

ЕКОНОМІКА ТА УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВАМИ

УДК 338.3

ПРОЕКТУВАННЯ СИСТЕМИ СТРАТЕГІЧНОГО ОБЛІКУ ПРОМИСЛОВОГО ПІДПРИЄМТВА

ПИЛИПЕНКО Андрій Анатолійович

доктор економічних наук, доцент

Зростання динамічності й непередбачуваності ринкового середовища, виникнення нових проблем постіндустріальної економіки, потреби підтримки стійкості функціонування підприємства й забезпечення його випереджального розвитку перш за все потребують володіння якісною інформацією та формування відповідного обліково-аналітичного забезпечення. Разом з тим, прийнятого розуміння забезпечення (сукупність заходів і коштів, створення умов, що сприяють нормальному здійсненню економічних процесів, реалізації запланованих програм, проектів, підтримці стабільного функціонування економічної системи та її об'єктів [7, с. 362]) недостатньо для задоволення всіх інформаційних потреб системи управління підприємством. Відповідно й актуалізується питання розробки систем стратегічного обліку у взаємозв'язку з питанням раціоналізації його організації.

На жаль, в наявних розробках відсутня єдність до розуміння сутності стратегічного обліку. В деяких випадках його ототожують з управлінським обліком. Підтвердженням цьому є тлумачення стратегічного обліку В. Е. Кермовим як системи реєстрації, узагальнення й наведення даних, необхідних для прийняття стратегічних управлінських рішень системою менеджменту [16, с. 48] або ще більш обмежена пропозиція Б. Райана щодо визначення сфери стратегічного обліку як області перетинання різних фінансових функцій (фінансового менеджменту, управлінського й фінансового обліку та управління грошовими коштами) [9, с. 31]. Таке розуміння стратегічного обліку не є виправданим саме через ретроспективність зафіксованої у ньому інформації. Більш дієвою буде ідентифікація сутності стратегічного обліку в рамках концепцій стратегічних систем вимірювання (так званих Performance Measurement [8, 17]) й особливо в рамках концепції збалансованої системи показників, Balanced Score Card [3, 4].

В даному випадку збирання інформації в системі стратегічного обліку відбуватиметься в рамках ключових факторів успіху підприємства, що визначаються наявними у нього ресурсами й можливостями (не всіма, а лише тими, що надають переваги у конкурентній боротьбі). Забезпечи-

ти оперативне й дієве збирання такої інформації можливо лише через раціоналізацію процесу організації системи стратегічного обліку. На жаль, наявні розробки в сфері організації облікового процесу, як правило, обмежуються навчальною літературою [7, 12, 14]. Відповідно можна сказати про актуальність розробок у даній сфері.

Метою статті є удосконалення підходів та розробка теоретико-методологічних засад організації стратегічного обліку на підставі формування проектно-процесної моделі його впровадження й використання. Підґрунтям для реалізації мети статті постане означений у [1, 2] інжиніринговий підхід. Організація стратегічного обліку за умови використання такого підходу та у відповідності до рис. 1 проводиться за певною схемою, що заснована на побудові повної бізнес-моделі підприємства. Наявність такої моделі дозволяє визначити функціонал системи управління – перелік основних й забезпечуючих функцій, необхідних для підтримки функціонування та розвитку. Подальша деталізація бізнес-моделі призводить до динамічного опису підприємства на рівні процесних потокових моделей.

Загальний підхід до моделювання бізнес-процесів полягає в послідовній декомпозиції процесів – від загального до окремого. У теперішній час існує й активно використовується в практиці організаційного моделювання велика кількість різноманітних методологічних підходів. Найбільш поширеним із них є методологія структурного аналізу й проектування систем SADT (Structured Analysis and Design Technique) [6] та стандартів IDEF [1, 6].

Подальше викладення матеріалу має мету відобразити референтну модель процесу організації обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства. При цьому для спрощення подання матеріалу пропонується формування означеного забезпечення вважати еквівалентним організації стратегічного обліку. При цьому, основою процесу організації стратегічного обліку є його попередня регламентація, домогтися якої можна як на основі формування комплексу моделей, так і шляхом застосування проектного підходу до процесу організації. Управління проектами (Project Management) у даному разі розглядається як окремий розділ теорії управління соціально-економічними системами, що вивчає методи, форми, засоби найбільш ефективного й раціонального управління змінами. Отже, кожен організаційний цикл, поданий на рис. 1, пропонується розглядати як окрему рекурентну модель управління сукупністю проектів. Регламентацію проектної діяльності слід здійснювати у відповідності до загальноприйнятого переліку знань з управління проектами PMBook [10]. Відповідну контекстну діаграму процесу організації стратегічного обліку подано на рис. 2.

