

DOI: [10.32702/2307-2105-2021.5.106](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2021.5.106)

УДК 657:330:34

*Н. В. Нечипорук,
к. е. н., завідувач кафедри фінансів та обліку,
Відкритий міжнародний університет розвитку людини «Україна»
ORCID ID: 0000-0002-5715-9675*

ВПРОВАДЖЕННЯ СИСТЕМИ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ: ТЕОРЕТИЧНИЙ АСПЕКТ

*N. Nechyporuk
PhD in Economics, Head of the Department of Finance and Accounting,
Open International University of Human Development "Ukraine"*

IMPLEMENTATION OF THE STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING SYSTEM AT ENTERPRISES: A THEORETICAL ASPECT

У статті здійснено теоретичне узагальнення і запропоновано нове вирішення наукового завдання, що стосується удосконалення управлінського обліку основних бізнес-процесів підприємств торгівлі. Доведено, що важливою складовою звітності управлінського обліку є звітність про виконання бюджетів, що побудовані на базі облікових даних про витрати за основними бізнес-процесами. Запропонована форма «Звіту про виконання бюджету витрат відділом закупівлі» дозволяє одержувати достовірну та оперативну інформацію для оптимізації витрат та оцінки ефективності роботи структурних підрозділів підприємств торгівлі. Констатовано, що для кожного бізнес-процесу підприємств торгівлі притаманними є властиві їм показники, що характеризують ефективність їх діяльності. Доведено, що у системі управлінського обліку доцільно використовувати як фінансові, так й нефінансові показники в абсолютному та відносному їх вираженні. Це дозволяє забезпечити ефективне використання збалансованої системи показників для впорядкування операційних процесів, встановлення взаємозв'язків, здійснення контролю й регулювання операційної діяльності торговельних підприємств.

The article makes a theoretical generalization and offers a new solution to the scientific problem concerning the management accounting of the main business processes of trade enterprises. It is proved that an important component of management accounting reporting is reporting on the execution of budgets built on the basis of accounting data on expenses for the main business processes. The proposed form of the "Report on the implementation of the cost budget by the procurement department" allows you to obtain reliable and timely information for optimizing costs and evaluating the effectiveness of the structural divisions of trade enterprises. It is stated that for each business process of trade enterprises, their inherent indicators characterizing the effectiveness of their activities are inherent. It is proved that it is advisable to use both financial and non-financial indicators in absolute and relative terms in the management accounting system. This

makes it possible to ensure the effective use of a balanced system of indicators for streamlining operational processes, establishing relationships, monitoring and regulating the operational activities of trading enterprises. The features of the application of the Balanced Scorecard (BSC) scientific and methodological tools at trading enterprises are considered. It is determined that the automation of a balanced scorecard is an effective tool for managing a retail enterprise. It provides an opportunity to consolidate and analyze data that has never been received or processed before. 70% of all companies using the BSC methodology use one or another software product to automate this process. Almost a third of these companies (34%) use ready-made software products, 43% of companies use programs of their own development (for example, spreadsheets or database-based applications), and 23% use both software. By definition, a balanced scorecard works with many indicators, both financial and non-financial, such as customer and employee loyalty, staff turnover, and the like. MS Axapta or SAP SEM allow you to automatically collect indicators for the system from various modules - finance, logistics, warehouse, CRM, personnel management. The integrated information systems of trading enterprises are analyzed.

Ключові слова: *стратегічний управлінський облік; бізнес-процеси; збалансована система показників; інтегровані інформаційні системи; торговельне підприємство.*

Keywords: *strategic management accounting; business processes; balanced scorecard; Integrated Information Systems; trading enterprise.*

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ.

Конкурентоздатність торговельного підприємства залежить не тільки від якості товару та попиту на нього, але й від рівня системи управління цими суб'єктами господарювання та його обліково-аналітичного забезпечення.

Забезпечення ефективної діяльності підприємств торгівлі потребує постійного розвитку та вдосконалення бізнес-процесів у відповідності до зміни ринкових умов та зростаючих потреб споживачів. Концепція процесного управління є ключовим елементом у сучасних методологіях оперативного і стратегічного менеджменту.

