

**ДЕРЖАВНИЙ ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД
«КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ВАДИМА ГЕТЬМАНА»**

ШАЙКАН АНДРІЙ ВАЛЕРІЙОВИЧ

УДК 657:005.921

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В АСПЕКТІ СТРАТЕГІЧНОГО
УПРАВЛІННЯ ПРОМИСЛОВИМ ПІДПРИЄМСТВОМ**

Спеціальність 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)

Автореферат
дисертації на здобуття наукового ступеня
доктора економічних наук

Київ - 2009

Дисертацією є рукопис

Роботу виконано на кафедрі бухгалтерського обліку ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» Міністерства освіти і науки України

Науковий консультант: доктор економічних наук, професор
Кузьмінський Юрій Анатолійович,
ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», завідувач кафедри бухгалтерського обліку

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, доцент
Дрозд Ірина Кузьмівна,
Київський національний університет імені Тараса Шевченка, професор кафедри обліку та аудиту

доктор економічних наук, професор
Лучко Михайло Романович,
Приватний вищий навчальний заклад «Європейський університет» Тернопільська філія, директор, завідувач кафедри обліку та контролю фінансово-господарської діяльності

доктор економічних наук, професор
Петрук Олександр Михайлович,
ДВНЗ «Житомирський державний технологічний університет», завідувач кафедри фінансів

Захист дисертації відбудеться «__» листопада 2009 р. о 14.00 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 26.006.06 у ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» за адресою: 03680, м. Київ, проспект Перемоги, 54/1, ауд. 203.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» за адресою: 03113, м. Київ, вул. Дягтерівська, 49-г, ауд. 601.

Автореферат розісланий «__» жовтня 2009 р.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради

О.Д. Шарапов

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Для успішного функціонування і розвитку промислових підприємств у сучасних умовах ведення бізнесу необхідно створити ефективний механізм стратегічного управління, з охопленням усіх рівнів і напрямів діяльності суб'єктів господарювання. Активність функціонування цього механізму сприятиме формуванню інформаційної бази для прийняття стратегічних управлінських рішень з урахуванням постійних змін зовнішнього середовища та внутрішніх можливостей підприємства. Основний обсяг інформації для обґрунтування таких рішень продукує бухгалтерський облік як система збору, накопичення, систематизації, обробки та передачі різним користувачам облікових даних необхідного формату і змістовного наповнення про господарську діяльність суб'єктів господарювання. Важливе завдання бухгалтерського обліку в контексті стратегічного управління полягає в оптимізації способів підготовки і передачі інформації менеджерам усіх рівнів системи управління, для забезпечення своєчасності прийняття та реалізації управлінських рішень

При обґрунтуванні стратегічних управлінських рішень необхідно враховувати загальну стратегічну місію суб'єктів господарювання, а також конкретний ієрархічний рівень управління, оскільки варіативність стратегії конкретного підприємства залежить від розвитку галузі та рівня диверсифікації підприємства. Цільове спрямування бухгалтерського обліку на оперативне інформаційне забезпечення системи управління передбачає необхідність урахування взаємозв'язку внутрішніх і зовнішніх процесів при здійсненні господарської діяльності. З урахуванням цього ефективна та дієва модель бухгалтерського обліку забезпечення стратегічного управління передбачає: чітке визначення ролі, місця, завдань і функцій обліку в підсистемі управління; врахування вимог керівників усіх ланок управління при підготовці облікової інформації; визначення логічних зв'язків складових облікового процесу з елементами стратегічного управління.

У дослідження теорії бухгалтерського обліку та його управлінського напрямку зробили значний внесок багато вітчизняних та зарубіжних учених і практиків. Серед вітчизняних авторів слід відзначити таких: М.Т. Білуху, О.С. Бородкіна, Ф.Ф.Бутинця, Б.І. Валуєва, А.М. Герасимовича, І.І. Каракоза, Л.М. Кіндрацьку, Г.Г.Кірейцева, М.В. Кужельного, А.М. Кузьмінського, Ю.А. Кузьмінського, В.Г.Линника, Ю.Я. Литвина, Є.В. Мниха, Л.В. Нападовську, П.П. Німчинова, Ю.І.Осадчого, М.С. Пушкаря, В.В. Сопка, М.Г. Чумаченка, В.Г. Швеця, а також зарубіжних вчених і практиків: Х.Андерсона, А.Апчерча, І.М. Богатую, М.Ф.ванБреда, Р.В. Віла, Д.Друрі, Р.Каплана, В.Є. Керімова, Д.Колдуела, М.Р.Метью, Б.Нідлза, О.Є. Ніколаєва, Д.Нортон, В.Ф. Палія, М.Х.Б. Перера, Б.Райана, Я.В. Соколова, В.І. Ткача, М.В. Ткача, К.Уорда, Д.Фостера, Е.С.Хендріксена, Ч.Т. Хорнгрена.

Праці більшості вітчизняних вчених присвячені вивченню та опрацюванню методології й організації бухгалтерського обліку в аспекті поточного управління. Втім, актуальні питання формування інформаційного підґрунтя для стратегічного управління промисловим підприємством поки що не стали об'єктом фундаментальних наукових досліджень. У працях зарубіжних авторів цей напрямок

бухгалтерського обліку розглядається в контексті «стратегічного обліку» або «стратегічного управлінського обліку», що зумовлює певні наукові дискусії.

Водночас питання методології та організації бухгалтерського обліку з метою стратегічного управління є проблемними і потребують вирішення на теоретичному та практичному рівні. Необхідно врахувати сучасні тенденції розвитку облікової науки, можливість застосування спеціального інструментарію для вирішення завдань інформаційного забезпечення стратегічного управління, створення відповідних умов для ефективного функціонування системи бухгалтерського обліку в умовах стратегічного управління промисловим підприємством. Проблемність названих позицій підтверджується відсутністю монографій, навчальних посібників і підручників вітчизняних вчених щодо їх розв'язання.

Зазначене свідчить про актуальність обраної теми й окреслює коло питань, які потребують глибокого та ґрунтовного наукового дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дослідження виконано відповідно до плану науково-дослідних робіт кафедри бухгалтерського обліку підприємницької діяльності ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» за темою «Концепція розвитку обліку, аналізу та аудиту в умовах міжнародної інтеграції» (номер державної реєстрації №0106U004356). В процесі виконання цієї теми автором розроблено пропозиції щодо організації бухгалтерського обліку з метою стратегічного управління промислових підприємств України.

Мета та завдання дослідження. Метою дисертаційної роботи є комплексне дослідження змісту облікового процесу в системі стратегічного управління промисловим підприємством і розробка теоретичних, методологічних та організаційних засад побудови адекватних методик бухгалтерського обліку.

Відповідно до поставленої мети у дисертації визначено й вирішено такі завдання:

- вивчити й дослідити умови становлення та етапи історичного розвитку управлінського обліку;
- опрацювати та узагальнити світовий досвід вирішення теоретичних і практичних питань методології, методики й організації бухгалтерського обліку для формування інформаційної бази стратегічного управління підприємством;
- виявити вплив видів економічної діяльності підприємств на складові бухгалтерського обліку; визначити структурну побудову бухгалтерського обліку в межах господарського обліку;
- з урахуванням взаємозв'язків стратегічного і тактичного управління визначити роль, місце і завдання бухгалтерського обліку в системі стратегічного управління промисловим підприємством;
- довести неправомірність використання у межах чинної системи бухгалтерського обліку поняття «стратегічний облік»;
- скласти перелік завдань для активізації функцій обліково-фінансового підрозділу промислового підприємства, з метою формування базових елементів корпоративної інформаційної системи управління;

- адаптувати сучасні інструменти менеджменту (методи BSC, ABC, EVATM та ФВА) до використання в системі бухгалтерського обліку промислових підприємств з метою їх стратегічного управління;

- виокремити складові загального процесу підвищення ефективності управління на основі поєднання технологій бухгалтерського обліку і стратегічного менеджменту і обґрунтувати напрями їх вдосконалення;

- запропонувати збалансовану систему показників для інформаційного забезпечення стратегічного при визначенні впливу кризових явищ фінансового характеру на діяльність промислових підприємств;

- розвинути концепцію відповідальності за достовірність інформації на основі принципів місця її виникнення та визначити основні механізми й інструменти врахування в системі бухгалтерського обліку інформаційних потоків в процесі стратегічного управління підприємством;

- запропонувати і обґрунтувати комплекс вимог до вихідної інформації системи бухгалтерського обліку з метою стратегічного управління промисловим підприємством.

Об'єктом дослідження є процес бухгалтерського обліку і стратегічного управління промисловим підприємством.

Предметом дослідження є теорія, методологія, організація бухгалтерського обліку в аспекті стратегічного управління промисловим підприємством .

Методи дослідження. Теоретичною основою цього дослідження є низка загальнонаукових методів, що базуються на діалектичному методі пізнання та об'єктивних законах економіки. Зокрема, в процесі розв'язання поставлених завдань дослідження використовувались: системний і комплексний підходи, індукція, дедукція (для визначення змісту бухгалтерського обліку з метою стратегічного управління промисловим підприємством), методи логічного та історичного (при дослідженні еволюції бухгалтерського обліку і формуванні сучасних напрямків його вдосконалення), експертних оцінок і кількісного аналізу (при визначенні перспективних напрямків розвитку облікової науки та практики, а також факторів, що впливають на даний процес), моделювання (при дослідженні поведінки і змісту системи бухгалтерського обліку підприємства як елемента ланцюга цінності і принципової схеми поєднання сучасних стратегічних технологій обліку і управління на базі збалансованої системи показників). Методика дослідження базується на комплексі різних наукових і практичних знань у галузях: обліку, фінансів, маркетингу, менеджменту, кібернетики, інформатики. Системний підхід до наукового пізнання забезпечив вивчення явищ і процесів у контексті причинно-наслідкових зв'язків і теоретичне узагальнення виявлених закономірностей та тенденцій.

Інформаційною базою дослідження стали законодавчі та нормативні акти, наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених з теорії, методології та організації бухгалтерського обліку, аналізу, управління, фінансів, матеріали періодичних видань і науково-практичних конференцій, результати анкетування членів Української асоціації сертифікованих бухгалтерів та аудиторів (УАСБА).

Наукова новизна одержаних результатів. Наукова новизна одержаних результатів визначається такими положеннями:

вперше

- розроблено концептуальні положення бухгалтерського обліку щодо інформаційного забезпечення процесу взаємодії стратегічного і тактичного управління промисловим підприємством, на основі збалансування інформаційного навантаження різних рівнів управління. Внаслідок цього реалізовано системний характер прийняття управлінських стратегічних рішень на всіх ієрархічних рівнях управління;

- опрацьовано науково обґрунтований перелік основних завдань обліково-фінансової служби промислового підприємства при формуванні базових даних корпоративної інформаційної системи управління. Це дозволяє упорядкувати інформаційні потоки і забезпечує їх насичення необхідною інформацією для прийняття стратегічних управлінських рішень;

- запропоновано раціональні способи поєднання технологій обліку і стратегічного управління та його документування на базі «збалансованої системи показників» (BSC). При їх запровадженні в облікову практику можливо упорядкувати в єдиному комплексі різні інструменти бухгалтерського обліку та стратегічного управління і створити на цій основі інтегровану обліково-управлінську систему прийняття стратегічних управлінських рішень;

- запропоновано формування бухгалтерської звітності як основи інформаційного забезпечення потреб стратегічного управління промисловим підприємством за двома основними напрямками: звітність для розробки стратегії та звітність для контролю за виконанням стратегії та визначено відповідну номенклатуру звітних показників. Реалізація такого підходу суттєво спрощує процедуру формування інформаційної бази діяльності підприємства як об'єкта стратегічного управління та її аналіз користувачами;

удосконалено:

- «інформаційну картку збалансованої системи показників (BSC)», що використовується на етапі формування інформації для прийняття рішень стратегічного управління, шляхом упорядкування і доповнення переліку основних реквізитів. Використання цього документа забезпечує однозначність розуміння працівниками різних рівнів і напрямів управління підприємством змісту складових збалансованої системи показників та їх призначення;

- збалансовану систему показників (BSC) шляхом її доповнення групою показників «Інноваційний розвиток». Це дозволяє розвивати такі напрями діяльності промислового підприємства, як економічний, соціальний, технологічний, екологічний і вимірювати та контролювати хід реалізації цих програм (напрямів) стратегічного розвитку підприємства;

- систему методів та інструментів обліку в рамках стратегічного управління: запропоновано використання нефінансових показників діяльності та симбіозу таких технологій обліку і управління, як BSC, ABC, EVA^(TM) та ФВА. Внаслідок цього упорядковано розрізнений набір обліково-управлінських інструментів, що використовуються в процесі реалізації стратегії діяльності, обраної підприємством;

набули подальшого розвитку

- теоретичні засади функціонування облікової системи через визначення її місця і ролі в стратегічному управлінні промисловим підприємством: окреслено коло завдань бухгалтерського обліку в умовах стратегічного управління промисловим підприємством; доведено необґрунтованість дослідження «стратегічного обліку» як окремого виду бухгалтерського обліку;

- уточнення принципів визначення сутності, змісту і напрямів (залежно від виду економічної діяльності підприємства) організації бухгалтерського обліку підприємства як основи ефективного функціонування облікової системи і системи управління взагалі; збалансовано всі складові інформаційного супроводження стратегічного і тактичного рівнів управління;

- процедура встановлення відповідальності за формування достовірної інформації за місцем її виникнення або збору, а також переліку основних принципів збору й обробки інформації в єдиному інформаційному просторі підприємства, що сприяє повноті використання обліково-управлінської інформації і уможлиблює персоніфікацію її інформаційного джерела;

- обґрунтування комплексу вимог до форми і змісту вихідної інформації системи бухгалтерського обліку для стратегічного управління промисловим підприємством. Формування інформаційного потоку з урахуванням цих вимог дозволяє менеджерам опрацювати весь отриманий масив інформації і на основі її аналізу розглянути можливість прийняття альтернативних стратегічних рішень.

