

СЕКЦІЯ 8 БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657:334.758.4

Бенько М.М.*доктор економічних наук, доцент,
професор кафедри бухгалтерського обліку
Київського національного торговельно-економічного університету***Мошковська О.А.***кандидат економічних наук, доцент,
докторант кафедри бухгалтерського обліку
Київського національного торговельно-економічного університету*

ОЦІНКА РІВНЯ ВЗАЄМОДІЇ МІЖ СТРАТЕГІЧНИМ ТА ОПЕРАТИВНИМ (ТАКТИЧНИМ) РІВНЯМИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В ХОЛДИНГОВИХ СТРУКТУРАХ

Розглянуто питання, що стосуються оцінки рівня взаємодії між стратегічним та оперативним (тактичним) рівнями управлінського обліку. Вищезазначена проблема розглядається в контексті необхідності створення ефективної системи управлінського обліку у холдингових структурах. Запропоновано методика, яка спрямована на практичне вирішення даної проблеми, визначено напрями її застосування на прикладі конкретного підприємства.

Ключові слова: стратегічний управлінський облік, оперативний (тактичний) управлінський облік, система, взаємодія, інтеграція, оцінка, методика.

Бенько Н.Н., Мошкова Е.А. ОЦЕНКА УРОВНЯ ВЗАИМОДЕЙСТВИЯ МЕЖДУ СТРАТЕГИЧЕСКИМ И ОПЕРАТИВНЫМ (ТАКТИЧЕСКИМ) УРОВНЯМИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В ХОЛДИНГОВЫХ СТРУКТУРАХ

Рассмотрены вопросы, касающиеся оценки уровня взаимодействия между стратегическим и оперативным (тактическим) уровнями управленческого учета. Вышеупомянутая проблема рассматривается в контексте необходимости создания эффективной системы управленческого учета в холдинговых структурах. Предложена методика, направленная на практическое решение данной проблемы, определены направления ее применения на примере конкретного предприятия.

Ключевые слова: стратегический и оперативный (тактический) управленческий учет, система, взаимодействие, интеграция, оценка, методика.

Benko M.M., Moshkovska O.A. ESTIMATION OF LEVEL INTERECTION BETWEEN STRATEGIC AND OPERATIONAL (TACTICAL) LEVEL OF MANAGEMENT ACCOUNTING AT HOLDINGS STRUCTURES

Discussed issues relating to the assessment of the level of interaction between strategic and operational (tactical) levels of management accounting. This problem is considered in the context of necessity of creation of effective system of managerial accounting in holding structures. Proposed methodology for practical solution of this problem, defined directions of its using on a practical example.

Keywords: strategic and operational (tactical) management accounting, system, interaction, integration, evaluation, methodology.

Постановка проблеми. Процеси глобалізації сучасної економіки охоплюють не тільки макрорівень, але й рівень стратегічного управління підприємствами молокопереробної промисловості України, які в даний період часу в своїй переважній більшості інтегровані у холдингові структури.

Багатопрофільність діяльності, складна організаційно-господарська структура великих молокопереробних компаній, інтегрованих у холдинги та концерни з метою більш ефективного розвитку бізнесу, консолідованих у групи з метою досягнення раціонального оподаткування, обумовлюють необхідність оптимальної і надійної інформації у всіх сферах управління.

Зростаючі вимоги до змісту інформації з боку власників, інвесторів, кредиторів, з одного боку, та можливості забезпечення цих інформаційних потреб з боку виконавців стратегічних рішень, якими є конкретні підрозділи холдингової структури – з іншого, привели у наш час до необхідності формувати систему управлінського обліку, що відповідає вимогам стратегічного рівня управління із урахуванням можливостей підприємств, що входять до складу холдингової структури, забезпечити як власні інформаційні потреби, так і потреби вищого керівництва.