Оптимізація бізнес-процесів підприємств торгівлі – це шлях до забезпечення ефективності їх роботи у сучасних умовах господарювання, збільшення прибутку і зростання продуктивності, зниження витрат та поліпшення якості послуг.

Традиційний фінансовий облік, орієнтований у першу чергу, на задоволення потреб зовнішніх користувачів, не забезпечує повною мірою зростаючі потреби в інформації менеджерів - внутрішніх користувачів. Тому виникає об'єктивна необхідність у запровадженні на торговельних підприємствах дієвої системи управлінського обліку, який би охоплював основні бізнес-процеси.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ.

Впровадження системи управлінського обліку на підприємствах торгівлі передбачає виділення таких етапів його організації:

1. визначення мети, завдань і стратегії щодо запровадження системи управлінського обліку та формування системи стратегічних показників і комплексу внутрішньої звітності [1];
2. вибір і розробка оптимальної моделі управлінського обліку; розробка положення про організацію управлінського обліку [2];
3. опис бізнес-процесів та визначення центрів відповідальності; створення системи бюджетів [3]; побудова системи управління витратами і калькулювання собівартості [4];
4. автоматизація інформаційної системи управлінського обліку; затвердження системи рахунків управлінського обліку [5];
5. розробка положення про документи та документообіг у системі управлінського обліку [6];
6. впровадження і коригування системи управлінського обліку та контроль за його функціонуванням [7];
7. забезпечення мотивації та навчання персоналу [8].

Проте у науковій літературі недостатня увага приділена питанням управлінського обліку витрат, доходів і фінансових результатів за основними бізнес-процесами на торговельних підприємствах, у той час, як концепція процесного управління, а отже і обліку, є ключовим елементом оперативного і стратегічного менеджменту. Все це зумовило вибір теми, постановку завдань та визначило актуальність проведеного дослідження.

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ.

Метою статті є розробка й обґрунтування теоретичних та практичних рекомендацій щодо вдосконалення управлінського обліку основних бізнес-процесів на торговельних підприємствах.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ.

Організаційна структура торговельних підприємств, види і обсяги їх діяльності та інші галузеві особливості мають вплив на виділення центрів відповідальності, що в свою чергу визначає види і структуру звітності управлінського обліку.

До процесу постачання відносяться такі форми звітності управлінського обліку: звіт про запаси сировини, звіт про розмір та якість сировини, звіт про кредиторську заборгованість, звіт про закупівлю. Процес виробництва охоплює таку управлінську звітність: звіт про виробничі потужності, звіт про рівень резервних запасів, звіт про витрати виробництва, звіт про незавершене виробництво. До процесу збуту віднесено звіт про запаси готової продукції, звіт з продажу, звіт про дебіторську заборгованість, звіт про бартерні операції.

У табл. 1 представлено розроблену нами форму «Звіту про виконання бюджету витрат відділом закупівлі». У цьому звіті основними показниками будуть статті витрат.

Таблиця 1

Звіт про виконання бюджету витрат відділом закупівлі за вересень 2019 року (тис. грн)

№ з/п	Статті витрат	Бюджет	Фактично	Відхилення (тис. грн.)		Причина відхилення
				абсолютне	відносне, %	
1	Витрати на утримання персоналу відділу закупівлі	210	217	+7	3,68	Виплата одноразових премій
2	Витрати на відрядження та представницькі витрати працівників служби закупівлі	160	161	+1	0,74	Розширення бази постачальників
3	Витрати на дослідження ринку закупівель	70	64	-6	-9,38	Звільнений працівник
4	Витрати на погодження схеми постачання	60	60	-	-	-
5	Укладання договорів	20	20	-	-	-
6	Витрати на подання та оформлення замовлень	30	30	-	-	-
7	Витрати на контроль за дотриманням умов договору постачання	84	84	-	-	-
	Разом	634	636	+2	0,34	-

Джерело: авторська розробка

Як видно із табл. 1, основними реквізитами цієї форми звітності є: статті витрат, бюджетне значення, фактичне понесення витрат, відхилення, причина відхилення, варіанти оптимізації. Така форма звітності розробляється на кожному підприємстві індивідуально у терміни відповідно до потреб управління.