Практичне значення одержаних результатів. Основні положення і пропозиції дисертації, одержані автором, використані при опрацюванні конкретних методичних рекомендацій організації бухгалтерського обліку з орієнтацією на стратегічне управління в умовах застосування інформаційних систем управління на промисловому підприємстві.

Запровадження результатів дослідження в облікову практику підприємства дозволить використовувати весь інформаційний масив даних, що продукується системою бухгалтерського обліку для прийняття стратегічних управлінських рішень.

Результати дослідження схвалені та знайшли практичне застосування в Міністерстві культури і туризму України (довідка від 25 лютого 2009 р. № 109-17/1), ВАТ «Південний гірничо-збагачувальний комбінат» (довідка від 02 квітня 2009 р.), Асоціації сертифікованих бухгалтерів і аудиторів України (довідка № 346 від 16 березня 2009 р.), комунальному КП «Кривбасводоканал» (довідка від 12 травня 2009 р.), ЗАТ «Криворізький суриковий завод» (довідка від 27 травня 2009 р.). Положення дисертації використовуються у навчальному процесі Криворізького економічного інституту ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана» (довідка № 01-266 від 06 травня 2009 р.), Криворізького факультету Запорізького національного університету (довідка від 03 березня 2009 р.), у процесі підвищення кваліфікації персоналу контрольно-ревізійного відділу в м. Кривому Розі (довідка від 18 травня 2009 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота є самостійною науковою працею здобувача. Отримані наукові результати є особистими розробками автора. В дослідженні подано авторський погляд на проблему вдосконалення бухгалтерського

обліку з метою інформаційного забезпечення стратегічного управління промисловим підприємством, обґрунтовано новий напрямок розвитку бухгалтерського обліку в Україні.

Апробація результатів дослідження. Результати досліджень доповідались, обговорювалися та здобули визнання серед науковців і практиків на 13 міжнародних, республіканських і регіональних конференціях: «Сучасні проблеми економіки та управління підприємствами» (м. Жовті Води, 23-24 лютого 2007 р.); IV Міжнародній науково-практичній конференції «Теорія і практика економіки та підприємництва» (м. Алушта 10-12 травня 2007 р.); II Міжнародній науково-практичній конференції вчених і спеціалістів «Теорія і практика підприємницької діяльності» (м. Сімферополь, Таврійський національний університет ім. В.І. Вернадського, 2007 р.); XII Всеукраїнській науково-методичній конференції «Проблеми економічної кібернетики» (м. Львів, 3-5 жовтня 2007 р.); I Міжнародній науково-практичній конференції «Інноваційно-інвестиційна модель розвитку національної економіки» (м. Донецьк, 26 лютого 2008 р.); V ювілейній Міжнародній науково-практичній конференції молодих вчених «Економічний і соціальний розвиток України у XXI столітті: національна ідентичність і тенденції глобалізації» (м. Тернопіль, 2008 р.); V ювілейній Міжнародній науково-практичній конференції «Теорія і практика економіки та підприємництва» (м. Алушта, 5-7 травня 2008 р.); Всеукраїнській науково-практичній конференції «Економічна політика України в умовах євроінтеграції» (м. Кривий Ріг, 18-19 вересня 2008 р.); IX Міжнародній науково-практичній конференції «Теорія і практика сучасної економіки» (м. Черкаси, 24-26 вересня 2008 року); Другій Всеукраїнській науково-практичній конференції «Сучасні проблеми фінансово-господарського контролю» (м. Кривий Ріг, 21 листопада 2008 р.); VII Міжнародній науковій конференції, присвяченій пам'яті д.е.н., професора, заслуженого діяча науки і техніки України Олексія Сергійовича Бородкіна (15.03.1930 – 14.03. 2002) «Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація» (м. Київ, 27 березня 2009 р.); V Міжнародній науково-практичній конференції «Стратегічні питання світової науки» (м. Перемишль, 07-15 лютого 2009 р.); III Міжнародній науково-практичній конференції вчених і спеціалістів «Теорія і практика підприємницької діяльності», (м. Сімферополь, 15-18 квітня 2009 р.).

Публікації. Основні результати дослідження опубліковані автором у 43 публікаціях, з них одна монографія, один підручник, один навчальний посібник, 24 статті у фахових наукових журналах і збірниках наукових праць, 16 – у матеріалах і тезах конференцій, інших виданнях, загальним обсягом 49,7 друк. арк.

Структура і обсяг дисертації. Дисертація містить перелік умовних скорочень, вступ, чотири розділи основної частини, висновки, список використаних джерел і додатки. Загальний обсяг дисертації - 373 сторінки. Робота містить 9 таблиць на 7 сторінках, 56 рисунків на 23 сторінках, 17 додатків на 32 сторінках. Список використаних джерел нараховує 423 найменування на 42 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЙНОЇ РОБОТИ

У вступі обґрунтовано актуальність теми роботи. Проведено аналіз ступеня наукової розробки проблеми. Визначено мету, предмет та об'єкт дослідження. Встановлено низку завдань, які необхідно виконати для досягнення мети. Подано перелік методів та інформаційні джерела дослідження. Розкрито наукову новизну одержаних результатів, результати апробації та обсяг публікацій автора за даним напрямком дослідження у розрізі видів друкованих праць. Надано інформацію про структуру та обсяг роботи.

У розділі 1 «Бухгалтерський облік у системі стратегічного управління промисловим підприємством» проаналізовано напрацювання науковців і практиків із питань методології, методики та організації бухгалтерського обліку в аспекті стратегічного управління промисловим підприємством. Досліджено етапи еволюції бухгалтерського обліку як невід'ємного інструмента управління підприємством з моменту виникнення до сьогодення. Зважаючи на сучасні тенденції світової і вітчизняної економіки, окреслено основні напрямки подальшого розвитку облікової науки та практики. Дискусія щодо ролі, призначення і майбутнього бухгалтерського обліку в системі управління підприємством підтверджує об'єктивність його якісних трансформацій відповідно до вимог нової економічної ери – ери інформаційної економіки. Суттєвим компонентом трансформації є новий підхід до управлінського обліку, який пройшов у своєму розвитку кілька етапів і продовжує розвиватися паралельно з розвитком економіки і відповідно до нових умов господарювання.

Питання управлінського обліку законодавчо не регламентовані, що окреслює перспективу його організації з урахуванням конкретних потреб підприємства. Основна спрямованість управлінського обліку – забезпечення управлінців інформацією для прийняття ефективних управлінських рішень і контроль за їх виконанням. Для здійснення цієї місії в управлінському обліку використовуються методи багатьох наук, зокрема: статистики, планування, математики, економіки підприємства. У процедурах управлінського обліку не тільки відображається зміст господарських явищ і фактів, а й на основі аналізу зібраної інформації проводиться прогнозування майбутнього розвитку підприємства. Означену частину управлінського обліку багато дослідників називають прогнозним, перспективним або «стратегічним» обліком.

Поширеним є також підхід, відповідно до якого управлінський облік вважається не видом (напрямом) бухгалтерського обліку, а управлінням витратами, що досить дискусійно. Коли йдеться про сучасний стан управлінської складової бухгалтерського обліку (особливо в умовах стратегічного управління), доречно вести мову не про управління витратами, а про інструментарій управління підприємством у складі інструментарію системи бухгалтерського обліку, оскільки розглядається не тільки управління витратами, а й облік та управління якісними (фінансовими і нефінансовими) параметрами ефективності управління підприємством. Аналізуючи різні підходи до складових бухгалтерського обліку як інформаційної системи управління підприємством, необхідно чітко визначитись із сутністю терміну «система бухгалтерського обліку». На практиці в її межах вирізняють системи: управлінського обліку, стратегічного обліку, фінансового

обліку; інколи під системою бухгалтерського обліку розуміють синтез систем фінансового обліку й управлінського обліку.

Виходячи із визначення системи як сукупності певних елементів і неможливості збереження її цілісності без будь-якого її елемента, слід характеризувати систему бухгалтерського обліку через сукупність усіх взаємопов'язаних елементів як складових системи. З урахуванням такого підходу система бухгалтерського обліку отримує здатність спостерігати, фіксувати, обробляти, накопичувати, відображати інформацію про сукупність різнорідних об'єктів (фактів, подій, явищ) в усій складності їх взаємозв'язків у межах однієї загальної системи взаємопов'язаних елементів. Відтак, які б цілі та завдання не ставились перед обліковою службою суб'єкта господарювання: будь-то обчислення фінансового результату, складання звітності, ведення податкових розрахунків чи збір, обробка та надання інформації про внутрішній стан і зовнішнє середовище з метою управління – все це робиться в одній і тій самій системі бухгалтерського обліку.

Існують певні розбіжності у трактуванні сутності обліку з точки зору поділу його за видами і характером у «традиційній вітчизняній» теорії та сучасній практиці господарювання. Традиційно (у вітчизняній науці) господарський облік поділяється на оперативний, бухгалтерський і статистичний. Окремі вчені поділяють бухгалтерський облік на управлінський і фінансовий (керуючись чинним законодавством, зокрема положеннями Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»). Інші – на управлінський, фінансовий і податковий (посилаючись при цьому і на податкове законодавство). Окремі, переважно зарубіжні автори, розрізняють ще екологічний та креативний облік. При цьому екологічний облік відносять до напрямків управлінського обліку, приєднуючи до нього такі напрямки, як виробничий і стратегічний. Це свідчить про відсутність загального (загально визнаного) підходу щодо упорядкування різних напрямів бухгалтерського обліку в єдиній системі обліку.

Якщо стосовно управлінського обліку застосувати загальний набір інструментів і методів, що формують процес «Управління витратами», то класифікацію бухгалтерського обліку у складі господарського обліку можна подати у вигляді рис. 1. Як видно, до сфери бухгалтерського обліку потрапляють фінансовий облік і податкові розрахунки (як безпосередні складові бухгалтерського обліку). Площина управлінського обліку та його похідних включає в себе сектори «управління витратами» та «інші сучасні напрями обліку», під якими розуміється весь спектр управлінських технологій у бухгалтерському обліку, які не стосуються безпосередньо управління витратами. Відмінна ознака такої класифікаційно-структурної схеми в тому, що дві складові («управління витратами» та «інші сучасні напрями обліку») виходять за межі традиційного бухгалтерського обліку, оскільки використовувані інструменти, методи та технології обробки інформації поширюються не тільки на інформацію системи бухгалтерського обліку, але і на зовнішню інформацію (як фінансового, так і нефінансового змісту).



де 1 – площина відповідальності бухгалтерського обліку; 2 – коло питань фінансового обліку; 3 – коло питань податкових розрахунків; 4 – коло питань управлінського обліку; 5 – коло питань вирішення яких забезпечується напрямом бухгалтерського обліку (управлінського обліку) пов'язаним із управлінням витратами; 6 – коло питань вирішення яких забезпечується бухгалтерським обліком (із застосуванням як власних, так і запозичених методів і інструментів) і які пов'язані зі стратегічним управлінням, але не стосуються безпосередньо обліку витрат; * - немає чіткої межі (виходить за коло традиційних питань бухгалтерського обліку).

Рис. 1. Класифікаційно-структурна схема господарського обліку

Зважаючи на сучасні тенденції в обліку й управлінні, погляд на бухгалтерський облік, як інформаційну систему підприємства суттєво змінюється. Йдеться про окреслення нового підходу до структури системи бухгалтерського обліку.

Верхівкою системи, що визначає її зміст, стає не господарський облік (як у радянській школі) і не бухгалтерський облік (як у зарубіжній практиці), а вид економічної діяльності підприємства. Саме вид економічної діяльності підприємства визначає характер і зміст облікової системи стосовно кожного конкретного випадку. Вид діяльності підприємства впливає на окреслення кола питань, розв'язання яких має забезпечити система обліку підприємства. За наведеною схемою прослідковуються розбіжності в завданнях фінансової та управлінської складових обліку промислових підприємств різних галузей.

У даному випадку всі складові обліку слід розглядати тільки через призму процесу управління і місця в ньому облікової системи (рис. 2).

