бухгалтерського обліку з елементами планування, прогнозування, економічного аналізу, ціноутворення. Об'єднання різних сфер економічної роботи обумовило появу самостійної галузі знань за назвою "Управлінський облік". Розширення облікових рамок не тільки істотно підвищує роль обліку в управлінні виробництвом, але й висуває ряд задач щодо удосконалення методології його ведення для досягнення стратегічних цілей розвитку виробничої сфери, особливо в умовах великого акціонерного товариства. Дані виробничі формування випускають складну, наукомістку техніку й устаткування і відрізняються тривалістю виробничого циклу, складним технологічним ланцюжком, багатобічною внутрішньою та зовнішньою кооперацією. Забезпечити поступальний розвиток таких могутніх виробничих комплексів можливо лише шляхом розробки системи ефективною інформаційної підтримки менеджменту, адаптивної сучасним вимогам за рахунок створення розвиненої інформаційної інфраструктури підприємства. Перспективним напрямом удосконалення інформаційної бази, досягнення її відповідності сучасному світовому рівню є кардинальна реорганізація традиційної системи бухгалтерського обліку та її перетворення на базі сучасних інформаційних технологій у комплексну систему стратегічного управлінського обліку.

В існуючих наукових розробках зарубіжних та вітчизняних учених викладаються загальнотеоретичні проблеми управлінського обліку. В них не розроблено конкретні практичні методики адаптації закордонних рекомендацій щодо особливостей вітчизняних підприємств. Тому проблема залишається практично мало вивченою і багато в чому невирішеною в області відображення в обліку виробничого потенціалу, нагромадження витрат і використання облікової інформації для розробки стратегії підприємства.

**Мета дослідження.** Метою є теоретичне обґрунтування облікової політики підприємства, адекватної ринковим умовам господарювання та вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, розробка на основі системного підходу методичного забезпечення стратегічного управлінського обліку у великому акціонерному товаристві.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Динамічність внутрішнього розвитку підприємства та зовнішнього середовища в ринкових умовах визначають постійні зміни в системі обліку. Здійснюваний в Україні перехід на національні облікові стандарти, які засновані на міжнародних правилах, спрямований на залучення інвестицій. Але він не вирішує проблем внутрішнього управління підприємством, інформаційну основу якого складає управлінський облік. Законодавче закріплення управлінського (внутрішньогосподарського) обліку як складового бухгалтерського обліку призвело до виникнення полеміки в наукових колах з приводу розподілу обліку на складові і сутності, як єдиного облікового процесу, так і кожної його частини. Аналіз різних тлумачень показує, що їхні автори дають різне в нюансах, але близьке по суті трактування управлінського бухгалтерського обліку, наділяючи його однаковими функціями і ставлячи перед ним ідентичні задачі. Широкий

розвиток і впровадження в практику обліку засобів автоматизованого накопичення й обробки даних спричинило виникнення дилеми: на вході в інформаційну облікову систему використовується одна і та ж первинна документація, процедура обробки якої регламентована бухгалтерським обліком, на виході із системи задоволення потреб різних користувачів потребує її поділу за різними ознаками. Це призводить до суперечливої єдності обліку, з одного боку якої є інтеграція, а з другого – диференціація. Причому інтеграційні й диференційні процеси здійснюються в різних напрямках. Постійні зміни в діяльності підприємства обумовлені його адаптацією до зовнішнього середовища, що потребує необхідності відображення в обліку не тільки фактів, що відбулися, але й складання прогнозів подальших змін. Це інтегрує систему обліку з іншими складовими системи управління – плануванням, прогнозуванням, аналізом, контролем. Різні рівні управління й зовнішні користувачі ставлять різні вимоги до підготовки інформації для задоволення своїх потреб у досягненні мети, що обумовлює поділ облікового процесу на складові. Виходячи із цього уточнено зміст поняття "управлінський облік", який розглядається як ієрархічна піраміда. Основу цієї піраміди складає вузьке розуміння управлінського обліку, як внутрішньовиробничого, що полягає у формуванні інформації про собівартість продукції для відображення у фінансовій звітності. Ця ж інформаційна база використовується і для управління собівартістю. На цій стадії управлінський облік знаходиться в рамках бухгалтерського обліку.

