

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ
НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ



До 50-річчя
Тернопільського національного
економічного університету

Р. Ф. Бруханський

ОБЛІК І АНАЛІЗ
У СИСТЕМІ
СТРАТЕГІЧНОГО МЕНЕДЖМЕНТУ
АГРАРНОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА

Монографія

Тернопіль
ТНЕУ
2014

УДК 657:631
ББК 65.9(Укр)291.2
Б-89

Рецензенти:

- О. М. Петрук** – доктор економічних наук, професор, декан факультету обліку і фінансів Житомирського державного технологічного університету;
- Н. Л. Правдюк** – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри організації обліку та звітності Вінницького національного аграрного університету;
- В. А. Шпак** – доктор економічних наук, доцент, в. о. завідувача кафедри теорії бухгалтерського обліку Національної академії статистики, обліку та аудиту.

Рекомендовано до друку

*Вченою радою Тернопільського національного економічного університету
(протокол № 6 від 17.12.2014 р.)*

Бруханський Р. Ф.

Б-89 **Облік і аналіз у системі стратегічного менеджменту аграрного підприємства** : моногр. / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 384 с.
ISBN 978-966-654-370-0

Монографію присвячено удосконаленню системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту підприємства. Розроблена корпоративна стратегічна обліково-аналітична система, основними складовими якої є система стратегічного фінансового обліку, система стратегічного управлінського обліку та стратегічна аналітична система.

Особливу увагу приділено розробці методики ведення стратегічного фінансового та стратегічного управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах. Удосконалено аналітичне забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств на основі використання облікової інформації.

Видання призначене для докторантів, аспірантів, магістрантів, наукових співробітників, викладачів і студентів вищих навчальних закладів, які досліджують питання розвитку бухгалтерського обліку та економічного аналізу в системі управління підприємством.

УДК 657:631

ББК 65.9(Укр)291.2

ISBN 978-966-654-370-0

© Бруханський Р. Ф., 2014
© ТНЕУ, 2014

ЗМІСТ

ВСТУП.....	5
------------	---

РОЗДІЛ 1.

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СИСТЕМИ СТРАТЕГІЧНОГО МЕНЕДЖМЕНТУ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ.....

8

1.1. Розвиток системи стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств: обліковий аспект.....	8
1.2. Бухгалтерський облік у системі стратегічного менеджменту.....	29
1.3. Проблемні питання обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління сільськогосподарськими підприємствами.....	42
1.4. Типи і види стратегій аграрних підприємств та особливості їх обліково-аналітичного забезпечення.....	49
1.5. Розвиток бухгалтерського обліку у світлі трансформації управлінських парадигм: стратегічний аспект.....	59
Висновки до розділу 1.....	71

РОЗДІЛ 2.

ТЕОРЕТИКО-КОНЦЕПТУАЛЬНІ АСПЕКТИ

ПОБУДОВИ СИСТЕМИ СТРАТЕГІЧНОГО ОБЛІКУ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ.....

75

2.1. Сутність, характеристика та види стратегічного обліку.....	75
2.2. Актуальність розробки стратегічно орієнтованої системи бухгалтерського обліку.....	87
2.3. Аналіз існуючих підходів до побудови стратегічно орієнтованої системи бухгалтерського обліку.....	98
2.4. Причини невідповідності облікової системи потребам стратегічного менеджменту та шляхи їх подолання.....	111
2.5. Концепція побудови стратегічного обліку на сільськогосподарських підприємствах.....	137
Висновки до розділу 2.....	145

РОЗДІЛ 3.

МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ПОБУДОВИ ПІДСИСТЕМИ СТРАТЕГІЧНОГО ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ

СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ.....

148

3.1. Стратегічний фінансовий облік: сутність та характеристика.....	148
---	-----

3.2. Бухгалтерський інжиніринг як метод стратегічного фінансового обліку: інституційний аспект.....	162
3.3. Розвиток методики стратегічного фінансового обліку на основі бухгалтерського інжинірингу.....	185
Висновки до розділу 3.....	208

РОЗДІЛ 4.

МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ПОБУДОВИ ПІДСИСТЕМИ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ.....	211
4.1. Передумови виникнення стратегічного управлінського обліку: критичний аналіз.....	211
4.2. Теоретико-методологічні основи стратегічного управлінського обліку.....	222
4.3. Стратегічний управлінський облік на основі ланцюжків вартості..	245
Висновки до розділу 4.....	269

РОЗДІЛ 5.

АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СИСТЕМИ СТРАТЕГІЧНОГО МЕНЕДЖМЕНТУ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ.....	272
5.1. Аналітичне забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств: загальна модель.....	272
5.2. Розвиток фінансового аналізу в системі стратегічного менеджменту.....	283
5.3. Розвиток управлінського аналізу на основі інформації стратегічного управлінського обліку.....	301
Висновки до розділу 5.....	320

ДОДАТКИ.....	322
Додаток А. Визначення поняття «стратегічний облік».....	322
Додаток Б. Підходи дослідників до побудови похідних балансових звітів.....	327
Додаток В. Визначення поняття «стратегічний управлінський облік»..	334
Додаток Д. Функції та завдання стратегічного управлінського обліку..	340
Додаток Е. Характеристика основних інструментів стратегічного управлінського обліку.....	345
Додаток Ж. Фактори зовнішнього середовища підприємств АПК.....	348

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	349
--	------------

ВСТУП

Поява тенденцій посилення міжнародної конкуренції у сфері сільськогосподарського виробництва, зростання динамічності агробізнесу, що виявляється через швидкоплинність стратегічних орієнтирів, зумовлюють об'єктивну необхідність кардинального перегляду основних підходів до здійснення менеджменту на аграрних підприємствах України. Адекватна адаптація відповідно до вимог динамічних змін світового аграрного ринку з метою формування оптимальної стратегії розвитку є головним завданням сучасних сільськогосподарських підприємств України, яке виконуватиметься лише за умови впровадження науково обґрунтованої моделі комплексного інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту. Як підсумок, закономірною тенденцією його удосконалення, що передбачає доцільність впровадження обліково-аналітичних інновацій для розробки нових методологічних засобів обробки інформації стратегічного характеру, є розвиток систем фінансового обліку, управлінського обліку та економічного аналізу в напрямі забезпечення їх відповідності потребам стратегічного управління.

Дослідження фахової наукової літератури з питань інформаційного забезпечення управління свідчить про відсутність ґрунтовних і комплексних рекомендацій з формування інформаційної бази та розробки інформаційних систем для потреб стратегічного менеджменту підприємств аграрного сектору. Лише окремі теоретико-методологічні аспекти обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту висвітлені в наукових працях І. В. Алексєєвої, І. М. Богатої, М. В. Болдуєва, М. Бромвіча, Б. І. Валуєва, В. Говіндараджана, С. Ф. Голова, З. В. Гуцайлюка, В. М. Жука, В. А. Залевського, Л. А. Зімакової, З. Ф. Канурної, В. Е. Керімова, Г. Г. Кірейцева, І. І. Криштопи, Г. Є. Крохічевої, В. І. Кузя, О. В. Кузнецової, С. Ф. Легенчука, А. А. Пилипенка, М. С. Пушкаря, Б. Райана, С. П. Суворової, В. І. Ткача, З. В. Удалової, К. Уорда, І. І. Хахонової, Н. Н. Хахонової, А. В. Шайкана, Дж. Шанка, М. В. Шумейко, О. М. Щемелева та ін.

На основі аналізу сучасних підходів до побудови системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств України виділено два основних вектори наукових досліджень у даній сфері:

– розгляд окремих параметрів розробки інформаційного забезпечення та реалізації стратегій різних видів з позиції практики їх реалізації без належного теоретико-методологічного обґрунтування даних процесів;

– формування окремих теоретичних концепцій обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств, які не враховують ні сучасного рівня їхнього розвитку та їхніх потреб у стратегічному управлінні, ні сучасного стану розвитку обліково-аналітичних систем сільськогосподарських підприємств.

Існуючий стан розвитку наукових досліджень у даній сфері, а також вивчення практики здійснення стратегічного менеджменту на вітчизняних сільськогосподарських підприємствах, дозволяють констатувати відсутність якісної, комплексної, сформованої на єдиних облікових принципах, адекватно трансформованої та чітко систематизованої інформаційної бази даних для прийняття управлінських рішень стратегічного характеру. Це призводить до того, що на багатьох підприємствах взагалі не генерується стратегічна облікова інформація, і лише в окремих випадках стратегічний менеджмент забезпечується нерелевантною і нетранспарентною інформацією, використання якої в процесі прийняття стратегічних управлінських рішень призводить до формування стратегій, які є неадекватними до наявних у підприємства конкурентних переваг та існуючих загроз зовнішнього середовища.

На сьогодні для удосконалення сучасних концепцій управління сільськогосподарськими підприємствами України на основі застосування стратегічних підходів необхідною є розробка комплексної системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту. Відсутність комплексних підходів до впровадження стратегічних управлінських інформаційних систем та комплексних наукових досліджень у даній сфері з урахуванням специфіки діяльності сільськогосподарських підприємств є однією з основних проблем, що виступає перешкодою для забезпечення ефективності стратегічного управління на підприємствах аграрної сфери.

Дослідження сучасних аспектів функціонування сільськогосподарських підприємств і побудова дієвих механізмів стратегічного управління ними потребує формування принципово нового теоретичного і методологічного інструментарію їхнього інформаційного забезпечення. Зокрема, потребує розвитку система бухгалтерського обліку в напрямі обґрунтування сутності та особливостей практичної реалізації методики стратегічного фінансового обліку, стратегічного управлінського обліку на основі концепції ланцюжків вартості, а також удосконалення системи економічного аналізу в напрямі забезпечення його стратегічної орієнтації.

Монографія є спробою комплексного дослідження проблематики обліково-аналітичної підтримки стратегічного менеджменту, систематизації теоретико-методологічних положень у сфері стратегічного фінансового та

стратегічного управлінського обліку, узагальнення і подальшого розвитку економічного аналізу в напрямі забезпечення його стратегічної орієнтації. Вивчення особливостей удосконалення системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту підприємства здійснювалось із застосуванням історичного методу досліджень, системного підходу, парадигмального методу, бухгалтерського інжинірингу та інституційної теорії бухгалтерського обліку.

Автор висловлює щирі подяки рецензентам монографії доктору економічних наук, професору О. М. Петруку, доктору економічних наук, професору Н. Л. Правдюк, доктору економічних наук, доценту В. А. Шпаку за слушні поради та можливість покращення представленого видання, а також своєму науковому консультанту доктору економічних наук, професору, член-кореспонденту Національної академії аграрних наук України, віце-президенту Національної академії аграрних наук України, Заслуженому діячеві науки і техніки України В. М. Жуку за конструктивні поради та наукові консультації.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СИСТЕМИ СТРАТЕГІЧНОГО МЕНЕДЖМЕНТУ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

1.1. Розвиток системи стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств: обліковий аспект

Актуальність побудови системи стратегічного менеджменту на сільськогосподарських підприємствах та системи його обліково-аналітичного забезпечення. З метою забезпечення ефективного використання наявних виробничих ресурсів та досягнення сталого економічного розвитку сільськогосподарських підприємств необхідним є застосування сучасних підходів і систем управління ними. Одним із таких підходів є концепція стратегічного менеджменту, що дозволяє пов'язати між собою корпоративну стратегію підприємства з його організаційними процесами, розглядаючи проблеми розвитку та виживання підприємств.

Впровадження стратегічного менеджменту на сільськогосподарських підприємствах дозволяє створити передумови для забезпечення виживання в конкурентній боротьбі в довготривалій перспективі. Її застосування актуалізується в останні роки глобалізацією та інтернаціоналізацією економічних відносин, інтеграцією України в міжнародний економічний простір, прискоренням змін у зовнішньому середовищі сільськогосподарських підприємств, посиленням конкурентної боротьби на ринку сільськогосподарської продукції, появою інноваційних проривів, що є причиною виникнення загроз для подальшої ефективної діяльності тощо.

Як зазначає Л. О. Мармуль, на вітчизняних сільськогосподарських підприємствах потрібно створити ефективну систему стратегічного управління. Стратегічне управління в кожний момент прогнозованого проміжку часу фіксує, що аграрне підприємство має робити сьогодні, щоб досягти визначених цілей у майбутньому за умов зміни навколишнього середови-

ща. Якщо підприємство має за мету збільшення своїх шансів на успіх у процесі діяльності, воно має розробити власну систему стратегічного управління. Актуальна потреба сьогодення – це застосування у сільськогосподарських підприємствах накопичених за багато десятиліть світових методик стратегічного управління [170, с. 155–156]. Подібних поглядів дотримується М. Ю. Кісіль, на думку якого, незважаючи на те, що процес дослідження стратегічного управління охоплює широкий діапазон проблем, залишається велика кількість невирішених питань щодо впровадження стратегічного менеджменту на сільськогосподарських підприємствах, які у даний період є актуальними [124, с. 4]. Загалом проблемам впровадження стратегічного менеджменту на вітчизняних сільськогосподарських підприємствах присвячені монографічні дослідження В. Я. Амбросова [9], О. В. Березіна та О. Д. Плотника [21], Я. С. Ларіної [154], Л. А. Євчук [96], П. А. Стецюка [234], О. О. Школьного [288], В. М. Якубів [296], І. Б. Яціва [304] та ін.

Однак, незважаючи на заклики науковців та переваги впровадження системи стратегічного менеджменту в сучасних умовах господарювання сільськогосподарських підприємств, зовсім по-іншому все відбувається на практиці. Існуючий стан справ визначає О. П. Зоря, яка вважає, що у більшості сільськогосподарських підприємств немає розробленої ефективної системи стратегічного управління, а існує лише орієнтація на розмиті цілі [108, с. 114]. Подібного висновку доходить і Я. С. Ларіна, розглядаючи особливості реалізації маркетингових стратегій в агропродовольчому підкомплексі: «За сучасних умов розвитку вітчизняної економіки теорія й практика впровадження принципів стратегічного маркетингу у господарську діяльність ще перебувають на початкових етапах в усіх галузях, особливо у аграрному секторі» [154, с. 4].

Однією з основних причин незадовільного стану впровадження стратегічного менеджменту на вітчизняних сільськогосподарських підприємствах, на нашу думку, є відсутність системи його належного обліково-аналітичного забезпечення, оскільки без останнього майже неможливо побудувати дієву систему стратегічного менеджменту без понесення значних фінансових витрат. До того ж, як зазначають І. І. Хахонова та Н. Н. Хахонова, стратегічний менеджмент характеризується як послідовний стиль керівництва, що складається в неперервному процесі аналізу, планування і контролю. У зв'язку з цим прийняття надійних стратегічних рішень потребує великого обсягу різноманітної інформації [268, с. 720]. Тому без розробки дієвої системи обліково-аналітичного забезпечення

стратегічної орієнтації впровадження на підприємстві дієвої системи стратегічного менеджменту є майже неможливим.

Виникнення ситуації необхідності трансформації облікової системи внаслідок зміни запитів користувачів є звичним явищем з позиції історичної ретроспективи розвитку бухгалтерського обліку як практичної діяльності. Розвиток економічних відносин, поява нових форм господарювання, ускладнення і укрупнення діяльності підприємств, розвиток систем управління протягом століть були відправною точкою для удосконалення теорії і методології бухгалтерського обліку. Виникнення концепції стратегічного менеджменту також можна вважати однією із передумов для подальшого удосконалення облікової практики на сільськогосподарських підприємствах.

Г. Г. Кірейцев виникнення необхідності удосконалення обліково-аналітичного забезпечення прийняття стратегічних управлінських рішень пояснює виникненням змін у структурі менеджменту, появою і розвитком його видів, зокрема стратегічного менеджменту, специфіка й особливості якого позначаються і на особливостях організації обліку [123, с. 88–89]. На думку Т. М. Музики, реформування аграрного сектору економіки, пов'язане з розвитком ринкових умов його функціонування, призвело до необхідності корінних змін теоретико-методологічних постулатів і методичних установок, що стосуються організації обліково-аналітичного забезпечення фінансово-господарської діяльності та стратегічного розвитку сільськогосподарських організацій. Це відповідно потребує змін діючої системи обліку, аналізу та контролю в напрямку створення інформаційного забезпечення реалізації стратегій розвитку в умовах відчутного впливу зовнішніх факторів, ризиків і нестабільності [179, с. 10].

Таким чином, першочерговим завданням на сьогодні, враховуючи необхідність розробки дієвої системи обліково-аналітичного забезпечення сільськогосподарських підприємств, є такі:

- визначення пріоритетів обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств України;
- визначення основних вимог, що висуваються системою стратегічного менеджменту до системи його інформаційного забезпечення;
- обґрунтування напрямів адаптації облікової системи сільськогосподарських підприємства до вимог стратегічного менеджменту;
- визначення параметрів обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств України;
- розробка нових організаційних та теоретико-методологічних підходів до побудови системи стратегічно орієнтованого інформаційного забезпечення діяльності сільськогосподарських підприємств.

Проблеми і пріоритети інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств України. Моніторинг інформації щодо внутрішньої та зовнішньої сфер діяльності підприємства, реальної оцінки його можливостей за поточних умов ринку при загрозах діяльності є визначальною основою для прийняття стратегічних рішень і ефективного управління підприємством. Відповідно питання інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту бізнесу є надзвичайно актуальним.

За результатами проведених досліджень виділено три основні проблеми практичного застосування моделі інформаційного забезпечення стратегічного управління у сільськогосподарських підприємствах України:

- інформаційне забезпечення процесу прийняття рішень відбувається в умовах відсутності науково обґрунтованих вимог і підходів до формування облікової інформації стратегічного характеру;

- значна частина інформації, що стосується зовнішньої сфери діяльності сільськогосподарських підприємств, або взагалі не розкривається в звітності підприємств, або є неповною, неточною і неактуальною;

- домінування політичних аспектів регулювання аграрного ринку в Україні нівелює економічні закони розвитку, що також негативно впливає на розвиток системи його обліково-аналітичного забезпечення. Уряд України одночасно наголошує і на необхідності збереження низьких цін на сільськогосподарську продукцію, і на гарантуванні достойного життя виробників аграрної продукції. Така дилема стримує розвиток аграрної сфери та зменшує потреби в розробці і впровадженні управлінських стратегічних інформаційних систем.

Однією з основних проблем побудови і впровадження сучасної моделі стратегічного менеджменту є відсутність системи інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень, пов'язаної передусім з інформаційним дефіцитом вищого ієрархічного рівня менеджменту підприємства.

Основними цілями верхнього рівня ієрархії системи стратегічного менеджменту є ефективність, задоволення потреб і запобігання загрозам [263, с. 21]. Для гарантування ефективності інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств необхідно забезпечити суцільний неперервний моніторинг зовнішніх параметрів та внутрішніх показників діяльності підприємства з дотриманням основних цілей обраної стратегії розвитку бізнесу, що може бути здійснено лише за умови побудови комплексної системи інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств України.

Для побудови ефективної системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту необхідним є обґрунтування поняття якості облікової інформації стратегічного характеру. Термін «якість інформації» щодо обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту підприємств не має однозначних формулювань. На нашу думку, якість інформації визначається сукупністю характеристик, які зумовлюють можливість її адекватного корисного використання для задоволення потреб стратегічного менеджменту щодо прийняття ефективних управлінських рішень.

У системі Міжнародних стандартів фінансової звітності [174] встановлені чіткі вимоги до якості інформації (якісні характеристики фінансової звітності): 1) reliability – надійність (достовірність); 2) faithful representation – точне уявлення (представлення); 3) substance over form – пріоритет змісту над формою; 4) neutrality – нейтральність (неупередженість); 5) prudence – обачність (передбачливість); 6) completeness – повнота (завершеність); 7) relevance – доцільність (релевантність); 8) comparability – порівнянність (зіставність); 9) understandability – зрозумілість. Дотримання даних характеристик у процесі організації обліку на сільськогосподарських підприємствах сприятиме підвищенню якості облікової інформації, що надаватиметься користувачам для прийняття рішень. Проте наведений у МСФЗ набір характеристик облікової інформації, на нашу думку, більше стосується тактичного й оперативного управління підприємствами і не враховує особливостей стратегічного управління, специфіки всіх етапів формування і реалізації стратегії підприємств. Згідно з цим даний набір характеристик облікової інформації має бути уточнений відповідно до розуміння цілей і сутності стратегічного менеджменту.

Інформаційні потоки стратегічного менеджменту потрібно формувати на основі обліково-аналітичної інформації стратегічного характеру з врахуванням наступних вимог:

1) своєчасність, тобто дотримання необхідних для конкретної ситуації строків подання інформації;

2) достовірність, тобто адекватне відображення фактів господарського життя підприємства;

3) корисність, що має передбачати якісно вищий рівень господарського ефекту від використання інформації порівняно із затратами на її отримання;

4) зрозумілість – здатність забезпечувати фактичне сприйняття інформації користувачами без застосування додаткових зусиль;

5) регулярність надходження – формування графіку руху інформаційних потоків стратегічного характеру з дотриманням встановленої періодичності.

Система акумулювання, обробки та трансформації інформації стратегічного характеру у своїй основі ґрунтується на ефективно функціонуючій системі інформаційних потоків підприємства, основу якої має становити трансформована обліково-аналітична система підприємства. Це пов'язано з тим, що для системи стратегічного менеджменту підприємства економічно недоцільно формувати автономну підсистему збору інформації, особливо щодо інформації про внутрішнє середовище підприємства, без чітко налагодженого механізму взаємопроникнення суміжних інформаційних потоків, що надходять із обліково-аналітичної системи.

Система інформаційних потоків стратегічного менеджменту має бути гармонійно поєднана в загальній управлінській інформаційній системі підприємства. Організація належного стану інформаційного забезпечення можлива лише за умови адекватного обліково-аналітичного супроводу. Для формування якісних передумов ефективного функціонування системи інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств необхідно розробити загальну концепцію її побудови на основі врахування існуючого рівня інформаційного забезпечення та шляхом залучення нового методологічного інструментарію, що забезпечуватиме одержання інформації стратегічного характеру.

Для гарантування ефективності обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств необхідно забезпечити суцільний неперервний моніторинг внутрішніх показників діяльності підприємства та зовнішніх параметрів з дотриманням основних цілей обраної стратегії.

Диференціація обліково-інформаційного супроводу прийняття стратегічних управлінських рішень у сільськогосподарських підприємствах України. Домінантою економіки ХХІ ст. є переосмислення пріоритетів управлінської діяльності. Менеджмент сучасного підприємства не зацікавлений у громіздкій сукупності всеохоплюючої облікової інформації, яка здебільшого характеризується випадків ретроспективним змістом та має внутрішнє предметне обмеження. Наявність достовірної, детальної, однак ретроспективної, інформації про внутрішнє середовище підприємства не дозволяє забезпечити необхідний рівень ефективності управління, зокрема стратегічного, оскільки не дає змоги:

– побудувати комплексну систему інформаційного забезпечення для проведення аналізу, планування і реалізації стратегії сільськогосподарських підприємств;

– передбачити появу можливих загроз діяльності сільськогосподарських підприємств через неможливість моніторингу і представлення інформації про зовнішнє середовище;

– розробити систему обліково-аналітичного забезпечення, яка б забезпечувала адекватну реакцію сільськогосподарського підприємства на події, що відбуваються в його зовнішньому середовищі.

Система менеджменту, яка забезпечує управління бізнесом, що перебуває у динамічному економічному середовищі, потребує актуальної та оперативної інформації з високим ступенем релевантності. Базовим пріоритетом менеджменту сучасних підприємств є орієнтація на досягнення стратегічних цілей діяльності та забезпечення довготривалого виживання на ринку.

Дослідження сучасної практики діяльності сільськогосподарських підприємств України свідчить про наявність комплексу факторів, які знижують ефективність прийняття управлінських рішень стратегічного характеру, що на пряму стосуються системи обліково-аналітичного забезпечення системи управління:

1) недосконалість діючої обліково-аналітичної моделі формування інформації для прийняття стратегічних управлінських рішень;

2) необґрунтованість динаміки співвідношення обсягів необхідної та достатньої інформації, що зумовлює виникнення явищ нестачі та перенасичення обліково-аналітичною інформацією;

3) відсутність раціональних критеріїв відбору необхідної обліково-аналітичної інформації із загального обсягу даних, що пов'язано з відсутністю критерію орієнтації побудови облікової системи на забезпечення реалізації стратегії підприємства;

4) принципова відмінність класифікаційних ознак обліково-аналітичної інформації, необхідної для потреб стратегічного менеджменту (інше коло досліджуваних об'єктів, інші часові рамки, інша форма і періодичність представлення);

5) несвоєчасність складання та подання звітів і формування показників, необхідних для прийняття стратегічних управлінських рішень.

Значна частина проблем і недоліків інформаційного супроводу процесу прийняття управлінських рішень стратегічного характеру зумовлена недосконалістю структури інформаційної бази сільськогосподарських підприємств, типова модель формування якої зводиться лише до формальної консолідації менеджером інформації з двох джерел: облікового і позаоблікового.

Традиційна для вітчизняних підприємств структура обліково-інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту повною мірою не забезпечує можливість узгодження та прийняття єдиних параметрів формування та моніторингу економічних показників, їх інтерпретації, оцінки, трансформації, форм і періодичності подання тощо. Вказана ситуація зумовлена неадекватністю інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств України до сучасних вимог формування корисної інформації, оскільки кожна підсистема обліково-інформаційного забезпечення процесу прийняття рішень, як облікова, так і позаоблікова, при формуванні відповідних звітних показників керується переважно локальними вимогами комплексу нормативно-правових актів, які регламентують зміст, завдання і порядок їх роботи.

Необхідність формування облікової інформації стратегічного спрямування, на думку К. Друрі, зумовлена теоретичним обґрунтуванням і практичним застосуванням у 70-х рр. ХХ ст. концептуальних основ стратегічного менеджменту, основним призначенням якого є «досягнення стійких конкурентних переваг» [89, с. 25]. Так, виникнення і розробка концепції стратегічного менеджменту створили необхідні передумови для формування інших допоміжних підсистем, зокрема системи обліково-аналітичного супроводу прийняття стратегічних управлінських рішень.

Професори Гарвардської школи бізнесу Р. Каплан і Д. Нортон стверджують, що стратегічні аспекти обліку розроблені передусім для підтримки загальної конкурентної стратегії підприємства за рахунок використання сучасної інформаційної технології для більш досконалого обліку собівартості продукції [117]. На думку авторів, основним напрямом трансформації облікової системи в напрямі забезпечення її стратегічної орієнтації є удосконалення існуючих підходів до калькулювання собівартості продукції на основі застосування нових прогресивних стратегічно орієнтованих підходів. До таких підходів слід віднести «target costing», «strategic costing», «activity-based costing», «kaizen costing» тощо.

Пріоритетом сучасного менеджменту в сільському господарстві України є узгодженість фактичної наявності і потенційних потреб підприємства не лише у тактичній, а й в інформації стратегічного характеру. Відповідно до цього до облікової системи підприємства висувається вимога щодо необхідності фіксації, збору й акумулювання інформації у розрізі різноманітних факторів, які визначають керованість сільськогосподарського виробництва: динаміка зовнішнього бізнес-середовища; оперативні, тактичні та стратегічні цілі діяльності; суміжні сфери підприємництва; об'єкти ресурсного потенціалу; інформація в розрізі сегментів стратегічної активно-

сті бізнесу; характеристика кластерів і т. ін. При цьому інформація, яку створює система бухгалтерського обліку підприємства, одночасно має:

- враховувати потреби й орієнтуватись на конкретні групи користувачів інформації, зокрема на суб'єктів прийняття тактичних і стратегічних управлінських рішень;

- бути основою для прийняття тактичних і стратегічних рішень;

- виступати інформаційною передумовою для побудови системи аналітичних показників ефективності стратегічного менеджменту підприємства.

Для забезпечення коректності функціонування системи обліково-аналітичного супроводу стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств України необхідно врахувати специфіку конкретних суб'єктів господарювання в розрізі основних параметрів: розмір підприємства; форма власності; обсяги і структура виробництва; організаційно-правова форма господарювання; потенційні та реальні ризики діяльності; агресивність зовнішнього середовища; стиль управління і т. ін.

Концептуальними вимогами до формування адекватної моделі обліково-аналітичного супроводу стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств є галузеві особливості аграрного сектору економіки України, специфіка обліку сільськогосподарського виробництва та реальні соціально-економічні умови вітчизняного сільського господарства, зумовлені певними кризовими явищами його сучасного стану: недостатність державної підтримки, стимулювання і захисту вітчизняних товаровиробників; відсутність пільгових довгострокових кредитів; низький рівень соціально-економічних умов розвитку сільських територій; низька платоспроможність внутрішнього попиту на продовольчу продукцію; нестабільність каналів збуту; інфляційні процеси; чіткий диспаритет цін на сільськогосподарську і промислову продукцію; загострення екологічних проблем тощо.

Безпосередній вплив на формування специфіки та забезпечення ефективності обліково-аналітичного супроводу прийняття управлінських рішень стратегічного характеру у сільськогосподарських підприємствах здійснюють галузеві особливості вітчизняного агробізнесу (табл. 1.1).

На процес побудови системи бухгалтерського обліку як елемента інформаційної інфраструктури стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств впливають такі специфічні особливості їх діяльності:

1. Результати сільськогосподарського виробництва безпосередньо залежать від природно-кліматичних умов (якісний склад ґрунтів, температура, вологість та ін.) і відповідно є нестабільними. Ці чинники обґрунтовують доцільність прогнозування у прийнятті рішень і відповідно необхід-

ність раціонального обліково-інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств.

2. Сільськогосподарське виробництво характеризується сезонністю, яка сприяє нерівномірності використання ресурсів підприємства, отриманню продукції лише у певні проміжки часу, неритмічності збуту і надходження виручки від реалізації. Цей фактор акцентує увагу на доцільності стратегічного управління платоспроможністю сільськогосподарських підприємств.

3. Виробничі процеси у сільському господарстві характеризуються значним рівнем ризикованості втрати врожаю (спека, град, мороз, злива). Вказані фактори обґрунтовують доцільність застосування стратегічного управління ризиками та необхідність налагодження механізму раціонального обліково-інформаційного супроводу стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств.

Таблиця 1.1

**Специфіка агробізнесу та її вплив
на обліково-інформаційний супровід процесу
прийняття управлінських рішень стратегічного характеру**

<i>Галузеві особливості сільського господарства</i>	<i>Обліково-економічні параметри</i>	<i>Спрямованість обліково-го забезпечення стратегічного менеджменту</i>
Вплив природно-кліматичних умов	Нестабільність процесу виробництва продукції	Стратегія прогнозування у прийнятті рішень
Загроза стихійного лиха	Високий рівень ризикованості бізнесу	Стратегічне управління ризиками
Паралельний вплив економічних і біологічних законів відтворення	Тривалість виробничих циклів	Стратегічний моніторинг динаміки незавершеного виробництва
Сезонність виробництва	Нерівномірність використання ресурсів	Стратегічне управління платоспроможністю
Використання готової продукції як засобу виробництва	Готова продукція споживається у наступному циклі	Стратегічне прогнозування обсягу товарної продукції
Вплив національних споживчих уподобань	Обмеженість асортименту продукції	Стратегічне планування асортименту продукції
Земля – основний засіб виробництва	Спеціалізація аграрних підприємств	Стратегічні напрями діяльності

4. Сільськогосподарський бізнес поєднує вплив економічних і біологічних законів відтворення. Результатом такого синтезу є тривалість виробничих циклів (часові межі виробництва багатьох продуктів більш тривалі від календарного року і відповідно значна питома вага витрат виробництва звітного періоду відображається як незавершене виробництво).

5. Частина виготовленої підприємством сільськогосподарської продукції у наступному виробничому циклі споживається як засоби виробництва (корми, насіння). Ця особливість вказує на специфіку операційних циклів виробництва сільськогосподарської продукції і необхідність її урахування в інформаційному забезпеченні стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств.

6. Сільськогосподарське виробництво потребує моніторингу зовнішніх факторів впливу: політичних, економічних, соціальних, юридичних. Особливо важливим є врахування національних особливостей, зокрема щодо асортименту продукції. Ці фактори потребують належного відображення у системі обліково-інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств.

7. Основним засобом виробництва у сільському господарстві є земля, від якості та родючості якої значним чином залежить результативність діяльності. Властиві землі характеристики зумовлюють доцільність спеціалізації сільськогосподарських підприємств і структуризації стратегічних напрямів діяльності.

Раціональна система інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств має враховувати внутрішні й зовнішні інформаційні сфери, відображаючи комплексну консолідовану інформацію про діяльність підприємства і його стратегічні перспективи. Раціоналізація моделі інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств має ґрунтуватись на чіткій структуризації потоків інформації для забезпечення оперативного і надійного отримання необхідних даних при виникненні такої потреби. Прийняття стратегічних рішень повинно базуватись на поточній (достовірній, точній) та прогнозній (розрахунковій, орієнтовній) інформації.

Сучасні вимоги до процесу прийняття стратегічних рішень в аграрному секторі економіки України передбачають впровадження удосконаленої системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту, яка повинна: гарантувати достовірність; посилити об'єктивність; підвищити оперативність; збільшити швидкість; забезпечити захист; забезпечувати релевантність і транспарентність облікової інформації, а також доці-

льність, що загалом сприятиме підвищенню ефективності рішень стратегічного характеру.

Стабільність діяльності сучасного сільськогосподарського підприємства в умовах чергової хвилі світової економічної кризи, стагнації агропромислового комплексу України та загострення продовольчої проблеми залежатиме передусім від повноти, якості та своєчасності формування облікової інформації стратегічного характеру, зокрема щодо постачальників, покупців, конкурентів, динаміки цін, тенденцій ринку тощо. Науково обґрунтована, адаптована до потреб вітчизняної практики і специфічних умов господарської діяльності конкретного сільськогосподарського підприємства модель обліково-інформаційного супроводу прийняття управлінських рішень стратегічного характеру дозволить не лише своєчасно вирішувати проблеми, що виникають, а й передбачати кризові ситуації.

Адаптація облікової системи сільськогосподарського підприємства до вимог стратегічного менеджменту. Основна проблема раціонального застосування організаційно-методичної моделі прийняття рішень стратегічного характеру у сільськогосподарських підприємствах України полягає у відсутності чіткого й ефективного механізму обліково-інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту. Існування цієї проблеми пов'язано з відсутністю ґрунтовних теоретико-методологічних напрацювань у сфері стратегічної орієнтації бухгалтерського обліку, що не дозволяє створити адекватні передумови для розвитку стратегічно орієнтованої облікової практики на сільськогосподарських підприємствах України.

Стратегічним пріоритетом діяльності сучасних сільськогосподарських підприємств України доцільно вважати забезпечення стабільності функціонування з метою довгострокового «виживання» на ринку, передбачення і попередження загроз бізнесу з метою уникнення ризику банкрутства, створення сприятливої ситуації з дотриманням потенційних параметрів успіху для гарантування перспектив розвитку підприємств.

Досвід діяльності сільськогосподарських підприємств провідних країн світу пропонує як інструмент досягнення вказаних цілей концепцію стратегічного менеджменту, впровадження якої передбачає необхідність розробки відповідного обліково-інформаційного супроводу. Вітчизняні сільськогосподарські підприємства мають теж слідувати аналогічним шляхом, тому при впровадженні облікових інформаційних систем на підприємстві повинні враховуватись вимоги стратегічного менеджменту, оскільки бухгалтерський облік є головною інформаційною базою менеджменту.

На сучасному етапі розвитку менеджменту в сільському господарстві України визначальним завданням є взаємоузгодженість потреб підприємства у тактичній і стратегічній інформації, що необхідна для досягнення конкурентних переваг, підвищення ефективності діяльності та забезпечення потенціалу розвитку. На нашу думку, лише удосконалена відповідно до вимог система обліково-інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарського підприємства може повноцінно забезпечити інформаційний супровід процесу прийняття управлінських рішень стратегічного характеру.

Існування вимог до інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту передбачає необхідність удосконалення системи бухгалтерського обліку підприємства в частині удосконалення його методологічного інструментарію: ідентифікації і фіксації фактів господарського життя (включення фактів стратегічного характеру), їх оцінки, відображення на бухгалтерських рахунках і в звітності.

В процесі прийняття управлінських рішень стратегічного характеру необхідно зіставляти потенціал підприємства з можливостями і загрозами зовнішнього бізнес-оточення. При цьому слід врахувати, що в основі стратегій є завчасно сплановані дії (реакції) підприємства на зміну (динаміку) зовнішньої сфери господарської діяльності з метою досягнення бажаних цілей, а як інформаційна база прийняття управлінських рішень стратегічного змісту має максимально використовуватись обліково-аналітична система підприємства.

Базовими елементами формування обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту доцільно вважати такі стратегічні імперативи:

- 1) позиціонування підприємства у зовнішньому середовищі, яке передбачає дослідження унікальності діяльності, конкурентних переваг та інших позицій, що впливають на вибір стратегії сільськогосподарських підприємств і на особливості обліково-аналітичного забезпечення її формування і реалізації;

- 2) обліковий моніторинг внутрішнього середовища сільськогосподарського підприємства, метою якого є виявлення сильних і слабких сторін діяльності;

- 3) обліковий моніторинг зовнішнього середовища сільськогосподарського підприємства шляхом використання стратегічних облікових інструментів з метою виявлення фактичних і потенційних загроз і можливостей діяльності;

- 4) застосування ефекту синергії, сутність якого полягає в забезпеченні інтеграції окремих елементів управлінських інформаційних систем (сис-

теми стратегічного менеджменту та обліково-аналітичної системи) з метою отримання консолідованого результату вищої продуктивності.

Основним завданням обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту підприємства доцільно вважати процес формування відповідного інформаційного масиву, необхідного для прийняття управлінських рішень стратегічного характеру з метою забезпечення ефективного функціонування підприємства на довготривалу перспективу.

Система обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств, використовуючи здебільшого наявну інформацію фінансового й управлінського обліку, повинна розглядати її під дещо іншим кутом сприйняття, ніж це прийнято в традиційній моделі обліку. Зокрема, для налагодження багатоаспектної обліково-аналітичної бази прийняття обґрунтованих управлінських рішень стратегічного характеру доцільно застосовувати ефект синергії, зокрема в частині обліку та базових принципів стратегічного розвитку підприємства – концепції цінностей, стратегічного позиціонування та моніторингу факторів впливу на витрати.

Стрімкий рівень розвитку технологій і загострення конкуренції як на вітчизняному, так і на світовому ринках змушують менеджмент підприємств здійснювати моніторинг повного спектра характеристик виробництва і збуту власної продукції (собівартість, якість, ціна, асортимент та ін.), звертаючи не останню увагу на сприйняття цінності товару для споживача. З цієї точки зору доцільно наголосити на багатоаспектності досліджень економічної сутності категорії «цінність», які свого часу здійснювали Дж. С. Мілль і Дж. Мак-Куллох з позиції теорії затрат виробництва, М. Туган-Барановський в аспекті граничної корисності товару, М. Портер з погляду ланцюжка створення вартості, Ф. Котлер у контексті споживчої цінності.

З позицій обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарського виробництва вважаємо найбільш прийнятним підхід М. Портера, який у 1985 р. сформулював концепцію визначення цінності товару (ланцюжка цінностей) з двох позицій: задоволення потреб споживача і оцінки процесу створення вартості [199, с. 109].

Традиційна система бухгалтерського обліку сільськогосподарських підприємств переважно зосереджує увагу на інформаційному відображенні сукупності бізнес-процесів підприємства (від розрахунків з постачальниками до реалізації готової продукції). Однак з точки зору стратегічного менеджменту моніторинг затрат з моменту придбання ресурсів не дозволяє повною мірою використовувати в своїх інтересах зв'язки з постачаль-

никами, а закінчення моніторингу фактом реалізації продукції не забезпечує повноцінної інформації про потреби покупців, що є доволі важливим для прийняття рішень стратегічного характеру.

У межах обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту ефективне управління затратами потребує більш широкого спектра облікового моніторингу з виходом за межі конкретного підприємства (рис. 1.1).

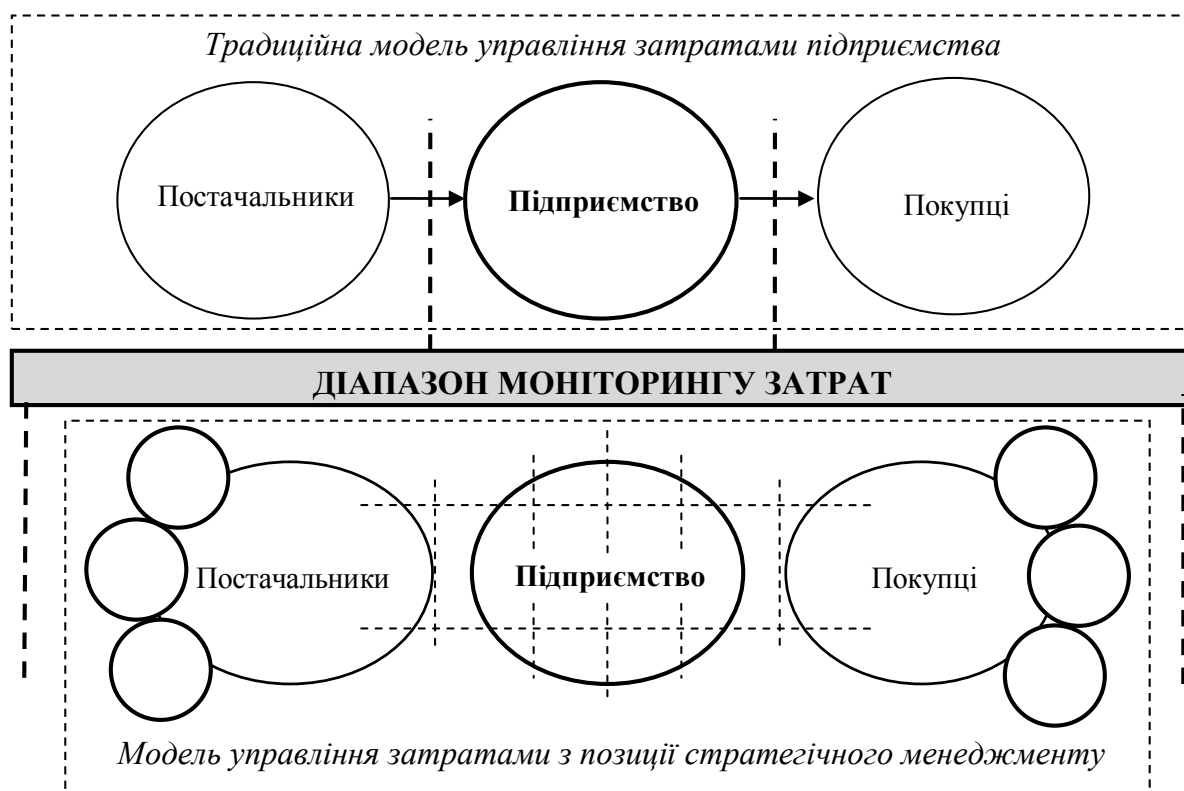


Рис. 1.1. Діапазон моніторингу витрат підприємства адекватно до традиційної і стратегічно орієнтованої моделі управління

Основним завданням моніторингу ланцюга цінностей підприємства є пошук можливих шляхів підвищення окремих результатів діяльності та покращення взаємодії між ними. З точки зору обліково-інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарського виробництва врахування параметрів ланцюжка цінностей дозволить виділити додаткові напрями впливу на прибуток як кінцевий результат діяльності:

- взаємовідносини з постачальниками, підрядниками й іншими діловими партнерами з надходження ресурсів;
- технологічні зв'язки елементів локального ланцюжка цінностей окремого підрозділу;
- взаємозв'язок між ланцюгами цінностей підрозділів підприємства;

– поєднання частин загальної цінності, створеної підрозділами підприємства загалом;

– взаємовідносини з покупцями, замовниками.

Для визначення стану і перспектив підприємства в конкурентному середовищі переважно застосовують концепцію стратегічного позиціонування, яка передбачає два класичних шляхи конкурентної боротьби: 1) лідерство на основі затрат; 2) лідерство на основі якості (диференціації). Зважаючи на критичну поляризацію цих підходів, яка неспроможна забезпечити довготривалий успіх підприємства, орієнтуючись лише на низькі витрати (без врахування якості продукції) або ж високу якість (за рахунок надмірних витрат), в умовах вітчизняного аграрного виробництва вважаємо доцільним застосовувати обґрунтовану інтеграцію двох класичних концепцій лідерства з точки зору поєднання їх позитивних характеристик і формування алгоритму результату діяльності за співвідношенням «ціна-якість».

Пропонований варіант стратегічного позиціонування діяльності аграрних підприємств потребує: оптимальних розмірів землеволодіння; раціонального рівня спеціалізації та кооперації; асортименту продукції, орієнтованого на споживача; обґрунтованих обсягів виробництва; відповідального ставлення до збереження якісних показників земельних ресурсів; розгалуженої мережі збуту продукції; застосування ресурсозберігаючих технологій і екологічного землеробства; чіткого обліку і контролю всіх видів витрат. Домінантою у даній стратегії є виробничий процес.

Концепція моніторингу факторів впливу на витрати передбачає їх виявлення, класифікацію і дослідження ступеня релевантної дії на результат діяльності. З цих міркувань фактори впливу на витрати доцільно поділяти на дві групи:

– структурні фактори, пов'язані переважно зі структурою і технологією виробництва (розмір землеволодіння, обсяг діяльності, асортимент продукції, застосовані технології, доцільність інвестицій, ефективність інтеграції тощо);

– функціональні фактори, пов'язані з організацією бізнесу (ефективність використання ресурсів, управління співвідношенням «ціна-якість», надійність стосунків з бізнес-партнерами, репутація підприємства).

Відповідно до розмежування вказаних факторів на дві групи, на практиці переважно поляризуються і думки представників адміністративного апарату сільськогосподарських підприємств: одна частина менеджерів наполягає на пріоритетності структурних факторів впливу на витрати бізне-

су, визнаючи інші несуттєвими і надуманими; інша визнає перевагу функціональних, оскільки вважає висновки, зроблені на основі структурних факторів, застарілими. Ці точки зору мають право на існування, однак ефективну модель прийняття стратегічних рішень забезпечить лише їх синтез, тобто поєднання раціонального господарювання і виваженого управління.

Сучасна система обліково-інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту підприємств, побудована на основі поєднання підсистем фінансового й управлінського обліку, має надавати інформацію для прийняття стратегічних управлінських рішень дещо під іншим кутом зору, ніж це реалізовано в діючій моделі бухгалтерського відображення фактів господарського життя. Зокрема, для налагодження багатоаспектної обліково-інформаційної бази прийняття обґрунтованих управлінських рішень стратегічного характеру доцільно провести синтез базових принципів стратегічного розвитку підприємства із принципами побудови та функціонування облікової системи сільськогосподарських підприємств та з концепціями цінності, стратегічного позиціонування і моніторингу стратегічних факторів впливу на затрати.

Параметри обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств України. Проведений аналіз стану інформаційного забезпечення діяльності сільськогосподарських підприємств України дозволив виявити проблеми у системі управління підприємницькою діяльністю, насамперед пов'язані із недостатністю інформації стратегічного характеру, яка характеризує бізнес-процеси, фінансово-економічні параметри діяльності, темпи розвитку підприємства, рівень конкуренції, ймовірні загрози і ризики бізнесу.

Основною причиною існування такої ситуації на сьогодні є існування взаємосуперечливих інтересів щодо необхідності побудови системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту. З одного боку, суб'єкти агробізнесу намагаються загалом мінімізувати витрати на розробку і впровадження системи облікового забезпечення діяльності. Внаслідок чого, як зазначає Н. Л. Правдюк, у сільському господарстві фінансовий облік як такий майже не ведеться [203, с. 168–169]. З іншого боку, керівництву сільськогосподарських підприємств необхідна інформація стратегічного характеру, надання якої на сучасному етапі розвитку не в змозі забезпечити конвенційна модель бухгалтерського (фінансового) обліку. Для забезпечення її відповідності вимогам стратегічного менеджменту необхідно провести удосконалення та адаптацію такої моделі, що зумовлює її ускладнення, змістовне і часове розширення системи. Однак така

ситуація є неприйнятною для малих підприємств, що здійснюють діяльність в агропромисловому комплексі, оскільки на сьогодні одним з основних напрямів державної політики щодо підтримки малого бізнесу є удосконалення та спрощення їх системи бухгалтерського обліку та звітності [4, с. 31]. Тому на сучасному етапі для вирішення даного питання необхідним є пошук оптимальних варіантів побудови системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту шляхом використання облікової системи як основи та врахування особливостей прийняття стратегічних рішень у сільському господарстві.

Базовим пріоритетом менеджменту сучасних підприємств стає орієнтація на досягнення стратегічних цілей діяльності і забезпечення довготривалого виживання на ринку. Облікова система підприємства повинна враховувати ці вимоги, оскільки облік є і має залишатись головною інформаційною базою менеджменту. Однак облікова інформація не задовольняє потреби стратегічного менеджменту, оскільки для забезпечення стійкого розвитку бізнесу необхідно здійснювати постійний моніторинг можливостей і загроз порівняно з конкурентами, екстрено реагувати на події, що відбулись у зовнішньому середовищі. З метою подолання даної проблеми необхідно розширити предмет бухгалтерського обліку, розробити методики для обліку подій, що відбуваються в зовнішньому середовищі підприємства, що дозволить обґрунтувати тенденції та визначити причини динамічних змін обсягів реалізації, грошових потоків, прибутку і сприятиме в результаті оптимізації процесу прийняття ефективних стратегічних рішень.

Подібні пропозиції давно висувають науковці Так, М. Бромвіч розглядає облікові параметри стратегії бізнесу, що дозволяють проводити моніторинг діяльності власного підприємства і конкурентів, акцентуючи увагу на зовнішній орієнтації облікового забезпечення стратегічного менеджменту [308, с. 27]. На думку К. Друрі, основними аспектами облікового забезпечення стратегічного менеджменту підприємства доцільно вважати вихід за межі внутрішньої орієнтації традиційного обліку з метою отримання інформації про конкурентів та встановлення залежності між стратегією підприємства і застосуванням облікових даних [89, с. 871].

Система обліково-інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарського підприємства, на відміну від реалізованої на сьогодні моделі системи обліку, має, окрім інформації про внутрішнє середовище підприємства, також забезпечувати надання інформації про зовнішнє середовище підприємства.

Встановлення такої вимоги пов'язано з тим, що в сучасних мінливих умовах господарювання традиційні системи збору й обробки облікової інформації є непристосованими до відстеження кризових тенденцій бізнесу, вони переважно зорієнтовані на стабільні зовнішні умови діяльності. Залежно від виявлених змін зовнішнього бізнес-середовища підприємство має забезпечити адекватне реагування на них. Несвоєчасність або відсутність адаптивних дій спричинятиме виникнення проблем у діяльності підприємства, збільшуватиме бізнес-ризик і посилюватиме загрозу банкрутства (рис. 1.2).

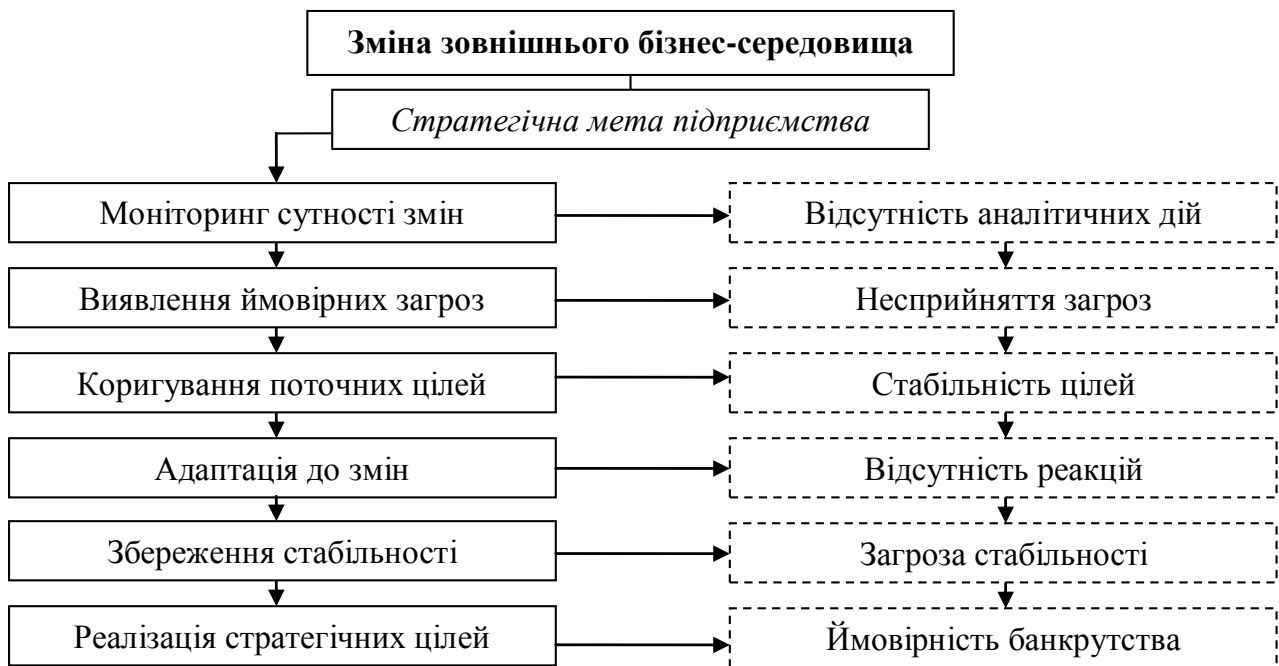


Рис. 1.2. Динаміка наслідків реагування підприємства (його відсутності) на зміну зовнішнього бізнес-середовища

Основними причинами виникнення кризових ситуацій в аграрному бізнесі, що пов'язані з відсутністю або недосконалістю існуючої на підприємстві системи стратегічного менеджменту, є:

- відсутність обґрунтованої стратегії розвитку підприємства на тривалу перспективу;
- неадекватність обраної стратегії сучасним параметрам економіки;
- тривале застосування стратегії розвитку підприємства без врахування змін зовнішнього бізнес-середовища;
- розбіжність стратегічної мети і поточних цілей діяльності;
- факт відсутності коригування стратегічної мети залежно від результатів поточної діяльності підприємства;

- негативний вплив зовнішніх факторів бізнес-середовища, незалежних від підприємства;
- вплив необґрунтованого моніторингу ризиків і загроз;
- відсутність у підприємства можливостей своєчасно реагувати на зміни зовнішнього середовища;
- неефективне управління внутрішніми факторами розвитку сільськогосподарських підприємств внаслідок неадекватності стратегічної мети.

Стратегічним пріоритетом діяльності сільськогосподарського підприємства є максимально ефективне використання ресурсів у поєднанні з новітніми інноваційними технологіями виробництва продукції за умов дотримання екологічних стандартів. Управлінські аспекти забезпечення ефективності діяльності визначатимуться обґрунтованістю рішень оперативного й стратегічного змісту, які відповідно залежатимуть від достовірності й адекватності вхідних інформаційних потоків, формування яких значною мірою відбувається у системі бухгалтерського обліку підприємства.

На нашу думку, основними параметрами успішної реалізації обліково-аналітичного забезпечення системи стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств України є:

1) інформація управлінського та фінансового обліку повинна застосовуватись як основна інформаційна база прийняття і виконання стратегічних рішень. При визнанні доцільності та практичному використанні підприємством методології стратегічного менеджменту облікова система має забезпечити інформацією не лише процес стратегічного планування діяльності, а й поточний моніторинг підконтрольних показників, встановлення причин їх відхилень, пошук альтернатив, адаптацію стратегічного розвитку підприємства відповідно до змін бізнес-середовища;

2) з метою забезпечення максимального ефекту від реалізації стратегічних цілей підприємства облікову інформацію необхідно відображати в адекватній формі, яка гарантуватиме детальне відстеження і поетапний моніторинг досягнення мети;

3) обліково-інформаційна база стратегічного менеджменту підприємства має містити не лише фінансові показники діяльності, а й спектр усіх можливих даних, які прямо чи опосередковано можуть впливати на досягнення кінцевого результату;

4) для формування якісних показників обліково-інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту доцільно надавати інформаційному масиву чітко структуровану форму з метою уникнення хаотичного набору певних даних, які потребують подальшої обробки і систематизації;

5) при визначенні формату і параметрів обліково-інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарського підприємства необхідно уникати «інформаційних прогалин» трансляції облікових даних, що стосуються як обсягу і якості інформації, так і каналів її передачі;

6) модель обліково-інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту підприємства має надавати необхідну інформацію в оптимальній формі з високим ступенем сприйняття як обліковими, так і необліковими працівниками;

7) оскільки більшість стратегічних рішень є неординарними і унікальними за своєю сутністю, бухгалтерська служба підприємства має формувати інформаційні потоки, орієнтуючись безпосередньо на специфіку конкретної ситуації та ступінь її пріоритетності;

8) з метою оптимізації обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту підприємства і забезпечення максимальної оперативності прийняття рішень доцільно попередньо розмежувати найбільш типові рішення з поділом їх на декілька груп і закріпленням основних інформаційних запитів;

9) обліково-аналітичний супровід стратегічного менеджменту, крім надання вихідної інформації для прийняття рішень, має оперувати набором стратегічних фінансових показників, які забезпечуватимуть процес відстеження ефективності та ступеня досягнення стратегічних цілей, формування та реалізації стратегій підприємства;

10) система обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту підприємства має бути максимально еластичною до змін як внутрішнього, так і зовнішнього бізнес-середовища сільськогосподарських підприємств;

11) моніторинг ретроспектив прийняття управлінських рішень стратегічного характеру і ступеня досягнення визначених цілей поступово має формувати інформаційну базу для передбачення і попередження можливих загроз діяльності сільськогосподарських підприємств.

Дотримання виокремлених параметрів дозволяє створити ефективні передумови для розробки системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств України, є дорожньою картою для удосконалення системи бухгалтерського обліку та економічного аналізу як елементів інформаційного забезпечення процесу прийняття стратегічних управлінських рішень.

1.2. Бухгалтерський облік у системі стратегічного менеджменту

Концепція стратегічного менеджменту та бухгалтерський облік: можливі варіанти взаємозв'язку. На сьогодні серед дослідників у сфері бухгалтерського обліку відсутній єдиний підхід та порозуміння щодо співвідношення бухгалтерського обліку та концепції стратегічного менеджменту. В більшості випадків система обліку розглядається як інформаційне забезпечення, а в інших – як складова системи стратегічного менеджменту. Окремі вчені навіть вважають систему обліку об'єктом стратегічного менеджменту.

Існуючу ситуацію ілюструє П. О. Куцик, який зазначає, що інформаційна система обліку з одного боку, ніби пасивно наслідуює стратегію, але сама на неї не впливає, а з іншого, – навпаки, відіграє активну роль у стратегічному менеджменті, виступаючи механізмом реалізації організаційної стратегії [149, с. 58]. Існування різних співвідношень між системою обліку та системою стратегічного менеджменту призводить до виникнення різноманітних варіантів подальшого розвитку бухгалтерського обліку з метою покращання стратегічного управління на підприємстві та не дозволяє побудувати єдину концепцію подальшого розвитку бухгалтерського обліку в системі стратегічного менеджменту.

В результаті проведеного дослідження праць вітчизняних та зарубіжних вчених в обліковій сфері виявлено такі можливі варіанти взаємозв'язку стратегічного менеджменту та бухгалтерського обліку:

1. Система бухгалтерського обліку може бути інформаційним супроводом (забезпеченням) процесу стратегічного менеджменту. Даний підхід є найбільш поширеним серед вітчизняних дослідників. Його особливістю є розгляд бухгалтерського обліку як забезпечуючої інформаційної підсистеми системи стратегічного менеджменту, яка виступає генератором облікової інформації для розробки проектів стратегічних рішень та інформаційним джерелом для проведення стратегічного контролю. Як зазначають Ю. Барчі, М. Г. Шентірмей та З. Земан [306, с. 15], на сьогодні в західноєвропейських країнах значного поширення набув підхід, коли бухгалтерський облік розглядається як комплексна інформаційна система, що описує процес створення і виконання стратегії.

При цьому система обліку розглядається в існуючому незмінному вигляді, а інформація, що генерується нею у вигляді фінансової та управлінської звітності, може бути розширена та доповнена на основі використання традиційних облікових методологічних інструментів – варіювання ная-

вними альтернативними варіантами оцінки облікових об'єктів, збільшення кількості аналітичних розрізів, розширення показників фінансової звітності (приміток до річної звітності), розробка нових форм управлінської звітності на основі виділених аналітичних рахунків тощо.

2. *Стратегічний облік (фінансовий і управлінський) є лише одним із етапів стратегічного менеджменту, що забезпечує сканування внутрішнього і зовнішнього середовищ підприємства.* Представники такого підходу (І. М. Богатая, С. П. Суворова, О. М. Щемелєв та інші) виділяють окремий функціональний напрям бухгалтерського обліку – стратегічний облік (фінансовий та управлінський), подальший розвиток якого зумовлює необхідність внесення значних змін в існуючу облікову методологію, трансформацію існуючих принципів бухгалтерського обліку та облікових цінностей, сформованих протягом тривалого історичного періоду.

Застосування такого підходу дозволяє об'єднати в єдину систему стратегічного обліку всі існуючі та розробити нові методологічні інструменти, що ефективно забезпечуватимуть процес підготовки та реалізації стратегії підприємства.

Основною проблемою, що спричиняє неможливість ефективної реалізації даного підходу в практичній діяльності підприємств, є відсутність ґрунтовних теоретичних напрацювань з даної проблематики, що не дозволяє створити теоретико-методологічні передумови для реалізації системи стратегічного обліку як засобу інформаційного забезпечення стратегічного управління на підприємствах.

3. *Система бухгалтерського обліку може бути одним із інструментів системи стратегічного менеджменту в ході реалізації функції перерозподілу ресурсів у національній економіці.* Основоположником даного підходу є Е. С. Хендріксен та М. Ф. Ван-Бреда, які основну функцію бухгалтерського обліку розуміють як перерозподіл ресурсів у національній економіці. Зокрема, як зазначають автори, фінансова звітність передбачає настання економічних наслідків, які є основою для вибору переваг тієї чи іншої групи користувачів [273, с. 147]. Я. В. Соколов та І. А. Смірнова інтерпретують позицію авторів як «...перше завдання бухгалтерського обліку відповідно до поглядів авторів цієї книги – отримати і представити суспільству інформацію про економічну ефективність господарюючих суб'єктів і тим самим створити інформаційну основу для перерозподілу продуктивних сил між ефективними (високорентабельними) і збитковими галузями народного господарства» [231, с. 563].

Таким чином, облікова інформація, що оприлюднюється в фінансовій звітності підприємств, є засобом впливу на інвестиційні та позикові рі-

шення її користувачів. Оскільки в фінансовій звітності оприлюднюється стан та результати діяльності підприємства, то залежно від їх зміни змінюється інвестиційна та позикова політики користувачів такої інформації. Внаслідок цього наявні у підприємств інвестиційні та позикові ресурси вкладаються в ті підприємства, оприлюднені результати яких у фінансовій звітності відповідають встановленому рівню ризику та дохідності інвесторів і позичальників. Відповідно система бухгалтерського обліку як засіб генерування фінансової звітності виступає інструментом, що визначає рішення інвесторів і позичальників, таким чином перерозподіляючи наявні на фінансовому ринку інвестиційні та позикові ресурси.

Залежно від виду стратегії підприємства, від виду визначених стратегічних цілей система бухгалтерського обліку може розглядатись як інструмент реалізації стратегії. Це пов'язано з тим, що згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та Національними П(С)БО на підприємстві може застосовуватись власна облікова політика, від обрання якої залежать показники фінансової звітності. В результаті цього облікова політика як засіб коригування показників фінансової звітності залежно від потреб власників та менеджменту підприємства є стратегічним інструментом, що впливає на рішення користувачів облікової інформації. Наприклад, для реалізації фінансової стратегії підприємств, що пов'язана з ефективним залученням, використанням й перерозподілом фінансових ресурсів для досягнення фінансових цілей, при формуванні наказу про облікову політику слід використовувати ті методи обліку серед наявних у П(С)БО альтернатив, які сприятимуть покращанню фінансового стану підприємства і підвищуватимуть ефективність залучення фінансових ресурсів.

Існування такого підходу підтверджує Е. К. Хекс, який розглядає проблеми побудови корпоративної стратегії для річної звітності, що базується на врахуванні взаємозв'язку між акціонерами та діями менеджменту компанії, що відображається в показниках фінансової звітності [321, с. 106]. Наприклад, часті зміни в обліковій політиці компанії, відмова від прийнятих минулого року положень, повернення до попередніх положень свідчать про існування проблем у діяльності компанії, що може відвернути від неї потенційних інвесторів. Як зазначає К. Р. Херріген [345, с. 109], при реалізації корпоративної стратегії важливе місце займає політика капіталізації витрат на рекламу, науково-дослідні та дослідно-конструкторські розробки, інші нематеріальні активи тощо. Відображення даних об'єктів в якості витрат або їх капіталізація як активів значно впливає на показники стану і діяльності корпорації, на її ділову репутацію, що

загалом може стати значною перешкодою/перевагою під час залучення додаткових інвестиційних ресурсів, укладання угод з потенційними партнерами, при об'єднанні компаній тощо.

Широкого поширення у працях вчених зі сфери обліку, що є представниками країн англосаксонської і континентальної моделей (Е. Л. Блек, К. Ф. Селлерс, Т. С. Менлі [307], К. Гоутроп, О. Аамат [320], С. Гош [319] та ін.), а також окремих вітчизняних науковців [206], набула концепція креативного обліку, яка передбачає можливість здійснення маневрування обліковими методами з метою одержання бажаних показників фінансової звітності, зокрема і за допомогою інструментів облікової політики. Однак креативний облік не завжди передбачає здійснення діяльності в межах чинного облікового законодавства. В окремих випадках передбачається його порушення з метою вуалювання одержаних результатів. Внаслідок цього вважаємо, що, на відміну від креативного обліку, лише облікова політика може бути дієвим і законним обліковим інструментом, що потрібно використовувати у сучасних умовах розвитку ринкової економіки для підвищення ефективності реалізації обраної підприємством стратегії.

4. Система бухгалтерського обліку може бути об'єктом стратегічного менеджменту. Даний підхід передбачає перехід у площину організації бухгалтерського обліку і стосується аналізу подальших стратегічних перспектив розвитку системи бухгалтерського обліку на підприємстві як одного із видів інформаційних систем підприємства. Зокрема, вивченню подібних стратегічних аспектів використання інформаційної облікової системи підприємства присвячена праця Р. Д. Гальєрса та Д. Е. Лейднер «Стратегічний інформаційний менеджмент» [318].

