

Моделювання функціональних систем управлінського обліку

Сучасний етап розвитку управлінського обліку відбувається під потужним впливом управлінських інновацій.

Метою статті є розробка інтеграційної моделі бюджетування і системи збалансованих показників у системі управлінського обліку, що сприятиме підвищенню обґрунтованості прийняття управлінських рішень менеджерами різних рівнів управління.

У результаті дослідження запропонована високо прагматична інтеграційна модель бюджетування і системи збалансованих показників у системі управлінського обліку, яка реалізується через розробку системи збору, консолідації, аналізу та інтерпретації фінансової і нефінансової інформації, сприяє підвищенню обґрунтованості прийняття управлінських рішень на основі координації та результативно-цільової орієнтації як стратегічних, так і оперативних ресурсів підприємства. Ефективний інтеграційний процес складових системи дозволяє раціонально розподіляти обмежені ресурси з урахуванням перспективних цілей і стратегічних ініціатив, здійснювати контроль за виконанням плану і ступенем реалізації стратегії підприємства.

Ключові слова: бюджетування; система збалансованих показників; стратегічні цілі; управлінський облік; фінансова структура підприємства.

Постановка проблеми. Управлінський облік, перебуваючи в постійному розвитку, надає компаніям додаткові можливості використання економічної інформації для аналізу, контролю та управління. Багатомірний і багатоцільовий характер управлінської інформації обумовлює різноманіття функціональних систем управлінського обліку, підвищуючи науковий інтерес до їх дослідження. Однією з таких контрольно-інформаційних систем управлінського обліку є бюджетування, що займає центральне місце серед інструментів системи управлінського обліку та спрямоване на підвищення ефективності роботи підприємства. Функціональна значущість бюджетування в управлінському обліку виявляється у встановленні цільових орієнтирів фінансової ефективності і рентабельності, збереженні та примноженні активів компанії, поліпшенні її інвестиційної привабливості.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, на які спирається автор. Теорія і методологія управлінського обліку, його особливості в сучасних умовах господарської діяльності отримали розвиток у працях багатьох зарубіжних та вітчизняних вчених-економістів. Зокрема, питанням розвитку систем управлінського обліку в умовах сучасних економічних трансформацій приділяють увагу: І.В. Аверчев [1], І.А. Белоусова [2], С.В. Булгакова [3], Ю.Б. Валуев [4], В.В. Васильєва [5], С.Ф. Голов [6], К.Друрі [7], О.А. Лаговська [8], О.В. Фоміна [11] та інші.

Ураховуючи важливість результатів проведених досліджень, слід зазначити, що, по-перше, окремі питання з проблем організації та методології управлінського обліку є недостатньо розроблені як в науковому, так і в практичному аспектах; по-друге, – потребують поглиблених досліджень щодо їх удосконалення для посилення обґрунтованості прийнятих управлінських рішень на основі координації та результативно-цільової орієнтації як стратегічних, так і оперативних ресурсів підприємства.

Метою дослідження є розробка високопрагматичної інтеграційної моделі бюджетування і системи збалансованих показників (BSC) у системі управлінського обліку, що сприятиме підвищенню обґрунтованості прийняття управлінських рішень менеджерами різних рівнів управління.

Викладення основного матеріалу дослідження. Досліджені підходи до розкриття змісту категорії «бюджет» не є діаметрально протилежними і суперечливими, оскільки формуються зважаючи на ідентичні посилання: різнобічне формалізоване планування фінансово-господарської діяльності підприємств і спрямованість на майбутнє [11, с. 128].

Разом з тим не цілком коректно розглядати бюджетування в системі управлінського обліку тільки як планування, у відриві від обліку, аналізу та контролю. Бюджетування доцільно розглядати як систему, що інтегрує процеси планування, обліку, контролю та аналізу результатів діяльності суб'єкта господарювання за центрами відповідальності за допомогою бюджету. Облік у системі бюджетування відіграє важливу роль, виконуючи функцію зворотного зв'язку і забезпечуючи фактичною інформацією виконання окреслених бюджетних показників.