Підготовка інформації з альтернативних варіантів дій для поточного управління перетворює виробничий облік в управлінський. Ця стадія облікового процесу знаходиться в середині піраміди, частина якої функціонує в рамках бухгалтерського обліку, а частина – поза нею, зливаючись із плануванням, бюджетуванням, прогнозуванням. Чим ближче до вершини піраміди управління, тим ширшим стає поняття управлінського обліку, що розширює не тільки свої функції, перетворюючись у систему управління, але і сферу впливу, охоплюючи й зовнішнє середовище бізнесу. Такі прогнозні моделі розвитку формуються в рамках стратегічного управлінського обліку, основною задачею якого є надання інформації вищій управлінській ланці для розробки концепцій стратегічного розвитку.

Аналіз результатів досліджень з управлінського обліку дозволив зробити висновок про неможливість створення єдиної уніфікованої його підсистеми. У той же час ця облікова система повинна генерувати інформацію, яка використовується в різних цілях. Відповідно до видів цієї інформації і підсистемою управлінського обліку представлено у вигляді чотирьох складових: облік повної собівартості продукції; диференційований облік; облік по центрах відповідальності; стратегічний управлінський облік.

Кожна складова управлінського обліку має певні ознаки, використовує власну класифікацію витрат, різний ступінь їх деталізації й оперативність представлення, обумовлену інформаційними потребами управління.

Для розмежування витрат по центрах витрат і витратах на продукт у роботі запропоновано використовувати матрицю витрат, рядки якої являють собою центри відповідальності, а графи – види виробленої продукції. В підсумку матриця відбиває витрати у тривимірній розмірності за складом витрат, за місяцями виникнення, за видами продукції, що дає змогу задовольнити управлінські потреби, розрахувати ціну замовлення та оцінити рентабельність його виконання.

Обліково-інформаційна система, забезпечуючи потреби управління, органічно зв'язана з його організаційною структурою. В роботі розроблено модель інформаційної бухгалтерської служби, що відбиває організаційну структуру акціонерного товариства.

Місце стратегічного управлінського обліку в системі управління акціонерного товариства досить важливе серед основних компонентів інформаційної корпоративної системи. Такий підхід до формування системи управлінського обліку забезпечує повну порівняльність планової, облікової та аналітичної інформації про ресурсні потоки та витрати в розрізі технологічних процесів, видів виготовленої продукції, центрів прибутку, відповідальності та витрат.

Досягнення органічного взаємозв'язку функцій менеджменту з обліковим процесом можливе із застосуванням комплексно-цільового підходу. Його використання у формуванні стратегічного управлінського обліку дає можливість охоплення обліковою системою всієї сукупності об'єктів управлінського впливу. А саме: виробничих ресурсів – основних засобів, нематеріальних активів, матеріальних ресурсів, обліку їх стану та ефективності використання, а також усіх виробничо-господарських процесів, які спрямовані на виконання місії та пріоритетних цілей підприємства, забезпечення високих кінцевих результатів роботи трудового колективу.

Найбільш важливою складовою процесу організації системи стратегічного управлінського обліку є розробка методичного забезпечення. Враховуючи специфіку організаційної структури та системи управління акціонерним товариством, у роботі запропоновано три комплекти модифікованих форм внутрішньої звітності: цехів; виробництв – центрів прибутку; відділів загальногосподарського призначення. Структура і зміст модифікованих форм внутрішньої звітності дає можливість узагальнювати інформацію за рівнями управління. Постійне відстеження в режимі реального часу співвідношення результатів і витрат на їхнє досягнення є головною задачею стратегічного управлінського обліку доходів і витрат. Необхідність здійснення діючого контролю всіх без винятку витрат виробництва безпосередньо в місцях їхнього виникнення, об'єктивно вимагає індивідуального підходу до розробки методичного забезпечення обліку. Особливості структури управління великого акціонерного товариства і діючі у його складі виробництва-центри прибутку обумовили необхідність відкриття для обліку витрат на їхнє утримання й управління окремого субрахунку 912 "Загальновиробничі витрати по виробництвах". Витрати, які відображені по дебету цього субрахунку, не включаються ні до виробничої собівартості продукції цехів, які належать до центрів прибутку, ні до адміністративних витрат, так як до складу останніх, згідно із затвердженими методиками, відносять витрати на утримання відділів загальногосподарського призначення. Вони списуються безпосередньо на собівартість реалізованої продукції звітного періоду.