У роботі значну увагу приділено проблемі ефективної взаємодії підсистем тактичного і стратегічного управління, а також формування дієвого інструменту поєднання цих підсистем. Означена проблема стала предметом дослідження фахівців-практиків і науковців тільки в останні роки. Нерідко мова йде про поєднання стратегічного та оперативного управління, що не коректно, оскільки випадає важлива ланка ланцюга управління – тактичне управління, яке стосується

вирішення низки оперативних завдань. При цьому кількість поставлених завдань (оперативного, тактичного та стратегічного рівнів) не є кінцевою. По мірі вирішення одних завдань виникають нові.

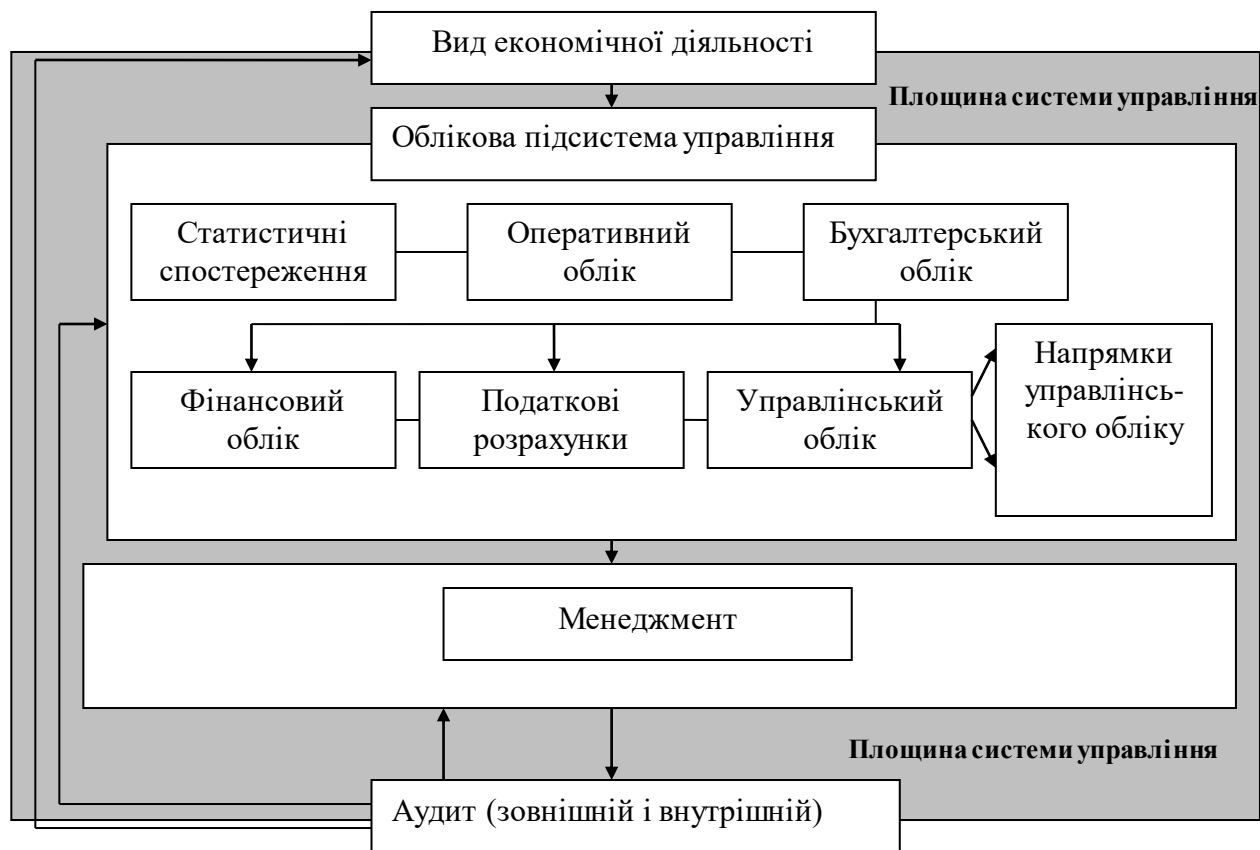
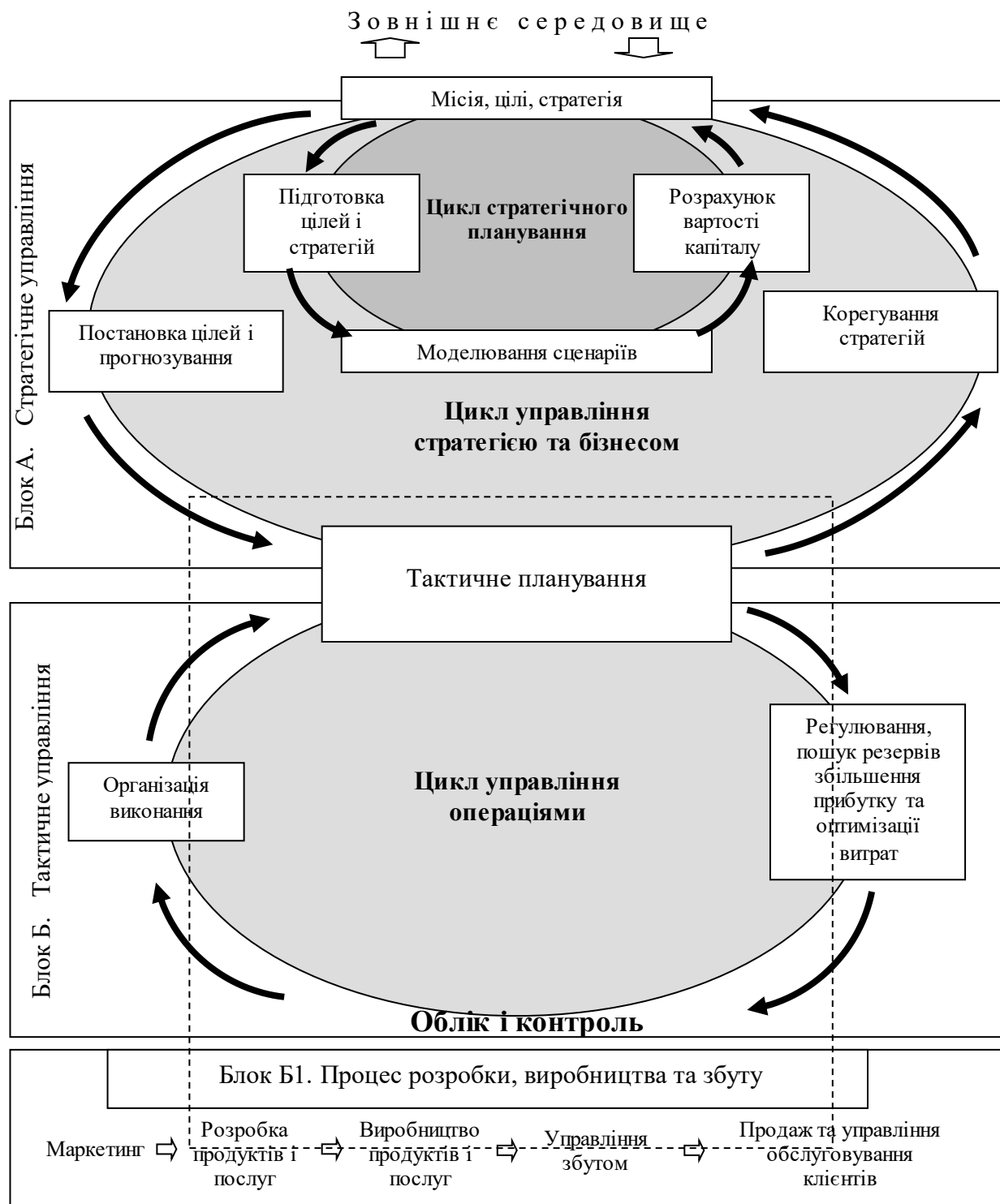


Рис. 2. Облік в системі управління підприємством

Взявши за базу побудови системи управління підприємством модель, яка складається з двох блоків – стратегічного і тактичного управління, логічно припустити, що питаннями стратегічного управління займається вищий менеджмент, а тактичного – управлінці середніх і низових ланок (хоча інколи бере участь і вищий менеджмент). Виходячи з цього, схему взаємодії стратегічного і тактичного управління ілюструє рис. 3. Тактичний блок більше пов'язаний і має безпосередній вплив (через тактичне управління) на процес виробництва, а стратегічний блок – на зовнішнє середовище. Успішна діяльність підприємства у конкурентному середовищі, що характеризується зміною внутрішніх і зовнішніх чинників, можлива при побудові ефективної системи тактичного і стратегічного управління. У свою чергу, якісну взаємодію окремих елементів і підсистем управління забезпечує налагоджена система бухгалтерського, оперативного обліку і статистичних спостережень.

Природно, у час, коли управлінським технологіям приділяється все більше уваги, а вибору методу управління надається особливе значення, в коло інтересів управлінців усе частіше потрапляє бухгалтерський управлінський облік.

Напрямок облікової науки (а більше практики) «Стратегічний управлінський облік» виник відносно недавно, але вже сформувався в достатньо широкий напрямок практичної діяльності фахівців-обліковців та управлінців.



де [] позначена сфера відповідальності (діяльності) обліку і контролю

Рис. 3. Модель взаємодії стратегічного і тактичного управління та роль бухгалтерського обліку в даному процесі

В Україні він поки що знаходиться на стадії зародження, відтак потребує певної наукової систематизації. Вітчизняні публікації і дослідження у цій галузі відсутні, а зарубіжні публікації представлені лише поодинокими працями, перекладеними переважно російською мовою.

Процес стратегічного управління, що базується на підготовленій інформації, торкається всіх ланок управління і структурних підрозділів підприємства. Навіть, коли питання збору, обробки, реєстрації, інтерпретації, первинного аналізу, підготовки та передачі інформації менеджерам віднести до функцій, винятково, системи бухгалтерського обліку, до цього процесу тією чи іншою мірою будуть залучені, практично, всі структурні підрозділи.

Зважаючи на вище зазначене, «стратегічний облік» не є окремим видом бухгалтерського обліку або окремою «системою» обліку. В даному аспекті слід вести мову про стратегічний облік як елемент ідеології управління підприємством. Саме таке управління окреслює завдання перед усіма ланками і структурами управління, зокрема, і перед бухгалтерським обліком. Реагуючи на нові завдання і умови діяльності, представники бухгалтерських служб змушені опрацьовувати і використовувати нові спеціальні методи і інструменти. З урахуванням цього важливо вести мову не про «стратегічний облік», а про бухгалтерський облік з метою стратегічного управління.

Цей висновок підтверджується не тільки теоретичними розробками, а й підходами практиків. Так, у травні 2008 року проведено опитування членів Української асоціації сертифікованих бухгалтерів та аудиторів (УАСБА). Їм пропонувалося вказати основні технології обліку, цілі, які ставилися/будуть ставитися, фактори, що вплинули/будуть впливати на зміст обліку за період з 1999 по 2008 рр. та з 2008 по 2015 рр. На відміну від зарубіжних, вітчизняні фахівці робили наголос на традиційних методах управлінського обліку, більше уваги приділяючи обліку витрат, а не оцінці ефективності функціонування підприємства. Водночас у недалекому майбутньому провідне місце фахівцями відводиться технологіям бухгалтерського обліку з метою стратегічного управління підприємством. Серед основних факторів, що найбільше вплинули і будуть впливати на зміни в обліку, більшість опитаних виокремили процеси глобалізації, поглинання, об'єднання підприємств і наявність зарубіжних інвестицій.

Динаміка розвитку підприємницької діяльності в Україні, загострення конкуренції на внутрішньому ринку як з вітчизняними, так і з зарубіжними учасниками, визначає необхідність активізувати процеси стратегічного управління підприємством. У цьому сенсі бухгалтерський облік з метою прийняття управлінських стратегічних рішень є пріоритетним напрямком розвитку вітчизняної облікової науки.

У розділі 2 «**Організація бухгалтерського обліку з метою стратегічного управління промисловим підприємством**» досліджено роль системи бухгалтерського обліку щодо прийняття стратегічних управлінських рішень у системі стратегічного управління промисловим підприємством на трьох стадіях управлінського циклу: стратегічного планування, стратегічної організації та стратегічного контролю. Окремого розгляду потребують питання побудови облікової політики підприємства. У дисертації доведено, що облікова політика є

досить широким поняттям (порівняно з тим, як вона сприймається практиками), яке пов'язане не тільки із сукупністю принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності. Обліковою політикою мають описуватися також принципи організації бухгалтерського обліку на підприємстві, перелік інструментів і методів, що використовуються для забезпечення інформаційного супроводу управління (зокрема, і стратегічного).

У роботі окреслено основні вимоги до бухгалтерського обліку з метою стратегічного управління промисловим підприємством. Доведено, що їх дотримання сприятиме (разом з іншими технологіями управління) успішності реалізації обраної стратегії і досягненню стратегічних цілей.