При застосуванні такого підходу відбувається роздвоєння ролі системи бухгалтерського обліку в системі стратегічного управління. З одного боку, облікова система використовується як джерело інформації, засіб сканування середовища свого функціонування, а з іншого – є об'єктом стратегічного управління, щодо якого буде сформульована і впроваджена стратегія, проведена оцінка і контроль її реалізації на підприємстві. В даному випадку облікова інформація репрезентує результати ефективних чи неефективних рішень менеджменту в частині організації системи обліку на підприємстві. Прикладом застосування такого підходу є реалізації стратегії переходу до організації обліку на основі аутсорсингу, що передбачає здійснення комплексу дій і стратегічно спланованих заходів, які забезпечать поступове перенесення виконання облікових функцій від працівників підприємства до працівників підприємства-аутсорсера.

Для реалізації такої стратегії необхідно визначитись з цілями і планами їх досягнення (наприклад, скорочення витрат на здійснення облікових процедур), детальними рекомендаціями щодо їх реалізації на рівні системи організації обліку, розробити набір програм, бюджетів і процедур, які мають бути виконані для здійснення переходу на бухгалтерський аутсорсинг (пошук підприємства-аутсорсера, обговорення і укладання договору щодо рівня оплати облікових процедур, визначення їх переліку і встановлення якісних і кількісних вимог щодо їх виконання, звільнення бухгалтерської служби підприємства тощо), проведення моніторингу і постійного контролю за процесом реалізації обраної стратегії організації обліку на підприємстві.

Проведений аналіз існуючих підходів дослідників в обліковій сфері щодо співвідношення бухгалтерського обліку та концепції стратегічного менеджменту дозволив виявити чотири можливих їх співвідношення, кожне з яких може бути наявним на сучасному етапі розвитку облікової науки і практики. На особливу увагу заслуговує розгляд перших двох підходів, які передбачають розгляд бухгалтерського обліку як інструменту інформаційного супроводу (комплексного або часткового) процесу розробки та реалізації стратегій підприємства. Зокрема, вважаємо, що ці два підходи мають бути синтезовані в один підхід, що передбачатиме розробку комплексного інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту підприємства на основі використання існуючого та розробки нового методологічного інструментарію бухгалтерського обліку в напрямі поглиблення його стратегічної орієнтації.

Аналіз вимог системи стратегічного менеджменту до побудови стратегічно орієнтованої системи обліку. Сучасний етап розвитку економіки України характеризується надзвичайно швидкими змінами зовнішнього середовища, що є основним викликом для систем управління, які мають забезпечити належними способами, методами і моделями прийняття рішень менеджмент підприємства. Саме система стратегічного менеджменту є інструментом, який дозволяє вітчизняним підприємствам виживати в умовах динамічного розвитку зовнішнього бізнес-середовища, своєчасно та адекватно реагувати на ці зміни, прогнозувати їх та здійснювати активний вплив на розвиток середовища.

З метою забезпечення ефективного функціонування системи стратегічного менеджменту вітчизняних підприємств необхідним є удосконалення його обліково-аналітичного забезпечення на основі ідентифікації й аналізу її основних вимог, формування напрямів адаптації і трансформації облікової системи як інструменту інформаційного забезпечення системи стратегічного менеджменту підприємства.

У сучасних умовах розвитку систем управління використовується значна кількість концепцій, однією з яких є концепція стратегічного менеджменту. В її основі покладено поняття стратегії, щодо трактування сутності якого існує значна кількість інтерпретацій сучасних вчених. Зокрема, на сьогодні стратегією дослідники розуміють план, політику, мету, ціль, тактику, прийом, перспективу, випадковість тощо. Існування значної кількості підходів до розуміння сутності поняття «стратегія» пов'язано як з достатньою новизною його використання в управлінській сфері, так і з існуванням значної кількості підходів до розуміння сутності стратегічного менеджменту, які еволюціонують паралельно з ускладненням сучасних економічних систем.

До 1940 рр. поняття «стратегія» мало суто військове призначення та використовувалось для опису дій військового керівництва. Наприклад, в Стародавній Греції володіння стратегією, стратегічними знаннями розумілось як наявність вмінь ведення війни, мистецтво керувати військами. Пізніше цей термін з'явився в спеціальній науковій літературі, призначеній для військових.

Відповідно до визначення, поданого у «Військовому словнику» В. Джеймса (1810 р.) стратегія відрізняється від тактики, що є сукупністю негайних заходів, які слід здійснювати при сутичці з ворогом. Стратегія стосується насамперед того, що «...робиться поза полем зору ворога» [342]. Таким чином, поняття стратегії перейшло в науку управління з військової справи в розумінні комплексу дій, які відрізняються від тактики, де останню розуміли як сукупність конкретних завдань, реалізація яких відбувається в короткій перспективі.

Як окрема дисципліна стратегічний менеджмент виник у 1950 і 1960 рр., однак значний внесок для його остаточного формування і виникнення здійснили праці вчених 1940 – початку 1950-х рр., зокрема А. Чендлера, І. Ансоффа, Ф. Селзніка та П. Друкера.

Починаючи з 1950-х рр., стратегічний менеджмент пройшов такі етапи свого розвитку (табл. 1.2).

Таким чином, у сучасних умовах широкого використання набула класична концепція стратегічного менеджменту, а також її удосконалена модель у вигляді складних стратегічних систем, що є реакцією на поширення явища гіперконкуренції та результатом розуміння вченими зовнішнього середовища підприємства як складної динамічної системи.

Починаючи з 1990-х рр. науковці розробили більш деталізовані концепції стратегічного менеджменту в розрізі об'єктів його дослідження – стратегічний менеджмент цінності, стратегічний маркетинговий менедж-

мент, стратегічний фінансовий менеджмент, стратегічний менеджмент електронного бізнесу, стратегічний менеджмент операцій, стратегічний «рітейл»-менеджмент, стратегічний інформаційний менеджмент тощо.

Таблиця 1.2

Еволюція розвитку концепції стратегічного менеджменту

<i>Етапи розвитку</i>	<i>Період</i>	<i>Характеристика етапу</i>
1	2	3
Базове фінансове планування (бюджетування)	1920 – 1940-ві рр.	Припадає на період формування і значного розвитку корпоративного сектору в США, коли конкурентне середовище характеризувалось стабільністю і передбачуваністю. Перші спроби виникнення стратегічного менеджменту були пов'язані з розвитком бюджетного контролю. Розроблена методика бюджетування діяльності підприємства (Дж. Мак-Кінсі) мала короткострокове спрямування та дозволяла синтезувати операційні цілі підприємства з методами управління затратами.
Довгострокове планування (екстраполяція)	1950 – 1960-ті рр.	Цей період розвитку економічних систем західних країн характеризувався високими темпами зростання ринків та високою передбачуваністю і стабільністю розвитку економіки. Вченими здійснювався пошук більш ефективних систем планування шляхом передбачення (екстраполяції) показників на наступні роки, складались п'ятирічні бюджети.
Стратегічне (зовнішньо-орієнтоване) планування	1960 – кінець 1980-х рр.	Виникнення стратегічного планування пов'язано з наростанням тенденції дестабілізації функціонування ринків, коли прогностичні планові показники почали значно розходитись із фактичними даними. Вченими здійснювався пошук систем, які б поєднували інформацію про підприємство та її зовнішнє оточення та дозволяли підвищити ефективність реакції підприємства на ці зміни. Складались різні види бюджетів залежно від різних видів стратегічних варіантів. На заміну цілей організації прийшли цілі бізнес-одиниць, для досягнення яких складались бюджети. Здійснювався пошук драйверів – складових зовнішнього середовища, які впливали на ефективність корпоративної стратегії та окремих бізнес-одиниць. Розвитку стратегічного планування сприяли праці А. Чендлера, Дж. Гарднера, К. Уоррена, В. Скіннера, І. Ансоффа, Г. Мінцберга та ін.

1	2	3
Стратегічний менеджмент (класичний варіант)	1970-ті рр. – до нашого часу	<p>Поступово від стратегічного планування відбувся перехід до стратегічного менеджменту через виникнення явища «паралічу аналізу» – ситуації, коли відбувалось формування стратегічних планів, однак не вживались жодні заходи для підвищення показників корпорацій. Для вирішення цієї проблеми була розроблена система, яка передбачала не лише формування стратегії, а й порядок її реалізації, оцінку та контроль за її дотриманням. Компанія «General Electric» однією із перших у світі наприкінці 1980-х рр. перейшла від використання системи стратегічного планування до стратегічного менеджменту, а у 1990-х рр. більшість корпорацій світу також почали активно впроваджувати цю систему. На відміну від стратегічного планування, містить також сукупність дій, які дозволяють забезпечити швидке реагування на зміни зовнішнього середовища, що може супроводжуватись переглядом цілей і коригуванням загальних напрямів розвитку, а також здійснення активного впливу на нього за допомогою розробки відповідних стратегічних методів і моделей.</p>
Складні системи стратегічного менеджменту	1990-ті рр. – до нашого часу	<p>Перехід до побудови складних стратегічних систем пов'язаний із відмовою від дарвінівського (лінійного) підходу до розуміння складності як сутності зовнішнього середовища компанії. Перехід від лінійної до нелінійної складної моделі зовнішнього середовища, що передбачає його розгляд як складної динамічної системи, створює більш широкі можливості для корпоративного стратега, допомагає менеджерам одержувати більші прибутки. Для характеристики такої моделі конкурентного середовища у 1994 р. Р. Авені було використано поняття «гіперконкуренція», яка визначається такими характерними рисами: 1) охопленням значної кількості сфер (затрат, якості, строків, інновацій, ринкових бар'єрів тощо); 2) багатоаспектністю (протікає на різних рівнях, наявність різних реакцій на вирішення ситуацій); 3) динамізм розвитку ринку.</p>

Загальну характеристику стратегічного менеджменту як системи запропонував Е. Е. Чейф на основі виокремлення таких його основних елементів:

- стратегічний менеджмент включає адаптацію організації до її бізнес-середовища;
- стратегічний менеджмент є мінливим і складним. Зміни створюють нові комбінації обставин, що потребують неструктурованих, унікальних відповідей;
- стратегічний менеджмент впливає на організацію загалом, визначаючи напрями її розвитку;
- стратегічний менеджмент охоплює формування стратегії (зміст), а також реалізацію стратегії (процес);
- стратегічний менеджмент частково планується і частково є незапланованим;
- стратегічний менеджмент здійснюється на декількох рівнях: на рівні корпоративної стратегії і окремих бізнес-стратегій;
- стратегічний менеджмент містить як концептуальні, так і аналітичні розумові процеси [309, с. 97–98].

Відповідно до розглянутих вище характеристик системи стратегічного менеджменту його основною метою є прийняття таких рішень, які б забезпечили довгострокове виживання і успіх компанії в умовах динамізму, істотної складності та невизначеності конкурентного середовища.

Стратегічний менеджмент одночасно виступає і явищем, і процесом, оскільки передбачає як формування сутності стратегії підприємства, так і її реалізацію – процес. Відповідно до цього стратегічний менеджмент характеризується існуванням у нього випереджувальних характеристик, здатності впливати на зовнішнє середовище, а не лише забезпечувати реакцію на зміни в ньому. Згідно з таким підходом зовнішнє середовище компанії є сферою керованих стратегічних змін, які здійснюються під час реалізації стратегії.

Стратегічний менеджмент є раціональним підходом до управління підприємством, який слід розглядати як постійний процес оцінки і управління діяльністю компанії, оцінки галузі, в якій вона працює, оцінки цілей і стратегії існуючих та потенційних конкурентів, що передбачає необхідність здійснення регулярного перегляду обраних стратегій та аналіз їх реалізації.

На сьогодні існує значна кількість підходів до розуміння сутності стратегічного менеджменту як процесу, однак більшість сучасних зарубіжних дослідників [324, с. 8; 325, с. 5; 326, с. 23; 336, с. 16] виділяє у його складі такі основні етапи: сканування середовища; формулювання стратегії; впровадження стратегії; оцінювання і контроль стратегії (рис. 1.3).

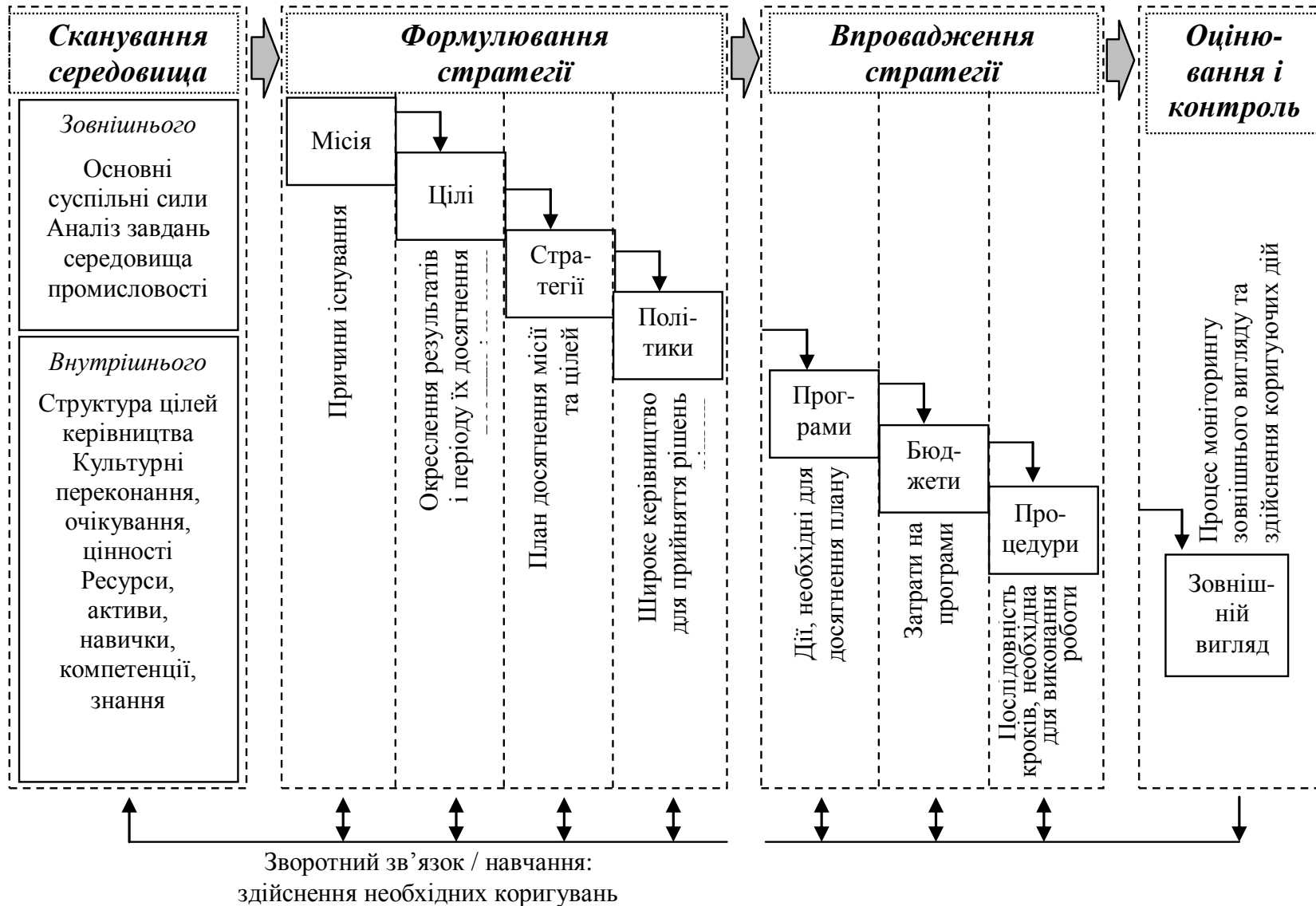


Рис. 1.3. Базова модель стратегічного менеджменту підприємства

Формулювання і поступовий розвиток концепції стратегічного менеджменту наприкінці ХХ ст. створив необхідні передумови для удосконалення обліково-аналітичної системи як невід'ємного елемента системи управління підприємством, зокрема стратегічного.

Для забезпечення ефективної реалізації процесу стратегічного менеджменту на підприємстві повинна бути створена система його обліково-аналітичного забезпечення, яка б враховувала зазначені вище етапи його здійснення (рис. 1.3). Подібної позиції дотримуються І. А. Жужгіна, Л. В. Фомченкова, В. А. Залевський та А. В. Шайкан, які виокремлюють такі види облікової та аналітичної інформації, що необхідна для забезпечення процесу стратегічного управління організацією (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Облікова та аналітична інформація,
що забезпечує процес стратегічного управління організацією
(узагальнено на основі [97, с. 3; 102, с. 16; 284, с. 58])

<i>Процес стратегічного управління організацією</i>	<i>Інформація бухгалтерського обліку, що забезпечує підтримку процесу стратегічного управління</i>
Етап 1. Стратегічне планування	Стратегічний і фінансовий аналіз за даними бухгалтерської фінансової та управлінської (прогнозної) звітності
Етап 2. Стратегічна організація (орієнтація)	—
2.1. Поширення інформації про обрану стратегію	Бухгалтерські звіти в зрозумілій формі для всіх внутрішніх користувачів інформації
2.2. Розробка і здійснення тактичних кроків для реалізації стратегії	Фінансовий аналіз на основі прогнозної бухгалтерської звітності
Етап 3. Стратегічний контроль	Кошториси витрат, фінансові бюджети, дані внутрішнього та зовнішнього аудитів

Специфікою підходу І. А. Жужгіної, Л. В. Фомченкової, В. А. Залевського та А. В. Шайкана (табл. 1.3) є поєднання облікової та аналітичної інформації (із системи фінансового аналізу) для забезпечення реалізації стратегічного управління організацією. Водночас аналітична інформація, що використовується, є результатом обробки облікової інформації, що свідчить про певне дублювання джерел інформації для забезпечення стратегічного управління.

До облікової інформації, що підтримує процес стратегічного управління, автор зараховують стратегічний аналіз, однак предметом його дослідження виступає переважно зовнішнє середовище підприємства, що не є об'єктом облікового спостереження, тому незрозумілі роль стратегічного аналізу як одного із джерел стратегічного управління та його взаємозв'язок із системою бухгалтерського обліку. З підходу авторів також залишається незрозумілим, яким чином на основі бухгалтерської звітності буде поширюватись інформація про обрану стратегію і між ким. Зокрема, слід з'ясувати, на основі яких показників звітності та щодо яких саме видів або типів стратегій підприємства буде поширюватись така інформація.

Хоча А. В. Шайкан і наголошує, що визначені етапи стратегічного управління забезпечують неперервність і циклічність цього процесу [284, с. 57], однак, на нашу думку, такий підхід суперечить сучасним теоріям стратегічного менеджменту, які набули значної популяризації і підтримки більшості вчених, починаючи з кінця 1990-х рр. У представленому підході основний акцент зроблений на етап стратегічного планування, від окремого застосування концепції якого вчені відійшли наприкінці 1980-х рр. (див. табл. 1.2). Водночас автори недостатню увагу приділили процесу формулювання та впровадження обраної стратегії, а також вимогам до їх обліково-аналітичного забезпечення.

Важливе значення при розробці системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту, крім процедурних аспектів його здійснення, також відіграє класифікація стратегій, оскільки залежно від обраного виду стратегії залежить набір обліково-аналітичних інструментів, які мають бути створені та налагоджені на підприємстві для її формулювання, впровадження, оцінювання і реалізації.

На сьогодні більшість дослідників, наприклад, Дж. Д. Хангер [326, с. 25], виділяє ієрархічну класифікаційну структуру мікстратегій (стратегій, що стосуються діяльності підприємств та їх об'єднань), відповідно до якої можна визначити ієрархію облікових систем, розробка яких забезпечуватиме виконання зростаючих вимог системи стратегічного менеджменту підприємства до її інформаційного забезпечення (рис. 1.4).

Таким чином, різні типи стратегій, що визначаються на основі організаційних рівнів підприємства, і, як підсумок, різні види стратегічних рішень, які приймають на кожному з них, зумовлюють необхідність розробки окремих підходів для їх успішної реалізації на підприємстві, що загалом сприятиме побудові ефективно діючої системи стратегічного менеджменту.

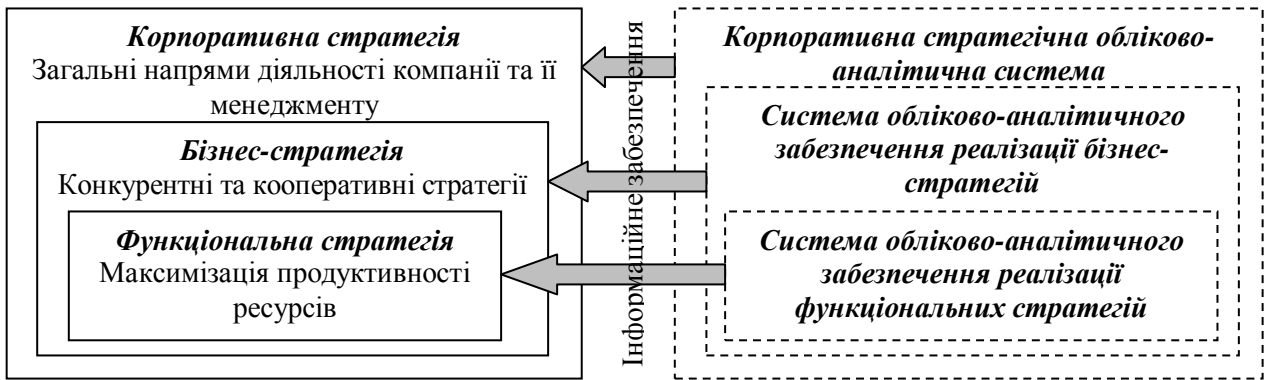


Рис. 1.4. Типи стратегій і складові системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту підприємства

Оскільки для вищих типів стратегій підприємства характерна більша складність стратегічних рішень, то й виокремлені системи обліково-аналітичного забезпечення мають забезпечувати надання такого інформаційного продукту, що характеризуватиметься відповідним рівнем агрегації облікових даних та показників бухгалтерської звітності.

Кожна із виділених систем (рис. 1.4), які загалом утворюють обліково-аналітичну систему інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту, характеризується специфічним набором обліково-аналітичних інструментів. Це пов'язано з тим, що відповідно до загальної моделі стратегічного менеджменту підприємства, яка складається з чотирьох основних етапів (сканування середовища, формулювання, впровадження, оцінювання і контроль стратегії), кожен із типів стратегій для їх успішної реалізації на кожному з етапів потребує різного набору обліково-аналітичних показників. Наприклад, для реалізації корпоративної стратегії та функціональної стратегії аналізуються різні за обсягом середовища, що зумовлює виникнення відмінностей в обліково-інформаційному забезпеченні на інших трьох етапах реалізації стратегії.

Водночас слід враховувати існування різних видів стратегій у кожному із виділених типів. Наприклад, на найнижчому – організаційному рівні підприємства можуть бути визначені такі види стратегій: фінансова, маркетингова, операційна (виробнича), стратегія персоналу (HR-стратегія), інформаційна, інноваційна, екологічна, соціальна тощо.

Залежно від наявності у складі системи бухгалтерського обліку об'єктів, що покладені в основу реалізації стратегії, особливостей їх ідентифікації та оцінки, залежить побудова ефективної системи обліково-аналітичного забезпечення реалізації даного типу стратегії. Так, на сьогодні в системі бухгалтерського обліку відсутня інформація про вартість

людського капіталу, що не дозволяє повною мірою забезпечити процес інформаційного супроводу реалізації HR-стратегії підприємства, оскільки відсутня інформація щодо цінності працівників у діяльності підприємства, їх ролі в процесі реалізації загальних стратегічних цілей підприємства тощо. Внаслідок цього для реалізації HR-стратегії на багатьох вітчизняних підприємствах впроваджуються альтернативні інформаційні системи, що використовують набір нефінансових показників (на відміну від системи бухгалтерського обліку), зокрема система збалансованих показників.

Наявність подібних проблем, що пов'язані з відсутністю належно сконструйованої (відповідно до вимог системи стратегічного менеджменту) облікової системи, можна констатувати також і щодо таких типів стратегій: маркетингова, стратегія персоналу, інноваційна, екологічна та соціальна. Для забезпечення відповідності облікової системи вимогам системи стратегічного менеджменту на функціональному рівні підприємства необхідним є удосконалення облікової системи в частині розробки облікового відображення маркетингового зовнішнього середовища, персоналу підприємства, інноваційної, екологічної та соціальної діяльності (Balanced Scorecard).

1.3. Проблемні питання обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління сільськогосподарськими підприємствами

У сучасних умовах керівники вітчизняних сільськогосподарських підприємств вирішують значну кількість завдань. Одним із основних є збереження і подальший прогресивний розвиток бізнесу в умовах динамічного інституційного середовища. За таких умов, що характеризуються виникненням конкурентної системи відносин в аграрній сфері, необхідним є забезпечення конкурентоспроможності сільськогосподарських підприємств на ринку, що дозволить забезпечити оперативну й адекватну реакцію на зростаючі інституційні запити. Вирішення цього завдання напряму залежить від налагодження на сільськогосподарських підприємствах дієвої та ефективної системи стратегічного управління, яка дозволить визначити шляхи і засоби досягнення сталих конкурентних переваг.

Для прийняття стратегічних управлінських рішень на підприємстві недостатньо традиційної системи бухгалтерського обліку, яка переважно орієнтована на обґрунтування внутрішньої логіки його функціонування, а

вплив зовнішнього середовища в ній враховується як заданий параметр. Таким чином, для інформаційного забезпечення системи стратегічного управління доволі часто використовується стратегічний аналіз, застосування якого потребує значних обсягів фінансових ресурсів порівняно з традиційним постачальником інформації для управління – обліковою системою. До того ж облікова система характеризується більшою надійністю і розвиненим методологічним інструментарієм порівняно з системою стратегічного аналізу, що дозволяє враховувати зростаючі потреби користувачів інформації про стан та результати діяльності підприємств.

На нашу думку, для побудови на сільськогосподарських підприємствах дієвої системи стратегічного управління необхідною є розробка системи його обліково-аналітичного забезпечення, що дозволить об'єднати у складі єдиної інформаційної системи підприємства інформацію про його внутрішнє та зовнішнє середовища, враховувати ризики діяльності підприємства в динамічному інституційному середовищі.

Вищенаведене зумовлює необхідність проведення аналізу вимог, які висувуються до побудови системи стратегічного управління сільськогосподарськими підприємствами та обґрунтування місця і ролі в ньому системи його обліково-аналітичного забезпечення.

Система стратегічного управління є одним з інструментів, який дозволяє адаптуватись сільськогосподарським підприємствам до змін зовнішнього середовища, сприяє розробці перспективних напрямів їх розвитку. Однак у сучасних умовах на сільськогосподарських підприємствах України система стратегічного управління або взагалі відсутня, або її побудові не приділяється достатня увага, що зумовлює й відсутність підсистеми відповідного обліково-аналітичного забезпечення.

Зокрема, як зазначає О. П. Зоря, у більшості сільськогосподарських підприємств не має розробленої ефективної системи стратегічного управління, а існує лише орієнтація на розмиті цілі. У сучасних умовах рівень стратегічного управління вітчизняних підприємств можна назвати задовільним, оскільки він забезпечує виживання господарств, проте для подальшого розвитку аграрного сектору та його розширеного відтворення керівництву підприємств необхідно головну увагу зосередити саме на стратегічному управлінні [108, с. 113–114]. Подібної думки дотримується Л. О. Мармуль, яка зазначає, що в сучасних умовах господарювання, які характеризуються значними змінами у податковому законодавстві, структурними зрушеннями в інноваційно-інвестиційній діяльності, мінливістю середовища господарювання, і в теорії, і практиці господарювання в аграрній сфері використовуються методи тактичного управління та організації

діяльності аграрних підприємств. Стратегії ж розвитку аграрного виробництва приділяється недостатньо уваги. Це не дозволяє планувати ефективний розвиток суб'єктів аграрного господарювання на перспективу [170, с. 152]. Таким чином, відсутність на сільськогосподарських підприємствах систем стратегічного управління є однією із причин відсутності стратегічної орієнтації облікових систем на рівні підприємства.

В тих випадках, коли на сільськогосподарських підприємствах здійснюється впровадження системи стратегічного управління, така система в більшості випадків характеризується обмеженістю, оскільки як основу використовує інформацію за минулі періоди з метою аналізу причин здійснених помилок та побудови на їх підґрунті стратегії розвитку – визначення подальших дій у діяльності підприємства загалом або його окремих продуктів, напрямів розвитку, позиції на ринку. Як щодо цього зазначає М. Ю. Кісіль, в Україні при проведенні оцінювання ефективності формування та впровадження стратегічного менеджменту на сільськогосподарських підприємствах у більшості випадків використовується ретроспективний підхід, який надає можливість оцінити тільки ефективність управління підприємством та побудувати план дій на майбутній період з урахуванням помилок, які були допущені в минулих періодах. Проте такий підхід не дозволяє провести планування діяльності підприємства на майбутнє з урахуванням можливих перспектив розвитку або небезпек скорочення виробництва та зменшення рівня ефективності діяльності підприємства [124, с. 4–5]. Існування такої ситуації є наслідком орієнтації облікової системи на минулі події, обмеженості предмета бухгалтерського обліку лише внутрішнім середовищем підприємства.

Два основних обмеження традиційної системи бухгалтерського обліку (часова орієнтація на минулі події та просторова орієнтація лише на внутрішнє середовище підприємства), з одного боку, не дозволяють на її основі побудувати повноцінну систему стратегічного управління сільськогосподарськими підприємствами. З іншого боку, ці обмеження є методологічними обліковими цінностями, яких мають дотримуватись науковці при внесенні пропозицій щодо удосконалення облікової системи (рис. 1.5).

Внаслідок існування таких обмежень вітчизняні вчені (С. Ф. Голов, А. А. Пилипенко, А. В. Шайкан) зазначають про дизфункцію облікової системи, тобто про її невідповідність вимогам системи управління, зокрема стратегічного, що зумовлює необхідність її подальшого удосконалення та розвитку.

На думку А. А. Пилипенка, проблема модифікації функції обліку шляхом орієнтації її на прийняття стратегічних рішень, як і інших функцій

менеджменту, не має альтернатив: неадекватність обліку потребам підприємства в інформаційному забезпеченні зменшує дієвість системи менеджменту, призводячи її до повного знищення. Отже, не існує варіанта розвитку облікової функції, що не передбачав би необхідності його приведення у відповідність до вимог сучасного етапу розвитку національної економіки [194, с. 28–29]. Так, приведення системи бухгалтерського обліку у відповідність до вимог системи стратегічного управління, на думку автора, є єдиним способом вирішення існуючої облікової дизфункції.

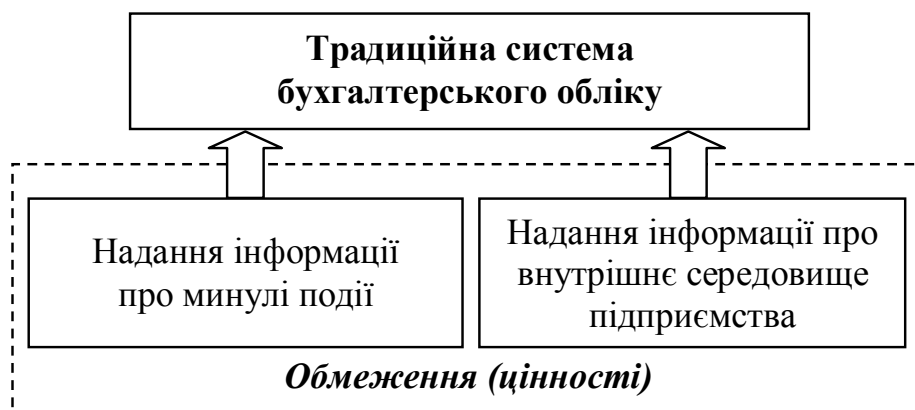


Рис. 1.5. Основні обмеження (цінності) традиційної системи бухгалтерського обліку

Окремі вчені з метою забезпечення стратегічної орієнтації бухгалтерського обліку абсолютизують цей фактор розвитку облікової системи. Зокрема, С. Ф. Голов доходить висновку, що у сучасних умовах головним завданням управлінського обліку є інформаційне та методичне забезпечення процесу досягнення стратегічних цілей підприємства [71, с. 17]. Автор визначає стратегічну орієнтацію обліку як основний напрям його подальшого розвитку та удосконалення як елементу системи управління підприємством, відсуваючи інші напрями (розвиток і ускладнення економічної системи, зміна інституційного середовища тощо) на другий план.

Таким чином, відповідно до підходу сучасних вчених-обліковців, розвиток функції бухгалтерського обліку щодо забезпечення надання інформації внутрішнім користувачам для прийняття управлінських рішень залежить від здатності обліку відповідати сучасним вимогам системи стратегічного управління. Подальший розвиток системи стратегічного управління вони розглядають лише в контексті удосконалення облікової системи, коли облікова інформація зможе виступати інформаційним забезпеченням реалізації стратегії підприємства та основою для прийняття стратегічних управлінських рішень.

Серед вчених-економістів на сьогодні превалює інша думка щодо шляхів побудови системи стратегічного управління сільськогосподарськими підприємствами. Як основне джерело інформації для такої системи пропонується використовувати стратегічний аналіз. Наприклад, Л. О. Мармуль вважає, що нині для сільськогосподарських підприємств найважливішим етапом процесу стратегічного управління є стратегічний аналіз, що дозволяє зібрати, оцінити й систематизувати інформацію, необхідну для прийняття стратегічних рішень [170, с.152]. На думку М. Богатирьова, стратегічне управління для аграрних підприємств є надзвичайно важливим і має здійснюватися шляхом проведення стратегічного аналізу, розробки стратегії та заходів щодо її реалізації, використовуючи принципи комплексності, пріоритетності, поетапності [28]. Подібної позиції також дотримуються В. М. Колесник та С. М. Божко, на думку яких розробка бізнес-стратегій для сільськогосподарських товаровиробників ґрунтується на детальних результатах стратегічного аналізу їх діяльності [128].

Відмінність в існуючих підходах до побудови системи стратегічного управління між вченими-обліковцями і вченими-економістами можна представити таким чином (рис. 1.6).



Рис. 1.6. Підходи вчених-обліковців і вчених-економістів до побудови системи стратегічного управління підприємства

На нашу думку, кожен із представлених підходів (рис. 1.6) не може бути розглянутий як взаємовиключний при побудові системи стратегічного управління сільськогосподарських підприємств.

По-перше, система стратегічного аналізу орієнтована на надання інформації переважно про зовнішнє середовище підприємства і є певним

доповненням до традиційної концепції економічного аналізу (радянський підхід), що досліджує внутрішнє середовище підприємства, основне джерело інформації для якого – дані бухгалтерського обліку. Її відокремлене використання як інформаційного джерела для прийняття стратегічних рішень або реалізації стратегії відповідно є неможливим.

По-друге, наскільки б поглиблено не був розширений предмет бухгалтерського обліку в напрямі його стратегічної орієнтації, внаслідок чітко сформованої, починаючи з кінця XV ст., методології, він не зможе охопити всі параметри ринкового середовища, яке перебуває в стані перманентних змін. До того ж розширення предмета бухгалтерського обліку можна здійснювати за рахунок охоплення зовнішнього мікросередовища підприємства, а не макросередовища, яке, крім мікросередовища, також є предметом стратегічного аналізу.

Значною проблемою також є впровадження в облікову систему стратегічних і прогнозних операцій, на основі яких буде формуватись стратегічна і прогнозна бухгалтерська звітність як джерело інформації для стратегічних рішень. Однак, на нашу думку, таке «часове» розширення облікової методології може призвести до втрати довіри до облікової системи з боку нинішніх її користувачів, оскільки бухгалтерська інформація в даному разі матиме ймовірнісний і прогнозний характер. Таке нове відношення до бухгалтерської інформації поступово зможе замінити існуюче ставлення ринкових суб'єктів до бухгалтерського обліку як інформаційної системи.

Таким чином, бажання наблизити систему обліку до потреб стратегічного управління може віддалити її від вимог інших управлінських підсистем, яким потрібна достовірна, надійна та релевантна облікова інформація. А такий облік загалом перестає називатись бухгалтерським. Наприклад, щодо цього З. В. Гуцайлюк наголошує, що слід з'ясувати, наскільки логічно і правомірно стратегічний облік, який ставить за мету вивчення зовнішнього середовища та безпосередньо стратегії діяльності підприємства, називати обліком. Необхідно визначити, де містяться його об'єкти як такі [83, с. 19]. Так, змінюючи традиційні облікові цінності з метою забезпечення потреб стратегічного управління, слід обов'язково враховувати можливі наслідки таких змін, а також інші функції бухгалтерського обліку та існуючі взаємозв'язки з іншими управлінськими підсистемами (вартісно-орієнтованого управління, соціально-екологічного управління, управлінням на основі збалансованих показників тощо).

На нашу думку, при побудові системи стратегічного управління сільськогосподарських підприємств слід використовувати інтегрований під-

хід, який дозволить поєднати облікову стратегічно орієнтовану інформаційну систему та систему стратегічного аналізу. Стратегічний аналіз має «заповнити» ті прогалини в інформаційному забезпеченні стратегічного управління, що залишатиме за собою система бухгалтерського обліку, якій має належати пріоритетна роль. Для побудови стратегічно орієнтованої системи бухгалтерського обліку слід внести зміни до структури предмета та елементів методології традиційної облікової системи з врахуванням впливу цих змін загалом на процес її функціонування як елемента системи управління підприємством.

За результатами проведених досліджень встановлено, що основними вимогами до побудови системи бухгалтерського обліку як інформаційної основи системи стратегічного менеджменту підприємства є необхідність врахування:

- основних етапів реалізації моделі стратегічного менеджменту підприємства (сканування середовища, формулювання, впровадження, оцінювання і контроль стратегії), в розрізі яких має бути структурована система бухгалтерського обліку, щоб забезпечувати належну інформаційну підтримку реалізації кожного з етапів;

- основних типів стратегій (корпоративної, бізнес-стратегії, функціональної стратегії), відповідно до ієрархії яких на підприємстві мають бути сформовані: корпоративна стратегічна обліково-аналітична система, система обліково-аналітичного забезпечення реалізації бізнес-стратегій, система обліково-аналітичного забезпечення реалізації функціональних стратегій;

- основних видів стратегій, що виділяються до кожного із їх основних типів. Набір конкретних видів стратегій є унікальним для кожного підприємства, оскільки у більшості підприємств повністю або частково відрізняються: загальні напрями розвитку, напрями розвитку виробничо-збутової діяльності, набір стратегічних бізнес-одиниць та шляхи забезпечення їх конкурентних переваг, набір функціональних відділів та служб тощо.

Однією із найбільш важливих проблем удосконалення обліково-аналітичного супроводу стратегічного менеджменту, що потребує вирішення, є побудова стратегічно орієнтованої системи бухгалтерського обліку, яка б враховувала всі необхідні вимоги, що висуваються системою стратегічного менеджменту до її інформаційного забезпечення, та основні облікові цінності, які формувались із кінця XV ст. і до наших днів. Саме облікові цінності (ретроспективна орієнтація, обачність при здійсненні оцінки, обмеження предмета обліку внутрішнім середовищем підприємства), на нашу думку, є визначальними характеристиками обліково-аналітичної системи підприємства, які протягом тривалого проміжку часу

забезпечують релевантність бухгалтерської інформації для різних груп зацікавлених користувачів.

Повне нехтування існуючими обліковими цінностями може призвести до руйнування системи відносин між менеджментом підприємства та бухгалтерською службою як основним генератором інформації для прийняття управлінських рішень на підприємстві.

1.4. Типи і види стратегій аграрних підприємств та особливості їх обліково-аналітичного забезпечення

Проблема та необхідність побудови класифікації стратегій сільськогосподарських підприємств. Для побудови ефективно діючої та адекватної до зростаючих вимог системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту на сільськогосподарських підприємствах необхідною є систематизація існуючих підходів до класифікації стратегій. Як підтвердили результати проведених досліджень, на сьогодні серед вчених відсутній єдиний загальний підхід до класифікації сільськогосподарських стратегій, що не дозволяє побудувати єдину систему знань щодо типів і видів стратегій, на основі якої може бути побудована система обліково-аналітичного забезпечення їх формування та реалізації.

Наприклад, М. М. Абдалазіз на основі використання теорії стратегічного менеджменту виділяє такі основні типи конкурентних стратегій: лідерства в зниженні витрат; широкої диференціації продукту чи послуги; оптимальних витрат; сфокусованої на низьких витратах; сфокусованої стратегії диференціації [3, с. 197].

В. М. Колесник та С. М. Божко виокремили такі бізнес-стратегії подальшого функціонування сільськогосподарських підприємств: стратегію подальшого розвитку, стабілізації та скорочення. Як напрям подальших досліджень науковці визначили розробку функціональних стратегій сільськогосподарських підприємств відповідно до запропонованої ними класифікації бізнес-стратегій [128]. О. П. Зоря виділила три основні види стратегій розвитку аграрних підприємств, кожна з яких повністю обґрунтована специфікою сільськогосподарського виробництва: 1) стратегія зростання (розвитку) відображає намір підприємства збільшувати обсяги виробництва, реалізації, прибутку, капіталовкладень; 2) стратегія стабілізації (сталості) характеризує прагнення підприємства зберегти досягнуті обсяги виробництва в умовах суттєвої нестабільності обсягів реалізації продукції

і прибутку; 3) стратегія виживання – це оборонна стратегія в умовах глибокої кризи аграрного виробництва [108, с. 114]. Підходи вищенаведених авторів (В. М. Колесник та С. М. Божко, О. П. Зоря) є подібними між собою, однак дані автори виділяють види конкурентних стратегій (бізнес-стратегій), а М. М. Абдалазіз виокремив їх основні типи. Виділені й обґрунтовані типи і види стратегій не поєднані в єдину систему, що не дозволяє створити передумови для розробки дієвої системи обліково-аналітичного забезпечення їх реалізації.

На сьогодні існує значна кількість вчених, які досліджують різноманітні стратегії сільськогосподарських підприємств (бізнес-стратегії, функціональні стратегії), без визначення їх місця в загальній класифікації стратегій підприємства. Окремі погляди таких авторів представлено в табл. 1.4.

Водночас змістовно обґрунтовані в табл. 1.4 підходи дослідників не дозволяють говорити про існування єдиної позиції вчених навіть щодо розуміння сутності конкретного виду функціональних стратегій. Зокрема, щодо стратегії диверсифікації О. М. Дмитренко зазначає, що існує відсутність єдиного теоретико-методологічного підходу до класифікації напрямів реалізації стратегії диверсифікації на підприємствах, особливо в аграрній сфері, через багатоваріантність підходів і різноманітність ознак, що використовуються при її дослідженні [86, с. 122].

Таким чином, на сьогодні в Україні можна констатувати наявність проблеми розуміння сутності типів та видів стратегій сільськогосподарських підприємств та їх класифікації. На її існування також вказує Я. С. Ларіна, оскільки в умовах сьогодення не існує єдиного підходу до пізнання сутності стратегій та їх класифікації на різних рівнях АПК [153, с. 3].

Серед вчених існують відмінні підходи до виділення типів, видів та рівнів стратегій сільськогосподарських підприємств. Наявність такої ситуації унеможливорює порівняння пропозицій авторів щодо удосконалення обліково-аналітичного забезпечення підприємств, оскільки відсутні теоретичні підвалини для такого порівняння, що є однією із основних теоретико-методологічних перепон для побудови стратегічно орієнтованої системи обліку сільськогосподарських підприємств.

Так, одним із першочергових завдань, виконання яких необхідно забезпечити для розробки обліково-аналітичного супроводу прийняття стратегічних управлінських рішень на сільськогосподарських підприємствах, є розробка загальної класифікації стратегій як теоретичного базису для побудови корпоративної стратегічної обліково-аналітичної системи підприємства.

Таблиця 1.4

Підходи вітчизняних дослідників
до розуміння сутності окремих видів
стратегій сільськогосподарських підприємств

<i>Автор</i>	<i>Вид стратегії</i>	<i>Характеристика</i>
Т. М. Гнат'єва	Фінансова стратегія аграрного підприємства	Орієнтована на перспективу система дій персоналу з ефективного залучення, використання й перерозподілу фінансових ресурсів, спрямована на досягнення фінансових цілей, що забезпечують економічний і соціальний розвиток підприємства [67, с. 115].
Я. С. Ларіна	Маркетингова стратегія підприємства аграрного сектору	Узагальнена модель маркетингових планів, дій на визначений (найчастіше тривалий) період із метою реалізації місії на досягнення цілей підприємства, створення конкурентних переваг на агропродовольчих ринках шляхом застосування комплексу маркетингових, організаційно-технічних і фінансових заходів щодо розширення виробництва і збуту агропродовольчої продукції, підвищення її конкурентоспроможності, зростання ринкової частки та позитивного впливу на споживача у контексті маркетингу відносин [152, с. 6].
О. О. Томілін	Стратегія диверсифікації аграрних підприємств	Дієва стратегічна орієнтація агросервісних підприємств на різних стадіях їх життєвого циклу, яка орієнтована насамперед на забезпечення ринкової стійкості підприємств, реалізується на основі організаційно-економічного механізму, що передбачає ідентифікацію стратегічної позиції підприємства, стратегічних альтернатив його диверсифікації, а також обґрунтування комплексу ефективних засобів імплементації стратегії розширення [248, с. 208].
Р. І. Мала, В. В. Миронова, Н. В. Єремєєва	Стратегія інноваційного розвитку аграрних підприємств	Є комплексом заходів, пов'язаних із випуском нового виду продукції, впровадженням і використанням нових технологій, розвитком збуту, організацією виробництва [113, с. 16].

Класифікація стратегій сільськогосподарських підприємств. Однією з основних вимог побудови системи бухгалтерського обліку як інформаційної основи системи стратегічного менеджменту підприємства, є необхідність врахування основних типів стратегій та видів, що виділяються до кожного з їх основних типів. Зокрема, Дж. К. Шанк та В. Говіндараджан залежно від основних стратегічних акцентів (диференціація продукції та лідерство на основі витрат) визначили відмінності в управлінні витратами, що зумовлені існуючими відмінностями між стратегіями [285, с. 26]. Подібної позиції також дотримуються Г. Є. Крохічева та Н. Тарасьянц. На їхню думку, функціонування систем управління витратами, доходами і результатами на основі використання обліково-аналітичного забезпечення різко змінюється залежно від основного стратегічного позиціонування інституційної одиниці: лідерства за витратами, диференціації продукції* [136, с. 5]. Відповідно до обраного типу або виду стратегії змінюється набір інформаційних моделей, необхідних для розробки, реалізації та контролю виконання стратегії, що зумовлює необхідність застосування окремих підходів для розробки обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту залежно від типу або виду обраної стратегії. До того ж за умов існування різних інформаційних моделей приймаються різні види стратегічних рішень, що зумовлює існування різних поглядів на систему бухгалтерського обліку, яка має сприяти досягненню визначеної мети та реалізації обраної стратегії.

Згідно із загальною теорією стратегічного менеджменту, Т. М. Лапорте визначає три основні групи стратегій (табл. 1.5).

Із трьох розглянутих вище груп стратегій (табл. 1.5), згідно із розумінням сутності предмета бухгалтерського обліку, обліково-аналітична система підприємства може використовуватись лише для мікростратегій, зокрема в частині проведення оцінки рівня конкурентного середовища та оцінки внутрішніх можливостей протидії загрозам, що виникають у зовнішньому середовищі підприємства. Таким чином, розглядаючи типи і види стратегій підприємств та особливості їх обліково-аналітичного забезпечення, слід враховувати, що вони відносяться до групи мікростратегій – стратегій функціонування конкретного підприємства у його зовнішньому середовищі.

* Слід зазначити, що Г. Є. Крохічева і Н. Тарасьянц виділили всього два види конкурентних стратегій, за якими відрізнятиметься система обліково-аналітичного супроводу стратегічного менеджменту. Однак, на нашу думку, даний перелік може бути розширений, наприклад, на основі використання класифікації конкурентних стратегій М. Портера [Портер М. Международная конкуренция / Майкл Портер. – М. : Междунар. отнош., 1993. – С. 35–40], що передбачає виділення п'яти основних стратегій (стратегія лідерства за витратами, стратегія диференціації, сфокусована стратегія низьких витрат, сфокусована стратегія диференціації, стратегія оптимальних витрат).

Основні групи стратегій
(узагальнено на основі [329])

<i>Назва групи стратегій</i>	<i>Характеристика групи стратегій</i>
Макростратегії	Стратегії, що здійснюються урядом для вирішення зовнішніх загроз: прикордонного контролю, зміцнення активів, захисту та координації роботи в надзвичайних ситуаціях.
Мікростратегії	Стратегії, що реалізуються конкретними організаціями, щоб обмежити вразливість до порушення або запобігти конкурентам від використання організації як стартового майданчику для атак: оцінки вразливості в надзвичайних ситуаціях та забезпечення неперервності запланованих операцій.
Структурні стратегії	Стратегії, що реалізуються урядом спільно з основними приватними чи неурядовими організаціями, щоб мати справу з промисловою діяльністю на загальносекторальній або міжсистемній основі.

Первинним завданням, яке потрібно вирішити для виявлення особливостей побудови системи обліково-аналітичного забезпечення різних видів і типів стратегій, є побудова загальної їх класифікації. Розробка такої класифікації дозволить обґрунтувати специфіку побудови системи обліково-аналітичного супроводу стратегічного менеджменту у зв'язку з обранням різних типів або видів стратегій сільськогосподарськими підприємствами.

На сьогодні як класики теорії стратегічного управління (Д. А. Аакер, І. Ансофф, М. Портер, Ф. Котлер, Г. Мінцберг, А. Томпсон, А. Стрікленд та ін.), так і сучасні вчені у сфері менеджменту [161, с. 163–164; 131, с. 47–48; 252, с. 36; 125, с. 53; 165, с. 5–6; 279, с. 8], пропонують значну кількість підходів до класифікації стратегій підприємств. Проведений аналіз цих підходів дозволив встановити, що в більшості випадків вони відрізняються між собою як за наявності різноманітних аспектів функціонування підприємства, щодо яких може застосовуватись методологія стратегічного управління, так і за існування значної кількості стратегій, що на практиці використовуються в системах стратегічного менеджменту підприємств.

Наприклад, узагальнивши існуючі підходи до класифікації стратегій, Д. А. Корнілов [131, с. 47] виокремив 14 їх класифікаційних ознак. Для кожної із стратегій, які можна виділити за цими ознаками, можна запропонувати шляхи і напрями удосконалення системи обліково-аналітичного забезпечення для ефективної її реалізації і контролю. Однак розробка та-

ких пропозицій для більшості виділених стратегій не дозволить на їх основі побудувати єдину і комплексну систему обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту, оскільки передбачатиме розгляд окремих випадків застосування обліково-аналітичної інформації та не стосуватиметься принципів його побудови, не дозволить виявити необхідні загальні напрями удосконалення бухгалтерського обліку з метою забезпечення його стратегічної орієнтації.

З метою обґрунтування теоретико-методологічних основ обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту запропоновано використовувати класифікацію стратегій підприємств залежно від рівнів підприємства (за ієрархічними рівнями та ступенем декомпозиції), яка передбачає розгляд стратегії як способу встановлення цілей на корпоративному рівні, бізнес-рівні та функціональному рівні (табл. 1.6).

Таблиця 1.6

Класифікація стратегій підприємства за рівнями підприємства як основа для побудови системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту

<i>Типи стратегій</i>	<i>Види стратегій</i>	<i>Обліково-аналітичне забезпечення</i>
Корпоративні стратегії	Річної звітності	Прогнозування прибутків
	Для ради директорів, фінансових аналітиків і менеджменту середньої ланки	
	Для топ-менеджменту	
	Приватна корпоративна стратегія для виконавчого директора	
Бізнес-стратегії	Стратегія СБО 1*	Поточні та прогнозні звіти про прибутки та збитки стратегічних бізнес-одиниць, обсяги грошових потоків стратегічних бізнес-одиниць тощо
	Стратегія СБО 2	
	...	
	Стратегія СБО n	
Функціональні стратегії	Виробнича стратегія	Функціональні бюджети (виробничі, маркетингові тощо) та оперативні плани, облікове забезпечення реалізації операційних програм та програм капіталовкладень
	Стратегія маркетингу та продажів	
	Стратегія досліджень та розробок	
	Стратегія управління персоналом (HR-стратегія)	
	Стратегія конкуренції	
	Фінансова стратегія	
	Інші види	

* СБО – стратегічна бізнес-одиниця.

Слід зазначити, що незважаючи на те, що така ієрархія стратегій (табл. 1.6) вважається традиційною для представників зі сфери стратегічного менеджменту, серед вчених на сьогодні відсутній єдиний підхід щодо виділення кількості рівнів підприємства, на основі яких обґрунтовано типи стратегій. Наприклад, на відміну від представленого вище підходу, І. Ансофф [10, с. 344], Г. Мінцберг [175, с. 61–62] та Д. В. Арутюнова [13, с. 13–15] виділяють четвертий рівень – лінійний (оперативний) тип стратегій як базовий рівень побудови корпоративної стратегії.

Для реалізації кожного із виділених типів стратегій можуть бути застосовані різні моделі. Типовим прикладом аналізу варіантів побудови корпоративної стратегії є застосування матриці Бостонської консалтингової групи, а для бізнес-стратегії – моделі «П'яти сил» М. Портера. С. С. Чернов та П. В. Хвостенко до складу бізнес-стратегій зараховують розширений варіант моделі М. Портера, що містить такі види стратегій: лідерства за витратами, широкої диференціації, оптимальних витрат, сфокусованих низьких витрат, сфокусованої диференціації [279, с. 8].

Запропонований підхід до класифікації стратегій (табл. 1.6) базується на пірамідальній структурі видів стратегій, коли кожен наступний рівень є сукупністю типів стратегій нижчого рівня (рис. 1.7).

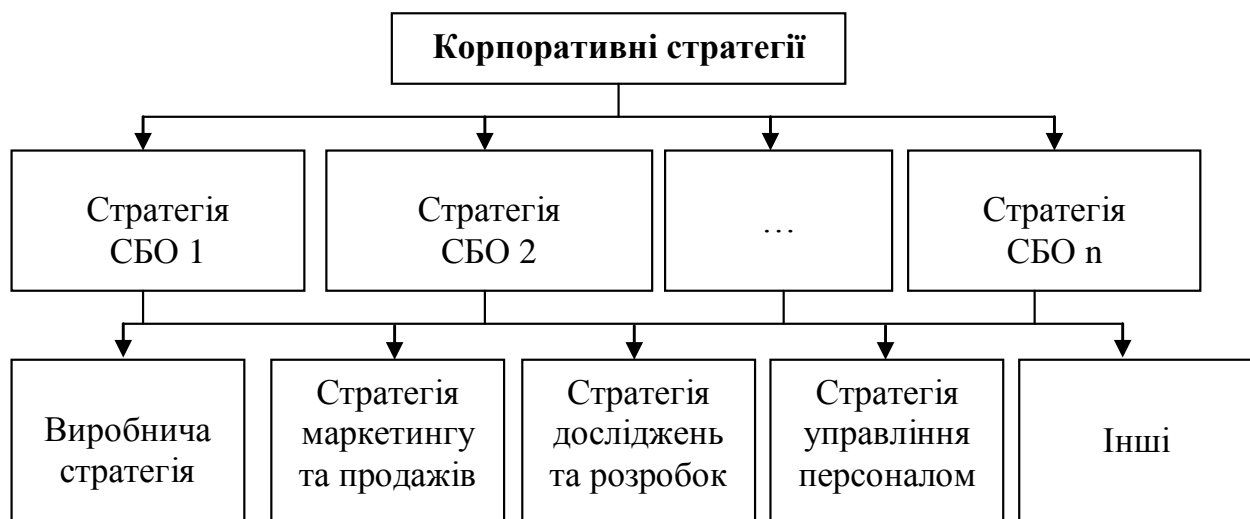


Рис. 1.7. Пірамідальна структура видів стратегій підприємства

При проведенні сегментації підприємства шляхом виокремлення стратегічних бізнес-одиниць слід обов'язково враховувати:

- загальнокорпоративну концепцію створення вартості підприємства та систему її обліково-аналітичного забезпечення;
- існуючі взаємозв'язки між виділеними стратегічними бізнес-одиницями та релевантними стратегічними бізнес-зонами;

– особливості формування управлінської звітності в розрізі стратегічних бізнес-одиниць;

– існуючі взаємозв'язки між виокремленими стратегічними бізнес-одиницями та основними і допоміжними типами діяльності підприємства.

Незважаючи на те, що найвищим рівнем стратегій є корпоративна стратегія, яка стосується всього підприємства, вона розглядається дослідниками крізь призму бізнес-стратегії, що пов'язана з функціонуванням стратегічних бізнес-одиниць – підрозділів, що випускають однотипну продукцію і можуть розробляти власну конкурентну стратегію. Наприклад, як зазначають Дж. Джонсон, К. Шоулз та Р. Уїттінгтон, реалізація корпоративної стратегії збільшує вартість різних частин (бізнес-одиниць) організації [85, с. 37]. Відповідно корпоративна стратегія описує підходи до управління загальною сукупністю (портфелем) стратегічних бізнес-одиниць, описує комплекс дій і заходів, спрямованих на їх оптимізацію та загалом орієнтованих на покращання конкурентних переваг підприємства.

Бізнес-стратегії слід розглядати як план управління стратегічною бізнес-одиницею та її стратегічною бізнес-зоною, що передбачає розробку і реалізацію конкурентної стратегії, швидке реагування на появу галузевих змін, координацію стратегічних бізнес-ініціатив, вирішення стратегічних проблем підприємства тощо.

Кожна стратегічна бізнес-одиниця як базисний елемент окремої бізнес-стратегії має свою унікальну місію, лінійку продуктів та ринки відносно інших стратегічних бізнес-одиниць підприємства. Серед вчених існує єдність у поглядах щодо розуміння сутності стратегічної бізнес-одиниці, тому більшість існуючих визначень є подібними. Дж. Джонсон, К. Шоулз та Р. Уїттінгтон визначають стратегічну бізнес-одиницю як частину організації, для товарів чи послуг якої існує окремий зовнішній ринок, відмінний від інших ринків стратегічної бізнес-одиниці [85, с. 38]. За А. Шерпліном, стратегічна бізнес-одиниця – це будь-яка частина підприємства, яка відокремлено розглядається для цілей стратегічного менеджменту [338, с. 6]. Представники компанії «SAP» визначають стратегічну бізнес-одиницю як найменші одиниці підприємства, для яких можна визначити певні ринки і капітал, що використовується для функціонування цих ринків [341]. Існування загальноприйнятого підходу до розуміння сутності стратегічної бізнес-одиниці дозволяє використовувати її як теоретичний конструкт моделі обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту підприємства.

У табл. 1.6 наведені приклади інформаційних продуктів, згенерованих обліково-аналітичною системою підприємства для формування і реалізації

різних типів стратегій підприємства. В комп'ютерній інформаційній системі R/3 компанії «SAP», яка дозволяє реалізувати окремі елементи концепції стратегічного менеджменту в умовах комп'ютерного середовища, типова звітність для стратегічної бізнес-одиниці або стратегічних підрозділів містить: баланс і звіт про прибутки та збитки, фінансові показники (коефіцієнт віддачі капіталу, операційні результати тощо), маржинальний прибуток на одиницю продажів, доходи нових видів продукції тощо [312].

Як зазначає І. Ансофф, з початку 1970-х рр. екстраполяція результатів діяльності втратила свою надійність і не дозволяла оцінити можливі зміни умов середовища в їх різноманітті. Відповідно довелося навчитися «погляду ззовні», вивчати середовища фірми з точки зору окремих тенденцій, небезпек, можливостей, які впливають зі стану цього середовища [11, с. 32]. Сучасний підхід до стратегічного менеджменту підприємства передбачає проведення сегментації підприємства шляхом виділення у його складі набору окремих бізнес-стратегій зі своїми зовнішніми середовищами.

Одиницею здійснення такого аналізу на рівні підприємства є стратегічна бізнес-одиниця, а в частині його зовнішнього середовища – стратегічна бізнес-зона. І. Ансофф визначає останню як окремий сегмент середовища, на який фірма має (або хоче отримати) вихід [11, с. 32]. Різні стратегічні бізнес-одиниці в більшості випадків стосуються різних стратегічних бізнес-зон, однак іноді для декількох стратегічних бізнес-одиниць може існувати декілька стратегічних бізнес-зон, хоча кожна стратегічна бізнес-одиниця завжди має домінуючу або єдину конкурентну стратегію, що є способом отримання стійких конкурентних переваг у кожній стратегічній бізнес-одиниці підприємства в результаті здійснення конкурентної боротьби, задоволення зростаючих потреб споживачів краще порівняно із конкурентами.

Виділення стратегічної бізнес-одиниці та стратегічної бізнес-зони є необхідною передумовою для побудови системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту підприємства, що дасть змогу прийняти ефективні стратегічні рішення.

Корпоративна стратегія є сукупністю бізнес-стратегій, які стосуються управління окремою стратегічною бізнес-одиницею, що взаємодіє із відповідною стратегічною бізнес-зоною. В підсумку К. Уорд доходить висновку, що є зрозумілим, коли немає значної різниці між корпоративною і конкурентною (бізнес) стратегією, то немає ніякої очевидної причини для різної фінансової інформації, яка буде необхідна для їх реалізації [348]. Таким чином, для ефективного формування і реалізації корпоративної стратегії та бізнес-стратегій підприємства необхідна однакова фінансова

інформація в розрізі стратегічних бізнес-одиниць та відповідних їм стратегічних бізнес-зон. Відповідно до цього для розробки системи інформаційної підтримки прийняття стратегічних рішень підприємства необхідною є розробка системи обліково-аналітичного забезпечення управління стратегічною бізнес-одиницею та релевантної стратегічної бізнес-зони.

Функціональні стратегії – це план управління певним видом діяльності в рамках конкретної стратегічної бізнес-одиниці (виробництво, маркетинг і продаж, дослідження та розробки, управління персоналом, фінанси, інформаційна підтримка тощо). Оскільки функціональні стратегії є функціональними елементами бізнес-стратегій, то вони теж виступають однією із складових підтримки корпоративного рівня прийняття стратегічних управлінських рішень.

Загальну модель формування і представлення облікової інформації для потреб стратегічного менеджменту в розрізі видів стратегій підприємства можна представити таким чином (рис. 1.8).

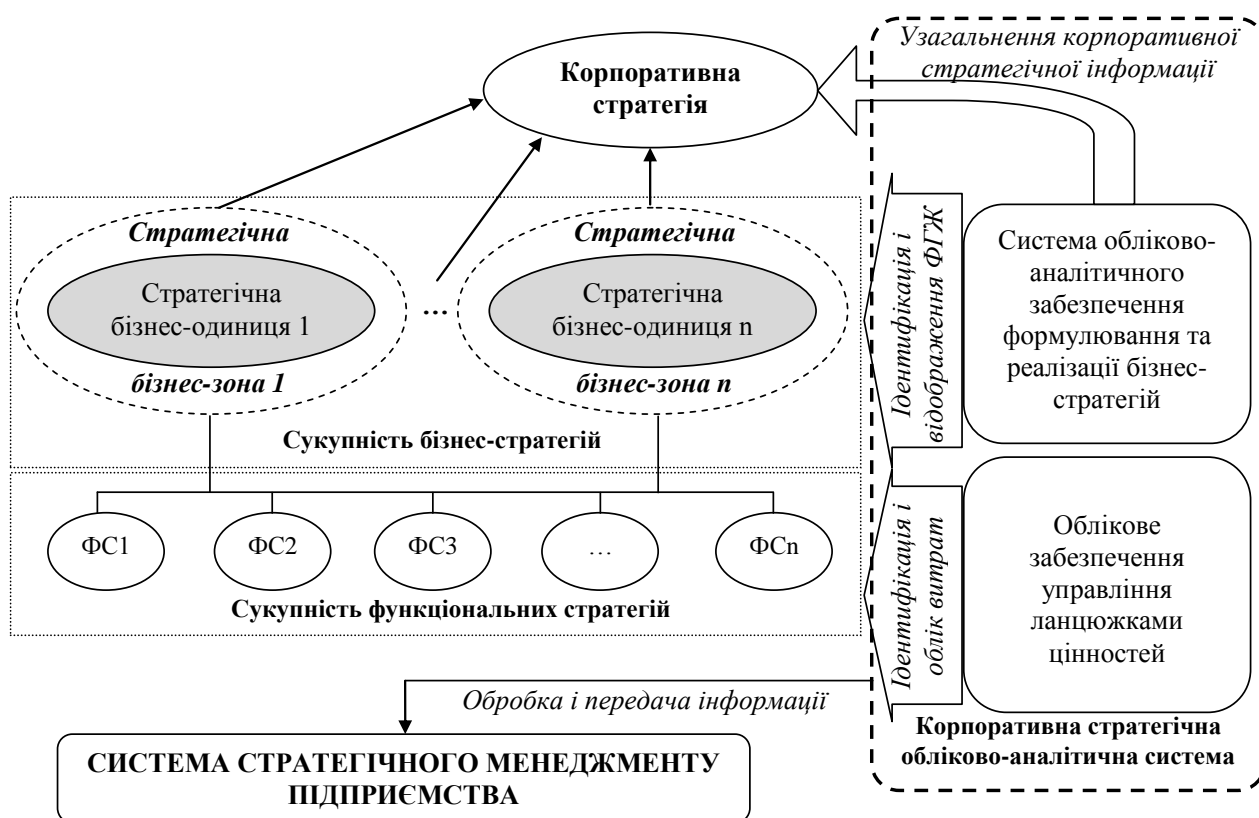


Рис. 1.8. Модель формування і представлення облікової інформації для потреб стратегічного менеджменту в розрізі видів стратегій

Відповідно до представленої вище моделі основними одиницями аналізу, що дозволяють забезпечити формування і надання інформації для стратегічного управління, є стратегічні бізнес-одиниці, стратегічні бізнес-

зони та ланцюжки вартості М. Портера. Перші два елементи використовуються для функціонування системи обліково-аналітичного забезпечення формулювання і реалізації бізнес-стратегій, а ланцюжки цінностей – для надання інформації стратегічного характеру про функціональні стратегії.

Ланцюжки вартості за видами діяльності підприємства можуть бути побудовані лише після проведення сегментації всієї діяльності підприємства шляхом виділення у його складі стратегічних бізнес-одиниць.

За обраним підходом функціональні стратегії стосуються окремих видів діяльності підприємства (основних і допоміжних), які є об'єктом дослідження на основі використання методу ланцюжка цінностей, орієнтованого на формування і забезпечення зростання конкурентних переваг підприємства.