Основними показниками даного звіту будуть витрати обігу, які пов'язані з реалізацією товарів. До таких статей відносяться: витрати на утримання менеджерів зі збуту; витрати, пов'язані з транспортуванням, перевалкою та страхуванням товарів; фактичні витрати на гарантійний ремонт та гарантійне обслуговування товарів або гарантійні зміни проданих товарів, якщо на підприємстві не створювався резервний фонд; витрати на зберігання, сортування, оброблення і передпродажну підготовку товарів; витрати на тару; витрати на рекламу та проведення маркетингових заходів; витрати на утримання відділу збуту. Дані статті є характерними, як для підприємств оптової, так і для підприємств роздрібною торгівлі.

В умовах розвитку корпоративної відповідальності суб'єктів господарювання як складової сталого розвитку діяльності, особливу роль відіграє проблеми енергозбереження та енергоефективності. Формування методологічної платформи напрямів даної проблематики дослідження базується на різноманітних концепціях. При цьому, на наш погляд, можливо застосувати науково-методичний інструментарій Balanced Scorecard (BSC), у класичному варіанті запропонованій Р. Капланом та Д. Нортеном.

З метою якісного впровадження збалансованої системи стратегічних показників на торговельному підприємстві необхідно звернути увагу на такі особливості цього процесу:

1. Причинно-наслідкові взаємозв'язки носять скоріше не безумовний, а гіпотетичний характер. Організація має поступово збирати інформацію для визначення цих взаємозв'язків. У господарській діяльності необхідно адекватно адаптувати систему до відповідних змін. Можливість удосконалення системи дозволяє уникнути проблем, пов'язаних із спробами створити «ідеальну» систему на початку. Важливим завданням є визначення того, наскільки сильні зв'язки між фінансовими і нефінансовими індикаторами.

2. Не потрібно очікувати постійного поліпшення усіх показників.

3. Не варто обмежуватись використанням лише об'єктивних показників. Збалансована система

стратегічних показників може опиратись як на об'єктивні, так і на суб'єктивні показники. Однак, використовуючи суб'єктивні показники, потрібно пам'ятати, що вони, з одного боку, є джерелом інформації, але з іншого - для них характерний відповідний рівень неточності та умовності.

4. Перш ніж внести у систему такі завдання, як впровадження інформаційних технологій та проведення досліджень розробок, потрібно співставити витрати на них і вигоди від їх запровадження.

5. Важливо пам'ятати про нефінансові індикатори під час оцінки діяльності менеджерів та інших працівників компанії.

Автоматизація збалансованої системи показників (ЗСП) є ефективним інструментом управління роздрібним підприємством. Вона надає можливість консолідувати і аналізувати дані, які ніколи раніше не отримувалися і не оброблялися. За визначенням збалансована система показників працює з багатьма показниками, як з фінансовими, так і не з фінансовими, такими, як лояльність клієнтів і співробітників, плинність кадрів тощо. MS Ахарта або SAP SEM дозволяють автоматично збирати показники для системи з різних модулів - фінансів, логістики, складу, CRM, управління персоналом.

Регулярне оновлення даних і підготовка звітів займають досить багато часу. 70% всіх компаній, що застосовують методику ЗСП, використовують той або інший програмний продукт для автоматизації даного процесу. Практично третина цих компаній (34%) використовує готові програмні продукти, 43% компаній – програми власної розробки (наприклад, електронні таблиці або застосування на основі баз даних), і 23% – використовують і те, і інше програмне забезпечення (рис. 1).