Вирішуючи ці питання, неминуче виникає проблема взаємодії двох підсистем управлінського обліку – стратегічної та тактичної, які мають бути перетворені на єдину інтегровану систему управлінського обліку, що функціонує у тій або іншій холдинговій структурі.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Сутність, мета, завдання та функції як управлінського оперативного (тактичного), так і стратегічного управлінського обліку були об'єктом досліджень і наукових напрацювань як зарубіжних, так і вітчизняних вчених, зокрема, О.В. Алексеевої, Х. Андерсона, А. Апчерча, П.Й. Атамаса, П. Атріла, Р.Д. Банкера, І.М. Богатої, Ф.Ф. Бутинця, М.А. Вахрушиної, С.Ф. Голова, І.В. Іванова, Р.С. Каплана, Т.П. Карпової, Д. Колдуелла, О.П. Кундрі-Висоцької, В.С. Лєня, М. Моувена, Л.В. Нападовської, Б. Нідла, О.Є. Ніколаєвої, М.С. Пушкаря, Б. Райана, Дж. Ріса, І.Б. Садовської, В.З. Семанюк, Д. Урда, Дж. Фостера, В.Р. Хана, Ч.Т. Хорнгрена, В.Р. Шевчук, М. Янга.

До окремих питань організації системи управлінського обліку у холдингових структурах зверталися М.В. Болдуєв [1], О.О. Маринченко [2], С.М. Петренко [3], Н.В. Семенишена [4],

Ю.Ю. Трашенко [5] та ін., які сформувавши відповідне теоретичне підґрунтя для того, щоб визначити специфіку облікової діяльності у холдингових структурах, її організаційні особливості, рівні інформаційного забезпечення процесу прийняття нагальних і виважених управлінських рішень.

В той же час доцільно зазначити, що поза увагою дослідників залишилася низка принципових питань, серед яких містяться і питання оцінки взаємодії між стратегічним та оперативним (тактичним) рівнями управлінського обліку на вітчизняних підприємствах молокопереробної промисловості, що і викли-

кало необхідність проведення подальших досліджень у даній сфері обліку та управління.

Мета статті полягає у теоретичному обґрунтуванні проблеми визначення рівня взаємодії між двома підсистемами управлінського обліку та внесення пропозицій щодо її вирішення.

Виклад основного матеріалу дослідження. В даний період часу суттєве значення у забезпеченні ефективного менеджменту холдингових компаній, що утворені та функціонують у молокопереробній галузі України, набуває побудова ефективної системи управлінського обліку, яка дозволяє отри-

Таблиця 1

Критерії оцінки взаємодії між стратегічним та оперативним (тактичним) рівнями управлінського обліку на підприємствах молокопереробної промисловості [7–9]

| Назва критерію | Зміст критерію | Критерії оцінки | Бали |
|--|--|---|------|
| Рівень власника (стратегічний управлінський облік) | | | |
| Управлінський | Здатність керівництва холдингової структури приймати стратегічні рішення на основі отриманої інформації | Система повністю забезпечує інформаційні потреби керівництва холдингу | 0,75 |
| | | Система часткового забезпечує інформаційні потреби керівництва холдингу | 0,5 |
| | | Система не забезпечує інформаційні потреби керівництва холдингу | 0,25 |
| Оперативно – організаційний | Оперативність подання інформації вищому керівництву (топ- менеджменту) з метою прийняття управлінських рішень | Відповідає встановленим корпоративним стандартам | 0,75 |
| | | Частково відповідає встановленим корпоративним стандартам | 0,5 |
| | | Не відповідає встановленим корпоративним стандартам | 0,25 |
| Ієрархічний | Оперативність обробки інформації, що надійшла із нижчих ланок управлінського обліку, постійний обмін інформацією із нижчими ланками управління | Відповідає встановленим корпоративним стандартам | 0,75 |
| | | Частково відповідає встановленим корпоративним стандартам | 0,5 |
| | | Не відповідає встановленим корпоративним стандартам | 0,25 |
| Документальний | Подана інформація не потребує подальшої обробки з метою її доведення до корпоративних стандартів | Не потребує | 0,75 |
| | | Потребує незначного доопрацювання | 0,5 |
| | | Потребує | 0,25 |
| Корпоративно-інформаційний | Вище керівництво може отримати необхідну інформацію в найкоротший термін, звернувшись до єдиної корпоративно-аналітичної інформаційної системи | Може | 0,75 |
| | | Може в окремих випадках | 0,5 |
| | | Не може | 0,25 |
| Оперативно – стратегічний | Рівень взаємодії між підрозділами управлінського обліку підприємства та департаменту управлінського обліку холдингової структури, зворотній зв'язок між ними | Забезпечує оперативну передачу інформації | 0,75 |
| | | Забезпечує інформаційну взаємодію між підрозділами | 0,5 |
| | | Не забезпечує належну передачу інформації | 0,25 |
| Кадровий | Чисельність, кваліфікація фахівців, які відповідають за систему управлінського обліку, надає можливості оперативно та якісно збирати, обробляти та подавати інформацію керівництву підприємства та департаменту управлінського обліку | Високий рівень кадрового забезпечення | 0,75 |
| | | Належний рівень кадрового забезпечення | 0,5 |
| | | Неналежний рівень кадрового забезпечення | 0,25 |
| Інформаційний | Якість та обсяги інформаційного забезпечення відповідають оперативно-тактичному рівню планування, система надання управлінської звітності на вищий рівень інтегрована в загальну інформаційну та документальну систему холдингової структури | Відповідають | 0,75 |
| | | Відповідають частково | 0,5 |
| | | Не відповідають | 0,25 |
| Системно – аналітична | Система управлінського обліку на підприємстві виконує аналітичну функцію, що спрощує подальшу роботу департаменту управлінського обліку | Дана функція притаманна системі управлінського обліку | 0,75 |
| | | Дана функція частково реалізується у системі управлінського обліку | 0,5 |
| | | Дана функція не реалізується у системі управлінського обліку | 0,25 |
| Включення (змонтованість) в корпоративну інформаційно-аналітичну систему | Наявність комп'ютерних програм, спеціально розроблених і адаптованих для цілей управлінського обліку, що можуть взаємодіяти з корпоративною інформаційно-аналітичною системою | Дана умова виконується | 0,75 |
| | | Дана умова частково виконується | 0,5 |
| | | Дана умова не виконується | 0,25 |