Виявлені відхилення повинні бути проаналізовані, оскільки через кількісні параметри відхилень визначаються напрями подальшого дослідження.

В управлінському обліку підприємства реалізація бюджетування здійснюється за допомогою його інструментарію. Інструментарій бюджетування – це єдиний цілісний механізм, що являє собою сукупність інструментів для досягнення цілей і цільових параметрів, що формуються за допомогою бюджетів [10, с. 50].

Системи бюджетування та управлінського обліку на багатьох вітчизняних підприємствах відповідають більшою мірою тактичним цілям, а не цілям розвитку, системи не орієнтовані на результат, взаємодія систем не є гнучкою і здатною до швидких змін і вдосконалення. Відсутні якісно розвинені інтеграційні та збалансовані зв'язки між використовуваними системами, відповідно, їх ефективність і результативність низька. Поточні цілі на підприємствах, як правило, не розроблені або слабо структуровані. Для боротьби із загальними «хворобами» застосовуваних управлінських інструментів на підприємствах необхідно їх постійне удосконалення та підвищення ефективності, що може бути досягнуто на основі стратегічного підходу до проблем підприємства і його структурних підрозділів; мобільного реагування на зміни умов господарювання; розробки і впровадження сучасних управлінських інструментів.

Інтеграція управлінського обліку, системи бюджетування та BSC на підприємстві торгівлі є актуальним завданням сучасного менеджменту. Ефективний інтеграційний процес таких систем надасть можливість раціонально розподілити обмежені ресурси з урахуванням перспективних цілей і стратегічних ініціатив, проводити ефективний облік витрат і здійснювати контроль за виконанням плану і ступенем реалізації стратегії. Взаємозв'язок бюджетування з BSC представлено на рисунку 1.

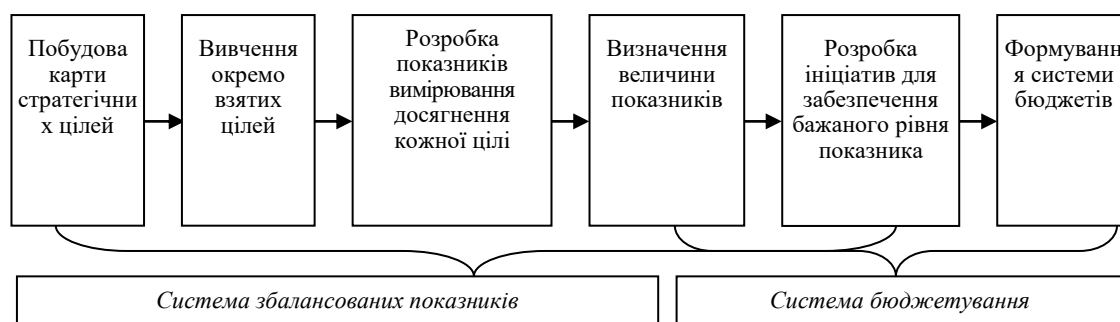


Рис. 1. Взаємозв'язок бюджетування з BSC
(розроблено автором)

Зазначене обґрунтовує необхідність впровадження інтеграційної моделі бюджетування і BSC у системі управлінського обліку (СУО) як способу підвищення ефективності управління в цілому та застосування управлінських інструментів, підвищення результативно-цільової орієнтації бюджетування на підприємствах торгівлі зокрема (рис. 2).

Управлінський облік у такій моделі охоплює інформаційну систему управління діяльністю підприємства торгівлі в цілому, включаючи: стратегічне й оперативне планування діяльності; розробку показників діяльності; оперативний та стратегічно-орієнтований облік; формування управлінської звітності.