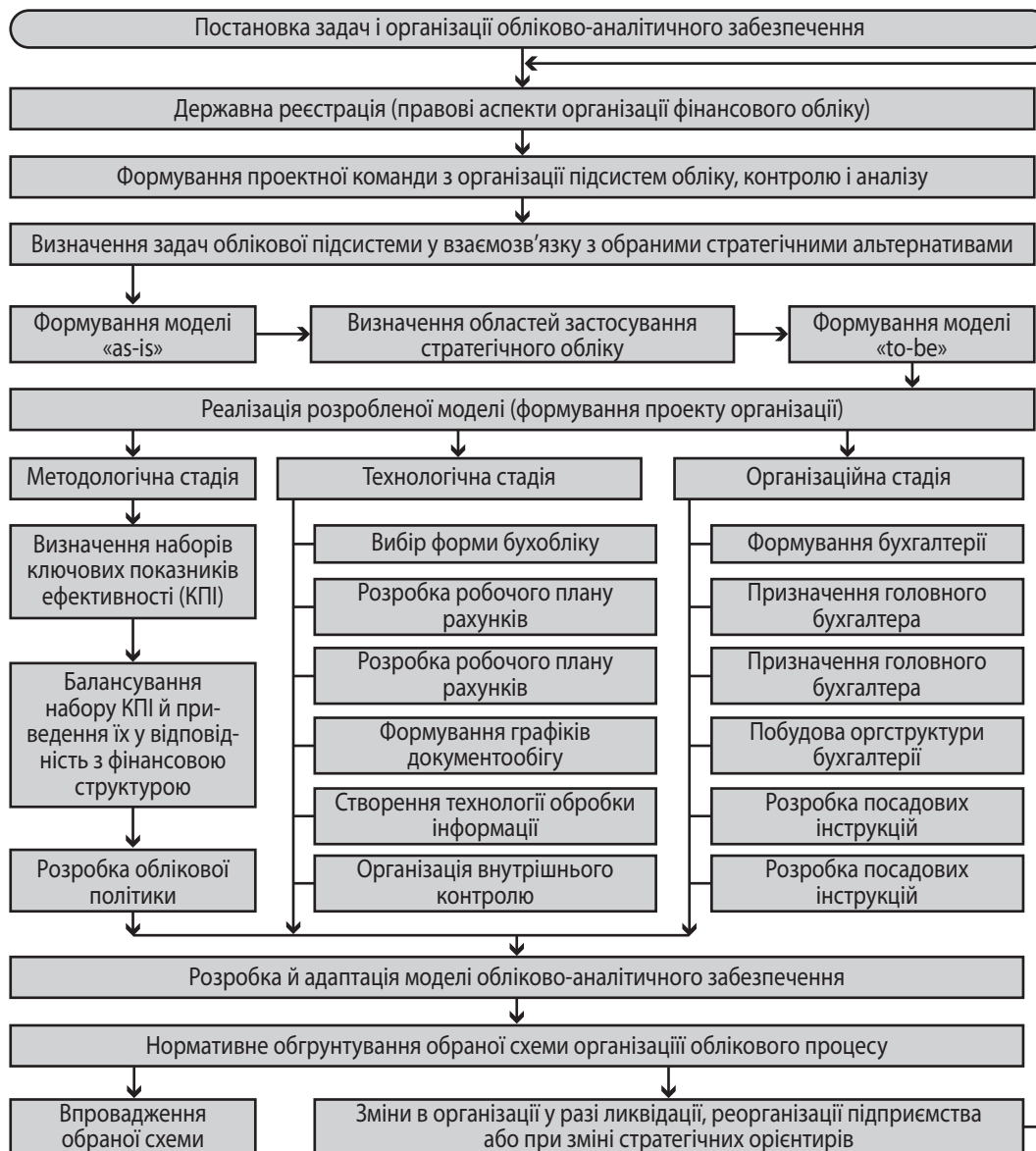


Рис. 1. Схема процесу організації обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства

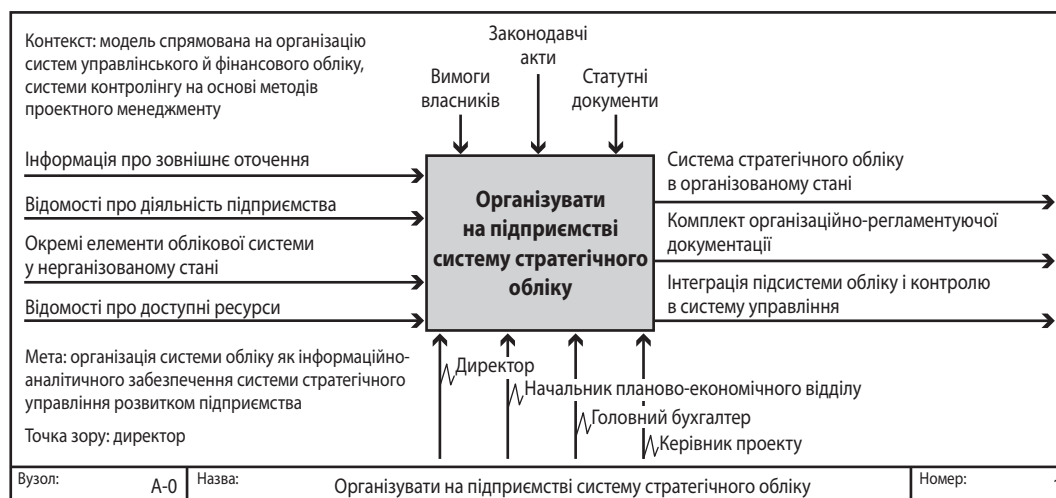


Рис. 2. Контекстна діаграма процесу організації стратегічного обліку

Діяльність як об'єкт управління розглядається у вигляді проекту тільки тоді, коли вона об'єктивно має комплексний характер, і для її ефективного управління важливе значення має аналіз внутрішньої структури всього комплексу робіт; переходи від однієї роботи до іншої визначають основний зміст всієї діяльності; досягнення цілей діяльності пов'язане з послідовно-паралельним виконанням усіх елементів цієї діяльності; обмеження за часом, фінансовими, матеріальними і трудовими ресурсами мають особливе значення в процесі виконання комплексу робіт; тривалість і вартість діяльності явно залежить від організації всього комплексу робіт.

З урахуванням цього проект можна визначити як систему сформульованих цілей і заходів щодо їхнього виконання, або як інструктивно-методичний документ, у якому заздалегідь викладаються порядок і технологія здійснення

облікового процесу. Пропонована структура проекту організації стратегічного обліку наведена на рис. 3.

Успіх розробки проекту і його якісний рівень залежать від загального організаційного рівня підприємства і ряду передумов – таких, як наявність раціональної структури управління підприємством, ефективної системи планування, автоматизації облікових робіт. Відповідно й подальше впровадження стратегічного обліку повинно відбуватися за схемою, поданою на рис. 4.

У свою чергу, для розробки змістовної частини проекту необхідно виконати декілька послідовних стадій. Їх набір буде залежати від уявлень суб'єкта організації обліку. Разом з тим в основу такого набору, думається, варто покласти держстандарт в галузі розробки інформаційних технологій [15], що в цілому відповідають моделі управління зрілістю програмних проектів СММ [19]. Пропонований варіант взаємодії стадій наведено на рис. 5.