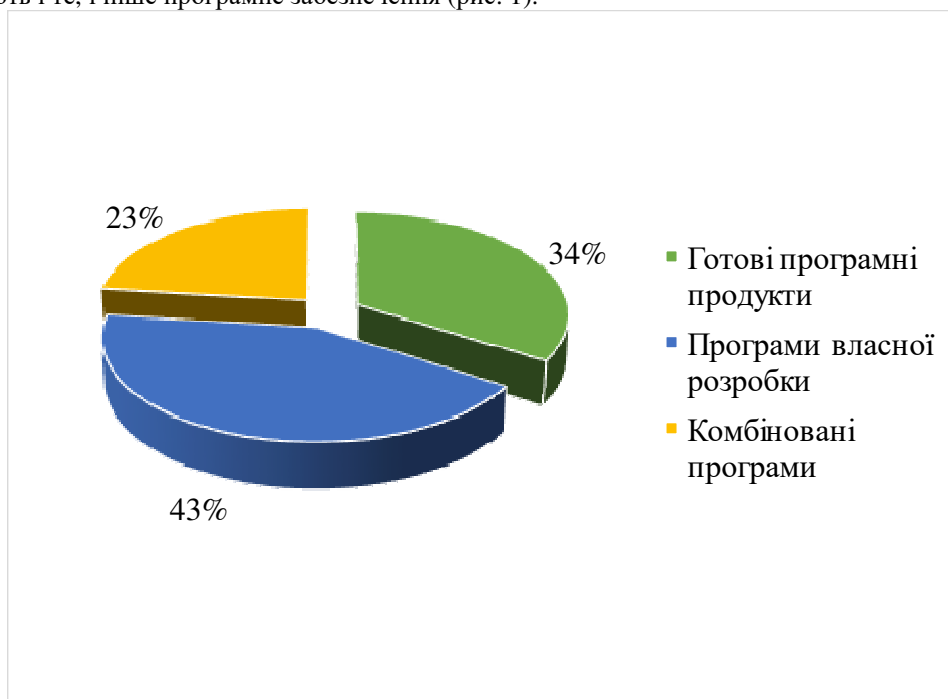


Рис. 1. Програмні продукти, що застосовують українські торговельні підприємства при автоматизації стратегічного управлінського обліку
(авторська розробка)

Якщо на підприємстві у системі управління стабільно працюють декілька прикладних програм (облікових, фінансових, маркетингових), то в цьому середовищі можна створити додаткові звіти для індикації показників без впровадження окремого програмного забезпечення для автоматизації збалансованої системи показників. Там, де індикатори збалансованої системи показників вимагають ручного введення інформації, треба описати регламент отримання і введення інформації і призначити відповідальних за цей процес.

Треба зауважити, що інтегровані інформаційні системи торговельних підприємств, що працюють з програмним забезпеченням MS Ахарта, SAP, 1С, «Супермаг-2000», а також з відомими CRM-системами і «касовими менеджерами», без особливих витрат дозволяють отримувати щоквартальні (щомісячні, щоденні) звіти за показниками збалансованої системи показників.

У вищеперерахованих програмних продуктах закладені властивості, які необхідні для побудови і контролю BSC торговельної мережі. До таких властивостей відносяться: масштабованість, модульність, багатозадачність, гнучкість програмного забезпечення, генерація звітів, розвинені засоби візуалізації даних, ролевий доступ до інформації тощо.

Для обчислення кожного показника в інтегрованій системі задається формула, яка використовує дані з таблиць, розташованих в різних модулях системи. У вирішенні завдань для підприємств роздрібної торгівлі ERP- системи використовуються спільно з системами управління торговельним залом (in Store Solution). В цьому випадку подібні системи мають бути інтегровані в ERP-систему, що має модуль автоматизації збалансованої системи. Прикладом рішення може служити інтеграція MS Ахарта або SAP SEM з такими

системами, як ІС, що працюють в торговельному залі. Дані з торговельного залу від ІС автоматично поступають в ERP-систему з модулем збалансованої системи показників і відображаються на кокпіті менеджера.

ВИСНОВКИ.

За основними бізнес-процесами підприємств торгівлі, які виступають в ролі відповідних центрів відповідальності доцільним є розробка періодичних звітів про виконання бюджетів, зокрема «Звіту про виконання бюджету витрат відділом закупівлі».

Поширеним методом управлінського обліку є концепція BSC. Схема моделі BSC за своєю структурою складається з чотирьох блоків: «фінанси»; «внутрішні бізнес-процеси»; «розвиток і навчання»; «клієнти». У кожному із зазначених блоків виділяються «цілі», «показники», «завдання і заходи».