За запропонованою моделлю формування і представлення облікової інформації для потреб стратегічного менеджменту можна виділити два основних виміри акумулювання облікової інформації стратегічного спрямування:

- стратегічні бізнес-одиниці;
- ланцюжки цінностей основних і допоміжних видів діяльності.

Кожен із наведених вимірів передбачає необхідність створення окремих систем для обробки і надання облікової інформації в необхідних розрізах для ефективного функціонування системи стратегічного менеджменту на підприємствах.

1.5. Розвиток бухгалтерського обліку у світлі трансформації управлінських парадигм: стратегічний аспект

Зміна управлінських парадигм як фактор розвитку бухгалтерського обліку: стратегічний аспект. Функціонування будь-якого підприємства відбувається за допомогою постійних впливів керуючої підсистеми на керовану шляхом прийняття управлінських рішень. Для прийняття управлінських рішень на рівні кожного підприємства має бути побудована управлінська інформаційна система як система інформаційного забезпечення процесу управління підприємством, що допомагає управлінському персоналу в розробці проектів та безпосередньому процесі прийняття рішень, їх здійсненні та контролі за виконанням рішень.

Однією з основних складових управлінської інформаційної системи підприємства є бухгалтерський облік, який забезпечує неперервне, суцільне і документально оформлене відображення фактів господарського життя, що відбуваються у внутрішньому середовищі підприємства. Його основною метою є задоволення мінливих потреб користувачів облікової інформації, зокрема менеджменту підприємства. Основні етапи бухгалтерського обліку – збір, накопичення, обробка і передача – мають бути організовані на підприємстві таким чином, щоб забезпечити виконання всіх необхідних вимог менеджменту та надавати якісну, релевантну і транспарентну бухгалтерську інформацію для прийняття управлінських рішень.

Зі зміною вимог менеджменту, трансформацією системи управління підприємством загалом також потрібно адекватно змінити облікову систему, що дозволить усунути існуючу дисгармонію між системою управління підприємством та системою його інформаційного забезпечення. Таким чином, поява нових методологічних інструментів у складі облікової системи, наприклад, методу обліку активів і зобов'язань за справедливою вартістю, є реакцією на зміни в підходах до управління підприємством, реакцією на зростаючі потреби менеджменту щодо прийняття ними інвестиційних та позикових рішень. Проведення подібних змін є іманентною характеристикою бухгалтерського обліку як науки, одне із завдань якої – забезпечення постійної та ефективної реалізації функцій бухгалтерського обліку, зокрема щодо надання облікової інформації для менеджменту.

На сьогодні в системах управління підприємством порівняно із системами управління 1960-х рр. і раніше відбулись значні зміни. Результати функціонування підприємств залежать від значної кількості внутрішніх та зовнішніх факторів, для ефективного управління якими на підприємстві має бути побудована відповідна управлінська інформаційна система. Поява такого підходу пов'язана з виходом у світ праць А. Чендлера, К. Ендрюса та І. Ансоффа, в яких вперше були теоретично обґрунтовані теоретичні аспекти стратегічного функціонування фірм.

Якщо до 1960-х рр. системи управління підприємством зосереджували увагу переважно на внутрішньому середовищі, то після 1960-х рр. значну роль в управлінні почала відігравати наявність інформації про зовнішнє середовище підприємства. Відтоді почали з'являтися різноманітні системи управління підприємством, які використовували моделі стратегічного (зовнішньо-орієнтованого) планування. Поява систем стратегічного управління підприємством була одним із факторів подальшого розвитку системи бухгалтерського обліку, що зумовила в підсумку необхідність побудови системи обліково-аналітичного забезпечення системи стратегічно-

го управління підприємством. Для вирішення такого завдання необхідним є проведення значних якісних змін як на рівні облікової теорії, так і на рівні бухгалтерської практики – у сфері налагодження дієвих механізмів одержання, надання та інтерпретації облікової інформації стратегічного характеру менеджментом підприємства.

Розвиток бухгалтерського обліку в напрямі створення стратегічно орієнтовної системи бухгалтерського обліку пов'язаний з трансформацією сучасної управлінської парадигми (парадигма 1) (починаючи з 1960-х рр.), що передбачає перехід від систем тактичного управління до стратегічного, в результаті чого утворюється розширена управлінська парадигма (рис. 1.9).



Рис. 1.9. Парадигмальний розвиток систем управління підприємством та систем бухгалтерського обліку

Водночас у наукових колах відбувається постійний розвиток стратегічної управлінської парадигми як однієї зі складових розширеної парадигми. Це пов'язано з виявленням нових аспектів функціонування підприємства в зовнішньому середовищі та особливостями побудови і реалізації в ньому стратегій підприємства, генезисом основних форм і методів стратегічного управління. Як зазначає Г. Н. Гужіна, вектор розвитку теорії стратегічного управління спрямований у бік розширення кількості параметрів ринкового середовища, які мають бути враховані при розробці стратегії. В результаті цього відбувається перехід до моделі управління, що передба-

чає формування середовища функціонування, а не пристосування до існуючих обставин [79, с. 144]. Відповідно предметом дослідження прихильників нової управлінської стратегічної парадигми є обґрунтування сутності та механізмів створення конкурентних переваг підприємств в умовах динамічного ринкового середовища.

Як зазначає В. С. Катькало, школа планування і більшість ранніх аналітичних розробок консалтингових фірм не настільки успішно витримали перевірку часом. Нині стратегічне планування скоріше є інструментом, аніж концепцією стратегій. Це особливо очевидно в галузях з високою швидкістю технологічних (і організаційних) змін, галузях, що є «локомотивами» економічного зростання у ХХІ ст. [121, с. 28]. Відповідно, не пройшовши випробування практикою, окремі складові управлінської стратегічної парадигми починають руйнуватись та замінюватись елементами нової управлінської стратегічної парадигми, що свідчить про поступову заміну однієї парадигми іншою.

Загальна характеристика двох основних парадигм менеджменту була найбільш ґрунтовно описана П. Друкером, основні складові яких, що мають безпосередній вплив на розвиток системи обліку, наведено в табл. 1.7.

Таблиця 1.7

Характеристика традиційної та нової парадигм менеджменту за П. Друкером: обліковий аспект

<i>Традиційна парадигма менеджменту</i>	<i>Нова парадигма менеджменту</i>
Менеджмент є менеджментом бізнесу, який сфокусований на внутрішній сфері діяльності організації. Економіка, що існує в межах державних кордонів, формує «природне навколишнє середовище» підприємництва і менеджменту [88, с. 98].	Менеджмент існує заради результатів, яких установи досягають у зовнішньому середовищі. Менеджмент має визначати, яких результатів слід досягати, і мобілізувати ресурси організації для досягнення цих результатів. Менеджмент призначений для того, щоб будь-яка організація змогла досягти запланованого результату у зовнішньому середовищі, за межами організації [88, с. 139].

Наведені в табл. 1.7 характеристики кожної з парадигм є набором вихідних уявлень, які покладені в основу менеджменту як науки і практики. Відмінності між ними дозволяють визначити подальші перспективи розвитку бухгалтерського обліку як інформаційного забезпечення менеджменту бізнесу.

На думку П. Друкера [88, с. 124], в результаті переходу до нової парадигми менеджменту найбільш радикально зміниться така традиційна інформаційна система, як бухгалтерський облік, зокрема в таких аспектах:

1) основні зміни стосуватимуться порядку розрахунку собівартості, що потрібно робити на основі розгляду підприємства як цілісного бізнес-процесу (за обсягом господарської діяльності), а не для окремих бізнес-процесів підприємства;

2) для забезпечення конкурентоспроможності підприємства в умовах глобалізованого середовища необхідно знати обсяги витрат у розрізі елементів «економічного ланцюга» та здійснювати управління ними на основі такої інформації;

3) перехід від ціноутворення на основі витрат до витрат на основі ціноутворення для забезпечення реалізації стратегічних цілей;

4) необхідність побудови системи мережевого обліку для забезпечення ефективного процесу надання інформації про затрати «економічного ланцюга»;

5) для забезпечення інформаційного супроводу процесу створення матеріальних благ необхідно мати чотири набори діагностичного інструментарію: базова фінансова інформація, інформація про продуктивність, інформація про основні знання, інформація про розподіл ресурсів;

б) розробка системи для надання систематизованої інформації про зовнішнє середовище підприємства.

Розглянувши пропозиції П. Друкера щодо удосконалення обліково-аналітичного забезпечення в умовах нової парадигми менеджменту, можна встановити, що для реалізації перших чотирьох пропозицій необхідно внести незначні корективи в існуючу методологію бухгалтерського обліку, зокрема розробити нові методи калькулювання собівартості продукції, удосконалити підходи обліку витрат із врахуванням ланцюгів цінності підприємств, переглянути існуючі підходи до організації системи обліку в об'єднаннях підприємств на основі можливості застосування мережевого обліку.

Для реалізації п'ятої пропозиції система бухгалтерського обліку повинна зазнати значної трансформації, оскільки до її складу мають бути впроваджені нові об'єкти (інновації, основні компетенції, людський капітал), для яких потрібно розробити власний оцінний інструментарій. Також бухгалтерський облік потрібно побудувати таким чином, щоб надавати інформацію про економічну додану вартість підприємства.

Для реалізації шостої пропозиції необхідною є побудова корпоративної стратегічної обліково-аналітичної системи, яка б забезпечувала надан-

ня інформації про внутрішнє середовище підприємства у всіх необхідних розрізах (наприклад, у розрізі ланцюга цінностей), часових вимірах (минулому і майбутньому), а також забезпечувала збір і обробку максимально можливого обсягу інформації про зовнішнє середовище. При цьому слід враховувати, що облікова система ніколи не зможе забезпечити збір повної інформації про постійні зміни невідконтрольного управління зовнішнього середовища, тому облікова інформація при прийнятті стратегічних рішень має бути доповнена інформацією з інших інформаційних систем, наприклад, системи стратегічного аналізу.

Таким чином, описана П. Друкером нова парадигма відображає основні характерні риси стратегічної управлінської парадигми та визначає подальші перспективи удосконалення і розвитку системи ведення та організації бухгалтерського обліку як інструмента інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту. За умов функціонування сучасної нової парадигми менеджменту облікова інформація має виконувати роль об'єднуючої та інтегруючої системи у складі сучасних корпорацій, яка б дозволяла візуалізувати процес створення вартості підприємства та виробництва матеріальних цінностей (надання послуг), надавати повну і достовірну інформацію про елементи ланцюга цінностей.

На думку Ю. Барчі, М. Г. Шентірмей і З. Земана [306, с. 14], на особливу увагу заслуговує підхід управління ланцюгом цінностей, який у частині обліково-аналітичного забезпечення цього процесу є новим напрямом стратегічно орієнтованого бухгалтерського обліку. Характерною особливістю підходу є необхідність розрахунку доходів і витрат не лише щодо конкретного підприємства, а й щодо життєвого циклу продукту загалом. Виникнення такого підходу можна вважати одним із елементів нової управлінської стратегічної парадигми.

Як зазначає В. С. Катькало, з початку 2000-х рр. відбувається формування нової парадигми стратегій для постіндустріальної економіки, яка базується на синтезі (взаємодоповненні) внутрішніх і зовнішніх даних, основними концепціями якої є стратегічні інновації, управління знаннями та мережева організація [120, с. 7]. На нашу думку, виділені автором концепції потрібно розглядати як об'єкти ведення та організації бухгалтерського обліку, інформація про які повинна надаватись користувачам для прийняття рішень.

Поява нової парадигми менеджменту не залишилась непоміченою серед дослідників у сфері обліку, в результаті чого з'явилась значна кількість пропозицій щодо удосконалення облікової системи на основі враху-

вання вимог системи стратегічного менеджменту до системи обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством.

Так, на думку М. В. Болдуєва, однією з основних вимог парадигми стратегічного управління є гіпотеза зовнішніх чинників, що передбачає управління змінами в зовнішньому середовищі. Гіпотеза зовнішніх чинників є однією з основних гіпотез формування стратегічної бухгалтерії, оскільки чинники зовнішнього середовища на 80% визначають стратегію підприємства [30, с. 123]. Загалом автор дотримується позиції, що теоретичні основи концепції «стратегічної бухгалтерії», яку він розробив, передбачають врахування існуючих відмінностей стратегічної парадигми управління від традиційної управлінської парадигми.

Подібного підходу також дотримується В. З. Семанюк, яка вважає, що стратегічна парадигма управління потребує зміни традиційної системи обліку на стратегічно орієнтовану, щоб оцінити вплив на результати діяльності підприємства зовнішніх чинників і дій, ризиків та невизначеності, управління змінами, генерації чи створення знань [219, с. 239].

Як зауважує С. А. Кузнецова, потреба системи управління в комплексному інформаційному забезпеченні поставила в актуальну площину необхідність перегляду організаційно-методологічних напрямків надання управлінської інформації у бухгалтерській звітності [144, с. 6]. Відповідно з появою нових вимог системи управління до бухгалтерського обліку з'являються адекватні передумови для оновлення теоретико-методологічних засад бухгалтерського обліку, його змістовного та формального розширення, зокрема з врахуванням появи і поступового розвитку нової управлінської стратегічної парадигми.

Враховуючи появу стратегічної управлінської парадигми, окремі вчені (М. В. Болдуєв [30, с. 123], С. Ф. Голов [70, с. 375], Г. Є. Крохічева, Н. Тарасьянц [136, с. 5], О. П. Кундря-Висоцька [147, с. 138], І. Й. Яремко [299, с. 249]) наголошують на необхідності виділення і обґрунтування стратегічної парадигми бухгалтерського обліку, яка дозволить обґрунтувати теоретико-методологічні підвалини стратегічно орієнтованої системи бухгалтерського обліку як елемента системи стратегічного управління.

На нашу думку, на даному етапі розвитку концепції стратегічного обліку зарано говорити про формування стратегічної парадигми бухгалтерського обліку у зв'язку з такими причинами:

1) на даному етапі розвитку відбувається розвиток стратегічної управлінської парадигми, тому відсутні чіткі вимоги (вони перебувають у стані удосконалення), яким має відповідати новостворена стратегічна парадигма бухгалтерського обліку. Так, поряд з удосконаленням систем

управління в результаті кардинальних змін у процедурі збору, обробки та представлення інформації (Data Warehouse, OLAP, XBRL тощо) та глобалізації світової економіки, в рамках стратегічної управлінської парадигми відбуваються зміни її теоретичного базису, що передбачає поступовий перехід від стратегічного планування до побудови складних стратегічних систем (нова управлінська стратегічна парадигма). Проте більшість дослідників у сфері бухгалтерського обліку не проводить розмежування між управлінською стратегічною парадигмою та новою управлінською стратегічною парадигмою, що не дозволяє виокремити ті елементи, які мають бути покладені в основу побудови облікової стратегічної парадигми;

2) за відсутності базових вимог до побудови стратегічної парадигми обліку неможливо обґрунтувати доцільність, переваги і необхідність застосування того чи іншого методу стратегічного обліку (strategic costing, strategic pricing, target-costing, value chain costing тощо). Відповідно введення окремих методів стратегічного обліку до складу облікової парадигми не можна вважати способом побудови парадигми як сукупності фундаментальних установок (найвищого рівня узагальнення облікового знання, що підтримується більшістю вітчизняних вчених у сфері обліку). Це пояснюється тим, що система бухгалтерського обліку не може повністю охопити загалом зовнішнє середовище конкретного підприємства (мікрота макросередовище), тому слід визначити ті його складові, які можуть бути введені до складу предмета бухгалтерського обліку та інформація про них може оброблятися обліковою системою за допомогою існуючого методологічного інструментарію (документування, оцінка, система рахунків, звітність). Водночас окремі дослідники, виділяючи стратегічну парадигму обліку, вважають за можливе обліковувати зовнішнє середовище підприємства загалом (інформація про процеси зовнішнього середовища [70, с. 376], використання фракталів простору і часу з особливою увагою на облік зовнішніх факторів [136, с. 5], інформація про зовнішнє середовище [147, с. 138]), включаючи його до складу парадигми, що вступає в суперечність зі існуючими підходами вчених до розуміння сутності предмета і методології обліку.

Таким чином, існуюча на сьогодні відсутність єдності в теоретико-методологічних підходах вчених щодо концепції стратегічного обліку не дозволяє говорити про можливість побудови стратегічної парадигми бухгалтерського обліку.

В основу розробки майбутньої стратегічної парадигми бухгалтерського обліку мають бути покладені не лише напрацювання в сфері теорії фірми, а й теорії зовнішнього середовища, що сприятиме розширенню пред-

мета бухгалтерського обліку як окремої функціональної науки. Застосування такого підходу дозволить розробити теоретичні основи стратегічного менеджменту та системи його обліково-аналітичного забезпечення, що відповідатиме сучасним тенденціям функціонування економічних систем в умовах глобалізації економіки.

Облікове забезпечення різних рівнів управління підприємством: варіанти взаємодії. Одним із основних теоретичних питань, що стосується побудови стратегічно орієнтованої парадигми бухгалтерського обліку, на яке мають відповісти науковці, є з'ясування, чи може бухгалтерський облік бути багатоцільовим. Тобто чи може бухгалтерський облік виконувати традиційні для нього функції (збереження майна власників, надання інформації для оперативного і тактичного управління, визначення фінансового результату в поточному періоді), забезпечуючи вимоги оперативного і тактичного управління, та одночасно відповідати вимогам стратегічного управління – забезпечувати інформаційну підтримку реалізації стратегії підприємства та забезпечувати прийняття стратегічних управлінських рішень.

Цю облікову проблему одним із перших визначив Б. І. Валусев, який у 1998 р., розглядаючи питання поділу обліку на окремі види та аналізуючи можливість існування неуправлінського обліку, зазначив, що питання полягає лише в тому, як підпорядкувати всі складові бухгалтерського обліку цілям оперативного, поточного та стратегічного управління [60, с. 7]. В останні роки актуалізації цієї проблематики в Україні сприяв вихід праці С. Ф. Голова «Теорія багатоцільового бухгалтерського обліку» [72, с. 3–13], в якій автор зазначає про можливість одночасного задоволення потреб всіх користувачів облікової інформації за допомогою єдиної інформаційної облікової системи.

На сьогодні існують неоднозначні підходи щодо можливості побудови єдиної системи обліку, яка б забезпечувала потреби різних рівнів управління. Наприклад, П. О. Куцик зауважує, що прийняття рішень на оперативному, тактичному і стратегічному рівнях управління потребує формування різних фінансових даних з різною деталізацією й аналітичним опрацюванням (залежно від ситуації). Це означає, що пришвидшення змін у зовнішньому бізнес-оточенні спонукатиме користувачів робити більше нерегламентованих запитів через інформаційну систему обліку, а рівень вимог до пов'язаної бізнес-аналітики буде вищим [149, с. 58]. Відповідно автор вважає, що облікова система може одночасно забезпечити надання необхідної інформації для різних управлінських рівнів (оперативного, тактичного та стратегічного), однак при цьому для кожного з рівнів має бути

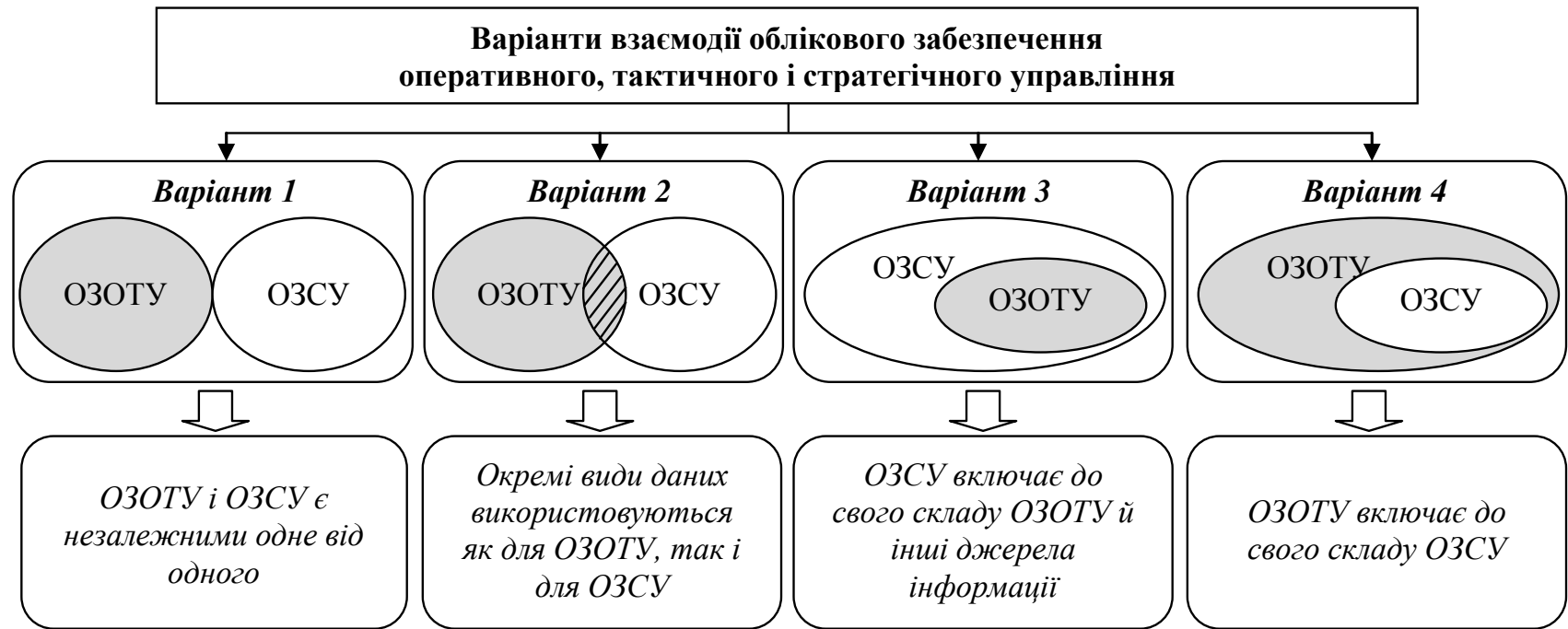
сформована своя система рахунків, система звітності та облікових показників. Водночас весь цей методологічний інструментарій буде застосовуватись до єдиної бази даних, на основі якої формуватиметься інформація для кожного з рівнів.

Подібного підходу дотримується С. Ф. Голов, І. М. Богатая та З. В. Семанюк. Зокрема, С. Ф. Голов [72, с. 13] вказує на можливість побудови системи багатоцільового обліку, яка б дозволяла одночасно забезпечувати всі рівні управління підприємством та їх різноманітні цілі.

На думку І. М. Богатої, комерційна організація має формувати облікову систему, орієнтовану на реалізацію обраної стратегії. Для успішної реалізації обраної стратегії необхідно сформувати систему як оперативного (тактичного), так і стратегічного обліку. Бухгалтерський облік має об'єднувати в собі як тактичний, так і стратегічний облік [24, с. 16]. З. В. Семанюк зазначає, що стратегічно орієнтована підсистема обліку є глобальною моделлю інформаційної технології, що об'єднує в межах єдиної системи фінансовий та управлінський облік, використовує інформаційні потоки про зовнішні фактори макросередовища, які формують функціональні служби та підрозділи підприємства [219, с. 239]. Спільним у підходах авторів є те, що, на їх думку, система обліку може об'єднати в єдине ціле підсистеми, які будуть одночасно забезпечувати інформаційну підтримку оперативного, тактичного і стратегічного управління.

Описаний вище підхід, який базується на можливості системи обліку надавати менеджменту інформацію для потреб операційного, тактичного і стратегічного призначення, є лише одним із можливих варіантів взаємодії облікового забезпечення оперативного, тактичного і стратегічного управління. Оскільки на сьогодні облікова система (фінансового і управлінського обліку) дозволяє одночасно забезпечувати ефективне функціонування оперативного і тактичного управління (наприклад, це підтверджує М. С. Пушкар, який виділяє три основні інформаційні підсистеми менеджменту – операційного (управлінський облік), тактичного (фінансовий облік) та стратегічного (контролінг) [204, с. 160]), то загальний (теоретично можливий) набір варіантів взаємодії облікового забезпечення оперативного, тактичного і стратегічного управління виглядатиме таким чином (рис. 1.10).

Згідно з варіантом 1 ОЗОТУ та ОЗСУ є незалежними системами, що побудовані залежно від свого функціонального призначення – забезпечувати потреби відповідного рівня управління. Відповідно до такого підходу ОЗСУ має базуватись на власній незалежній обліковій концепції, зі своїм об'єктом та методологією, і не повинна використовувати будь-якої інформації з традиційної облікової системи підприємства.



Примітки:

ОЗОТУ – облікове забезпечення оперативного і тактичного управління;

ОЗСУ – облікове забезпечення стратегічного управління.

Рис. 1.10. Можливі варіанти взаємодії облікового забезпечення оперативного і тактичного управління та облікового забезпечення стратегічного управління

Реалізація такого варіанта в практичній діяльності підприємств на сьогодні можлива за умови, коли об'єктом ОЗСУ буде лише зовнішнє середовище системи підприємства, що здебільшого не вивчається обліковою системою. Однак у такому випадку ОЗСУ не відповідатиме вимогам системи стратегічного менеджменту, для ефективного функціонування якої необхідна інформація як про внутрішнє, так і зовнішнє середовище підприємства.

За варіантом 2 окремі види даних використовуються як для ОЗОТУ, так і для ОЗСУ, або ОЗСУ використовує частину інформації з ОЗОТУ для формулювання та реалізації стратегій підприємства. Такий варіант побудови ОЗСУ є одним із найбільш прийнятних для вітчизняних підприємств, оскільки передбачає доповнення елементів ОЗОТУ, необхідних для стратегічного менеджменту, новими елементами, відсутніми в ОЗОТУ, однак без яких функціонування системи стратегічного менеджменту є неможливим.

Згідно з варіантом 3 ОЗСУ передбачає у своєму складі ОЗОТУ, що означає, що діюча система бухгалтерського обліку загалом є складовою інформаційного супроводу стратегічного менеджменту підприємства, тобто кожен її елемент (об'єкти, методи оцінки, рахунки, звіти тощо), що використовується для задоволення потреб оперативного і тактичного управління, одночасно може застосовуватись і для забезпечення потреб стратегічного управління. За такого варіанта мають бути відсутні будь-які взаємосуперечливі аспекти функціонування ОЗСУ та ОЗОТУ, що є неможливим, оскільки існування різних цілей на різних рівнях управління зумовлює необхідність використання різних видів об'єктів та методологічних інструментів. Наприклад, різні види управління потребують використання різних видів облікових оцінок – консервативних або прогресивних (перспективних), які суперечать один одному та не можуть бути використані одночасно в одній системі. Реалізований на сьогодні в системі бухгалтерського обліку принцип обачності не дозволяє використовувати стратегічно орієнтовані оцінки, оскільки вони «завищують» вартість активів підприємства, що є прикладом неможливості розгляду ОЗОТУ як складової ОЗСУ.

Згідно з варіантом 4 ОЗОТУ вводить до свого складу ОЗСУ, тобто діюча система бухгалтерського обліку містить предметно-методологічний інструментарій, необхідний для інформаційного забезпечення прийняття стратегічних рішень. Проте якщо б такий варіант був сьогодні реалізований на практиці, жодних би проблем щодо необхідності побудови стратегічно орієнтованої системи обліку не виникало, оскільки така система ап'оріорі була б стратегічно орієнтованою. Однак на сьогодні, як доказ вище-

наведеного, існує значна кількість критичних заяв дослідників (М. Бромвіч, К. Гілдінг, В. Говіндараджан, С. Ф. Голов, П. Друкер, К. Друрі, Р. Каплан, Д. Нортон, М. С. Пушкар, Б. Райан, Р. В. Скепенс, К. Уорд, А. В. Шайкан, Дж. Шанк та ін.) і доказів щодо невідповідності діючої системи обліку потребам стратегічного управління.

Висновки до розділу 1

1. Однією із основних причин незадовільного стану впровадження стратегічного менеджменту на вітчизняних сільськогосподарських підприємствах є відсутність системи його належного обліково-аналітичного забезпечення. Для гарантування ефективності обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств необхідно здійснити:

- проведення трансформації існуючих підходів до побудови обліково-аналітичних систем підприємства з метою забезпечення їх стратегічної орієнтації;

- удосконалення теоретичних аспектів стратегічного обліку як нового функціонального напрямку бухгалтерського обліку, що забезпечує комплексне представлення інформації про внутрішнє та зовнішнє середовища підприємства ретроспективного і перспективного характеру;

- розробку нових методів обліково-аналітичного забезпечення процесу формування та реалізації стратегій сільськогосподарських підприємств;

- розробку нової та адаптацію існуючої системи аналітичних показників до існуючих моделей управління конкурентоспроможністю аграрних підприємств.

2. Проведений аналіз існуючих підходів дослідників в обліковій сфері щодо співвідношення бухгалтерського обліку та концепції стратегічного менеджменту дозволив виявити чотири можливих їх співвідношення, кожне з яких може бути застосовано на сучасному етапі розвитку облікової науки і практики. На особливу увагу заслуговують перші два підходи, які передбачають розгляд бухгалтерського обліку як інструменту інформаційного супроводу (комплексного або часткового) процесу розробки та реалізації стратегій підприємства. Зокрема, вважаємо, що ці два підходи мають бути синтезовані в один підхід, що передбачатиме розробку комплексного інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту підп-

приємства на основі використання існуючого та розробки нового методологічного інструментарію бухгалтерського обліку в напрямі поглиблення його стратегічної орієнтації.

3. У сучасних вітчизняних умовах розвитку ринкової економіки важливе значення для забезпечення сталого функціонування сільськогосподарських підприємств в умовах мінливого інституційного середовища важливу роль відіграє система стратегічного управління. При її побудові слід використовувати інтегрований підхід, який дозволяє поєднати елементи стратегічно орієнтованої системи обліку та стратегічного аналізу. В ході розробки облікової стратегічно-орієнтованої інформаційної системи, що передбачає необхідність подолання існуючих обмежень традиційного розуміння сутності бухгалтерського обліку, обов'язково слід загалом враховувати їх вплив на функціонування облікової системи як елемента управлінської інформаційної системи підприємства.

4. Для розробки й удосконалення теоретико-методологічних основ бухгалтерського обліку, які б забезпечили його стратегічну спрямованість, необхідно виконати наступні завдання:

- обґрунтувати доцільність впровадження системи стратегічного управління на сільськогосподарських підприємствах у вітчизняних умовах розвитку ринкової економіки із врахуванням появи нових підходів до розуміння сутності концепції стратегічного менеджменту;

- обґрунтувати необхідність розробки системи обліково-аналітичного забезпечення як основного джерела економічної інформації для функціонування системи стратегічного управління сільськогосподарськими підприємствами;

- розробити комплексну систему обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління сільськогосподарськими підприємствами, яка б враховувала різноманітні види стратегій, яких можна дотримуватись, і використовувала інструментарій фінансового та управлінського обліку, що дасть змогу отримати інформацію для прийняття стратегічних управлінських рішень.

5. На сьогодні серед вчених існують відмінні підходи щодо виокремлення типів, видів та рівнів стратегій сільськогосподарських підприємств, що не дозволяє розробити систему обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту сільського підприємств. Одним із першочергових завдань, виконання яких необхідно забезпечити для розробки обліково-аналітичного супроводу прийняття стратегічних управлінських рішень, є розробка загальної класифікації стратегій як теоретичного базису

для побудови корпоративної стратегічної обліково-аналітичної системи сільськогосподарських підприємств.

6. Відповідно до теорії стратегічного менеджменту, для забезпечення ефективної реалізації стратегій підприємства необхідним є надання інформації не лише в розрізі конкретного підприємства, а в розрізі його стратегічних бізнес-одиниць. Це пов'язано з необхідністю проведення аналізу зовнішнього середовища конкретної стратегічної бізнес-одиниці, для якої характерні власні тенденції та зміни стану, які мають бути відображені у бухгалтерському обліку. Таким чином, предмет стратегічного обліку як окремого функціонального напрямку бухгалтерського обліку, з одного боку, є більш ширшим у зв'язку з введенням до його складу об'єктів зовнішнього середовища, а з іншого – вузьким, оскільки поширюється на ті сфери діяльності підприємства, що стосуються сукупності його стратегічних бізнес-одиниць.

7. Для розробки комплексної системи облікової інформації як основного базису для прийняття стратегічних управлінських рішень запропоновано виділяти такі основні виміри її акумулювання, як стратегічні бізнес-одиниці та ланцюжки цінностей основних і допоміжних видів діяльності.

8. З появою стратегічних систем управління підприємством, в основу яких покладено нову управлінську стратегічну парадигму, основний акцент наукових досліджень у сфері бухгалтерського обліку та економічного аналізу має бути перенесений на розробку обліково-аналітичного забезпечення стратегічних управлінських рішень. У результаті цього змінюються функції бухгалтерів на підприємстві, основною метою стає не лише збір облікової інформації та її оприлюднення в звітності, а й її інтерпретація користувачами разом з бухгалтером підприємства з метою реалізації стратегії підприємства та здійснення стратегічного бухгалтерського контролю (контролю за виконанням обраної стратегії на основі розрахунку облікових стратегічних показників). Облікова інформація в умовах зміни управлінської парадигми, розвитку концепції стратегічного управління і трансформації вимог до його обліково-аналітичного забезпечення має стати основою для здійснення процесів довгострокового прогнозування, стратегічного планування, аналізу стратегічних показників і стратегічного контролю, тобто бути важливим засобом прийняття стратегічних управлінських рішень.

9. Проведений аналіз теоретично можливих варіантів взаємодії облікового забезпечення оперативного, тактичного і стратегічного управління дозволяє дійти висновку, що в сучасних умовах розвитку національної системи обліку найбільш прийнятними для вітчизняних підприємств є побу-

дова облікового забезпечення стратегічного управління на основі використання даних про внутрішнє середовище підприємства (із діючої облікової системи) та їх доповнення даними про зовнішнє середовище підприємства, для збору якої необхідна побудова стратегічно орієнтованої системи обліку (фінансового та управлінського).

РОЗДІЛ 2

ТЕОРЕТИКО-КОНЦЕПТУАЛЬНІ АСПЕКТИ ПОБУДОВИ СИСТЕМИ СТРАТЕГІЧНОГО ОБЛІКУ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

2.1. Сутність, характеристика та види стратегічного обліку

Стратегічний облік у середовищі бухгалтерського обліку. Поява і утвердження нових елементів у системі наукових знань будь-якої науки здебільшого відбувається поступово, шляхом подолання існуючих стереотипів і догм, які мають бути спростовані в результаті представлення логічних теоретичних концепцій та емпіричного підтвердження запропонованих ідей і концепцій. Реконструкція системи наукових знань є доволі тривалим процесом, для завершення якого в окремих випадках навіть необхідна поява групи науковців-однодумців, які б змогли лобіювати свою позицію в наукових колах найвищого рівня. Подібна ситуація характерна для стратегічного обліку як окремого напрямку наукових досліджень з бухгалтерського обліку в Україні. На відміну від періоду появи перших публікацій з даного напрямку на початку 2000-х рр., коли зароджувались дослідження у сфері стратегічного обліку, на сьогодні можна говорити про період часткового їх згортання, що зумовлено виникненням наукової дискусії щодо розгляду стратегічного обліку як одного із видів бухгалтерського обліку.

На необхідності розгляду проблем визнання стратегічного обліку одним із видів обліку наголошує В. Б. Моссаковський, адже стратегічний облік займається тими самими проблемами, що й управлінський облік, але при цьому використовує окрему методику необхідних розрахунків і дає змогу зробити висновки та пропозиції на віддалену перспективу [177, с. 210].

На сьогодні в Україні в працях багатьох вітчизняних вчених можна простежити доволі критичне ставлення до виокремлення стратегічного обліку як одного із видів бухгалтерського обліку. Наприклад, на думку

Б. В. Валусєва, якщо такий облік розуміти як стратегічний облік, про який говорять прихильники західних концепцій, то маємо підміну понять, оскільки забезпечення обліковою інформацією для підготовки проектів стратегічних рішень і вид обліку за суттю є різні речі [61, с. 117]. Таким чином, основну увагу Б. В. Валусєв звертає на те, що стратегічний облік – це не один із його видів, а певний його напрям, який стосується проблеми інформаційного забезпечення реалізації стратегічних рішень підприємства.

Подібну позицію щодо виділення стратегічного обліку як окремого виду займає Т. М. Сльозко, оскільки облікова система ніколи не охоплювала ані стратегічного планування, ані контролінгу [228, с. 187]. Ще один аргумент автора на підтримку своєї позиції – неможливість розгляду методів стратегічного обліку, що виділяються іншими авторами (портфельний аналіз, ланцюжок цінностей М. Портера тощо) як методи бухгалтерського обліку, які є методами інших дисциплін.

Водночас М. С. Пушкар виділяє у складі системи обліку три види – фінансовий, управлінський і стратегічний облік [205, с. 17], називаючи останній контролінгом, який є системою перевірки того, наскільки успішно підприємство просувається до своєї мети [207, с. 182]. Подібного підходу щодо виділення трьох вищезазначених видів обліку дотримується Т. М. Сторожук [235, с. 13]. Відповідно на сьогодні залишається невирішеною наукова проблема щодо визначення місця і ролі стратегічного обліку в середовищі бухгалтерського обліку.

Слід зазначити, що проблема виділення стратегічного обліку як окремого виду не зовсім точно розуміється всіма вченими, і в окремих випадках подається у викривленому вигляді. Наприклад, К. Нагірська [181, с. 27] переводить її в площину доцільності реальності та буття стратегічного обліку як такого, протиставляючи позиції С. Ф. Голова, М. С. Пушкara з підходом Б. І. Валусєва. Однак жоден з вчених на сьогодні не заперечує необхідності побудови обліку, який би забезпечував потреби стратегічного управління, оскільки система обліку функціонально залежна від системи управління. Підстава для дискусії полягає в тому, чи є він окремим видом, чи ні, та відносно тих наслідків, які впливають у випадку доведення даного твердження.

Для вирішення проблеми розуміння стратегічного обліку як окремого виду бухгалтерського обліку насамперед слід визначитись із базовими категоріями бухгалтерського обліку, зокрема щодо використання в обліковій термінології філософської категорії «вид». Згідно з тлумаченням терміна у філософському словнику В. П. Галкіна «Тлумач слів і ідіоматичних виразів...», вид – це поняття, що означає річ, котра має всі ознаки родового по-

няття і свої специфічні ознаки, що відрізняють його від іншого виду того самого роду [63]. В такому ж розумінні поняття виду використовується і в бухгалтерському обліку – як методичний прийом логічного мислення і впорядкування облікових наукових знань.

Якщо вважати бухгалтерський облік поряд зі статистичним та оперативним обліком родовим поняттям такого базового поняття як «облік», то на сьогодні існують такі види бухгалтерського обліку: податковий, фінансовий та управлінський. Ієрархію між родами та видами обліку наведено на рис. 2.1.

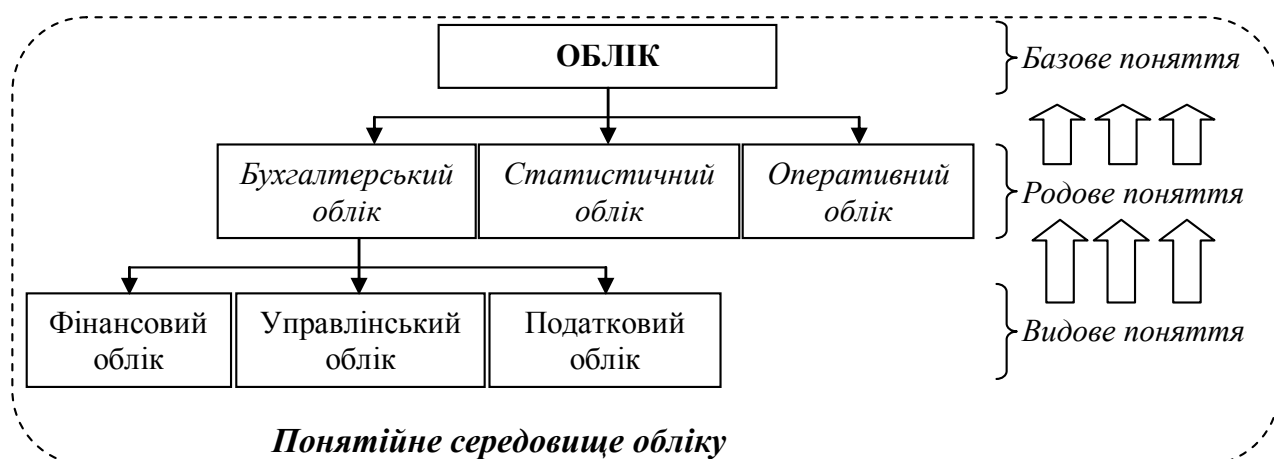


Рис. 2.1. Ієрархія понятійного середовища обліку

Згідно із філософським розумінням поняття «вид», вид бухгалтерського обліку повинен мати всі ознаки родового поняття «бухгалтерський облік» і водночас відрізнитись своїми специфічними ознаками. Однак на сучасному етапі розвитку облікової думки стратегічний облік не є повноцінною і незалежною (із власним методологічним інструментарієм) системою збору, обробки, узагальнення та представлення інформації користувачам для прийняття управлінських рішень, а тому не може вважатись його окремим видом.

На нашу думку, концепція стратегічного обліку більше вказує на функціональну належність його методологічного інструментарію – забезпечення процесу реалізації стратегії підприємства. Цей процес охоплює не тільки інформаційний супровід процесу укладання стратегічних рішень (як зазначає Б. І. Валуєв), що є лише одним із етапів стратегічного управління, а також передбачає необхідність облікового забезпечення процесу розробки, впровадження та контролю за виконанням стратегії підприємства.

Відповідно стратегічний облік як *окремий функціональний напрям* бухгалтерського обліку може стосуватись всіх видів бухгалтерського обліку,

в межах яких може бути застосований його методологічний інструментарій. Свідченням можливості застосування стратегічного обліку у складі різних видів обліку є існування різних видів стратегій, які значною мірою пов'язані з обліковим забезпеченням, в основі якого використовується інформація певного виду обліку. Наприклад, на підприємстві може бути сформована фінансова стратегія, де її інформаційною основою буде система фінансового обліку підприємства.

Водночас слід наголосити, що стосовно виділення такого окремого виду обліку, як «податковий облік», серед вчених існують неоднозначні та суперечливі думки, тому деякі науковці не визначають його як окремий вид (О. С. Бородкін, Ф. Ф. Бутинець, Н. М. Малюга та ін.) та називають податковими розрахунками, однак інші вчені називають його окремою і самостійною підсистемою облікової системи (Е. С. Гейер, В. І. Малишкін, В. Г. Швець, В. А. Шпак та ін.).

На нашу думку, податковий облік є окремим видом бухгалтерського обліку, оскільки має свою специфічну, хоча і значно спрощену методологію, базується на облікових принципах та забезпечує генерування облікової інформації під особливим «податковим» кутом зору. Однак при цьому система податкового обліку побудована з метою адміністрування і контролю податкових розрахунків підприємств, а не для задоволення управлінських запитів менеджменту підприємства, хоча окремі аспекти інформації податкового обліку використовуються в управлінні підприємством.

Зокрема, як зазначає В. І. Малишкін, податковий облік – це система підготовки та накопичення інформації платника податків, необхідної для розрахунку податків, зборів, встановлених податковим законодавством з метою складання податкової звітності [166, с. 42]. Головним у цьому визначенні автора, що сформоване за результатами глибоких досліджень проблем податкового обліку в Україні, вважаємо те, що основною функцією податкового обліку є не управління податками або процесом оподаткування, а забезпечення правильного їх розрахунку, тобто виконання лише одного з елементів цього управлінського процесу. Відповідно в такому вигляді, в якому представлена система податкового обліку на сьогодні, вона не може бути використана як повноцінний і незалежний інструмент для інформаційного супроводу реалізації навіть окремого виду стратегії підприємства, наприклад, податкової.

Оскільки стратегічний облік не є окремим видом бухгалтерського обліку, тому він не може мати власного методу (властивого лише йому одному, подібно до подвійного запису в фінансовому обліку). Однак деякі вітчизняні вчені, зокрема І. І. Криштопа, проводять пошук методу страте-

гічного обліку, здійснюють систематизацію його елементів. Так, автор провів аналіз підходів дослідників щодо виокремлення методу стратегічного обліку [133, с. 281] та визначив, що його слід розуміти як сукупність прийомів і засобів, за допомогою яких отримується інформація про об'єкти стратегічного обліку певного підприємства. А до складу елементів методу стратегічного обліку (за аналогією з бухгалтерським обліком) віднесено економічний аналіз, балансовий метод, документування та інші методи.

Доволі незрозумілою і нічим необґрунтованою є позиція І. І. Криштопи щодо віднесення до складу елементів методу стратегічного обліку «...економічного аналізу, математичних, статистичних, економетричних, евристичних методів, методів теорії прийняття рішень, балансового, нормативного методу, калькулювання, виявлення відхилень, регламентування, документування та бухгалтерської звітності» [133, с. 282]. В даному випадку до складу власних елементів методів авторка зараховує групи методів різних дисциплін (математики, статистики, теорії прийняття рішень) та окремі методи бухгалтерського обліку, які не можуть бути названі власними методами стратегічного обліку.

Подібної позиції дотримується В. З. Семанюк, яка до методів стратегічного обліку відносить методи управлінського обліку (AB-costing, LC-costing, JT-costing, target-costing), спеціалізовані системи управління підприємством (Balanced Scorecard, EVA) та методи стратегічного аналізу (SWOT, GAP, CVP) тощо [219, с. 239–240].

На нашу думку, такий підхід щодо виділення методу стратегічного обліку, якого дотримуються обидва автори, є хибним через такі причини:

1) стратегічний облік не є окремим видом обліку, тому йому не властиві всі ознаки родового поняття «бухгалтерський облік», зокрема власний метод обліку;

2) жоден з виокремлених методів стратегічного обліку не розроблений у його межах і не належить лише йому;

3) на сьогодні відсутня єдина концепція «стратегічного обліку», яку підтримує більшість вчених, чітко не описані предметні та методологічні межі її застосування, тому неможливо переконливо обґрунтувати і виділити структуру методу стратегічного обліку, оскільки сама концепція перебуває в стані перманентного розвитку.

На підтвердження нашої позиції щодо неможливості виділення методу стратегічного обліку можна навести підхід М. С. Пушкаря, який вважає, що контролінг як система інформаційного забезпечення стратегічного управління є синтетичною дисципліною, яка базується на стратегічно-

му обліку, плануванні, аналізі та теорії управління [207, с. 181]. Таким чином, стратегічний облік не є видом бухгалтерського обліку. Він є одним із його функціональних напрямів, спрямованих на створення належної інформаційної підтримки для прийняття стратегічних управлінських рішень, використовуючи при цьому методи різних видів бухгалтерського обліку, економічного аналізу і контролю.

Види стратегічного обліку. Зважаючи на неможливість розгляду податкового обліку як окремого інформаційного джерела реалізації стратегії підприємства на сьогодні серед вчених представлені підходи щодо виділення окремих видів стратегічного обліку, які не передбачають виділення стратегічного податкового обліку.

Наприклад, О. М. Щемелєв запропонував використовувати термін «стратегічний облік» щодо інновацій комерційних організацій, у складі якого було виділено два основні напрями: стратегічний фінансовий облік (власність, резервна система) і стратегічний управлінський облік (облік затрат і доходів, грошових потоків, бізнес-одиниць, сегментів діяльності) [293, с. 42–48].

І. М. Богатая дотримується подібної точки зору. На її думку, стратегічний облік охоплює: 1) стратегічний фінансовий облік, особливістю якого є використання комплексу елементів облікової політики, що дозволяють підвищити релевантність сформованої інформації, наприклад, формування резервів різних видів тощо. Даний вид обліку може бути побудований на базі різних варіантів; 2) стратегічний управлінський облік, характерною особливістю якого є постановка на облік зовнішніх факторів макросередовища, що базується на даних фінансового та управлінського обліку [24, с. 16]. Таким чином, на думку автора стратегічний фінансовий облік, на відміну від звичайного фінансового обліку, відрізняється розширенням його в часовому параметрі, коли в систему фінансового обліку впроваджуються методики моделювання і прогнозування майбутніх фактів господарського життя, вживання заходів у теперішньому з метою протидії ним у майбутньому (резервування).

Стратегічний управлінський облік як вид стратегічного обліку, за І. М. Богатою [24, с. 16], доповнює стандартну модель управлінського обліку шляхом її предметного розширення і передбачає введення до складу об'єктів управлінського обліку об'єктів макросередовища системи підприємства. Подібної позиції також дотримується С. П. Суворова [236, с. 18], яка зазначає, що стратегічний управлінський облік як підсистема системи управлінського обліку значно розширює сферу своєї дії, зокрема

в частині врахування впливу зовнішніх процесів при контролі, аналізі та плануванні як складових системи управлінського обліку.

На думку Д. Л. Савенкова, залежно від типу реалізованих цілей стратегічний облік можна розділити на фінансовий стратегічний облік (фінансовий облік інновацій, інвестицій, мотивації і т. ін.) і стратегічний управлінський облік (трансферне ціноутворення, бюджетування, управління вартістю продукту тощо) [217, с. 35]. Особливістю підходу автора є те, що різні складові системи стратегічного обліку зараховуються до окремих його видів на основі застосування об'єктно-методологічного критерію. Отже, все, що стосується стандартних об'єктів обліку, належить до стратегічного фінансового обліку, а все те, що стосується методологічного інструментарію, – до стратегічного управлінського обліку.

Таку саму позицію щодо виділення видів стратегічного обліку займає І. І. Криштопа. Вона вважає, що фінансовий та управлінський облік продовжують виконувати окреслені завдання як складові системи стратегічного управління. При цьому зміст останніх дещо розширюється та спрямовується на задоволення потреб управління в сучасних умовах господарювання, що і становить зміст стратегічного напрямку розвитку бухгалтерського обліку [134, с. 148–149].

Основною перевагою побудови комплексної системи стратегічного обліку із двома підсистемами (фінансовою та управлінською), на думку І. Н. Богатої, дозволяє сформуванню облікової інформації, яка є базою для визначення вартості підприємства, прийняття управлінських рішень у сфері власності [25, с. 9].

Водночас окремі дослідники розглядають загалом управлінський облік як стратегічний облік, до складу якого входить фінансовий облік та управлінський облік у широкому розумінні. Зокрема, як зазначають Н. А. Шибяєва та Я. С. Шеремет, на сьогодні такими вченими (Б. Райан, М. Бромвіч, А. Бімані, Н. А. Бреславцева, І. М. Богатая, В. Говіндараджан, І. Іннз, Р. Каплан, А. М. Кінг, Д. Нортон, В. І. Ткач, К. Уорд, Дж. Шанк) управлінський облік розглядається як процес відображення фінансових і облікових проблем, аналізу, планування і контролю в єдиній системі фінансово-управлінського обліку, що забезпечує розробку та ефективну реалізацію бізнес-стратегій [287, с. 7]. Представники такого підходу управлінський облік розглядають як систему інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту, зокрема одного із типів стратегій – бізнес-стратегій. У такому розумінні управлінський облік – це не лише бухгалтерський облік, а система, яка вміщає аналітичні і контрольні інструменти, необхідні для забезпечення прийняття стратегічних управлінських рішень.

Таким чином, на сьогодні більшість дослідників сходиться на думці про необхідність виділення двох основних видів стратегічного обліку – стратегічного фінансового та стратегічного управлінського обліку у складі єдиної комплексної облікової системи стратегічної орієнтації, хоча при цьому автори використовують відмінні між собою критерії класифікації. Використання такого поділу для побудови системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту дозволяє одержати такі переваги:

- для розробки методологічного інструментарію стратегічного обліку можна використовувати елементи методології як фінансового, так і управлінського обліку. Наприклад, відпадає потреба в розробці самостійної системи аналітичного обліку в стратегічних розрізах;

- розширити предмет бухгалтерського обліку на основі врахування існуючих підходів щодо даного поняття у сфері фінансового та управлінського обліку;

- з'являється можливість сформулювати два основних напрями розвитку наукових досліджень у сфері стратегічного обліку як основи для побудови стратегічно орієнтованої системи бухгалтерського обліку, що є інструментом інформаційного супроводу системи стратегічного управління підприємством.

Водночас побудова комплексного підходу для побудови системи стратегічного обліку на підприємства із виділенням двох основних видів створює певні умови щодо її подальшого функціонування. Зокрема, як зазначає Б. Райан, у стратегічному обліку фінансовий та управлінський облік розглядаються як єдине ціле. Проте для цього необхідним є застосування підходу, «орієнтованого на прийняття рішень», що висуває критерій «корисності» на всю інформацію, яка виробляється підприємством [214, с. 30]. Отже, розроблена комплексна система стратегічного обліку має бути побудована з врахуванням критеріїв корисності та релевантності облікової інформації, яка генеруватиметься для забезпечення потреб стратегічного менеджменту.

Аналіз підходів сучасних вчених до концепції стратегічного обліку.

На даному етапі розвитку стратегічного обліку як окремого явища, якому присвячуються наукові праці вітчизняних вчених, доцільно називати його концепцією, оскільки явище стратегічного обліку перебуває на стадії теоретичного формування, відокремлення, удосконалення та розробки власного методологічного інструментарію, відділення від інших суміжних сфер наукових знань (контролінгу, стратегічного та економічного аналізу, прогнозування, управлінського обліку тощо). Подібного висновку в частині стратегічного управлінського обліку також дійшла О. А. Мошковська, яка

зазначає, що у даний період в національному середовищі відсутня єдина думка щодо сутності, мети, принципів його ведення [178, с. 157]. За таких умов найбільш доцільно розглядати стратегічний облік як систему поглядів на інформаційне забезпечення процесу стратегічного управління підприємством – концепції стратегічного обліку.

Поява концепції стратегічного обліку у вітчизняній фаховій науковій літературі не залишилась непоміченою. Значну увагу даній проблематиці присвятили вчені, які протягом багатьох років займались проблемами інформаційного забезпечення системи управління підприємством, зокрема Б. І. Валуєв, З. В. Гуцайлюк та М. С. Пушкар. Однак стратегічне управління та роль у ньому бухгалтерського обліку залишились поза увагою й цих вчених, оскільки стратегічне планування і стратегічне управління як цілісні управлінські парадигми сформувались лише у 1980–1990-х рр. Наприклад, у праці М. С. Пушкаря «Бухгалтерський облік в системі управління» (1991 р.) [212] не згадується ні про стратегічне управління, ні про роль у ньому бухгалтерського обліку.

У сучасних умовах, розглядаючи концепцію стратегічного обліку крізь призму теорії стратегічного управління, вітчизняні автори не виробили однозначної позиції щодо її сутності, ролі та значення для подальшого розвитку бухгалтерського обліку в системі управління, що є однією із значних перепон для подальшого розвитку наукових досліджень з даного напрямку в Україні.

Загалом погляди критиків і прихильників концепції стратегічного обліку в Україні можна представити таким чином (табл. 2.1).

Відповідно провідні вітчизняні вчені розділились у своїх поглядах щодо доцільності подальшого розвитку концепції стратегічного обліку в Україні, що наклало значний відбиток на стан наукових досліджень у даній сфері.

На особливу увагу заслуговує підхід М. С. Пушкаря, який стратегічний облік розуміє як концепцію контролінгу. Як зазначає автор, можна ставити рівність між поняттями контролінгу та стратегічного обліку. Контролінгом (стратегічним обліком) слід розуміти концепцію ефективного управління економічним об'єктом з метою забезпечення його сталого і тривалого існування в постійно змінюваному середовищі [206, с. 290]. При цьому основна увага контролінгу (стратегічного обліку) зосереджується на пошуку слабких сторін, «вузьких» та «проблемних» ділянок у діяльності підприємства, передбачаючи орієнтацію не на минулі і теперішні (що характерно для фінансового та управлінського обліку), а на майбутні події та явища, що відбуваються в зовнішньому середовищі підприємства.

Таблиця 2.1

Прибічники та критики концепції стратегічного обліку в Україні

<i>Прихильники концепції стратегічного обліку</i>		<i>Критики концепції стратегічного обліку</i>	
<i>Автор</i>	<i>Характеристика підходу</i>	<i>Автор</i>	<i>Напрями критики</i>
М. С. Пушкар [206, с. 281]	Як система стратегічного обліку підприємства має використовуватись система контролінгу.	Б. І. Валуєв [61, с. 205–206]	– Контролінг (стратегічний облік) не є складовою господарського обліку; – не виправдано перенесений міф про стратегічний облік, що «...впевнено дивиться в майбутнє».
С.Ф. Голов [69, с. 508]	Стратегічний управлінський облік є інформаційним забезпеченням системи стратегічного менеджменту підприємства.	З. В. Гуцайлюк [83, с. 19]	– Неможливість називати процедури з опрацювання інформації, пов'язаної із зовнішніми чинниками виробництва, обліком; – відсутність власних об'єктів; – невіддільність від фінансового менеджменту.

Підхід М. С. Пушкаря знайшов своїх прибічників. Зокрема, як зазначає Т. Г. Камінська, основною метою контролінгу в обліково-аналітичному забезпеченні є інтеграція та визначення ефективності інформаційних потоків з подальшим удосконаленням системи управлінської інформації, яка використовується для прийняття стратегічних рішень [115, с. 15]. Однак, на нашу думку, така позиція вчених є необґрунтованою, оскільки контролінг у його класичному розумінні є набагато ширшою системою порівняно зі стратегічним обліком:

1) контролінг не є лише системою інформаційного забезпечення, а управлінською системою, що забезпечує інформаційну підтримку, розробку, прийняття та координацію управлінських рішень. Отже, система контролінгу забезпечує не лише збір та обробку інформації, а й здійснення управлінських дій на її основі, що не є характерним для обліку як засобу інформаційного супроводу прийняття управлінських рішень;

2) контролінг не обмежується лише стратегічними аспектами функціонування підприємств, зокрема значна кількість авторів виокремлює також оперативний контролінг [130, с. 21], що використовує для свого функціонування інформацію із систем фінансового й управлінського обліку про минулі та теперішні дії і події підприємства;

3) об'єктами контролінгу є не лише складові зовнішнього середовища підприємства, а й складові його внутрішнього середовища – постачання, виробництво, збут, інвестиції, людські та інтелектуальні ресурси, інновації тощо.

Відповідно, називаючи контролінг стратегічним обліком, автори (М. С. Пушкар, Т. Г. Камінська) розглядають лише ті складові контролінгу, які стосуються стратегічного управління підприємством у частині його інформаційного забезпечення, тому такий підхід є значно звуженим і не може використовуватись з метою побудови комплексної системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту підприємства.

Окрема група дослідників, не критикуючи та не підтримуючи концепції стратегічного обліку, пропонує власні альтернативні варіанти її заміщення, які можуть бути побудовані на основі існуючих напрацювань у сфері фінансового та управлінського обліку. Зокрема, А. В. Шайкан вказує на необхідність удосконалення функціональної ролі бухгалтерського обліку в процесі прийняття управлінських стратегічних рішень [284, с. 124]. Так, автор наголошує на тому, що доцільно використовувати не поняття стратегічного обліку як такого, а слід насамперед говорити про роль бухгалтерського обліку в прийнятті управлінських стратегічних рішень.

С. Ф. Легенчук [155, с. 580–582] запропонував розвивати систему бухгалтерського обліку з метою забезпечення її відповідності потребам системи стратегічного управління шляхом розширення меж бухгалтерського обліку, розширення його предмета на об'єкти зовнішнього середовища (активи та капітал зовнішнього середовища). Відповідно до підходу автора стратегічна орієнтація обліку забезпечується не шляхом відображення стратегічних і прогнозних фактів господарського життя (зміни його часової орієнтації), а шляхом предметного (змістовного) наповнення існуючої моделі бухгалтерського фінансового обліку.

На думку З. Ф. Канурної, інформаційною основою всіх складових стратегічного управління є дані управлінського обліку [116, с. 127]. Відповідно лише удосконалена система управлінського обліку, яка має вийти за рамки конкретного підприємства та надавати інформацію про ланцюг цінностей підприємства, дозволить забезпечити цілі стратегічного управління підприємством. Основна відмінність запропонованої автором моделі

стратегічного управлінського обліку від управлінського бухгалтерського обліку полягає в інтеграції внутрішніх аспектів діяльності підприємства з навколишнім середовищем бізнесу, в якому діє підприємство.

А. А. Пилипенко розробив мережеву структурну модель проблемної сфери організації обліково-аналітичного забезпечення управління витратами, орієнтовану на реалізацію стратегії управління підприємством [194, с. 134], яка дозволяє забезпечити ефективне використання ресурсів і капіталу підприємства в різних видах його діяльності відповідно до стратегічних та поточних цілей розвитку.

Представники альтернативних підходів намагаються удосконалити теоретико-методологічні основи бухгалтерського обліку, не вносячи кардинальних змін до їх складу, в напрямі забезпечення відповідності облікової інформації потребам системи стратегічного менеджменту підприємства. Пропозиції цих авторів стосуються удосконалення оцінки об'єктів обліку, системи бухгалтерської звітності, порядку організації фінансового та управлінського обліку на підприємствах як елемента системи інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту. На нашу думку, застосування таких альтернативних (локальних) підходів, хоча і дозволяє частково (в розрізі конкретних об'єктів обліку, окремих видів діяльності) забезпечити наближення облікової інформації до зростаючих потреб стратегічного менеджменту, однак не дає змоги побудувати на їх основі комплексну систему обліково-аналітичного забезпечення прийняття стратегічних управлінських рішень.

Узагальнюючи існуючі позиції вітчизняних вчених щодо обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління, на сьогодні можна виокремити три групи підходів вітчизняних дослідників щодо концепції стратегічного обліку:

- 1) прихильники концепції стратегічного обліку (М. С. Пушкар, С. Ф. Голов);
- 2) критики концепції стратегічного обліку (Б. І. Валуєв, З. В. Гуцайлюк);
- 3) представники альтернативного погляду на розвиток системи бухгалтерського обліку, яка має стратегічну орієнтацію (З. Ф. Канурна, С. Ф. Легенчук, А. А. Пилипенко, А. В. Шайкан).

На нашу думку, єдиним можливим шляхом, що дозволить побудувати комплексну систему обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту, що повністю враховуватиме його специфіку і особливості впровадження у сфері сільського господарства, є побудова концепції стратегічного обліку сільськогосподарських підприємств.

Згідно з підходом В. Б. Моссаковського [177, с. 103] щодо складових бухгалтерських концепцій, можна виділити дві складові частини концепції стратегічного обліку:

1) має бути сформульовано бачення бажаного стану стратегічного обліку для сільськогосподарських підприємств України, яке відповідало б вимогам сьогодення і потребам їх систем менеджменту (теоретична частина концепції);

2) потрібно описати перелік кроків, які мають бути здійснені для одержання необхідного результату – побудови ефективно діючої системи облікового забезпечення менеджменту сільськогосподарських підприємств (організаційно-методологічна частина концепції).

2.2. Актуальність розробки стратегічно орієнтованої системи бухгалтерського обліку

З метою визначення бажаного стану стратегічного обліку для сільськогосподарських підприємств України передусім слід проаналізувати причини необхідності побудови стратегічно орієнтованої системи обліку. Стратегічно орієнтовану систему обліку слід розуміти як загалом розроблені дослідниками підходи до побудови системи (підсистеми) обліку, що забезпечує генерування і передачу транспарентної та релевантної інформації для забезпечення виконання таких процесів, як сканування середовища, формулювання стратегії, впровадження стратегії, її оцінювання і контроль. При цьому такі системи можуть забезпечувати як одночасний інформаційний супровід всіх описаних вище процесів, так і окремих з них.

Значна кількість вітчизняних і зарубіжних дослідників (І. М. Богатая, М. В. Болдуєв, С. Ф. Голов, Т. О. Графова, А. А. Пилипенко, М. С. Пушкар та ін.) закликає до розробки і побудови стратегічно орієнтованих систем обліку, пропонуючи авторські варіанти їх практичної реалізації. Проте не завжди науковці вказують причини необхідності розробки таких систем, що не дозволяє їх враховувати під час удосконалення обліково-аналітичного забезпечення системи стратегічного менеджменту підприємства.

Наприклад, на думку М. С. Пушкаря, система обліку через свою консервативність відстала від економічного життя не менше, ніж на сто років, вона не реагує на ускладнене середовище, не здійснює пошук збору й обробки даних щодо розробки стратегії підприємства, хоча стратегічне

управління потребує такої інформації від облікової служби, яка уособлює суттєву частину інформаційної системи [205, с. 17]. Подібну позицію відстоює К. В. Нагірська, наголошуючи, що реалії сьогодення диктують нові вимоги до виживання та ефективної діяльності підприємства. Здебільшого саме вони зумовили посилення уваги з боку вітчизняних науковців до стратегічного управління. Проте керівники вітчизняних підприємств досі нерідко залишаються осторонь проблеми впровадження системи стратегічно орієнтованого обліку [182].

В даному випадку можна побачити заклик вчених щодо необхідності побудови обліково-аналітичного забезпечення процесу прийняття стратегічних рішень, однак автори не наводять конкретні причини, чому саме система обліку має бути основою такого забезпечення і чи існують реальні запити на підприємствах щодо необхідності розробки такого забезпечення. Необхідним вважаємо аналіз існуючих причин розробки обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління з метою конкретизації вимог, які висувуються менеджментом підприємства до побудови стратегічно орієнтованої системи обліку підприємства.

На сьогодні можна виокремити такі загальні групи причин необхідності побудови системи стратегічного обліку на підприємстві:

І. Загальноекономічного характеру:

1. Зміна умов функціонування підприємств у сучасних умовах господарювання. Система бухгалтерського обліку є інформаційною моделлю системи підприємства, яка за допомогою відповідного методологічного інструментарію дозволяє ідентифікувати і обробляти дані про факти господарського життя та генерувати і подавати інформацію про них користувачам за допомогою різних видів і форматів бухгалтерської звітності.

Зі зміною умов функціонування підприємств, їх структури, набору ресурсів, які використовує менеджмент, зміною моделей і методів прийняття управлінських рішень має бути належним чином удосконалена й облікова система, щоб відповідати зростаючим інформаційним потребам внутрішніх і зовнішніх користувачів облікової інформації. Відповідно облікова система є забезпечуючою інформаційною підсистемою системи управління підприємством, подальший розвиток якої на пряму залежить від зміни сутності та різного виду умов функціонування системи підприємства.

Можна виділити дві основні групи економічних трансформацій, які зумовили необхідність розробки системи облікового забезпечення стратегічного менеджменту.