В інтеграційній моделі виділяють три рівні обліку для об'єктивного відображення різних господарських процесів:

Оперативний – збір і обробка інформації, пов'язаної з констатацією фактів господарської діяльності центрів відповідальності або підприємства в цілому, з метою відображення реалізації прийнятих раніше управлінських рішень; орієнтація в основному на внутрішнє середовище;

Тактичний – збір і обробка інформації про діяльність центрів відповідальності або підприємства в цілому з метою раціонального розподілу ресурсів зовнішнього і внутрішнього середовищ;

Стратегічний – збір і обробка інформації про тенденції, що мають місце на підприємстві в цілому і в зовнішньому середовищі для визначення цілей і напрямків розвитку підприємства, орієнтації на зовнішнє середовище – стратегічний управлінський облік.

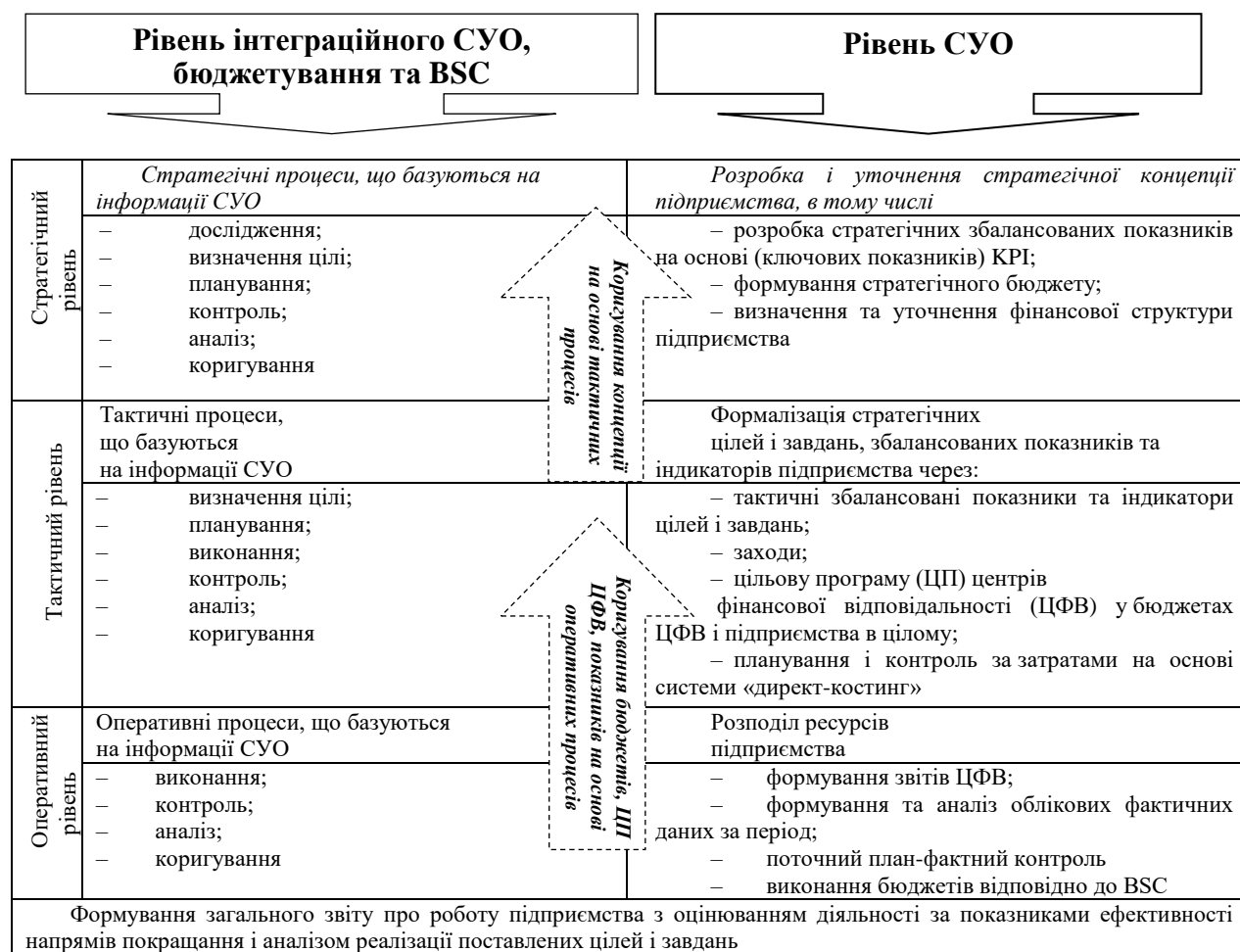


Рис. 2. Інтеграційна модель бюджетування і BSC у СУО
(розроблено автором)

Крім того, виділяємо стратегічний, оперативний і поточний рівні інтеграційного процесу. Стратегічний рівень базується на стратегічному плануванні, формуванні стратегічної концепції підприємства (стратегії перспективного соціально-економічного розвитку), що має довгостроковий характер. У стратегічній концепції варто відобразити такі розділи:

- 1) роботи, виконані в рамках розробки стратегії (комплекс і інструменти дослідження, учасники, сторонні експерти тощо);
- 2) оцінювання існуючої ситуації на ринку, на якому проводить діяльність підприємство, всього зовнішнього середовища (наприклад, соціально-економічна роль у регіоні), виявлення поточних і перспективних проблем на аналізованих сферах;
- 3) оцінювання внутрішнього середовища підприємства, особливо поточного ресурсного портфеля (можна відповідно до перспектив BSC);
- 4) основні сценарії соціально-економічного розвитку підприємства;
- 5) визначення місії, стратегічної мети і завдань, обґрунтування вибору третього сценарію розвитку підприємства, визначення пріоритетних напрямів (проектів) у рамках стратегії, загальний стратегічний бюджет ресурсів і витрат, визначення та уточнення фінансової структури підприємства, бюджетного процесу;