З метою якісного впровадження збалансованої системи стратегічних показників на торговельних підприємствах необхідно звернути увагу на ряд особливостей, зокрема: визначення зв'язків між фінансовими і нефінансовими індикаторами; не варто очікувати постійного поліпшення усіх показників; збалансована система стратегічних показників може опиратись як на об'єктивні, так і на суб'єктивні показники.

Процес організації впровадження BSC на торговельних підприємствах передбачає на першому етапі – вибір ключових стратегічних показників, а на другому етапі – визначення його інструментарію. Сама модель BSC розробляється на вищому рівні підприємства, а карти – на нижчому.

Література.

1. Alborov R.A., Kontsevaya S.M., Klychova G.S., Kuznetsov V.P. The development of management and strategic management accounting in agriculture. *Journal of engineering and applied sciences*. 2017. № 12(19). pp. 4979–4984.
2. Cooper D.J., Ezzamel M., Qu S.Q. Popularizing a management accounting idea: The case of the balanced scorecard. *Contemporary Accounting Research*. 2017. № 34(2). pp. 991–1025.
3. Honggowati S., Rahmawati R., Aryani Y.A., Probohudono A.N. Corporate governance and strategic management accounting disclosure. *Indonesian Journal of Sustainability Accounting and Management*. 2017. № 1(1). pp. 23–30.
4. Georgiev M. The Role of the Balanced Scorecard as a tool of strategic management and control. *Journal of Innovations and Sustainability*. 2017. № 3(2). pp. 31–63.
5. Banabakova V., Georgiev M. The role of the Balanced Scorecard as a tool of strategic management and control. *International E-Journal of Advances in Social Sciences*. 2018. № 4(10). pp. 84–99.
6. Cescon F., Costantini A., Grasseti L. Strategic choices and strategic management accounting in large manufacturing firms. *Journal of Management and Governance*. 2019. № 23(3). pp. 605–636.
7. Petera P., Šoljaková L. Use of strategic management accounting techniques by companies in the Czech Republic. *Economic research-ekonomika istraživanja*. (2020). № 33(1). pp. 46–67.
8. Turner M.J., Way S.A., Hodari D., Witteman W. Hotel property performance: The role of strategic management accounting. *International Journal of Hospitality Management*. 2017. № 63. pp. 33–43.

References.

1. Alborov, R. A. Kontsevaya, S. M. Klychova, G. S. and Kuznetsov, V. P. (2017), “The development of management and strategic management accounting in agriculture”, *Journal of engineering and applied sciences*, vol. 12, no. 19, pp. 4979–4984.
2. Cooper, D. J. Ezzamel, M. and Qu, S. Q. (2017), “Popularizing a management accounting idea: The case of the balanced scorecard”, *Contemporary Accounting Research*, vol. 34, no. (2), pp. 991–1025.
3. Honggowati, S. Rahmawati, R. Aryani, Y. A. and Probohudono, A. N. (2017), “Corporate governance and strategic management accounting disclosure”, *Indonesian Journal of Sustainability Accounting and Management*, vol. 1, no. 1, pp. 23–30.
4. Georgiev, M. (2017), “The Role of the Balanced Scorecard as a tool of strategic management and control”, *Journal of Innovations and Sustainability*, vol. 3, no. 2, pp. 31–63.
5. Banabakova, V. and Georgiev, M. (2018), “The role of the Balanced Scorecard as a tool of strategic management and control”, *International E-Journal of Advances in Social Sciences*, vol. 4, no. 10, pp. 84–99.
6. Cescon, F. Costantini, A. and Grasseti, L. (2019), “Strategic choices and strategic management accounting in large manufacturing firms”, *Journal of Management and Governance*, vol. 23, no. 3, pp. 605–636.
7. Petera, P. and Šoljaková, L. (2020), “Use of strategic management accounting techniques by companies in the Czech Republic”, *Economic research-ekonomika istraživanja*, vol. 33, no. 1, pp. 46–67.
8. Turner, M. J. Way, S. A. Hodari, D. and Witteman, W. (2017), “Hotel property performance: The role of strategic management accounting”, *International Journal of Hospitality Management*, vol. 63, pp. 33–43.

Стаття надійшла до редакції 20.05.2021 р.