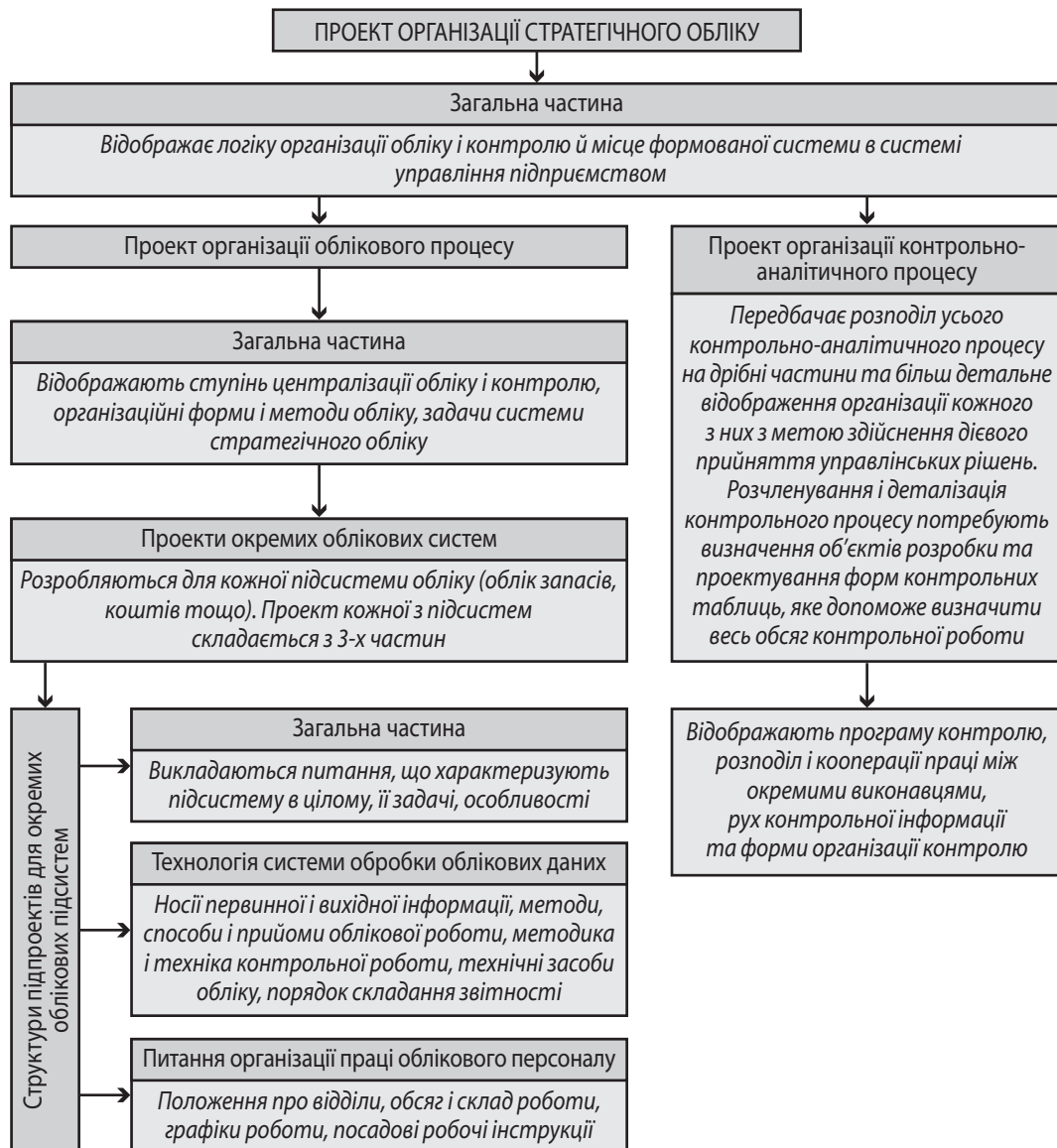


Рис. 3. Структура проекту організації стратегічного обліку

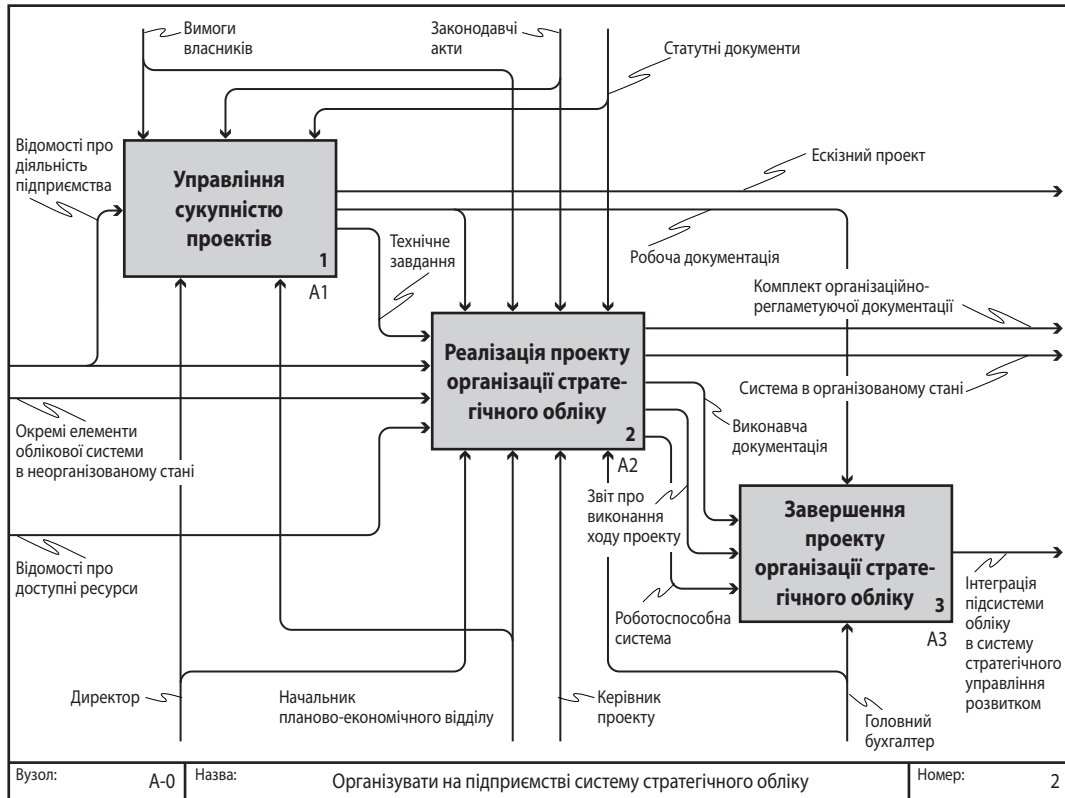


Рис. 4. Схема проектного управління організацією обліку

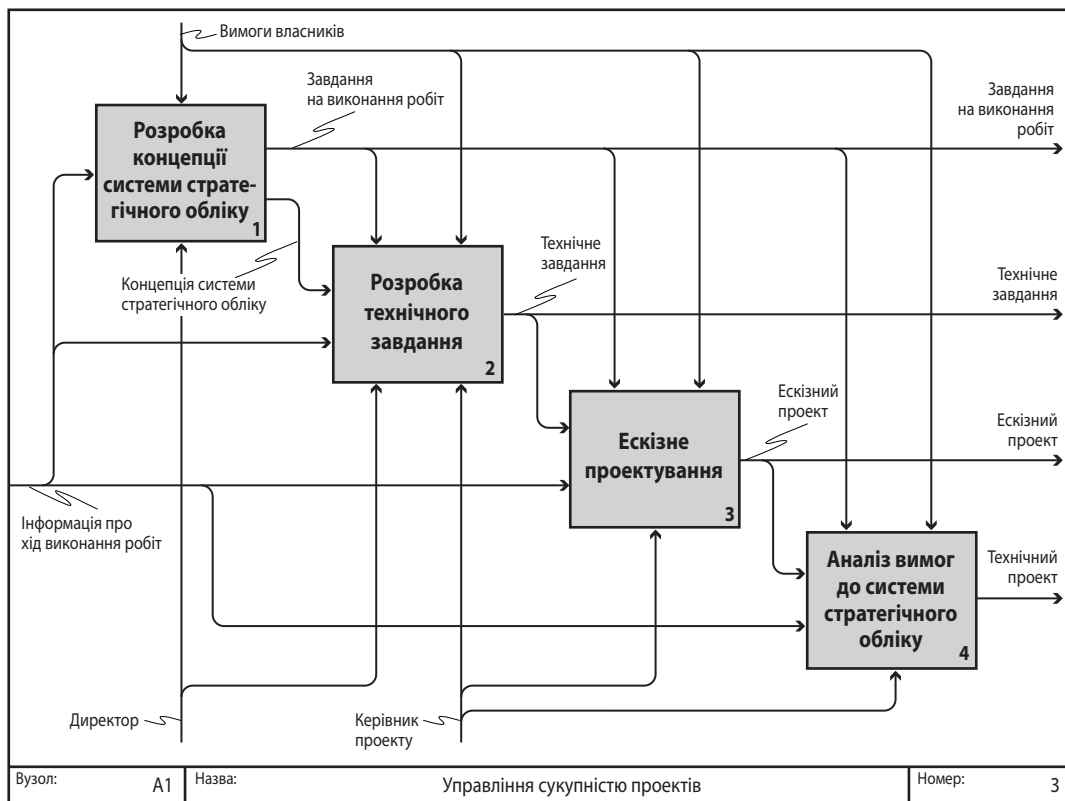


Рис. 5. Послідовність розробки проекту організації стратегічного обліку

Основою облікової системи є оперування певними даними й показниками. У разі фінансового обліку вони повинні певним чином документуватися. З точки зору організації обліково-аналітичного забезпечення слід дотримуватися достатнього ступеня оперативності й достовірності одержання інформації в превентивному режимі. Одночасно слід врахувати наявну критику традиційної фінансово-орієнтованої концепції менеджменту, заснованої на показниках фінансової звітності (наявність слабого взаємозв'язку зі стратегічним плануванням, сильну орієнтацію на минулі результати, короткостроковість, відсутність нефінансових показників, спрямованість тільки на частину представників зовнішнього й внутрішнього середовищ підприємства) та означену вище потребу використання здобутків концепції Performance Measurement, або виміру досягнень [8, 17].