- 6) етапи реалізації стратегії (рекомендується 5 етапів з розбивкою на три роки), на кожному етапі відображаються проектні напрями стратегії, цілі та завдання етапу, передбачувані заходи, параметри або індикатори досягнення цілей та реалізації завдань (відповідно до BSC, затверджуються на поточний рік і на планові два роки), бюджети ресурсів [5, с. 40].

Відбувається поетапний перехід до середньострокового (тактичного рівня) планування та підвищення результативно-цільової орієнтації бюджетних витрат підприємства. Перший етап охоплює поточний рік та наступні 2 роки. Він є найбільш мобільним, змінним і коригованим залежно від аналізу фактичних даних за звітний період. Після закінчення звітної періоду стратегія коригується –

реалізується зворотний зв'язок. Протягом року вона може коригуватися у разі необхідності: у зв'язку з втратою конкурентоспроможності товарів, розвитком нових, більш прибуткових видів діяльності, впровадженням нових технологій та іншими стратегічно важливими змінами у зовнішньому середовищі підприємства.

На тактичному рівні відбувається реалізація середньострокового планування – деталізація стратегічних цілей і завдань підприємства, ЦФВ (відповідно до BSC), їх зв'язок з наявними ресурсами підприємства. Рекомендований період охоплення – 3 роки. Затверджується бюджет підприємства, пов'язаний з I етапом реалізації стратегії, на 3 роки (1-й рік – помісячна розбивка, 2-й рік – поквартальна, 3-й рік – на півріччя).

Використання залежності «витрати – обсяг – прибуток» і введення нормативних витрат в облікову систему забезпечують основу для процесу контролю за бюджетами.

На оперативному (поточному) рівні відбувається короткострокове планування – терміном на 1 рік, квартал, місяць. Рекомендується поквартальне коригування планів, заходів, бюджетів. Після кожного звітного періоду, аналізу та оцінювання поточних тенденцій, результатів діяльності, досяжності цілей, загальної ефективності роботи формується щорічний загальний звіт про роботу підприємства і його ЦФВ.