Аналіз результатів дослідження дозволяє зробити висновок про те, що поглиблення управлінського обліку не тільки забезпечує базу для точного розрахунку виробничих витрат, але й надає діючий інструментарій для вдосконалення управління витратами виробництва і насамперед планування собівартості. З цією метою запропоновано використовувати метод обліку нормативних витрат. Нормативна собівартість, яка розрахована по кожному етапу виробничого циклу виготовлення продукції – конструкторському, металургійному, зварювальному, комерційному, – не повинна перевищувати контрактну собівартість, яка розрахована у відділі цін за даними інженерних служб на стадії обробки кожного замовлення. Можливість калькулювання собівартості продукції тільки за змінними витратами дозволяє визначити вклад кожного місця виникнення витрат у загальні результати діяльності за рахунок їхніх власних зусиль. Розроблений у процесі дослідження і впроваджений у систему стратегічного управлінського обліку ЗАТ НКМЗ комплект методичних положень, рекомендацій та інструкцій з організації обліку доходів і витрат за всіма видами діяльності, з їхньою докладною деталізацією по економічних елементах, центрах прибутку, центрах відповідальності і центрах

витрат дозволив не тільки створити прозору систему управління виробничими витратами та собівартістю продукції по всьому технологічному ланцюжку її виготовлення, але й вирішити надзвичайно складну для великих акціонерних товариств задачу формування та обліку валового прибутку як у цілому по заводу, так і у виробництвах – центрах прибутку за підсумками роботи за будь-який звітний період.

Розв'язання стратегічних задач управління знаходиться в безпосередній залежності від наявного виробничого потенціалу й ефективності його використання. Однією з найбільш мобільних систем управління у акціонерному товаристві є підсистема управління необоротними активами. Виконаний у процесі дослідження аналіз методів нарахування амортизації об'єктів основних засобів відповідно до П(С)БО 7 і проведені прогностичні порівняльні розрахунки дозволили зробити висновок про те, що найбільш доцільними для умов великого виробничого комплексу методами нарахування амортизації є прямолінійний для будівель та споруд і кумулятивний для всіх інших об'єктів основних засобів. Такий підхід до нарахування амортизації відповідає їх фізичному зносу. Облікова система оперативно надає керівництву, менеджерам і фахівцям дані про формування, використання й амортизації активів по підприємству в цілому, у розрізі видів діяльності, структурних підрозділів, економічних елементів. На основі цієї інформації відповідні керівники можуть проводити детальний аналіз управління та використання активів і приймати необхідні управлінські рішення.

Система нагромадження виробничих витрат відбиває визначену взаємозалежність прийомів і способів узагальнення витрат за складом, змістом, призначенням, місцями виникнення і центрами відповідальності, за видами продукції чи робіт і способами контролю використання виробничих ресурсів у зіставленні з нормативними показниками. Вибір системи нагромадження витрат обумовлений вирішенням двох проблем: перша – необхідністю виявлення тих аспектів виробництва, що вимагають визначення витрат; друга – необхідністю визначення часу виконання виробничих процесів, за якими варто накопичувати витрати. В роботі доведено, що реєстрацію витрат слід здійснювати на підставі вивчення типів впливу на виготовлену продукцію і зв'язку витрат із цими впливами. В основі даної системи лежить рух продукції, що дозволяє керівникам аналізувати ресурси підприємства, які належать до продукції, та виявляти точки найбільш ефективного контролю витрат.

Визначення собівартості одиниці продукції на основі її руху виходить з того, що кінцева продукція і зв'язані з нею витрати складаються з набору визначених ресурсів, послідовності впливів на ці ресурси і тимчасових витрат, які обумовлені наявністю незавершеного виробництва.