Приймаючи концепції виміру досягнень, доречним є й прийняття моделі Balanced ScoreCard (BSC) як перспективного формату опису діяльності підприємства за допомогою деякого набору показників, що відповідають певним стратегічним перспективам. Головна особливість даної моделі є її пов'язаність з бізнес-процесами, які спрямовані на задоволення потреб клієнтів і в які залучені всі співробітники підприємства. На відміну від традиційного управління, що занадто зосереджено на фінансових показниках, BSC-модель орієнтує керівництво підприємства на стратегічний розвиток та відображає розширення інформацій-

них можливостей облікової системи шляхом додавання в неї нефінансових показників (тобто BSC-модель безпосередньо розглядається як система стратегічного обліку). Окрім того, в цій моделі виділяють як причинно-наслідкові зв'язки між групами показників, об'єднаних у проекції, так і взаємозв'язки між показниками підприємства та його підрозділів, а також між показниками результативності й винагороди персоналу.

Необхідність інтеграції всіх розглянутих вище видів обліку обумовила незначний відхід від стандарту при описі наступного елемента розроблюваної референтної функціональної моделі, який пов'язано з реалізацією проекту організації обліку (рис. 6). Застосування переходу J1 передбачає узгодженість при побудові окремих облікових підсистем, забезпечення синергії їхньої взаємодії. При цьому незалежно від технічних засобів технологія облікового процесу у всіх випадках передбачає виділення певних об'єктів організації: номенклатуру, носії даних, рух носіїв, забезпечення процесу. Характерним при цьому є те, що зазначені об'єкти організації використовуються на всіх трьох етапах облікового процесу – первинному, поточному й підсумковому.

Головними відмінними рисами моделей BSC, у порівнянні з іншими способами опису організаційних стратегій, є більш простий формат стратегічної карти, описаний обмеженим набором показників, та особливий фокус на взаємозв'язок перспектив і показників. Тут слід відзна-

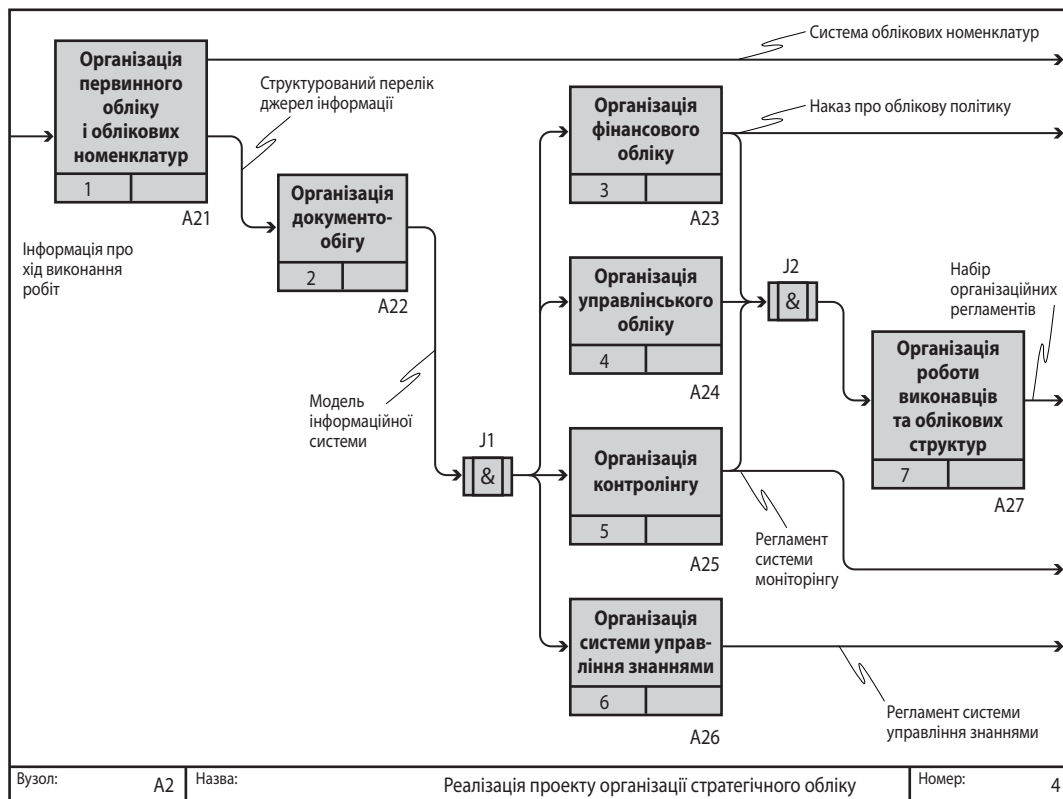


Рис. 6. Реалізація проекту організації стратегічно орієнтованого облікового процесу

чити, що, з одного боку, жодна з перелічених концепцій не відмовляється від принципу збалансованого застосування фінансових й нефінансових показників, а з іншого – будь-яка з них може бути покладена в основу організації облікових номенклатур стратегічного обліку. Разом з тим моделі класу BSC мають певні недоліки, що будуть охарактеризовані далі.

У загальному вигляді під номенклатурою розуміють перелік, сукупність назв та термінів, що використовуються в будь-якій галузі [5]. Отже, облікові номенклатури визначають як перелік засобів підприємства, джерел їхнього утворення й результатів господарської діяльності, що повинні знайти відображення в бухгалтерському обліку [14, с. 35], так і сукупність облікових інформаційних даних, які стосуються господарських фактів і операцій [12, с. 59]. З точки зору побудови системи фінансово обліку, такий підхід має сенс, проте задля організації обліково-аналітичного забезпечення пропонується облікові номенклатури визначити як кількісні або якісні параметри, що характеризують бізнес-процес, його входи, виходи та результати виконання.

Стратегічні номенклатури необхідно формувати в залежності від фактичних умов діяльності підприємства та потреб в інформації для планування розвитку. При розробці облікових номенклатур особливу увагу треба приділяти тому, до якого етапу й типу облікового процесу вони відносяться, оскільки кожен з них має свої особливості та

вимоги. Початком розробки облікових номенклатур є їхня класифікація за об'єктами обліку. Разом з тим варто співвідносити формовані облікові номенклатури з потребами системи управління підприємства. Для цього слід враховувати наявність співвідношення видів обліку з управлінською ієрархією. Інтеграція систем обліку і управління забезпечується за рахунок створення й підтримки у дієвому стані єдиної системи цілей, показників та критеріїв їх досягнення.

Після того, як система стратегічних цілей і показників в цілому для підприємства створена, необхідно розробити систему показників для кожного бізнес-процесу підприємства. Така система показників повинна відповідати документально закріпленим стратегічним цілям розвитку та комплексно характеризувати особливості його функціонування. При цьому слід забезпечити розгортання показників (номенклатур) на процеси нижчого рівня. Для оптимізації процесу формування облікових номенклатур й формування системи документування господарських операцій пропонується застосування схеми, поданої на рис. 7.