По перше, це перехід від соціалістичної планової економіки до ринкової. Як зазначає Т. Г. Камінська, з переходом до ринкової економіки про-

ходять якісні зміни в системі економічних відносин: змінюються форми власності, економічні відносини, розвиваються інноваційні процеси, відбувається переорієнтація підприємств з оперативних цілей на стратегічні. У зв'язку з цим ставляться завдання, які потребують формування обліково-аналітичного забезпечення управління фінансовою діяльністю, адекватного до нових умов [115, с. 15]. З появою нових ринкових умов господарювання з'являється потреба в розробці системи належного обліково-аналітичного супроводу реалізації стратегічних цілей сільськогосподарських підприємств.

Подібної позиції дотримуються Н. Н. Хахонова та І. І. Хахонова, які зазначають, що перехід економіки країни на ринкові відносини потребує ефективної організації стратегічного управління на підприємстві, що визначає актуальність становлення і розвитку стратегічного управлінського обліку в обліковій практиці, його визнання як самостійного виду економічної діяльності суб'єктів господарювання [268, с. 720].

По-друге, це глобалізація світової економіки та вияви її наслідків, що значно вплинули на розвиток облікової практики підприємств та систему його регулювання в країнах та в світі загалом. Так, глобалізація та інтернаціоналізація економічних відносин, поява значної кількості ризиків у господарській діяльності, виникнення явища гіперконкуренції, підвищення рівня волатильності фінансових і товарних ринків зумовили необхідність побудови на підприємствах системи стратегічного управління, для ефективного функціонування якої необхідною є побудова стратегічно орієнтованої системи бухгалтерського обліку.

Зокрема, як зазначає Г. Є. Крохичева, настання ХХІ ст. характеризується процесами глобалізації економіки, інформаційною революцією, невизначеністю, переростанням інформації в знання і вартість, створенням корпоративних, регіональних мереж, а також всесвітньої мережі Інтернет. Адаптація інституційних одиниць до умов зовнішнього середовища, яка на 80% визначає успіх їх функціонування, відбувається за такими напрямками, як формування стратегічного обліку, реінжиніринг [135, с. 3].

На думку І. І. Криштопи, висока динамічність бізнес-середовища, стрімкі темпи розвитку науково-технічного прогресу та посилення глобалізаційних процесів стали причиною перенесення керівництвом промислових підприємств акценту з оперативного менеджменту на стратегічний. Зазначене відповідно потребує створення такої системи інформаційного забезпечення, яка буде адекватною до цілей і завдань останнього [132, с. 231]. Слід зазначити, що, як свідчить світова практика, такого переходу, про який зазначає автор, – від оперативного до стратегічного менеджмен-

ту – не існувало, оскільки на заміну традиційним підходам оперативного управління спочатку прийшло довгострокове планування, пізніше – стратегічне планування, яке і було остаточно замінене наприкінці 1980-х рр. концепцією стратегічного менеджменту. Відповідно для кожної із трьох виділених моделей менеджменту має існувати своя специфічна модель обліково-аналітичного забезпечення їх функціонування, зокрема для системи стратегічного менеджменту. При цьому обов'язково слід враховувати, що кожна наступна обліково-аналітична модель інформаційного забезпечення менеджменту базується на необхідних інструментах попередніх моделей, наприклад, системі бюджетування, яка виникла на ранній стадії зародження стратегічного управління підприємствами.

Дослідження ролі, завдань, особливостей і напрямів побудови системи стратегічно орієнтованого обліку на сьогодні є надзвичайно актуальним, що підтверджується узагальненням підходів дослідників, які розглядали фактори, що визначають необхідність розробки обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Фактори, що зумовлюють необхідність розробки обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту

Автори	Фактори, що зумовлюють необхідність розробки обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту				
	Невизначеність і ризики	Динамізм зовнішнього середовища	Зростання конкуренції	Поява кризових явищ в економіці	Інформаційна та інноваційна революція
Г. Є. Крохічева [135, с. 3]	+	+	+	+	+
І. І. Криштопа [132, с. 231]	–	+	–	–	+
В. В. Лесняк [157, с. 218]	+	+	+	+	–
О. А. Мошковська [178, с. 157]	+	+	–	–	–
М. М. Скорєв [227]	+	+	–	–	–
Т. М. Сторожук [235, с. 11–12]	+	–	–	–	–

За результатами проведених досліджень визначено, що в результаті глобалізації світової економіки відбувається зміна умов функціонування, що зумовлює необхідність адаптації їх управлінських систем, зокрема з'являється потреба в запровадженні системи стратегічного менеджменту та її обліково-аналітичного забезпечення.

Основними економічними факторами, що зумовлюють необхідність розробки стратегічно орієнтованої системи обліку на підприємствах є наростання невизначеності, поява значної кількості ризиків та динамізм зовнішнього середовища. Для підвищення ефективності функціонування сільськогосподарських підприємств за таких умов слід удосконалити існуючий підхід до побудови обліково-аналітичних систем шляхом введення до його складу нових об'єктів та розширення його часової орієнтації в сторону надання облікової інформації прогностного та стратегічного характеру.

II. Облікового характеру:

2. Побудова комплексної управлінської інформаційної системи (про внутрішнє і зовнішнє середовище) для прийняття стратегічних управлінських рішень. Для забезпечення ефективного функціонування підприємства в сучасних умовах господарювання, що характеризуються зростанням ролі інтелектуальних та інноваційних ресурсів, загостренням конкурентної боротьби і зростанням впливу зовнішнього середовища, необхідним є впровадження управлінських систем, які передбачають збір та аналіз даних про внутрішнє і зовнішнє середовище підприємства, що дозволяє встановити стратегічні цілі та оцінювати й управляти діяльністю підприємства після їх досягнення на основі оптимального використання наявних ресурсів за відповідного рівня розвитку зовнішнього середовища (з встановленим рівнем ризику та невизначеності).

Це пов'язано з тим, що для забезпечення стабільного розвитку бізнесу в процесі прийняття стратегічних рішень недостатньо обмежуватися лише класичною обліковою інформацією, необхідно здійснювати постійний моніторинг переваг і проблем порівняно з конкурентами в зовнішньому середовищі. Таке зіставлення дозволить обґрунтувати тенденції та визначити причини динамічних змін обсягів реалізації, грошових потоків, прибутку, що в результаті сприятиме оптимізації процесу прийняття більш ефективних стратегічних рішень у межах системи обліку витрат підприємства.

Система інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту підприємства має орієнтуватись на пріоритетне використання інформації про зовнішню сферу діяльності підприємства, оскільки в сучасних мінливих умовах господарювання традиційні системи збору і обробки облікової

інформації є непристосованими до відстеження і прогнозування кризових тенденцій бізнесу. Вони переважно зорієнтовані на стабільні зовнішні умови діяльності.

Як зазначає І. М. Богатая, у сучасних ринкових відносинах прийняття раціональних управлінських рішень неможливе без інформації, отриманої як із внутрішнього, так і з зовнішнього середовища. Системний підхід до формування інформації про основні параметри зовнішнього і внутрішнього середовища можливий на основі застосування концепції стратегічного обліку [23, с. 42]. На думку І. Г. Ушанова, для ухвалення головних стратегічних рішень у компанії недостатньо необхідної інформації, що надається традиційною системою управлінського обліку. З точки зору інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту дедалі більшого значення набуває система стратегічного управлінського обліку, що надає широкий спектр інформації як про внутрішнє, так і про зовнішнє середовище організації [259, с. 134]. Відповідно саме система стратегічного обліку як конгломерат інструментів фінансового та управлінського обліку, що має стратегічну орієнтацію, на сучасному етапі розвитку економічних відносин, які характеризуються нестабільним ринковим середовищем, є з'єднуючою ланкою в інформаційному просторі підприємства, що дозволяє інтегрувати бухгалтерську інформацію з даними про зовнішнє середовище та інформацією прогнозного характеру. Лише за таких умов облікова система зі своїм методологічним інструментарієм може бути повноцінно впроваджена до складу процесу стратегічного управління. Інформація, що створюватиметься системою стратегічного обліку, виступатиме інформаційною основою для формування та реалізації стратегії підприємств.

Основною відмінністю новоствореної стратегічної управлінської системи є широке застосування інструментів для аналізу та управління зовнішнім середовищем за допомогою використання стратегічного обліку. На думку І. І. Криштопи, одним із недоліків системи бухгалтерського обліку є надмірна концентрація на факторах внутрішнього середовища підприємства та відсутність або несистематичність проведення аналізу факторів зовнішнього середовища підприємства [132, с. 236]. Саме ці недоліки має подолати система стратегічного обліку як елемент стратегічної управлінської системи.

Система стратегічного обліку як засіб інформаційного супроводу менеджменту має забезпечити адаптацію управлінців до змін, що відбуваються в зовнішньому середовищі підприємства, забезпечити ідентифікацію критичних ситуацій, основних можливостей і загроз, а також бути інструментом підтримання економічної безпеки та забезпечення стійкого розвитку підприємства в динамічних ринкових умовах. Як зазначають

щодо цього О. Л. Казора та О. В. Іванєєва, для визначення та реалізації стратегії поведінки організації керівництво повинно мати поглиблене уявлення про зовнішнє середовище, тенденції його розвитку і місця, що займає в ньому організація. Це дозволить розкрити загрози і можливості, які суб'єкт господарювання має враховувати при визначенні своїх цілей і способів їх досягнення. У зв'язку з цим стратегічний управлінський облік використовує як методи і прийоми поточного обліку, так і більшою мірою економіко-математичні моделі, методи прогнозування та дисконтування [114, с. 110]. Таким чином, система стратегічного обліку має бути побудована на основі такого використання методологічного інструментарію, що дозволить ідентифікувати і параметризувати об'єкти зовнішнього середовища та обробляти і представляти інформацію про них користувачам для прийняття стратегічних управлінських рішень.

3. Посилення значення і ролі управлінського обліку як складової управлінської інформаційної системи підприємства. Окрема група дослідників (В. Б. Моссаковський [177, с. 210], І. І. Хахонова, Н. Н. Хахонова [268, с. 720]), розглядаючи стратегічний облік як один із видів управлінського обліку, зазначає, що основною причиною виникнення стратегічного обліку є необхідність забезпечення відповідності системи управлінського обліку новій моделі стратегічного менеджменту. Як зауважує Д. Л. Савенков, перехід від управлінського аналізу витрат до стратегічного управління затратами є основним завданням на майбутнє. Успіх такого переходу сприятиме посиленню ролі управлінського обліку. Оцінка ж системи обліку буде відбуватися за її впливом на реалізацію розробленої стратегії [217, с. 30].

З позиції представників такого підходу зміна тактичної концепції управління затратами на стратегічно орієнтовану передбачає необхідність адекватного удосконалення системи управлінського обліку, впровадження до його складу нових методів, що забезпечуватимуть необхідну інформацію для прийняття стратегічних управлінських рішень. Засновники такого підходу Дж. К. Шанк та В. Говіндараджан [285, с. 3] зазначають, що застосування нових методів стратегічного управління затратами (аналізу ланцюжка цінностей, аналізу стратегічного позиціонування, аналізу затратоутворюючих факторів) революційно перетворює систему обліку та загальну практику управління підприємствами.

В даному випадку концепція стратегічного управління затратами є орієнтиром для вдосконалення системи стратегічного управлінського обліку підприємств, що потрібно розглядати як інструмент інформаційного забезпечення конкурентоспроможності підприємства, і має передбачати

оцінку наявних зв'язків у системі стратегічного управління, конкурентних переваг та факторів зовнішнього середовища, що впливають на ці переваги.

4. Необхідність формування облікових показників про результати майбутньої діяльності підприємства. Сучасна система обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту підприємств, використовуючи переважно наявну інформацію фінансового й управлінського обліку, повинна розглядати таку інформацію під дещо іншим кутом сприйняття, ніж це прийнято за традиційними ретроспективними підходами до побудови облікових систем.

Менеджмент сучасного підприємства не зацікавлений у громіздкому масиві всеохоплюючої облікової інформації, яка характеризується здебільшого ретроспективним змістом. Така інформація свідчить про наростання явища ентропії облікової системи, що передбачає наближення до стану невизначеності з боку користувачів облікової інформації в процесі прийняття управлінських рішень. Точна, детальна інформація про минулі результати діяльності не задовольняє повною мірою зростаючих вимог менеджменту та не дозволяє створити належні передумови для підвищення рівня його ефективності.

Сьогодні на практиці виникла проблема невідповідності запитів внутрішніх і зовнішніх користувачів та змісту показників бухгалтерської звітності, що надається їм для прийняття рішень. Користувачам, окрім ретроспективної облікової інформації, також потрібна інформація прогностного та ймовірнісного характеру, яка б дозволила виявити тенденції функціонування підприємства та сформулювати бачення у вкладників капіталу щодо перспектив здійснення інвестицій, надання в користування позикових коштів тощо. Як зазначає Е. Харламова, інвестора як зовнішнього користувача фінансової звітності більше турбує питання ефективності діяльності та фінансової стабільності в майбутньому періоді, в якому працюватимуть його вкладені кошти, а не те, що було до його вкладень. А сьогоднішній облік може відобразити тільки картину минулого, і жодним чином не майбутнього. Отже, заотребуваність прогностної облікової інформації буде збільшуватися [266, с. 15]. І хоча авторка наголошує на недоцільності обліку в сучасних умовах майбутніх господарських операцій та їх результатів, на нашу думку, одним із шляхів вирішення проблеми «ретроспективності» бухгалтерського обліку, яку виділяє група дослідників (наприклад, І. І. Криштопа [132, с. 231]), є формування прогностної облікової інформації в межах облікової системи підприємства, зокрема на основі використання інструментів стратегічного обліку.

Використання в обліковій системі інформації прогностного (імовірнісного) характеру передбачає не лише формування прогностної фінансової

звітності для внутрішніх і зовнішніх користувачів (акціонерів, інвесторів, рейтингових агентств тощо), одержаної шляхом застосування методик, подібних до оцінки інвестиційних проектів. Прогнозна інформація також має формуватись і шляхом використання неконсервативних методів обліку, які побудовані на основі врахування імовірнісних показників. Отже, відправною точкою прогнозування облікових показників має бути не відповідний показник попереднього періоду, а порядок облікового відображення господарських операцій, на основі яких сформований цей показник.

5. Необхідність формування системи управління вартістю на основі стратегічно орієнтованої системи обліку. Представники цього підходу вважають, що діюча модель побудови обліково-аналітичних систем, що використовується на більшості вітчизняних і зарубіжних підприємств, не відповідає потребам менеджменту. Як щодо цього зазначає І. М. Богатая, оцінка вартості підприємства на певну дату є статичною, вона не відображає її стан у теперішній момент, не дозволяє прослідкувати створення вартості в процесі використання й управління власністю [25, с. 113]. Відповідно облікова інформація, що наводиться в публічній звітності, повністю не відображає вартості підприємства через специфіку облікового інструментарію, на основі якого формуються показники бухгалтерської звітності.

Звітна інформація складається з відставанням від поточної ситуації, інформація про яку необхідна для ефективного управління факторами генерування та руйнування вартості підприємства. Одним з шляхів вирішення цієї проблеми є розробка і впровадження системи стратегічного обліку, яка відображає і надає інформацію менеджменту не лише про стандартні облікові об'єкти (основні засоби, виробничі запаси тощо), а про всі фактори, які впливають на створення і руйнування вартості підприємства (наприклад, інтелектуальний та екологічний капітал) в режимі реального часу, що дозволяє приймати ефективні стратегічні рішення.

Згідно з позицією, що для прийняття стратегічних управлінських рішень необхідним є використання показників, які впливають на вартість капіталу, О. М. Євстаф'єва для управління вартістю капіталу пропонує використовувати стратегічний облік на основі побудови системи стратегічних балансів [92, с. 1]. Відповідно поява потреби в удосконаленні системи обліково-аналітичного забезпечення менеджменту підприємств зумовлена появою новітніх концепцій управління, орієнтованих на створення вартості, та концепції вартісно орієнтованого менеджменту (Value-based management). Така система має як забезпечувати процес формування і реалізації стратегії, так і дозволяти проводити контроль і аналіз ефективності її виконання.

На думку В. І. Ткача, М. В. Шумейко та Т. О. Графовой, основною метою стратегічного обліку є забезпечення переваг перед конкурентами і в підсумку підвищення ринкової і справедливої вартості підприємства [244, с. 31]. Подібного підходу дотримується Д. С. Лозовицький, який вважає, що стратегічно орієнтована система обліку може бути визнана як інформаційна система, спрямована на створення вартості та досягнення стратегічних цілей підприємства [239, с. 184]. В даному випадку автор приписує обліковій системі підприємства здатність створення його вартості, що є помилковим. Однак, на нашу думку, облікова система лише забезпечує інформаційну підтримку вартісно орієнтованого менеджменту, яка спрямована на управління вартістю. Відповідно облікова система підприємства не є одним із факторів або драйверів створення чи руйнування вартості, вона виступає лише засобом їх ідентифікації та формування інформації про них для підвищення рівня ефективності управління вартістю.

Таким чином, система стратегічного обліку розглядається окремими вченими як інструмент інформаційного забезпечення управління вартістю підприємства, що дозволяє ідентифікувати фактори її створення та руйнування і забезпечити надання інформації про них для прийняття управлінських рішень. В даному випадку система стратегічного обліку розглядається як одна із забезпечуючих підсистем системи вартісно орієнтованого управління підприємством.

За результатами проведеного аналізу причин необхідності побудови системи стратегічного обліку на підприємства їх можна згрупувати таким чином (рис. 2.2).

Проведене узагальнення причин необхідності побудови системи стратегічного обліку дозволяє встановити, що передумовами його появи виступили як зовнішні фактори (загальноекономічні), так і внутрішні (безпосередньо облікові).

Зміни, що відбулись в економіці пострадянських країн, починаючи з 90-х рр. ХХ ст., призвели до трансформації підходів до побудови систем управління на підприємствах, порядку їх функціонування, що загалом сприяло формуванню нових вимог до облікового забезпечення їх діяльності. Особливо відчутним це стало в результаті проявів глобалізаційних процесів, інтенсифікації виробництва та зростання рівня конкурентної боротьби, що змінило правила ведення бізнесу, переорієнтувавши увагу менеджменту із внутрішнього на зовнішнє середовище підприємств. Нові умови ведення бізнесу й управління ними почали потребувати нових моделей інформаційного забезпечення, що й зумовило необхідність розробки стратегічно орієнтованих систем обліку.

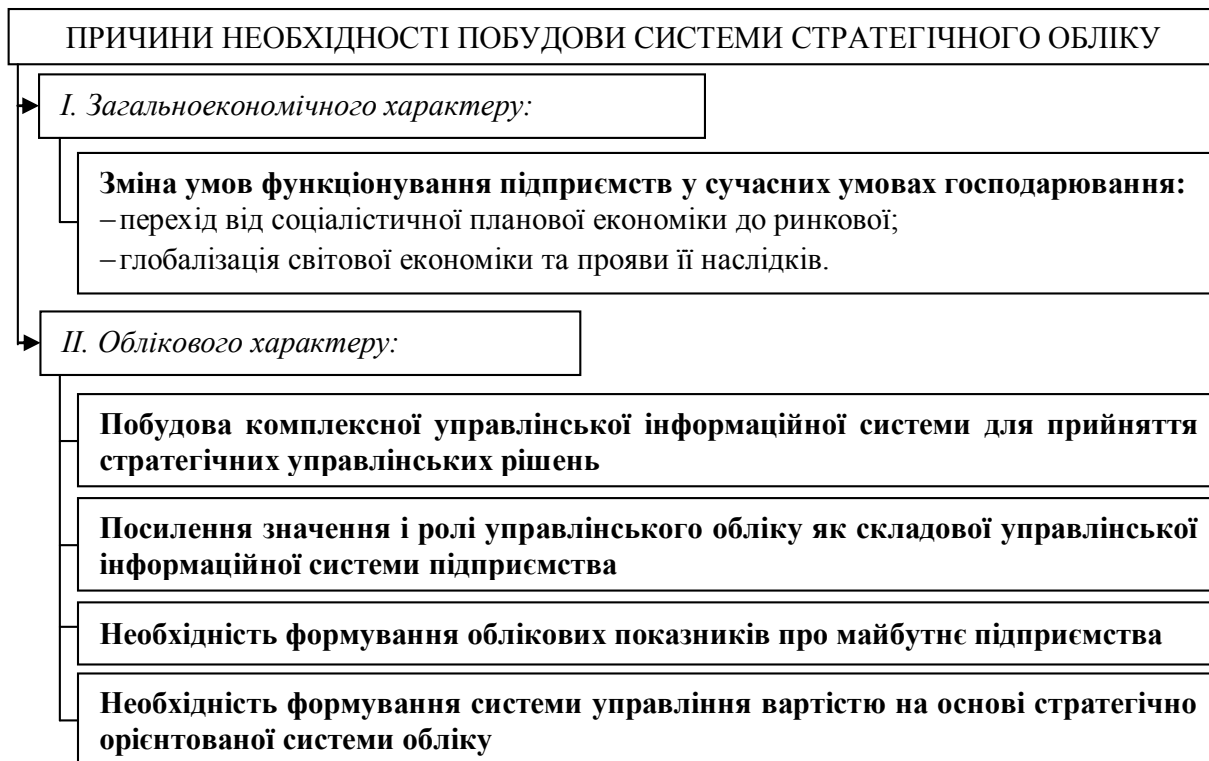


Рис. 2.2. Причини необхідності побудови системи стратегічного обліку на підприємстві

Починаючи з моменту свого виникнення, бухгалтерський облік виконує сервісну функцію, забезпечуючи потреби менеджменту підприємства і власників та зовнішніх користувачів (інвесторів і позичальників) інформацією для прийняття відповідних управлінських рішень. Залежно від зміни запитів користувачів, появи нових потреб в обліковій інформації поступово відбувається трансформація облікової теорії і методології, яка через певний період, пройшовши випробування практикою, потрапляє до рук бухгалтерів у вигляді вказівок, інструкцій або стандартів ведення бухгалтерського обліку. Відповідно користувачі як основний замовник облікового інформаційного продукту з початком ХХІ ст. висунули до нього нові вимоги щодо його змістовного наповнення і якості, зокрема: розширення обсягів представленої в звітності інформації; використання нових методів обробки фактів господарського життя за новими необхідними аналітичними розрізами; введення прогнозних показників; розкриття інформації про фактори створення і руйнування вартості підприємства. Поява вищенаведених різносторонніх користувацьких запитів є передумовою для трансформації існуючої системи обліку і виділення у її складі окремого функціонального напрямку – стратегічного обліку.

2.3. Аналіз існуючих підходів до побудови стратегічно орієнтованої системи бухгалтерського обліку

Починаючи з кінця 80-х рр. ХХ ст. значну увагу дослідників привернули проблеми ідентифікації та аналізу факторів, що впливають на функціонування підприємств. У результаті тривалих теоретичних та емпіричних досліджень вчені різних наукових шкіл (описових та приписових) встановили, що існуючі на той період моделі та інструменти прийняття управлінських рішень або потребують коригувань з урахуванням тенденцій розвитку економіки, або виявилися повністю неадекватними до динамічно мінливого зовнішнього середовища підприємств. Відповідно необхідним є їх перегляд та удосконалення з урахуванням трансформації базових підходів до побудови систем управління підприємством: від управління ресурсами до вивчення потреб щодо їх задоволення та аналізу їх необхідної структури. За таких умов особливого значення набуває проблема трансформації системи бухгалтерського обліку підприємства як одного з основних джерел генерування і надання релевантної та транспарентної інформації для потреб менеджменту.

В умовах трансформації моделей та інструментів прийняття управлінських рішень відбувається перегляд існуючих підходів до побудови системи обліково-аналітичного забезпечення менеджменту, виникає значна кількість підходів до побудови стратегічно орієнтованої системи обліку, які відрізняються один від одного за такими ознаками:

1) обсягом охоплення досліджуваних об'єктів (внутрішнє середовище підприємства, зовнішнє середовище підприємства, окремі їх елементи або сукупність об'єктів двох видів середовищ підприємства);

2) рівнем їх реалізації (фінансовий облік, управлінський облік, податковий облік, економічний аналіз, господарський контроль, аудит);

3) специфікою використовуваного в цих системах методологічного інструментарію (традиційна методологія обліку, елементи методології стратегічного обліку, планування, прогнозування, методи економічного аналізу та господарського контролю, стратегічного аудиту).

В умовах широкого застосування стратегічного планування традиційна система бухгалтерського управлінського обліку була основним засобом інформаційного забезпечення, оскільки дозволяла порівнювати одержані фактичні результати з стратегічними плановими показниками. Розробленої облікової методології було достатньо для формування необхідного інформаційного продукту через передбачуваність діяльності підприємства

загалом та прогнозованість змін у його зовнішньому середовищі. Однак разом із революцією, що відбулась у практиці і теорії управління у 80-х рр. ХХ ст. та супроводжувалась переходом від ментальності стратегічного планування (від минулого крізь теперішнє до майбутнього) до ментальності стратегічного менеджменту (від успішного майбутнього до теперішнього і знову до майбутнього) (за Г. Мінцбергом) [173, с. 139], виникла потреба в розробці обліково-аналітичної системи управління підприємством, яка б дозволяла одержувати різноманітні інформаційні моделі, які б забезпечували інформаційний супровід траєкторії досягнення цілей – побудову, реалізацію та контроль різноманітних проектів стратегічного розвитку підприємства. Для задоволення існуючої потреби необхідною є розробка системи, яка б забезпечувала одночасне виконання двох таких вимог:

- інформаційний супровід процесу аналізу і планування стратегії підприємства, її реалізації та контролю (облікове передбачення змін, бюджетний контроль з виконанням стратегії);

- інформаційну підтримку стратегічного управління в режимі реального масштабу часу (коли інтервал між моментом введення господарської операції та її обробкою має наближатись до нуля) з метою невідкладного вирішення стратегічних завдань, що виникають у процесі господарської діяльності в умовах динамічних і непередбачуваних змін зовнішнього середовища підприємства (облікове забезпечення гнучких екстрених рішень).

Таким чином, в умовах сьогодення існує нагальна потреба удосконалення системи бухгалтерського обліку, її розвитку з метою забезпечення потреб стратегічного менеджменту підприємства. Для цього, в першу чергу, необхідно провести аналіз існуючих підходів щодо її удосконалення, їх порівняння, що дозволить сформуванню загального підходу до трансформації облікової системи з метою забезпечення її стратегічної спрямованості.

Підходи представників англо-американської облікової школи. Перші спроби розробки концепції стратегічно орієнтованого обліку з'явилися на початку 80-х рр. ХХ ст. Зокрема, К. Сіммондс у 1981 р. у журналі «Management accounting» констатував, що стратегічний управлінський облік швидко поширюється в практичній діяльності підприємств і бухгалтер-аналітики витрачають значну частку часу і зусиль на збір й оцінку затрат, обсягів, цін, даних про конкуренцію і розрахунки стратегічного становища фірми та її конкурентів як основи для формування власної бізнес-стратегії [339, с. 26]. Водночас оцінки К. Сіммондса були дуже оптимістичними, оскільки до початку 90-х рр. ХХ ст. дана тема не викликала значної уваги серед представників облікової професії. Основною заслугою

К. Сіммондса було те, що він розглядав стратегічний управлінський облік як загальний підхід до проведення стратегічного позиціонування.

З початком 90-х рр. ХХ ст. починають з'являтися ґрунтовні розробки на рівні теорії стратегічного управлінського обліку завдяки представникам Лондонської школи економіки проф. М. Бромвічу та А. Бхімані. Ці автори відіграли значну роль у популяризації наукових досліджень у сфері стратегічного обліку серед вчених-обліковців, переорієнтації наукових досліджень в управлінському обліку з метою забезпечення його стратегічної спрямованості. Зокрема, як зауважив М. Бромвіч у 1991 р., вчені мають звільнити «управлінський облік від заводського цеху» з метою надання йому допомоги для вирішення глобальних проблем на товарних ринках, а також зосередження бухгалтерів з управлінського обліку на доданій вартості фірми та її конкурентів [308, с. 28]. Таким чином, автор закликав до виокремлення нового напрямку у складі управлінського обліку – стратегічного та розширення функцій бухгалтерів, зокрема щодо необхідності проведення аналізу не лише внутрішнього, а й зовнішнього середовища підприємства.

У 1990-х рр. з'являються перші спроби теоретичної концептуалізації процесу стратегічного управлінського обліку. Так, Р. Діксон та Д. Сміт виділили чотири його основні стадії: 1) ідентифікація стратегічних бізнес-одиниць; 2) стратегічний аналіз затрат; 3) стратегічний ринковий аналіз; 4) оцінка стратегії [314]. Б. Лорд запропонувала шість стадій здійснення стратегічного управлінського обліку: 1) збір інформації про конкурентів; 2) пошук можливостей скорочення витрат; 3) узгодження обліку зі стратегічними цілями; 4) збір інформації про конкурентів; 5) пошук можливостей скорочення витрат; 6) узгодження обліку зі стратегічними цілями [330]. Однак більшість з подібних пропозицій не пройшла емпіричної перевірки, що не дозволило вважати їх науково обґрунтованими з позитивістської точки зору. Тому деякі автори цей період розвитку стратегічного обліку називають «декадою слави», коли внеском більшості вчених у сфері стратегічного обліку була популяризація даного напрямку наукових досліджень.

Один із перших науково обґрунтованих і теоретично наповнених варіантів розробки стратегічно орієнтованої системи обліку належить Дж. Шанку та В. Говіндараджану, які розробили концепцію стратегічного управління затратами (Strategic Cost Management (SCM)), що представлена у монографії, опублікованій у 1993 р. [285]. В її основу авторами було покладено три основних компоненти: аналіз ланцюжка цінностей; аналіз стратегічного позиціонування; аналіз факторів, що визначають затрати.

Запропонований Дж. Шанком та В. Говіндараджаном підхід здійснив значний вплив на вітчизняних та російських вчених, які займались питан-

нями розробки обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління підприємством. Основною ціллю розробки концепції SCM є досягнення підприємствами стійких конкурентних переваг у динамічних умовах господарювання. Завдяки праці Дж. Шанка та В. Говіндараджана з'явився новий напрям наукових досліджень – стратегічне управління витратами, що зумовило необхідність проведення наукових пошуків у напрямку розробки системи його обліково-аналітичного забезпечення.

Ще одним дослідником, завдяки праці якого у вітчизняній практиці укорінилось і набуло широкого вжитку поняття «стратегічний облік», був Б. Райан. Видавши у 1995 р. книгу «Стратегічний облік для керівника», автор заклав теоретичні основи моделювання облікових систем відповідно до потреб управління в розрізі різних видів управлінських рішень. Основна увага Б. Райана була акцентована на облікове забезпечення процесу стратегічного управління підприємством, потенційними можливостями підприємства, управління фінансовою продуктивністю.

Одним з найважливіших внесків Б. Райана в розвиток досліджень у сфері стратегічного обліку є виділення теорем стратегічного обліку, які базуються на основі побудованого автором «С-циклу», відповідно до якого стратегічний облік належить до фінансового аналізу проблем, пов'язаних з чотирма факторами: зобов'язання, контроль, готівка (затрати) і потенціал (commitment, control, cash (cost), capability) [214, с. 54]. З цього визначення можна простежити, що пропонований Б. Райаном підхід до розуміння стратегічного обліку не є суто обліковим підходом, а інтегрованим інструментом, наближеним до поняття стратегічного фінансового контролінгу, який поєднує у своєму складі облікові, аналітичні та управлінські функції.

Розширений варіант «С-циклу» представлено на рис. 2.3.

Базовою категорією, для якої на підприємстві має бути розроблена система стратегічного обліку, на думку Б. Райана, є потенціал. Як зазначає автор, потенціал компанії визначає, якою діяльністю вона зможе займатись успішно і від якої діяльності вона мусить відмовитись. Основою є потенціал, що при його ефективному використанні компанія приходять до цілі найбільш раціональним способом [214, с. 61].

Розвитку стратегічного управлінського обліку на пострадянських теренах також значно сприяв переклад і опублікування у 2002 р. російською мовою книги К. Уорда «Стратегічний управлінський облік» [256] (англомовне видання – 1992 р.), яка свого часу була випущена під егідою СІМА (Certified Institute of Management Accountants), що активно на той час займався проблемами розвитку стратегічного управлінського обліку. В своїй

праці К. Уорд намагався максимально наблизити систему стратегічного обліку до потреб розробки і реалізації конкурентних стратегій підприємства, системи стратегічного планування. Систему стратегічного обліку він розглядав як підсистеми інформаційної підтримки конкурентної стратегії із врахуванням різних видів організаційних форм підприємств.

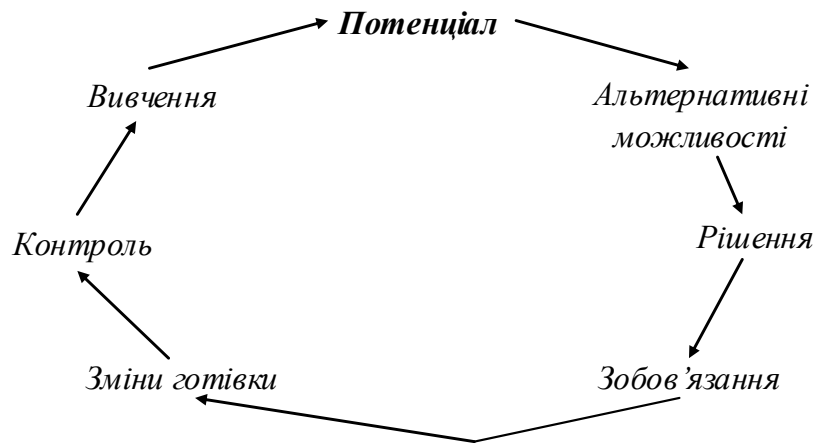


Рис. 2.3. «С-цикл» Б. Райана [214, с. 54]

Загалом праці зарубіжних дослідників, перекладені російською мовою (Дж. Шанк та В. Говіндараджан, Б. Райан, К. Уорд), відіграли визначальну роль у розвитку наукових досліджень зі стратегічного обліку в Україні наприкінці 1990-х рр. Однак специфікою цих досліджень була орієнтація на підприємства, які функціонують в умовах розвиненої ринкової економіки (з розвиненими фінансовими і товарними ринками, системами маркетингу тощо), що не відповідало тим умовам, в яких працювали вітчизняні підприємства. Так, з початку 2000-х рр. у пострадянських країнах з'являються власні моделі і концепції розвитку стратегічного обліку, які не лише враховують стан розвитку економіки, а також базуються на врахуванні специфіки національних облікових традицій, відсутності остаточного сприйняття поділу обліку на фінансовий та управлінський тощо.

Підходи представників вітчизняної та російської облікової школи. Базуючись на дослідженнях зарубіжних вчених у сферах стратегічного управління витратами та стратегічного обліку, «спадкоємці» радянської облікової школи зайнялись розробкою стратегічних систем і моделей ведення обліку, його організації у взаємозв'язку з іншими інформаційними системами підприємства (плануванням, контролінгом, контролем, аудитом тощо).

С. Ф. Голов (2007 р.) розробив стратегічно орієнтовану систему обліку як інформаційну систему, що спрямована на створення вартості та досягнення стратегічних цілей підприємства (рис. 2.4).

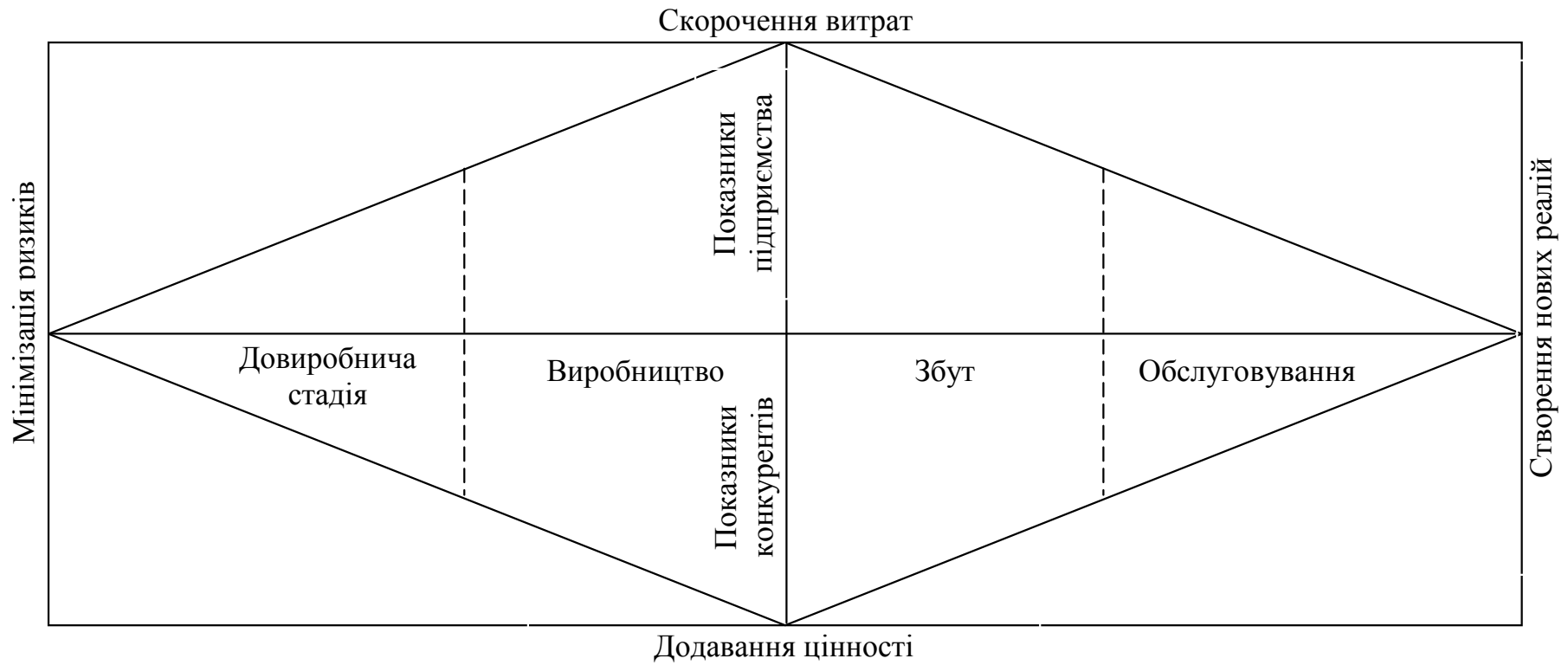


Рис. 2.4. Парадигма стратегічно орієнтованої системи обліку С. Ф. Голова [70, с. 376]

Побудована автором система враховує появу нових об'єктів, характерних для стратегічного обліку, – ризиків та прогнозних господарських операцій (нових реалій), які виникають на чотирьох основних стадіях господарської діяльності підприємства. Стратегічно орієнтована система обліку, крім внутрішнього середовища, враховує зовнішнє середовище щодо інформації про конкурентів та спрямована на скорочення витрат і збільшення цінності підприємства.

Водночас у запропонованій системі автор не розкриває порядку практичної реалізації та функціонування даної системи, особливостей побудови методики обліку визначених нових об'єктів та прогнозних фактів і не зазначає, яким чином за допомогою такої системи може бути збільшена вартість підприємства, які облікові показники можуть бути використані в процесі формування і реалізації стратегії та її моніторингу.

Також слід зауважити, що С. Ф. Голов не вказав, яке місце в розробленій системі займають запропоновані [70, с. 373] стратегічний баланс та стратегічний звіт про фінансові результати, що свідчить про відсутність системності в наведених пропозиціях, орієнтованих на підвищення ефективності управління та підвищення вартості підприємства.

А. А. Пилипенко (2007 р.) розробив діаграму процесу організації стратегічного обліку (рис. 2.5).



Рис. 2.5. Контекстна діаграма процесу організації стратегічного обліку [194, с. 69]

Аналіз наведеної діаграми (рис. 2.5) дозволяє констатувати, що автором основна увага була приділена процедурним аспектам побудови системи стратегічного обліку, а не її змістовному наповненню. Зокрема, А. А. Пилипенко виділив етапи її побудови на основі використання проектного підходу, розглянув структуру проекту організації стратегічного обліку. Однак у чому полягає сутність стратегічного обліку і на якому теоретичному підґрунті має бути побудована стратегічна система обліку автор залишає поза увагу. Проте в деяких випадках автор вказує на необхідність використання інформації про зовнішнє середовище підприємства, але залишається незрозумілим, яким чином така інформація потраплятиме в облікову систему, яким чином і де узагальнюватиметься (в регістрах, формах звітності тощо).

С. П. Суворова (2007 р.) запропонувала загальну модель концепції стратегічного обліку підприємства, яка базується на ієрархії фінансових, виробничих, капітальних процесів і операцій, використовуючи принцип динамічної рівноваги підприємства (рис. 2.6). Слід зазначити, що підхід С. П. Суворової базується на розробках В. Е. Керімова та А. Н. Богатко (2004 р.) [122], які запропонували методику організації стратегічного обліку підприємства.

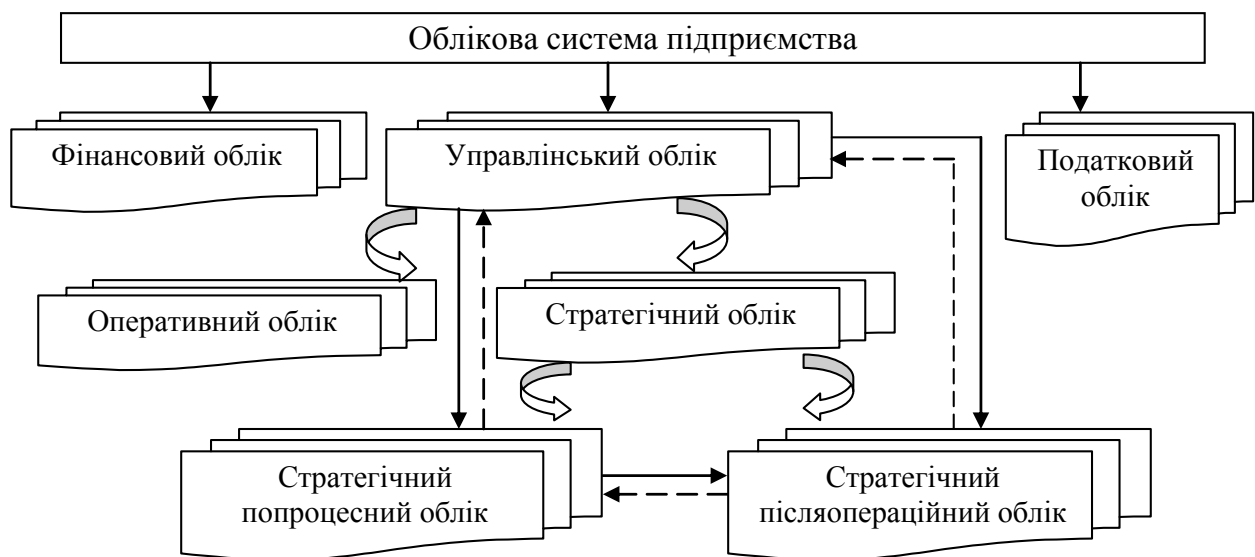


Рис. 2.6. Модель концепції стратегічного обліку організації С. П. Суворової [236, с. 22]

За підходом С. П. Суворової, стратегічний облік є складовою управлінського обліку, що охоплює підсистеми попроцесного (облік економічних процесів кожного елемента підприємства з всього простору таких елементів, пов'язаних з його стратегічним розвитком) та післяопераційно-

го обліку (облік операцій кожного елемента підприємства, пов'язаного з його стратегічним розвитком). Застосування такого підходу дозволяє сформулювати нову облікову реальність, «винесену за лапки», що є інформаційним супроводом формування і реалізації ділової стратегії.

Розроблена С. П. Суворовою модель базується на взаємозв'язку стратегічного управлінського обліку та інформаційних потоків центрів відповідальності, що загалом дозволяє створити передумови для досягнення стратегічних цілей і завдань підприємства. Значним недоліком такого підходу, на нашу думку, є використання лише управлінського обліку як бази для побудови стратегічної системи обліку, що не дозволяє побудувати комплексну систему для забезпечення інформаційного супроводу стратегічного управління на підприємстві, оскільки в фінансовому обліку наявна значна кількість методологічних інструментів, які можуть використовуватись для ідентифікації та оцінки об'єктів внутрішнього та зовнішнього середовищ, інформація про які необхідна менеджменту.

Засновник стратегічного обліку в Росії І. М. Богатая розробила декілька варіантів практичної реалізації концепції стратегічного обліку, один з яких представлено на рис. 2.7.

Наведена модель (рис. 2.7) характеризує авторський підхід до розуміння стратегічного обліку як системи, що забезпечує досягнення глобальних цілей компанією, яка базується на взаємодії методики аналізу, планування, контролю та обліку внутрішніх процесів і умов мінливого середовища. Так, система, на думку авторів, містить у своєму складі підсистеми фінансового, управлінського та податкового стратегічного обліку, які забезпечують моніторинг внутрішнього та зовнішнього середовищ. Для аналізу останнього автори пропонують використовувати нульові похідні балансові звіти для надання інформації про прогнозну вартість підприємства.

Загалом запропонований І. М. Богатою та Л. О. Івашиненко підхід не передбачає введення до складу об'єктів обліку майбутніх фактів господарського життя та об'єктів зовнішнього середовища, а базується на необхідності здійснення моніторингу зовнішнього середовища під час трансформаційного етапу складання стратегічного похідного нульового балансу. Застосування такого підходу не забезпечує всі існуючі на сьогодні запити стратегічного менеджменту, оскільки в запропонованій системі відсутня можливість забезпечення постійного і своєчасного реагування на зміни, що відбуваються в зовнішньому середовищі.

М. В. Болдуєв (2010 р.) на основі аналізу праць російських дослідників (зокрема, теорії фракталів часу і простору Г. Є. Крохічевої) запропонував концептуальну побудову стратегічної бухгалтерії (табл. 2.3).

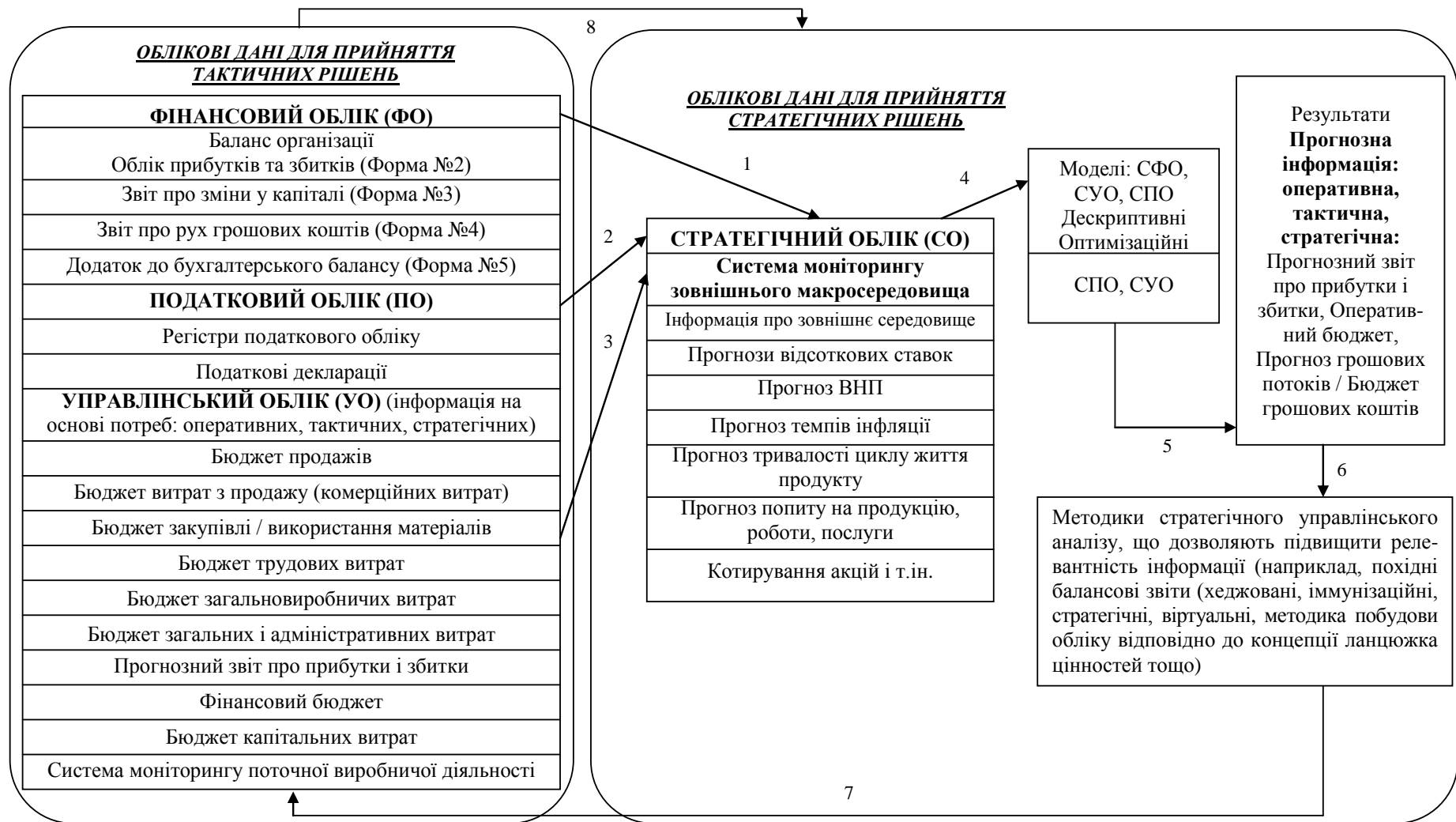


Рис. 2.7. Модель організації стратегічного обліку в комерційній організації
І. М. Богатої та Л. О. Івашиненко (2008 р.) [24, с. 18]

Таблиця 2.3

Концептуальна побудова стратегічної бухгалтерії за М. В. Болдуєвим
[30, с. 124]

<p>Парадигми, гіпотези і теорії, що беруть участь у формуванні стратегічної бухгалтерії</p>	Облікові характеристики і аспекти стратегічної бухгалтерії									Моделювання стратегічної бухгалтерії			Організація стратегічного управлінського обліку								
	Стратегічна діагностика	Стратегічне мислення і поведінка	Інформаційне поле стратегічної бухгалтерії	Стратегічні рішення	Оцінювання виконання стратегії	Бухгалтерський інжиніринг	Вимірювання ФГЖ			Моделювання стратегічного управлінського обліку	Ситуаційне моделювання	Організаційне моделювання	Основні принципи, допущення і вимоги до системи обліку	Особливості облікового процесу	Механізм обліку	Алгоритм обліку	Результат обліку	Процес ухвалення стратегічних рішень	Облікові механізми відображення стратегії	Технічне і програмне забезпечення	
							Оцінювання	Час	Фрактали простору												Фрактали часу
							Н	Н	Н												Н
Парадигма глобально-го стратегічного менеджменту	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н		
Парадигма інформаційних систем і технологій	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н		
Гіпотеза зовнішніх чинників	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н		
Гіпотеза ризику	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н		
Гіпотеза невизначеності	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н		
Гіпотеза фрактальності	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н		
Теорія управління змінами	Н	Н	Н	Н	Н	В	В	В	В	В	Н	Н	Н	В	В	В	В	В	Н	В	Н
Теорія ухвалення рішень	Н	Н	Н	Н	Н	В	В	В	В	В	Н	Н	Н	В	В	В	В	В	Н	В	Н
Теорія прогнозування	Н	Н	Н	Н	Н	В	В	В	В	В	Н	Н	Н	В	Н	Н	В	Н	Н	Н	
Теорія реінжинірингу	Н	Н	Н	Н	В	В	В	В	В	В	Н	Н	Н	В	В	В	В	В	Н	В	Н
Бухгалтерське моделювання	В	В	В	В	В	В	В	В	В	В	Н	Н	Н	В	В	В	В	В	В	В	В

Примітка: Н – наявність ознаки і її використання, В – другорядне використання ознаки

Розроблена автором побудова (табл. 2.3) є теоретико-методологічною моделлю, що може бути використана як базис для розробки стратегічно орієнтованої інформаційної системи підприємства, оскільки дозволяє сформувати єдиний інформаційний простір для здійснення стратегічного управління ним. Представлена модель враховує відмінності стратегічної управлінської парадигми традиційної (тактичної) парадигми та передбачає використання реінжинірингу як основи для здійснення бухгалтерського моделювання.

Хоча М. В. Болдуєв і виокремив необхідні теоретичні та методологічні засади, які мають бути удосконалені для побудови стратегічної бухгалтерії, однак пропозиції автора лише залишились на рівні декларування їх актуальності. Зокрема, залишились невирішеними певні проблеми та відсутні методики побудови обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління в розрізі таких аспектів: яким чином буде побудований облік майбутніх фактів господарського життя; яким чином проводитиметься їх оцінка; яким чином у систему обліку будуть введені об'єкти зовнішнього середовища; яким чином відбуватиметься трансформація методології обліку в умовах побудови стратегічної бухгалтерії тощо.

З метою підвищення ефективності управлінських рішень довгострокового характеру Ш. І. Алібеков та А. Х. Ібрагімова (2012 р.) запропонували модель системи стратегічного управлінського обліку (рис. 2.8).



Рис. 2.8. Модель інформаційного поля стратегічного управлінського обліку за Ш. І. Алібековим та А. Х. Ібрагімовою [8, с. 125]

Представлена система (рис. 2.8) розроблена з метою забезпечення збору інформації, її переробки, систематизації і передачі користувачам для

забезпечення потреб стратегічного управління підприємством. Основним недоліком представленої системи стратегічного обліку є те, що вона самостійно не забезпечує збір інформації про макро-, мезо- та мікросередовище підприємства, а використовує її із традиційних облікових систем або з системи стратегічного аналізу. Відповідно до цього такий стратегічний облік не можна назвати обліком за своєю суттю, оскільки він не забезпечує виконання належних бухгалтерському обліку функцій, а є лише засобом інтеграції та передачі інформації менеджерам. Також за результатами аналізу запропонованої авторами системи залишається незрозумілим, на основі застосування яких методів фінансового та управлінського обліку буде одержуватись інформація стратегічного характеру та надалі передаватись до системи стратегічного обліку, оскільки більшість науковців на сьогодні зазначає, що дві вищезазначені системи в існуючому стані не відповідають вимогам системи стратегічного менеджменту.

Відповідно запропонована Ш. І. Алібековим та А. Х. Ібрагімовою модель, на нашу думку, не може бути повноцінним інструментом, що може забезпечити інформаційний супровід формування, реалізації та моніторингу стратегій підприємства, а побудована на її основі стратегічно орієнтована система обліку не забезпечуватиме підвищення ефективності стратегічного управління підприємством.

Проведений аналіз існуючих підходів вітчизняних та російських вчених до побудови стратегічно орієнтованих систем і моделей обліку дозволив визначити такі тенденції:

1. Відсутність комплексності при їх побудові. В більшості досліджень авторами пропонуються окремі розробки, які не дозволяють побудувати єдину всеохоплюючу систему інформаційної підтримки побудови, реалізації та моніторингу стратегії підприємства. Такі підходи можуть бути застосовані в системі стратегічного менеджменту для вирішення локальних завдань, однак не можуть виступати повноцінною системою підтримки прийняття стратегічних управлінських рішень.

2. Відсутність характеристики методів, які використовуються при функціонуванні стратегічних систем і моделей обліку. Розробка стратегічно орієнтованої системи обліку передбачає не лише розширення предмета обліку, а й удосконалення його методологічного інструментарію, введення нових прогресивних методів обліку, що забезпечують представлення облікової інформації у вигляді, який є простим і зручним для прийняття стратегічних управлінських рішень.

3. Відсутність теоретичного базису, що є однією з основних проблем, яка не дозволяє забезпечити інтеграцію розроблених систем і моделей у

загальну систему облікових знань (теорій, концепцій, парадигм) та не сприяє подальшому розвитку бухгалтерського обліку як функціональної науки.

4. Відсутність аналізу відмінностей від традиційної системи обліку, що є однією з основних перепон на шляху їх подальшого практичного використання, оскільки не дозволяє безперешкодно інтегрувати їх в обліково-аналітичну систему фінансового та управлінського обліку, що використовуються на вітчизняних підприємствах.

2.4. Причини невідповідності облікової системи потребам стратегічного менеджменту та шляхи їх подолання

На сьогодні, на відміну від зарубіжних науковців, серед вітчизняних вчених тривають дебати з приводу необхідності проведення ґрунтовних наукових пошуків в сфері стратегічного обліку, вивчення прикладних аспектів побудови стратегічно орієнтованої системи обліку. Як показали проведені дослідження, дана проблематика пов'язана в більшості випадків із визначенням місця стратегічного обліку у складі теорії бухгалтерського обліку як окремого виду, підсистеми, напряму тощо.

В останні роки також з'являються практичні запити щодо необхідності удосконалення системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління підприємствам. Наприклад, це підтверджують В. М. Хомка та Г. В. Брик, які зазначають, що світова та вітчизняна практика діяльності підприємств свідчить, що стратегічний облік сьогодні є виробничою необхідністю. Сферою стратегічного обліку є переплетення функцій фінансового, управлінського обліку з фінансовим менеджментом, він дає змогу зменшити невизначеність у діяльності підприємства, визначити пріоритетні напрями розвитку і зосередити на них свої зусилля, підвищити його готовність до непередбачуваних ситуацій [276].

Обґрунтувавши причини необхідності побудови системи стратегічного обліку на підприємствах, водночас слід виявити та проаналізувати ті проблемні аспекти функціонування діючої моделі обліку, на яких наголошують сучасні вчені. Ідентифікація та обґрунтування таких недоліків облікової системи порівняно з вимогами стратегічного менеджменту є передумовою для розробки стратегічно орієнтованої системи обліку, що відпо-

відатиме потребам управлінської практики. Загалом вчених, які досліджують цю проблему, можна поділити на дві групи.

Представники *першої групи* лише наголошують на існуванні незадоволених потреб з боку стратегічного менеджменту підприємств в обліковій інформації стратегічного характеру та на необхідності приведення у відповідність до таких потреб облікової системи. При цьому автори не зазначають, які ж управлінські потреби мають бути задоволені і що саме слід удосконалити в обліковій системі.

Так, на думку Н. Л. Правдюк методика фінансового обліку має врахувати стратегічні аспекти в діяльності підприємства, забезпечуючи їх даними для аналізу. У фінансовому обліку слід передбачити всі елементи, необхідні для забезпечення даних обслуговування процесу узгодження стратегічного розвитку підприємства та його виробничого плану [203, с. 303]. К. Є. Нагірська також зауважує, що облікова й аналітична інформація має сприяти формуванню процесу розробки і реалізації ділової стратегії організації, а інструменти обліково-аналітичної системи мають бути вписані в процес стратегічного управління. Система обліку має відповідати стратегії підприємства. Тільки в цьому випадку загальна система обліку буде здатна принести організації максимальну користь і забезпечити успіх в конкурентній боротьбі [182].

Також існує практична проблема впровадження стратегічного обліку на вітчизняних підприємствах, оскільки відсутня чітка методологія його здійснення і кожне підприємство визначає її індивідуально [260, с. 244].

За свідченням М. А. Проданчука, який розглядає наближення обліково-аналітичної системи сільськогосподарських підприємств до потреб стратегічного менеджменту через розробку системи стратегічного управління витратами, недосконале функціонування системи обліку призводить до проблем збору інформації для оцінки ефективності понесення витрат [4, с. 540]. Автор, розглядаючи бухгалтерський облік як основу інформаційної бази системи прийняття стратегічних управлінських рішень, не пропонує власних шляхів її трансформації до вимог стратегічного менеджменту.

Таким чином, основною метою дослідників, що належать до першої групи, є лише констатація існування проблеми невідповідності діючої облікової системи вимогам стратегічного менеджменту, здійснення закликів щодо необхідності трансформації існуючих підходів до побудови облікових систем, щоб бухгалтерський облік міг стати повноцінним інструментом стратегічного менеджменту.

Представники *другої групи*, крім констатації необхідності реформування облікової системи в напрямі забезпечення її стратегічної орієнтації, пропонують власні варіанти практичної реалізації цього процесу. Зокрема, автори виявляють ті «вузькі місця» облікової системи, які мають бути «розширені» на основі застосування різноманітних підходів (удосконалення методології обліку, уточнення предмета обліку, зміна функцій тощо) з метою надання облікової інформації для забезпечення формування і реалізації корпоративних стратегій.

У результаті проведеного аналізу виділено два основні напрями пропозицій щодо побудови стратегічно орієнтованої системи обліку, які базуються на врахуванні недоліків системи фінансового обліку (рис. 2.9).

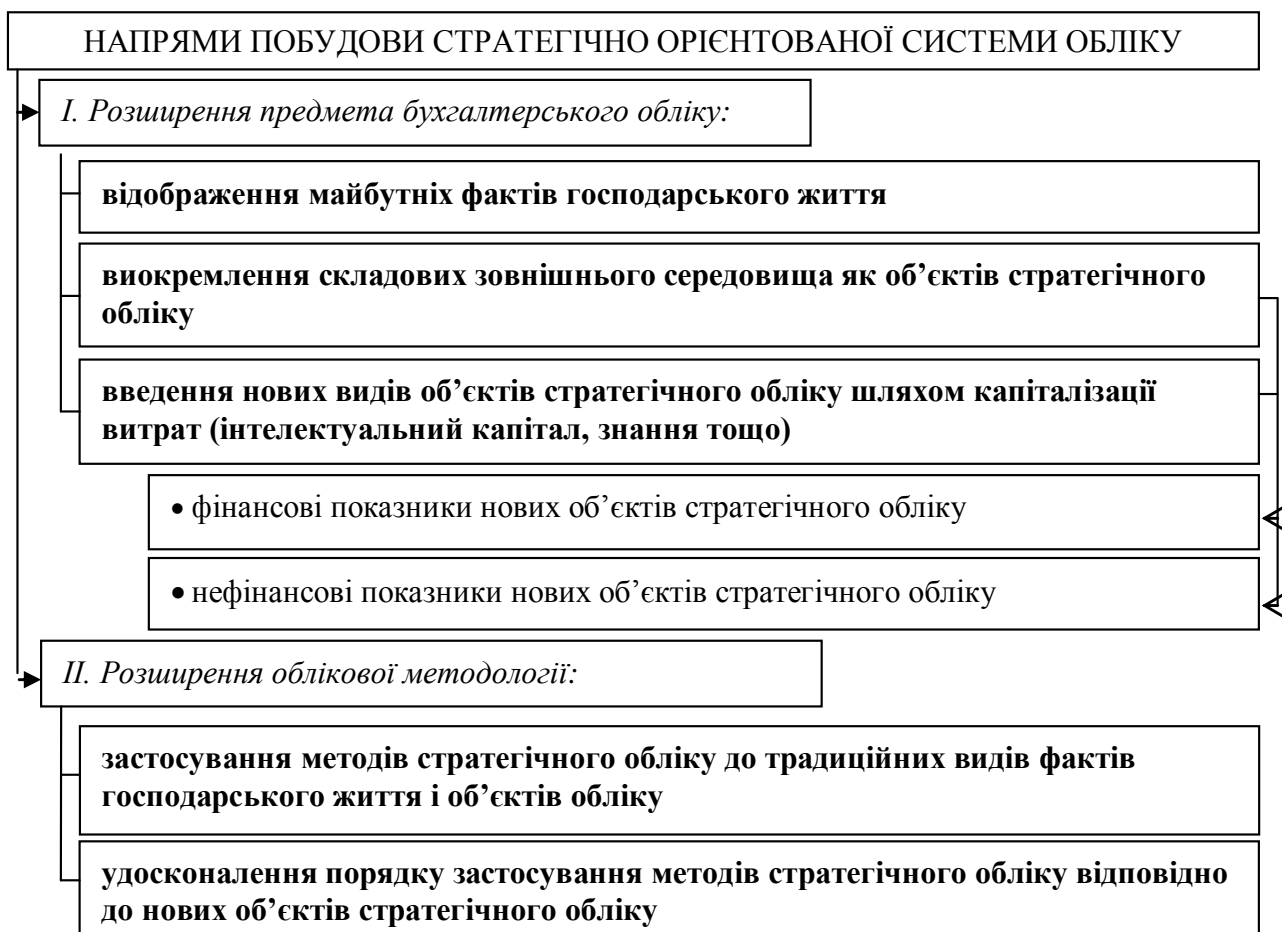


Рис. 2.9. Причини необхідності побудови системи стратегічного обліку на підприємстві

1. Розширення предмета бухгалтерського обліку. На сьогодні, як і протягом останнього століття, тобто починаючи з моменту побудови наукових основ бухгалтерського обліку, серед сучасних вітчизняних дослідників відсутня єдність у підходах щодо розуміння сутності предмета бухгалтерського обліку як практичної діяльності, про що свідчить аналіз про-

ведених праць, а також окремі визначення провідних вітчизняних вчених (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Підходи вітчизняних дослідників до розуміння сутності предмета бухгалтерського обліку як практичної діяльності

<i>Автор</i>	<i>Визначення предмета обліку</i>
<i>Традиційні підходи</i>	
В. М. Жук [99, с. 20]	Професійне відображення процесів і явищ життєдіяльності організацій (підприємств) та оцінка інституційних впливів на процеси такого відображення і зміни складових життєдіяльності.
Л. Г. Ловінська [162, с. 51]	Капітал суб'єкта господарювання, а також доходи, витрати та фінансові результати, зумовлені його кругообігом.
Н. М. Малюга [167, с. 64]	Відносини власності, зумовлені фактами господарського життя, в результаті яких відбувається зміна стану майна, зобов'язань, капіталу суб'єкта власності.
О. М. Петрук [193, с. 116]	Інформація, необхідна для управління підприємством.
М. С. Пушкар [210, с. 152]	Не самі об'єкти обліку (активи і пасиви) у їх фізичному розумінні, а інформація про них, яка корисна для управління.
В. А. Шпак [289, с. 100]	Облікова інформація, зміна її стану в процесі оброблення за етапами обліку.
<i>Нетрадиційні підходи</i>	
С. Ф. Голов [70, с. 410]	Ретроспективні та перспективні параметри господарської діяльності підприємства та його зовнішнього середовища, визначені органами, що регулюють бухгалтерський облік чи власником підприємства з урахуванням вимог користувачів.
С. Ф. Легенчук [155, с. 599]	Інформація про факти господарського життя, які відбуваються всередині системи підприємства та в її зовнішньому середовищі, що впливають на прогресивний розвиток системи підприємства – на формування максимальної негативної ентропії капіталу.