Процедури бухгалтерського обліку та його складових (фінансового, управлінського обліку і податкових розрахунків) у традиційному розумінні на вітчизняних промислових (і не тільки промислових) підприємствах частіш за все сконцентровані на внутрішніх процесах. Це підтверджує, що реально підприємство може впливати на кінцеву вартість товару (роботи, послуги) тільки в частині власних виробничих процесів, тобто у межах так званої «доданої вартості» – VA (value added). У зарубіжній обліковій та управлінській науці «додана вартість» визначається як різниця між ціною реалізації виготовлених товарів, робіт і послуг та витратами на закупівлю необхідних ресурсів для процесу виробництва.

Протягом тривалого часу вважалося, що впливати, а, відповідно, й управляти стартовою величиною доданої вартості неможливо, тому всі сили підприємство спрямовувало на збільшення різниці між вартістю купівельних ресурсів та вартістю реалізації товарів, робіт і послуг. Такий підхід суттєво впливає на окреслення пріоритетних завдань бухгалтерського обліку. Основний недолік використання доданої вартості як інструменту обліку та управління полягає у тому, що цей інструмент починає діяти надто пізно, а призупиняє вплив надто рано. У доданій вартості абсолютно не береться до уваги процес створення постачальниками вартості ресурсів. Звідси витікає неможливість управління не тільки за вартістю (ціною за одиницю ресурсу), але й за кількістю (обсягом) поставлених ресурсів і за вчасністю їх надходження.

Розширити діапазон впливу на створення вартості товару (роботи, послуги) можна за допомогою технології під назвою «ланцюг цінності». Формування повного ланцюга цінності дозволяє підприємству (на якій би ланці цього ланцюга воно не знаходилось) зрозуміти природу витрат та обґрунтувати оптимальну модель поведінки в цьому ланцюгу.

Відповідно до технології ланцюга цінності скорочення власних витрат і збільшення прибутку можливе через дослідження витрат постачальників і споживачів, а також через співпрацю з ними. Такий підхід заперечує певною мірою класичний підхід у бухгалтерському обліку з метою управління (управлінському обліку), за якого увага зосереджується виключно на внутрішніх бізнес-процесах і інформація якого, зазвичай, є закритою для сторонніх користувачів.

Для ефективного використання ланцюга цінності можливі два шляхи. Перший полягає у співпраці з постачальниками і споживачами. Ця співпраця стосується гармонізації виробничих процесів підприємств, які є партнерами по ланцюгу

цінності. Особливої уваги потребує співпраця облікових працівників і менеджерів. В окремих випадках можливе навіть прийняття рішення про організаційну перебудову управління і приведення системи бухгалтерського обліку у відповідність до вимог, що передбачає співпраця.

Сутність іншого варіанту полягає в отриманні контролю за якнайбільшою частиною ланцюга цінності, шляхом поглинання або злиття підприємств, задіяних у такому ланцюгу. Ці процеси можна спостерігати в вітчизняній економіці. Вплив технології «ланцюг цінності» на систему бухобліку підприємств, що входять до цього «ланцюга», ілюструє рис. 4.

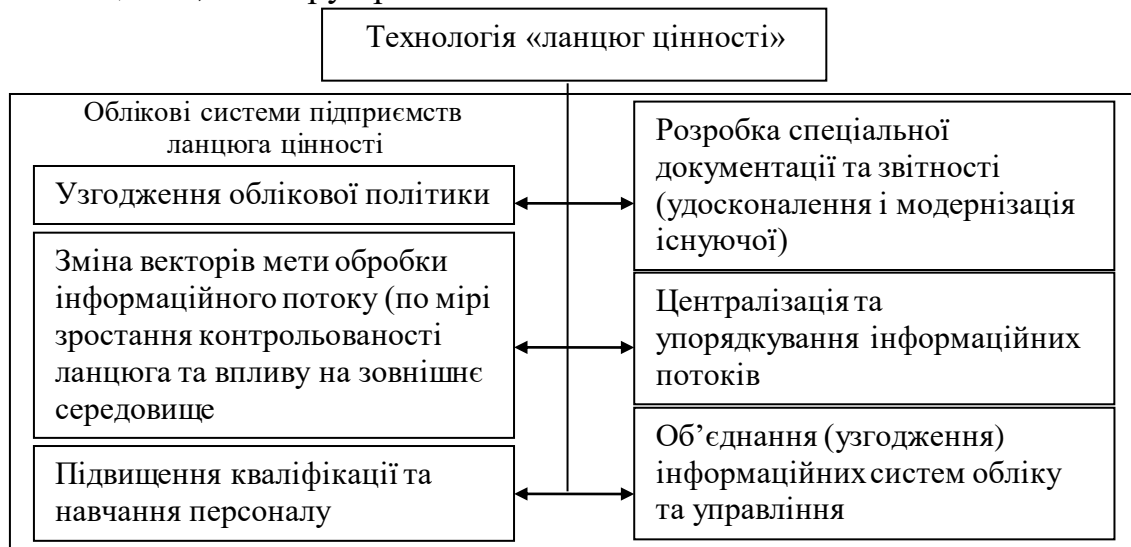


Рис. 4. Вплив технології «ланцюг цінності» на систему бухгалтерського обліку підприємств, задіяних у формуванні ланцюга цінності

Принципові вимоги, що пред'являються до ефективно працюючої системи бухгалтерського обліку з метою стратегічного управління підприємством, пов'язані також і зі стадією життєвого циклу, на якій знаходиться продукт.

Проходження продукту підприємства по різних фазах життєвого циклу вимагає від менеджерів вищої ланки дотримання різних стратегічних пріоритетів, а від системи бухгалтерського обліку – участі у визначенні цих пріоритетів, їх інформаційного підкріплення та обґрунтування (побудова ефективної структури витрат, контроль грошових потоків, рентабельності) та загалом аналізу процесу виконання і наслідків прийняття управлінських рішень у межах дотримання певної стратегії. За існування кількох напрямків бізнесу важливого значення набуває інформаційне супроводження системою бухгалтерського обліку різноманітних інструментів і методів аналізу бізнес-портфелю (наприклад, BCG, GE/McKinsey, MACS).

Бухгалтера, до функціональних обов'язків якого входить і участь в управлінні організацією, прийнято називати бухгалтер-аналітик або бухгалтер-менеджер, хоча функції бухгалтера-менеджера дещо ширші, ніж бухгалтера-аналітика.

Бухгалтер-менеджер у добре функціонуючій системі бухгалтерського обліку в контексті стратегічного управління виконує потрійну роль: планування, контроль і стимулювання.

Відповідно змінюються і функції системи бухгалтерського обліку на підприємстві у разі прийняття рішення про стратегічний стиль управління. Окремі дослідники вважають, що для успішного впровадження системи бухгалтерського обліку з метою стратегічного управління необхідна певна база. Узагальнивши різні підходи, у дисертаційній роботі визначено перелік найважливіших вимог, для успішної реорганізації системи бухгалтерського обліку для задоволення потреб стратегічного управління підприємством (перш за все – промисловим підприємством).

При прийнятті рішень про реорганізацію традиційної системи бухгалтерського обліку в систему бухгалтерського обліку з метою прийняття стратегічних управлінських рішень слід враховувати, що даний напрямок досить обширний, вміщує велику кількість різних методів і технологій (як традиційних, так запозичених у менеджменті). У зв'язку з цим можуть виникати проблеми при переорієнтації системи бухгалтерського обліку в систему бухгалтерського обліку з метою прийняття стратегічних управлінських рішень на підприємствах. Для успішного процесу необхідно опрацювати певну «генеральну лінію поведінки». Йдеться про запровадження технологій або інструментів управління, які можуть стати ядром обліково-управлінської системи підприємства і водночас не виключатимуть застосування при необхідності будь-яких інших методів і інструментів обліку та управління. Такі облікові технології та інструменти успішно розробляються і вже набули широкого поширення у США і країнах Європи.

У розділі 3 «Формування інструментарію бухгалтерського обліку у стратегічному управлінні промисловим підприємством» досліджено методи і інструменти, які можуть бути використані в системі бухгалтерського обліку для задоволення інформаційних потреб менеджерів з метою стратегічного управління промисловим підприємством.

Оцінити результати роботи підприємства можна тільки в тому випадку, коли акціонери чітко сформулювали стратегічні цілі бізнесу. Є розроблена система ключових показників діяльності (Key Performance Indicators, KPI), і для кожного показника визначене його нормативне значення. З великої кількості показників, які можуть бути застосовані для оцінки ефективності роботи підприємства, менеджери можуть самостійно обирати необхідний їх набір. При цьому управлінці керуються тією чи іншою методикою або ж поєднують кілька з них. Особливої уваги набуває питання справедливої оцінки ринкової вартості підприємства. Ця проблема нерідко породжує зловживання і призводить до обману інвесторів. На даний час підприємства надають інвесторам фінансову інформацію найчастіше у формі річних або проміжних фінансових звітів, які досить перевантажені суто спеціалізованою інформацією. Для підприємств різних галузей промисловості ступінь важливості динаміки тих або інших показників (що відображені в даній звітності) буде різним. Розв'язання цієї проблеми забезпечує збалансована система показників (The Balanced Scorecard, BSC) запропонована Р.Капланом і Д.Нортоном. Головна новизна системи Balanced Scorecards полягає у принциповій відмові від фінансових показників для всіх аспектів діяльності корпорації, окрім фінансового. Автори підкреслюють, що фінансових вимірників у системі повинно бути не більше 20%, оскільки вони є результатом інших показників, які носять нефінансовий характер.

Дослідники стверджують, що діяльність компанії необхідно одночасно розглядати за чотирма основними напрямками (вимірюваннями – perspectives): фінансові результати (або фінанси); стосунки з клієнтами; внутрішні бізнес-процеси; персонал і здатність до розвитку. Застосування такого підходу до практики управління (та відповідно й організації обліку) провідних підприємств світу різних галузей протягом останніх вісімнадцяти років довели її дієздатність та ефективність.

Залежно від стратегічних потреб можливо додавати нові або уточнювати існуючі показники. З урахуванням сучасних реалій ведення господарської діяльності вітчизняними підприємствами запропоновано внести до BSC ще одну групу показників, під загальною назвою «Інноваційний розвиток». Вони представляють собою п'ятий основний напрямок, за яким необхідно розглядати роботу компанії. Значення показників цієї групи будуть відображати результати інноваційного розвитку промислових підприємств. Основними показниками «Інноваційного розвитку» підприємства можуть обиратися дані про ступінь використання енергозберігаючих технологій, застосування альтернативних видів палива, реалізація програми рекультивації землі. Крім того, доцільно розраховувати значення індекса інноваційного розвитку на базі інформації про витрати на інноваційну діяльність (за кількістю, структурою та джерелами фінансування), кількість новітньої техніки і технологій, що використовуються у процесі виробництва товарів (робіт, послуг) та управлінні. Підприємства можуть самостійно встановлювати напрямки інноваційного розвитку (та визначати відповідні показники для BSC), але їх необхідно узгоджувати із «Державною програмою розвитку промисловості на 2003-2011 роки».

Застосування всіх п'яти напрямків (перспектив) BSC дозволить підприємству визначити необхідну стратегію, збалансовано оцінити результати її виконання. Отримання інформації про відповідні показники всіх п'яти напрямків має забезпечити система бухгалтерського обліку підприємства.

Крім збалансованої системи показників, світовій практиці відомі також інші моделі управління ефективністю діяльності компанії. Вони відрізняються один від одного за принципом побудови й орієнтовані на різних користувачів. До найвідоміших моделей управління ефективністю можна віднести: французьку систему бухгалтерського обліку і управління Tableau de bord (Tb); модель Європейського фонду управління якістю (European Foundation for Quality Management, EFQM); призму ефективності (The Performance Prism); певною мірою радянську систему техпромфінплану (на транспорті – техтрансфінплану).

Відаючи належне нефінансовим показникам, які значно збагачують змістовність облікової інформації для потреб стратегічного управління, не слід обходити й фінансові показники. У сучасному бухгалтерському обліку і управлінні успішних зарубіжних компаній використовується такий підхід, як Value based management (управління, що базується на вартості VBM). В основі цього підходу – поняття вартості. На думку багатьох дослідників, вартість компанії є «кращою з відомих способів вимірювання результатів діяльності». Нині відома велика кількість авторських розробок показників VBM. Провівши аналіз переваг і недоліків окремих варіацій цього показника, у дисертації доведено, що найефективнішим на сьогодні слід вважати показник економічної доданої вартості Economic Value Added

(EVATM), розроблений Штерном Стюартом. Втім складнощі, які виникають на етапі підготовки до розрахунку цього показника (приблизно 160 коригувань інструменту бухгалтерської звітності), значно погіршують привабливість його застосування на практиці.

Окрему увагу в дисертаційній роботі приділено питанням бухгалтерського обліку і аналізу невиробничих накладних витрат (які становлять основу системи ABC), як важливим інструментом стратегічного управління промисловим підприємством.