На цьому рівні відіграє важливу роль такий інструмент внутрішньо фірмового короткострокового планування, як система «директ-костинг». Він необхідний для проведення аналізу залежності «витрати – обсяг продаж – прибуток». Модель формування собівартості товарів, витрат періоду, маржинального доходу і прибутку за інтегрованою моделлю системи управлінського обліку, яка забезпечує здійснення аналізу залежності «витрати – обсяг продаж – прибуток».

Розробка BSC починається з формулювання стратегічних цілей. Потім визначаються ключові фактори успіху (KPI) за чотирма перспективами: навчання та розвиток, бізнес-процеси, клієнти і фінанси.

Визначення KPI – це виявлення тих конкурентних можливостей, що кожне підприємство повинне забезпечувати для конкурентоспроможності і фінансового успіху.

Ключовими факторами успіху є: рівень кваліфікації персоналу; ступінь освоєння технології; широта номенклатури; здатність швидко реагувати на зміну ринкової ситуації; наявність патентів і ліцензій [6].

Заходи і дії, спрямовані на досягнення тактичних цілей і завдань ЦФВ, будуть визначати витрати на ці заходи і, відповідно, відображатися в бюджетах ЦФВ і підприємства (рис. 3).

Загальну структуру впровадження інтеграційної системи управлінського обліку, бюджетування і BSC можна представити у 6 етапів.

Перший – формування і навчання робочої групи з впровадження інтеграційної системи і водночас – початок проведення роз'яснювальних робіт серед всього персоналу організації. До складу робочої групи можуть входити представники інших організацій (консалтингових фірм).

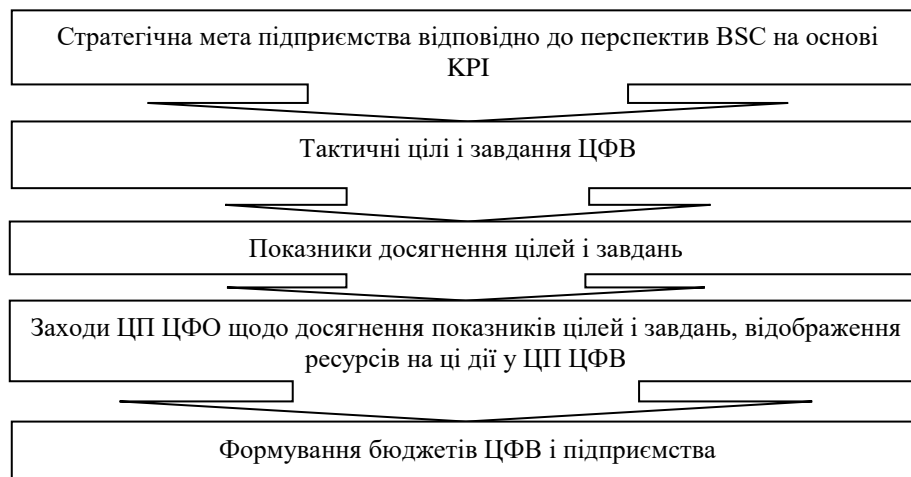


Рис. 3. Модель формування бюджетів підприємства на основі BSC (складено автором)

Другий – аналіз поточної ситуації зовнішнього і внутрішнього середовищ організації, включаючи також аналіз поточних систем управління, застосовуваних управлінських інструментів та їх процесів, виявлення сильних і слабких сторін систем, формування достовірних фактичних даних, що характеризують економічну діяльність підприємства за підрозділами за останні 3–5 років і т.п.