Існування значної кількості підходів до розуміння сутності предмета бухгалтерського обліку, з одного боку, відображає намагання вчених привести теоретико-методологічні аспекти облікової науки у відповідність до нових умов господарювання і змін сутності господарської діяльності підприємств, а з іншого – свідчить про недосконалість існуючої на сьогодні теорії бухгалтерського обліку. Як зазначає з цього приводу В. Ф. Палій, будь-яка наукова дисципліна повинна мати однозначно визначений предмет свого дослідження і практичного застосування. Роздвоєння основопо-

ложних категорій бухгалтерського обліку негативно впливає на його теорію і практику [192, с.17]. Тому сьогодні вчені пропонують різноманітні варіанти використання нового методологічного інструментарію для подальшого розвитку облікової науки. Наприклад, В. М. Жук для вирішення цієї проблеми пропонує використовувати інституціональну економічну теорію, О. М. Петрук – теорію систем, М. С. Пушкар – теорію інтелектуалізації обліку.

Наведені в табл. 2.3 підходи до розуміння сутності предмета бухгалтерського обліку об'єднані в дві групи на основі врахування вимог стратегічного менеджменту до побудови системи її обліково-аналітичного забезпечення. Представники першої групи (В. М. Жук, Л. Г. Ловінська, Н. М. Малюга, О. М. Петрук, М. С. Пушкар, В. А. Шпак) дотримуються традиційного підходу, згідно з яким предметом обліку є різноманітні варіації складових внутрішнього середовища підприємства або інформація про них (процеси і явища на підприємстві, факти господарського життя, капітал, інформація про об'єкти обліку).

Представники другої групи (С. Ф. Голов та С. Ф. Легенчук) пропонують, окрім об'єктів внутрішнього середовища, поширити облікову методологію і на зовнішнє середовище підприємства. Якщо С. Ф. Голов пропонує розширити предмет обліку в просторі (внутрішнє і зовнішнє середовища) і в часі (ретроспективні та перспективні параметри) [70, с. 410], то С. Ф. Легенчук – лише предмет обліку шляхом додавання нових об'єктів із зовнішнього середовища – активів і капіталу зовнішнього середовища підприємства [155, с. 580–582].

Пропозиції представників другої групи щодо розширення предмета обліку знайшли подальше прикладне застосування. Зокрема, на думку Л. В. Гнилицької, пропозиції С. Ф. Голова щодо розширення предмета бухгалтерського обліку з позиції розробки системи обліково-аналітичного забезпечення управління економічною безпекою є виправданими, оскільки більшість управлінських рішень у системі економічної безпеки має упереджувальний характер (спрямовані на майбутнє), а на їх прийняття, поряд з внутрішніми, впливають і зовнішні фактори [68, с. 40].

Зміна предмета бухгалтерського обліку як практичної діяльності зі змінами економічної системи в процесі історичного розвитку облікової науки є доволі типовим явищем. Це пов'язано з тим, що з плином часу відбуваються значні зміни в умовах функціонування підприємств та структурі основних факторів виробництва, необхідних для їх успішної роботи, змінюється пріоритетність цих факторів. Таким чином, зміна структури активів і пасивів підприємств, поява їх нових видів передбачають необ-

хідність зміни вимог (правил, постулатів, принципів, якісних характеристик облікової інформації тощо) щодо їх облікового відображення і зміни змістовного розуміння предмета бухгалтерського обліку загалом.

Як зазначає В. М. Жук, яким би не був предмет бухгалтерського обліку в його нинішніх інтерпретаціях, він залежить від рівня розвитку економіки [99, с. 17]. Проте, на нашу думку, більш щільним є зв'язок предмета обліку не з економікою загалом, а з тими управлінськими системами, для ефективного функціонування яких використовується облікова система, та зі зміною тих умов, в яких функціонують такі інформаційні системи. Саме тому з появою і концептуалізацію стратегічного менеджменту з'явилися нові вимоги, що висувуються до облікової інформації, що привело до необхідності уточнення (розширення) предмета бухгалтерського обліку, який виступатиме основним елементом системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту підприємств.

На думку В. М. Жука, поглиблення сутності предмета бухгалтерського обліку слід здійснювати шляхом розширення, професійним відображенням фактів та явищ господарської діяльності з оцінкою та поясненнями «нового», ідентифікацією та інтерпретуванням нових об'єктів, тоді вища надбудова бухгалтерської науки вийде на новий якісний рівень [99, с. 17]. На думку автора, основою пропозицій якого є інституціональна теорія, доки не відбудеться такого розширення предмета обліку, правомірно говорити про «штучне звуження» його рамок, в які його попередній науковий базис сам себе і поставив. Однак, на наш погляд, такий підхід до подальшого розвитку предмета бухгалтерського обліку є лише частковим його варіантом, що не враховує інші можливі підходи розвитку предмета обліку як практичної діяльності та не дозволяє побудувати єдиний комплексний підхід до формулювання його теоретико-методологічних основ.

Вважаємо, що більш доцільніше розглядати розширення або поглиблення сутності предмета бухгалтерського обліку в розрізі двох основних напрямів – в просторі і в часі, тобто шляхом введення до його складу нових просторових об'єктів (потенціалу, ризиків тощо) та нових первинних засобів ідентифікації об'єктів обліку відповідно до іншої часової перспективи (відображення в обліковій системі, крім минулих господарських операцій, майбутніх (стратегічних) операцій).

У складі нових об'єктів, відображення яких слід забезпечити з метою приведення системи обліку у відповідність до вимог стратегічного менеджменту, можна виділити два види, згідно із порядком їх формування в системі обліку:

– інформація взагалі була відсутня в обліковій системі через обмеженість предмета бухгалтерського обліку лише внутрішнім середовищем підприємства. Тобто інформація про такі об'єкти і про зміну їх стану не підлягала ідентифікації та обробці за допомогою існуючих облікових методів;

– інформація надавалась, однак була представлена у складі інших агрегованих об'єктів (наприклад, у складі певного виду витрат). Відповідно такі нові об'єкти формували обліковий інформаційний простір підприємства, однак інформація про них не була виокремлена як конкретний елемент у бухгалтерській звітності підприємства.

Про необхідність зміни предмета бухгалтерського обліку також зазначає К. Уорд. На його думку, стратегічні рішення повинні прийматися тільки після всебічної оцінки їх впливу на фінансові результати, для чого необхідно, щоб діюча система обліку працювала в межах конкретної бізнес-стратегії і відповідала їй [256, с. 21]. Відповідно предметом стратегічного обліку є діяльність підприємства в розрізі конкретної бізнес-стратегії, що передбачає необхідність облікового відображення господарських операцій та складання стратегічної звітності в межах конкретної бізнес-стратегії. Тому, поряд із поглибленням сутності предмета бухгалтерського обліку шляхом його розширення, одночасно слід враховувати особливості функціонування системи стратегічного менеджменту підприємств, яка передбачає практичну реалізацію стратегічного управління шляхом виділення стратегічних бізнес-одиниць та відповідних стратегічних бізнес-зон. Згідно з цим має бути здійснене структурування предмета бухгалтерського обліку як елемента інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту на основі врахування існуючих видів стратегій підприємства.

Розглянемо більш детально кожен із можливих шляхів розширення предмета бухгалтерського обліку.

Відображення в обліковій системі майбутніх фактів господарського життя. Згідно з традиційним підходом у бухгалтерському обліку відображаються здійснені факти господарського життя (дії та події), а також їх наслідки. Найбільш широко дане питання висвітлене в працях Я. В. Соколова, який розробив теорію концептуальної реконструкції фактів господарського життя [230, с. 41], де бухгалтерський облік (у його традиційному розумінні) розглядається як сума фактів господарського життя.

Однак, існуючий на сьогодні підхід, що базується на певних концептуальних засадах і наборі принципів бухгалтерського обліку, не дозволяє створити необхідні передумови для ефективного формування і реалізації стратегії підприємства, зокрема в частині розробки стратегічних альтерна-

тив. Так, на думку М. С. Пушкаря, через різні причини облік не відповідає вимогам ринкової економіки, про що свідчить те, що він не надає достатню інформацію для відстеження сучасних та стратегічних аспектів діяльності підприємства у підсистемах операційного і стратегічного рівня управління через іманентну для нього властивість – відстеження фактів за минулий доволі тривалий період (за квартал, півріччя, рік) [209, с. 93]. Майбутні факти господарського життя повинні знайти відображення у системі потенційного обліку, а стратегічний облік має стати фундаментом бухгалтерського обліку в майбутньому [235, с. 13].

Якщо на сьогодні потреба в прогностичній обліковій інформації виникає лише в окремої групи користувачів – стратегічного менеджменту, то в майбутньому коло таких користувачів може бути значно розширене. Наприклад, у практиці американських підприємств прогностична облікова інформація широко використовується під час обліку фінансових інвестицій, договорів страхування, відкладених податків і виплат, що базуються на цінах на акції тощо. На думку Е. Харламової, затребуваність прогностичної облікової інформації буде збільшуватися. З часом користувачі щораз більше вимагатимуть облікову інформацію про те, «...що буде з фінансовим становищем і результатами діяльності компанії, якщо прийняти те чи інше конкретне управлінське рішення. Крім того, виникне необхідність аналізу альтернативних варіантів прогностичної облікової інформації відповідно до дерева управлінських рішень» [266, с. 15]. Тому за умови розширення облікової системи щодо формування різних варіантів облікової прогностичної інформації на підприємстві повинна бути обов'язково побудована аналітично-оцінна система для проведення аналізу одержаних варіантів і використання найбільш оптимального для ефективної реалізації стратегії підприємства. Подібної думки дотримується О. П. Кундря-Висоцька, яка вважає, що виконання традиційного обліку як кількісної оцінки та відображення фактів господарської діяльності значною мірою мають поглиблюватися аналізом її стану та результатів для розробки прогнозів розвитку підприємства в мінливому конкурентному середовищі [147, с. 139].

Одним із прикладів появи користувачів, які потребують облікової інформації прогностичного характеру, є фахівці з управління економічною безпекою підприємства. Як зазначає Л. В. Гнилицька, для використання облікової інформації в системі економічної безпеки необхідна багатоцільова цілісна інформаційна система, яка б забезпечувала інтереси окремих груп користувачів як у середині підприємства, так поза його межами, і відповідала стратегії розвитку підприємства. Серед встановленого набору цілей така система має забезпечити достовірне відображення інформації про

окремі параметри господарської діяльності як фінансового так і нефінансового характеру, в ретроспективному та перспективному розрізах [68, с. 44–45]. Для побудови такої системи необхідною є зміна базових постулатів і принципів бухгалтерського обліку, на основі використання яких побудована вітчизняна система П(С)БО. Вперше пропозиції щодо модифікації принципів обліку, які враховують застосування прогнозних оцінок в обліку, були наведені С. Ф. Головим [70, с. 427], до яких автор зарахував принцип гнучкості в оцінюванні, принцип чутливості до ризику, принцип репрезентативності та достовірності інформації, принцип економічної доцільності обліку та інші.

Через існування проблеми ретроспективності облікової інформації виникає необхідність для розширення облікової системи в часі, що загалом змінить ставлення до облікової системи з боку зацікавлених користувачів та забезпечить її відповідність їх зростаючим вимогам. На думку П. О. Куцика, розширена інформаційна система обліку як засіб відображення реальних фактів і подій, що відбулися, та імітування таких подій для варіантного аналізу та прийняття рішень пов'язана зі стратегією компанії [149, с. 58]. Тому «часове» розширення облікової системи є одним із напрямів забезпечення її адекватності потребам її користувачів та засобом підвищення ефективності системи стратегічного менеджменту підприємств загалом.

Відображення в обліковій системі об'єктів зовнішнього середовища. Згідно з останніми актуальними тенденціями розвитку концепції стратегічного менеджменту вчені щораз більше уваги приділяють зовнішньому середовищу підприємства, оскільки з глобалізацією економіки, її постіндустріалізацією (значним розвитком сфери послуг) та інноватизацією (зростанням частки і ролі інтелектуального капіталу в діяльності підприємств) відбувається підвищення рівня динамічності зовнішнього середовища та висуваються нові вимоги до функціонування самих підприємств (розподіл наявних і залучення нових ресурсів, вибір стратегічних альтернатив тощо).

В кінці 70-х – на початку 80-х рр. ХХ ст. у сфері стратегічного менеджменту сформувалась школа «зовнішнього середовища» (В. Естлі, К. Олівер, Д. К. Пью, Дж. Фрімен, М. Т. Ханн та ін.). Відповідно до результатів досліджень у сфері біології вчені сформували підхід, згідно з яким підприємство є пасивним суб'єктом, оскільки процес формування і реалізації його стратегії залежить суто від стану і змін його зовнішнього середовища. Для одержання конкурентних переваг у майбутньому підприємство має адекватно реагувати на зміни зовнішнього середовища. Основ-

ним вмінням, яким мають володіти менеджери підприємства, є адаптивність до дії зовнішніх сил. Застосування такого підходу щодо системи бухгалтерського обліку потребувало б здійснення докорінних змін в частині облікової методології, зокрема широкого впровадження непрямих методів оцінки облікових об'єктів, відмову від розгляду капіталізації витрат як основного об'єкта управління з позиції існуючої системи формування облікової інформації.

Стратегічне управління на сьогодні більше розуміється не як довгострокове управління, орієнтоване на прийняття управлінських рішень довгострокового характеру, а як управління в умовах динамічного, непередбаченого і запутаного зовнішнього середовища. Наприклад, на думку Г. А. Поташової, стратегічне управління – це технологія управління виробничо-господарської системи в умовах підвищеної нестабільності зовнішнього середовища та її невизначеності [202, с. 126]. Таким чином, у сьогоднішніх умовах розвитку концепції стратегічного менеджменту відбувається поступовий відхід від розуміння стратегічного управління як довгострокового управління, що, на нашу думку, має знайти і відображення під час формування системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту, зокрема шляхом розширення предмета бухгалтерського обліку складовими зовнішнього середовища підприємства. Оскільки елементи зовнішнього середовища значно відрізняються за сутністю від звичайних облікових об'єктів, що є складовими внутрішнього середовища, для їх об'єктивного облікового відображення мають бути розроблені відповідні теоретично-методологічні засади на основі врахування їх специфіки (неможливість врахування всього зовнішнього середовища, складність ідентифікації, мінливість облікової оцінки, неможливість забезпечити достовірну грошову оцінку для всіх об'єктів зовнішнього середовища тощо).

Загальноприйнятий підхід, якого дотримується значна кількість дослідників у сфері стратегічного обліку, – це побудова стратегічно орієнтованої системи обліку, яка б одночасно забезпечувала надання інформації про внутрішнє та зовнішнє середовище як основи для прийняття стратегічних управлінських рішень. Лише за таких умов, на думку К. Уорда, система стратегічного управлінського обліку забезпечить позитивний результат для процесу стратегічного аналізу, планування та контролю, оскільки вона буде придатна до функціонування в умовах мінливого, еволюціонуючого середовища [256, с. 7]. Тому необхідність розширення предмета управлінського обліку і введення до його складу елементів зовнішнього середовища підприємства, на думку автора, не піддається сумніву.

Дослідників, які розглядають зовнішнє середовище та його елементи як складові предмета бухгалтерського обліку, можна поділити на дві групи. В основу даного поділу покладений підхід щодо виокремлення структури зовнішнього середовища підприємства. Зокрема, більшість науковців у сфері стратегічного менеджменту визначає:

– *мікросередовище підприємства*, яке включає його внутрішнє середовище та окремі складові зовнішнього середовища: відносини з постачальниками та посередниками; клієнти, конкуренти; контактні аудиторії тощо. На складові мікросередовище може впливати з метою одержання стійких конкурентних переваг;

– *макросередовище підприємства* містить лише ті елементи зовнішнього середовища, на яке керівництво підприємства не має безпосереднього впливу, однак має враховувати його вплив на діяльність підприємства та його стратегічну стійкість: економічне середовище; демографічне середовище; природне середовище; екологічне середовище; природне середовище; політичне середовище; культурне середовище тощо.

Загальний взаємозв'язок між підприємством і його мікро- і макросередовищем із врахуванням пропозицій щодо розширення предмета бухгалтерського обліку можна представити таким чином (рис. 2.10).

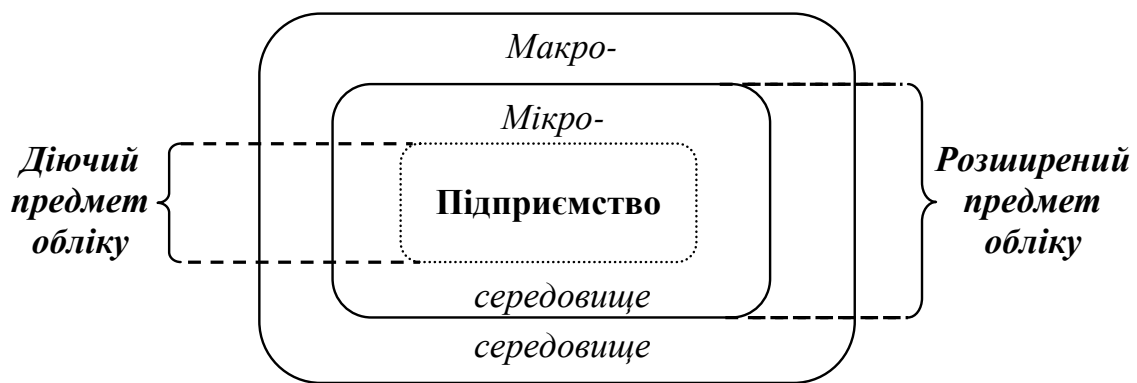


Рис. 2.10. Взаємозв'язок між підприємством та його мікро- і макросередовищем: обліково-предметний аспект

Представники *першої групи* пропонують ввести до складу об'єктів бухгалтерського обліку зовнішнє середовище підприємства загалом, без виокремлення його складових. Наприклад, І. І. Криштопа зазначає, що на сьогодні існує невідповідність вітчизняної системи бухгалтерського обліку потребам стратегічного управління, що перешкоджає прийняттю ефективних управлінських рішень та негативно впливає на стратегічну стій-

кість вітчизняних підприємств [132, с. 236–238]. Вирішення даної проблеми автор пропонує здійснювати шляхом розробки на базі існуючої системи бухгалтерського обліку (з певною модифікацією останньої) системи обліково-економічної інформації стратегічного характеру (стратегічного обліку), яка б акумулювала в собі дані, які не знаходять свого відображення в системах фінансового та управлінського обліку. Водночас автор не визначає конкретні об'єкти обліку, які раніше не знаходили свого відображення, однак інформація про які необхідна для прийняття стратегічних рішень.

На думку Д. С. Лозовицького, стратегічно орієнтована система обліку має бути достатньо гнучкою та, з одного боку, забезпечувати інформацію про процеси, які здійснюються у зовнішньому середовищі, а з іншого – бути інформаційним ресурсом для реалізації стратегії підприємства [239, с. 184].

Розвиток концепції стратегічного обліку, що значною мірою було зумовлено зростаючими вимогами користувачів, вплинув на формування цілей і завдань стратегічного обліку як функціонального напрямку бухгалтерського обліку, що відповідно потребує формування і уточнення його принципів. Намагаючись сформулювати теоретичні основи для відображення об'єктів зовнішнього середовища в обліковій системі підприємства, І. В. Алексєєва запропонувала принципи формування стратегічної звітності, одним з яких є принцип оцінки і обліку зовнішніх факторів макросередовища [6, с. 8]. Аналогічно С. Ф. Голов запропонував принцип релевантної економічної сукупності [70, с. 427], а З. В. Удалова пропонує принцип оцінки і обліку зовнішніх факторів [253, с. 173]. Введення в науковий обіг авторами та обґрунтування таких нових принципів обліку здійснюється з метою створення теоретико-методологічних передумов для оцінки і відображення в звітності складових зовнішнього середовища підприємства.

Окремі вчені, навіть виділяючи складові зовнішнього середовища підприємства (макросередовища країни, інфраструктури регіону, мікросередовища фірми), наголошують на необхідності їх повного відображення в бухгалтерському обліку з метою побудови ефективної системи стратегічного менеджменту [261, с. 400]. Таким чином, представники першої групи пропонують відображати в бухгалтерському обліку загалом зовнішнє середовище підприємства.

Представники *другої групи* розглядають як нову складову предмета бухгалтерського обліку безпосередньо макросередовище підприємства. Дослідники вважають, що для ефективного стратегічного управління слід обов'язково проводити моніторинг зовнішнього макросередовища, відс-

тежувати ризики і небезпеки, що постійно з'являються. Облікова ідентифікація, оцінка і відображення факторів зовнішнього впливу дозволяють відстежувати перманентні зміни, які відбуваються в макросередовищі, і своєчасно реагувати на них, створюючи передумови для підвищення ефективності діяльності підприємства.

Зокрема, на думку І. М. Богатої, відмінною особливістю стратегічного обліку є формування інформації про зовнішні чинники макросередовища в рамках системи моніторингу і взяття цих факторів до уваги [23, с. 42]. В стратегічному обліку власності слід використовувати транзакційну інформацію, сформовану в результаті моніторингу зовнішнього макросередовища підприємства, а також у стратегічному обліку – інформацію для здійснення моніторингу внутрішнього середовища [227].

На думку А. О. Фатенок-Ткачук та К. П. Замойської, сучасна облікова система має відповідати стратегічним цілям підприємства, тому при її побудові до уваги слід брати не тільки внутрішні фактори мікросередовища, а й враховувати вплив зовнішніх факторів макросередовища [260, с. 243]. Водночас у погляді авторів можна спостерігати певну суперечність, оскільки вони одночасно зазначають, що стратегічний облік має ті самі об'єкти, що досліджуються при звичайному обліковому процесі: фінансові та виробничі ресурси, фінансово-господарські процеси і результати діяльності, що сукупно становлять фінансово-виробничу діяльність [260, с. 244]. Відповідно, побудова концепції стратегічного обліку, що передбачає врахування впливу зовнішнього середовища, має обов'язково охоплювати нові об'єкти, що є елементами такого середовища, однак автори їх не виокремлюють.

Найбільш радикальними в підходах до розуміння сутності предмета стратегічного обліку є погляди В. М. Хомка та Г. В. Брик. На думку авторів стратегічний облік враховує зовнішні фактори макросередовища, орієнтований на облік невизначеності, базується на стратегіях, які розробляє підприємство. Найважливішою інформацією, яку необхідно використовувати в стратегічному обліку, є інформація, сформована у результаті моніторингу зовнішнього середовища підприємства. Водночас у стратегічному обліку формується інформація для здійснення моніторингу внутрішнього середовища [276]. Залишається незрозумілою позиція авторів, яким чином бухгалтерський облік може бути орієнтованим на невизначеність, оскільки генерована ним інформація є одним із засобів усунення невизначеності щодо діяльності підприємства. Також вважаємо, що бухгалтерський облік не базується на стратегіях підприємства, а є засобом інформаційної підтримки їх розробки і подальшої реалізації.

Важливою особливістю, на яку обов'язково слід звернути увагу, є те, що при розгляді мікросередовища як предмета бухгалтерського обліку одержана інформація може бути використана для управління ним, оскільки в результаті реалізації управлінських рішень на складові мікросередовища може бути здійснений вплив. Водночас менеджмент підприємства не може впливати на макросередовище, однак облікова інформація про нього необхідна для формування та успішної реалізації стратегії.

Відповідно на основі облікової інформації про мікросередовище може також здійснюватись управління ним, що не можна сказати про макросередовище, інформація про яке збирається і надається користувачам для управління підприємством. На основі облікової інформації про макросередовище стає неможливим безпосереднє управління як процес цілеспрямованого впливу, оскільки макросередовище не знаходиться під впливом менеджменту підприємства. Тому в даному випадку більш доречним є застосування поняття адаптації процесу функціонування підприємства, побудови і реалізації його стратегії відповідно до змін макросередовища.

Згідно з вищенаведеним вважаємо, що предмет бухгалтерського обліку може бути розширений лише в частині мікросередовища підприємства, а інформація про його макросередовище повинна збиратись за допомогою системи стратегічного аналізу не на постійній основі, як це робить облікова система, а на вимогу за наявності відповідного запиту з боку менеджменту підприємства.

Подібну позицію займає О. М. Селезньова. На її думку, інформаційне забезпечення стратегічного обліку має ґрунтуватися на системі інформаційного моніторингу діяльності організації і містити інформацію про зміни окремих факторів зовнішнього ділового середовища, стан ринків, систему обмежень, рух матеріальних, фінансових, інформаційних потоків, зміни в системі державного регулювання тощо. Стратегічний облік передбачає вивчення факторів зовнішнього підприємницького макросередовища функціонування підприємства (економічних, демографічних, природно-географічних та екологічних, політичних, правових, науково-технічних, культурних, соціальних) з акцентуванням уваги на факторах зовнішнього підприємницького мікросередовища – постачальниках, споживачах, посередниках, конкурентах, ринку робочої сили [218, с. 2]. Хоча автор і зазначає про необхідність вивчення факторів зовнішнього макросередовища, однак не розкриває ні облікових методів їх вивчення, ні загальних рекомендацій щодо побудови методики їх облікового відображення.

Для забезпечення відповідності обліково-аналітичного забезпечення обраним на підприємстві стратегіям необхідно, щоб сформована в обліко-

во-аналітичній системі інформація враховувала і зовнішні фактори, що впливають на фінансово-господарську діяльність сільськогосподарських організацій [254]. На думку автора, найважливіше значення в діяльності сільськогосподарських підприємств відіграє вплив технологічних факторів. Відповідно проблема розширення предмета обліку в частині введення до його складу об'єктів зовнішнього середовища також актуальна і для підприємств аграрного сектору.

На нашу думку, на сучасному рівні розвитку облікової методології неможливо забезпечити відображення в системі бухгалтерського обліку зміни всіх факторів зовнішнього макросередовища, зокрема таких: глобальні зміни в навколишньому середовищі; виснаження природних ресурсів; обмеженість сільськогосподарських угідь; дефіцит ресурсів і сировини; зростання забруднення природного середовища; зміна впливу держави на економіку; зміна нормативно-законодавчої бази; зміна культурних цінностей і норм поведінки тощо.

Запропонований підхід щодо необхідності введення лише зовнішнього мікросередовища до складу предмета стратегічного обліку підтверджує аналіз існуючих пропозицій дослідників щодо відображення в обліку об'єктів зовнішнього середовища підприємства. Так, С. Ф. Легенчук для забезпечення адекватності системи бухгалтерського обліку зростаючим потребам користувачів запропонував ввести до складу об'єктів бухгалтерського обліку активи та капітал зовнішнього середовища [155, с. 545]. Т. М. Музика як об'єкти зовнішнього управління в системі стратегічного обліку в сільськогосподарських організаціях виділяє постачальників і покупців, досліджує склад і характер відносин сільгоспвиробника з постачальниками і покупцями, ринки ресурсів і збуту продукції, стратегії закупівель і продажів [180, с. 231]. І. Г. Ушанов вважає, що одним з найважливіших напрямів застосування стратегічного управлінського обліку на підприємстві є аналіз прибутковості окремих клієнтів і основних клієнтських груп, результати якого часто руйнують ілюзії про те, що всі групи клієнтів здатні приносити однаковий прибуток. Для реалізації своїх головних фінансових цілей підприємство має володіти надійною і своєчасною інформацією про те, яка з існуючих і потенційних груп клієнтів є найбільш прибутковою, а яким категоріям споживачів підприємство реалізує продукцію фактично в збиток [259, с. 134]. Відповідно виділені авторами об'єкти є складовими зовнішнього мікросередовища, які можуть бути ідентифіковані як об'єкти стратегічного управління.

На сьогодні не всі дослідники розглядають можливість розширення системи бухгалтерського обліку шляхом введення до її складу об'єктів зов-

нішнього середовища. Зокрема, на думку Н. Л. Правдюк, фінансовий облік не може бути системою, яка надаватиме інформацію про зовнішнє середовище підприємства. Науковець зазначає, що можливість оперативно отримувати інформацію щодо ринкового середовища, діяльності господарських підрозділів визначає порядок застосування методів нормування, кореляційно-регресійного аналізу, математичної статистики [203, с. 303]. Існуюча на сьогодні система бухгалтерського (фінансового) обліку зі своїм методологічним апаратом не в змозі самостійно забезпечити інформаційну підтримку прийняття стратегічних управлінських рішень, прийняття яких здійснюється на основі аналізу зовнішнього середовища підприємства. Таким чином, автор наголошує на необхідності використання допоміжних інструментів для одержання інформації стратегічного характеру, удосконаленні традиційної облікової методології.

Слід виокремити групу дослідників у сфері бухгалтерського обліку, які вказують на необхідність розширення предмета бухгалтерського обліку в часі і в просторі (табл. 2.5).

На думку дослідників, погляди яких наведено в табл. 2.5, розширення предмета бухгалтерського обліку в часі і в просторі є важливою передумовою, що має бути використана як базис при розробці системи стратегічного обліку на підприємстві. Використання цієї передумови передбачає не лише удосконалення змістовного наповнення об'єктів бухгалтерського обліку, а й удосконалення облікової методології з метою забезпечення надання інформації про об'єкти зовнішнього середовища зацікавленим користувачам.

Існування таких поглядів авторів свідчить про комплексність застосовуваного ними підходу, що загалом дозволяє не лише наблизити облікову систему до запитів окремих груп користувачів облікової інформації, а й побудувати універсальну модель змін облікової системи в світлі розвитку сервісної функції бухгалтерського обліку як практичної діяльності, кінцевим результатом якої є формування облікового інформаційного продукту.

Введення нових видів об'єктів стратегічного обліку шляхом капіталізації витрат (інтелектуальний капітал, знання) та побудова системи фінансових і нефінансових показників. Окрім об'єктів зовнішнього середовища, за допомогою яких пропонується розширити предмет бухгалтерського обліку і більш точно сформулювати предмет стратегічного обліку, дослідники виділяють й інші нові об'єкти обліку, управління якими на підприємстві має стратегічну орієнтацію та від яких значною мірою залежить його стратегічна стійкість. Облікове відображення таких об'єктів у більшості випадків заборонено чинними обліковими стандартами (МСФЗ, П(С)БО тощо) внаслідок неможливості забезпечення їх достовірної ідентифікації та об'єктивної облікової оцінки.

Погляди вітчизняних дослідників щодо одночасного часово-просторового розширення предмета бухгалтерського обліку

<i>Автор</i>	<i>Характеристика підходу</i>
М. В. Болдуєв	Для побудови стратегічного управлінського обліку запропонований концептуальний підхід шляхом системного формування облікових інформаційних потоків, орієнтованих на інформаційне забезпечення стратегічного менеджменту з представленням інформації на різних рівнях у просторі й у часі на базі інструментів бухгалтерського інжинірингу і відповідних технічних засобів [30, с. 128].
Г. Є. Крохічева, Н. Тарасьянц	Стратегічна парадигма базується на ланцюжку цінностей і зовнішньому впливі. З позицій мети аналізу витрат, доходів і результатів для стратегічної парадигми характерно вирішення трьох завдань: отримання релевантної інформації, вирішення проблем і привертання уваги адміністрації. Вони вирішуються в рамках відповідних фракталів простору і часу з особливою увагою на облік зовнішніх факторів [136, с. 5].
Т. М. Одінцова	В умовах «економіки знань» якісно новий рівень управління та прийняття рішень передбачає, що облікова інформація має охоплювати не тільки минулі події, а й майбутні події, відображати не тільки внутрішні процеси, а й давати характеризувати зовнішнє середовище [190, с. 83].
В. З. Семанюк	Зміщення ролі обліку в напрямку питань стратегії потребує фундаментальних змін у розумінні суті обліку та його місця в системі управління компанією. Підсистема стратегічного обліку має бути гнучкою і забезпечувати менеджмент інформацією про особливості процесів у ринковому середовищі, використання ресурсів та перспективи діяльності підприємства на довготривалій період [219, с. 240].
І. І. Хахонова, Н. Н. Хахонова	Модель побудови стратегічного управлінського обліку має передбачати організацію системи моніторингу і можливість в її рамках здійснювати не тільки збір та аналіз інформації, а й прогнозування як внутрішніх факторів мікросередовища, так і зовнішніх факторів макросередовища [268, с. 724].

У більшості випадків такі об'єкти пов'язані з інтелектуальною та інноваційною діяльністю підприємств, у результаті чого у них з'являються додаткові конкурентні переваги. Оскільки результати інтелектуальної діяльності доволі важко піддаються вартісному вимірюванню, то значна кількість пропозицій щодо їх облікового відображення стосується суто тео-

ретичних аспектів без розкриття конкретних методик. Наприклад, Г. Є. Крохічева та Н. Тарасьянц разом з обліком зовнішніх впливів також пропонують забезпечувати облік знань, що має бути покладено в основу побудови стратегічної облікової парадигми [136, с. 5]. Проте автори не конкретизують, що саме вони розуміють як знання, кому вони належать і до якої групи облікових об'єктів вони можуть бути віднесені, що не дозволяє побудувати методику їх облікового відображення.

В умовах глобалізації економіки стратегічне управління формує новий етап розвитку науки про облік. Якщо облік ХХ ст. був спрямований лише на реєстрацію фактів господарської діяльності, що давало можливість здійснювати оперативне управління, то сьогодні його інформація забезпечує не лише потреби процесів виробництва та реалізації продукції, а й передбачає аналіз діяльності з урахуванням цілей на перспективу, використовуючи при цьому інформацію про головні чинники успіху: інновації в технологічних процесах та якість продукції з метою оптимізації стратегії розвитку підприємства [4, с. 536]. Т. О. Графова запропонувала організаційно-технічні і практичні положення щодо удосконалення стратегічного обліку інтелектуального капіталу на основі побудови авторської концепції управління інтелектуальними ресурсами [74, с. 45]. В розглянутих вище поглядах авторів наголошується на необхідності відображення в обліковій системі нових об'єктів – інновацій та інтелектуального капіталу, які займають важливе місце в процесі формування і реалізації стратегії підприємства. Для забезпечення практичної реалізації таких пропозицій необхідно враховувати відсутність таких об'єктів у національних облікових стандартах, зокрема в П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». Це викликає проблемні питання, оскільки передусім слід виявити відмінності інновацій та інтелектуального капіталу від нематеріальних активів, інтелектуальної власності та витрат на НДДКР, а потім говорити про можливість їх введення до складу облікової системи.

Після проведення у 2010 р. в м. Куала-Лумпур (Малайзія) XVIII Всесвітнього конгресу бухгалтерів, на якому було прийнято рішення про необхідність розширення фінансової звітності компаній нефінансовими показниками, з'явилась значна кількість пропозицій щодо розробки і удосконалення бухгалтерської нефінансової звітності, зокрема як інструменту інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту.

Нефінансова звітність дозволяє забезпечити надання менеджменту підприємства тієї інформації, яка відсутня в традиційній фінансовій звітності або щодо тих ресурсів підприємства, для яких неможливо забезпечити достовірну оцінку або відсутні докази щодо можливості одержання при їх

використанні майбутніх економічних вигод. Водночас такі ресурси є об'єктами стратегічного управління, оскільки їм належить важлива роль у збереженні стратегічної стійкості підприємства і одержання конкурентних переваг. Наприклад, Т. О. Графова, О. В. Кузнецова та В. І. Ткач [76, с. 7] вважають, що структурний, споживчий і людський капітал становлять 90% від активів інституційної одиниці та їх майбутньої економічної вигоди. Тому для усунення інформаційної невизначеності щодо таких стратегічно важливих ресурсів, які на сьогодні значною мірою не відображаються в системі обліку і фінансової звітності, дослідники пропонують розробляти внутрішні та зовнішні нефінансові звіти з відповідними показниками.

М. І. Сидорова щодо цього зазначає, що у рамках стратегічного підходу до обліку, аналізу та планування виникає необхідність введення в бухгалтерську звітність не тільки показників, що характеризують фінансовий стан і фінансові результати діяльності, а й інформації нефінансового характеру, наприклад, про ризики невиконання вимог якості та економічної безпеки, про соціальні заходи, про застосування енергозберігаючих технологій тощо [224, с. 4]. На думку Д. Л. Савенкова, для стратегічного управління важливим є використання показника «відносна частка ринку», який вводиться на багатьох підприємствах в управлінську звітність на основі інформаційної системи продажів і маркетингу [217, с. 35]. Таким чином, в умовах реалізації стратегічного підходу до управління підприємством необхідно розробити набір нефінансових показників діяльності підприємства стратегічної орієнтації, тобто таких показників, які б забезпечували успішне виконання процесів формування, впровадження, оцінювання і контроль стратегії підприємств.

2. Розширення облікової методології. Одним із подальших напрямів розвитку облікової науки, що передбачає підвищення її якісного рівня, є процес «інтелектуалізації бухгалтерського обліку». Його основою є залучення нових ефективних методів пізнання господарської діяльності підприємства і факторів, що впливають на неї, та нових способів і прийомів обробки й узагальнення облікової інформації відповідно до зростаючих потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів, які перебувають в процесі постійних змін у зв'язку із трансформацією умов і підходів до ведення бізнесу.

На сьогодні відсутній єдиний загальний підхід до розуміння сутності інтелектуалізації бухгалтерського обліку, однак більшість вчених дотримується позиції, що даний процес стосується удосконалення методології бухгалтерського обліку як практичної діяльності або окремих її елементів (табл. 2.6).

Підходи дослідників до розуміння сутності процесу «інтелектуалізації бухгалтерського обліку»

<i>Автор</i>	<i>Характеристика підходу</i>
Т. О. Графова	У сфері бухгалтерського обліку процес інтелектуалізації відбувається в декількох напрямках: 1) підвищення вартості знань, розширення використання інжинірингових інструментів, створення нових систем обліку (транзакційний управлінський і стратегічний, функціональні методи обліку тощо); 2) розробка систем мережевого і віртуального обліку та звітності [74, с. 3].
М. С. Пушкар	Інтелектуалізація обліку – властивість системи генерувати інформаційні ресурси спеціального призначення – забезпечує розширення знань про внутрішні і зовнішні фактори розвитку та формування компетенцій, що передбачає можливість виділення із загальної системи обліку такої підсистеми, яка би мала мету, структуру і функції, спрямовані на отримання та систематизацію знань підприємства [208, с. 56].
М. І. Сидорова	Інтелектуалізація сучасної інформаційної системи бухгалтерського обліку відбудеться за таких умов: 1) вона має бути відкритою системою, вільно інтегруватися з системами партнерів по бізнесу; 2) використовувати можливості концентрації облікової інформації в сховищах; 3) мати логічну структуру побудови за типом «штучний інтелект» або «експертні системи» [223].

Аналіз наведених поглядів (табл. 2.6) дозволяє дійти висновку, що одним із перспективних напрямів розвитку бухгалтерського обліку є удосконалення його методології, яка б забезпечувала обробку і надання інформації для прийняття стратегічних управлінських рішень.

Оскільки кожен факт господарської діяльності відображається у підсистемах обліку відповідно до завдань кожної з них, специфічних методів та інструментів створення чи опрацювання інформації [219, с. 239], то й система стратегічного обліку використовує власний методологічний інструментарій для формування інформаційного продукту, що забезпечує інформаційну підтримку процесу формування і реалізації стратегії підприємства.

Розглянуті вище напрями зміни предмета бухгалтерського обліку в просторі і в часі зумовлюють необхідність розгляду їх застосування щодо традиційних та нових (стратегічно орієнтованих) методів обліку, виділення яких зумовлене зростаючими потребами стратегічного менеджменту,

що передбачають необхідність формування облікової інформації в нових (стратегічних) розрізах і форматах (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Взаємозв'язок між обліковою методологією та елементами розширеного предмета бухгалтерського обліку

Види методів обліку	Традиційний предмет обліку	Розширення предмета обліку в часі	Розширення і структуризація предмета обліку в просторі	
		Перспективні ФГЖ	Об'єкти зовнішнього середовища	Нові капіталізовані об'єкти
Традиційні методи бухгалтерського обліку	–	+	+	+
Методи стратегічного обліку	+	+	+	+

В табл. 2.7 визначено вісім загальних варіантів взаємозв'язку між обліковою методологією та елементами розширеного предмета бухгалтерського обліку. Окрім першого варіанта досліджень, сім з визначених варіантів є напрямом подальшого удосконалення бухгалтерської науки в напрямі забезпечення побудови стратегічно орієнтованої системи бухгалтерського обліку.

Кожен з виділених варіантів стосується нових стратегічних об'єктів обліку або методів стратегічного обліку, що у поєднанні з традиційним предметом і традиційними методами дозволяють сформулювати предметно-методологічне поле подальших наукових досліджень у сфері стратегічного обліку.

Якщо розглянути наведені в табл. 2.7 загальні варіанти взаємозв'язку між обліковою методологією та елементами розширеного предмета бухгалтерського обліку з позиції розширення облікової методології, то можна виділити два основні напрями такого розширення:

1. Для обліку традиційних фактів господарського життя і об'єктів обліку використовуються нові методи стратегічного фінансового і управлінського обліку. Зокрема, за таким підходом для облікового відображення активів і пасивів підприємства можуть бути застосовані похідні (імунізаційні, стратегічні, віртуальні, актуарні, дисконтовані тощо) балансові звіти як метод стратегічного обліку. Наприклад, О. М. Євстаф'єва зазначає, що застосування системи похідних балансових звітів значно під-

вищити аналітичну цінність показників вартості власного капіталу для інвесторів, власників, менеджерів [93, с. 224]. Таким чином, авторка пропонує удосконалити процедуру оцінки вартості власного капіталу на основі застосування стратегічного балансового звіту.

Також вчені пропонують й інші методи стратегічного обліку для відображення традиційних об'єктів обліку. Так, М. Б. Чіркова, С. І. Хорошков та І. В. Фецович вважають, що процес нарахування амортизації основних засобів відображає довгостроковий характер стратегічних управлінських рішень, що призводить до розробки амортизаційної політики організації [280, с. 29], тому для обліку амортизації основних засобів авторами було побудовано методіку стратегічного обліку на основі використання структурованого плану рахунків.

Н. Н. Хахонова зазначає, що для забезпечення підприємству переваг в умовах сильної конкуренції необхідним є застосування стратегічного обліку грошових потоків, який є частиною її стратегії і базується на різних типах інформації [270]. Такої самої думки дотримується І. В. Семененя [220, с. 12]. Отже, для обліку грошових потоків мають бути використані методи стратегічного обліку, що забезпечать надання ретроспективної і перспективної інформації про рівень вільного грошового потоку підприємства, їх припливи і відпливи за напрямками стратегічної активності.

Наведені вище позиції авторів (О. М. Євстаф'єва, І. В. Семененя, Н. Н. Хахонова, М. Б. Чіркова, С. І. Хорошков та І. В. Фецович) є прикладом застосування методів стратегічного обліку до традиційних облікових об'єктів з метою побудови системи стратегічного обліку на підприємстві, що вважається основою інформаційного супроводу системи стратегічного менеджменту та сприятиме адаптації підприємства до несприятливих змін у зовнішньому середовищі і забезпечуватиме досягнення стійких конкурентних переваг.

2. Удосконалення порядку застосування нових методів обліку до нових об'єктів стратегічного обліку. Значна кількість вчених, відповідно до сучасних тенденцій розвитку концепції стратегічного менеджменту, застосовує методи стратегічного обліку не лише до традиційних облікових об'єктів, а й до новостворених об'єктів, які або взагалі не відображались в обліковій системі, або раніше не агрегувались у тому вигляді, в якому в сучасних умовах необхідна інформація для прийняття стратегічних управлінських рішень, оцінювання і контролю прийнятої стратегії.

На сьогодні вчені використовують значну кількість методів стратегічного обліку, які об'єднуються за загальною назвою інструментів бухгалтерського інжинірингу. Їх застосування на практиці не лише покращує

процес інформаційного супроводу формування і реалізації стратегії підприємства, а й підвищує ефективність управління всіма економічними процесами. Як зазначає з цього приводу В. М. Жук, бухгалтерський інжиніринг синтезує методи і інструменти суміжних наук і практик, роблячи роботу системи обліку, контролю і аналізу більш масштабною та ефективною [101, с. 377]. Побудована на основі інструментів бухгалтерського інжинірингу система стратегічного обліку підвищуватиме якість інформаційно-аналітичного забезпечення управління економічними процесами.

Проте на сьогодні серед вчених-обліковців немає єдиної точки зору щодо набору облікових інжинірингових інструментів, оскільки сама інжинірингова теорія бухгалтерського обліку перебуває на стадії свого розвитку і удосконалення (табл. 2.8).

Аналіз наведених у табл. 2.8 підходів до визначення складових бухгалтерського інжинірингу свідчить, що вони мають універсальний характер та можуть бути використані як методів стратегічного обліку. Конкретний набір методів, що можуть бути використані на підприємстві, залежить від потреб користувачів в обліковій інформації стратегічного характеру.

Також слід зазначити, що доволі часто інжинірингові методи у стратегічному обліку використовують для одержання інформації про об'єкти обліку, які властиві лише стратегічно орієнтованій інформаційній системі підприємства. Так, проаналізувавши праці російських учених у сфері стратегічного обліку, які досліджують проблематику розвитку його інструментарію, О. М. Євстаф'єва встановила, що особливістю стратегічних балансових звітів є постановка на облік зовнішніх факторів. І в даному випадку мову слід вести не про постановку на облік зовнішніх і внутрішніх факторів, а про відображення в обліково-аналітичній системі комерційної організації фактів господарського життя з урахуванням факторів макро- і мікросередовища і ризиків, що впливають з них [92, с. 2]. Таким чином, переважна більшість похідних балансових звітів стосується нових стратегічних об'єктів обліку, зокрема елементів зовнішнього середовища підприємства, що впливають на фінансові показники підприємства, а інформація, наведена в таких звітах, орієнтована на прогнозоване майбутнє.

Окрім елементів зовнішнього середовища, за допомогою елементів стратегічного обліку Т. О. Графова також запропонувала відображати інтелектуальний капітал підприємства [75, с. 7], що є одним із найважливіших об'єктів системи стратегічного управління. На основі використання структурованого плану рахунків авторка запропонувала підхід до інтеграції в систему фінансового обліку трансакційного управлінського та стратегічного обліку інтелектуального капіталу.

Складові бухгалтерського інжинірингу в поглядах вчених

<i>Автор</i>	<i>Характеристика підходу</i>
О. В. Кузнецова	Необхідним є створення системи управлінського та стратегічного обліку на базі використання інструментів бухгалтерського інжинірингу (ситуаційного, моніторингового, імунізаційного, хеджованого, інтегрованого ризиків, стратегічного і фрактального похідних балансових звітів) [140, с. 24] та агрегованих проводок на базі структурованих планів рахунків з метою забезпечення бухгалтерського управління економічними процесами [140, с. 35].
Т. О. Графова	До інструментів бухгалтерського інжинірингу належать: структурований план рахунків, економічні агрегати, агреговані бухгалтерські проводки, чисті активи і пасиви в адекватних оцінках, система похідних балансових звітів (структурний, споживчий, біхевіористичний, маркетингово-екологічний, інтелектуальний, інноваційний, помірно-оптимізаційний, інерційний тощо) [74, с. 23].
М. В. Шумейко	До інжинірингового інструментарію зараховують: кваліметричні оцінки, інжиніринговий структурований план рахунків, інжинірингові похідні балансові звіти, інжинірингові зміни, інжинірингові агрегати й агреговані проводки, інжинірингові вимірники [291, с. 23].
В. І. Ткач, М. В. Шумейко	Інжиніринговий метод функціонує на базі єдиного інформаційного поля фінансового обліку з орієнтацією на використання структурованого плану рахунків з системою інжинірингової обробки інформації: система початкових і кінцевих операторів; інжинірингові механізми фінансового обліку; інжиніринговий облік; інжинірингові механізми управлінського, стратегічного та трансакційного обліку; інжинірингові форми звітності [242, с. 89].

Вищенаведене дозволяє констатувати, що на сьогодні методологія стратегічного обліку, в основу якої покладені інжинірингові методи обліку, доволі часто використовується для побудови методик облікового відображення нових об'єктів стратегічного обліку.

Враховуючи необхідність виділення нових методів та об'єктів в системі стратегічного обліку для забезпечення надання необхідної інформації стратегічного характеру зацікавленим внутрішнім і зовнішнім користувачам, важливим питанням, що потребує вирішення, є пошук найбільш ефе-

ктивних форм взаємодії системи стратегічного обліку з системами фінансового та управлінського обліку, що знайшли значне поширення на підприємствах.

З позиції побудови концепції стратегічного обліку на сільськогосподарських підприємствах найбільш доцільним є застосування інтегрованого підходу, що передбачає поєднання у складі методології обліку традиційних методів і методів стратегічного обліку, введення до складу предмета бухгалтерського обліку тих сфер діяльності підприємства і його середовища, які є складовою предмета стратегічного обліку. Пріоритетність застосування такого підходу, на думку В. В. Лесняка, визначається такими умовами:

1) відпадає необхідність у розробці самостійної системи стратегічних рахунків і звітності;

2) наявна інтеграція бухгалтерських фінансових і інжинірингових механізмів та інструментів стратегічного обліку;

3) забезпечується можливість використання переваг структурування планів рахунків, в першу чергу, інформаційної місткості і зв'язку зі структурою конкретної організації;

4) архітектоніка структурованого плану рахунків дозволяє інтегрувати об'єкти стратегічного обліку на базі комплексу інструментів бухгалтерського інжинірингу;

5) інтегрований стратегічний облік спрямований на досягнення конкурентних переваг підприємства за рахунок ефективного управління об'єктами ресурсного потенціалу та зовнішніми об'єктами [157, с. 218–219].

Сфери наукових досліджень, які виникають у зв'язку з побудовою стратегічно орієнтованої системи обліку. При побудові системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту важливе значення має його співвідношення із системою стратегічного менеджменту та з елементами її предмета, що не належать до складу діючої облікової системи, зокрема зовнішнім середовищем підприємства. До системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту можуть бути застосовані три підходи, що визначають можливі варіанти розуміння його сутності та шляхи подальшого удосконалення:

– *раціоналістський*, що передбачає пошук оптимального варіанта системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту в умовах відповідного зовнішнього середовища. За такого підходу може існувати лише один варіант побудови системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту (один варіант найбільш оптимальної облікової стратегічно орієнтованої методології), використання якого за-

безпечуватиме одержання максимального ефекту при формулюванні та реалізації стратегії підприємства;

– *еволюціоністський (адаптивний)*, що базується на сприйнятті об’єктивного існування зовнішнього середовища, відповідно до змін і розвитку якого відбувається розвиток стратегій підприємства та системи його обліково-аналітичного забезпечення. Зі зміною зовнішнього середовища відбувається переорієнтація стратегій підприємства, в результаті чого має бути перебудована на підприємстві система обліково-аналітичного забезпечення, яка підлаштовується під обрані на підприємстві типи та види стратегій;

– *процесний*, що передбачає визнання невизначеності майбутнього як об’єктивно існуючого явища. При цьому воно не розглядається як повністю непередбачуване, оскільки окремі процеси можуть бути прогнозовані та змодельовані за допомогою використання аналітичних і раціональних методів. Реалізація цього підходу передбачає розширення системи бухгалтерського обліку в часовому вимірі, зокрема шляхом введення до складу його предмета прогнозних і стратегічних фактів господарського життя, що дозволить побудувати прогнозні і стратегічні фінансові і управлінські звіти, які стануть інформаційною основою для прийняття стратегічних управлінських рішень.

На основі трьох виділених вище підходів можна побудувати модель розвитку предметно-методологічних аспектів бухгалтерського обліку, спрямованих на забезпечення підвищення ефективності стратегічного менеджменту підприємства (рис. 2.11).

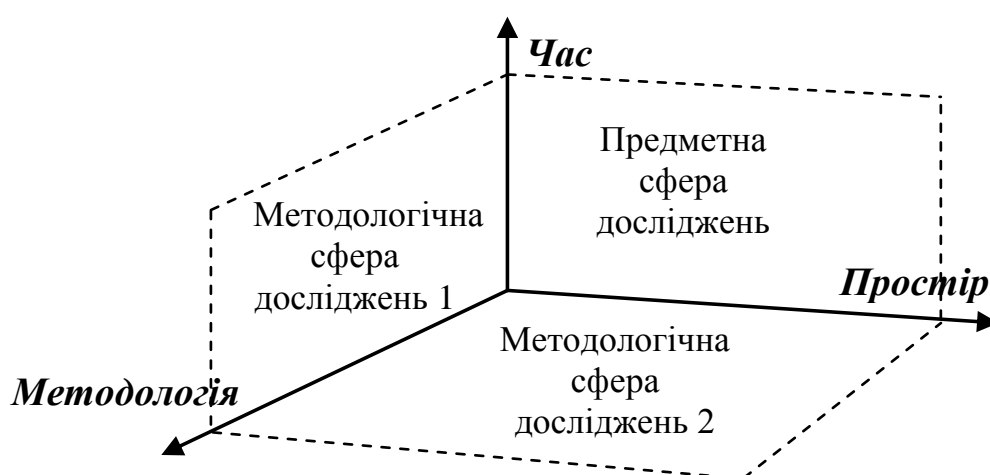


Рис. 2.11. Тривимірна модель розвитку предметно-методологічних аспектів бухгалтерського обліку в напрямі забезпечення стратегічної орієнтації

Запропонована модель (рис. 2.11) побудована з врахуванням основних відмінностей стратегічно орієнтованої системи обліку від традиційної облікової системи:

- в ній обліковуються нові види фактів господарського життя (прогнози та стратегічні);

- виокремлюються нові види об'єктів стратегічного обліку (об'єкти зовнішнього середовища, нові капіталізовані об'єкти тощо).

- для обліку існуючих (традиційних) видів фактів господарського життя і об'єктів обліку використовуються нові методи фінансового і управлінського обліку (прогнози, похідні, стратегічні, фрактальні тощо);

У результаті можна виокремити три нових сфери наукових досліджень у бухгалтерському обліку, що пов'язані з побудовою стратегічно орієнтованої системи обліку на підприємствах, яка має забезпечити подолання дефіциту в обліковій інформації стратегічного характеру:

- предметна сфера досліджень, що передбачає необхідність проведення наукових пошуків щодо розширення предмета бухгалтерського обліку в часі і просторі, аналізу впливу цих змін на обліковий інформаційний продукт, що генерується обліковою системою підприємства;

- методологічна сфера досліджень 1, яка стосується застосування існуючих і нових методів бухгалтерського обліку щодо зміни часової орієнтації предмета бухгалтерського обліку, тобто введення до його складу перспективних (прогнозних, стратегічних) фактів господарського життя;

- методологічна сфера досліджень 2, що пов'язана із застосуванням існуючих і нових методів бухгалтерського обліку щодо зміни просторової орієнтації предмета бухгалтерського обліку, що передбачає введення зовнішнього середовища та нових об'єктів обліку (інтелектуального капіталу, знань тощо).

2.5. Концепція побудови стратегічного обліку на сільськогосподарських підприємствах

В останні роки в фаховій літературі з бухгалтерського обліку вітчизняні вчені (С. Ф. Голов, В. М. Жук, Н. М. Малюга, С. Ф. Легенчук, В. Б. Моссаковський, М. С. Пушкар, В. В. Сопко, В. А. Шпак, І. Й. Яремко та ін.) значну увагу приділяли удосконаленню його концептуальних основ, що може бути обґрунтоване такими причинами:

– в сучасних умовах бухгалтерський облік перебуває у фазі докорінного реформування на теоретичному, методологічному та організаційному рівнях, що зумовлює необхідність формування відправної точки подальших досліджень – керівних ідей та системи поглядів на його подальший розвиток і застосування в практичній діяльності підприємств з урахуванням специфіки ринкових умов національної економіки;

– в Україні, незважаючи на значну кількість нормативних документів, що регламентують порядок ведення й організації обліку на підприємствах, відсутня концептуальна основа як основоположний документ, який би виконував функцію фундаментальної теорії для розбудови організаційно-методологічних положень бухгалтерського обліку;

– формування наукових знань у вигляді облікових концепцій дозволяє провести їх синтез, об'єднавши їх в єдину систему, що створює необхідні передумови для їх ефективного впровадження в практичну діяльність підприємств на основі загальної стратегії дій.

Існуючі на сьогодні облікові концепції стосуються розвитку бухгалтерського обліку загалом (С. Ф. Голов, В. М. Жук, О. П. Кундря-Висоцька, Н. М. Малюга, М. С. Пушкар), його організації на підприємстві (В. А. Шпак), облікового забезпечення управління витратами підприємств (В. Б. Моссаковський), управлінського обліку (Н. М. Савченко, І. Б. Садовська), окремих облікових об'єктів (обліку інтелектуального капіталу – С. Ф. Легенчук; обліку пасивів (капіталу, власності) – В. В. Сопко) тощо. Враховуючи доцільність використання концептуального підходу до побудови системи облікових знань, для побудови ефективної системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління необхідною є побудова концепції стратегічного обліку.

При побудові концепції стратегічного обліку слід враховувати такі базові теоретичні установки бухгалтерського обліку як функціональної науки:

– бухгалтерський облік не існує сам для себе, він виконує сервісну функцію в системі управління, зокрема стратегічного, будучи при цьому

однією із підсистем, яка відіграє важливу роль у формуванні вартості підприємства;

- варіант облікової технології, що використовується на підприємстві, має бути повністю підпорядкований потребам системи управління, орієнтований на забезпечення досягнення стратегічних цілей;

- набір методів обліку, що використовуються для трансформації ідентифікованих фактів господарського життя в облікову інформацію, має відповідати потребам суб'єктів, що приймають стратегічні управлінські рішення;

- обліково-аналітична система має відповідати обраній на підприємстві стратегії.

Першим етапом розробки концепції стратегічного обліку є аналіз можливих варіантів її побудови відповідно до особливостей потреб суб'єктів, що приймають стратегічні управлінські рішення.

На сьогодні існує значна кількість варіантів розробки обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління підприємством, однак не всі з них передбачають використання як основи стратегічно орієнтованої системи обліку. До того ж не всі дослідники пропонують концепцію розвитку стратегічного обліку у вигляді певної системи або моделі, що значно полегшило б її практичне впровадження в умовах застосування сучасних інформаційних систем і технологій. Наприклад, О. А. Мошківська, досліджуючи питання формування концептуальних засад стратегічного управлінського обліку [178, с. 15–159], розглядає різні теоретико-методологічні аспекти побудови системи стратегічного управлінського обліку (поняття, функції, принципи, методи), однак вона не розробила загальної концептуальної основи, яка б дозволила визначити місце і роль стратегічного управлінського обліку в інформаційному забезпеченні стратегічного менеджменту.

З метою забезпечення задоволення управлінських потреб щодо інформаційного супроводу процесу формування, реалізації і моніторингу стратегій підприємства запропоновано використовувати корпоративну стратегічну обліково-аналітичну систему. Алгоритм вибору корпоративної стратегічної обліково-аналітичної системи із існуючих альтернатив на основі врахування управлінських потреб представлено в табл. 2.9.

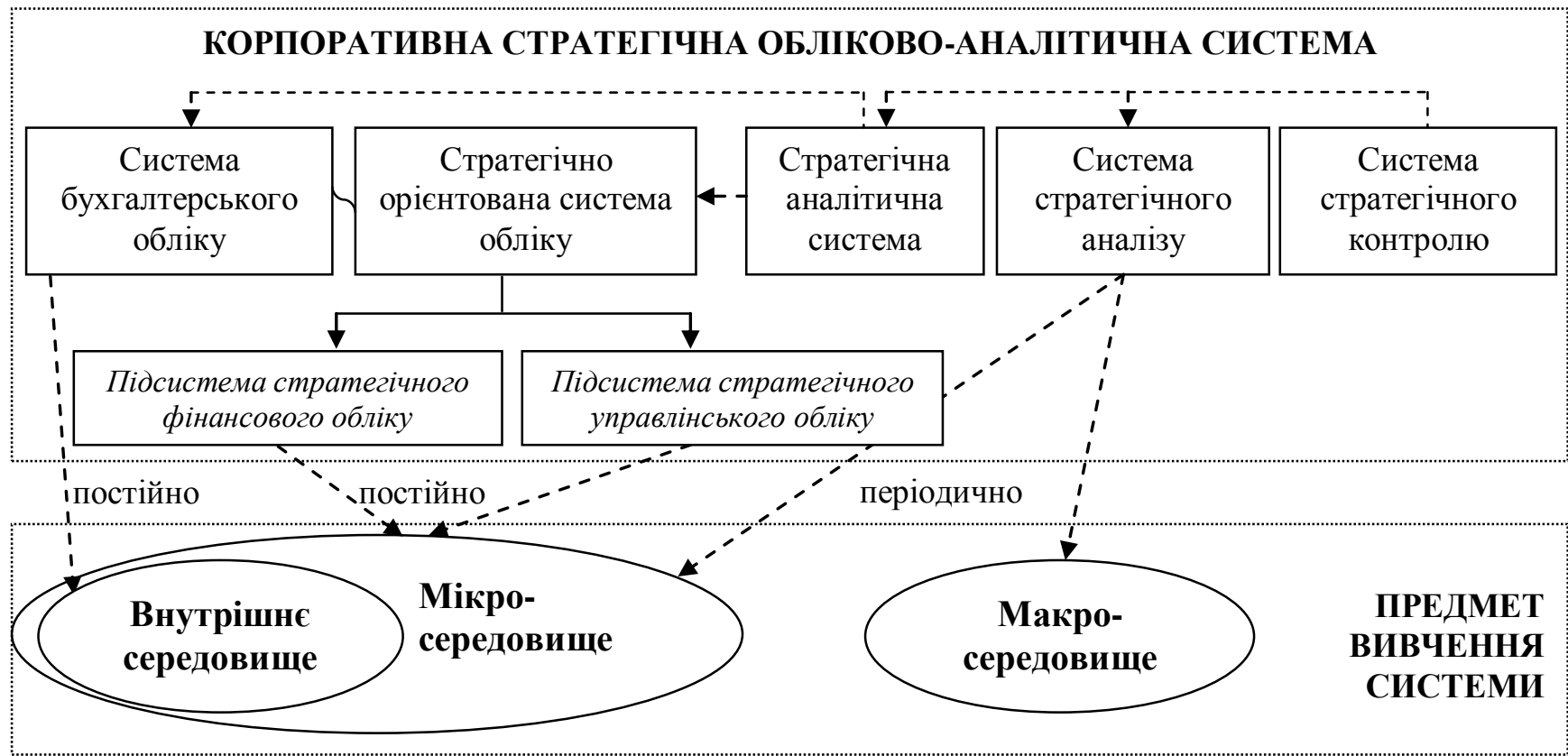
Розробка корпоративної стратегічної обліково-аналітичної системи базується на застосуванні комплексного підходу до формування інформаційного супроводу стратегічного менеджменту, що передбачає використання удосконаленої системи обліку (фінансового й управлінського) та аналізу.

Таблиця 2.9

Управлінські потреби та можливі шляхи їх задоволення
в контексті побудови системи стратегічного управління

<i>Існуючі управлінські потреби</i>	<i>Можливі шляхи задоволення управлінських потреб</i>	
Необхідність забезпечення ефективного функціонування в довгостроковому періоді в умовах мінливого зовнішнього середовища	Система стратегічного управління	
Необхідність побудови системи стратегічного управління	Система стратегічного менеджменту підприємства	
Впровадження управлінських інформаційних систем для забезпечення інформаційного супроводу реалізації стратегії підприємства. Необхідність розробки системи інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту	Існуючі альтернативні варіанти	Система збалансованих показників (охоплює систему обліку й інші системи моніторингу зовнішнього середовища)
		Система фінансового обліку
		Система управлінського обліку
		Система стратегічного аналізу
Необхідність розробки системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту підприємства	Єдина комплексна система стратегічного обліку (фінансового й управлінського)	
Необхідність розробки корпоративної стратегічної обліково-аналітичної системи	<i>Корпоративна стратегічна обліково-аналітична система, побудована на основі удосконаленої існуючої системи обліку (фінансового й управлінського) та удосконаленої стратегічної аналітичної підсистеми, що містить підсистеми стратегічного аналізу і стратегічного контролю</i>	

Другим етапом розробки концепції стратегічного обліку є аналіз взаємодії стратегічних облікових підсистем з іншими інформаційними системами у складі корпоративної стратегічної обліково-аналітичної системи з метою визначення їх предметної сфери, розмежування функцій та встановлення міжсистемних взаємозв'язків. Запропонована ідеальна структура такої системи, тобто авторське бачення бажаного стану побудови системи стратегічного обліку на сільськогосподарських підприємствах України, наведена на рис. 2.12.



- ~ Частина інформації використовується одночасно двома системами.
- -> Спрямування предмета дослідження.

Рис. 2.12. Структура корпоративної стратегічної обліково-аналітичної системи

Запропонована структура корпоративної стратегічної обліково-аналітичної системи охоплює такі основні елементи, що є основою обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту підприємства, розвитку яких повинна бути приділена основна увага: підсистема стратегічного фінансового обліку, підсистема стратегічного управлінського обліку та стратегічна аналітична система. Дані елементи системи є найменш вивченими і дослідженими. Існує незначна кількість публікацій, в яких розкриваються теоретико-методологічні засади їх функціонування та особливості застосування в практичній діяльності підприємств.

Запропонована система (рис. 2.12) може бути застосована на великих сільськогосподарських підприємствах та об'єднаннях підприємств, які використовують сучасні корпоративні інформаційні системи не нижче ERP-класу, що створює можливості для ефективного впровадження стратегічного облікового інструментарію. В окремих випадках набір елементів системи при її практичному впровадженні може бути звужений залежно від рівня розвитку системи стратегічного менеджменту підприємства. Порядок відбору елементів такої системи конкретизує М. С. Пушкар, беручи за основу масштаб матеріальних систем. Зокрема, на думку автора, доцільним є:

- для гіпервеликих систем – гіперсистемне вимірювання міри впливу певної системи на результативність функціонування надсистеми (впровадження системи управлінського та стратегічного обліку);

- для метагіперсистеми – метагіперсистемне вимірювання міри впливу певної системи на результативність функціонування метагіперсистеми (обов'язковість ведення стратегічного обліку) [204, с. 163]. Відповідно залежно від масштабу підприємства у нього з'являються потреби у впровадженні відокремлених систем стратегічного фінансового та стратегічного обліку.

У складі корпоративної стратегічної обліково-аналітичної системи виділено дві аналітичні підсистеми – систему стратегічного аналізу та стратегічну аналітичну систему, без ефективної роботи яких впровадження дієвої системи стратегічного менеджменту на підприємстві є неможливим. Як зазначає Н. Н. Хахонова, інтеграція в рамках однієї системи обліково-аналітичного забезпечення одночасно двох підходів – бухгалтерського та аналітичного – дозволяє сформуванню достовірну (реалістичну) інформацію стратегічного характеру, яка буде базою для розробки стратегічних управлінських рішень та їх своєчасного коригування за необхідності [269, с. 9].