ABC використовується як доповнення до існуючих фінансових методів і призначений для правильного, з погляду бізнесу, розподілу витрат підприємства на кінцеві центри витрат, якими можуть бути групи продукції та окремі одиниці продукції, що випускається; споживачі продукції; постачальники ресурсів підприємства; інші об'єкти. Мета застосування ABC – отримання даних про реальну собівартість продукції, постачальників, клієнтів, бізнес-процеси. Суть ABC-методу полягає в ідентифікації витрат відповідно до складових бізнес-процесів підприємства. При використанні методу ABC до уваги беруться організаційні витрати за всіма елементами виробництва, а також адміністративні витрати. Далі вони розподіляються на операції відповідно до погляду бухгалтера-аналітика на організацію бізнес-процесів. Метод ABC дозволяє набагато глибше дослідити і ефективніше використати механізм розподілу накладних витрат, ніж це характерно для традиційного методу їх розподілу. Взагалі при застосуванні ABC-аналізу формується точніша інформація для ухвалення управлінських рішень.

У сучасній науковій літературі і професійних виданнях ABC-аналіз розглядається дуже часто і детально. Водночас, поняття ABC-аналізу інколи трактують як «функціонально-вартісний аналіз» (ФВА), або як «калькуляція на основі діяльності». Прикладом термінологічної плутанини у назвах і змісті методів є цілий цикл статей В.А. Івльова і Т.В. Поповой: «Що таке функціонально-вартісний аналіз процесів і систем», «Концепція контролінгу і функціонально-вартісний аналіз», «Методологія функціонально-вартісного аналізу ABC (ФВА)», що широко поширені мережею Інтернет. Між ABC-аналізом і ФВА дійсно існує певний зв'язок, проте це не тотожні поняття. Спроба вільної, не пов'язаної зі змістом і історією інтерпретації функціонально-вартісного аналізу окремими авторами не тільки підміняє власне методологію ФВА, але і вносить плутанину у використання методу ABC. Основним завданням ФВА є визначення шляхів досягнення найвищих споживчих властивостей продукції при одночасному зниженні всіх видів виробничих витрат. Використання ABC не виключає використання ФВА і навпаки. Більше того, використання обох інструментів на одному підприємстві може призвести до отримання так званого «понадефекту».

Досліджуючи переваги й недоліки окремих інструментів і методів, які можуть застосовуватися у бухгалтерському обліку з метою інформаційної підтримки стратегічного управління, доведено, що застосування конфігурації кількох різних інструментів дає кращий ефект. Логічно припустити, що ефективним буде поєднання різних методів і інструментів обліку, аналізу і менеджменту в єдину обліково-управлінську систему на загальних засадах методу BSC, модульна побудова якого дозволяє це зробити (рис. 5).

Реалізація стратегії на підприємстві, що обрало управління на базі BSC, має вектор просування, спрямований зверху вниз. Спочатку формується бачення вищого керівництва, яке має відображати інтереси акціонерів, що й визначає фінансові цілі та орієнтири підприємства у всіх інших вимірюваннях/напрямах: клієнти, інноваційний розвиток, внутрішні бізнес-процеси, навчання та розвиток. З урахуванням бачення вищого керівництва підприємства формується перелік фінансових показників стану підприємства і визначається їх нормативне значення.

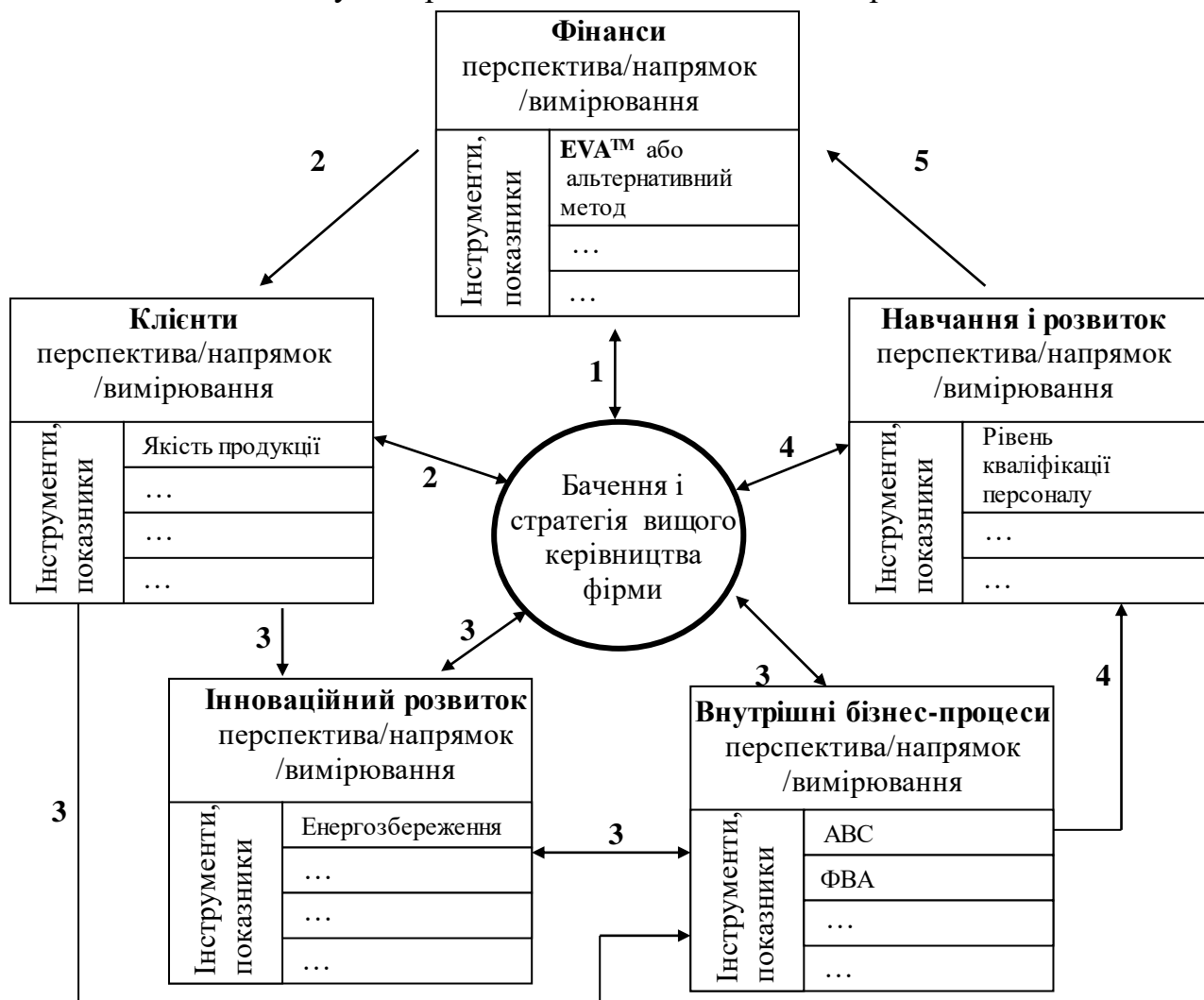


Рис. 5. Загальна схема об'єднання сучасних стратегічних технологій обліку і управління на базі BSC

Кінцевою метою будь-якого облікового процесу на підприємстві є складання звітності, яка відображає результати певного аспекту діяльності. Тому обов'язковою умовою обліку з метою стратегічного управління є визначення конкретних форм звітності. Як і будь-яка звітність на підприємстві, звітність для потреб стратегічного управління повинна відповідати основним якісним характеристикам інформації: дохідливість, доречність, достовірність і порівнянність. Використання змішаної системи технологій бухгалтерського обліку і стратегічного управління на підприємстві накладає свій відбиток і на склад і структуру звітності (рис. 6).

При підготовці бухгалтерської звітності з метою стратегічного управління промисловим підприємством слід виходити з того, що вище керівництво потребує чіткої інформації, необхідної для управління. В жодному випадку звіти не повинні включати складні розрахунки. Тому алгоритм розрахунку кожного із ключових показників діяльності повинен бути зрозумілий менеджерам різних рівнів і однозначно визначений. У зв'язку з цим, необхідно розробити для кожного показника інформаційну картку, включивши до неї основні параметри й опис методів розрахунку цього показника.



Рис. 6. Структура звітності для потреб стратегічного управління

На підприємстві пропонується створити спеціальні документи (журнали) і включити до них карти всіх використовуваних показників. Доступ до таких журналів мають мати особи, залучені до процесу збору, обліку, обробки управлінської інформації, розрахунку даних показників, читання звітності, розробки і прийняття управлінських рішень різного рівня (від оперативних, тактичних – до стратегічних).

У розділі 4 «Забезпечення інформаційних потреб управління системою бухгалтерського обліку з метою прийняття стратегічних управлінських рішень» досліджено комплекс питань зі збору обробки зберігання та передачі інформації обліковою службою промислового підприємства.

Системою бухгалтерського обліку інформація повинна надаватися цілеспрямовано, дозовано і своєчасно. У цьому випадку менеджери зможуть якісно опрацювати надану їм інформацію та зосередити увагу на розгляді альтернатив прийняття стратегічних управлінських рішень. У дисертації окреслено основні вимоги до вихідної інформації системи бухгалтерського обліку з метою стратегічного управління промисловим підприємством. Відповідно до цих вимог вихідна інформація системи бухгалтерського обліку повинна бути обробленою і підготовленою, а не просто бути набором даних; тільки потрібною (цільовою) інформацією у формі підготовлених конкретних цільових звітів з орієнтацією на окремі стратегічні рішення; надаватися у зручній для сприйняття формі.

Процес збору даних для стратегічного управління підприємством необхідно максимально автоматизувати з тим, щоб забезпечити одноразове введення інформації і багаторазове її використання. Йдеться про створення на підприємстві єдиної інформаційної системи, підпорядкованої єдиним принципам збору інформації й обробки даних в інформаційному просторі підприємства. Основна ознака інформаційного простору підприємства – можливість використовувати будь-які дані, введені в інформаційну систему, з будь-якого робочого місця, підключеного до даної системи. Запропонований у роботі перелік основних принципів збору інформації й обробки даних в інформаційному просторі підприємства ілюструє рис. 7.

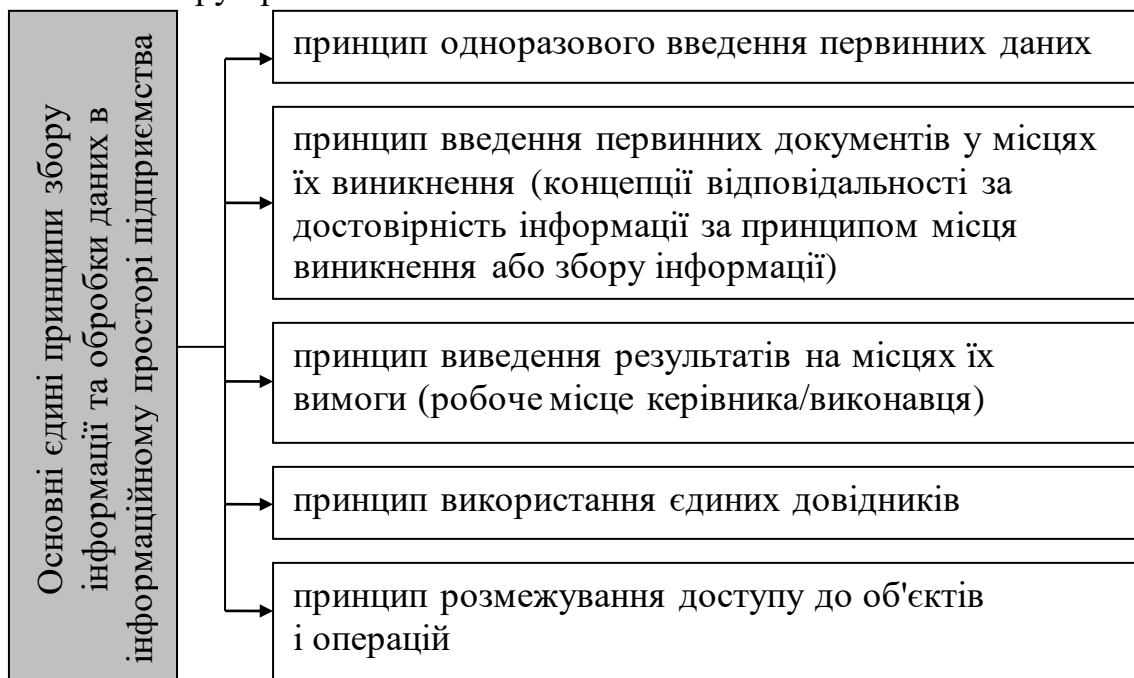


Рис. 7. Основні принципи збору інформації й обробки даних в інформаційному просторі підприємства

У дисертації також зроблено наголос на важливості розробки концепції відповідальності за достовірність інформації відповідно до місць її виникнення або збору, що може забезпечити якісний і ефективний аналіз даних, отриманих у межах функціонування системи бухгалтерського обліку промислових підприємств.