Третій – підготовка робочою групою та затвердження керівництвом пакета внутрішніх нормативних документів підприємства:

- стратегічної концепції підприємства: стратегії перспективного соціально-економічного розвитку підприємства, що визначатиме цільові орієнтири, стратегічні напрями розвитку підприємства і т.п.;
 - положення про стратегічні і тактичні цілі та завдання про BSC підприємства на основі KPI; формування системи основних показників, що є критерієм оцінювання досяжності стратегії на стратегічному, тактичному і оперативних рівнях на основі виділення ключових факторів успіху підприємства;
 - положення про фінансову структуру підприємства і кодову нумерацію суб'єктів бюджетного планування підприємства; визначення ЦФВ, присвоєння кодів усім підрозділам підприємства відповідно до його фінансової структури і поділом на сфери бізнесу;
 - регламенту бюджетного процесу та системи бюджетів; розробка порядку складання різних бюджетів підприємства, суб'єктів бюджетного планування (ЦФВ), визначення бюджетного періоду, установка регламенту, порядку надання бюджетних форм [6];
 - положення про присвоєння кодової класифікації видатковим зобов'язанням підприємства;
 - розробка статей класифікації бюджету доходів і витрат;
 - положення про розробку, затвердження та реалізацію цільових програм центрів фінансової відповідальності на підприємстві; формування системи певних планів заходів щодо досягнення цільових показників і кошторисів на їх реалізацію для підвищення ефективності управління витратами і орієнтованості бюджетування на результат;
 - положення про основні показники ефективності напрямів поліпшення; формування показників, що відображають ступінь і можливість поліпшення, що виникли в певних напрямках, на які безпосередньо впливає впроваджений інструмент управління;
 - положення про управлінський облік і систему документообігу; формування процесу обліку, системи «директ-костинг», формування пакета документів у звітні періоди, форм, реєстрів, визначення відповідальних осіб, реєстру ЦП ЦФВ, формування системи контролю за виконанням усіх приписів;
 - положення про формування загального звіту про роботу підприємства, що міститиме оцінку діяльності за показниками ефективності поліпшення і аналіз реалізації поставлених цілей і завдань.
- Четвертий – навчання всього персоналу організації, що має безперервний характер протягом розробки, впровадження та реалізації інтеграційної моделі. Цей етап поєднаний з третім етапом активним зворотним зв'язком (процес коригування). Він сприятиме формуванню інформаційно-насиченої, комплексної характеристики реального стану підприємства і допоможе виправити помилки, допущені на третьому етапі.
- П'ятий – розробка і впровадження автоматизованої системи процесів інтеграційної моделі після року «ручної роботи» та затвердження положення про автоматизовану систему процесів інтеграційної моделі підприємства. Автоматизація процесу не передбачається з самого початку впровадження нової системи. Повинен бути етап «ручної роботи» з метою навчання і підвищення рівня розуміння персоналом всієї системності нових упроваджених процесів, їх стратегічної важливості. Це знизить конфліктність і недовіру до нововведень.
- Шостий – загальна оцінка впровадженої інтеграційної системи після першого етапу реалізації стратегічної концепції підприємства. Оцінюється співвідношення отриманого економічного ефекту і величини витрат, частки неефективних витрат до загальної величини витрат на впроваджуваний управлінський інструмент. Після цього приймається рішення: відмовитися чи ні від впровадженого управлінського інструменту, чи проводити його коректування, доповнювати новими розробками.
- Запропонована модель інтеграції системи управлінського обліку, бюджетування і BSC дозволяє:
- визначити стратегію розвитку бізнесу, сформулювати цілі та виробити шляхи їх досягнення;
 - розрахувати ефективність бізнесу в цілому, ефективність кожного структурного підрозділу і діяльності кожного співробітника шляхом впровадження BSC;
 - проводити якісну оцінку інвестиційних проектів і будь-яких інновацій, розібратися з усіма бізнес-процесами компанії і розумно деталізувати всі господарські операції;
 - розробити систему збору, консолідації та аналізу інформації як фінансової, так і нефінансової, яка швидше сигналізує про проблеми. Наприклад, кількість відмов клієнтів більше свідчить про зниження якості продукції, ніж про зменшення прибутку;
 - підвищити ефективність управління грошовими коштами компанії;
 - проводити моніторинг процесу досягнення цілей;
 - встановити систему взаємовідносин між структурними підрозділами, організувати ефективну багатоступеневу систему внутрішнього контролю на підприємстві;
 - створити систему управління витратами з метою їх оптимізації;
 - підвищувати обґрунтованість прийнятих управлінських рішень на основі координації та результативно-цільової орієнтації ресурсів підприємства як стратегічних, так і оперативних.