Серед ресурсів, що залучаються у виробництво, виділяється основний чи вихідний ресурс. Під впливом розуміється елемент діяльності, початої для перетворення вихідного фізичного ресурсу в кінцеву продукцію, що відпускається покупцеві. У процесі впливу може змінюватися фізичний вид ресурсів, трансформуватися їхня конфігурація, змінюватися фізичне місце розташування якого-небудь ресурсу; а також перевіряється відповідність вихідних ресурсів проектним умовам; збільшуються додаткові вигоди від використання продукції покупцем.

З позицій покупця всі впливи розглядаються як такі, що збільшують цінність продукції, так і такі, що не являються цінністю з його погляду. Останні обумовлені змінами у виробництві з метою його вдосконалення і сприяння переходу продукції до покупця, який згоден за неї платити. Ці впливи з погляду покупця є нульовими, а з погляду підприємства вони являють собою частину операційних витрат. Ще однією складовою операційних витрат при такому підході до їхнього нагромадження по замовленнях є тимчасові витрати. Вони виникають у результаті перебування продукції в процесі виробництва. Щоб оцінити тимчасові витрати на виконану роботу, використовується формула дисконтування за часом.

Система нагромадження витрат на основі руху продукту складається з ряду послідовних елементів дій. На першому етапі визначається послідовність виготовлення чи руху

продукції, на другому етапі – основний ресурс. Третій етап складається з визначення маршруту руху продукції з мінімальними витратами на виробництво. На четвертому етапі відбувається визначення впливів, що підвищують цінність продукції для покупців, і розраховуються тимчасові витрати. П'ятий етап полягає в нагромадженні витрат на виробництво для кожної його стадії до готової продукції. На заключному етапі здійснюється розрахунок коефіцієнту продуктивності ресурсу, визначення витрат по елементах і шляхів їхнього зниження.

Така система нагромадження витрат дає можливість створити алгоритм калькуляції витрат, який дозволяє оцінити повні витрати виробництва з урахуванням реальної вартості ресурсів та організаційного потенціалу, необхідних для створення певного виду продукції. В цій системі використовуються прості засоби нагромадження витрат на різних стадіях виробництва продукції. Застосування коефіцієнту продуктивності ресурсу, розрахованого як відношення витрат на ресурси до вартості готової продукції, дозволяє керівництву визначати області зниження витрат й оцінювати вигоду в результаті змін якості продукту.

Калькуляція собівартості замовлення по стадіях руху вихідного ресурсу складається із стадії прийняття замовлення і до його виконання. Специфіка продукції, що виготовляється ЗАТ НКМЗ, полягає в тому, що вихідним ресурсом для всіх її видів є метал у чорновій вазі. Кожне виробництво спеціалізоване на випуску однорідної продукції, але схема виготовлення продукції може бути різною. У виконанні замовлення можуть брати участь різні структурні підрозділи. Для вибору оптимального рішення по виробництву, що відповідає стратегії підприємства, розробляють логічні ланцюжки виготовлення замовлення за участю різних цехів. Відповідно до просування продукції у процесі її виготовлення розраховують витрати кожного підрозділу, зайнятого у виробничому циклі, щодо обробки металу в чорновій вазі, його руху, змін і контролю. Оскільки в різних варіантах ланцюжка виготовлення замовлення беруть участь різні підрозділи, сумарні витрати руху продукту будуть різні. Оцінивши кожен варіант за допомогою коефіцієнту продуктивності ресурсу можна вибрати оптимальний з точки зору обсягу витрат.

Для управління витратами підприємства важливе значення має проведення аналізу відхилень від прибутку в стратегічному контексті, який складається зі складових. У першу чергу аналізується фактичний сукупний ринок по кожному виду продукції окремо з метою встановлення його тенденцій. Потім обчислюється частка ринку, що займається підприємством по кожному виду продукції фактично та у відповідності з кошторисом. Порівняння фактичних цін реалізації по кожному виду продукції з кошторисними цінами дає можливість установити поведінку підприємства на ринку стосовно видів реалізованої продукції. Це може бути зниження цін для розширення частки ринку чи їхнє підвищення з метою обмеження попиту на даний продукт. У другу чергу проводиться порівняльний аналіз цін і витрат підприємства на вироблену продукцію із середньогалузевими показниками. Зіставлення дає можливість установити співвідношення продукції і ринку, визначити очевидну стратегічну орієнтацію та конкурентну стратегію і на цій основі виробити ймовірну подальшу стратегію і ключові фактори успіху.