мати достатній обсяг даних у розрізі кожної бізнес-одиниці з метою прийняття належних і своєчасних управлінських рішень.

У цій організаційній системі виникають два відносно автономних центри управлінського обліку – стратегічний, який реалізує департамент стратегічного обліку, та оперативний (тактичний), що в тому або іншому варіанті функціонує на кожному підприємстві, яке входить до складу конкретної холдингової структури.

Відповідно, постає проблема взаємодії між цими двома обліковими підсистемами та можливостей оцінки рівня цієї взаємодії, зокрема, у холдингових структурах вітчизняної молокопереробної промисловості.

На наш погляд, найбільш змістовним підходом, який в принципі надає належні методичні орієнтири для вирішення зазначеної проблеми, є методика, що запропонована компанією «КСТ-М-3» [6]. У практичному плані вищезазначена методика ґрунтується на визначенні та оцінці різноманітних критеріїв, що характеризують управлінський облік в різних його ракурсах (оперативність надання інформації, наявність керівних документів та стандартів, що розроблені на підприємстві, адаптація системи управлінського обліку з системою обробки інформації, інформаційної підтримки управлінських рішень).

У той же час вищезазначена методика не може бути механічно застосована для оцінки рівня взаємодії між стратегічним та оперативним (тактичним) рівнями управлінського обліку в холдингових структурах, оскільки вона призначена для використання в умовах існування однорівневої системи управлінського обліку. Крім того, окремі елементи, що пропонуються для оцінки (наприклад, узгодженість системи управлінського обліку із системами інформаційної підтримки управлінських рішень, які не використовуються в практиці роботи молокопереробних підприємств, такі як «Система «М-3. ERP»»), не є

актуальними для холдингових структур, які функціонують у молокопереробній промисловості України.

З урахуванням позитивних сторін і недоліків вищезазначеної методики нами запропоновано власний підхід до оцінки якості взаємодії між стратегічним та оперативним (тактичним) рівнями управлінського обліку, що є актуальними і нагальними для холдингових структур молокопереробної промисловості України (табл. 1).

Безпосередньо оцінка рівня взаємодії між підсистемами оперативного (тактичного) та стратегічного управлінського обліку може бути здійснена на основі розрахунку показника Орв (запропоновано авторами вперше):

$$\text{Орв} = \sum \text{со} / \sum \text{оо},$$

де: Орв – оцінка рівня взаємодії між підсистемами оперативного (тактичного) та стратегічного управлінського обліку;

$\sum \text{со}$ – бали, отримані під час оцінки системи стратегічного управлінського обліку;

$\sum \text{оо}$ – бали, отримані під час оцінки системи оперативного (тактичного) управлінського обліку.