Розроблена інтеграційна модель бюджетування і BSC у СУО реалізується через розробку системи збору, консолідації, аналізу та інтерпретації фінансової і нефінансової інформації, сприяє підвищенню обґрунтованості прийняття управлінських рішень на основі координації та результативно-цільової орієнтації як стратегічних, так і оперативних ресурсів підприємства.

Функціональність запропонованої моделі забезпечується раціональною організацією управлінського обліку у вигляді комплексної системи, яка повинна охоплювати інформаційні, трудові, матеріальні, технологічні та технічні ресурси в їх взаємозв'язку. З цією метою необхідно розглядати такі чинники: організація облікового процесу, організація праці облікового апарату та облікових працівників, організація технічного забезпечення обліку.

Висновки та перспективи подальших досліджень. В результаті проведеного дослідження обґрунтовано необхідність інтеграції бюджетування і BSC у системі управлінського обліку як способу підвищення ефективності управління та застосування управлінських інструментів для підвищення результативно-цільової орієнтації бюджетування на підприємствах. Розроблена інтеграційна модель бюджетування і BSC у системі управлінського обліку охоплює інформаційну систему управління діяльністю підприємства в цілому, включаючи: стратегічне й оперативне планування діяльності; розробку показників діяльності; оперативний та стратегічно-орієнтований облік; формування управлінської звітності.

Запропонована система управлінського обліку дозволить керівникам усіх рівнів зрозуміти сутність економічних явищ і процесів і на основі цього прийняти науково обґрунтовані рішення, спираючись на досягнення та усуваючи хиби минулого, враховуючи сучасний стан фінансово-економічного розвитку підприємства, а також тенденції та прогнози на майбутнє. Ефективний інтеграційний процес складових системи дозволяє раціонально розподіляти обмежені ресурси з урахуванням перспективних цілей і стратегічних ініціатив, здійснювати контроль за виконанням плану і ступенем реалізації стратегії підприємства.

Список використаної літератури:

1. *Аверчев И.В.* Управленческий учет и отчетность: постановка и внедрение / *И.В. Аверчев.* – М. : Вершина, 2006. – 512 с.
2. *Белоусова І.А.* Управлінський облік – інформаційна складова системи економічної безпеки підприємства : монографія / *І.А. Белоусова.* – К. : Дорадо-Друк, 2010. – 412 с.
3. *Булгакова С.В.* Диспозитивные свойства управленческого учета / *С.В. Булгакова, Н.В. Подобедова* // *Международ. бух. учет.* – 2014. – № 41 (335). – С. 17–28.
4. *Валуєв Ю.Б.* Процесно-функціональне управління промисловим підприємством : монографія / *Ю.Б. Валуєв.* – Одеса : Ін-т проблем ринку та екон.-еколог. досліджень НАН України, 2011. – 298 с.
5. *Васильєва В.В.* Методические подходы к интеграции систем управленческого учета, бюджетирования и сбалансированных показателей как эффективных инструментов управления на предприятии / *В.В. Васильева, О.А. Гаврилова* // *Вестник АГТУ.* – 2010. – № 1. – С. 36–46.
6. *Гаврилова О.А.* Финансовая структура в 3D формате / *О.А. Гаврилова* // *Управленческий учет и финансы.* – 2014. – № 02 (08) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://1fin.ru/?id=843&ht=355&w=%F3%EF%F0%E0%E2%EB%E5%ED%F7%E5%F1%EA%7C%>.
7. *Голов С.Ф.* Інформаційне забезпечення управління бізнесом : монографія. – К. : «За друга», 2014. – С. 182–196.
8. *Друри К.* Управленческий и производственный учет / *К. Друри* ; пер. с англ. *В.Н. Егорова.* – 6-е изд. – М. : Юнити-Дана, 2007. – 1401 с.
9. *Lagovska O.A.* Instruments of the strategic accounting in management of organization: opportunities and challenges of applications / *O.A. Lagovska* // *Незалежний аудитор.* – 2016. – № 15 (1). – С. 17–26.
10. *Мазаракі А.А.* Інструментарій управлінського обліку / *А.А. Мазаракі, О.В. Фоміна* // *Економічний часопис-XXI.* – 2016 – № 6. – С. 48–51.
11. *Фоміна О.В.* Управлінський облік у торгівлі : монографія / *О.В. Фоміна.* – Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2016. – 470 с.