Система стратегічного аналізу має глибоку історію розвитку та передбачає аналіз формування зв'язків підприємства з її зовнішнім середовищем. Якщо для аналізу внутрішнього середовища вона використовує облікові дані, то для аналізу зовнішнього середовища підприємства засто-

совуються власні, позаоблікові методи (SWOT, PEST, «5 сил Портера» тощо).

З метою забезпечення аналітичного супроводу прийняття стратегічних управлінських рішень на основі облікової інформації стратегічного типу, що генерується системами стратегічного фінансового та стратегічного управлінського обліку, запропоновано виокремити стратегічну аналітичну систему, яка дозволить усунути існуючі недоліки системи стратегічного аналізу та доповнити її новими аналітичними показниками, що використовуватимуться в процесі формулювання, розробки, вибору, реалізації, моніторингу та контролю виконання обраної стратегії.

Роль аналітичних систем у складі корпоративної стратегічної обліково-аналітичної системи є дуже значною, оскільки для прийняття стратегічних управлінських рішень має бути максимально використана і оброблена інформація про стан і динаміку зовнішнього середовища підприємства, для якого є звичним проходження різних змін. Розвиток і удосконалення аналітичних систем напряду сприяє розвитку облікової системи підприємства, висуваючи до облікової інформації нові вимоги та спонукаючи до необхідності трансформації облікової методології. Як зауважує щодо цього Г. Г. Кірейцев, забезпечення інтегрованості обліку й економічного аналізу з менеджментом при їх вивченні дозволить перейти на новий рівень підготовки спеціалістів в галузі обліку й аудиту, адекватний до вимог ринку праці за цією спеціальністю [123, с. 88–89]. Таким чином, виокремлення у складі корпоративної стратегічної обліково-аналітичної системи двох аналітичних підсистем є відповіддю на необхідність удосконалення системи ідентифікації процесів, що відбуваються у зовнішньому середовищі та впливають на процес стратегічного менеджменту підприємства.

На думку П. Друкера, , неможливо одержати абсолютно всю інформацію про зовнішнє середовище, незважаючи навіть на засилля спеціалізованих масових видань. Немає жодної – навіть найбільш надійної – інформації про економічні умови більшої частини Китаю, наприклад, про правову ситуацію в державах, що з'явилися на карті після розпаду Радянської імперії [88, с. 139], однак одночасне використання системи стратегічного аналізу та стратегічної аналітичної системи на підприємстві дозволяє створити необхідні передумови для підвищення ефективності процесу прийняття стратегічних управлінських рішень на основі використання стратегічної облікової та позаоблікової інформації.

Необхідність виділення двох аналітичних підсистем також обґрунтовується тим, що у сучасних швидкозмінних економічних умовах сільськогосподарські підприємства мають прагнути не до виживання «як доведеться», а

постійно адаптуватися до змін зовнішнього середовища. Цим зумовлюється увага сучасних дослідників до значення таких властивостей підприємства, як гнучкість і пристосованість до зовнішніх чинників [280, с. 24].

Процеси формування та обробки цих двох видів інформації мають бути організовані таким чином, щоб забезпечувати інформаційну підтримку розробки нових стратегічних альтернатив та коригування обраної стратегії. В даному випадку недостатнім є лише генерування стратегічної інформації без врахування особливостей її використання кінцевими користувачами. Така інформація має бути інтегрована в загальну інформаційну базу підприємства та в процес розробки і реалізації стратегії та здійснювати вплив на стратегічні ініціативи підприємства.

Таким чином, представлена концепція побудови стратегічного обліку на сільськогосподарських підприємствах передбачає необхідність розробки і впровадження корпоративної стратегічної обліково-аналітичної системи, що є сукупністю підсистем бухгалтерського обліку, стратегічного фінансового обліку, стратегічного управлінського обліку, економічного і стратегічного аналізу та стратегічного контролю.

Основними організаційно-методологічними напрямками розвитку корпоративної стратегічної обліково-аналітичної системи є такі:

- аналіз зростаючих потреб користувачів в обліковій інформації стратегічного характеру, що використовується для аналізу стратегічного розвитку підприємства;

- аналіз недоліків системи фінансового обліку на основі визначення невідповідності потребам стратегічного менеджменту та адекватне удосконалення його теоретико-методологічних засад;

- удосконалення системи стратегічного управлінського обліку на основі врахування фундаментальних теоретико-методологічних засад концепції стратегічного менеджменту (стратегічне позиціонування, ланцюжки цінностей тощо);

- розробка теоретичних, методологічних та організаційних засад стратегічної аналітичної системи підприємства, що функціонуватиме на основі використання облікової інформації стратегічного характеру;

- удосконалення системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного аналізу та стратегічного контролю з урахуванням особливостей розвитку сучасних економічних систем;

- розробка системи показників стратегічного розвитку підприємства відповідно до наявних конкурентних переваг, стратегічної позиції, визначених стратегічних цілей, місії та стратегічного бачення підприємства.

Висновки до розділу 2

1. За результатами проведеного дослідження встановлено, що стратегічний облік не є видом бухгалтерського обліку. Він є одним із його функціональних напрямів, спрямованих на створення належної інформаційної підтримки прийняття стратегічних управлінських рішень шляхом використання методів різних видів бухгалтерського обліку, економічного аналізу і контролю.

2. Виділено два основні види стратегічного обліку – стратегічний фінансовий та стратегічний управлінський облік. Використання такого поділу для побудови системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту дозволяє одержати такі переваги: можливість використання для розробки методологічного інструментарію стратегічного обліку елементів методології як фінансового, так і управлінського обліку; можливість розширення предмета бухгалтерського обліку; можливість формування двох основних напрямів розвитку наукових досліджень у сфері стратегічного обліку, як основи для побудови стратегічно орієнтованої системи бухгалтерського обліку що є інструментом інформаційного супроводу системи стратегічного управління підприємством.

3. Основними причинами необхідності побудови системи стратегічного обліку на підприємстві є такі:

- загальноекономічного характеру (перехід від соціалістичної планової економіки до ринкової; глобалізація світової економіки та прояви її наслідків);

- облікового характеру (побудова комплексної управлінської інформаційної системи для прийняття стратегічних управлінських рішень; посилення значення і ролі управлінського обліку як складової управлінської інформаційної системи підприємства; необхідність формування облікових показників про майбутнє підприємства; необхідність формування системи управління вартістю на основі стратегічно орієнтованої системи обліку).

4. Проведений аналіз існуючих підходів вітчизняних та російських вчених до побудови стратегічно орієнтованих систем і моделей обліку дозволив визначити такі тенденції:

- відсутність комплексності при їх побудові. В більшості досліджень авторами пропонуються окремі розробки, які не дозволяють побудувати єдину всеохоплюючу систему інформаційної підтримки побудови, реалізації та моніторингу стратегії підприємства. Такі підходи можуть бути застосовані в системі стратегічного менеджменту для вирішення локальних

завдань, однак не можуть бути повноцінною системою підтримки для прийняття стратегічних управлінських рішень;

- відсутність характеристики методів, які використовуються при функціонуванні стратегічних систем і моделей обліку. Розробка стратегічно орієнтованої системи обліку передбачає не лише розширення предмета обліку, а й удосконалення його методологічного інструментарію, введення нових прогресивних методів обліку, що забезпечують представлення облікової інформації у вигляді, який є простим і зручним для прийняття стратегічних управлінських рішень;

- відсутність теоретичного базису, що є однією з основних проблем, яка не дозволяє забезпечити інтеграцію розроблених систем і моделей у загальну систему облікових знань (теорій, концепцій, парадигм) та не сприяє подальшому розвитку бухгалтерського обліку як функціональної науки;

- відсутність аналізу відмінностей від традиційної системи обліку, що є однією з основних перепон на шляху їх подальшого практичного використання, оскільки не дозволяє безперешкодно інтегрувати їх в обліково-аналітичну систему фінансового та управлінського обліку, що використовуються на вітчизняних підприємствах.

4. Основними напрямками побудови стратегічно орієнтованої системи обліку, які дозволяють нівелювати основні причини невідповідності облікової системи потребам стратегічного менеджменту, є такі:

- розширення предмета бухгалтерського обліку (відображення майбутніх фактів господарського життя; виокремлення складових зовнішнього середовища як об'єктів стратегічного обліку; введення нових видів об'єктів стратегічного обліку шляхом капіталізації витрат (інтелектуальний капітал, знання тощо) (фінансові та нефінансові показники нових об'єктів стратегічного обліку));

- розширення облікової методології (застосування методів стратегічного обліку до традиційних видів фактів господарського життя і об'єктів обліку; удосконалення порядку застосування методів стратегічного обліку до нових об'єктів стратегічного обліку).

5. Запропоновано здійснювати розробку концепції побудови стратегічного обліку на сільськогосподарських підприємствах за такими етапами:

- аналіз можливих варіантів побудови концепції відповідно до особливостей потреб суб'єктів, що приймають стратегічні управлінські рішення;

- аналіз взаємодії стратегічних облікових підсистем з іншими інформаційними системами у складі корпоративної стратегічної обліково-

аналітичної системи з метою визначення їх предметної сфери, розмежування функцій та встановлення міжсистемних взаємозв'язків.

Як концептуальну основу системи інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств запропоновано використовувати корпоративну стратегічну обліково-аналітичну систему, що є сукупністю підсистем бухгалтерського обліку, стратегічного фінансового обліку, стратегічного управлінського обліку, економічного і стратегічного аналізу та стратегічного контролю.

РОЗДІЛ 3

МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ПОБУДОВИ ПІДСИСТЕМИ СТРАТЕГІЧНОГО ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

3.1. Стратегічний фінансовий облік: сутність та характеристика

Система стратегічного фінансового обліку: аналіз сучасного стану і перспективи розвитку. Побудова стратегічно орієнтованої системи фінансового обліку в сучасних умовах розвитку ринкової економіки набуває значної актуальності, що зумовлено необхідністю надання облікової інформації відносно оцінки можливих ситуацій, здійснення вибору з наявних альтернативних варіантів стратегічних управлінських рішень. В умовах зростаючого динамізму економічних систем необхідно вміти ефективно змінювати свої цілі та стратегії відповідно до зміни обставин зовнішнього середовища. Виконання цих завдань передусім має забезпечити облікова система як найбільш розвинена інформаційна технологія, що забезпечує підтримку функціонування управлінського процесу на підприємстві.

Як зазначає Г. Г. Кірейцев, облікова інформація становить основу інформаційної підсистеми в системі управління; корисність обліку – у використанні його інформації для прийняття управлінських рішень, обґрунтування і контролю їх виконання, для оцінки виконаних рішень і прогнозу майбутнього фінансового стану підприємства [123, с. 88–89]. На сьогодні фінансовий облік має не лише достовірно і повною мірою висвітлювати ретроспективні аспекти діяльності підприємства, а й створювати інформаційний простір для ефективного реалізації стратегії підприємства (впровадження стратегії і виконання стратегічних заходів, а також адаптація підприємства до стратегії та її ресурсне забезпечення) та її контролю (в т. ч. оцінка ефективності одержаних результатів щодо запланованих показників), забезпечувати взаємозв'язок між наявними ресурсами та найбільш ефективним стратегічним варіантом їх використання, мінімізуючи трансакційні витрати підприємства.

Формування облікової інформації стратегічного характеру для управління сучасними підприємствами має важливе значення, що особливо стосується стратегічного фінансового менеджменту як управлінської системи, орієнтованої на довгострокове підвищення прибуткової діяльності підприємства порівняно з конкурентами, що передбачає прогнозування перспектив фінансової діяльності у майбутньому та параметрів розвитку фінансових процесів на основі визначення впливу мінливого зовнішнього середовища.

Відсутність належного обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту негативно впливає на процес управління підприємством і є однією із причин виникнення значної кількості проблем управлінського характеру. Зокрема, як зауважує Л. Н. Пчелінцева, це призводить до того, що організації або взагалі не формують фінансову стратегію, або ставляться до вибору стратегії та її елементів формально, що позбавляє підприємства орієнтирів їх подальшого розвитку, знижує конкурентоспроможність і стійкість і в підсумку може спричинити фінансову неспроможність і банкрутство [213, с. 4]. Стратегічна інформація дає підприємству двоякий ефект: по-перше, прямий, що полягає в більш повній мобілізації власних ресурсів; по-друге, непрямий, що виражається в тому, що підприємство отримує можливість більш точно оцінювати свій потенціал і визначати цілі в існуючій обстановці [7, с. 30]. У сьогоденних умовах пошук, збір та обробка необхідних даних про внутрішнє і зовнішнє середовище та одержана на виході із системи стратегічного фінансового обліку інформація може розглядатись як інформаційна підтримка процесу розробки і реалізації стратегії підприємства.

Слід обов'язково враховувати, що облікова інформація стратегічного характеру потрібна не лише для функціонування системи стратегічного менеджменту. Як зазначає Н. Н. Хахонова, в даний час питання, пов'язані з обліково-аналітичним забезпеченням прийняття стратегічних рішень, набувають особливої актуальності. Дана інформація необхідна при прийнятті рішень про ліквідацію, продаж фірми у кризовому стані, а також для забезпечення нормального функціонування [269, с. 9]. Відповідно можливість надання обліковою системою стратегічної інформації значно підвищить її роль у системі управління підприємством та загалом дозволить піднести бухгалтерську професію на новий якісний рівень, підвищуючи її значення і роль у суспільстві.

При побудові системи стратегічного фінансового обліку обов'язково слід враховувати обрану підприємством місію, стратегічні цілі, а також тип і вид обраної стратегії. Як зазначає К. Уорд, «...оголошення місії підп-

приємства має відображати специфічну роль, яку організація планує виконувати у суспільстві в довгостроковій перспективі, за якої обмежується діяльність організації, тобто ця заява навмисно виключає всі інші види діяльності» [256, с. 23]. Таким чином, обрана місія підприємства вказує на його спеціалізацію на певному секторі ринку і є організаційною формою, яка дозволяє сформулювати головні цілі компанії, обмежити вибір можливих типів і видів стратегій та варіант побудови системи стратегічного обліку, обрання якого залежить від вищеперерахованих ланок ланцюжка.

Наприкінці 90-х рр. ХХ ст. серед вчених у сфері бухгалтерського обліку популярною була думка з приводу того, що фінансовий облік як більш регламентована стандартами система орієнтований на минуле, а управлінський облік – на майбутнє. Відповідно для побудови системи інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту більш доцільно використовувати систему управлінського обліку. Проте розвиток системи облікових стандартів у сучасних умовах дозволяє спростовувати дане твердження, оскільки значна кількість методологічних інструментів фінансового обліку передбачає використання бухгалтером прогнозних значень, особливо щодо визнання об'єктів обліку та облікової оцінки (визнання активів і зобов'язань, справедлива оцінка активів і зобов'язань тощо). У сфері фінансового обліку реалізація таких бухгалтерських компетенцій називається професійним судженням бухгалтера – думкою, висловленою добросовісно відносно існуючих облікових альтернатив та орієнтованою на прийняття дієвих управлінських рішень. Відповідно, на сьогодні бухгалтер із спостерігача і реєстратора господарських операцій поступово перетворюється на активного учасника процесу управління вартістю підприємства.

І хоча в системі облікових стандартів і відбувається рух до наближення до потреб стратегічного менеджменту (перехід від історичних до справедливих оцінок, перехід від достовірності до релевантності облікової інформації), однак цих змін не зовсім достатньо для побудови повноцінної системи облікового забезпечення стратегічного менеджменту на базі фінансового обліку. Зокрема, як зауважує Е. Харламова, з часом користувачі щораз більше вимагатимуть облікову інформацію про те, що буде з фінансовим становищем і результатами діяльності компанії, якщо прийняти те чи інше конкретне управлінське рішення. Крім того, виникне необхідність аналізу альтернативних варіантів прогнозної облікової інформації відповідно до дерева управлінських рішень [266, с. 15]. В. О. Рожнова також зазначає, що, незважаючи на зміни в системі облікових стандартів, користувачі очікують від фінансової звітності більшої націленості на майбутнє.

Зокрема, фінансова звітність компанії має інтерпретуватись як інформаційне відображення існуючої і запланованої стратегії [215, с. 145–146].

Для задоволення існуючих потреб користувачів в обліковій інформації стратегічного характеру, що генеруватиметься системою фінансового обліку, необхідною є розробка такої системи, яка б забезпечувала одночасне виконання двох таких вимог:

1. Інформаційний супровід процесу аналізу і планування стратегії підприємства, її реалізації та контролю, що передбачає адекватне відображення цих процесів у фінансовому обліку;

– інформаційне забезпечення планування, вибору і побудови нової стратегії;

– інформаційне забезпечення процесу реалізації прийнятої стратегії для проведення її аналізу та стратегічного контролю;

– інформаційне забезпечення процесу коригування розробленої стратегії відповідно до запланованих і фактичних показників за необхідності зміни стратегічних цілей та завдань.

2. Інформаційну підтримку стратегічного управління в режимі реального масштабу часу (коли інтервал між моментами введення господарської операції та її обробки має наближатись до нуля) з метою невідкладного вирішення стратегічних завдань, що виникають у процесі господарської діяльності в умовах динамічних і непередбачуваних змін зовнішнього середовища підприємства. Це пов'язано з тим, що виживання підприємств у сучасних умовах господарювання та успішність реалізації їх стратегії залежить від адекватної реакції на конкурентний тиск бізнес-середовища та реалізації стратегічних можливостей, для чого є обов'язковим використання облікової інформації.

Виконання цієї вимоги передбачає необхідність оптимізації реалізації взаємодії трьох основних елементів стратегічного управління: обраної місії і стратегічних цілей; стратегії їх досягнення; оперативних заходів щодо об'єктів чи бізнес-процесів підприємства, що забезпечують виконання обраних стратегій. Відповідно облікове забезпечення стратегічного менеджменту має забезпечувати не лише надання інформації для прийняття довгострокових управлінських рішень, а й надавати оперативну облікову інформацію про об'єкти зовнішнього і внутрішнього середовищ, які мають значний вплив на успішність реалізації стратегії.

Дослідники М. М. Скорев, Т. О. Графова та А. Г. Селіванова з метою побудови єдиної системи для відображення господарських операцій, що відбуваються у внутрішньому і зовнішньому середовищах підприємства, називають їх трансакціями (внутрішньофірмовими та ринко-

вими), а систему обліку, що забезпечує їх ідентифікацію і відображення, – системою транзакційного обліку*. На їх думку, необхідно враховувати транзакції як внутрішньофірмові, так і ринкові, суворо відстежувати їх відхилення, виявляти причини, використовуючи інструменти інжинірингу, при створенні стратегії і виявленні та оцінці динаміки показників власності [227]. Загалом, як вважають автори, завдяки транзакційному стратегічному обліку власності інформація, необхідна для прийняття управлінських і стратегічних рішень, буде найбільш точною і докладною. Відповідно система транзакційного обліку як елемент системи стратегічного фінансового обліку може розглядатись як система, що забезпечуватиме інформаційну підтримку стратегічного управління в режимі реального масштабу часу. При цьому обов'язковою вимогою є застосування сучасних інформаційно-комп'ютерних технологій (Data Warehouse, Data Mining, OLAP тощо), які б забезпечили технічні аспекти її практичної реалізації.

З одного боку, введення моніторингу зовнішнього середовища до складу функцій бухгалтерського обліку є додатковими затратами підприємства, однак на сучасному етапі розвитку вітчизняних товарних та фінансових ринків, які характеризуються значним ступенем невизначеності, їх понесення можна вважати інвестиціями в створення вартості підприємства, оскільки відслідковування змін зовнішнього середовища та ризиків є однією зі складових як системи стратегічного менеджменту, так і системи вартісно орієнтованого управління підприємством.

Однак в існуючому на сьогодні вигляді система фінансового обліку лише частково забезпечує виконання вищенаведених вимог. Зокрема, С. Ф. Голов зазначає, що облікова система може забезпечувати потреби стратегічного менеджменту в різний спосіб, зокрема за рахунок:

- використання даних обліку для аналізу ринків, на яких діятиме компанія; надання основної інформації, пов'язаної з обраними стратегіями;
- забезпечення зворотного зв'язку для моніторингу досягнутих результатів та їх узгодження із стратегічними цілями;
- надання інформації щодо довгострокових наслідків різних напрямів діяльності [69, с. 509]. Водночас дієві облікові методики, які б дозволили виконати навіть наведені вище завдання, відсутні, що зумовлює необхід-

* В даному разі слід відрізнити запропонований автором підхід до розуміння транзакційного обліку від підходу окремих авторів (наприклад, Н. Т. Лабинцев), які останній розуміють як облік транзакційних витрат, як одного із видів витрат, виокремлений Р. Коузом, на чому побудована сучасна інституційна теорія.

ність удосконалення системи фінансового обліку в напрямі забезпечення її стратегічної орієнтації.

Таким чином, наявна система фінансового обліку з метою забезпечення її відповідності потребам стратегічного менеджменту потребує вдосконалення з врахування двох основних вимог. У табл. 3.1 за визначеними вимогами виокремлені види стратегічних імперативів – процедурні елементи стратегічного менеджменту, в розрізі яких має бути побудована удосконалена система фінансового обліку як складова системи його обліково-аналітичного забезпечення.

У табл. 3.1 наведено складові системи стратегічного фінансового обліку, які мають бути впроваджені для забезпечення наближення обліково-аналітичної системи до вимог стратегічного менеджменту. Відповідно при розробці системи стратегічного фінансового обліку обов'язково слід акцентувати увагу на формуванні інструментарію для побудови альтернативних стратегій розвитку підприємства, їх реалізації в умовах динамічного зовнішнього середовища, ризиків і невизначеності тощо. Відсутність можливості формувати стратегічні альтернативи на основі облікової інформації для здійснення вибору оптимальної з них є одним з основних недоліків системи фінансового обліку з позиції стратегічного менеджменту, тому в працях багатьох дослідників ця функція перекладається на систему стратегічного аналізу.

В дослідженні розробка стратегічно орієнтованої системи обліку здійснюється в розрізі двох напрямів розвитку стратегічного управління: 1) регулярне стратегічне управління, що передбачає здійснення класичного набору процедур – аналіз, формулювання, впровадження оцінювання і контроль стратегії підприємства; 2) стратегічне управління в реальному масштабі часу – пов'язане з виникненням нагальних стратегічних завдань, таких як екстрене реагування на зміни у внутрішньому і зовнішньому середовищах підприємства, та з конкретизацією і уточненням стратегії для успішного досягнення місії і проголошених стратегічних цілей.

Особливу увагу слід звернути на ті аспекти функціонування системи фінансового обліку, які стосуються її можливостей задовольняти вимоги стратегічного менеджменту в майже незмінному вигляді. Система фінансового обліку з її розвинутим методологічним інструментарієм дозволяє забезпечувати облікове відображення впровадження стратегії, що зумовлює надання необхідної інформації для проведення її оцінювання, аналізу та контролю. Особливу роль фінансовий облік відіграє як інформаційна основа при проведенні стратегічного планування.

Таблиця 3.1

Узагальнені пропозиції щодо розвитку обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту в розрізі видів стратегічного управління та основних стратегічних імперативів

<i>Види стратегічних імперативів</i>	<i>Складові системи обліково-аналітичного забезпечення, що використовуються для реалізації імперативів</i>	<i>Напрями дій, що забезпечують наближення обліково-аналітичної системи до вимог стратегічного менеджменту</i>	
I. Регулярне стратегічне управління			
1.1. Сканування внутрішнього середовища (оцінка ресурсного потенціалу)	Фінансовий і управлінський облік, стратегічний фінансовий і стратегічний управлінський облік	Введення нових об'єктів обліку, застосування нових методів обліку (оцінки об'єктів обліку, обробки і структуризації облікових даних)	
		Введення майбутніх фактів господарського життя	
1.2. Сканування зовнішнього середовища (оцінка зовнішніх умов і ринку)	Стратегічний фінансовий і стратегічний управлінський облік, фінансовий і управлінський облік	Введення об'єктів зовнішнього середовища	
		Впровадження методики сценарного аналізу на основі стратегічних показників	
2. Формулювання стратегії	Сценарний аналіз		
3. Впровадження стратегії	Фінансовий і управлінський облік, стратегічний управлінський облік	Розробка облікового забезпечення управління ланцюжками цінностей	Розробка стратегічної фінансової та стратегічної управлінської звітності
4. Оцінювання і контроль стратегії	Фінансовий і управлінський облік, стратегічний управлінський облік, економічний аналіз		
II. Стратегічне управління в реальному масштабі часу			
2.1. Облікове забезпечення екстреного реагування на екстерналії	Стратегічний фінансовий і стратегічний управлінський облік	Введення нових об'єктів обліку (коригуючі операції)	
		Введення об'єктів зовнішнього середовища (інжинірингові та стратегічні операції)	
		Введення майбутніх фактів господарського життя (гіпотетичні операції)	
2.2. Обліково-аналітичне забезпечення управління стратегічними змінами	Стратегічний фінансовий і стратегічний управлінський облік	Розробка системи оперативного обліку та аналізу зовнішнього середовища	

Р. А. Фатхутдінов до кола питань, що стосуються організації реалізації стратегічних планів та пов'язані з бухгалтерським обліком відносить організацію обліку і контролю виконання стратегічних планів та регулювання процесу реалізації стратегічних планів при появі змін у зовнішньому і внутрішньому середовищах фірми. Ведення регулярного, повного та якісного обліку виконання стратегічних планів є одним з основних умов підвищення ефективності менеджменту. Облік має бути організований з виконання всіх планів, програм, завдань за такими параметрами, як кількість, якість, витрати, виконавці та терміни. Облік витрат ресурсів бажано організувати за всіма видами ресурсів, випущених товарах, стадіях їх життєвого циклу і підрозділами. За складної техніки необхідно організувати автоматизований облік відмов, витрат на експлуатацію, технічне обслуговування та ремонт [261, с. 398–399]. Для здійснення стратегічного планування необхідна інформація не лише про внутрішнє, а й про зовнішнє середовище підприємства, що на сьогодні не в змозі забезпечити система фінансового обліку.

Стратегічне планування орієнтоване в майбутнє і на конкуренцію. Це стиль управління, а також процес, що охоплює інформацію, комунікацію, прийняття рішень і планування, в якому вище керівництво і персонал підприємства встановлюють конкретні бізнес-цілі [7, с. 33]. Для його ефективного функціонування має використовуватись відповідна інформаційна система, яка надаватиме інформацію про стан підприємства в бізнес-середовище та з високою прогностичною цінністю.

Система фінансового обліку через обмеженість своєї методології, звуженість предмета й орієнтацію на ретроспективу не дозволяє бути джерелом інформації для планування і формулювання стратегії. Якщо в частині надання інформації про внутрішнє середовище дана система з незначними змінами й удосконаленнями може бути приведена у необхідний для одержання інформації стратегічного характеру вигляд, то в частині надання інформації про зовнішнє середовище підприємства та інформації прогностичного характеру одразу виявляються її слабкі місця.

Як зазначає М. С. Пушкар, фінансовий облік – консервативний елемент, який не виконує свою сервісну роль у системі менеджменту. Інформація фінансового обліку не є інтелектуальною і не відповідає запитам системи управління. Ось чому необхідні пошуки шляхів удосконалення фінансового обліку в найближчій перспективі [211, с. 39]. На думку Б. Райана, фінансовий облік, який відповідає вимогам часу, повинен бути організований таким чином, щоб відповідати потребам ефективного прийняття рішень на рівні керівництва. Попередній підхід з наголосом на ста-

ндартизовані процедури звільнив місце більш гнучким системам обліку, що орієнтовані на аналіз можливостей підприємства [214, с. 13]. Подібної позиції також дотримується Т. Б. Кувалдіна, яка вважає, що за допомогою традиційного бухгалтерського обліку неможливо з високим ступенем достовірності прогнозувати результати подій, які мають відбутись у майбутньому. Це дозволило їй зробити висновок, що існуючий бухгалтерський облік не охоплює всі аспекти, необхідні для прийняття стратегічних рішень [139, с. 111]. Одним із подальших шляхів розвитку системи фінансового обліку відповідно є подолання її консерватизму, збільшення кількості професійних суджень бухгалтера у складі облікових процедур (підвищення гнучкості облікових систем) та суцільна інтелектуалізація обліку шляхом наближення до потреб користувачів облікової інформації. Також важлива увага має бути приділена підвищенню рівня якості фінансового обліку та її інформаційному продукту – звітності, оскільки підвищення рівня якості стратегічного менеджменту на підприємствах напряму залежить від підвищення рівня якості його обліково-аналітичного забезпечення.

Для забезпечення повної відповідності системи фінансового обліку потребам стратегічного менеджменту вона має бути удосконалена на основі врахування принципів, які виступатимуть з'єднуючою ланкою між обліковою методологією та системою стратегічного менеджменту. Таке удосконалення слід проводити шляхом інтеграції зі системою стратегічного фінансового обліку, що, на думку В. В. Лесняка [157, с. 217], забезпечить її ефективність, а сам процес побудови інтегрованої системи стратегічного обліку слід розглядати в розрізі теорії оптик, які є основою інтеграції видів обліку на базі використання архітектоніки структурованих планів рахунків та інструментів бухгалтерського інжинірингу.

Таким чином, на сьогодні одним із нагальних завдань для дослідників у сфері бухгалтерського обліку є необхідність проведення розширення інформаційного простору фінансового обліку в напрямі забезпечення його стратегічної орієнтації. Результатом такого розширення буде збільшення кількості показників, що оприлюднюються у фінансовій звітності підприємства або в примітках до неї.

Принципи побудови системи стратегічного фінансового обліку.

Система стратегічного фінансового обліку як складова системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту має бути побудована на основі принципів, які враховують особливості функціонування системи стратегічного менеджменту.

Дослідники в більшості випадків пропонують принципи стратегічного обліку в широкому розумінні (С. Ф. Голов, С. Ф. Легенчук, З. В. Удалова)

або принципи побудови стратегічної звітності (І. В. Алексєєва), що не завжди дозволяє їх застосувати при побудові системи стратегічного фінансового обліку через їх інше функціональне призначення. На сьогодні існують лише поодинокі спроби виокремлення принципів стратегічного фінансового обліку. Зокрема, Л. О. Івашиненко визначив такі його специфічні принципи: принцип вибору варіанта побудови стратегічного фінансового обліку та принцип побудови стратегічного фінансового обліку з використанням агрегатів резервної системи, що передбачає закріплення в обліковій політиці елементів, що дозволяють створювати різні види резервів [109, с. 11]. Автор також зазначає, що, крім виділених специфічних принципів, стратегічний фінансовий облік базується на принципах фінансового обліку. З такою позицією не можна погодитись повною мірою, оскільки існує значна кількість особливостей стратегічного менеджменту, які вступають у конфлікт із традиційними обліковими принципами.

На нашу думку, принципи побудови системи стратегічного фінансового обліку є набором правил, які мають бути враховані при її побудові, дотримання яких дозволить сформувати облікову систему, яка забезпечуватиме виконання її призначення найбільш ефективним чином – інформаційне забезпечення аналізу, планування, реалізації та контролю стратегії підприємства.

Враховуючи функціональну роль облікової системи в системі управління підприємством та особливості побудови сучасних систем стратегічного менеджменту, визначено такі принципи побудови системи стратегічного фінансового обліку (рис. 3.1).

Сутність та особливості практичного застосування кожного з визначених принципів полягають у наступному:

– принцип облікового взаємоузгодження внутрішніх і зовнішніх складових діяльності підприємства, які є об'єктами фінансового обліку. Облікова інформація буде релевантною для користувачів лише в тому випадку, якщо вона відображатиме реальний стан внутрішнього і зовнішнього середовищ підприємства та відображатиме взаємозв'язки, що існують між ними;

– принцип облікового відображення минулих і майбутніх фактів господарського життя, що дозволить забезпечити комплексну інформаційну підтримку аналізу і планування стратегії підприємства, її реалізації та контролю. Поєднання двох видів фактів господарського життя дозволить не лише забезпечити інформаційну підтримку аналізу і контролю реалізації стратегії, а й виступатиме інформаційною передумовою для формування стратегічних альтернатив та здійснення вибору серед них;

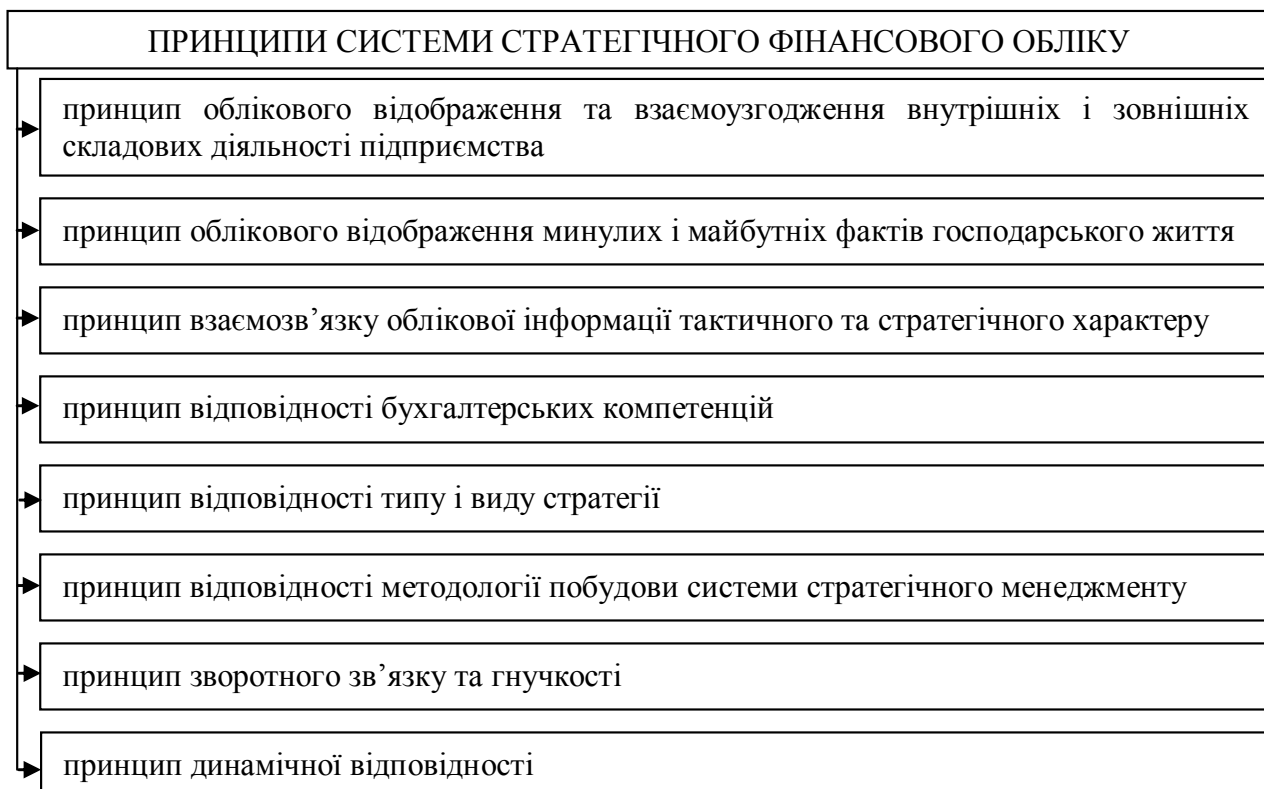


Рис. 3.1. Принципи системи стратегічного фінансового обліку

– принцип взаємозв'язку облікової інформації тактичного та стратегічного характеру, що передбачає необхідність ефективного поєднання тактично орієнтованої та стратегічно орієнтованої облікової системи для забезпечення одночасної інформаційної підтримки прийняття тактичних і стратегічних управлінських рішень. Облікова інформація тактичного характеру має доповнювати і відповідати (формуватись у розрізі) інформації стратегічного характеру, а остання також має враховувати можливість її використання для прийняття тактичних управлінських рішень;

– принцип відповідності бухгалтерських компетенцій стосується організаційних аспектів побудови системи стратегічного фінансового обліку та передбачає здатність облікового персоналу (наявність професійних вмінь і навичок) для роботи у бухгалтерії стратегічного типу, що забезпечує надання інформації для прийняття стратегічних управлінських рішень;

– принцип відповідності облікового методологічного інструментарію типу і виду обраної підприємством стратегії. При побудові системи стратегічного фінансового обліку мають бути обрані відповідні методи, які забезпечують одержання відповідного інформаційного продукту (форм і видів звітності), необхідного для аналізу і планування стратегії підприємства, її реалізації та контролю на підприємстві;

– принцип відповідності облікового методологічного інструментарію методології побудови системи стратегічного менеджменту і прийняття стратегічних управлінських рішень. Залежно від обраного підходу до реалізації стратегічного менеджменту на підприємстві має бути відповідним чином побудована система стратегічного фінансового обліку, яка забезпечуватиме менеджмент необхідною обліковою інформацією (рівень агрегованості, аналітичності і деталізації, рівень релевантності, рівень своєчасності тощо);

– принцип зворотного зв'язку та гнучкості. Система стратегічного фінансового обліку має бути побудована таким чином, щоб за умови появи нових завдань з боку системи стратегічного менеджменту до її архітектури могли бути внесені необхідні корективи з метою підтримання рівня відповідності облікової інформації змістовним аспектам стратегічних завдань, що виконуються за її допомогою;

– принцип динамічної відповідності. Система стратегічного фінансового обліку має функціонувати таким чином, щоб забезпечувати надання інформації про внутрішнє і зовнішнє середовища підприємства з врахуванням динаміки змін, що відбуваються в них. Окремі сільськогосподарські підприємства в сучасних умовах функціонують у турбулентних середовищах, що характеризуються високою динамікою змін, до яких підприємства мають постійно адаптуватись, тому й облікова система має враховувати можливість існування різної динамічності таких змін та бути здатною до їх ідентифікації та генерування про них необхідної інформації стратегічного характеру.

Використання в практичній діяльності виділених принципів побудови системи стратегічного фінансового обліку дозволить забезпечити одержання фінансової інформації стратегічного характеру, що буде відповідати зростаючим вимогам менеджменту підприємства і враховуватиме особливості вітчизняних умов розвитку ринкової економіки.

Поняття стратегічного фінансового обліку. В сучасній фаховій науковій літературі поняття «стратегічний фінансовий облік» майже не функціонує, а основну увагу вчені приділяють розгляду понять «стратегічний облік» та «стратегічний управлінський облік». Це пов'язано з тим, що в значній кількості випадків, розглядаючи систему стратегічного обліку, дослідники вводять до її складу як фінансовий, так і управлінський облік, як дві рівноправні його підсистеми. На сьогодні порядок побудови такої системи, її теоретико-методологічні засади функціонування залишаються нерозробленими, а самі питання стратегічного обліку для вітчизняної облікової теорії є новими та маловивченими.

Проведений аналіз позицій вчених щодо розуміння поняття «стратегічний облік» (дод. А) дозволив виявити такі підходи до визначення місця в ньому стратегічного фінансового обліку (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Види підходів до розуміння сутності поняття «стратегічний облік» та місця в ньому стратегічного фінансового обліку

<i>Характеристика підходу</i>	<i>Представники підходу</i>
Стратегічний облік є тотожним до стратегічного фінансового обліку	С. А. Кузнецова
Фінансовий облік є складовою стратегічного обліку	І. Н. Богатая, С. А. Бороненкова, А. В. Чепулянiс, Л. О. Івашиненко, І. Й. Плікус, Н. П. Рудненко, М. М. Скорєв, Т. О. Графова, А. Г. Селіванова
Стратегічний фінансовий облік не розглядається як елемент системи стратегічного обліку, який розуміється як управлінський стратегічний облік	А. Н. Богатко, З. В. Гуцайлук, І. Н. Єфремова, В. І. Кузь, О. П. Кундря-Висоцька, Ф. Д. Ларічкін, Є. В. Каретніков, Д. С. Лозовицький, Д. Л. Савенков, В. З. Семанюк, С. П. Суворова, В. Є. Труш, В. Ф. Яценко, К. В. Філіппов, А. В. Овчаров, Н. Н. Хахонова, Ю. С. Везденєєва, С. І. Хорошков, І. В. Фецкович, В. Н. Душкін, В. Ф. Яценко
Фінансовий облік є постачальником інформації для системи стратегічного обліку	І. І. Криштопа, М. С. Пушкар, І. А. Трефілова

Проведений аналіз існуючих підходів до розуміння сутності поняття «стратегічний облік» та місця в ньому стратегічного фінансового обліку (табл. 3.2) дозволив встановити, що на сьогодні не існує однозначної та чіткої позиції вчених щодо взаємозв'язку цих понять. Фінансовий облік одночасно розглядається як елемент системи стратегічного обліку, прирівнюється до нього або виступає постачальником інформації для його функціонування. Окрема група вчених взагалі не розглядає можливість існування стратегічного фінансового обліку, розуміючи стратегічний облік як стратегічний управлінський облік, щодо якого відсутня жорстка регламентація та існує широке поле для розширення його предмета й удосконалення методологічного апарату. Існуюча відсутність однозначності в поглядах вчених пояснює існування значної кількості варіацій побудови системи стратегіч-

ного обліку на підприємстві, які мають відмінну теоретико-методологічну структуру та різні сфери і напрями практичного застосування.

Наявна багатоманітність у підходах до розуміння сутності поняття «стратегічний облік» та місця в ньому стратегічного фінансового обліку зумовлює актуальність проведення досліджень у даному напрямі. На нашу думку, враховуючи значні можливості системи фінансового обліку генерувати облікову інформацію, необхідну користувачам, давню історію його розвитку та досвід стандартизації найкращих облікових практик, на його основі може бути побудована система стратегічного фінансового обліку як складова системи стратегічного обліку підприємства. Для цього система фінансового обліку має бути доповнена новими об'єктами, новими видами фактів господарського життя, новими методами облікового відображення існуючих та нових об'єктів, що дозволить її перетворити на стратегічно орієнтовану облікову систему, яка забезпечуватиме потреби менеджменту в обліковій інформації стратегічного характеру.

На відміну від фінансового обліку, стратегічний фінансовий облік виконує більш складну роль, оскільки він орієнтований не лише на фіксацію ретроспективних господарських операцій та застосування сталого методологічного інструментарію, узагальнення фінансових результатів діяльності підприємства. Цій системі властива більш комплексна роль, що полягає в: моніторингу внутрішнього і зовнішнього середовищ підприємства в необхідних для прийняття стратегічних рішень розрізах; розробці та формуванні облікових альтернатив для здійснення вибору і формулювання нової стратегії; обліковому відображенні процесу впровадження і реалізації існуючих стратегій, забезпеченні необхідною інформацією користувачів для оцінювання і контролю існуючих стратегій. До того ж на рівні підприємства має бути обраний відповідний методологічний інструментарій, який використовуватиметься для ідентифікації і перетворення даних про облікові об'єкти внутрішнього і зовнішнього середовищ на інформацію стратегічного характеру. Залежно від обраного методологічного інструментарію на виході із системи стратегічного фінансового обліку буде одержано відповідний інформаційний продукт, що має задовольняти потреби стратегічного менеджменту.

Вищенаведене дозволяє констатувати, що вивчення проблеми побудови системи стратегічного фінансового обліку на вітчизняних підприємствах є новим і актуальним напрямом наукових досліджень, оскільки дозволяє розвинути теоретико-методологічні основи бухгалтерського обліку та сприятиме популяризації стратегічного обліку як інформаційної бази для побудови системи стратегічного менеджменту на вітчизняних сільськогосподарських підприємствах.

3.2. Бухгалтерський інжиніринг як метод стратегічного фінансового обліку: інституційний аспект

Поняття бухгалтерського інжинірингу та інжинірингової теорії обліку. Одним із можливих варіантів побудови ефективної системи стратегічного фінансового обліку на підприємстві є застосування бухгалтерського інжинірингу, який на сьогодні вважається одним із напрямів інтелектуалізації бухгалтерського обліку як науки. Актуальність застосування інжинірингової методології пов'язана з тим, що стратегічний фінансовий облік є технологією, яка дозволяє змінити способи надання інформації, якщо існуючі методи її одержання не відповідають потребам підприємства [7, с. 28]. Так, інжиніринг як набір науково обґрунтованих методів з виокремлення облікових об'єктів та розробки облікових методів, що забезпечують обробку, надання і представлення інформації про такі об'єкти, найкраще відповідає існуючим потребам до побудови стратегічно орієнтованої системи фінансового обліку.

Основною метою застосування бухгалтерського інжинірингу в даному випадку є розробка нової або модернізація і раціоналізація існуючої облікової інформаційної технології, яка забезпечить швидке генерування облікової інформації стратегічного характеру та загалом підвищить ефективність функціонування облікової системи, підвищить її відповідність зростаючим потребам користувачів.

Однією з причин, що зумовлюють доцільність застосування інжинірингу у бухгалтерському обліку, є здатність побудови на його основі системи обліково-аналітичного забезпечення управління, що підвищує ефективність управління наявними операціями та бізнес-процесами, дозволяє ідентифікувати загрози і ризики внутрішнього і зовнішнього середовищ, що є особливо актуальним в умовах виявів світової фінансово-економічної кризи. Як зазначає І. М. Ткач [245, с. 104], у період економічної кризи виживуть і одержать подальший розвиток ті інституційні одиниці, які зможуть реалізувати основні управлінські орієнтири управління змінами, одним із основних серед яких є інжинірингові інструменти.

Бухгалтерський інжиніринг можна віднести до одного із видів фінансового інжинірингу, який визначається сучасними дослідниками як проектування, розробка і реалізація інноваційних фінансових інструментів і процесів, а також творчий пошук нових підходів до вирішення проблем у сфері фінансів [171, с. 33]. Зокрема, Дж. Ф. Маршалл та В. К. Бансал [171, с. 95–96] вказують на необхідність введення до складу робочих фінансово-

інженерних груп бухгалтерів корпорацій та спеціалістів з оподаткування, що є свідченням поширення практики бухгалтерської інженерії в американських корпораціях. Однак, враховуючи те, що подібні розробки є комерційною таємницею більшості підприємств, публікації з даної тематики практично відсутні у фаховій обліковій літературі.

Бухгалтерський інжиніринг передбачає застосування творчих та інноваційних підходів до удосконалення фінансового обліку як інформаційної технології надання інформації для прийняття управлінських рішень, використання якого дозволяє одержати якісний стрибок у функціонуванні такої технології, що передбачає підвищення рівня задоволення потреб користувачів облікової інформації. За результатами застосування бухгалтерського інжинірингу з метою розробки стратегічно орієнтованої системи обліку має бути одержана нова революційна технологія обробки даних про діяльність підприємства та його зовнішнє середовище, яка виступатиме інформаційною передумовою для розробки і реалізації стратегії підприємства.

Як окремий універсальний напрям перебудови облікової технології та побудови більш ефективної системи організації облікової служби на підприємстві бухгалтерський інжиніринг сформувався на початку ХХІ ст. Можна констатувати, що до моменту виникнення широко поширеної на сьогодні журнальної форми обліку, яка реалізована в комп'ютерному середовищі, розробка нових і удосконалення існуючих на той час форм ведення обліку фактично – це довготривалий і різноаспектний процес бухгалтерського інжинірингу. Однак перші ознаки і приклади його зародження в тій формі, в якій поширений він сьогодні, з'явилися у середині ХХ ст., зокрема щодо похідних балансових звітів.

Визначальною передумовою для поширення застосування інжинірингу у бухгалтерському обліку стало здешевлення комп'ютеризації облікових процедур, поява персональних комп'ютерів та баз даних, збільшення швидкості та надійності роботи комп'ютерної техніки, поява спеціалізованого облікового програмного забезпечення та програмних додатків. Без комп'ютеризації облікових процесів розробка системи інжинірингового обліку була дуже трудомістким та коштовним проектом, реалізувати який могли лише великі корпорації, а ефект від його використання був незначним через «вузькість» інформаційних потоків та низьку швидкість облікового відображення та узагальнення облікової інформації. Таким чином, стрімкий розвиток інформаційно-комп'ютерних технологій у сфері бухгалтерського обліку, починаючи з 60–70 рр. ХХ ст., дозволив приділяти увагу не лише автоматизації стандартизованих облікових процедур, а й

уможливив розробку альтернативних облікових систем у різних програмних середовищах на основі застосування бухгалтерського інжинірингу.

Як зазначає О. О. Аксьонова, «батьком» використання в управлінні ресурсами та організації контролю системи похідних балансових звітів вважається Т. Лімперг, що створив концепцію вартості, яка могла застосовуватися в умовах ведення бізнесу як альтернатива поширеним сучасним концепціям суб'єктивної вартості, що базуються на індивідуальних перевагах і оцінках корисності. Він заснував свою концепцію вартості на понятті гіпотетичного вибуття: вартість активів може бути визначена шляхом вирахування збитків підприємства, коли воно позбавиться від цих активів [5, с. 107]. Основним внеском Т. Лімперга в розвиток облікової науки є розширення кругозору бухгалтерів на базі методик, які використовуються для оцінки доходів та витрат у системі обліку. Після розробки авторської концепції вартості заміщення (replacement value) з'явилась необхідність побудови альтернативної системи обліку, на основі функціонування якої мав формуватись похідний баланс, що дозволяв одержувати користувачам інформацію для гнучкого реагування на мінливі події, що відбувались на підприємстві та в його зовнішньому середовищі.

Т. Лімперг пропонував відображати в системі обліку нереалізований потенціал підприємства у вигляді «втрат наявних можливостей» та порівнювати його із фактичними даними про використання існуючих можливостей, що дозволяло, на думку автора, одержувати окремий баланс, який би відображав невикористані потужності, на основі чого можна було сформувати шляхи щодо усунення цих недоліків. Для реалізації таких пропозицій використовувались спеціальні рахунки та фінансова звітність, що можна вважати однією з перших спроб використання засобів бухгалтерського інжинірингу.

На думку В. М. Жука, застосування бухгалтерського інжинірингу розпочалось у 70-ті рр. ХХ ст. із використанням у ФРН автоматизованих нульових балансів. На сьогодні фахівці нараховують близько сотні видів інструментів бухгалтерського інжинірингу, що характеризуються використанням математичного апарату, специфічного програмного забезпечення, структурованих планів рахунків, різних видів балансів, п'ятивимірних систем замість двохвимірних і т. ін. [98, с. 52]. Отже, можна припустити, що саме в середині ХХ ст. відбулись кардинальні зміни умов функціонування підприємств, що висунуло перед бухгалтерським обліком нові завдання. Виникнення нових завдань було зумовлено появою критичної маси зацікавлених в обліковій інформації осіб, яких не влаштовували облікові методи оцінки власності і вартості підприємства, оскільки в умовах ринкової

економіки вони не здатні відобразити всі особливості даної облікової категорії. Для забезпечення відповідності новим вимогам система обліку має бути трансформована з метою забезпечення її адаптації новим потребам користувачів облікової інформації, що й зумовило необхідність застосування бухгалтерського інжинірингу як універсального засобу проектування стратегічно орієнтованих систем обліку.

На сьогодні використання бухгалтерського інжинірингу набуло значного поширення при побудові стратегічно орієнтованих та управлінських облікових систем. Значну увагу аналізу теоретико-методичних засад його використання в обліковій практиці та розвитку системи інструментів бухгалтерського інжинірингу, що використовується у фінансовому, управлінському та стратегічному обліку, приділяють такі російські дослідники, як І. М. Богатая, Н. А. Бреславцева, Т. О. Графова, Л. А. Зімакова, О. М. Євстаф'єва, Г. Є. Крохічева, Д. В. Курсєєв, О. В. Кузнецова, В. В. Лєсняк, В. І. Ткач, І. М. Ткач, М. В. Шумейко та ін. Серед українських вчених питання застосування бухгалтерського інжинірингу висвітлюють праці В. М. Жука та М. В. Болдуєва.

Основною особливістю інструментів бухгалтерського інжинірингу є складання бухгалтерських проведення за укрупненими агрегатами, якими можуть бути розділи структурованого плану рахунків, бухгалтерського балансу, інших видів балансів (розподільчого, ліквідаційного, прогнозного і т. ін.), мегарахунки тощо, щоб акцентувати увагу на агрегованих і дезагрегованих показниках вартості власного капіталу, що дозволить істотно скоротити кількість облікових записів (з 15000 до 8–14) і розробляти автоматизовані варіанти похідних балансів онлайн-характеру за обраними напрямками обліку (об'єкти ресурсного потенціалу, об'єкти зовнішнього управління тощо) [157, с. 218].

У 2012 р. М. В. Шумейко запропонував поняття «інжинірингова архітектура», що охоплює систему інструментів бухгалтерського інжинірингу: похідні балансові звіти та інші комп'ютерні програми (субстанційні, хеджовані, інтегрованого ризику, моніторингові, соціальні, синергетичні, реорганізаційні, мережеві, ситуаційні, актуарні, субсидіарні, інвестиційні, фрактальні, ситуаційні, стратегічні, семантичні, венчурні, інноваційні тощо) [290, с. 74].

У результаті систематизації та узагальнення напрацювань у сфері бухгалтерського інжинірингу В. І. Ткач і М. В. Шумейко розробили інжинірингову теорію бухгалтерського обліку із власним предметом (майно, елементи затрат, джерела і статті калькуляції) та об'єктами (чисті активи та чисті пасиви) інжиніринговим методом обліку. На думку авторів [242,

с. 83], формування інжинірингової теорії відповідає потребам сингулярного управління, виникнення якого пов'язано з появою світової фінансової кризи на початку ХХІ ст.

На сьогодні можна виділити два основних підходи до розуміння сутності бухгалтерського інжинірингу – у вузькому та у широкому розумінні.

У вузькому розумінні бухгалтерський інжиніринг розглядається окремими авторами (наприклад, О. О. Аксьонова [5, с. 108–109]) як система похідних балансових звітів, які використовуються для забезпечення управління платоспроможністю, власністю, резервною системою, ризиками. Похідні балансові звіти можуть використовуватись як основне джерело інформації для стратегічного управління економічними процесами та ресурсним потенціалом підприємства. Однак таке звужене розуміння бухгалтерського інжинірингу залишає поза увагою порядок змістовного наповнення таких звітів, опис і обґрунтування методів і технік, які використовуються для наповнення показників похідних балансових звітів обліковою інформацією стратегічного характеру.

У широкому розумінні бухгалтерський інжиніринг – це концепція розробки і впровадження облікових інформаційних систем, що побудована на використанні структурованого плану рахунків, нових видів облікової архітектури (базова (початковий баланс), коригуюча (скоригований баланс), інжинірингова і стратегічна (інжинірингово-стратегічний баланс) та гіпотетична (похідний гіпотетичний баланс) складові), агрегованих і дезагрегованих об'єктів з метою забезпечення бухгалтерського управління економічними процесами і визначення результатів діяльності окремих агентів. На нашу думку, застосування такого підходу є найбільш доцільним при побудові стратегічно орієнтованої системи обліку, оскільки дозволяє на основі інжинірингових інструментів забезпечити ідентифікацію і оцінку об'єктів внутрішнього та зовнішнього середовищ підприємства та комплексно забезпечити процес розробки, формулювання, реалізації і моніторингу стратегії підприємства.

Аналіз існуючих підходів до побудови моделей бухгалтерського інжинірингу. Методичною основою для розвитку сучасних підходів до побудови систем стратегічного обліку на основі бухгалтерського інжинірингу став підхід представників континентальної моделі обліку (Франція, Німеччина), які, починаючи з кінця ХІХ ст. і до сьогодні, використовують технологію складання актуарних та нульових балансів. Їх поява пов'язана з тим, що балансова вартість підприємства не є єдиним можливим і універсальним узагальнюючим показником, що репрезентує всі характеристики наявної у підприємства власності та відображає всі фактори форму-

вання вартості і загалом вартість підприємства. Розробка нових видів балансів створює додаткові інформаційні розрізи і формати, що уможлиблює застосування для їх обробки різноманітних методів і засобів аналізу та дозволяє забезпечити функціонування управлінських інформаційних систем різних видів (тактичних, стратегічних, інноваційних, інтелектуальних тощо) і рівнів (підприємства, регіону, держави тощо).

Так, у 70-х рр. XIX ст. берлінський адвокат Г. В. Сімон запропонував складати баланси за «індивідуальною вартістю», які передбачають проведення оцінки як за межами, так і всередині підприємства. Побудова таких балансів враховувала факт суб'єктивності облікової оцінки та була спрямована на забезпечення потреб користувачів бухгалтерських балансів інформацією, наближеною до дійсності. На сьогодні Ж. Рішар є одним із ідеологів і популяризаторів концепції актуарного обліку, що базується на складанні актуарних балансів як засобу підвищення релевантності облікової інформації шляхом наближення балансової вартості до ринкової. Як основу для удосконалення облікової оцінки він пропонує використовувати концепцію оцінки дисконтованих грошових потоків, яка визначається в різні моменти часу.

Іншим напрямом розвитку балансового методу є побудова нульових балансів, які є системним обліково-аудиторським механізмом управління, що передбачають реальну або гіпотетичну реалізацію активів і задоволення зобов'язань у ліквідаційних цінах і отримання дезагрегованого показника власності (чистих пасивів) [292, с. 5]. Застосування таких балансів, які широко поширені в країнах Західної Європи, є одним із засобів виявлення маніпуляцій та шахрайств, що використовуються зовнішніми користувачами при прийнятті інвестиційних і позикових рішень.

Як зазначають В. І. Ткач, Т. О. Кубасова та Є. П. Шумілін, у Німеччині тисячі аудиторів їздять від підприємства до підприємства, перевіряючи бухгалтерські книги і стан фінансових справ загалом. З їх допомогою складаються так звані «нульові баланси», не ознайомившись з якими жоден інвестор не буде вкладати капітал у підприємство [241, с. 21]. Існування такої практики в інших країнах світу підтверджує Т. В. Сідоріна, яка зазначає, що, наприклад, у Німеччині будь-яка перевірка підприємства починається з складання нульового балансу на базі умовної реалізації активів і задоволення зобов'язань і шляхом порівняння чистих пасивів на початок і кінець періоду. В Англії в цих цілях застосовується система спеціальних балансових відомостей, у Швейцарії – нульові баланси, у Франції – фінансові баланси [222, с. 2].

Відповідно розроблені наприкінці ХІХ століття підходи до побудови актуарних та нульових балансів, що є похідними від бухгалтерських балансів та мають інше цільове призначення, стали прикладом для побудови стратегічних похідних балансових звітів, формування яких вважають кінцевим результатом функціонування стратегічної системи фінансового обліку. Як актуарні та нульові баланси, похідні стратегічні баланси мають своє особливе цільове призначення – задоволення потреб стратегічного менеджменту підприємства шляхом надання інформації про реальний стратегічний стан його учасників в умовах ризику та невизначеності.

Вперше серед вчених радянської школи похідний балансовий звіт (хеджований) запропонував у 1997 р. В. І. Ткач сумісно з французьким дослідником Ж. Лораном на основі виокремлення категорії чистих пасивів як залишку джерел коштів після умовної або реальної реалізації активів і задоволення зобов'язань, що характеризують результати використання капіталу і структуру чистих пасивів на основі зіставлення чистих пасивів і чистих активів та їх аналізу як дезінтегрованого й агрегованого показників власності [243, с. 28]. Запропонована авторами методика передбачає формування агрегованих статей балансу, які в подальшому коригуються за допомогою укрупнених бухгалтерських проведень двох основних типів (інжиніринговий і гіпотетичний) та забезпечують формування гіпотетичного похідного балансового звіту. Вихід цієї праці в світ став точкою відліку для формування окремої наукової школи фінансового обліку, представники якої як основний метод її удосконалення використовували бухгалтерський інжиніринг, зокрема, похідні балансові звіти різних видів. Представники цієї школи (М. Ю. Анікеев, І. М. Богатая, Г. Е. Крохічева, Л. Н. Кузнецова, В. В. Лесняк, Л. Р. Лілеєва, Т. Г. Савченко та ін.) розробили і запатентували систему похідних балансових інструментів (дод. Б).

У 2001 р. І. М. Богатая вперше запропонувала авторський варіант побудови системи стратегічного обліку власності на основі бухгалтерського інжинірингу. В її основу було покладено концепцію віртуальності (віртуальний облік), що передбачає формування в рамках стратегічного обліку інформації про можливий стан підприємства чи можливі його стани при заданих умовах, визначених укладачами віртуальних балансових звітів [25, с. 98].

У 2004 р. ідеї авторів розвинула Г. Є Крохічева [135, с. 59–62], яка розробила концепцію мережевого корпоративного обліку та звітності на основі використання інжинірингового інструментарію. Зокрема, авторка запропонувала мережеві і фрактальні похідні балансові звіти.

Піонерські роботи В. І. Ткача, І. М. Богатої та Г. Є. Крохічевої стали теоретико-методологічною основою для побудови моделей бухгалтерського інжинірингу різних облікових об'єктів (власності, інновацій, резервів, ризиків, інтелектуального капіталу, власного капіталу тощо). В подальшому виникнення значної кількості послідовників і популяризаторів бухгалтерського інжинірингу привело до формування окремого наукового напрямку у сфері науки бухгалтерського обліку з центром в місті Ростов-на-Дону. Якщо на початкових етапах розвитку концепції бухгалтерського інжинірингу дослідження в даній сфері описували окремі аспекти її практичного застосування, то вже наприкінці 2000-х рр. з'являються комплексні пропозиції щодо побудови комплексної методики інжинірингового обліку, квінтесенцією якої є складання похідних балансових звітів різних видів.

У 2007 р. Л. Р. Лілеєва [160, с. 18–19] запропонувала методику оцінки ефективності діяльності підприємства на основі фрактального і сегментарного балансових звітів, які складаються на основі виділення бухгалтерських агрегатів у вигляді розділів балансу та здійснення фрактальних, сегментарних та гіпотетичних проведень. Фрактальні бухгалтерські проведення авторка пропонує складати за сегментами споживачів телекомунікаційних послуг і послуг зв'язку, відповідно до основних показників системи директ-костингу, тобто з визначенням доходів, змінних витрат, маржі і постійних витрат. Сегментарні бухгалтерські проведення складаються за 32-ма виділеними видами послуг зв'язку та телекомунікацій і на основі показників системи директ-костингу: доходи, змінні витрати, постійні витрати, маржа окремо за кожним із сегментів. На основі здійснення агрегованих фрактальних і сегментарних проведень формується моніторинговий балансовий звіт, а на основі додавання гіпотетичних проведень – гіпотетичний (фрактальний або сегментарний) балансовий звіт з оцінкою чистих активів і чистих пасивів.

На основі систематизації теоретичних і практичних даних (систематизовані економічні процеси; розглянуті можливості забезпечення процесів і об'єктів управління обліково-аналітичною інформацією; вивчені елементи методики використання інструментів бухгалтерського інжинірингу в управлінні і контролі за видами діяльності) М. Я. Симонович (2007 р.) [225, с. 19–20] сформував методику використання інструментів бухгалтерського інжинірингу (інжинірингових інструментів, інжинірингових ситуацій і процесів, інжинірингових процедур тощо) в управлінні та контролі за видами діяльності, що забезпечує управління і контроль власністю, платоспроможністю та резервною системою, прогнозуванням і реа-

лізацією стратегії, інноваціями, фінансовими результатами, специфічними об'єктами і процесами, реорганізаційними та ліквідаційними процесами.

У розробленій бухгалтерській моделі обліку власності підприємства як майнового комплексу Ю. А. Ільштейн (2007 р.) [112, с. 8–9] використовує інжинірингові інструменти, які об'єднані в систему похідних балансових звітів: управління ризиками (хеджованого, інтегрованого ризику); управління власністю (субстанційний, органічний, актуарний, ліквідаційний); управління реорганізацією власності (реорганізаційний, синергетичний); прогнозування зміни власності (віртуальний, прогнозний); застосування контрольних функцій (нульовий, фрактальний); управління платоспроможністю (імунізаційний, дисконтований, диференційний); управління господарськими ситуаціями (стратегічний, фрактальний); управління субсидіями та економічною допомогою (субсидіарний). Виокремлення такої кількості можливих видів похідних балансових звітів свідчить про значний рівень розвитку концепції бухгалтерського інжинірингу та виникнення значної кількості сфер її практичного застосування.

Безпосередньо автор запропонував субстанційний похідний балансовий звіт [112, с. 13], який використовується для організації обліку власності в справедливих цінах і складається за такими етапами: 1) бухгалтерський баланс; 2) коригуючі записи; 3) скоригований баланс; 4) субстанційні записи; 5) субстанційний баланс; 6) гіпотетичні записи; 7) субстанційний похідний балансовий звіт. Розроблена методика дозволяє формувати облікову інформацію для здійснення контролю за власністю, передачею в довірче управління на основі використання показників субстанційних чистих активів (визначаються в момент складання субстанційного балансу) і субстанційних чистих пасивів.

Л. Н. Кузнецова та Ю. В. Денисевич (2008 р.) на прикладі складання імунізаційного похідного балансового звіту розробили такий порядок формування похідних балансових звітів: 1) визначення чистих активів за первісним балансом; 2) постановка на облік надходження та відпливу грошових ресурсів (імунізаційні балансові проводки); 3) формування імунізаційного балансу; 4) визначення величини імунізаційних чистих активів; 5) здійснення похідних гіпотетичних бухгалтерських проведення; 6) формування імунізаційного (нульового) похідного балансу; 7) визначення величини чистих пасивів; 8) визначення рівня резервного захисту; 9) прийняття рішень щодо збалансованості стратегічної пропозиції [142, с. 64]. Підхід авторів передбачає розгляд не лише процедурних аспектів застосування інструментів бухгалтерського інжинірингу, а загалом зорієнтований на побудову комплексної методики аналізу імунізації підприємства – його

здатності до адаптації та продовження подальшої господарської діяльності. В результаті складання імунізаційного похідного балансу визначається величина імунізаційних чистих пасивів, на основі якої визначається рівень резервного захисту (нульовий, активний, пасивний) шляхом порівняння з величиною чистих активів, у результаті чого приймаються відповідні рішення щодо подальшої резервної політики підприємства.

Е. Л. Архіпов (2008 р.) [14, с. 258] розробив модель обліку резервної системи мережевого підприємства, до складу блоків якої належить побудова хеджованого похідного балансового звіту і похідного балансового звіту інтегрованого ризику.

Для складання хеджованого похідного балансового звіту автор запропонував здійснювати хеджовані проведення в розрізі 15 виділених агрегатів резервної системи підприємства, що передбачають використання компенсуючих ризик-позицій, тобто врахування інших видів оцінок балансових статей (ринкових, справедливих, відновлювальних тощо), здійснення коригувань забалансових статей, а також різних ризикових факторів негативного та позитивного характеру. Такий підхід не передбачає складання скоригованого балансу, оскільки процес хеджування як інструмент бухгалтерського інжинірингу є більш розширеним способом коригування статей балансу з урахуванням всіх можливих ризиків. Формування похідного балансового звіту інтегрованого ризику передбачає після здійснення балансових коригувань відображення ризикових активів, оцінка яких має бути проведена експертами. Після їх облікового відображення складається баланс інтегрованого ризику, на основі якого після здійснення гіпотетичних проведенень формується похідний баланс інтегрованого ризику.