Оптимальним показником, який свідчить про найвищий рівень взаємодії між двома підсистемами управлінського обліку, є 1; у разі, якщо отриманий показник перевищує 1, можна стверджувати, що система оперативного (тактичного) управлінського обліку не відповідає потребам власника, тобто виконавець не надає тієї інформаційної підтримки, якої вимагає стратегічний рівень управління; якщо ж отриманий показник менше 1, можна стверджувати, що стратегічний управлінський облік не в змозі належним чином опрацювати ту інформацію, яка подається виконавцем, і потребує вдосконалення.

Як приклад, за цим методичним підходом нами був оцінений рівень взаємодії між стратегічною та оперативною (тактичною) підсистемами управлінського обліку ТОВ «Тульчинський маслосирзавод» і групи компаній «ТЕРРА ФУД», до складу якої вхо-

Таблиця 2

Оцінки рівня взаємодії між стратегічною та оперативною (тактичною) підсистемами управлінського обліку підприємства ТОВ «Тульчинський маслосирзавод» і групи компаній «ТЕРРА ФУД»

| Рівень власника (група компаній «ТЕРРА ФУД», стратегічний управлінський облік) | | |
|--|--|---------------|
| № | Зміст критерію оцінки | Оцінка (бали) |
| 1 | Здатність керівництва холдингової структури приймати стратегічні рішення на основі отриманої інформації | 0,5 |
| 2 | Оперативність подання інформації вищому керівництву з метою прийняття управлінських рішень | 0,5 |
| 3 | Оперативність обробки інформації, що надійшла із нижчих ланок управлінського обліку, постійний обмін інформацією із нижчими ланками управління | 0,25 |
| 4 | Подана інформація не потребує подальшої обробки з метою її доведення до корпоративних стандартів | 0,5 |
| 5 | Вище керівництво може отримати необхідну інформацію в найкоротший термін, звернувшись до єдиної корпоративно-аналітичної інформаційної системи | 0,5 |
| Σ балів | | 2,25 |
| Рівень виконавця (ТОВ «Тульчинський маслосирзавод», оперативний (тактичний) управлінський облік) | | |
| 1 | Рівень взаємодії між підрозділами управлінського обліку підприємства та департаменту управлінського обліку холдингової структури, зворотній зв'язок між ними | 0,5 |
| 2 | Чисельність, кваліфікація фахівців, які відповідають за систему управлінського обліку, надає можливості оперативно та якісно збирати, обробляти та подавати інформацію керівництву підприємства і департаменту управлінського обліку | 0,5 |
| 3 | Якість та обсяги інформаційного забезпечення відповідають оперативно-тактичному рівню планування, система надання управлінської звітності на вищий рівень інтегрована в загальну документальну систему холдингової структури | 0,75 |
| 4 | Система управлінського обліку на підприємстві виконує аналітичну функцію, що спрощує подальшу роботу департаменту управлінського обліку | 0,5 |
| 5 | Наявність комп'ютерних програм, спеціально розроблених і адаптованих для цілей управлінського обліку, що можуть взаємодіяти із корпоративною інформаційно-аналітичною системою | 0,75 |
| Σ балів | | 3 бали |

дять вищезазначене підприємство молокопереробної промисловості України (табл. 2).

Таким чином, дані, наведені у таблиці 2, доводять, що система стратегічного управлінського обліку, яка існує у досліджуваній холдинговій структурі, не відповідає за своїми якісними параметрами системі оперативного (тактичного) управлінського обліку (Орв = 2,25 бали / 3,0 бали = 0,75 бали), яка має вищий бал і в принципі є більш адаптованою до взаємодії з вищими ланками управлінського обліку.

У підсумку слід назначити, що належна оцінка рівня взаємодії між стратегічним та оперативним (тактичним) рівнями управлінського обліку в холдингових структурах значною мірою сприяє створенню інтегрованої системи управлінського обліку, в якій ефективно взаємодіють підрозділи стратегічного та оперативного (тактичного) рівнів, відбувається постійний обмін інформацією, що забезпечує якість прийняття своєчасних управлінських рішень на всіх рівнях.