#### **Висновки та перспективи подальших досліджень.**

1. Наявність різних поглядів на управлінський облік і його сутність не заперечує саме його існування як економічного явища. Функціонування цієї облікової системи особливо актуальне в умовах великих акціонерних товариств, що випускають наукоємну продукцію за індивідуальними замовленнями та серіями. В таких організаційних структурах бізнесу потреби управління в інформації дуже різноманітні і торкаються як внутрішньої сфери діяльності виробничого комплексу, так і конкурентного середовища. В ході адаптації облікової системи до реалій економічного буття трансформуються і видозмінюються традиційні системи обліку, виникають нові його види.

2. Облік можна поділити на складові в залежності від призначення створюваних у бухгалтерському обліку моделей. У ході створення моделей використовують різні способи обробки економічної інформації. Так, модель, що відповідає відображенню реального господарського життя суб'єкта підприємства, представлена у вигляді фінансової бухгалтерської чи податкової звітності в залежності від призначення та користувачів інформації. Створення таких моделей підлягає регламентації з боку держави шляхом затвердження законодавчих актів і підзаконних інструкцій. Ці моделі являють собою узагальнені показники діяльності підприємства і дозволяють судити про його виробничий і податковий потенціал. Їхнє створення знаходиться в рамках бухгалтерського і податкового обліку. Поточне управління діяльністю має потребу в деталізованих моделях, створенням яких і займається управлінський облік. Це моделі формування витрат і доходів за місцями їхнього виникнення і сферами відповідальності, виконуваними функціями і видами діяльності. В підсистемі управлінського бухгалтерського обліку знаходиться і контроль фактичних результатів у порівнянні з кошторисними показниками. Стратегічна лінія поведінки підприємства в умовах конкурентного середовища розробляється на основі аналізу й оцінки реального стану і прогнозу майбутніх подій як для підприємства, так і для зовнішнього середовища. Об'єктивність прогнозу знаходиться у прямій залежності від кількісної інформації про ринки збуту, ціни, попит на продукцію, що випускається, конкурентів. Інформаційні потреби управління збільшуються, що веде до розширення сфери безпосередньо бухгалтерського обліку та залученню до нього елементів планування, прогнозування, аналізу не тільки показників роботи підприємства, але і його конкурентів. Розширення функцій викликає появу самостійної підсистеми управління. Відмінність цієї підсистеми від управлінського бухгалтерського обліку полягає в інтеграції внутрішніх аспектів діяльності підприємства з навколишнім середовищем бізнесу, у якому діє підприємство. Такі прогнозні моделі розробляються в системі стратегічного управлінського обліку.

3. Для побудови підсистеми управлінського обліку, що забезпечує інформаційні потреби стратегічного менеджменту великого виробничого комплексу, треба вирішити триєдину комплексно-цільову задачу: реструктуризацію апарату й організаційної структури бухгалтерської служби підприємства; удосконалювання облікової політики підприємства, розробку і впровадження в систему управління підсистеми стратегічного управлінського обліку; створення високоефективних автоматизованих засобів роботи з об'єктами обліку, активне розширення сфери застосування сучасних інформаційних технологій у систему обліку, контролю й аналізу.

4. Створення системи обліку, адекватної організаційній структурі, дозволяє зв'язати діяльність і відповідальність конкретних керівників з результатами роботи підприємства в цілому. Вивчення організаційної структури великих акціонерних товариств дозволило виділити фактори формування облікової інформації в різних центрах прибутку.

5. Доведено, що при вдосконаленні облікового процесу, обумовленого впровадженням у акціонерному товаристві стратегічного управлінського обліку, нової схеми організації облікових робіт, порядку документообігу і внутрішньої звітності структурних підрозділів, повинні бути максимально враховані зміни в організаційно-управлінській структурі підприємства, специфічні особливості, характер і тип виробництва, складність продукції, що випускається, терміни її виготовлення, система внутрішньої комунікації, можливості забезпечення оперативного прямого і зворотного зв'язку.

КАНУРНА Зінаїда Федорівна – кандидат економічних наук, доцент Донбаського інституту техніки і менеджменту Міжнародного науково-технічного університету