На основі одержаних звітів проводиться аналіз стану резервної системи підприємства шляхом порівняння показників хеджованих чистих активів і чистих активів інтегрованого ризику з відповідними чистими пасивами.

Л. А. Зімакова (2009 р.) запропонувала складати імунізаційний похідний балансовий звіт, що передбачає ринкову оцінку активів і зобов'язань підприємства. Підхід авторки базується на використанні поняття «імунізація», що є методом управління портфелем облігацій, що дозволяє інвестору з високим ступенем визначеності забезпечити даний потік виплат за його зобов'язаннями.

Імунізація досягається шляхом дюрації платежів і формування портфеля з однаковою дюрацією. Таким чином, шляхом імунізації досягається урівноваження надходжень та погашення платежів з урахуванням ризику несплати і відкликання. Завдання імунізаційного похідного балансового звіту – це моделювання ситуації, що дозволяє фірмі мати нормальний рі-

вень платоспроможності, що характеризується дебіторською заборгованістю, кредиторською заборгованістю, наявними платіжними засобами [107, с. 262]. Розроблена Л. А. Зімаковою методика складання імунізаційного похідного балансового звіту дозволяє створити необхідні передумови управління платоспроможністю підприємства на основі врахування всіх можливих видів платежів, що впливають на показники чистих активів та чистих пасивів підприємства.

О. В. Кузнецова (2010 р.) [140, с. 36] на основі використання алгоритмів та інструментів бухгалтерського інжинірингу розробила концепцію бухгалтерського управління економічними процесами, яка орієнтована на організацію комп'ютерного облікового прогнозування (до 100 видів економічних процесів). Реалізація концепції передбачає застосування бухгалтерського інжинірингу за такими стадіями: початковий оператор (укрупнені економічні агрегати); відображення економічних операцій; відображення гіпотетичних операцій; одержання специфічних і гіпотетичних похідних балансових звітів.

Особливу увагу авторка приділяє удосконаленню резервної системи підприємства і ризикам, процес управління якими складається з таких ітерацій:

1) контекст управління: постановка мети, визначення стратегії, завдання загалом по підприємству і в розрізі основних структурних ланок;

2) структурований робочий план рахунків інтегрованого типу (управлінського і стратегічного обліку): розділи початкового оператора;

3) фактичний стан резервної системи: балансова вартість чистих активів;

4) хеджований стан резервної системи: ринкова (справедлива) вартість чистих активів;

5) гіпотетична реалізація активів і гіпотетичне задоволення зобов'язань у цінах, адекватних до управлінського процесу (відновних, заставних, світових, регіональних і т. ін.);

б) вартість чистих пасивів;

7) оцінка та відображення інтегрованих ризиків у розрізі окремих агрегатів [140, с. 37]. Розроблена методика базується на використанні методів бухгалтерського інжинірингу і передбачає здійснення хеджованих бухгалтерських проведень на основі використання ринкової (справедливої) вартості.

Таким чином, протягом 2000-х рр. відбувався розвиток і удосконалення бухгалтерського інжинірингового інструментарію як елементу системи бухгалтерського обліку, орієнтованого на забезпечення потреб

управління. Відбувається формування власного понятійно-категорійного апарату загального підходу до побудови і складання похідних балансових звітів різних видів на підприємстві. Починаючи з 2010 р. вже з'являються перші публікації, в яких автори намагаються узагальнити існуючий досвід і визначити загальні риси бухгалтерського інжинірингу як нового напрямку розвитку облікової системи в умовах динамічного зростання управлінських потреб.

Так, В. В. Лесняк (2010 р.) виокремлює загальну модель побудови похідних балансових звітів на підприємстві. На думку автора, загалом бухгалтерський механізм реалізації стратегії стратегічного, онлайнного, резервного, сегментарного, прогностного характерів системи похідних балансів містить такі основні розділи: 1) розділи структурованого плану рахунків; 2) коригуючі бухгалтерські записи; 3) скоригований баланс; 4) спеціалізовані стратегічні записи; 5) стратегічний баланс; 6) гіпотетичні операції; 7) гіпотетичний баланс [157, с. 221].

На думку Г. І. Мільохіної (2010 р.), алгоритм складання похідного балансового звіту можна представити таким чином: 1-й крок – за основу побудови похідного балансового звіту береться бухгалтерський баланс або головна книга; 2-й крок – ставляться на облік умовні та позабалансові активи і зобов'язання; 3-й крок – проводиться переоцінка активів і пасивів; 4-й крок – здійснюються коригуючі записи і складається скоригований балансовий звіт; 5-й крок – проводиться умовна реалізація активів і зобов'язань у цінах, необхідних для конкретно поставлених завдань та прийняття рішення про можливе банкрутство; 6-й крок – визначаються і порівнюються чисті активи і чисті пасиви; 7-й крок – складається похідний балансовий звіт; 8-й крок – виробляються операційні, тактичні та стратегічні рішення [172].

Вищенаведені два підходи відображають загальну логіку побудови похідних балансових звітів, орієнтованих на розрахунок показників чистих активів і чистих пасивів через здійснення гіпотетичних операцій, однак вони мають такі відмінності:

– В. В. Лесняк розглядає стратегічні аспекти побудови балансових звітів, а підхід Г. І. Мільохіної орієнтований на вирішення конкретно визначених завдань та прийняття рішення про можливе банкрутство;

– В. В. Лесняк всі види додаткових інжинірингових операцій називає спеціалізованими стратегічними записами, які взагалі відсутні у Г. І. Мільохіної. Таким чином, підхід останньої передбачає лише складання похідного балансового звіту шляхом здійснення коригувань без здійснення додаткового відображення інжинірингових операцій різних видів

(стратегічних, хеджованих, фрактальних, субстанційних тощо). Отже, підхід Г. І. Мільохіної можна вважати лише одним із можливих варіантів застосування концепції бухгалтерського інжинірингу, що є значно вузким, ніж підхід В. В. Лесняка;

– Г. І. Мільохіна більш детально описує порядок здійснення коригування бухгалтерського балансу, а також вказує на ціль складання похідного балансового звіту – прийняття управлінських рішень різних видів.

Окрім узагальнення поглядів авторів щодо порядку складання похідних балансових звітів, в останні роки з'явилися спроби синтезу наукових знань у сфері бухгалтерського інжинірингу як окремого напрямку розвитку облікової науки. Особлива увага приділяється застосуванню бухгалтерського інжинірингу при розробці облікових інформаційних систем, оскільки лише за таких умов впровадження цієї технології формування і обробки бухгалтерських даних в облікову практику є економічно виправданим та доцільним.

М. В. Шумейко, намагаючись систематизувати існуючі напрацювання російських дослідників у сфері бухгалтерського інжинірингу з метою побудови окремої повноцінної теорії, виділила паттерни* концепції інструментів бухгалтерського інжинірингу (табл. 3.3), які можна розглядати як набір теоретико-методологічних основ та процедур практичної реалізації бухгалтерського інжинірингу.

Розроблена М. В. Шумейко (табл. 3.3) концепція інструментів бухгалтерського інжинірингу спрямована на впровадження та ефективне функціонування інтегрованих систем управлінського і стратегічного обліку. Вона відображає існуючий рівень розвитку теоретико-методологічних досліджень у даній сфері, визначає перелік охоплених бухгалтерським інжинірингом сфер, об'єктів та процесів, що характеризує її предметне поле та визначає можливі напрями подальших наукових досліджень.

На думку В. І. Ткача та М. В. Шумейко, характерними рисами інжинірингового фінансового обліку є:

- структурований план рахунків;
- архітектоніка облікових процесів;
- агреговані та дезагреговані показники власності (чисті активи і чисті пасиви);
- агреговані проводки, які використовуються з метою управління;
- інтеграція інтерфейсів фінансового та інжинірингового обліку;

* Паттерн – зразок, шаблон проектування облікових інформаційних систем.

Паттерни концепції інструментів бухгалтерського інжинірингу
за М. В. Шумейко (узагальнено на основі [290, с. 73–77])

<i>Паттерни</i>	<i>Характеристика паттернів</i>
Теоретичні основи інжинірингу	Представлений визначальними його бухгалтерськими теоріями, методологіями і підходами: методологією архітектоніки – структурованого забезпечення обліку; бухгалтерськими та балансовими теоріями; концепцією розмірності обліку; обліковими підходами; гіпотетичними процесами.
Інжинірингові інструменти	Фінансові баланси; похідні балансові звіти; реінжиніринг бізнес-процесів; інтерактивні методи економіко-математичних розрахунків; імунізаційні механізми; збалансована оцінна відомість; оцінна відомість інтелектуального капіталу; оцінна відомість чистих пасивів; оцінна відомість капіталу; нульові баланси.
Технологія облікових інжинірингових процедур	Початковий оператор; коректувальні операції; скоригований баланс; економічні операції; специфічні проміжні операції; альтернативні операції; гіпотетичні операції; гіпотетичний кінцевий оператор; контрольні операції.
Обліково-аналітичне забезпечення інжинірингу	Сформовано обліково-аналітичним забезпеченням інжинірингу: агреговані проводки; структурований план рахунків; кваліметричні складові; комп'ютерні програми; системи оцінок; алгоритми; драйвери; обліково-контрольні точки; облікові агрегати
Керовані об'єкти і процеси	Представлений управлінськими об'єктами і процесами, серед яких можна виокремити кілька груп: 1) загальне управління (генеральний похідний балансовий звіт); 2) власність (органічний, субстанційний, актуарний похідний балансовий звіт); 3) резервна система (хеджований похідний балансовий звіт); 4) ризики (похідний балансовий звіт інтегрованого ризику); 5) інновації (венчурний та інноваційний похідні балансові звіти); 6) фінансові результати (профіцитний похідний балансовий звіт); 7) реорганізація (реорганізаційний і синергетичний похідні балансові звіти); 8) фінансове становище (моніторинговий похідний балансовий звіт).
Результати використання інструментів бухгалтерського інжинірингу	– Підсумкові показники (чисті активи за балансовою і ринковою оцінкою і чисті пасиви за справедливою вартістю); – управлінські альтернативи; – аналіз альтернатив; – прийняті рішення; – контроль, побудований на використанні комп'ютерних програм тощо.

– використання початкового оператора у вигляді чистих активів і чистих пасивів, що характеризують агрегований і дезагреговані показники власності в адекватних цінах (балансова, ринкова, справедлива, міжнародна, заставна і т. ін.), що дозволяє використовувати інжинірингові програми управління без урахування особливостей конкретного підприємства;

– інтеграція інтерфейсів управлінського, стратегічного, трансакційного обліку в єдину систему фінансового обліку через систему початкових операторів [242, с. 83].

На нашу думку, система інжинірингового фінансового обліку є надбудовою до системи фінансового обліку. На відміну від останнього, що передбачає складання стандартизованих форм фінансової звітності, інжиніринговий облік забезпечує складання інжинірингових та похідних форм звітності залежно від обраного варіанта здійснення інжинірингових операцій відповідно до запитів зацікавлених користувачів в обліковій інформації.

Основними характерними особливостями інжинірингового фінансового обліку, що базується на концепції бухгалтерського інжинірингу, є такі (рис. 3.2).

Відповідно до визначених особливостей можна констатувати, що застосування бухгалтерського інжинірингу є доцільним при побудові системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту підприємства. Це обґрунтовується як адаптивністю даної концепції під запити різних видів користувачів облікової інформації, так і багатоманітністю та універсальністю інжинірингового інструментарію, що використовується для формування похідних балансових звітів.

Аналіз підходів до побудови методики стратегічного фінансового обліку на основі бухгалтерського інжинірингу. На сьогодні не існує єдиного підходу дослідників до побудови системи стратегічного обліку на основі застосування концепції бухгалтерського інжинірингу. Це пояснюється як відсутністю загального або найбільш ефективного варіанта побудови системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту, так і відсутністю єдності в поглядах вчених щодо складових бухгалтерського інжинірингу та інжинірингової теорії, яка перебуває в стані активного розвитку й удосконалення.

Існуючі підходи відрізняються між собою за кількістю етапів реалізації методики стратегічного обліку, їх змістовним наповненням, вхідними даними та вихідною інформацією, методами обробки та формами представлення облікової інформації стратегічного характеру.

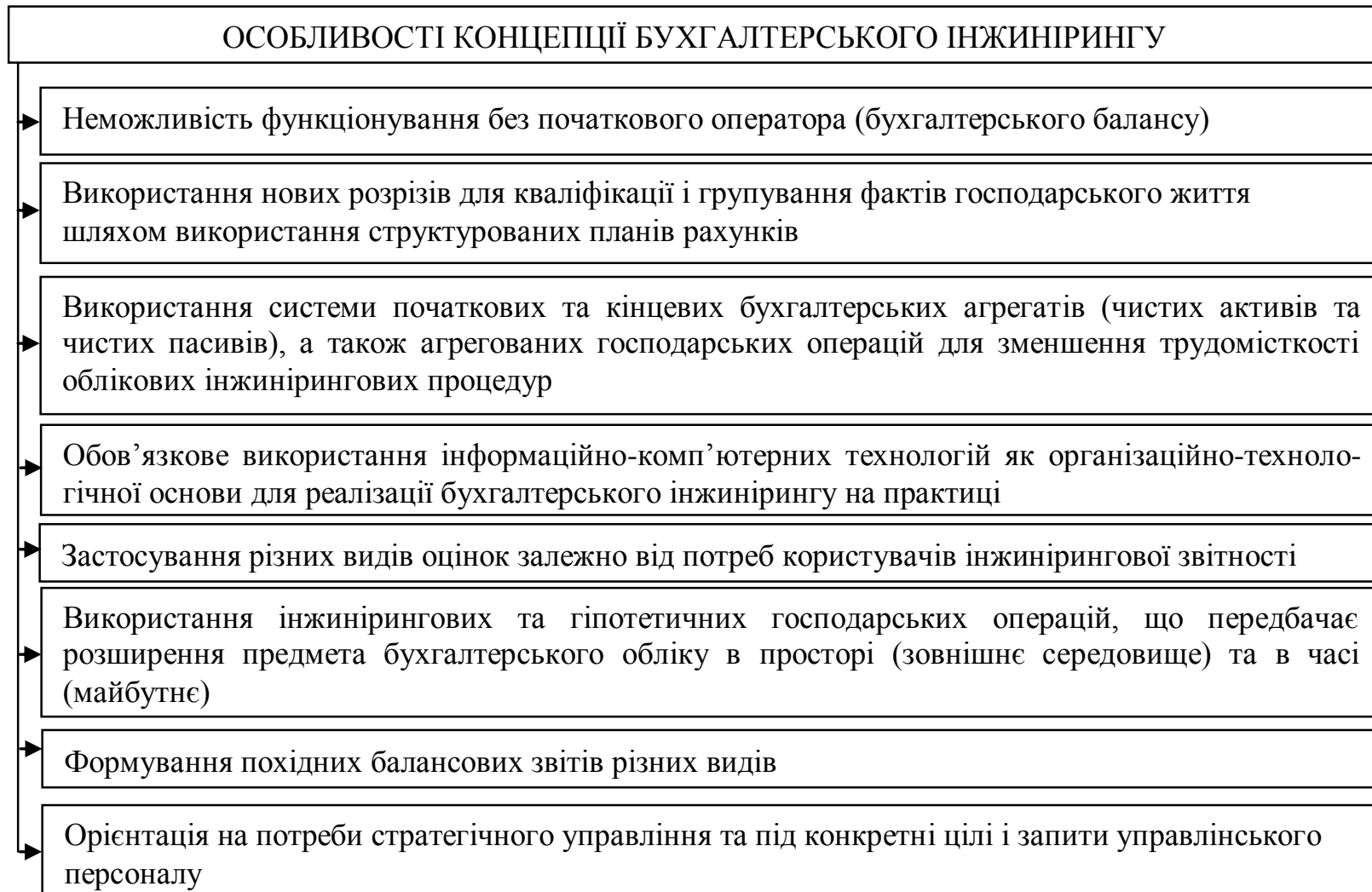


Рис. 3.2. Особливості концепції бухгалтерського інжинірингу

Для побудови системи стратегічного фінансового обліку на сільсько-господарських підприємствах необхідно провести аналіз існуючих підходів, виявити особливості практичної реалізації, провести їх тестування на можливість і доцільність застосування з врахуванням особливостей збору і обробки інформації на підприємствах аграрної галузі.

Вперше модель стратегічного обліку власності на основі бухгалтерського інжинірингу розробила І. М. Богатая у 2001 р., що дозволяла формувати в рамках стратегічного обліку інформацію про можливий стан підприємства [25, с. 98]. Застосування такого підходу дозволило розробити теоретико-методологічні передумови наближення системи фінансового обліку до вимог стратегічного менеджменту, зокрема в частині формування стратегічних альтернатив та щодо можливості введення інформації про зовнішнє середовище до складу облікової системи. Водночас для забезпечення практичної реалізації такого підходу, не враховуючи методичних аспектів застосування бухгалтерського інжинірингу, мають бути обов'язково вирішені бухгалтерські змістовні питання, пов'язані з відображенням в обліку й оцінкою об'єктів зовнішнього середовища, невизначеності та ризиків, зміною часової орієнтації відображуваних господарських операцій тощо.

У 2007 р. І. М. Богатая запропонувала удосконалений варіант побудови системи стратегічного обліку в комерційних організаціях, що складається з трьох основних етапів та їх складових елементів (табл. 3.4).

Визначені І. М. Богатою етапи складання стратегічного похідного балансового звіту в подальшому були покладені в основу побудови не лише стратегічних, а й багатьох інших видів похідних балансових звітів. Їх основною відмінністю було здійснення трансформаційних проведення за іншими розрізами, що не обов'язково містити фактори макросередовища, а ті аспекти діяльності підприємства, які не входять до складу предмета бухгалтерського обліку (ризиків, інтелектуальний капітал, потенціал покупців та постачальників тощо).

Зокрема, О. М. Щемелєв (2007 р.) розробив систему фрактальних похідних балансових звітів як бухгалтерського механізму стратегічного обліку інновацій, що забезпечують одержання облікової інформації в розрізі територіальних та часових фракталів. Загалом, на думку автора, стратегічний похідний балансовий звіт є прогнозним або бюджетним механізмом і тому має статичний характер, тобто спрямований на визначення можливої вартості підприємства з урахуванням зовнішніх факторів, і тому будується на принципах статичної балансової теорії [293, с. 80]. Відповідно, на відміну від традиційного балансового рівняння, що є основою бухгалтерсь-

кого балансу ($A = Z + K$), похідні балансові звіти базуються на іншому балансовому рівнянні (*Грошові кошти = Чисті пасиви*) та передбачають гіпотетичну реалізацію активів підприємства з метою гіпотетичного задоволення його зобов'язань.

Таблиця 3.4

Етапи організації системи стратегічного обліку
в комерційних організаціях за І. М. Богатою
(узагальнено на основі [23, с. 42–43])

<i>Назва етапу</i>	<i>Характеристика етапу</i>
Моніторинговий	Відповідно до обраних стратегій організація має здійснити постановку системи моніторингу, що передбачає моніторинг зовнішнього макросередовища і внутрішнього мікросередовища.
Методичний	Мають бути виділені центри відповідальності, сформовані форми управлінської звітності, а також здійснено постановку системи планування, програмування та бюджетування, враховані можливі мережеві ефекти.
Узагальнюючий	Слід здійснити вибір методик, застосованих у рамках стратегічного обліку, що дозволяють підвищити релевантність бухгалтерської звітності та їх закріплення у відповідних стандартах. До таких методик належать методики складання похідних балансових звітів різних типів (нульові балансові звіти, стратегічні похідні балансові звіти та ін.). Методика складання стратегічного похідного балансового звіту має такі етапи: 1) вивчення бухгалтерського балансу і виявлення його основних недоліків; 2) складання похідних бухгалтерських проведень, що дозволяють усунути або згладити виявлені недоліки та неточності; 3) формування оборотно-сальдової відомості і похідного балансового звіту; 4) визначення в рамках системи моніторингу зовнішніх факторів макросередовища, які необхідно поставити на облік; 5) постановка на облік зовнішніх факторів макросередовища за допомогою механізму трансформаційних бухгалтерських проведень, а також проведень, що відображають процеси гіпотетичної реалізації активів і задоволення зобов'язань; 6) формування оборотно-сальдової відомості та стратегічного похідного балансового звіту.

Складання стратегічного похідного балансового звіту О. М. Щемелєв запропонував здійснювати за такими етапами: 1) на основі бухгалтерського балансу визначається вартість чистих активів; 2) здійснюються коригуючі записи; 3) складається скоригований баланс з визначенням суми чистих активів після коректування; 4) складаються стратегічні балансові проведення з відображенням в обліку факторів зовнішнього середовища та їх змін; 5) складається стратегічний прогностичний баланс з визначенням розмірів стратегічних активів [294, с. 33]. Відповідно розроблена автором методика орієнтована на проведення аналізу чистих активів та чистих пасивів з врахуванням оцінок об'єктів обліку, необхідних для прийняття стратегічних управлінських рішень. Водночас О. М. Щемелєв вводить поняття стратегічних активів, яке слід розуміти як сукупність ресурсів підприємства (активів та факторів макросередовища підприємства), які необхідні підприємству для здійснення стратегічного управління ним.

Л. А. Зімакова (2009 р.) розробила набір рекомендацій щодо використання інструментів бухгалтерського інжинірингу для ведення стратегічного обліку на підприємстві: 1) аналіз за допомогою розрахунку результатів окремої господарської ситуації і його відображення за розділами бухгалтерського балансу, який спрощує визначення впливу результату запланованих операцій на основні фінансово-економічних показників діяльності підприємства загалом; 2) формування похідних балансових звітів, що роблять можливим контроль окремих показників в оцінці за ринковими або справедливими цінами; 3) використання гіпотетичних проведенень з реалізації активів, що припускає отримання готівки або безготівкових грошових коштів, а також задоволення зобов'язань; 4) розрахунок основних оцінних критеріїв – чистих активів і чистих пасивів із балансовою і ринковою оцінкою, зміна яких за період об'єктивно дасть можливість характеризувати фактичну результативність планованих операцій; 5) прийняття оперативних, тактичних і стратегічних рішень [105, с. 31].

Згідно з підходом Л. А. Зімакової, діюча система бухгалтерського обліку не відповідає зростаючим потребам менеджменту та має бути переорієнтована і перебудована таким чином, щоб забезпечувати прогнозування результатів діяльності, враховувати вплив зовнішніх екстерналій на показники діяльності підприємства. Авторка пропонує розширити перелік фактів господарського життя, щоб система стратегічного обліку забезпечувала надання інформації про зовнішнє середовище підприємства за такими основними напрямками: покупці, постачальники, конкуренти, продажі за сегментами, ланцюжок цінностей, людські ресурси, напрями стратегічної активності тощо.

Подібною позиції також дотримується Т. М. Музика (2010 р.), зазначаючи, що стратегічний облік орієнтується на зовнішнє середовище сільськогосподарської організації: постачальників, покупців, контрагентів, посередників, конкурентів, державу і т. ін., що необхідно враховувати при виборі його об'єктів. Наявність каналів придбання матеріально-технічних ресурсів, необхідних для сільськогосподарського виробництва, актуалізує питання про організацію стратегічного обліку й аналізу постачальників, їх складу, структури і тенденції зміни [180, с. 231]. Застосування такого підходу дозволяє підвищити ефективність функціонування сільськогосподарської організації шляхом вироблення певної стратегічної орієнтації відносно постачальників і покупців з метою досягнення і реалізації конкурентних переваг на основі розробки дієвої системи їх стратегічного обліку.

Значну увагу проблемам стратегічного обліку загалом та його окремим процедурним аспектам приділяє В. В. Лесняк (2010 р.). Зокрема, на думку автора, система похідних балансів (стратегічних, сегментарних, прогнозних, ситуаційних, хеджованих, інтегрованого ризику тощо) є обліково-аналітичним інструментарієм розробки, відображення і реалізації стратегії і забезпечує:

- постановку на облік факторів зовнішнього впливу;
- відображення альтернативності (багатоваріантності) стратегічних рішень з відповідною аналітичністю (види діяльності, внутрішні сегменти, зовнішні сегменти, напрямки стратегічної активності, ринкові сегменти, стратегічні горизонти тощо);
- постановку на облік активів і зобов'язань, що виникають у результаті реалізації прийнятої стратегії (платоспроможності, закупівель, продажів, конкурентності, реорганізації тощо);
- постановку на облік активів і зобов'язань, що виникають у результаті зміни (коригування) стратегії, внаслідок використання нової стратегії;
- відображення гіпотетичних процесів умовної реалізації активів і задоволення зобов'язань у необхідних для прийняття рішень цінах (ринкових, заставних, справедливих, ліквідаційних тощо) [157, с. 221–222]. На основі виділених автором алгоритмізованих процедур облікового відображення бізнес-процесів, що є об'єктами стратегічного управління, забезпечується надання облікової інформації стратегічного характеру щодо внутрішнього та зовнішнього середовищ підприємства з метою формування, реалізації, контролю та коригування стратегії підприємства.

Такий комплексний підхід, що передбачає введення до складу об'єктів системи стратегічного фінансового обліку елементів внутрішньо-

го і зовнішнього середовища підприємства, на сьогодні став домінуючим. Це зумовило необхідність розробки спеціальних облікових процедур для формалізації факторів зовнішнього середовища і їх введення до складу облікової системи з метою формування облікової інформації стратегічного характеру. Зокрема, на думку М. М. Скорєва, Т. О. Графовой та А. Г. Селівановой, для формування і реалізації більш ефективних стратегічних альтернатив необхідно враховувати як внутрішньофірмові, так і ринкові трансакції, суворо відстежувати їх відхилення, виявляти причини, використовуючи інструменти інжинірингу, при створенні стратегії і виявленні та оцінці динаміки показників власності [227].

На відміну від існуючих загальноорієнтованих досліджень у сфері стратегічного інжинірингового обліку, Т. О. Графова (2012 р.) однією із перших розробила об'єктноорієнтовану методику стратегічного обліку. Її основна увага була приділена трансакційному стратегічному обліку інтелектуального капіталу (споживчого, людського, структурного капіталу та гудвілу), що узагальнено в авторській концепції (табл. 3.5).

Розроблена Т. О. Графовой концепція стратегічного обліку інтелектуального капіталу забезпечує визначення ефективності його використання на підприємстві шляхом використання інжинірингового інструментарію (облікових агрегатів, інжинірингових проведень, похідних балансових звітів тощо).

Визначальною особливістю підходу авторки є виділення різних видів моделей стратегічного розвитку підприємства залежно від рівня використання інтелектуального капіталу: інерційний; помірно-оптимальний; інноваційний. Згідно з визначеними рівнями можуть бути побудовані різні фрактали стратегічних агрегованих проведень, що є основою для формування різних видів фрактальних балансів. Таким чином, три можливі види стратегії підприємства є основою для здійснення стратегічних агрегованих проведень та побудови стратегічних похідних балансових звітів.

На думку Е. С. Аракельянц, при організації системи інформаційного забезпечення процесів стратегічного управління необхідно враховувати: 1) фактори зовнішнього середовища з точки зору визначеності, певного ризику і невизначеного ризику; 2) довгострокові цілі компанії і передбачуваність їх реалізації [12]. Для забезпечення врахування двох виділених цілей необхідно провести аналіз динаміки чистих активів підприємства з урахуванням впливу факторів зовнішнього середовища (через здійснення стратегічних трансформаційних проведень) та здійснити прогноз можливостей фінансування і рефінансування підприємства (через складання прогнозних похідних балансових звітів).

Концепція трансакційного стратегічного обліку
інтелектуального капіталу Т. О. Графовой
(розроблено на основі [74, с. 42–47])

<i>Блоки концепції</i>	<i>Характеристика блоків</i>
1. Основні позиції стратегічної моделі розвитку підприємства	Організаційна структура підприємства в ув'язці з системою обліку, контролю та аналізу; системна проблема, напрями стратегічної активності; основні завдання стратегії; альтернативні напрями вирішення проблеми; оцінка ризиків; фінансування стратегії; стратегічні рішення; система моніторингу
2. Стратегічні об'єкти інтелектуальної власності	Фінансовий облік охоплює об'єкти: види діяльності, групи об'єктів інтелектуальної власності, функціональні складові (працюючий і створюваний капітал, трансакції бізнесу) Трансакційний стратегічний облік, окрім об'єктів фінансового обліку, забезпечує управління неідентифікованими об'єктами: людський капітал, споживчий капітал і неідентифікована частина нематеріальних активів
3. Стратегічні інжинірингові інструменти	Агрегований початковий оператор (мегарахунки, основна балансова формула), ітерації з відображення економічного процесу або кроків алгоритму, агрегованих бухгалтерських проведень і визначення показників використання інтелектуального капіталу у вигляді чистих активів і чистих пасивів у балансовій, ринковій і справедливій оцінках
4. Рівні стратегічного обліку	Багаторівневий характер стратегічного обліку, сегменти стратегічної активності, часові горизонти (фрактали часу та простору)
5. Види стратегічного обліку	Фінансовий, трансакційний, управлінський тощо
6. Контрольно-аналітичні показники	Чисті активи, чисті пасиви

О. М. Селезньова та Е. С. Аракельянц (2013 р.) запропонували комплексну методіку стратегічного обліку, що забезпечує інформаційну підтримку стратегії розвитку організації на базі реалізації стратегічного облікового механізму за обраними об'єктами обліку і відповідними інжиніринговими стратегічними інструментами. Розроблена методіка містить такі

розділи: 1) параметри зовнішнього середовища; 2) модель стратегічної місії; 3) об'єкти обліку; 4) початковий оператор; 5) облікове забезпечення; 6) обліковий механізм; 7) облікові стратегічні показники; 8) прийняті стратегічні управлінські рішення [218, с. 3].

Запропонований авторами підхід до практичної реалізації облікового механізму стратегічного обліку, який передбачає інформаційне забезпечення обґрунтування, реалізації, коригування та оцінки ефективності стратегії розвитку на базі складання і використання представлених у методиці стратегічних інжинірингових інструментів і механізмів, складається з таких основних етапів:

- обґрунтування оптимальної стратегії розвитку передбачає складання агрегованих облікових записів відображення прийнятої стратегії, прогнозного характеру, сценарного розвитку, ситуаційного характеру за розділами прийнятого початкового оператора;

- оцінка реальних можливостей реалізації стратегії розвитку ґрунтується на використанні агрегованих облікових записів реалізації економічного потенціалу організації за напрямками стратегічного розвитку за розділами початкового оператора;

- коригування стратегії передбачає складання коригуючих агрегованих записів реалізації заходів щодо зміни стратегії розвитку;

- оцінка ефективності стратегії ґрунтується на системі облікових стратегічних показників, що одержують за результатами представлених агрегованих облікових записів за даними складених інжинірингових похідних балансів [218, с. 5].

Розроблений О. М. Селезньовою та Е. С. Аракельянц підхід до розробки системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління має чітку управлінську орієнтацію та пов'язаний із системою моделей і методів прийняття стратегічних управлінських рішень. З'єднуючою ланкою між системою стратегічного обліку та системою стратегічного менеджменту є облікові стратегічні показники (чисті активи та чисті пасиви підприємства), що розраховуються на основі використання трансформаційних (стратегічних) та гіпотетичних проведень за різними стратегічними альтернативами відповідно до інформаційних запитів менеджменту.

Зважаючи на рівень розвитку власного теоретико-методологічного апарату та дієвість використання в практиці підприємств різних галузей економіки, в сучасних умовах застосування концепції бухгалтерського інжинірингу є одним із найбільш доцільних напрямів удосконалення і розвитку системи стратегічного фінансового обліку як засобу інформаційного супроводу стратегічного менеджменту.

3.3. Розвиток методики стратегічного фінансового обліку на основі бухгалтерського інжинірингу

У сучасних умовах розвитку економіки дієвість системи стратегічного менеджменту підприємства значною мірою залежить від ефективності функціонування системи його інформаційного забезпечення. Це пояснюється наростанням глобалізаційних процесів, ускладненням господарських відносин, інтенсифікацією виробничих та обслуговуючих бізнес-процесів, підвищенням рівня конкурентної боротьби та зростанням впливу зовнішнього середовища на результати діяльності підприємств.

Для побудови системи інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту можуть використовуватись різноманітні підходи, одним з яких є розробка системи стратегічного фінансового обліку, що забезпечує генерування облікової інформації, необхідної для прийняття стратегічних управлінських рішень. Як методологічну основу системи стратегічного фінансового обліку, яка вивчає об'єкти внутрішнього та зовнішнього середовищ підприємства і орієнтована в майбутнє, слід застосовувати бухгалтерський інжиніринг.

Бухгалтерський облік, як спеціалізована інформаційна технологія має основну ціль – формування інформаційного продукту у вигляді набору показників звітності (аналітичних та агрегованих), що має відповідати запитам його користувачів. Як вихідний інформаційний продукт, який необхідний менеджменту для прийняття стратегічних рішень, є набір показників, що ілюструють процес формування і ефективність реалізації обраної підприємством стратегії.

Як підсумкові інтегральні показники, що характеризують зміни загального стану підприємства під впливом факторів мінливого зовнішнього середовища і використовуються для аналізу ефективності стратегічних управлінських рішень, є вартість чистих активів та чистих пасивів підприємства, які мають бути порівняні між собою за період від початку впровадження стратегії до її остаточної реалізації. Це обґрунтовується тим, що на власність підприємства, що є одним з основних об'єктів стратегічного управління, впливає вартість наявних у нього активів і вартість існуючих зобов'язань перед контрагентами та позичальниками, які використовуються для розрахунку чистих активів і чистих пасивів.

Отже, стратегічний фінансовий облік доцільно орієнтувати на можливість визначення зміни власності у вигляді агрегованого показника чистих активів і дезагрегованого показника чистих пасивів. Як зауважує

Л. А. Зімакова, для побудови системи стратегічного обліку слід забезпечити розрахунок основних оцінних критеріїв – чистих активів і чистих пасивів за балансовою і ринковою оцінками, зміна яких за період дозволить об'єктивно охарактеризувати фактичну результативність за планованих операцій та забезпечити прийняття оперативних, тактичних і стратегічних рішень [105, с. 31].

Таким чином, запропонований у дослідженні підхід до розробки системи інформаційної підтримки стратегічного розвитку підприємства орієнтований на дослідження факторів, від яких залежить збільшення показників чистих активів та чистих пасивів підприємства, що представлені в необхідних для користувачів оцінках (ринкових, справедливих, дисконтованих тощо). Аналіз цих двох базових показників власності підприємства в сучасних умовах є основним індикатором його стратегічної стійкості.

Чисті активи є вартістю власності підприємства, що «очищена» від боргів, яка розраховується шляхом віднімання від вартості всіх наявних на підприємстві активів вартості зобов'язань, розрахованої на основі застосування різних оцінних баз (балансової, ринкової, справедливої, вартості погашення тощо).

Чисті пасиви (чистий власний капітал та забезпечення зобов'язань) визначаються в результаті ймовірної або реальної реалізації активів і ймовірного або реального задоволення довгострокових і короткострокових зобов'язань підприємства. Результатом такої реалізації є формування нового (похідного стратегічного) балансу підприємства, де в активі залишаються лише грошові кошти в різній формі, а в пасиві – дезагредовані чисті пасиви (зареєстрований (пайовий) капітал, капітал у дооцінках, додатковий капітал, резервний капітал, нерозподілені прибутки (непокриті збитки), вилучений капітал, неоплачений капітал, забезпечення майбутніх витрат і платежів, цільове фінансування і цільові надходження, страхові резерви).

На основі виокремлення показників вартості чистих активів та чистих пасивів дослідники (О. В. Кузнецова, І. В. Лесняк) запропонували обліково-аналітичні концепції, які дозволяють розширити функції бухгалтера на підприємстві. Впровадження інструментів бухгалтерського інжинірингу перетворює бухгалтера з пасивного реєстратора фактів господарського життя на активного учасника управлінських процесів, що здійснюються на підприємстві.

Так, І. В. Лесняк розробив методику концепції ситуаційного аналізу, яка відображає реалізацію економічних ситуацій: облікова вартість за даними бухгалтерського балансу щодо економічної ситуації; скоригована

балансова вартість з урахуванням виявлених порушень і відхилень від існуючих правил та положень; ринкова або справедлива вартість, визначена після відображення економічної ситуації; ринкова або справедлива вартість, визначена в результаті гіпотетичних процесів умовної реалізації активів і задоволення зобов'язань [158, с. 223]. О. В. Кузнецова [140, с. 36] розробила концепцію бухгалтерського управління економічними процесами на базі структурованого плану рахунків і укрупнених агрегатів, відповідних економічних об'єктів управління, інструментів бухгалтерського інжинірингу та управління результатами на базі показників чистих активів і чистих пасивів у балансових, ринкових і справедливих оцінках.

Таким чином, формування показників вартості чистих активів та чистих пасивів у межах системи стратегічного фінансового обліку дозволяє не лише удосконалити систему обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління підприємством, а є передумовою для виникнення нових управлінських методик і концепцій бухгалтерського походження, які можуть бути застосовані в процесі прийняття стратегічних управлінських рішень.

У дослідженні запропоновано методику стратегічного фінансового обліку, яка реалізується за такими етапами:

1. Побудова бухгалтерських агрегатів (агрегація об'єктів обліку).

Перший етап розробки системи стратегічного фінансового обліку – побудова бухгалтерських агрегатів, що є процедурою агрегатного моделювання укрупнених облікових об'єктів, які виступатимуть початковим оператором, що формує економічний зміст, рівень агрегації та види облікової інформації для прийняття стратегічних управлінських рішень.

Як облікові агрегати системи стратегічного фінансового обліку можуть бути використані:

- мегарахунки системи національних рахунків;
- складові балансового рівняння: активи, зобов'язання, капітал;
- визначені нормативними документами розділи балансу;
- набір окремих статей балансу або його окремих показників;
- розділи нормативно встановленого або стратегічного структурованого плану рахунків чи окремі групи рахунків;
- визначений на рівні підприємства набір показників стратегічного розвитку підприємства.

Для побудови системи інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту із використання інструментів бухгалтерського інжинірингу на сьогодні використовується значна кількість моделей та методик. В біль-

шості з них як початковий оператор (обліковий агрегат) використовуються розділи різних видів балансу підприємства. Однак такий підхід, на нашу думку, не дозволяє повною мірою врахувати потреби менеджменту в обліковій інформації стратегічного характеру. Як зазначає щодо цього О. В. Кузнецова, укрупнені агрегати, побудовані на підставі розділів балансу, не виділяють у вигляді окремих агрегатів позиції, дуже важливі для управління резервною системою, ризиками, платоспроможністю, економічними процесами (виробничі запаси, витрати на виробництво, готова продукція). Крім того, використання укрупнених агрегатів плану рахунків дозволяє врахувати оптику плану рахунків (фінансова, виробнича, спеціалізована), яку використовують, і специфічні особливості комерційного, бюджетного, асоціативного обліку [141, с. 115].

Залежно від обраного варіанта облікових агрегатів залежить економічний зміст і обсяги бухгалтерських записів, що здійснюватимуться в системі стратегічного фінансового обліку.

На думку В. В. Лесняка, доцільно окреслити такі етапи складання агрегованого бухгалтерського запису, що визначають послідовність алгоритму обробки економічної інформації:

- ідентифікація та оцінка облікових агрегатів;
- визначення економічного характеру облікових агрегатів (активні, пасивні) за аналогією з чотирма типами балансових змін;
- визначення характеру зміни облікових агрегатів (збільшення, зменшення);
- складання агрегованого бухгалтерського запису відповідно до принципу подвійного запису [156, с. 7]. Запропонований алгоритм складання агрегованих облікових записів дозволяє встановити зв'язок між показниками початкового та кінцевого облікового оператора та формує нове інформаційне поле для прийняття стратегічних управлінських рішень.

2. Структурований план рахунків як елемент системи стратегічного фінансового обліку. В останні роки на великих підприємствах широкого поширення набула практика використання структурованих планів рахунків, які є дуже гнучкими, дозволяють у десятки разів підвищити рівень аналітичності та інформаційну місткість стратегічного фінансового обліку, забезпечувати розмежування доступу користувачів до окремих його модулів, блоків та сегментів в умовах використання сучасних інформаційно-комп'ютерних і мережевих технологій, що дає змогу напряму із комп'ютерної системи бухгалтерського обліку та без додаткових операцій проводити аналіз облікових даних.

Структурований робочий план рахунків виник у період нафтової кризи 70-х рр. ХХ ст., коли ціна на нафту зросла з 3 до 30 дол. США за барель. Структуризація робочих планів рахунків почалась з енергетичних підприємств (електро- і теплоелектростанції, нафтопереробні заводи), коли робочі плани рахунків приводяться у відповідність до структури підприємств для визначення результатів діяльності за центрами виникнення витрат (від генеральних директорів до окремих ділянок) [233, с. 11–12]. Поява структурованого плану рахунків як окремого засобу бухгалтерського інжинірингу була зумовлена виникненням управлінських потреб у більш деталізованій обліковій інформації та стала можливою завдяки підвищенню рівня обробки облікових даних комп'ютерною технікою за допомогою передових програмних засобів економічного спрямування, можливістю швидкісної передачі облікових даних та їх безпечного зберігання.

Основна відмінність структурованих планів рахунків від традиційних зводиться до їх побудови на базі принципів архітектоніки: інтеграційної, адаптивної, фрактальної, структурованої, трансакційної, аналітичної та ін. [77, с. 25]. Структурований план рахунків передбачає багатосегментний принцип побудови, повинен мати складну жорстку систему взаємозв'язків розділів і використовувати багатозначну систему кодування з урахуванням сучасних можливостей інформаційних систем [233, с. 12]. Відповідно структурований план рахунків, враховуючи особливості його побудови та можливості структурування облікової інформації, може бути використаний для забезпечення формування ефективно діючої системи стратегічної фінансової звітності.

Використання структурованого плану рахунків при побудові системи стратегічного фінансового обліку різко змінює її характер та можливості (інформаційну ємність), дозволяючи враховувати такі фактори: особливості організаційної структури підприємства; особливості системи стратегічного менеджменту (побудова стратегій у розрізі стратегічних бізнес-одиниць); рівень розвитку і побудови обліково-аналітичної системи підприємства; рівень розвитку організаційного та функціонального інформаційно-комп'ютерного забезпечення на підприємстві. Це дозволяє забезпечити його безперешкодне впровадження на рівні облікових та управлінських програмних продуктів (ERP-систем) для задоволення різноманітних інформаційних потреб різних груп користувачів облікової інформації.

Як зазначає Т. М. Музика, за рахунок гнучкої архітектури структурований план рахунків інтегрує об'єкти стратегічного обліку і дозволяє варіювати період управління тими чи іншими об'єктами з урахуванням потреби та актуальності стратегічних завдань, що вирішуються сільськогосподарським підприємством [179, с. 52]. Подібних поглядів дотримується

В. В. Лесняк, який вважає, що впровадження структурованого плану рахунків дає компанії неоціненні переваги, зокрема дозволяє організувати облік витрат за видами діяльності і різко розширює можливості стратегічного обліку і його об'єктів (власності, платоспроможності, резервної системи, ризиків, венчурного капіталу, зовнішнього середовища і т. ін.) з ендогенною і екзогенною орієнтацією [157, с. 219]. Отже, для надання облікової інформації стратегічного характеру необхідною є розробка саме стратегічного структурованого плану рахунків, що дозволить врахувати існуючі запити із системи стратегічного менеджменту та використати наявні методичні напрацювання у сфері побудови структурованих планів рахунків в умовах комп'ютеризації діяльності підприємств. Побудову ефективної системи стратегічного фінансового обліку можливо забезпечити лише за умови використання стратегічного структурованого плану рахунків як інструменту бухгалтерського інжинірингу, оскільки в основу його розробки покладено використання принципів побудови, спрямованих на прийняття стратегічних управлінських рішень.

На думку О. М. Селезньової та Е. С. Аракельянц, стратегічний структурований план рахунків може будуватися за одним з таких напрямків: 1) план рахунків комерційних організацій: 8 розділів; 2) план рахунків фінансової оптики: 10 розділів; 3) план рахунків виробничої оптики: 10 розділів [218, с. 4]. Вважаємо, що з метою забезпечення інформаційних можливостей обґрунтування і оцінки ефективності обраної підприємством стратегії доцільним є використання першого варіанта, що має бути доповнений відповідними субрахунками й аналітичними рахунками, які відображатимуть і враховуватимуть специфіку діяльності підприємства, вимоги системи стратегічного менеджменту, облікову і інформаційну архітектуру підприємства тощо.

У табл. 3.6 запропоновано макет стратегічного структурованого плану рахунків, що будується на основі використання системи рахунків, субрахунків та аналітичних рахунків, об'єднаних модульною структурою.

Запропонований макет структурованого робочого плану рахунків (табл. 3.6) забезпечує стратегічне управління ресурсним потенціалом підприємств у розрізі стратегічних бізнес-одиниць, стратегічних бізнес-зон, видів діяльності тощо. Його застосування на великих підприємствах в умовах запровадження ERP-систем забезпечує порівнянність агрегованих даних на всіх рівнях управління, структурує інформацію щодо виділених об'єктів обліку відповідно до потреб стратегічного менеджменту, що підвищує оперативність і ефективність прийняття управлінських рішень на основі даних стратегічного фінансового обліку.

Балансові рахунки в запропонованому макеті стратегічного структурованого плану рахунків представлені шістьма розділами: необоротні активи, запаси, кошти, розрахунки та інші активи, власний капітал та забезпечення зобов'язань, зобов'язання. Рахунки витрат, доходів і результатів сформовані трьома розділами: доходи і результати діяльності, витрати за елементами, витрати діяльності.

Кількість облікових позицій представленого макета структурованого робочого плану рахунків залежить від специфіки діяльності підприємства, рівня розвитку його організаційної структури, кількості стратегічних бізнес-одиниць та бізнес-зон, кількості видів продукції, що виготовляються, елементів затрат, що використовуються, тощо та в середньому може становити від декількох сотень до декількох тисяч позицій.

Якщо набір стратегічних бізнес-одиниць та стратегічних бізнес-зон залежить від конкретного підприємства, то щодо стратегічних видів діяльності підприємства може бути здійснена їх уніфікація. При розробці більш деталізованої структури субрахунку «Стратегічні види діяльності» пропонуємо використовувати класифікацію стратегічної діяльності, розроблену М. Я. Симонович (табл. 3.7).

Таблиця 3.7

Стратегічні види діяльності за М. Я. Симонович
(узагальнено на основі [225, с. 19])

<i>№ з/п</i>	<i>Вид діяльності</i>	<i>Підвид діяльності</i>
1	Економічна діяльність з управління фінансовими ресурсами:	– інноваційна – інвестиційна – аутсорсингова – венчурна
2	Економічна діяльність з управління майном:	– довірче управління власністю – зовнішнє управління – реорганізаційна – лізингова
3	Економічна діяльність з управління підприємством к майновим комплексом:	– основна – спільна

Загалом виокремлення субрахунку «Стратегічні види діяльності» дозволяє провести розмежування витрат і доходів підприємства залежно від виду здійснюваної діяльності (як комплекс господарських операцій, що здійснюються регулярно і мають спільну ознаку) або її підвиду (нерегуля-

рні операції), що дозволяє вимірювати їх ефективність та забезпечує формування необхідної інформації для її оцінки та контролю.

3. Здійснення коригуючих записів і складання скоригованого балансу. На сьогодні баланс підприємства через недосконалість системи майнового і немайнового прав не відображає у своєму складі всіх об'єктів, які відіграють важливу роль у формуванні вартості підприємства та інформація про які необхідна для розробки, формулювання реалізації, оцінки та контролю стратегії підприємства. Для вирішення цієї проблеми в сучасних умовах розвитку облікової теорії і методології дослідники пропонують два можливих варіанти дій:

– широке запровадження і подальше розширення системи забалансового обліку, де на сьогодні відображаються умовні активи і зобов'язання, щодо яких існує ймовірність, що вони можуть потрапити до складу балансу підприємства за умови настання певних подій (В. І. Бачинський, І. В. Литвинчук). Розвиток такого підходу передбачає необхідність розробки методики оцінки та переоцінки позабалансових об'єктів, вартість яких характеризується значним рівнем коливань під впливом зовнішнього середовища, а також передбачає необхідність побудови спеціалізованої системи звітності, де відобразатиметься інформація про позабалансові об'єкти обліку, що необхідна для прийняття рішень користувачами;

– розширення правових рамок (критеріїв визнання) облікових об'єктів, що знаходять відображення у балансі шляхом переходу від класичних прав власності (володіння, розпорядження, користування) до більш розширеного переліку майнових прав (С. Ф. Голов, Г. Г. Кірейцев, К. В. Романчук). Застосування такого підходу зумовлює необхідність перебудови існуючої системи критеріїв визнання облікових об'єктів, методики їх оцінки та облікового відображення, що загалом передбачає трансформацію сутності балансу як звіту, що характеризує майновий стан підприємства в статистиці, в результаті чого має бути адекватно удосконалена методика прийняття рішень на основі його показників.

Якщо б на рівні вітчизняного законодавства був реалізований другий варіант, то при побудові стратегічного похідного балансу не потрібно було б здійснювати жодних коригуючих дій з метою наближення балансової вартості чистих активів до її реального значення. Однак за існуючої ситуації, коли в фінансовому обліку відображаються умовні активи і зобов'язання, для усунення впливу їх вартості на величину чистих активів і пасивів підприємства слід здійснити коригуючі проведення. Це особливо актуалізується тим, що наявні у підприємства умовні активи та зо-

бов'язання можуть мати важливий або навіть визначальний вплив на платоспроможність, фінансовий та майновий стан підприємства.

Як зазначає Е. Л. Архіпов, баланс потрібно коригувати на позабалансові операції, операції, пов'язані з умовними активами і зобов'язаннями, а також на недоліки, виявлені в процесі проведення внутрішнього і зовнішнього аудиту, і виходить скоригований бухгалтерський баланс, який відображає реальний фінансовий стан підприємства. Зазначений баланс у Франції називається фінансовим, у Німеччині – уточненими, в США – економічним [14, с. 260]. Відповідно, крім коригування балансу на позабалансові статті, можуть існувати й інші способи здійснення облікових коригувань, що зумовлює необхідність проведення їх класифікації.

На сьогодні можна виділити декілька способів здійснення коригуючих записів:

1. Вартісні коригування. Для здійснення коригуючих записів можуть використовуватись методики формування спеціалізованих похідних балансових звітів, залежно від мети побудови яких буде визначатись сума необхідних коригувань. Такий вид коригування передбачає здійснення двох напрямів коригувань: 1) коригування вартості балансових показників; 2) коригування вартості умовних облікових об'єктів, якими доповнюється баланс.

Згідно з першим напрямом показники балансу, вартість яких не відповідає потребам стратегічного управління, мають бути переоцінені відповідно до обраної бази оцінки, наприклад, ринкової вартості. Прикладами цього, на думку Л. А. Зімакової, є переоцінка вартості придбаних давно запасів до рівня реальної вартості (яка є нижчою за балансову), перегрупування і дроблення показників балансу в порядку зменшення ліквідності, що дозволяє користувачеві з першого ж погляду визначити реальні можливості підприємства – наявні в його розпорядженні фінансові ресурси і кредиторську заборгованість, яка в подальшому може спричинити судові розгляди й інші несприятливі явища [107, с. 259–260]. Також особлива увага має бути приділена аналізу відповідності балансової вартості нематеріальних активів їх ринковій оцінці, оскільки вартість нематеріальних активів, особливо, ринкового типу (торгові марки, знаки для товарів та послуг), перебуває під значним впливом факторів зовнішнього середовища і підлягає постійним змінам.

За другим напрямом бухгалтерський баланс потрібно доповнити позабалансовими об'єктами обліку, що є однією із передумов формування похідних балансових звітів. Зокрема, як зауважує О. А. Аксьонова, оціни-

вши умовні факти господарської діяльності і поставивши їх на облік за допомогою, наприклад, віртуального або фрактального похідного балансового звіту, отримуємо реальну картину майнового та фінансового стану підприємства [5, с. 110]. Таким чином, при здійсненні коригуючих записів і складанні скоригованого балансу можуть використовуватись оцінки, згідно з якими умовні активи й умовні зобов'язання відображаються в позабалансовому обліку, а також й інші види оцінок, що залежить від подальшої мети використання скоригованого балансу. Зокрема, якщо скоригований баланс використовуватиметься для подальшого формування похідного актуарного балансу, то коригуючі записи здійснюватимуться на основі врахування оцінки дисконтованих грошових потоків. При застосуванні такого підходу необхідним є також удосконалення системи рахунків фінансового обліку для забезпечення облікового відображення умовних активів і зобов'язань на основі подвійного запису.

Загальним правилом при здійсненні таких коригувань може бути впровадження принципу пріоритету стратегічного значення об'єктів бухгалтерського обліку над формою їх облікового відображення, тому у складі балансу слід відображати всі ті реальні й умовні активи і зобов'язання, інформація про які необхідна для прийняття стратегічних управлінських рішень.

2. Коригування в результаті зміни стратегії. Також коригуючі записи можуть містити господарські операції, виникнення яких пов'язано зі зміною (корективами) окремих видів стратегій підприємства. Наприклад, Т. Н. Музика при складанні ресурсного похідного балансу пропонує здійснювати коригувальні записи після зміни стратегії закупівель та формувати скоригований ресурсний баланс [180, с. 233], а при складанні маркетингового похідного балансу пропонує здійснювати коригувальні записи після зміни стратегії продажів та формувати скоригований маркетинговий баланс [180, с. 236]. Таким чином, зміна або виникнення стратегічної альтернативи щодо існуючої стратегії підприємства є причиною для здійснення коригуючих записів. При зміні стратегії такі записи є ретроспективними, а при формуванні альтернативного варіанта стратегічного розвитку – гіпотетичними, що оцінюються на основі складання прогнозів і моделювання розвитку господарської діяльності в майбутньому з врахуванням впливу факторів внутрішнього та зовнішнього середовищ.

3. Коригування шляхом доповнення новими об'єктами обліку. Ще один варіант здійснення коригуючих записів ґрунтується на відсутності окремих об'єктів стратегічного управління в складі системи облікових

об'єктів, що не дозволяє одержувати необхідну інформацію про них для прийняття стратегічних управлінських рішень. З метою вирішення цієї проблеми система облікових об'єктів має бути доповнена новими елементами – інтелектуальним і людським капіталом, об'єктами ресурсного потенціалу та зовнішнього середовища, неврахованими зобов'язаннями тощо.

На необхідності здійснення такого виду коригувань вперше наголосила І. М. Богатая. На думку дослідниці, слід проводити коригування даних вихідного балансу шляхом відображення неврахованих активів та зобов'язань [25, с. 87]. Щодо цього Л. А. Зімакова зазначає, що сутність системи коригувань зводиться до того, щоб відобразити через систему рахунків бухгалтерського обліку інформацію, яка не міститься у фінансовій звітності, але є її важливою складовою: трудовий ресурс; ділова репутація; торгова марка, бренд; перспективи розвитку фірми (наявні у фірми географічні та господарські сегменти, розвиненість фірми тощо) [106, с. 72]. Основною проблемою цього виду коригувань є проведення оцінки таких нових об'єктів обліку, оскільки в більшості випадків їх ринкова вартість значно перевищує понесені на їх створення витрати, що зумовлює необхідність залучення професійних оцінювачів для забезпечення ринкової оцінки, що потребує від підприємства значних фінансових витрат.

Як зауважує О. М. Щемелєв, стратегічний похідний балансовий звіт повинен враховувати вартість ділової репутації фірми, яка є складовою капіталізованого прибутку (гудвілом) [294, с. 33]. На його думку стратегічний похідний балансовий звіт слід складати в справедливих (прогнозних або дисконтованих) цінах, оскільки відповідно до МСФЗ 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» необхідно визначати справедливу вартість фірми загалом, а не тільки вартість окремих активів і пасивів. На нашу думку, застосування такого підходу одночасно із коригуванням балансових статей необоротних активів, особливо нематеріальних, передбачатиме подвійне відображення у складі похідного балансового звіту їх вартості як відокремленого об'єкта, так і всієї вартості фірми, що не є доцільним і тому потребує більш детального розгляду.

Щодо необхідної кількості коригуючих операцій відсутні нормативи, оскільки вона залежить і варіюється від специфіки підприємства та визначених цілей розробки обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту. Наприклад, на думку Т. О. Графовой, у балансі може бути здійснено близько 500 коригувань (умовні факти господарської діяльності, уточнення, що вносять експерти, результати перевірок зовнішнього та внутрішнього аудитів тощо) [74, с. 47].

Загальний порядок здійснення коригуючих записів за трьома визначеними способами їх здійснення, враховуючи виокремлені групи рахунків запропонованого макету стратегічного структурованого плану рахунків, наведено в табл. 3.8.

Представлені в табл. 3.8 коригуючі записи в розрізі трьох способів коригувань складаються відповідно до агрегованих статей розробленого стратегічного структурованого плану рахунків (табл. 3.6). Залежно від наявності потреби та вимог, що висувуються до облікової інформації стратегічного характеру на підприємстві, за кожною з операцій можуть бути відкриті субрахунки та аналітичні розрізи за запропонованими вище позиціями (див. табл. 3.6).

Представлений у табл. 3.8 перелік записів не є вичерпним та може бути доповнений залежно від специфіки та особливостей господарської діяльності підприємства, господарських операцій, які воно здійснює, і ресурсів, що використовує.

Після здійснення коригуючих записів повинен бути сформований агрегований скоригований баланс підприємства, який дозволяє наблизити балансові показники до зростаючих вимог користувачів облікової інформації. Для формування скоригованого балансу проведення за розділами 6, 7 та 8 закриваються на розділ 4 стратегічного структурованого плану рахунків.

Враховуючи те, що процес облікового коригування балансових показників є лише першим етапом наближення облікової системи до потреб стратегічного менеджменту, скоригований баланс не дозволяє забезпечити повноцінну підтримку розробки і реалізації стратегії підприємства, оскільки не враховує вплив можливих варіантів реалізації стратегії та стратегічні й інжинірингові господарські операції.

4. Здійснення інжинірингових облікових записів за агрегованими й аналітичними позиціями (субрахунки й аналітичні рахунки) залежно від обраного початкового оператора. Існуючий на сьогодні бухгалтерський інжиніринговий інструментарій дозволяє одержувати інжинірингові похідні балансові звіти різних видів, вигляд і змістовне наповнення яких залежать від виду інжинірингових облікових записів, що містяться у складі похідних облікових процедур. Кожен з видів таких записів «заповнює існуючі прогалини» в класичній моделі системи фінансового обліку, побудованої на основі національних П(С)БО, та орієнтований на задоволення конкретних інформаційних потреб користувачів облікової інформації.

Таблиця 3.8

Коригуючі записи за агрегованими статтями
стратегічного структурованого плану рахунків

№ з/п	Назва господарської операції	Дебет	Кредит	Примітка
<i>1. Вартісні коригування</i>				
1	Коригування кредиторської заборгованості	Розділ 8	Розділ 5	На суму непередбачених і контракт-них зобов'язань
2	Коригування дебіторської заборгованості	Розділ 5	Розділ 6	На суму гарантій за забезпечення отриманих та непередбачених активів
3	Уцінка вартості необоротних активів	Розділ 8	Розділ 1	На суму різниці між ринковою і балансовою вартістю
4	Дооцінка вартості необоротних активів	Розділ 1	Розділ 4	На суму різниці між ринковою і балансовою вартістю
5	Уцінка вартості оборотних активів	Розділ 8	Розділ 2	На суму різниці між ринковою і балансовою вартістю
6	Дооцінка вартості оборотних активів	Розділ 2	Розділ 6	На суму різниці між ринковою і балансовою вартістю
<i>2. Коригування в результаті зміни стратегії</i>				
1	Зміна стратегії закупівель	Розділ 1, Розділ 2	Розділ 6	На суму різниці планових і скоригованих планових значень
2	Зміна стратегії продажів	Розділ 3	Розділ 6	На суму різниці планових і скоригованих планових значень
3	Зміна фінансової стратегії	Розділ 3	Розділ 5	На суму різниці планових і скоригованих планових значень
<i>3. Коригування шляхом доповнення новими об'єктами обліку</i>				
1	Капіталізація нематеріальних активів (інтелектуального капіталу, інновацій)	Розділ 1	Розділ 4	На суму їх ринкової вартості
2	Капіталізація соціального капіталу	Розділ 1	Розділ 4	На суму його ринкової вартості
3	Капіталізація ділової репутації	Розділ 1	Розділ 4	На суму її ринкової вартості

На сьогодні дослідники запропонували такі варіанти здійснення інжинірингових записів:

- трансформаційні бухгалтерські проведення (постановка на облік зовнішніх факторів макросередовища) (І. М. Богатая);
- фрактальні бухгалтерські записи (Л. Р. Лілеєва);
- субстанційні записи (Ю. А. Ільштейн);
- записи за економічними ситуаціями (О. Ю. Русина);
- стратегічні балансові проведення (О. М. Щемелєв);
- імунізаційні бухгалтерські проведення (О. М. Щемелєв);
- імунізаційні балансові проведення (Л. Н. Кузнецова, Ю. В. Денисевич);
- проведення щодо відображення ризикових активів (Е. Л. Архіпов);
- хеджовані записи (Е. Л. Архіпов);
- відображення фактів господарського життя з врахуванням впливу факторів макро- і мікросередовища (Є. М. Євстаф'єва);
- стратегічні агреговані проведення за фракталами (Т. О. Графова).

Кожен із представлених варіантів може бути використаний для одержання облікової інформації стратегічного характеру у вигляді відповідного похідного балансового звіту. Наприклад, якщо для здійснення вибору із існуючих стратегічних альтернатив необхідно провести порівняння в контексті можливості виникнення стратегічних ризиків, то в даному випадку доцільно використовувати імунізаційні і хеджовані проведення та проведення щодо відображення ризикових активів, що дозволить сформулювати три різних види похідних балансових звітів для кожної зі стратегічних альтернатив та прийняти в підсумку стратегічне рішення на основі аналізу одержаних показників з кожного звіту (наприклад, хеджованих чистих активів, імунізованих чистих активів, чистих ризикових активів тощо).

5. Здійснення стратегічних облікових записів за агрегованими і аналітичними позиціями (субрахунки й аналітичні рахунки) залежно від обраного початкового оператора. З метою формування стратегічної бухгалтерської похідної звітності необхідним є здійснення стратегічних облікових записів. Враховуючи результати проведеного аналізу причин невідповідності системи фінансового обліку вимогам стратегічного управління, можна констатувати, що основним напрямом здійснення стратегічних облікових записів є врахування впливу зовнішнього середовища на реалізацію стратегічних альтернатив, що в підсумку має знайти відображення в стратегічному похідному балансовому звіті в розрізі конкретної стратегічної альтернативи.

Дослідники у сфері бухгалтерського обліку в останні роки приділяють значну увагу необхідності введення об'єктів зовнішнього середовища до складу бухгалтерської звітності. Наприклад, С. Ф. Легенчук ввів нові категорії обліку – активи зовнішнього середовища і капітал зовнішнього середовища [155, с. 582]. Хоча дані пропозиції не були адаптовані безпосередньо під потреби системи стратегічного управління, однак вони враховують особливості функціонування системи стратегічного фінансового обліку, побудованого на основі концепції бухгалтерського інжинірингу, та можуть бути використані при розробці стратегічно орієнтованої системи фінансового обліку.

Значна кількість дослідників визначає коло об'єктів зовнішнього середовища, що мають бути враховані системою стратегічного фінансового обліку. Так, О. М. Щемелев визначає такі зовнішні фактори, що потрібно брати до уваги при складанні стратегічних похідних балансових звітів: окремі фактори зовнішнього середовища; можливі результати проникнення на нові ринки; ефективність використання знань і досвіду; облік впливу видів діяльності, пов'язаних з процесами порівняння і прийняття рішень покупцем щодо покупки [294, с. 33].

І. М. Богатая розглядає моніторинг зовнішнього макросередовища і внутрішнього мікросередовища як першого етапу загального моніторингу, що проводиться відповідно до обраних стратегій. Моніторинг зовнішнього макросередовища передбачає визначення кола зацікавлених у зовнішній інформації осіб, необхідної для реалізації обраних стратегій; визначення методик збору інформації з використанням оптимальних каналів отримання даних; розробку методики аналізу інформації та її поширення до всіх зацікавлених керівних працівників і спеціалістів [23, с. 42]. Окрім визначення складових зовнішнього середовища, потрібно розробити порядок їх ідентифікації, формалізації та відображення в системі стратегічного фінансового обліку, оскільки від даного етапу методики стратегічного фінансового обліку загалом залежатиме ефективність функціонування системи інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту.

Подібної позиції щодо удосконалення системи інформаційного супроводу та побудови стратегії підприємства також дотримується проф. Л. А. Зімакова. На її думку, використання інструментів бухгалтерського інжинірингу для ведення управлінського стратегічного обліку можливе тільки на основі зібраної зовнішньої інформації. Для акумулювання і угруповання такої інформації визначені такі основні напрями: покупці, постачальники, конкуренти, продажі за сегментами, ланцюжок цінностей, людські ресурси, напрями стратегічної активності, напрями розвитку та визна-

чені аналітичні позиції, за якими необхідно вести управлінський облік [105, с. 31]. Враховуючи нерегламентованість облікових процедур щодо відображення об'єктів зовнішнього середовища, Л. А. Зімакова пропонує використовувати систему управлінського обліку, однак, застосовуючи інжиніринговий інструментарій, зокрема стратегічні інжинірингові записи, об'єкти зовнішнього середовища можуть знайти відображення в похідній стратегічній звітності підприємства як складовій системи стратегічного фінансового обліку, що є інформаційним базисом для прийняття стратегічних управлінських рішень. Дану позицію підтверджує Е. С. Аракелянц [12], зазначаючи, що всі стратегічні фактори (умови зовнішнього середовища, ринкові можливості та альтернативи, ринкові загрози, ризики та ін.) знаходять відображення при побудові стратегічного похідного балансу.

Також слід зазначити, що окремі вчені пропонують винести процес ідентифікації та оцінки впливу факторів зовнішнього середовища на діяльність підприємства поза рамки облікової системи, передавши ці функції іншим інформаційним системам. Наприклад, як зауважує І. А. Харченко, для оцінки перспектив розвитку бізнесу та його комерційної заможності з подальшою постановкою системи моніторингу параметрів зовнішніх факторів макросередовища слід забезпечити проведення маркетингового аудиту аудиторською чи консалтинговою фірмою [267, с. 27]. На нашу думку, застосування такого підходу є недоцільним, оскільки вплив основних факторів, від яких здебільшого залежить вибір із існуючих стратегічних альтернатив, зникає з поля зору бухгалтера, що ставить під сумнів доцільність побудови системи стратегічного фінансового обліку як засобу інформаційного забезпечення системи стратегічного менеджменту. Підприємство має адаптувати обрану стратегію до свого зовнішнього середовища саме на основі облікової інформації про фактори мікро- і макросередовища, що дозволить забезпечити зворотний зв'язок та покращити результати своєї діяльності.