Значну увагу приділено питанню способу накопичення і зберігання інформації. З цією метою досліджено ряд підходів до реалізації концептуальної моделі зберігання даних. Найефективнішим виявився підхід із трирівневою архітектурою зберігання даних. Перший рівень є місцем розташування різноманітних джерел даних, серед яких є: внутрішні реєструючі системи, довідкові системи, зовнішні джерела (дані інформаційних агентств, макроекономічні показники). На другому рівні знаходиться такий важливий елемент, як центральне сховище даних, куди стікається інформація з усіх джерел першого рівня. Також на цьому рівні може знаходитися оперативне сховище даних (ОСД). Третій рівень включає в себе набір наочно-орієнтованих вітрин даних, джерелом інформації для яких є центральне сховище даних. Саме з вітринами даних і працює більшість кінцевих користувачів. Через такий підхід побудова архітектури бази даних бухгалтерського обліку з метою прийняття стратегічних управлінських рішень в інформаційній системі управління підприємства буде ефективною та оптимальною.

Вирішення завдань, поставлених перед системою бухгалтерського обліку для забезпечення стратегічного управління підприємством в сучасних умовах ведення бізнесу, передбачає необхідність створювати та використовувати корпоративну інформаційну систему з орієнтацією на вимоги стандарту ERP (планування ресурсів компанії-Enterprise Resource Planning).

Комплексна інформаційна система управління компанією (ERP) – це найважливіший і незамінний інструмент ефективного управління ресурсами компанії. Від облікової та фінансової служб у процесі впровадження ERP вимагається побудувати транзакційну систему обліку, яка б дозволила фіксувати інформацію про зміни в діяльності підприємства. При цьому інформація має бути введена в систему тільки один раз. У рамках ERP всі транзакції повинні фіксуватися з можливістю стати «подією» у будь-якому виді обліку (бухгалтерському, оперативному, статистичних спостереженнях) підприємства. В цьому випадку в процесі впровадження системи ERP облікова та фінансова служба одержать єдиний інструмент роботи з інформацією фінансового та нефінансового характеру. Виходячи з того, що облікова та фінансова служби мають високий рівень культури при роботі з базовою документацією, вони повинні брати участь у процесі постановки завдання на розробку і впровадження корпоративної інформаційної системи. Для успішного виконання цих та ряду інших функцій обліковій і фінансовій службам підприємства необхідно виконати такі завдання: описати фактичну облікову політику з усіх видів обліку; існуючі й планові місця виникнення інформації про транзакції; всі первинні форми документів і звітності; існуючі й прогностичні схеми руху потоків інформації про транзакції, системи записів про них у різних видах обліку; розробити робочий план рахунків; скласти локальні класифікатори масивів постійної (довідкової) інформації (підрозділів, співробітників, товарно-матеріальних цінностей і т.д.); проаналізувати та вдосконалити документообіг за кожною ділянкою обліку з кожного автоматизованого робочого місця: форми первинних документів, показники і реквізити, що містяться в них, порядок і терміни їх заповнення; якомога ширше реалізувати принцип «введення на підставі».

Окрему увагу під час впровадження проекту корпоративної інформаційної системи необхідно приділити управлінській складовій бухгалтерського обліку з метою стратегічного управління промисловим підприємством. Від ефективності управлінського обліку як важливої складової системи сучасного бухгалтерського обліку промислового підприємства багато в чому залежить успіх та ефективність майбутнього процесу стратегічного управління.

ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення та запропоновано нове вирішення наукової проблеми розвитку методології та організації бухгалтерського обліку в аспекті стратегічного управління промисловим підприємством.

У процесі дослідження проведено огляд зарубіжної та вітчизняної фахової літератури з питань бухгалтерського обліку і управління. Проведено теоретичний аналіз економічної сутності понять “стратегія”, “стратегічне управління”, дано визначення цих понять з орієнтацією на сучасні підходи до бухгалтерського обліку. Вивчено вітчизняну і зарубіжну практику класифікації бухгалтерського обліку. Розглянуто чинні методи та інструменти, що застосовуються зарубіжними компаніями в обліку і управлінні з метою прийняття стратегічних рішень і досягнення поставленої стратегічної мети.

Проведені дослідження дали змогу отримати низку результатів і зробити такі висновки й узагальнення:

1. На основі дослідження етапів розвитку бухгалтерського обліку взагалі та управлінського обліку, зокрема, доведено, що активізація сфери управлінського обліку припадає на 30-ті роки ХХ століття, що пов'язано із запровадженням у Франції системи фінансових і нефінансових показників діяльності під назвою *tableau de bord*. Вивчення сучасних тенденцій в обліковій науці та управлінні дозволило уточнити завдання управлінського обліку й окреслити основні перспективні напрямки розвитку бухгалтерського обліку на промислових підприємствах: управлінський аналіз і бухгалтерський облік з метою стратегічного управління.

2. Ефективний розвиток бухгалтерського обліку можливий при умові упорядкування та чіткого визначення його теоретичних положень, понятійного апарату, інструментарію. Серед актуальних на сьогодні питань розвитку бухгалтерського обліку – визначення місця і ролі бухгалтерського обліку в стратегічному управлінні. Вирішуючи це завдання, у дисертаційній роботі уточнено визначення системи бухгалтерського обліку (бухгалтерський облік є наукою з усіма необхідними атрибутами); спростовано думку про існування кількох підсистем бухгалтерського обліку (фінансового обліку, управлінського обліку, податкового обліку, «стратегічного обліку») на окремо взятому підприємстві; проведено порівняння вітчизняних і зарубіжних підходів до питання класифікації обліку; розроблено класифікацію бухгалтерського обліку із доповненням управлінського обліку двома блоками інструментів, методів і технологій: «управління витратами» (що включає виключно інструменти обліку і управління витратами) та «інші сучасні напрямки обліку» (що включають у себе весь спектр управлінських технологій у бухгалтерському обліку, які не стосуються безпосередньо управління витратами);

розроблено класифікацію видів бухгалтерського обліку як інформаційної системи управління підприємством залежно від виду діяльності; визначено роль і місце системи обліку в управлінні промисловим підприємством. Доведено, що саме вид діяльності підприємства визначає суть і зміст системи бухгалтерського обліку конкретного підприємства.

3. З розвитком глобалізаційних тенденцій у бізнесі в системі бухгалтерського обліку необхідно використовувати нетрадиційну для нього інформацію та відповідні методи її обробки. Ця інформація пов'язана зі стратегією розвитку підприємства. Досліджуючи це питання в дисертаційній роботі уточнено економічний зміст терміну «стратегія». Розроблено схему взаємодії стратегічного і тактичного управління та визначено роль і місце у ній бухгалтерського обліку. Це дало можливість ідентифікувати напрямок розвитку бухгалтерського обліку, що у працях попередників отримав назву «стратегічний облік», а також довести, що «стратегічний облік» не є окремим видом бухгалтерського обліку або окремою «системою» обліку. У цьому аспекті слід вести мову про стратегічний облік як елемент ідеології управління підприємством. Відповідно маємо справу не зі «стратегічним обліком» як підвидом управлінського обліку, а з бухгалтерським обліком з метою стратегічного управління підприємством (у даному разі управління промисловим підприємством). На підтримку таких висновків розроблено процедуру інформаційної підтримки бухгалтерським обліком процесу стратегічного управління промисловим підприємством. У процесі дослідження проведено анкетування дійсних членів Української асоціації сертифікованих бухгалтерів та аудиторів (УАСБА) на предмет встановлення основних факторів, що впливали і будуть впливати надалі на вибір інструментів і методів обліку. Результати анкетування свідчать, що ключову роль нині і в майбутньому у визначенні завдань системи бухгалтерського обліку (а відповідно й інструментів і методів обліку) будуть відігравати чинники, пов'язані зі стратегічним аспектом управління.

4. Доведено, що процес стратегічного управління обмежується певним управлінським циклом і включає в себе кілька етапів: 1 етап – комплексний процес стратегічного планування, зокрема, і процес розробки стратегії; 2 етап – реалізація стратегії; 3 етап – контроль за реалізацією стратегії; 4 етап – коригування стратегії. Доведено визначальну роль інформації бухгалтерського обліку при обґрунтуванні цілей підприємства та розробки способу їх досягнення, тобто стратегії. На базі визначення переліку принципів стратегічного управління доведено важливість реалізації в процесі стратегічного управління принципу «Обліку і погодження зовнішніх і внутрішніх факторів розвитку підприємства». Встановлено, що на зміст і організацію бухгалтерського обліку на підприємстві безпосередньо впливає прийнята керівництвом стратегія поведінки на ринку. Виходячи з цього, визначено завдання системи бухгалтерського обліку відповідно до обраної підприємством стратегії.

5. Облікова політика на сучасному підприємстві визначається не тільки сукупністю принципів, методів і процедур, що використовуються для складання і подання фінансової звітності, а включає в себе також і принципи організації бухгалтерського обліку, перелік інструментів і методів, що використовуються для забезпечення інформаційного супроводу управління (в тому числі і стратегічного).

У роботі обґрунтовані принципи функціонування бухгалтерського обліку з метою стратегічного управління промисловим підприємством, зокрема: використання інформації при обґрунтуванні стратегічної політики управління підприємством; правило «золотої середини» щодо кількості і змісту інформації, що надається системою бухгалтерського обліку; своєчасність і цільовий характер інформації, продукованої системою бухгалтерського обліку, здатність до саморозвитку і самовдосконалення. У процесі реорганізації системи обліку та управління відповідно до вимог зовнішнього середовища доведено необхідність урахувати ймовірність виникнення ефекту «подвійної петлі», сутність якого полягає у пристосуванні системи бухгалтерського обліку і управління до вимог зовнішнього середовища та зворотної реакції зовнішнього середовища (економічного оточення підприємства) на такі зміни.

6. Доведено, що застосування поширеної концепції обліку і управління на базі технології «ланцюга цінності», запропонованої Майклом Портером, потребує постійного коригування з урахуванням зміни її змісту під впливом змін ринку і технологій. Необхідно адаптувати облікову політику та організацію обліку підприємств, включених до загального «ланцюга цінності». У дисертаційній роботі окреслено завдання системи бухгалтерського обліку підприємства в умовах застосування технології стратегічного управління «ланцюга цінності».

7. Доведено, що оцінка результатів роботи підприємства можлива в тому випадку, коли акціонери чітко сформулювали стратегічні цілі бізнесу, розроблена система ключових показників діяльності (Key Performance Indicators, KPI) і для кожного показника визначене його цільове значення. В роботі обґрунтована необхідність і важливість обліку і аналізу як фінансових, так і нефінансових показників ефективності діяльності промислового підприємства. Розглянуто можливість використання як базової концепції системи бухгалтерського обліку та стратегічного управління таких технологій, як Tableau de bord, EFQM та «Призма ефективності». Встановлено, що найкращим сучасним інструментом бухгалтерського обліку з метою стратегічного управління промисловим підприємством у вітчизняних умовах господарювання є збалансована система показників (The Balanced Scorecard – BSC). Це гнучкий інструмент бухгалтерського обліку та стратегічного управління, який уможливорює будь-які коригування залежно від потреб управління конкретним підприємством. Доведено необхідність доповнення збалансованої системи показників групою показників, що їх можна об'єднати в окремий напрямок «Інноваційний розвиток». Встановлено та описано перелік завдань системи бухгалтерського обліку для забезпечення менеджерів інформацією за всіма напрямками (вимірюваннями, перспективами) BSC. Розроблено набір показників (у загальному вигляді), що може бути використаний для оцінки напрямків підприємства за системою BSC. Удосконалено «Інформаційну картку показника збалансованої системи показників (BSC)», що використовується на етапі формування інформації для прийняття рішень стратегічного управління, шляхом упорядкування і доповнення переліку основних реквізитів.

8. У сучасних умовах управління бізнесом важливу позицію продовжує займати підготовка фінансової інформації для використання інструментів управління, що базується на вартості (Value based management, VBM). У процесі дослідження

проведено порівняльний аналіз популярних інструментів VBM. На основі аналізу зроблено висновок про доцільність використання в системі бухгалтерського обліку з метою стратегічного управління промисловим підприємством EVA^(TM) технологій, хоча перешкодою у цьому може стати складність підготовчого етапу розрахунку.

9. Досліджено і встановлено можливість і актуальність застосування підходу «Облік витрат за видами діяльності» (Activity-based costing, ABC) у практиці бухгалтерського обліку з метою стратегічного управління промисловим підприємством. З'ясовано суть та показано відмінність між технологіями обліку і управління «Облік витрат за видами діяльності» (Activity-based costing, ABC) і «Функціонально-вартісний аналіз» (ФВА). Визначено, що перспективним напрямком розвитку облікової науки в розрізі розроблення питання впровадження і застосування ФВА є вдосконалення методик обліку витрат та аналізу отриманої вигоди.

10. У сучасних умовах господарювання бухгалтерам-менеджерам непросто обрати набір необхідних інструментів і методів з користю для стратегічного управління промисловим підприємством серед загальної їх кількості. Поєднання необхідних інструментів може стати запорукою успішності обліку і управління. На базі порівняльного аналізу переваг і недоліків окремих інструментів та методів стратегічного управління і бухгалтерського обліку зроблено висновок, що найкращого ефекту в обліку і управлінні промисловим підприємством можна досягти при застосуванні обліково-управлінської технології, яка базується на симбіозі таких інструментів, як: BSC, ABC, ФВА та EVA^(TM). Досліджуючи перспективи та можливості використання технології BSC у вітчизняних умовах господарювання, розроблено та запропоновано напрями об'єднання названих сучасних технологій бухгалтерського обліку і стратегічного управління на основі BSC. Доведено, що бажання досягти так званого «ефекту синергії» від використання кількох технологій обліку і управління може мати протилежний результат. Тож кінцевий вибір конфігурації поєднання окремих інструментів і технологій бухгалтерського обліку і стратегічного управління має бути індивідуальним для кожного окремого підприємства.