Висновки. Проблеми, що стосуються визначення рівня узгодженості між двома підсистемами управлінського обліку (у контексті стратегічного управління холдинговими структурами) є актуальними в силу того, що в даний період часу, враховуючи складні політичні та економіко-правові умови господарювання, вітчизняні підприємства молокопереробної промисловості спрямовані на прийняття виважених стратегічних рішень на базі надійного інформаційного супроводу, який в організаційному плані формується на основі вертикальних взаємозв'язків між підсистемами стратегічного та оперативного (тактичного) управлінського обліку.

Питання узгодженості між двома підсистемами управлінського обліку виникають у зв'язку із необхідністю постійної якісної взаємодії між двома вищезазначеними обліковими підсистемами, коли оперативний (тактичний) управлінський облік формує базовий обсяг інформації, що має оперативно надійти до вищих ланок управління у формі, яка надає можливість її опрацювати та проаналізувати без додаткового використання робочого часу та трудових ресурсів.

Підрозділи стратегічного управлінського обліку мають, у свою чергу, орієнтуватися на інформацію, яка надається підсистемою оперативного (тактичного) управлінського обліку, коригувати її обсяги, визначати рівень її достовірності, форму та формат, періодичність подання, орієнтуючись при цьому на вимоги керівництва щодо інформаційної підтримки управлінських рішень. Інакше кажучи, керівники, що відповідають у холдинговій структурі за підсистему стратегічного управлінського обліку, повинні формувати умови та висувати вимоги, створювати

стандарты, на основі яких відбувається взаємодія між двома обліковими управлінськими підсистемами.

Якщо узяти до уваги запропонований підхід, то методика, наведена у статті, може бути корисна керівникам, до сфери професійних обов'язків яких входять завдання впровадження і організації ведення підсистеми стратегічного управлінського обліку, в плані аналізу стану узгодженості двох вищезазначених підсистем, необхідності їх корекції, визначення тих проблем та «вузьких» місць, що існують між двома вищезазначеними підсистемами та заважають системі управлінського обліку функціонувати як єдине ціле.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Болдуев М.В. Зміст і порядок розробки корпоративної облікової політики холдингових компаній / М.В. Болдуев // Держава та регіони. – 2014. – № 4. – С. 65–69.
2. Маринченко О.О. Концепція єдиної облікової політики аграрного холдингу / О.О. Маринченко // Економіка. Управління. Інновації. – 2014. – № 1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/eui_2014_1_65.pdf.
3. Петренко С.М. Інформаційне забезпечення внутрішнього контролю господарських систем : [монографія] / С.М. Петренко. – Донецьк : ДонНУЕТ, 2007. – 290 с.
4. Семенишена Н.В. Комунікативна та інформаційно-аналітична функції бухгалтерської звітності сільськогосподарських підприємств : автореф. дис. ... к. е. н. / Н.В. Семенишена. – К., 2008 – 28 с.
5. Трашенко Ю.Ю. Консолидированный управленческий учет в холдинговых структурах : дис. ... к. э. н. / Ю.Ю. Трашенко. – Саратов : РГБ, 2007. – 179 с.
6. Сайт компании «КСТ-М-3» [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.m3system.ru>.
7. Волошин Д.А. Бенчмаркинг как один из инструментов оценки эффективности СУУ / Д.А. Волошин [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.cfin.ru/management/controllers/management_acc_sys.shtml.
8. Євдокимов В.В. Концепція інтегрованої системи бухгалтерського обліку: теорія, методологія, організація : автореф. дис. ... д. е. н. / В.В. Євдокимов. – Житомир, 2011. – 37 с.
9. Єршова Н.Ю. Облікова система в контексті управління сучасним підприємством / Н.Ю. Єршова, Д.Ю. Кохна // Вісник НТУ «ХПІ». – 2013. – № 52(1025). – С. 49–55.
10. Уорд К. Стратегический управленческий учет / К. Уорд ; пер. с англ. – М. : Олимп-Бизнес, 2002. – 448 с.
11. Хорнгрен Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер ; пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2005. – 416 с.
12. Управлінський облік / Д.Р. Хенсен, М.М. Моувен, Н.С. Еліас [та ін.] ; пер. з англ. 5-го канад. вид. О. Григоришина, О. Рахубовського, Н. Краснік [та ін.] ; наук. ред. пер. Н.П. Краснік. – К. : Міленіум, 2002. – 974 с.
13. Апчёрч А. Управленческий учет: принципы и практика / А. Апчёрч ; пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 952 с.