Система стратегічного обліку має бути організована як у часі, так і в просторі. У процесі обліку інформація певним чином обробляється. Зазначені дії відтворюються у формі опрацювання носіїв інформації. А саме раціоналізація документів дає найбільшого впливу на ефективність організації облікового процесу, саме обробка документів

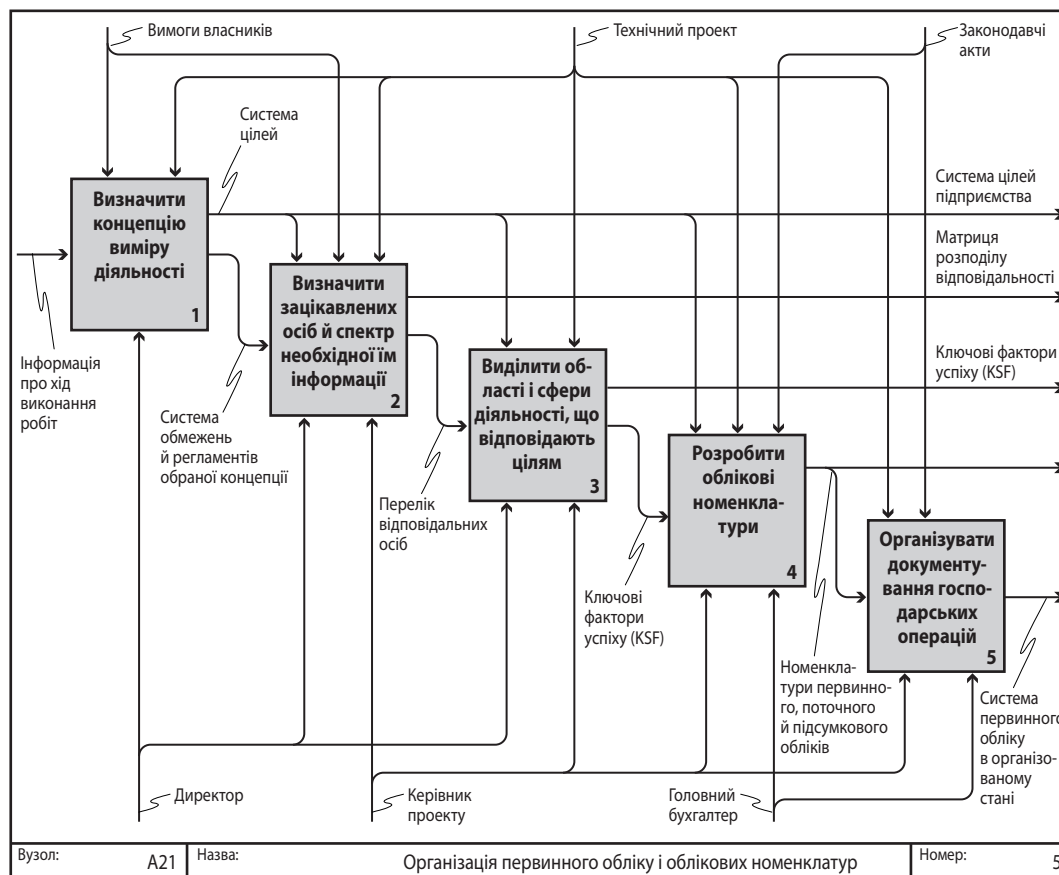


Рис. 7. Організація первинного обліку і облікових номенклатур

складає найбільшу питому вагу в загальних трудових витратах працівників. Через це роботи з організації стратегічного обліку потрібно поєднувати з комплексом заходів щодо вдосконалення організаційної структури, інформаційної бази, внутрішнього документообігу і нормативного господарства. Першочерговою задачею в цьому напрямку є раціоналізація існуючих на кожному підприємстві видів інформації та документів.

У практиці організаційної діяльності склалося декілька підходів до моделювання та оптимізації документообігу, які пропонується умовно поєднати в три групи: графічні методи (документограми, органіграми, мережі Петрі, графіки тощо), технологічні (формування маршрутно-технологічних карт документів) та матричні (транспортні моделі економіко-математичного моделювання). Разом з тим найбільш актуальним і практично значущим, з точки зору управління, розвитком є побудова інформаційних моделей або застосування CASE-засобів, які надають більш агреговане уявлення про необхідну інформацію.

Досвід роботи національних підприємств показує, що сьогодні неможливо забезпечити необхідні якість й оперативність управління на основі паперового документообігу. Рішення цієї проблеми можливо шляхом автоматизації документообігу. Організація електронного документообігу здійснюється відповідно до законодавства України або на підставі договорів, що визначають взаємовідносини

суб'єктів електронного документообігу. Для формування електронного документообігу слід створити систему управління документообігом (СУД). Вона повинна внести значні поліпшення в систему пошуку, збереження й використання документів в паперовому поданні або в систему управління файлами комп'ютерної мережі. Традиційна система адміністративного збереження документів має жорсткі обмеження щодо засобів подання документів. Мета створення й розробки СУД полягає в тому, щоб виробити як на адміністративному, так і на оперативному рівнях дієве документоорієнтоване середовище для роботи. Для її досягнення слід сформувавши відповідну архітектуру моделі, яка буде визначати наведення об'єктів в системі розробки документації з точки зору їх компонентів і взаємозв'язків між ними.

Головними операціями при цьому будуть відправлення, передавання та одержання електронних документів. Організувати ці процеси доцільно враховуючи розроблену М. Дж. Саттоном [11] модель життєвого циклу розробки документообігу, що базується на твердженні, ніби бажані результати можуть бути досягнуті лише завдяки виконанню ланцюга певних дій, наведеного на рис. 8. Безпосередньо є життєвий цикл документообігу зведеться до шести фаз: загальне визначення, аналіз, створення, збереження, публікація й виведення з обігу.

Наступним етапом реалізації проекту організації стратегічного обліку, відповідно до рис. 6, буде формування