11. Невід'ємною частиною процесу бухгалтерського обліку і стратегічного управління є складання звітності. Управлінська бухгалтерська звітність, спрямована на інформаційне забезпечення прийняття стратегічних управлінських рішень, повинна мати відповідний зміст і структуру. В процесі дослідження доведено необхідність відображення у звітності інформації з п'яти основних напрямків: фінансів, клієнтів, інноваційного розвитку, внутрішніх бізнес-процесів, навчання і розвитку. За структурою звітність для потреб стратегічного управління запропоновано поділити на звітність, що забезпечує розробку стратегії, і звітність, що забезпечує контроль за виконанням стратегії.

12. Важливим моментом у забезпеченні процесу ефективної роботи системи бухгалтерського обліку і стратегічного управління є питання регулювання інформаційних потоків та контролю за джерелами виникнення інформації. Для вирішення цього питання у складних управлінських системах, якими є системи бухгалтерського обліку і стратегічного управління промисловими підприємствами, досліджено і запропоновано концепцію відповідальності за достовірність інформації

за принципом місць виникнення або збору інформації; перелік єдиних принципів збору інформації й обробки даних в інформаційному просторі підприємства; основні вимоги до вихідної інформації системи бухгалтерського обліку з метою стратегічного управління промисловим підприємством; вимоги до процедури зберігання даних у базі даних (сховищі даних). В основу концепції зберігання даних покладено дві основні ідеї: інтеграція роз'єднаних деталізованих даних (під деталізованими розуміємо дані, які описують конкретні факти, властивості, події тощо) у єдиному сховищі і розподіл наборів даних і додатків, що використовуються для оперативної обробки і для вирішення завдань аналізу.

13. Доведено, що при формуванні відповідного інформаційного забезпечення процесу стратегічного управління промисловим підприємством необхідно створити корпоративну інформаційну систему, орієнтовану на сучасні стандарти управління. У практичній діяльності широко використовуються такі базові концепції корпоративних інформаційних систем, як: MRP (Materials Resource Planning – планування матеріальних ресурсів), MRP II (Manufacturing Resource Planning – планування виробничих ресурсів), ERP (Enterprise Resource Planning – планування ресурсів компанії, або Enterprise-wide Resource Planning – планування ресурсів у масштабі компанії). Для задоволення потреб бухгалтерського обліку і стратегічного управління промисловим підприємством реально діюча корпоративна інформаційна система повинна відповідати стандарту ERP, з перспективою виходу на стандарт ERP II, що буде діяти в умовах інформаційної економіки.

14. Визначено, що облікові та фінансові служби у процесі впровадження ERP повинні сформувати транзакційну систему обліку для забезпечення фіксування інформації про будь-які зміни в діяльності підприємства. У цій системі повна інформація вводиться до ERP-системи однією службою (найчастіше такою службою є document processing) і далі деталізується, тобто враховуються в системі профільними службами. Такий підхід дозволяє уникнути дублювання документів, підвищує контроль за авторством змін у документі, підвищує оперативність документообігу.

15. Оскільки саме облікова і фінансова служби підприємства володіють найкращими навиками роботи з базовою документацією, доведено їх визначальну роль у процесі постановки завдання на розробку та впровадження корпоративної інформаційної системи. На практиці це дозволить вийти на централізацію потоків документів, інформації і процесу введення даних у систему. Для досягнення цього розроблено перелік завдань облікової і фінансової служб промислового підприємства при розробці корпоративної інформаційної системи.

Сучасні інструменти і технології бізнесу надають широкі можливості для моделювання різних схем і підходів до організації процесу обліку і управління. Проте вільно експериментувати з ними на практиці, особливо в умовах існуючої кризи, вкрай небезпечно. Спираючись на зарубіжний досвід управління з орієнтацією на вітчизняні реалії господарювання, можна сформувати ефективну схему функціонування бухгалтерського обліку в аспекті стратегічного управління промисловим підприємством.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДОСЛІДЖЕННЯ

Монографія, підручник, навчальний посібник:

1. Шайкан А.В. Бухгалтерський облік у прийнятті управлінських стратегічних рішень: [монографія] / А.В. Шайкан.- К.: КНЕУ, 2009.- 303, [1] с. (17,7 д.а.).
2. Шайкан А.В. Управлінські інформаційні системи: [підручник] / Л.О. Терещенко, С.В. Гушко, А.В. Шайкан. - К.: КНЕУ, 2008.- 488 с. (33) (33.3 д.а., особисто автору належить – 11 д.а., розділи 7-9, кейси).
3. Шайкан А.В. Управлінські інформаційні системи: навчальний посібник [для студентів вищих закладів освіти] / С.В. Гушко, А.В. Шайкан.- Львів: «Магнолія Плюс», 2006 р. - 320 с. (18.4 д.а., особисто автору належить – 9,2 д.а., розділи 5-9, кейси).

У наукових фахових виданнях:

4. Шайкан А.В. Застосування міжнародного досвіду у питанні пошуку внутрішніх резервів на вітчизняних підприємствах / А.В. Шайкан / Міжнародна економіка: Збірник наукових праць. Вип. 39. - К.: Інститут світової економіки і міжнародних відносин НАН України. – 2003. - С. 47-50. (0,2 д.а.).
5. Шайкан А.В. Проблеми стратегічного аналізу та прогнозування на промислових підприємствах обслуговуючих гірничо-збагачувальну галузь Криворізького залізничного басейну / А.В. Шайкан / Економіка: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць. Вип. 188: в 4 т. Том I.- Дніпропетровськ: ДНУ.- 2004. - С. 88-91. (0,2 д.а.).
6. Шайкан А.В. Стратегічний аналіз як необхідний інструментарій управління вітчизняними промисловими підприємствами в сучасних умовах господарювання / А.В. Шайкан / Стратегія розвитку України (економіка, соціологія, право). Наукових журнал.- Вип. 1-2. - К.: НАУ. – 2004. - С. 133-137. (0,3 д.а.).
7. Шайкан А.В. Застосування міжнародного досвіду при проведенні порівняльного аналізу ефективності роботи підприємства / А.В. Шайкан / Економіка: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць. Вип. 197: в 5 т. Том V - Дніпропетровськ: ДНУ. - 2004. - С.1232-1235. (0,2 д.а.).
8. Шайкан А.В. Перспективи розвитку систем внутрішнього контролю та аудиту на підприємствах гірничо-збагачувального комплексу Кривбасу / А.В. Шайкан, Н.П. Шайкан / Фінанси, облік і аудит. Збірник наукових праць. Вип. 5. - К.: КНЕУ. - 2005. - с. 286-293 (0,42 д.а., особисто автору належить – 0,2 д.а., опис питання перспектив розвитку систем внутрішнього контролю).
9. Шайкан А.В. Бенчмаркінг як метод стратегічного аналізу конкурентного середовища / А.В. Шайкан / Формування ринкової економіки. Збірник наукових праць. Вип. 12.- К.: КНЕУ. - 2004. - С. 389 - 395. (0,3 д.а.).
10. Шайкан А.В. Напрямки стратегічного аналізу бізнес-портфелю / А.В. Шайкан / Формування ринкової економіки: Збірник наукових праць. Вип. 14.- К.: КНЕУ. - 2005. - с. 118 – 123. (0,4 д.а.).
11. Шайкан А.В. Аналіз привабливості бізнес-одиниць / А.В. Шайкан / Економіка: проблеми теорії та практики: Збірник наукових праць. Вип. 200 / [в 4 т.] / Том V. - Дніпропетровськ: ДНУ.- 2005.- С.1108-1115. (0,4 д.а.).

12. Шайкан А.В. The Balanced Scorecard – як основа прийняття управлінських рішень / А.В. Шайкан / Культура народів Причорномор'я: науковий журнал. № 64.- Сімферополь: Таврійський національний університет ім. В.І. Вернадського. - 2005. - С. 93 – 95. (0,4 д.а.).
13. Шайкан А.В. Архітектура бази даних бухгалтерського обліку з метою прийняття стратегічних управлінських рішень / А.В. Шайкан / Збірник наукових праць. Економіка: проблеми теорії та практики. Вип. 247 / [в 6 т.] / Том IV. - Дніпропетровськ: ДНУ. - 2005. - С864-873. (0,6 д.а.).
14. Шайкан А.В. Управлінський облік на підприємстві: проблеми і рішення / А.В.Шайкан / Збірник наукових праць. Вип. 51.- К.: Інститут світової економіки і міжнародних відносин НАН України. – 2006. – С. 44-51. (0,3 д.а.).
15. Шайкан А.В. Бухгалтерський облік як система інформаційного забезпечення стратегічного управління підприємством / А.В. Шайкан / Економіка: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць. Вип. 232 / [в 5 т.] / Том II. - Дніпропетровськ: ДНУ. - 2007. - С. 317-322. (0,3 д.а.).
16. Шайкан А.В. Управлінський стратегічний облік як підсистема бухгалтерського обліку / А.В. Шайкан / Економіка та підприємництво. Збірник наукових праць. Вип.18.- К.: КНЕУ. – 2007. – С. 186-193. (0,4 д.а.).
17. Шайкан А.В. Бухгалтерський облік в системі оперативного та стратегічного управління підприємством / А.В. Шайкан / Вісник Криворізького економічного інституту КНЕУ. Науковий збірник. № 1(9). - Кривий Ріг: КЕІ КНЕУ. - 2007. - С. 63-70. (0,6 д.а.).
18. Шайкан А.В. Інструментарій бухгалтерського обліку з метою прийняття управлінських стратегічних рішень / А.В. Шайкан / Збірник наукових праць. Вип. 52.- К.: Інститут світової економіки і міжнародних відносин НАН України. – 2007. - С. 107-113. (0,3 д.а.).
19. Шайкан А.В. Бухгалтерський облік з метою стратегічного управління – сьогодення і перспективи / А.В. Шайкан / Збірник наукових праць. Вип. 54. - К.: Інститут світової економіки і міжнародних відносин НАН України. – 2007. – С. 127-133. (0,3 д.а.).
20. Шайкан А.В. Стратегічний управлінський облік в управлінні підприємством / А.В. Шайкан / Культура народів Причорномор'я: науковий журнал. Вип. 124.- Сімферополь: Таврійський національний університет ім. В.І. Вернадського. - 2008. - С. 54 – 58. (0,5 д.а.).
21. Шайкан А.В. Від примітивних інвентарів до управлінського стратегічного обліку / А.В. Шайкан / Зб. наук. праць. Вчені записки. Вип.10.- К.: КНЕУ. – 2008. – С 63 – 70. (0,6 д.а.).
22. Шайкан А.В. Виникнення і розвиток управлінського обліку (вітчизняний та зарубіжний підхід) / А.В. Шайкан / Збірник наукових праць. Формування ринкової економіки. Вип. 19. - К.: КНЕУ. - 2008. – с. 308 – 314. (0,3 д.а.).
23. Шайкан А.В. Інформаційна економіка і бухгалтерський облік / А.В. Шайкан / Науковий вісник Державної академії статистики, обліку і аудиту. Вип. 3(20). - К.: ДП «Інформаційно-аналітичне агентство». – 2008 р. - С. 56-60. (0,4 д.а.).
24. Шайкан А.В. Стратегічна мета діяльності підприємства як постановка задачі бухгалтерському обліку / А.В. Шайкан / Науковий збірник. Вісник Криворізького

економічного інституту КНЕУ. Вип. 4(16). - Кривий Ріг: КЕІКНЕУ. - 2008. - С. 113-121. (0,8 д.а.).

25. Шайкан А.В. Збір та обробка інформаційних потоків системою бухгалтерського обліку в умовах стратегічного управління підприємством / А.В. Шайкан / Науковий вісник Буковинської державної фінансової академії: Збірник наукових праць. Вип. 4 (13). - Чернівці, БДФА, 2008. - С. 378-382. (Економічні науки). (0,3 д.а.).

26. Шайкан А.В. Сучасні тенденції класифікації обліку / А.В. Шайкан / Вісник Криворізького економічного інституту КНЕУ. Науковий збірник. № 1 (17).- Кривий Ріг: КЕІ КНЕУ. - 2009. - С.71 - 74. (0,4 д.а.).

27. Шайкан А.В. Технологія «ланцюг цінностей» і бухгалтерський облік з метою стратегічного управління промисловим підприємством / А.В. Шайкан / Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки [Текст]: Випуск 22: У двох частинах / М-во освіти і науки України. Черкас. держ. технол. ун-т. - Черкаси: ЧДТУ, 2009. - Частина II. - С. 88 -94. (0,6 д.а.).