References:

1. *Averchev, I.V.* (2006), *Upravlencheskij uchet i otchetnost': postanovka i vnedrenie*, Verшина, Moskva, 512 p.
2. *Belousova, I.A.* (2010), *Upravlins'kyj oblik – informacijna skladova systemy ekonomichnoi bezpeky pidpryjemstva*, monografija, Dorado-Druk, Kyi'v, 412 p.
3. *Bulgakova, S.V.* and *Podobedova, N.V.* (2014), «Dispozitivnye svojstva upravlencheskogo ucheta», *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchjot*, No. 41 (335), pp. 17–28.
4. *Valujev, Ju.B.* (2011), *Procesno-funkcional'ne upravlinnja promyslovym pidpryjemstvom*, monografija, In-t problem rynku ta ekon.-ekolog. doslidzhen' NAN Ukraїny, Odessa, 298 p.

5. Vasylyeva, V.V. and Gavrylova, O.A. (2010), «Metodycheskiye podhody k yntegracyu system upravlencheskogo ucheta, bjudzhetyrovanyja y sbalansirovannyh pokazatelej kak effektivnyh ynstrumentov upravlenyja na predpryjatyyu», *Vestnyk AGTU*, No. 1, pp. 36–46.
6. Gavrilova, O.A. (2014), «Finansovaja struktura v 3D formate», *Upravlencheskij uchet i finansy*, No. 2 (08), available at: <http://1fin.ru/?id=843&ht=355&w=%F3%EF%F0%E0%E2%EB%E5%ED%F7%E5%F1%EA%7C%>
7. Golov, S.F. (2014), «Informacijne zabezpečennja upravlinnja biznesom», *Metodologichni zasady upravlinnja biznesom*, monografija, «Za druga», Kyi'v, pp. 182–196.
8. Druri, K. (2007), *Upravlencheskij i proizvodstvennyj uchet*, Translated from English by Egorov, V.N., 6th ed., Juniti-Dana, Moskva, 1401 p.
9. Lagovska, O.A. (2016), «Instruments of the strategic accounting in management of organization: opportunities and challenges of applications», *Nezalezhnyj auditor*, No. 15 (I), pp. 17–26.
10. Mazaraki, A.A. and Fomina, O.V. (2016), «Instrumentarij upravlins'kogo obliku», *Ekonomichnyj chasopys-XXI*, No. 6, pp. 48–51.
11. Fomina, O.V. (2016), *Upravlins'kyj oblik u torgivli*, monografija, Kyi'v. nac. torg.-ekon. un-t, Kyi'v, 470 p.

Фоміна Олена Володимирівна – доктор економічних наук, професор кафедри обліку та оподаткування Київського національного торговельно-економічного університету.

Наукові інтереси:

– розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку;

– управлінський облік.

Тел.: (097) 399–72–53.

E-mail: FEVFIN@gmail.com.

Стаття надійшла до редакції 20.10.2017.