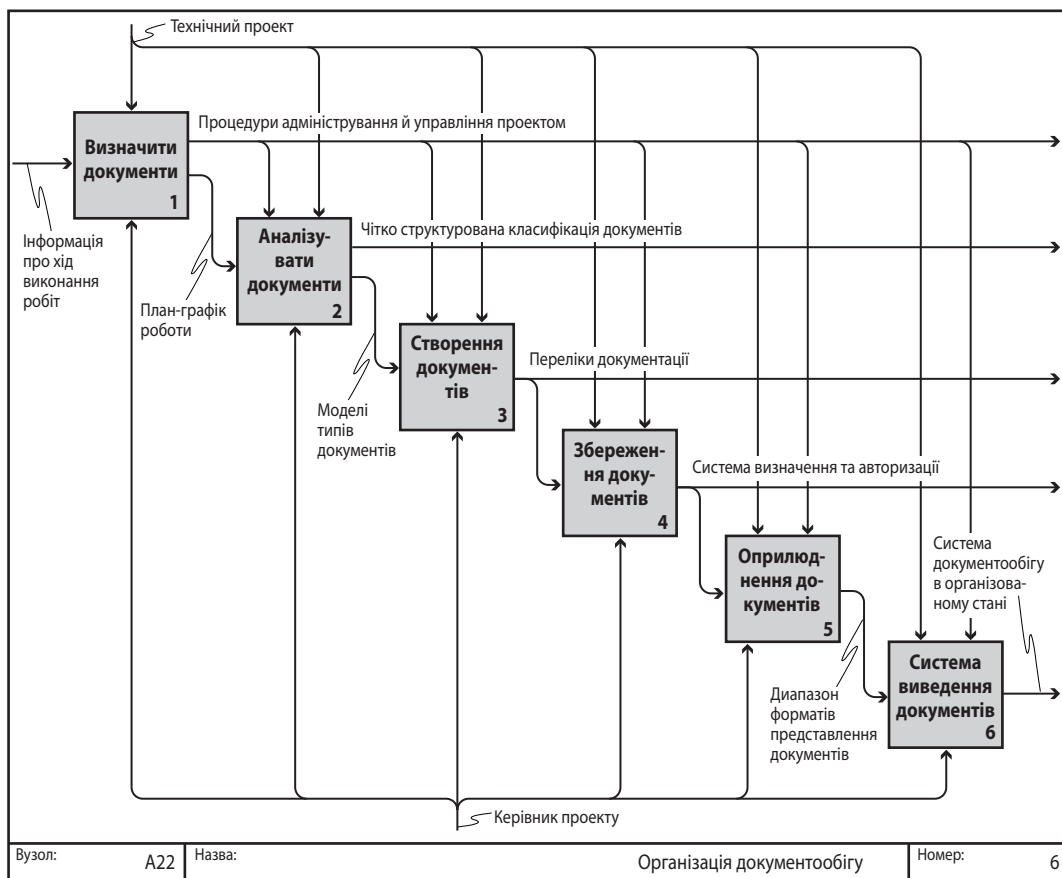


Рис. 8. Етапи розробки документообігу підприємства

системи фінансового обліку, що також передбачає проходження певної запропонованої послідовності етапів, що відображена на рис. 9. З нього видно, що головним етапом можна вважати формування облікової політики, яка буде враховувати принципи виділення бізнес-процесів, фінансову структуру підприємства та регламентацію обліку в центрах відповідальності. Аналогічним чином може бути організована система управлінського обліку та відповідна управлінська облікова політика. Певні особливості матиме вирішення питання про розробку плану рахунків управлінського обліку та його практичне застосування. У більшості випадків, навіть коли підприємство заявляє про окремий план рахунків управлінського обліку, однаково використовується план рахунків бухгалтерського обліку. Слід зазначити, що створення окремого плану рахунків управлінського обліку не є головною метою постановки обліку, а лише способом одержання й узагальнення інформації. Метою в даному випадку є одержання інформації та звітів для прийняття рішень і контролю їх виконання.

Створення й ведення паралельного обліку значно збільшує документообіг, приводить до необхідності створення паралельної «управлінської» бухгалтерії, неможливості знайти взаємозв'язок між показниками різних видів обліку та до значної їх розбіжності. Тому мова повинна йти про Єдиний план рахунків управлінського й бухгалтерського обліку в єдиній обліковій політиці управлінського й бухгалтерського обліку, у яких завдання одержання інформації й звітів пропонується вирішити за допомогою доповнення єдиного плану рахунків, рахунками управлінського обліку; доповнення бухгалтерських рахунків субрахунками й аналітиками, що служать цілям управлінського обліку; розробки класифікаторів і довідників (НДІ) до плану рахунків; модернізації (додаткові процедури, оперативність) графіка облікового до-

кументообігу для цілей управлінського обліку; опису принципів обліку витрат (калькуляційні системи, рознесення непрямих витрат). Відповідні етапи організації управлінського обліку розглянуті на рис. 10.

Основу вибору конкретної методології управлінського обліку становлять: зовнішні стандарти й норми (податкове, бухгалтерське й митне законодавство; зовнішні нормативи діяльності, які необхідно враховувати в процесі організації управлінського обліку); внутрішні стандарти (корпоративна та облікова політика, що визначають всі аспекти господарювання підприємства: від правил формування портфеля замовлень до окремих аспектів функціонування обліку й правил взаємодії між структурними компонентами організації); стандарти на функціональність бізнес-процесів підприємства (стандарти систем MRP та ERP).

На завершальному етапі організації управлінського обліку слід зробити правильний вибір програмних і технічних засобів для його автоматизації. У ході конструювання й розробки повноцінної інформаційної системи управління необхідно реалізувати такі завдання: визначити результати, які користувачі повинні одержувати з системи; вказати, які дані необхідно вводити в систему для одержання необхідних результатів; розробити вимоги до системи обробки, які перетворюють дані на вході в інформацію на виході; забезпечити безпеку на рівні баз даних.

Завершальною частиною означеного на рис. 9 етапу формування обліку є створення системи надання інформації. Оскільки питання регламентації подання фінансової звітності досить повно розглянуто в наявній літературі [7, 18], а вище доведено необхідність формування інтегрованої облікової системи, пропонується як підґрунтя організації звітності використовувати концепцію внутрішніх управлінських звітів IMR (Internal Management Report) [3, 13]. Ці звіти складаються для менеджерів у відділах підприєм-