В інших виданнях:

28. Шайкан А.В. Створення інформаційної бази даних бухгалтерського обліку з метою прийняття управлінських стратегічних рішень / А.В. Шайкан / Формування ринкової економіки в Україні. Науковий збірник. Спецвипуск № 16. - Львів: Львівський національний університет імені Івана Франка, 2007. - С.236-241 (Проблеми економічної кібернетики). (0,3 д.а.).

29. Шайкан А.В. Перспективи подальшого розвитку та модернізації системи бухгалтерського обліку і аудиту в Україні в аспекті світової та європейської інтеграції / С.В. Гушко, А.В. Шайкан, А.А. Турило / Вісник Львівського університету: науковий збірник . Вип. 37 (2).- Львів: Львівський національний університет імені Івана Франка, 2007. - С. 562-566. (Серія економічна). (0,54 д.а., особисто автору належить – 0,2 д.а., проблеми інтеграції України у міжнародний економічний простір у галузі обліку і аудиту).

30. Шайкан А.В. Стратегічний управлінський облік питання методології / А.В. Шайкан / Зб. матеріалів міжнародної наук.-практ. конф. [Сучасні проблеми економіки та управління підприємствами], (Жовті Води, 23-24 лютого 2007 р.). Т.1.– Жовті Води. – 2007. - С.14-16. (0,1 д.а.).

31. Шайкан А.В. Новые инструменты управления предприятием в современных условиях хозяйствования / А.В. Шайкан / Збірник матеріалів IV Міжнародній науково-практичній конференції [Теорія і практика економіки та підприємництва], (м. Алушта 10-12 травня 2007 р.). – Сімферополь, 2007. – С. 229-230. (0,1 д.а.).

32. Шайкан А.В. Інструментарій бухгалтерського обліку з метою прийняття управлінських стратегічних рішень – підходи до класифікації / А.В. Шайкан / Матеріали другої Міжнародної науково-практичної конференції вчених та фахівців [Теорія і практика підприємницької діяльності]. - Сімферополь, Таврійський національний університет ім. В.І. Вернадського, 2007. - С.71-72. (0,2 д.а.).

33. Шайкан А.В. Проблеми збору та накопичення даних бухгалтерського обліку з метою прийняття управлінських стратегічних рішень / А.В. Шайкан / Матеріали XII Всеукраїнської науково-методично конференції [Проблеми економічної

кібернетики], (м. Львів. 3-5 жовтня 2007 р.). - Львів, ЛНУ ім. Івана Франка, 2007. - 254 с., С 205-206. (0,1 д.а.).

34. Шайкан А.В. Роль бухгалтера в сучасних умовах управління підприємством / А.В. Шайкан / Збірник наукових праць Кам'янець-Подільського національного університету. «Україна в ХХІ столітті: проблеми та перспективи соціально-економічного розвитку». - Кам'янець-Подільський: КПНУ. - 2008. - 248-251. (0,3 д.а.).

35. Шайкан А.В. Управління підприємством і стратегічний управлінський облік / А.В. Шайкан / Матеріали I Між. нар. наук.-практ. конф. [Інноваційно-інвестиційна модель розвитку національної економіки], (26 лют. 2008 р., м. Донецьк) / Нац. Акад. наук України. Донец. нац. ун-т економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського, Ін-т економіки пром-сті; ред. кол.: Шубін О.О. (та ін.).- Донецьк: ДонУЕТ імені Михайла Туган-Барановського, 2008.- С. 203-204. (0,1 д.а.).

36. Шайкан А.В. Еволюція обліку / А.В. Шайкан / Збірник тез доповідей П'ятої ювілейної міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених [Економічний і соціальний розвиток України у ХХІ столітті: національна ідентичність і тенденції глобалізації] В 2 част. Частина 2. – Тернопіль, Економічна думка, 2008. - С. 512-513. (0,1 д.а.).

37. Шайкан А.В. Поняття «система бухгалтерського обліку» – вітчизняний та зарубіжний підхід / А.В. Шайкан / Збірник матеріалів V Ювілейної Міжнародної науково-практичної конференції [Теорія і практика економіки та підприємництва], (м. Алушта 5-7 травня 2008 р.). - Сімферополь, 2008. - С. 157. (0,1 д.а.).

38. Шайкан А.В. Бухгалтерський облік і стратегічне управління підприємством / А.В. Шайкан / Матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції [Економічна політика України в умовах євроінтеграції], (м. Кривий Ріг, 18-19 вересня 2008 р.). - Кривий Ріг: Криворізький економічний інститут ДВНЗ «КНЕУ ім. В.Гетьмана». - 2008. - С.172-174. (0,2 д.а.).

39. Шайкан А.В. Бухгалтерський облік з метою стратегічного управління промисловим підприємством і ланцюг цінностей / А.В. Шайкан / Матеріали ІХ міжнародної науково-практичної конференції [Теорія і практика сучасної економіки], (Черкаси, 24-26 вересня 2008 року). - Черкаси: ЧДТУ, 2008.- 311 с. - С. 228-230. (0,1 д.а.).

40. Шайкан А.В. Місце і завдання бухгалтерського обліку в сучасній системі стратегічного управління підприємством / А.В. Шайкан / Матеріали Другої Всеукраїнської науково-практичної конференції [Сучасні проблеми фінансово-господарського контролю], (м. Кривий Ріг, 21 листопада 2008 р. - Кривий Ріг: КЕІ КНЕУ, 2008. - С. 117-119. (0,1 д.а.).

41. Шайкан А.В. Напрямки організації даних бухгалтерського обліку з метою прийняття стратегічних управлінських рішень в єдиній інформаційній системі управління підприємством / А.В.Шайкан / Збірник тез доповідей студентів, учасників VII міжнародної наукової конференції присвяченої пам'яті д.е.н., професора, заслуженого діяча науки і техніки України Олексія Сергійовича Бородкіна (15.03.1930 – 14.03. 2002) [Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація], (Київ, 27 березня 2009 р.). - К.: ДАСОУДУ, 2009. - С. 243-245. (0,1 д.а.).

42. Шайкан А.В. Збір та обробка інформаційних потоків системою бухгалтерського обліку в умовах стратегічного управління підприємством / А.В. Шайкан / Матеріали V Міжнародної науково-практичної конференції [Стратегічні питання світової науки], (Перемишль, 07 – 15 лютого 2009 р.). - Przemysl: Wydawnictwa Sp. z o.o. "Nauka I studia", 2009. - S. 50-52. (0,1 д.а.).

43. Шайкан А.В. Вимоги до вихідної інформації системи бухгалтерського обліку з метою стратегічного управління промисловим підприємством / А.В. Шайкан / Матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції вчених і спеціалістів [Теорія і практика підприємницької діяльності], (Сімферополь, 15 – 18 квітня 2009 р.). – Сімферополь, Таврійський національний університет імені В.І. Вернадського, 2009. - С. 46-47. (0,1 д.а.).

АНОТАЦІЯ

Шайкан А.В. Бухгалтерський облік в аспекті стратегічного управління промисловим підприємством. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – Бухгалтерський облік аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана». – Київ, 2009.

У дисертації проведено комплексне дослідження питань бухгалтерського обліку в аспекті стратегічного управління промисловим підприємством. Розглянуто історичні етапи розвитку облікової науки відповідно до розвитку економіки. Досліджено методологічні основи, методичні та організаційні питання бухгалтерського обліку в умовах стратегічного управління промисловим підприємством.

Запропоновано авторське бачення побудови бухгалтерського обліку на промисловому підприємстві з метою стратегічного управління на базі збалансованої системи показників (The Balanced Scorecard, BSC) із застосуванням технологій ABC– облік витрат за видами діяльності (Activity-based costing), ФВА – функціонально-вартісний аналіз, EVA^(TM) – економічна додана вартість (Economic Value Added). Окремого розгляду дістало питання побудови системи бухгалтерського обліку в умовах використання таких управлінських технологій, як «Ланцюг цінності» та «Життєвий цикл продукту».

Відповідну увагу приділено дослідженню питання інформаційних потреб бухгалтерського обліку з метою прийняття стратегічних управлінських рішень

Ключові слова: бухгалтерський облік, підприємство, збалансована система показників, стратегічне управління, інформаційна система управління.

АННОТАЦИЯ

Шайкан А.В. Бухгалтерский учет в аспекте стратегического управления промышленным предприятием. – Рукопись.

Диссертация на соискание научной степени доктора экономических наук по специальности 08.00.09 – Бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам деятельности). – ГВУЗ «Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана». – Киев, 2009.

В диссертации комплексно исследован вопрос бухгалтерского учета в аспекте стратегического управления промышленным предприятием. Отражены исторические этапы развития учетной науки в соответствии с развитием экономики. Соответствующее внимание уделено вопросам эволюции управленческой составляющей бухгалтерского учета – управленческому учету. Исследованы методологические основы, методические и организационные вопросы бухгалтерского учета в условиях стратегического управления промышленным предприятием.

Доказано, что в современной практике и теории учета не существует так называемого «стратегического учета» как отдельной системы учета и поддержки стратегических управленческих решений на предприятии. Данные вопросы решаются бухгалтерским учетом с целью стратегического управления предприятием в рамках единой системы бухгалтерского учета.

В диссертации рассматриваются принципы организации системы бухгалтерского учета с целью стратегического управления промышленным предприятием.

Описаны основные инструменты и методы бухгалтерского учета в условиях стратегического управления. Автор исследует сферу применения в учете с целью стратегического управления специфических управленческих инструментов и методов. Сделана попытка адаптации некоторых зарубежных разработок менеджмента и учета к условиям отечественного хозяйствования (например, сбалансированной системы показателей – The Balanced Scorecard, BSC). Доказано, что в некоторых случаях на практике возможен симбиоз разных методов управления и учета, что может привести к лучшим результатам. Отдельное внимание посвящено исследованию отечественного опыта в разработке и внедрении инструментов управления и учета, которые обеспечивают предприятию стратегические преимущества. В частности, показан опыт разработки и внедрения на отечественных предприятиях функционально-стоимостного анализа, который сегодня незаслуженно забыт.

На основе проведенного исследования для построения системы бухгалтерского учета и стратегического управления промышленным предприятием был избран ряд инструментов и методов, таких как: ABC – учет затрат по видам деятельности (Activity-based costing), ФВА – функционально-стоимостной анализ, EVA^(TM) – экономическая добавленная стоимость (Economic Value Added). Отдельно рассмотрены вопросы построения системы бухгалтерского учета в условиях использования таких управленческих технологий, как «Цепочка ценностей», «Жизненный цикл продукта».

Также в работе нашло отражение вопрос принципов организации работы по сбору, идентификации, упорядочению, обработке, хранению и передаче больших массивов информации, с которыми имеют дело учетчики и управленцы.

Доказано, что для обеспечения процесса стратегического управления, быстрой обработки и предоставления информации для управления промышленным предприятием необходимо создавать корпоративную информационную систему, которая отвечала бы современным стандартам управления на платформе систем класса ERP; определено, что от учетной и финансовой служб в процессе внедрения

ERP требуется построить транзакционную систему учета, которая позволила бы фиксировать информацию о любых изменениях в деятельности предприятия. В практическом применении это позволит выйти на централизацию потоков документов, информации и процесса введения данных в систему; обоснован перечень задач для учетной и финансовой служб промышленного предприятия в процессе разработки корпоративной информационной системы.

Современные инструменты и технологии бизнеса предоставляют широкие возможности моделирования разных схем и подходов к организации процесса учета и управления. Однако свободно и смело экспериментировать с данным вопросом на практике, особенно в условиях существующего кризиса, очень опасно. Применение зарубежного опыта управления с оглядкой на отечественные особенности хозяйствования могут дать положительный эффект при построении эффективной схемы бухгалтерского учета в аспекте стратегического управления промышленным предприятием. Понимая всю сложность немедленного внедрения в практику новейших разработок в отрасли управления и учета, автор делает попытку предусмотреть вектор развития учетной науки и практики на перспективу.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, предприятие, сбалансированная система показателей, стратегическое управление, информационная система управления.

ANNOTATION

Shaykan A.V. Accounting in the aspect of strategic management an industrial enterprise.

The dissertation on the scientific degree of the Doctor of Economic sciences in speciality 08.00.09 - Accounting, analysis and audit (by types of economic activity).- SHEE "Vadym Hetman Kyiv National Economic University"- Kyiv, 2009.

In dissertation got complex research of question of accounting in the aspect of strategic management an industrial enterprise. The historical stages of development of registration science are reflected in accordance with development of economy. Investigational methodological bases, methodical and organizational questions of accounting in the conditions of strategic management an industrial enterprise.

The author's vision of the accounting structure at an industrial enterprise with the purpose of strategic management on the basis of the balanced system of indicators (the Balanced Scorecard, BSC) with the usage of ABC technologies – accounting of costs from activity's types (Activity-based costing), FVA – functional-value analysis, EVA^(TM) – (economic value added) is offered.

The problem of the accouting system's structure under conditions of suck managerial technologie s' usage as the "Lifetime Cycle of Product" is examined separately.

A corresponding attention is made on the problem investigation of the accounting informational needs with the purpose of strategic managerial decision-making.

Keywords: accounting, enterprise, the balanced system of indicators, strategic management, management information.