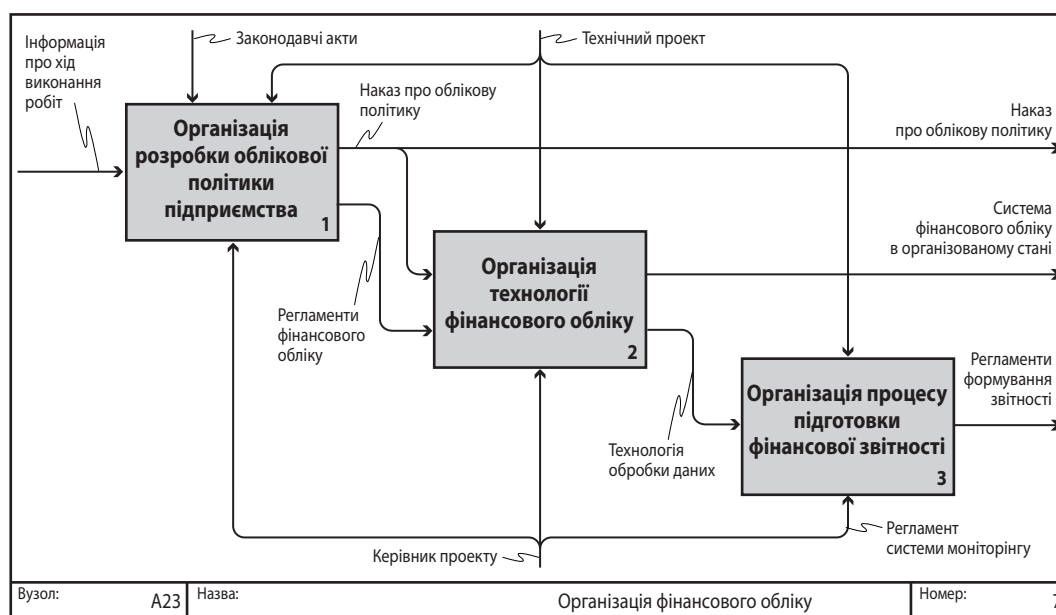


Рис. 9. Етапи організації фінансового обліку

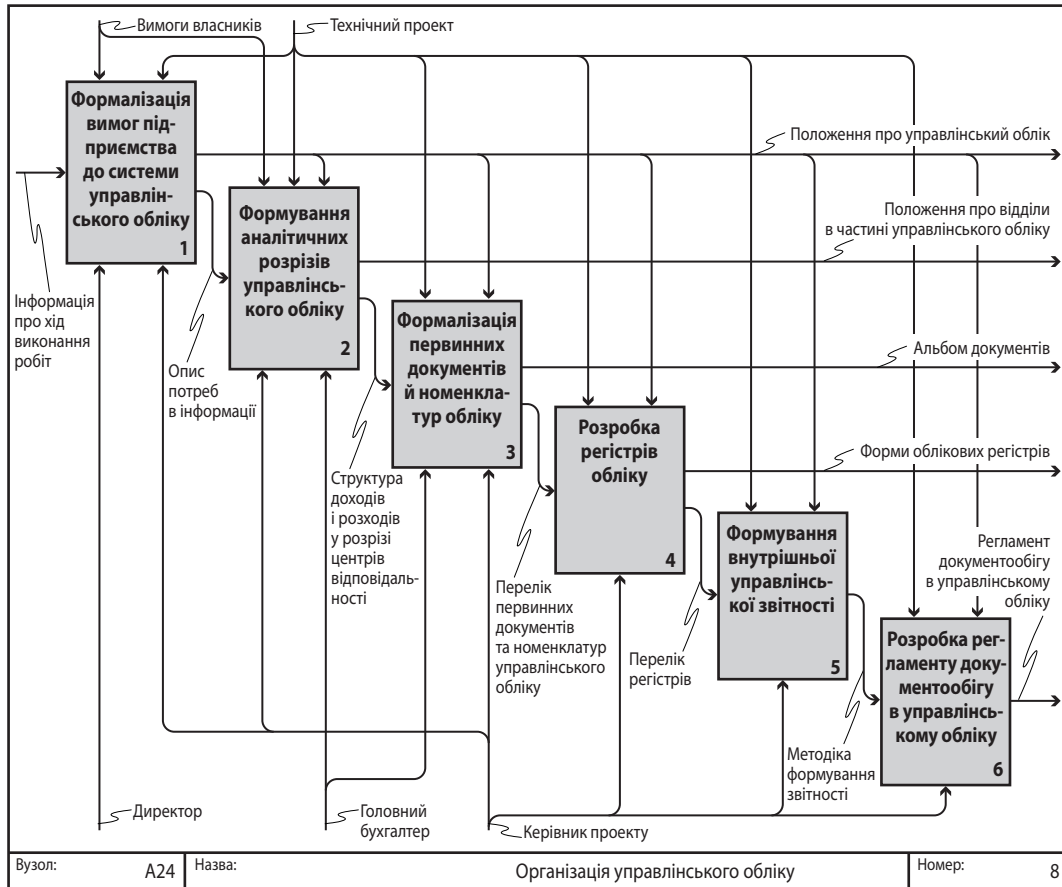


Рис. 10. Схема процесу інтеграції управлінського та стратегічного обліку

ства відповідно до їх статусу й функцій. Вони містять дані про фінансовий облік, контроль та інформацію, про зміст та хід реалізації виробничих операцій. Формування таких звітів тісно пов'язано з розвитком інформаційного забезпечення обліку. Такі звіти повинні охоплювати всі рівні управління підприємством та підводити підсумки всіх операцій, що охоплюють основні види господарської діяльності.

Впровадження системи управлінської звітності передбачає проведення декількох основних етапів. По-перше, необхідно адаптувати систему під вимоги конкретного підприємства. Для цього треба обговорити ділові цілі, щоб визначити, яка додаткова інформація потрібна керівникам вищого й середнього рівнів, яка не подана в існуючих звітах. Потім треба додати додаткові колонки й підсумкові пункти у звіті, щоб задовольнити додаткові потреби свого підприємства. Саме після цього слід переходити безпосередньо до впровадження системи, яка передбачає складання плану впровадження, керівництво та координацію цього процесу.

Відповідно й найбільш відповідальним етапом буде виділення джерел даних, оскільки саме вони визначають їх доцільність й точність. Для цього слід установити потік даних, визначити, звідки надходять дані, вибрати найбільш сприятливий момент для отримання даних і кінцеві терміни їх надходження. Якщо дані надходять з різних джерел, слід забезпечити їх порівнянність. Далі шляхом порівняння

інформації, що надходить, з поставленими завданнями визначають графік та регулярність надходження інформації. Етапи організації звітності подано на рис. 11.

З питанням організації звітності тісно перетинається створення підсистем, що будуть використовувати вихідні звітні дані, зокрема системи контролінгу. Етапи організації відповідної служби наведені на рис. 12.

Основою пропонованої на рис. 12 системи контролінгу буде саме взаємозв'язок її підсистем внутрішнього контролю, моніторингу й системи збалансованих показників, що встановлюватиме для двох попередніх стратегічні орієнтири діяльності. Взагалі під системою внутрішнього контролю (СВК) пропонується розуміти існуючу політику підприємства та всі зв'язані з нею процедури, спрямовані на виявлення, виправлення й запобігання істотних помилок і перекручувань інформації, що можуть з'явитися у фінансовій звітності. Такий контроль дозволяє керівництву підприємства здійснити правильне й ефективне ведення бізнесу, забезпечити дотримання діючого законодавства при здійсненні фінансово-господарської діяльності, розробити методи захисту й схоронності активів, запобігти та знайти шахрайство й помилки, забезпечити точність, повноту, захист облікових записів і своєчасну підготовку достовірної бухгалтерської і фінансової звітностей. Саме наявність СВК в пропонованій схемі побудови стратегічного обліку, яка виходить за рамки тих питань, що відносяться

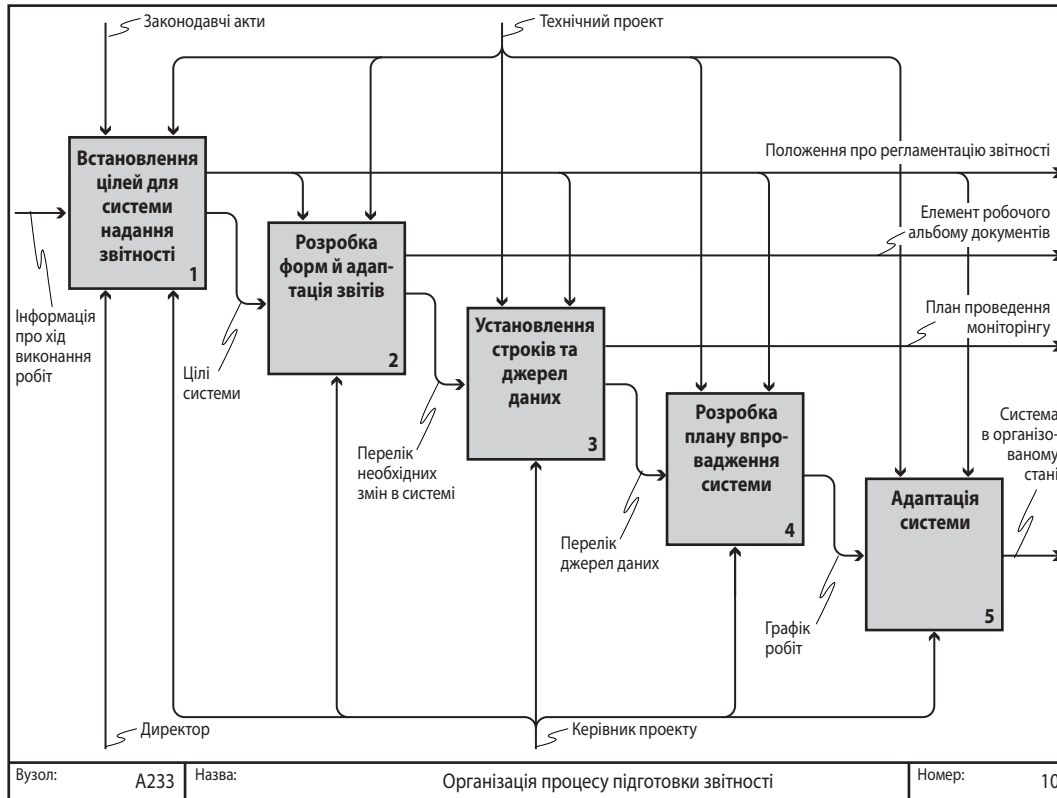


Рис. 11. Етапи організації звітності

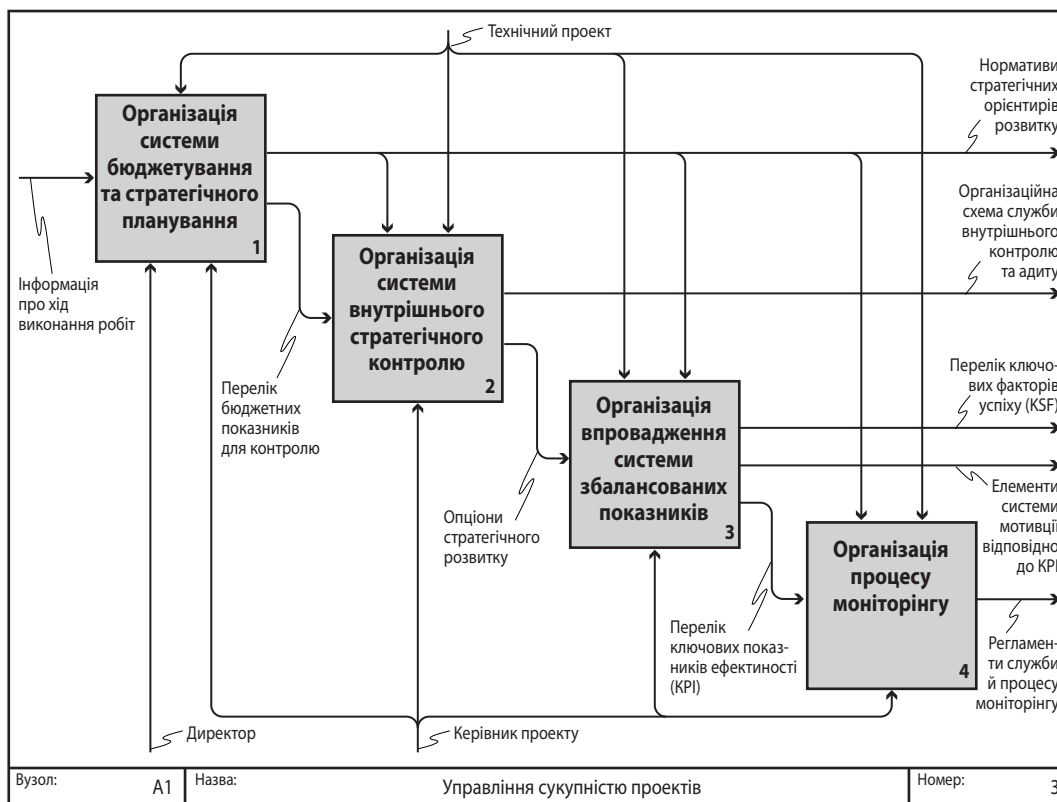


Рис. 12. Етапи інтеграції контролінгу до системи стратегічного обліку

безпосередньо до функцій фінансового обліку, і є головною відмінністю авторських пропозицій.

Таким чином, в статті наведено модель організації системи стратегічного обліку, що базується на інтегруванні до єдиного циклу всіх видів обліку й контролінгу, розподілених за рівнями управлінської ієрархії. Разом з тим потребує проведення подальших досліджень ідентифікація відмінностей й змісту кожного з блоків пропонованої референтної моделі в умовах орієнтування облікового процесу не на збирання ретроспективних показників, а на випереджальне розроблення необхідних стратегічних альтернатив розвитку підприємства.

Література

1. Дубейковский В. И. Практика функционального моделирования с AllFusion Process Modeler 4.1. Где? Зачем? Как? – М.: ДИАЛОГ-МИФИ, 2004. – 464 с.
2. Елиферов В. Г. Бизнес-процессы: Регламентация и управление / В. Г. Елиферов, В. В. Репин. – М.: ИНФРА-М, 2004. – 320 с.
3. Каплан Р. Организация, ориентированная на стратегию. Как в новой бизнес-среде преуспевают организации, применяющие сбалансированную систему показателей / Р. Каплан, Д. Нортон. – М.: Олимп-Бизнес, 2005. – 416 с.
4. Каплан Р. Стратегическое единство: создание синергии организации с помощью сбалансированной системы показателей / Р. Каплан, Д. Нортон. – М.: ИД «Вильяс», 2006. – 384 с.
5. Малый экономический словарь / Под ред. А. Н. Азрилияна. – М.: Институт новой экономики, 2000. – 1088 с.
6. Марк Д. А. Методология структурного анализа и проектирования: Пер. с англ. / Предисловие Д. Т. Росса / Д. А. Марк, К. Мак-Гоуэн. – М.: Мета-технология, 1993. – 240 с.
7. Пилипенко А. А. Організація обліку і контролю: підручник / А. А. Пилипенко, В. І. Отенко. – Х.: Видавничий Дім «ІНЖЕК», 2005. – 424 с.
8. Попов Д. Эволюция показателей стратегии развития предприятия // Управление компанией. – 2003. – № 2. – С. 17–23.
9. Райан Б. Стратегический учет для руководителя. – М.: Аудит, Юнити, 1998. – 616 с.
10. Руководство к своду знаний по управлению проектами (руководство РМBOOK) [электронный ресурс]. – режим доступа: <http://www.pmbbook.com>
11. Саттон Дж. Д. М. Корпоративный документооборот: принципы, технология, методология внедрения. – СПб.: Азбука, 2002. – 458 с.
12. Свірко С. В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах: Навч. посібник. – К.: КНЕУ, 2004. – 380 с.
13. Семь нот менеджмента. – 3-е изд., доп. – М.: ЗАО «Журнал Эксперт», 1998. – 424 с.
14. Сопко В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: Підручник / В. Сопко, В. Завгородний. – К.: КНЕУ, 2000. – 260 с.
15. Стандарты ГОСТ в области разработки информационных систем [электронный ресурс]. – режим доступа: <http://www.vernikov.ru>
16. Стратегический учет: учеб. пособие для студентов, обучающихся по специальностям: «Финансы и кредит», «Бухгалт. учет, анализ и аудит» / Под. ред. В. Э. Каримова. – М.: Омега-Л, 2005. – 168 с.
17. Управление эффективностью бизнеса. Концепция Business Performance Management / Е. Ю. Духонин, Д. В. Исаев, Е. Л. Мостовой и др. Под ред. Г. В. Генса. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2005. – 270 с.
18. Чабанова Н. В. Фінансова звітність підприємств. – Х.: Фактор, 2006. – 444 с.
19. Шафер Д. Ф. Управление программными проектами: достижение оптимального качества при минимуме затрат: Пер. с англ. / Д. Ф. Шафер, Р. Т. Фатрелл, Л. И. Шафер. – М.: Издательский дом «Вильямс», 2003. – 1136 с.