На сучасному етапі розвитку облікової методології стратегічного обліку відсутня єдність у підходах дослідників щодо порядку облікового відображення та оцінки факторів зовнішнього середовища (макро- та мікросередовища), що впливають на процес прийняття стратегічних управлінських рішень.

Можна виділити два окремих основних підходи до здійснення стратегічних облікових записів.

1. Відокремлене відображення об'єктів зовнішнього середовища за обраними агрегатами на основі подвійного запису. Реалізація такого під-

ходу має проводитись на основі дотримання таких вимог, що висуваються до здійснення агрегованих стратегічних облікових записів:

- обрання облікових агрегатів на основі розробленого стратегічного структурованого плану рахунків, що стосуються агрегованих стратегічних записів;

- впровадження нових агрегатів, що стосуються зовнішнього середовища підприємства (активи зовнішнього середовища, капітал зовнішнього середовища, зобов'язання зовнішнього середовища);

- визначення характеру змін (збільшення або зменшення) та типу облікових змін, до яких приводить здійснення такого запису (активні або пасивні, пермутації або модифікації);

- здійснення агрегованих стратегічних облікових записів на основі застосування подвійного запису (один агрегат – за дебетом, інший – за кредитом).

Оскільки стратегічні записи здійснюються в розрізі обраних стратегічних альтернатив, які відрізняються між собою за просторовими та часовими характеристиками, Г. Є Крохічева (2004 р.) ввела поняття «фрактал» як критерій їх класифікації. На думку М. В. Болдуєва, використання гіпотези фрактальності в стратегічному обліку дає можливість визначати інформацію і забезпечувати управління за територіальними фракталами (внутрішні та зовнішні сегменти діяльності, ланки ланцюжка створення вартості, продукти тощо) і фракталами часу (інвестиційні, інноваційні та стратегічні горизонти) [30, с. 126]. В подальшому ця ідея була розвинута при побудові системи агрегованих стратегічних облікових записів.

Зокрема, на думку Т. О. Графовой, стратегічні агреговані проведення здійснюються за фракталами, якими можуть бути: варіанти діяльності підприємства відповідно до моделі стратегічного розвитку підприємства (інерційний, помірно-оптимальний, інноваційний); сегменти стратегічної активності; часові горизонти різної тривалості (5, 10, 15 і більше років). Наявність і використання єдиного інформаційного простору дозволяє отримувати інформацію багаторівневого характеру за фракталами простору і часу: стратегічними майданчиками, інформаційними супермагістралями, мобільними фракталами часу і мережевого простору, варіантами стратегічного розвитку, сегментами стратегічної активності тощо [74, с. 46]. Таким чином, використання концепції фракталів у системі стратегічного фінансового обліку дозволяє формувати різні види стратегічних похідних фрактальних балансових звітів, які є основою для прийняття стратегічних управлінських рішень.

2. *Додаткове відображення впливу факторів зовнішнього середовища на об'єкти внутрішнього середовища підприємства.* Такий спосіб здійснення стратегічних записів запропонований О. М. Щемелевим (2007 р.) у вигляді нетінгових проведень та розвинений О. М. Євстаф'євою (2011 р.). Він передбачає відкриття до кожного синтетичного рахунка стратегічного структурованого плану рахунків окремого субрахунка, який би відображав позитивний та негативний впливи факторів зовнішнього середовища.

Зокрема, О. М. Євстаф'єва розробили алгоритм постановки на облік фактів господарського життя, що враховує вплив факторів макро- і мікросередовища та виявлення супутніх і результуючих ризиків, що впливають на діяльність підприємства: 1) виявлення зовнішніх і внутрішніх факторів та визначення направленості їх впливу; 2) оцінка ризиків, що виникають від впливу визначених факторів; 3) визначення сутності, типу та суми за фактом господарського життя, що виник у результаті впливу виокремлених факторів; 4) визначення рахунків, які використовуються при відображенні фактів господарського життя [92, с. 5]. Приклади облікового відображення таких додаткових стратегічних операцій представлено в табл. 3.9.

На основі здійснення представлених в табл. 3.9 стратегічних записів складається стратегічний похідний балансовий звіт, що дозволяє сформувати думку користувача не лише про фактичний, а й про ймовірний стан підприємства, що формується в результаті ймовірних змін внутрішнього та зовнішнього середовищ підприємства. Інформація з одержаного звіту може бути використана для оцінки стратегічних переваг кожної із виділених стратегічних альтернатив та дозволяє побудувати дієву й ефективну систему стратегічного менеджменту.

Для здійснення стратегічних облікових записів як одного з етапів методики стратегічного фінансового обліку може бути використаний будь-який із розглянутих двох підходів. Проте, на нашу думку, більш доцільним є застосування першого підходу, який, з одного боку, дозволяє відобразити вплив реалізації конкретної стратегічної альтернативи на стан підприємства в його зовнішньому середовищі, а з іншого – за допомогою стратегічних похідних балансових звітів відобразити вплив зовнішнього середовища на стратегічні показники діяльності підприємства (чисті активи та чисті пасиви), що дозволяє зробити відповідний стратегічний вибір або вжити належних заходів з метою коригування сформульованої та обраної стратегії.

Таблиця 3.9

Приклади відображення фактів господарського життя з врахуванням впливу факторів макро- і мікросередовища за О. М. Євстаф'євою [92, с. 6]

№ з/п	Фактори	Спрямо-ваність		Факт господарського життя
		+	-	
1	Економічний	+		Нараховані відсотки за кредит з врахуванням підвищення відсоткової ставки
			-	Нараховані відсотки за кредит з врахуванням зниження відсоткової ставки
2	Податковий	+		Нараховані податки та збори з врахуванням збільшення податкового тягара
			-	Нараховані податки та збори з врахуванням зменшення податкового тягара
		+		Збільшені затрати на виробництво як результат зміни податкової політики держави
3	Характер діяльності підприємства		-	Відображені втрати від псування, розкрадань та невиправного браку продукції
		+		Відображені ризикові активи, які можуть привести до економічних вигід
4	Особливості товарів, робіт, послуг та ринків збуту		-	Відображені втрати від прострочення виконання зобов'язань
			-	Відображений ризик неплатежів за продану продукцію

За результатами здійснення інжинірингових та стратегічних облікових записів складається інжинірингово-стратегічний баланс, за яким розраховується показник стратегічних чистих активів, що охоплює вплив введення інжинірингових облікових об'єктів та факторів зовнішнього середовища і є стратегічним показником власності підприємства, «очищеним» від наявних у нього зобов'язань.

6. Здійснення гіпотетичних проведень із реалізації активів та погашення зобов'язань і складання похідного гіпотетичного стратегічного балансового звіту. Для формування аналітичних показників, на основі яких має бути здійснений вибір зі сформованих стратегічних альтернатив, необхідним є здійснення гіпотетичних проведень з реалізації активів та погашення зобов'язань. Застосування такої ітерації дозволяє розширити предмет стратегічного фінансового обліку в часі, ввівши до його

складу майбутні факти господарського життя, що є однією з основних інформаційних вимог, які висуваються системою стратегічного менеджменту до бухгалтерського обліку як інформаційної технології.

Гіпотетичні проведення з реалізації активів та погашення зобов'язань дозволяють сформулювати прогнозне облікове інформаційне поле у вигляді набору показників (чистих активів та чистих пасивів), яке є одним із шляхів підвищення ефективності облікового інформаційного простору. Зокрема, на думку Д. В. Курсеєва, гіпотетичні проведення заповнили розділ між проведеннями за рахунками підприємства і бухгалтерськими проведеннями в системі національних рахунків. При цьому за основу їх побудови та використання узятий принцип надання впливу на зміну власності, тобто на агрегований показник чистих активів і дезагерований показник чистих пасивів [148, с. 71]. Застосування такого підходу дозволяє забезпечити відповідність інформаційного продукту, що формується системою стратегічного фінансового обліку, зростаючим запитам стратегічного менеджменту.

При здійсненні гіпотетичної реалізації активів і погашення зобов'язань підприємства важливе значення має вибір оцінки, за якою провадитиметься така реалізація. На нашу думку, вибір виду оцінки має здійснюватись на основі врахування виду і типу стратегії, а також потреб стратегічного менеджменту. Наприклад, при аналізі стратегічних фінансових або інвестиційних альтернатив слід використовувати дисконтовані оцінки, при аналізі маркетингових стратегій – ринкові тощо.

Порядок здійснення агрегованих гіпотетичних проведення з реалізації активів і погашення зобов'язань підприємства представлено в табл. 3.10.

Таблиця 3.10

**Бухгалтерські агреговані проведення
з реалізації активів і погашення зобов'язань**

<i>№ з/п</i>	<i>Назва господарської операції</i>	<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
1	Гіпотетична реалізація необоротних активів	Розділ 3	Розділ 1
2	Гіпотетична реалізація запасів	Розділ 3	Розділ 2
3	Гіпотетична реалізація розрахунків та інших активів	Розділ 3	Розділ 3
4	Гіпотетична реалізація зобов'язань	Розділ 5	Розділ 3

Гіпотетичні агреговані проведення, наведені в табл. 3.10, слід здійснювати за таким алгоритмом:

– гіпотетична реалізація активів підприємства, починаючи з активів з найменшою ліквідністю: необоротні активи; запаси; розрахунки та інші активи;

- гіпотетичне задоволення зобов'язань наявними грошовими коштами;
- за умови недостачі наявних та одержаних у результаті гіпотетичної реалізації активів грошових коштів здійснюється гіпотетичне задоволення зобов'язань за рахунок власного капіталу (нерозподілених прибутків, резервного капіталу, зареєстрованого капіталу тощо).

За результатами здійснення агрегованих гіпотетичних господарських операцій складається похідний гіпотетичний стратегічний балансовий звіт, що є похідним від інжинірингового звіту, одержаного в результаті здійснення інжинірингових (трансформаційних, субстанційних, імунізаційних, хеджованих тощо) операцій. На думку Л. А. Зімакової, в результаті побудови гіпотетичного балансового звіту бухгалтерський облік дозволить представити результати різного фінансового монтажу, дати їм оцінку і визначити подальші напрямки розвитку фірми, що дозволяють досягти максимальної прибутковості шляхом оптимізації оподаткування, збалансувати приплив і відплив коштів, що забезпечує неперервність діяльності, а також досягти зростання вартості акцій [107, с. 262–263].

Одержаний стратегічний гіпотетичний балансовий звіт може бути двох типів, що залежить від здатності підприємства повною мірою задовольнити наявні в нього зобов'язання. Балансовий звіт першого типу в активі містить грошові кошти, а в пасиві – чисті пасиви (власний капітал та забезпечення зобов'язань). Балансовий звіт другого типу в активі містить від'ємні активи (на суму різниці між наявними грошовими коштами і зобов'язаннями підприємства), а в пасиві – знецінені чисті пасиви.

Загальна модель побудови похідного гіпотетичного стратегічного балансового звіту наведена в табл. 3.11.

Запропонована процедурна модель складання похідного гіпотетичного стратегічного балансового звіту відображає набір необхідних облікових процедур, за результатами реалізації яких може бути сформований похідний гіпотетичний стратегічний балансовий звіт.

Застосування розробленої моделі дозволяє забезпечити адаптацію системи фінансового обліку до змін, що відбуваються у внутрішньому і зовнішньому середовищах підприємства, однак залишались поза увагою бухгалтерів, що керуються національними П(С)БО. Її впровадження спрямоване на визначення результатів гіпотетичного впровадження стратегічних альтернатив та здійснення серед них стратегічного вибору за допомогою аналізу показників чистих активів і чистих пасивів, власного капіталу, зобов'язань, ризиків, інтелектуального капіталу, об'єктів зовнішнього середовища тощо.

Таблиця 3.11

Процедурна модель складання похідного гіпотетичного стратегічного балансового звіту

Агрегований баланс	Коригуючі проведення			Скоригований баланс	Інжинірингові проведення			Стратегічні проведення			Інжинірингово-стратегічний баланс	Гіпотетичні проведення з реалізації активів та задоволення зобов'язань			Похідний гіпотетичний стратегічний баланс			
	Сума	Дт	Кт		Сума	Сума	Дт	Кт	Сума	Дт		Кт	Сума	Дт	Кт	Сума	Актив	Пасив
Розділ 1. Необоротні активи																		
Розділ 2. Запаси																		
Розділ 3. Кошти, розрахунки та інші активи																		
Розділ 4. Власний капітал та забезпечення зобов'язань																		
Розділ 5. Зобов'язання																		
Баланс																		
Чисті активи	*				**								***					
Чисті пасиви																		****

* Показник чистих активів.

** Показник чистих активів після здійснення коригувань.

*** Показник стратегічних чистих активів.

**** Показник чистих пасивів.

Висновки до розділу 3

1. На сьогодні одним із нагальних завдань для дослідників у сфері бухгалтерського обліку є необхідність проведення розширення інформаційного простору фінансового обліку в напрямі забезпечення його стратегічної орієнтації. Результатом такого розширення буде збільшення кількості показників, що оприлюднюються в звітності підприємства та дозволяють побудувати на основі фінансового обліку дієву та ефективну систему інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту.

2. Для забезпечення повної відповідності системи фінансового обліку потребам стратегічного менеджменту діюча система фінансового обліку має бути удосконалена на основі врахування принципів, які є з'єднуючою ланкою між обліковою методологією та системою стратегічного менеджменту. Таке удосконалення слід проводити шляхом інтеграції зі системою стратегічного фінансового обліку, що забезпечить її ефективність, а процес побудови інтегрованої системи стратегічного обліку слід здійснювати на основі використання інструментів бухгалтерського інжинірингу. Зокрема, виокремлені такі принципи системи стратегічного фінансового обліку: облікового відображення та взаємоузгодження внутрішніх і зовнішніх складових діяльності підприємства; облікового відображення минулих і майбутніх фактів господарського життя; взаємозв'язку облікової інформації тактичного та стратегічного характеру; відповідності бухгалтерських компетенцій; відповідності типу і виду стратегії; відповідності методології побудови системи стратегічного менеджменту; зворотного зв'язку та гнучкості; динамічної відповідності.

3. Поява бухгалтерського інжинірингу як окремого напрямку діяльності бухгалтерів, пов'язаного з модернізацією облікових систем, відбулась внаслідок виникнення «вузьких місць» у традиційній обліковій методології і більшою мірою була зумовлена моністичною орієнтацією на визначену категорію користувачів облікової інформації. Існування значної кількості цілей внутрішніх і зовнішніх користувачів облікової інформації як замовників кінцевого продукту функціонування облікових систем у вигляді бухгалтерської звітності зумовило необхідність розробки спеціалізованого інструментарію, який би дозволив модернізувати облікову систему в напрямі наближення до їх потреб. Економічною передумовою широкого використання інжинірингових процедур став розвиток інформаційно-комп'ютерних технологій у сфері бухгалтерського обліку, починаючи з 60–70 рр. ХХ ст., що дозволив значно здешевити цей процес і створити

можливості для його оперативного використання в діяльності підприємств, де були впроваджені облікові інформаційні системи.

4. Бухгалтерський інжиніринг є концепцією розробки і впровадження облікових інформаційних систем, що побудована на основі використання інжинірингової архітектури – набору інжинірингових інструментів, які стосуються всіх стадій облікового процесу і містять облікові агрегати, структурований план рахунків, коригуючі, інжинірингові, стратегічні та гіпотетичні бухгалтерські записи, похідні балансові звіти тощо. Його слід розглядати як один із методів, що може бути використаний для побудови стратегічно орієнтованої системи фінансового обліку, оскільки дозволяє розробити нову інформаційну технологію для формування облікової інформації, яка дасть змогу забезпечити процес формування, розробки, реалізації і контролю стратегії підприємства. Це обґрунтовується як адаптивністю даної концепції під запити різних видів користувачів облікової інформації, так і багатоманітністю та універсальністю інжинірингового інструментарію, що використовується для формування похідних балансових звітів.

5. Система інжинірингового фінансового обліку є надбудовою до системи фінансового обліку. На відміну від останнього, що передбачає складання стандартизованих форм фінансової звітності, інжиніринговий облік забезпечує складання інжинірингових й похідних форм звітності залежно від обраного варіанта здійснення інжинірингових операцій відповідно до запитів зацікавлених користувачів в обліковій інформації. Основними характеристиками особливостями інжинірингового фінансового обліку є:

- неможливість функціонування без початкового оператора (бухгалтерського балансу);

- використання нових розрізів для кваліфікації групування фактів господарського життя шляхом застосування структурованих планів рахунків;

- використання системи початкових та кінцевих бухгалтерських агрегатів (чистих активів і чистих пасивів), а також агрегованих господарських операцій для зменшення трудомісткості облікових інжинірингових процедур;

- обов'язкове використання інформаційно-комп'ютерних технологій як організаційно-технологічної основи реалізації бухгалтерського інжинірингу на практиці;

- застосування різних видів оцінок залежно від потреб користувачів інжинірингової звітності;

- використання інжинірингових та гіпотетичних господарських операцій, що передбачає розширення предмета бухгалтерського обліку в просторі (зовнішнє середовище) та в часі (майбутнє);
- формування похідних балансових звітів різних видів;
- орієнтація на потреби стратегічного управління та під конкретні цілі і запити управлінського персоналу.

б. Запропонована в дослідженні методика стратегічного фінансового обліку, результатом якої є побудова похідного гіпотетичного стратегічного балансового звіту як основного обліково-інформаційного джерела для прийняття стратегічних управлінських рішень складається з таких етапів:

- побудова бухгалтерських агрегатів (агрегація об'єктів обліку);
- розробка структурованого плану рахунків;
- здійснення коригуючих записів і складання скоригованого балансу;
- здійснення інжинірингових облікових записів;
- здійснення стратегічних облікових записів;
- здійснення гіпотетичних записів та складання похідного гіпотетичного стратегічного балансового звіту.

РОЗДІЛ 4

МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ПОБУДОВИ ПІДСИСТЕМИ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

4.1. Передумови виникнення стратегічного управлінського обліку: критичний аналіз

Облікова система як одна із функціонально забезпечуючих підсистем інформаційної системи підприємства орієнтована на задоволення мінливих потреб користувачів інформації. Зі зміною інформаційних запитів користувачів для того, щоб облікова система підприємства забезпечувала прийняття управлінських рішень та контроль за їх виконанням, до складу технології обробки облікових даних і засобів їх представлення потрібно вноситись адекватні зміни. Внесення таких змін на методичному рівні організації облікової системи дозволить одержувати релевантний інформаційний продукт у вигляді бухгалтерської звітності.

Основною обліковою підсистемою, відносно якої майже відсутні законодавчі, нормативні та рекомендаційні матеріали, а її функціонування регулюється в рамках внутрішньо розробленої облікової політики і вона має забезпечити адаптацію до змін факторів зовнішнього середовища, є управлінський облік. Відповідно поява нових інформаційних запитів виступає основною рушійною силою подальшого розвитку й удосконалення системи управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах з метою забезпечення пріоритетності його ролі як основного інформаційного джерела при прийнятті управлінських рішень.

У сучасних умовах, що характеризуються розвитком і появою нових видів корпоративних утворень, формуванням міжнародних сировинних ринків та ринків капіталу, появою глобальних фінансових механізмів інвестування і кредитування, поступовим формуванням глобальних вартісних ланцюжків, система управлінського обліку потребує адекватної трансформації на основі врахування наслідків цих змін та їх впливу на фактори

побудови національних облікових систем. За таких умов побудова і реалізація ефективної стратегії на базі обліково-аналітичного забезпечення стає основним фактором у забезпеченні конкурентоспроможності сільськогосподарських підприємств.

Про необхідність врахування таких змін наголошують дослідники-обліковці, що зумовлює необхідність перегляду традиційних підходів до побудови облікових систем підприємства. Наприклад, С. П. Суворова зазначає, що зміни, які відбуваються в теорії і практиці управлінського обліку, пов'язані з виникненням нових потреб у процесі управління підприємством. На думку багатьох дослідників, в умовах глобалізації та асиміляції економік країн найкращим шляхом виживання підприємств у довгостроковому періоді повинен має пріоритет потреб найбільш зацікавлених у діяльності підприємства сторін. Так, досвід багатьох міжнаціональних корпорацій показує, наскільки значний вплив можуть чинити на підприємство споживачі, співробітники, постачальники, законодавча влада, громадські рухи та організації [237, с. 6]. Як зазначає Н. І. Чупахіна, особливу актуальність у даний момент для підприємств агропромислового комплексу набувають методики, що сприяють стратегічному управлінню затратами, а однією з основних передумов, що визначає розвиток системи управлінського обліку, є підтримка стратегічного розвитку і планування [281, с. 13–14]. На думку Л. Н. Усенко та З. В. Удалової, проблеми вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління сільськогосподарськими організаціями нерозривно пов'язані з використанням у рамках обліково-аналітичної системи стратегічного управлінського обліку [257]. О. А. Мошковська вважає, що стратегічний управлінський облік є еволюційним продовженням розвитку управлінського (тактичного) обліку [178, с. 157], а І. І. Хахонова та Н. Н. Хахонова наголошують, що стратегічний облік не є принципово новим напрямом облікової практики, а більш досконалою моделлю розвитку управлінського обліку, орієнтованою на майбутнє [268, с. 722]. Таким чином, на сьогодні можна констатувати, що розвиток управлінського обліку в напрямі забезпечення його відповідності потребам стратегічного управління є закономірною тенденцією подальшого розвитку системи інформаційного забезпечення управління, що передбачає необхідність впровадження облікових інновацій для розробки нових методологічних засобів обробки облікових даних. Це зумовлює необхідність побудови системи стратегічного управлінського обліку, основним призначенням якої є забезпечення нестандартизованих інформаційних запитів в інформації стратегічного характеру для прийняття відповідних управлінських рішень, яка б враховувала особливості діяльності сільсько-

господарських підприємств і функціонування агропромислового комплексу загалом.

Побудова системи стратегічного управлінського обліку передбачає не лише розвиток і удосконалення його теоретико-методологічних засад, а й повного циклу обробки облікової інформації стратегічного характеру і прийняття на її основі стратегічних управлінських рішень. Розгляд існуючої проблеми в такому контексті передбачає вивчення взаємодії та обґрунтування взаємозв'язків системи стратегічного управлінського обліку із стратегічною аналітичною системою підприємства, розробку моделей прийняття стратегічних управлінських рішень на основі аналізу існуючих інформаційних потреб та можливостей облікової системи, пошук найбільш оптимальних шляхів задоволення таких потреб.

Водночас слід наголосити, що на сьогодні в Україні існують значні проблеми з впровадженням систем управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах, що зумовлено як трудомісткістю даного процесу, так і необхідністю понесення значних фінансових витрат для забезпечення комп'ютерної реалізації їх практичного впровадження та подальшої експлуатації і супроводу (наявність компетентних працівників). Зокрема, як зауважують Н. В. Сологуб та К. В. Бурко, за дослідженнями науковців, близько 90% керівників сільськогосподарських підприємств недовіркою ставляться до необхідності проведення якісного управлінського аналізу, його ефективності та можливості практичного застосування його результатів у ході розробки управлінських рішень [232, с. 3], тому В. М. Жук існуючу другорядність виробничого (управлінського) обліку на сільськогосподарських підприємствах зараховує до найвагоміших проблем інформаційного забезпечення галузевого управління, що загрожує виконанню цією галуззю національної та світової продовольчої й енергетичної місії [100, с. 233].

Відповідно значно гірша ситуація склалась із застосуванням систем стратегічного управлінського обліку, які майже відсутні на вітчизняних підприємствах. На сьогодні існує значна кількість факторів, які перешкоджають впровадженню систем стратегічного управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах. Однак в деяких випадках окремі елементи стратегічного обліку впроваджуються в практичну діяльність великих агрохолдингів (наприклад, «Danone», «Мрія Агрохолдинг», «Sintal Agriculture») у зв'язку із використанням комплексних систем стратегічного управління, зокрема системи збалансованих показників (BSC).

Беззаперечним також є той факт, що впровадження систем стратегічного обліку як складової системи стратегічного управління сільськогоспо-

дарських підприємств якісно покращує роботу працівників вищого управлінського рівня та дозволяє налагодити функціонування дієвої системи стратегічного аналізу та контролю. Про це свідчить як популяризація досвіду застосування системи збалансованих показників у зарубіжних сільськогосподарських підприємствах на фахових конференціях (наприклад, IV Міжнародна конференція «Ефективне управління великими агрокомпаніями: організація та стратегія», яку проводили Асоціація «Український клуб аграрного бізнесу» та Інститут аграрного розвитку в країнах Центральної та Східної Європи [164]), так і результати успішного впровадження даної системи в російських агрохолдингах (ГК «Тріо», ЗАТ «Коченівська птахофабрика», «АВІ Product» тощо).

На сьогодні можна виділити декілька основних причин появи стратегічного управлінського обліку як окремої галузі наукових знань, що стосується процесів обробки даних про діяльність підприємства та його середовище з метою одержання стратегічної управлінської звітності (рис. 4.1).



Рис. 4.1. Причини появи стратегічного управлінського обліку

1. *Зміна економічних умов функціонування підприємств.* Це першопричина, яка зумовила появу інших, що є похідними від неї. Бухгалтерський облік як функціональна інформаційна система має забезпечувати надання інформації про систему підприємства, зокрема, при її переході з одного гомеостатичного стану в інший. Процес такого переходу із одного стану в інший спричиняється зміною внутрішніх та зовнішніх умов функціонування підприємств.

Сучасні дослідники приділяють значну увагу трансформації теоретико-методологічних основ бухгалтерського обліку та облікової практики в умовах різноманітних економічних змін (глобалізації, постіндустріалізація, інноватизації, інтелектуалізації тощо), зазначаючи про необхідність адекватного удосконалення облікової системи в напрямі її переорієнтації на генерування інформації стратегічного характеру.

Прикладом внутрішніх змін функціонування підприємства є трансформація управлінських підходів до капіталу (активів) підприємства, що пов'язано із зміною пріоритетності ролі різних видів капіталу в діяльності підприємства. Зокрема, в еру постіндустріальної економіки визначальне місце в діяльності підприємства займає інтелектуальний та людський капітал, обліковому відображенню формування і використання якого на підприємстві має бути приділена особлива увага. Зокрема, як зауважує Ю. М. Потаніна, зміна умов ведення бізнесу в постіндустріальній економіці привела як до значної зміни структури капіталу організацій, так і самого змісту економічної категорії «капітал» як об'єкта управління. Разом із зміною сфер функціонування капіталу змінилися вимоги до відображення його змісту як об'єкта обліку та управління. Сучасні принципи бухгалтерського обліку (встановлені допущення і вимоги) не дозволяють адекватно відобразити в процесі обліку та формування звітності всі аспекти облікової категорії «капітал» [201, с. 3]. Інформація про нові види і форми капіталу обов'язково необхідна для ефективного функціонування системи стратегічного менеджменту підприємства, що зумовлює необхідність розробки нових управлінських моделей для управління ним та формування відповідного обліково-аналітичного забезпечення у вигляді системи стратегічного управлінського обліку.

У сучасних економічних умовах важливу роль у діяльності підприємства відіграє його зовнішнє середовище та постійні зміни. Інформацію про них потрібно обробляти і надавати менеджменту для забезпечення адекватної оперативної реакції та коригування існуючої стратегії. Зростання динамічності зовнішнього середовища, що характеризується посиленням конкуренції за лояльність споживачів, інвестиційні та позикові ресурси, визначає необхідність зміни підходів і вимог менеджменту до змісту і структури облікової інформаційної бази, що є інформаційним супроводом прийняття управлінських рішень як щодо підприємства загалом, так і окремих стратегічних бізнес-одиниць.

Враховуючи наявний методологічний інструментарій і сучасні підходи, які забезпечують адаптацію облікових інструментів під потреби стратегічного управління, доцільним є впровадження на підприємствах системи стратегічного управлінського обліку як засобу моніторингу та інформування про його зовнішнє середовище. Як зазначають Н. В. Безруков та О. І. Аверіна [20], управлінський облік практично повністю фокусується на внутрішніх аспектах діяльності компанії і не приділяє уваги навколишньому середовищу бізнесу, в якому діє компанія, для усунення чого були розроблені і в даний час отримали широкий розвиток сучасні концепції

управлінського обліку, доповнили його практику стратегічними технологіями планування, бюджетування та аналізу.

Відповідно однією з основних відмінних особливостей стратегічного управлінського обліку від традиційної концепції управлінського обліку є зосередження основної уваги на факторах зовнішнього середовища, які впливають на стан та результати діяльності підприємства. Можна виділити дві основні групи об'єктів зовнішнього середовища, на які спрямовано предмет стратегічного управлінського обліку сільськогосподарських підприємств: 1) відносини з покупцями і постачальниками, структурами систем розподілу і продажу; 2) діяльність існуючих та потенційних конкурентів підприємства, що належать до складу агропромислового комплексу. Така інформація необхідна менеджменту підприємств для захисту його стратегічних позицій (частки ринку, торговельних марок, брендів, каналів постачання, ринків збуту тощо), покращення конкурентоспроможності, а також для здійснення своєчасного коригування раніше обраної стратегії при виявленні відхилень від намічених стратегічних цілей чи при діагностуванні неможливості досягнення окремих параметрів обраної стратегії в мінливих умовах зовнішнього середовища.

Одержання менеджментом поглибленої облікової інформації про зовнішнє середовище, тенденції її розвитку і місце, яке посідає в ньому підприємство або окрема стратегічна бізнес-одиниця, має визначальну роль у процесі формулювання та реалізації стратегії. Ефективне використання такої інформації дозволяє ідентифікувати можливі загрози та можливості, які підприємство або стратегічна бізнес-одиниця має враховувати при постановці стратегічних цілей та обранні стратегічних ініціатив, за допомогою яких вони мають бути досягнуті.

Оскільки відмінною рисою стратегічного управлінського обліку є його орієнтованість на зовнішні чинники макросередовища і мікросередовища, на думку Л. Н. Усенко та З. В. Удалової, інформація про дані фактори має формуватися в системі моніторингу, організованій на сільськогосподарських підприємствах. Склад факторів, інформація з яких формується в системі моніторингу, багато в чому визначається особливостями бізнес-процесів таких підприємств [257].

Таким чином, на сьогодні можна говорити про суттєві зміни параметрів господарської дійсності підприємств в умовах функціонування їх внутрішнього та зовнішнього середовищ. У результаті цього формується нова господарська реальність, інформація про яку не надається повною мірою користувачам. Відповідно виникає явище «облікових інформаційних прогалів». Такі ситуації виникають внаслідок того, що нова господарська ре-

альність не може бути відображена за допомогою традиційних засобів фінансового та управлінського обліку. На думку М. А. Вахрушіної, М. І. Сидорової та Л. І. Борисова, для адаптації до такої нової економічної дійсності необхідним є формування наукової концепції стратегічного управлінського обліку [62, с. 17]. С. І. Крилов наголошує, що саме стратегічний управлінський облік дозволяє створити облікову систему, адекватну сучасним ринковим відносинам, з максимальною віддачею використання ресурсів, якими володіє підприємство і які є найважливішим інформаційним джерелом при прийнятті найбільш оптимальних рішень з управління ним [137]. Відповідно зміни, що відбуваються у внутрішньому і зовнішньому середовищі підприємства, підвищення їх динаміки висувають перед бухгалтерським обліком нові вимоги, піднімають рівень адаптивності облікової системи та є основною передумовою виникнення стратегічного управлінського обліку. Для відображення нової господарської реальності, яка формується в ході появи таких змін, мають бути застосовані нові облікові методи та техніки – інструменти стратегічного управлінського обліку, які дозволяють створити новий інформаційний зріз господарської діяльності підприємства та його середовища, що має стратегічну спрямованість.

2. Розробка концепції стратегічного менеджменту як підходу до формування сутності стратегії підприємств та її реалізації, що виявляється в постійній оцінці й управлінні діяльністю компанії, оцінці галузі, в якій вона працює, оцінці цілей і стратегії існуючих та потенційних конкурентів на основі здійснення регулярного перегляду обраних стратегій та аналізу їх реалізації, зумовлює необхідність побудови відповідної інформаційної бази для реалізації вищенаведених дій.

Оскільки основним джерелом інформації про підприємство є облікова система, то функція забезпечення стратегічного менеджменту належною інформацією була за традицією перекладена на бухгалтерів, що й зумовило появу нових підходів до формування облікової інформації стратегічного характеру, які на сьогодні можуть бути об'єднані в систему стратегічного управлінського обліку.

Стратегічний управлінський облік виявився зручною технологією, що дозволяє зосередитися на стратегічних перспективах. Він забезпечує інформацією менеджерів про ринкові перспективи існуючих продуктів, про цикл довговічності продукту і про портфелі продуктів. Крім того, інформація охоплює не тільки одне підприємство холдингу, а й дозволяє порівнювати її з конкурентами, дозволяючи виявляти конкурентні переваги. Відповідно стратегічний управлінський облік можна розглядати як облікову

інформаційну систему, що підтримує стратегічний менеджмент [295, с. 46–47]. Саме тому, на думку С. П. Суворової, в рамках системи управлінського обліку необхідним є формування спеціального інформаційно-управлінського контуру підприємств – підсистеми стратегічного управлінського обліку [237, с. 6].

Ще один доказ формування системи стратегічного управлінського обліку як засобу інформаційного супроводу стратегічного менеджменту наводять дослідники, що вивчають періодизацію розвитку облікової системи. Так, розглядаючи еволюцію розвитку управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах України, І. М. Гончаренко [73, с. 248–249] виділяє етап інтеграції (стратегічний), який розпочався з 1991 р. і триває дотепер. На думку автора, цей етап характеризується переорієнтацією управлінського обліку на запити стратегічного менеджменту в умовах глобалізації економіки і відповідних змін у технологіях та системах управління. Підприємство має здійснювати стратегічний підхід до процесу управління, щоб у такий спосіб досягти стратегічної цілі. Пріоритетним має бути облік фактичних витрат виробництва, а не облік витрат за нормами.

За підходом Т. Ю. Янчук, третій етап еволюції управлінського обліку розпочався у середині 1970-х рр. і триває до сьогодні. Виокремлення цього етапу зумовлено переорієнтацією управлінського обліку на запити стратегічного управління в умовах глобалізації економіки і відповідних змін у технологіях і системах управління. Методологія управлінського обліку формується і затверджується Міжнародною федерацією бухгалтерів, яка визначила головну ціль управлінського обліку: інформаційне забезпечення компаній у досягненні своїх стратегічних цілей [298, с. 285].

На сьогодні значна кількість вчених визначає одним із найбільш важливих етапів розвитку управлінського обліку його переорієнтацію та розширення в напрямі супроводу стратегії підприємства, що підтверджено резолюціями міжнародних бухгалтерських професійних організацій (наприклад, СІМА (Інститут присяжних бухгалтерів з управлінського обліку)). А представники Федерації сертифікованих публічних бухгалтерів Австралії (СРАА) [343] називають стратегічний управлінський облік основною компонентою загальної кваліфікації сучасного професійного бухгалтера.

Поява концепції стратегічного менеджменту у 70-х рр. ХХ ст. як одного зі шляхів виживання підприємства в динамічних умовах глобального бізнес-середовища та засобу розробки ефективних економічних рі-

шень, що забезпечують зростання конкурентоспроможності на ринку і фінансову стійкість, одночасно зумовило появу проблеми збору, обробки і представлення менеджменту необхідної інформації для прийняття стратегічних управлінських рішень, вирішення якої забезпечили розробка і впровадження на підприємствах системи стратегічного управлінського обліку.

3. *Розробка нових систем управління витратами*, які були орієнтовані на побудову та реалізацію стратегії, стала передумовою для розробки нових інструментів і технік управлінського обліку, які б забезпечували інформаційний супровід їх практичної реалізації. Оскільки традиційні інструменти управлінського обліку не були призначені і розроблені під потреби стратегічного менеджменту, поступово сформований набір нових інструментів і технік, які в подальшому були об'єднані в єдину систему стратегічного управлінського обліку.

Подібні системи управління витратами були об'єднані загальною назвою «Стратегічний менеджмент витрат» (Strategic cost management), що принципово відрізняється від існуючих традиційних підходів управління витратами і передбачає регулярне виявлення та аналіз факторів, що впливають на зниження витрат і сприяють максимізації вартості підприємства. Загалом застосування стратегічного менеджменту витрат на підприємстві орієнтоване не лише на зниження витрат, а й на створення стратегічних конкурентних переваг. Як зауважує В. А. Залевський, стратегічний менеджмент витрат зумовив необхідність розгляду механізму функціонування єдиної обліково-аналітичної системи на основі комунікаційної взаємодії її складових у процесі забезпечення необхідною інформацією для прийняття стратегічних управлінських рішень [103, с. 13]. Відповідно систему стратегічного управлінського обліку слід розглядати як відповіді бухгалтерів на появу нових стратегічних механізмів управління витратами, наприклад, таргет-костингу, які дозволяють пов'язати облікові техніки із визначеними на підприємстві стратегічними орієнтирами.

Такого самого підходу дотримується І. М. Єфремова, яка зазначає, що існуюча інформаційно-облікова система витрат не забезпечує повною мірою аналітичність інформації, а також істотно обмежує можливості визначення факторів, що впливають на поведінку витрат. З цього випливає необхідність розробки пропозицій щодо переходу системи обліку та аналізу на новий виток розвитку. У сучасних умовах господарювання процес прийняття управлінських рішень стратегічного характеру базується на різній інформації, в тому числі на інформації про затратні показники діяльності економічних суб'єктів. Особливо це актуально для сільськогоспо-

дарської галузі, оскільки дані про витрати використовуються для розробки стратегії, спрямованої на досягнення стійких конкурентних переваг [94, с. 3]. У результаті автор доходить висновку про необхідність застосування інструментів стратегічного управлінського обліку для більш глибокого розуміння структури витрат підприємства з позиції збереження існуючих і досягнення нових конкурентних переваг.

Подібну позицію також відстоює І. В. Яркова. На її думку, на сьогодні стає помітним, що управлінському обліку не вистачає стратегічної актуальності, а висновки, які можна зробити на основі аналізу необхідних витрат, дуже сильно відрізняються від висновків, що одержані за результатами стратегічного аналізу витрат. І тому система обліку витрат найчастіше страждає неадекватністю рішень. [300]. Відповідно при аналізі витрат, їх поведінки і прийнятті відповідних управлінських рішень необхідно враховувати не лише тактично орієнтовані управлінські моделі, а й стратегічні моделі управління витратами, які не можуть функціонувати без якісної облікової інформації стратегічного характеру.

Прикладом ситуації, коли розробка нових систем управління витратами сприяє появі нових інструментів і технік стратегічного управлінського обліку, є створення і оприлюднення М. Портером у книзі «Конкурентна перевага» (1985 р.) концепції ланцюжків вартості, яка дозволила диференціювати витрати підприємства в розрізі окремих видів діяльності і виявити джерела конкурентних переваг на кожному з них. У результаті дослідники у сфері обліку запропонували ряд варіантів обліково-аналітичного супроводу практичної реалізації концепції ланцюжків вартості, найбільш відомим з яких є підхід Дж. Шанка та В. Говіндараджана.

У сучасних умовах за виокремлення стратегічного управлінського обліку в повноцінний напрям розвитку управлінського обліку зі своїм предметом і методологічним інструментарієм значна кількість сучасних дослідників у сфері управлінського обліку (А. Бхімані, М. Бромвіч, К. Друрі, В. О. Маняєва, К. Сіммондз, С. П. Суворова, К. Уорд та ін.) констатує зміну його змістовного наповнення, трансформацію його фундаментальних засад і переорієнтацію цілей впровадження на підприємстві.

Так, Л. В. Юрьєва зазначає, що істотно доповнюючи і збагачуючи управлінський облік, стратегічний облік виводить його на якісно новий етап, більш високий ступінь розвитку [295, с. 53]. Британські дослідники Х. Шах, А. Малік та М. Малік [337] називають стратегічний управлінський облік месією управлінського обліку. Таку позицію автори обґрунтовують тим, що стратегічний управлінський облік вирішує всі критичні зауваження, які були висунуті проти традиційної концепції управлінського

обліку, та дозволяє сфокусуватись на перспективній і ретроспективній фінансовій і нефінансовій інформації про товарні ринки та конкурентів, структуру витрат, стратегічні ініціативи, а також інші характеристики зовнішнього середовища підприємства.

Подібної позиції дотримується С. П. Суворова, яка висловлює думку, що в останні роки сформувалось зовсім нове бачення управлінського обліку, яке полягає в тому, що в сучасних умовах управлінський облік не існує на підприємстві сам собою, а призначений насамперед для того, щоб сприяти розробці і впровадженню ділової стратегії [237, с. 296]. Водночас слід зауважити, що, на відміну від більшості дослідників, які вказують на зміну (розширення, збагачення) предметно-змістовних характеристик управлінського обліку в результаті розвитку стратегічного управлінського обліку, С. П. Суворова акцентує увагу на тому, що весь управлінський облік став орієнтований на забезпечення потреб стратегічного управління. На нашу думку, така абсолютизація ролі стратегічного управлінського обліку є доволі перебільшеною, оскільки в значній кількості підприємств поки навіть не впроваджена комплексна система стратегічного менеджменту, а в кращому випадку застосовуються окремі стратегічні інструменти (управління витратами, методи стратегічного управлінського обліку тощо) або взагалі відсутні.

На сьогодні можна констатувати факт розширення меж управлінського обліку за рахунок розвитку його стратегічної компоненти, що дозволило сформувати нову модель облікового інформаційного забезпечення управління підприємством, що є більш адаптивною до мінливих умов зовнішнього середовища підприємства і зростаючих запитів менеджменту. Одержувана облікова інформація стратегічного характеру має задовольняти специфічні умови прийняття стратегічних управлінських рішень, оскільки такі умови перебувають у стані перманентних змін, властивих зовнішньому середовищу підприємства або окремій стратегічній бізнес-одиниці.

4.2. Теоретико-методологічні основи стратегічного управлінського обліку

На сучасному етапі розвитку облікової думки в Україні серед вчених відсутня єдина і однозначна позиція щодо розуміння сутності, місця та ролі стратегічного управлінського обліку в системі бухгалтерських теоретичних знань, у складі облікової методології та щодо необхідності його використання в практичній діяльності вітчизняних підприємств. На нашу думку, існування такої ситуації зумовлене такими причинами:

- відсутністю однозначної позиції вітчизняних дослідників щодо розуміння сутності управлінського обліку, його співвідношення з традиційною концепцією бухгалтерського обліку;

- відсутністю усталеного термінологічного апарату, що зумовили виникнення значної кількості безпредметних дискусій і шкодить подальшому розвитку даного напрямку наукових досліджень у сфері бухгалтерського обліку та аналізу;

- нерозробленістю теоретико-методологічних основ стратегічного управлінського обліку та широким залученням методів із інших дисциплін для побудови системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту;

- відсутністю загальної моделі побудови стратегічного управлінського обліку на підприємстві, який впроваджується на сьогодні як елемент систем стратегічного управління підприємством («Balanced Scorecard», «Business Performance measurements», «Strategic cost management» тощо).

Отже, для побудови ефективно діючої системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту на основі розробки корпоративної стратегічної обліково-аналітичної системи, одним з елементів якої є підсистема стратегічного управлінського обліку, необхідна розробка його теоретико-методологічних основ, які будуть відправною точкою для визначення його місця у складі інших елементів облікової системи. Зокрема, особлива увага має бути приділена уточненню понятійно-категорійного апарату, цілей, завдань і функцій стратегічного управлінського обліку, принципів та його методологічного інструментарію.

Поняття стратегічного управлінського обліку. Дослідженням сучасного стану і подальших перспектив розвитку концепції стратегічного управлінського обліку присвячена значна кількість публікацій вітчизняних та зарубіжних вчених. Це свідчить про те, що проблематика даної наукової сфери досліджень підкріплюється новими теоретичними конструк-

ціями та емпіричними доказами, а тема є актуальною і однією із найбільш дискусійних серед вчених-обліковців.

Передусім невирішеним залишається питання трактування поняття «стратегічний управлінський облік», оскільки погляди дослідників значно відрізняються між собою, а в деяких випадках є майже непорівнянними. Це призводить до неможливості ідентифікації основоположних параметрів побудови концепції стратегічного управлінського обліку внаслідок їх «розмивання», що виливається в неможливість розробки ефективних моделей практичної реалізації стратегічного управлінського обліку в діяльність підприємств.

На сьогодні відсутнє нормативне закріплення поняття стратегічного управлінського обліку в Україні, однак існує визначення даного поняття, подане професійними організаціями. Зокрема, Інститут сертифікованих управлінських бухгалтерів (СІМА) визначає стратегічний управлінський облік як «...форму управлінського обліку, в якій акцент робиться на інформації, що відноситься до зовнішніх факторів по відношенню до підприємства, а також на нефінансову та внутрішньостворену інформацію» [311, с. 54]. Це визначення є доволі узагальнюючим, оскільки визначає лише параметри облікової інформації, яка формується інструментами стратегічного управлінського обліку на виході, не називаючи при цьому види цих інструментів та не розкриваючи загальної технології обробки і представлення інформації стратегічного характеру. Водночас представниками СІМА визначений основний акцент функціонування стратегічного управлінського обліку як форми управлінського обліку – інформація про зовнішнє середовище підприємства та нефінансова інформація про внутрішнє середовище. Після офіційного оприлюднення даного визначення у 2005 р. значна кількість дослідників використовує його як основу та доповнює власними додатковими елементами.

У дод. В наведені визначення поняття «стратегічний управлінський облік», які подають вітчизняні та зарубіжні дослідники, що займаються дослідженням проблем обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту. Існуючі підходи вчених висвітлюють різні сторони стратегічного управлінського обліку як засобу інформаційного супроводу розробки та реалізації стратегій підприємства і системи інформаційного забезпечення прийняття стратегічних управлінських рішень.

Існуючі погляди авторів можна об'єднати в такі основні групи:

– *стратегічний управлінський облік є системою* (обліку (Р. П. Підлипна, Ю. В. Підлипний), управлінського обліку (С. Ф. Голов), інформаційною (Н. В. Хоменко, О. В. Карпенко, Ю. А. Верига), що пос-

тійно вдосконалюється (Н. А. Наумова), збору та обробки стратегічної інформації (В. Ф. Несветайлов), інформаційно-обчислювальною (Л. В. Бакулевська), забезпечення та аналізу даних управлінського обліку про підприємство (Є. В. Мних, О. М. Кудла, А. О. Семенець), збору та узагальнення фінансової та нефінансової інформації (А. Ю. Соколов), збору, реєстрації, обробки, узагальнення та надання даних (Н. С. Таранова), обґрунтування управлінських рішень (К. Уорд), забезпечення та аналізу даних обліку (Н. В. Хоменко), обліку, планування, контролю, аналізу і розрахунку відхилень даних (Є. Н. Токмакова, Б. Г. Маслов), обліково-аналітичною системою інформаційного забезпечення процесу стратегічного управління (В. В. Лесняк), обліково-аналітичною (Н. І. Чупахіна), збору, перетворення, групування і представлення фінансової і нефінансової інформації (І. З. Якупов), оцінки стратегічних викликів зовнішнього середовища і внутрішнього потенціалу підприємства (І. В. Яркова));

– *стратегічний управлінський облік є елементом вищепорядкової системи* (однією зі складових стратегічного обліку або видом обліку (З. В. Удалова), підсистемою управлінського обліку (Р. В. Гришин), складовою обліково-аналітичної системи (А. В. Лазарева), частиною обліково-аналітичного поля і єдиної системи управління підприємства (С. П. Суворова, Д. І. Монашева), напрямом управлінського обліку (С. І. Крилов, Н. Н. Хахонова, І. В. Панюкова), самостійним напрямом управлінського обліку (В. А. Маняєва), методом створення змін в управлінських схемах на основі облікових технологій (А. Цуджі));

– *стратегічний управлінський облік забезпечує досягнення певних цілей* (інформаційна підтримка прийняття, реалізації та оцінки оперативних і стратегічних рішень (Н. В. Безруков, О. І. Аверіна), інформаційна підтримка управління, що полягає в забезпеченні менеджерів підприємства всією інформацією (В. Р. Шевчук), спрямований на представлення вищому керівництву оцінної інформації про зовнішнє середовище (А. В. Глущенко, Е. Н. Самедова), спрямований на прийняття стратегічних управлінських рішень (С. Ф. Голов), інструментарій, призначений для фіксування інтенсивного використання інформаційних ресурсів (І. Е. Гурр)).

Виокремлені вище три групи підходів свідчать, що до розуміння сутності стратегічного управлінського обліку дослідники підходять з трьох різних сторін. Розглядаючи стратегічний управлінський облік у вигляді певної системи, досліджується його змістовне наповнення. Він розглядається як певна множина взаємопов'язаних елементів (технологія обробки облікових даних стратегічного характеру), що взаємодіють із середовищем і мають ознаки цілісної структури. Основна увага вчених у даному

випадку приділяється дослідженню найбільш ефективної архітектури побудови системи стратегічного управлінського обліку, визначенню етапів та методів обробки інформації.

Розгляд дослідниками стратегічного управлінського обліку у складі інформаційної системи вищого порядку свідчить про бажання визначити його місце у складі існуючої системи управління підприємством, показати його взаємозв'язок із системами економічного аналізу та контролю та виявити загальну роль у процесі прийняття стратегічних управлінських рішень. Водночас серед вчених відсутня єдність у підходах щодо розуміння того, чи є стратегічний управлінський облік видом, напрямом або методом управлінського обліку, що спричинює проблему відсутності теоретичного обґрунтування методу стратегічного управлінського обліку.

Обґрунтування сутності стратегічного управлінського обліку через встановлення цілей його побудови та функціональне призначення свідчить про використання біхевіористського підходу дослідження явищ шляхом дослідження поведінки користувачів облікової інформації (цілей, дій, стимулів), що надається системою стратегічного управлінського обліку.

В результаті проведеного аналізу існуючих підходів до трактування стратегічного управлінського обліку було встановлено, що не всі автори розуміють останній безпосередньо як облікову систему з властивими їй класичними ознаками, що забезпечує узагальнення, вимірювання, моделювання та узагальнення облікової інформації. Окрема група дослідників вкладає в це поняття зміст, подібний до англійського поняття «management accounting», який є повноцінною системою підтримки прийняття управлінських рішень (облік, аналіз та контроль).

Так, на сьогодні серед дослідників (С. І. Крилов, Н. Н. Нелюбова, І. В. Яркова) поширеною є думка, що стратегічний управлінський облік не є безпосередньо обліком, тобто системою, яка забезпечує збір, обробку, накопичення та представлення облікової інформації користувачам для прийняття управлінських рішень. Вони вважають стратегічний управлінський облік певним міждисциплінарним конгломератом, який, окрім технік та методів управлінського обліку, охоплює стратегічний і фінансовий аналіз, стратегічне планування, стратегічний контроль, економіко-математичні методи тощо. Наприклад, Н. Н. Нелюбова та І. В. Яркова до складу інструментарію стратегічного управлінського обліку зараховують облікову інформацію, неперервне прогнозування, фінансовий аналіз, систему збалансованих показників, управлінський аналіз витрат, бюджетування [185, с. 73]. На думку Л. Н. Усенко та З. В. Удалової, крім традиційних облікових концепцій, стратегічний управлінський облік широко за-

стосує методологію стратегічного менеджменту [257]. Таким чином, стратегічний управлінський облік розуміється авторами як інтегрована обліково-аналітична і контрольна інформаційна система, що забезпечує повний цикл обробки і передачі інформації суб'єктам прийняття стратегічних управлінських рішень різних рівнів, її контролю та розробки проєктів їх прийняття.

Окремі вітчизняні дослідники, зокрема С. А. Ткаченко, прирівнюють стратегічний управлінський облік до системи стратегічного менеджменту загалом, зазначаючи, що будь-які технології, які сприяють прийняттю тих або інших стратегічних (довгострокових) рішень, можна зарахувати до технологій стратегічного управлінського обліку [246]. На нашу думку, така позиція є недоречною, оскільки жодна облікова система не може стати повноцінною управлінською системою через відсутність можливості у бухгалтерів приймати повноцінні управлінські рішення.

На сьогодні серед існуючих досліджень слід виокремлювати два відмінних підходи до розуміння сутності стратегічного управлінського обліку відповідно до його предметної сфери, що має бути обов'язково враховано при аналізі існуючих трактувань цього поняття. Існування такої змістовної дихотомії в даній сфері пояснює В. А. Маняєва. На її думку, стратегічний управлінський облік у системі управління слід розглядати в широкому і вузькому розумінні. У широкому розумінні стратегічний управлінський облік має забезпечити формування фінансової та нефінансової інформації про конкретний об'єкт управління для здійснення повного циклу основних функцій стратегічного управління: планування, організації, аналізу, контролю і регулювання; у вузькому – це процес збору, ідентифікації, вимірювання, накопичення, підготовки, інтерпретації та подання фінансової та нефінансової інформації для аналізу зовнішнього та внутрішнього середовищ організації, а також для оцінки та контролю процесу виконання стратегії, на підставі якої вищий менеджмент приймає стратегічні управлінські рішення для виконання місії організації, а інвестори здійснюють оцінку діяльності організації з точки зору прибутковості капіталу [168, с. 248].

На нашу думку, розуміння сутності стратегічного управлінського обліку в широкому значенні порушує існуючі традиційні уявлення про поняття «облік» та перешкоджає розвитку теоретико-методологічних основ бухгалтерського обліку загалом шляхом створення нових метафізичних конструкцій, які, як і контролінг, не існують у практичній діяльності вітчизняних підприємств і через існуючі історичні традиції та неформальні інституційні правила ніколи не будуть впроваджені у вітчизняну облікову практику.

Вважаємо, що стратегічний управлінський облік є складовою системи управлінського обліку. Він є важливою проміжною ланкою між обліковою системою підприємства та системою стратегічного менеджменту, формалізуючи інформаційні запити стратегічного характеру в систему показників стратегічно управлінської звітності для прийняття відповідних рішень. До складу його предмета належать внутрішнє та зовнішнє середовища підприємства. Він використовує власний методологічний інструментарій для формування і представлення інформації, необхідної для прийняття стратегічних управлінських рішень, і є системою ідентифікації, збору, обробки та представлення інформації у вигляді стратегічної управлінської звітності про ресурси, затрати та результати діяльності підприємства (стратегічної бізнес-одиниці) в певному бізнес-середовищі, що необхідна для цілей стратегічного менеджменту.

Результатом функціонування стратегічного управлінського обліку є генерування інформаційного продукту у вигляді стратегічної управлінської звітності, що є сукупністю способів отримання підсумкових відомостей, що надаються управлінцям для забезпечення функцій стратегічного менеджменту. Підтримка процесу сканування середовища, формулювання, впровадження, оцінювання і контролю стратегії є визначальною рисою, яка відрізняє стратегічний управлінський облік від всіх інших елементів управлінської інформаційної системи.

Функції та завдання стратегічного управлінського обліку. Через відсутність на сучасному етапі розвитку бухгалтерської наукової думки загального підходу до трактування сутності поняття стратегічного управлінського обліку відсутнє загальне та єдине розуміння інших його характеристик як складової галузі бухгалтерського наукового знання, зокрема розуміння функцій і завдань, які він виконує в системі стратегічного менеджменту.

Дослідженню проблематики функцій і завдань бухгалтерського обліку, їх зміні в сучасних умовах розвитку економіки та в різних галузях діяльності приділяли значну увагу Я. В. Соколов, Г. Г. Кірейцев та Н. М. Малюга. Науковці обґрунтували основні функції бухгалтерського обліку, виокремивши соціальну функцію обліку (Н. М. Малюга), та висвітлили їх роль у механізмі управління сільськогосподарським виробництвом (Г. Г. Кірейцев).

Як складова облікової системи стратегічний управлінський облік забезпечує виконання всіх основних його функцій і завдань, однак як специфічний інструмент інформаційного забезпечення, орієнтований на забезпечення моніторингу внутрішнього та зовнішнього середовищ, форму-

лювання та реалізацію стратегій підприємства, він має свої особливі завдання, які конкретизують облікові функції.

Оскільки основною функцією бухгалтерського обліку є інформаційна, то її виконання стратегічний управлінський облік забезпечує шляхом надання користувачам ретроспективної та перспективної інформації стратегічного характеру про внутрішнє та зовнішнє середовища підприємства або стратегічної бізнес-одиниці для прийняття рішень щодо впровадження, реалізації чи коригування стратегій.

Значна кількість дослідників виділяє різні види функцій стратегічного управлінського обліку на основі його розгляду як засобу інформаційної підтримки процесу прийняття стратегічних управлінських рішень. На нашу думку, для виявлення та обґрунтування реальних функцій стратегічного управлінського обліку та їх відокремлення від завдань, які він виконує, слід звернутися до філософських основ функціонального підходу, категорійної метамови, що дозволить сформулювати формально точно визначення істинності припущень про його функції.

Застосування функціонального підходу щодо облікової системи означає, що остання розглядається з позиції зовнішнього аспекту – користувачів облікової інформації та інших систем, з якими вона вступає у взаємодію (вищого та нижчого порядку, рівнозначних систем). Як зазначає Ю. Г. Марков, функцією чи поведінкою системи можна назвати все те, що можна дізнатись про систему, не торкаючись її внутрішнього змісту, абстрагуючись від нього [169, с. 14]. Відповідно функцією стратегічного управлінського обліку є її поведінка (результат взаємовідносин) відносно його зовнішнього середовища загалом або окремих елементів такого середовища. Відповідно увагу дослідників при застосуванні функціонального підходу потрібно акцентувати не на структурних елементах системи стратегічного управлінського обліку, а на її загальній поведінці та ролі в системі управління підприємством, установою або державою, задоволенні потреб користувачів облікової інформації. В даному випадку обов'язково слід дотримуватись принципу функціональної цілісності, що передбачає розуміння функції як характеристики поведінки цілісної системи, її емерджентних властивостей, а не окремих елементів системи (підсистем або окремих методів і моделей стратегічного управлінського обліку).

Визначальна особливість застосування функціонального підходу в бухгалтерському обліку – розуміння його сутності з позиції зовнішнього аспекту облікової системи, тобто дослідження зовнішніх аспектів облікової системи і пов'язаних з нею динамічних особливостей зміни і розвитку інших інформаційних систем. Відповідно до сутності функціонального пі-

дходу, що дозволяє охопити різноманіття процесів, яких стосується система стратегічного управлінського обліку, з'являється можливість для розвитку комплексних теоретичних уявлень про процеси створення, обробки і передачі облікової інформації стратегічного характеру.

Поряд із функціями багато дослідників розглядають завдання стратегічного управлінського обліку, які в окремих випадках дублюють функції, що визначають окремі автори. Для усунення існуючої категорійно-понятійної плутанини в даній сфері наукових досліджень розглянемо взаємозв'язок між функціями та завданнями системи стратегічного управлінського обліку (рис. 4.2).

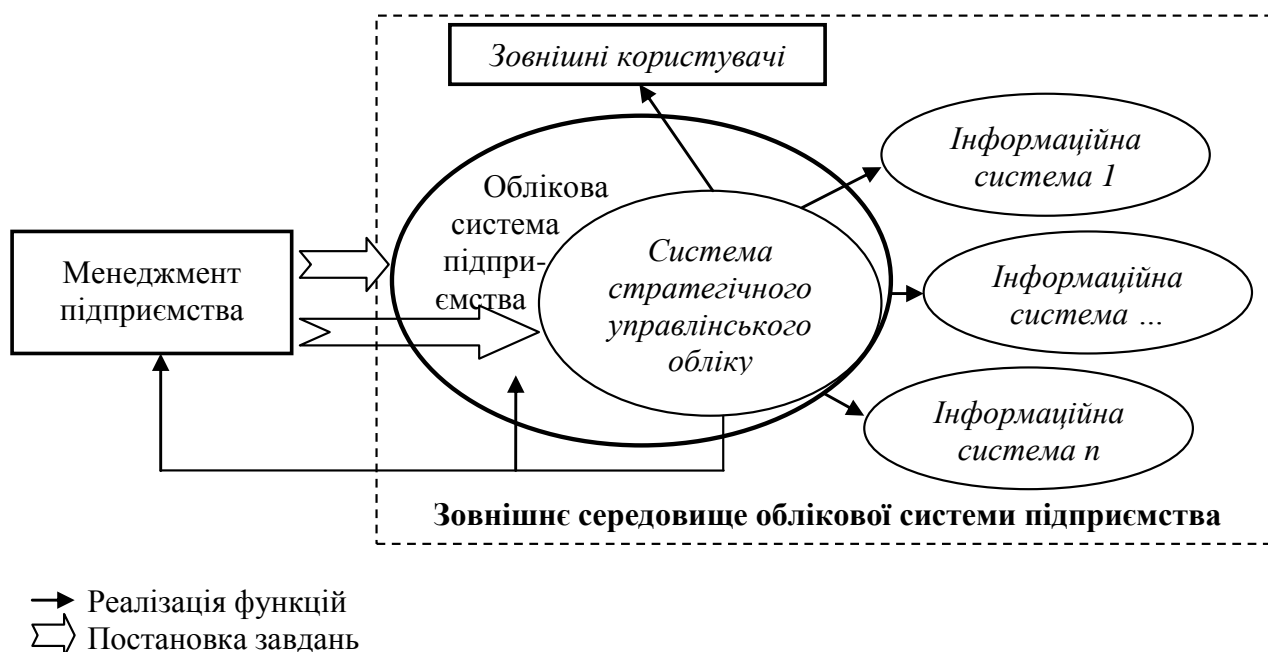


Рис. 4.2. Вияв завдань і функцій системи стратегічного управлінського обліку у взаємозв'язку з його зовнішнім середовищем

Загалом відмінність між функціями і завданнями системи стратегічного управлінського обліку визначити доволі складно, оскільки завдання як елемент системи облікових знань є однією зі складових його функцій, що висуваються менеджментом підприємства як зовнішнього середовища щодо системи стратегічного управлінського обліку. Однак якщо функції визначають постійну поведінку системи у взаємозв'язку з її зовнішнім середовищем, а результати виконання вимірюються дискретно, за певний проміжок часу, то завдання можуть або виконуватись, або невиконуватись системою. У разі невиконання окреслених завдань остання має бути удосконалена шляхом зміни структури, методології, предметного розширен-

ня. Наприклад, оскільки діюча облікова система не забезпечує надання інформації стратегічного характеру для прийняття відповідних рішень, вона має бути модифікована шляхом розширення предмета бухгалтерського обліку та облікової методології.

Враховуючи існування ґрунтовних теоретичних напрацювань щодо сутності та особливостей застосування функціонального підходу щодо інформаційних систем, а також більш ширше розуміння функцій порівняно із завданнями облікових систем, пропонуємо виділяти лише функції системи стратегічного управлінського обліку. Обрання такого підходу також додатково може бути обґрунтовано тим, що стратегічний управлінський облік як окремий напрям наукових досліджень перебуває в стадії свого формування та еволюційного становлення, тому на даному етапі його розвитку достатнім буде виокремлення функцій, а в майбутньому, коли дана система набуде широкого впровадження в практичній діяльності підприємств, можуть бути теоретично обґрунтовані її завдання та підтверджені конкретними емпіричними даними.

Підходи дослідників до розуміння функцій та завдань стратегічного управлінського обліку наведено в дод. Д. Проведений аналіз існуючих підходів дозволяє визначити, що в більшості із них визначається основна функція стратегічного управлінського обліку – забезпечення та інформаційна підтримка прийняття стратегічних управлінських рішень, що впливає з його ролі як однієї з інформаційних підсистем системи стратегічного менеджменту.

Водночас окремі дослідники наділяють стратегічний управлінський облік функціями та завданнями, які не характерні для нього як для складової інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту. Наприклад, О. Л. Казора зауважує, що мета стратегічного обліку – забезпечення ефективного функціонування, виживання підприємства на порівняно тривалу перспективу [114, с. 106]. Проте, на нашу думку, стратегічний управлінський облік забезпечує лише надання інформації, але ні в якому разі не може гарантувати підвищення ефективності функціонування підприємства та реалізації його стратегій, оскільки він лише створює інформаційну базу (забезпечує інформаційну підтримку або супровід), що є основою для прийняття ефективних управлінських рішень.

Окрема група авторів (В. А. Маняєва, О. А. Мошковська, Д. Л. Савенков, М. Н. Семиколєнова, Т. В. Федорович) до функцій стратегічного управлінського обліку зараховують надання інформації про зовнішнє середовище підприємства або її інтеграцію з інформацією системи управлінського обліку, про облік об'єктів / факторів зовнішнього середовища

тощо. В даному випадку слід констатувати порушення критеріїв визначення функцій конкретного явища, що не дозволяє їх виокремити на основі аналізу його структури, а базується на аналізі його поведінки в зовнішньому середовищі. З огляду на це підхід вищенаведених авторів до виокремлення функцій стратегічного управлінського обліку є неправомірним, що суперечить філософській сутності функціонального підходу та не може застосовуватись при побудові системи наукових знань у сфері бухгалтерського обліку.

Розглядаючи функції та завдання стратегічного управлінського обліку, дослідники (Ш. І. Алібеков та А. Х. Ібрагімова, І. І. Гуріна, Д. Л. Савенков, Т. В. Федорович, В. Р. Шевчук), окрім надання інформаційної підтримки стратегічного менеджменту, виокремлюють більш деталізовані функції – формування стратегічної управлінської звітності або набору показників для оцінки реалізації стратегії підприємства, її коригування або загалом для аналізу стратегічного розвитку підприємства.

На особливу увагу заслуговує підхід одного з основоположників стратегічного управлінського обліку К. Уорда щодо розуміння ним його завдань та функцій. Проаналізувавши підходи багатьох зарубіжних компаній, К. Уорд виокремив 10 основних факторів успішної побудови системи стратегічного управлінського обліку на підприємстві, які можна вважати набором функцій, які він має виконувати (табл. 4.1).

Представлений К. Уордом набір завдань характеризується відсутністю критеріїв, на основі яких вони виділені, тому спостерігається відсутність ієрархії їх представлення, що не дозволяє говорити про застосування системного підходу при їх виокремленні. Частина з визначених завдань стратегічного управлінського обліку є завданнями загального характеру (1, 2, 4, 6), які впливають із сутності системи стратегічного обліку як елемента облікової системи та складової стратегічного менеджменту, інші завдання деталізують особливості процесу здійснення стратегічного менеджменту (3, 5, 10) або стосуються пропонованих автором підходів до побудови методології стратегічного управлінського обліку (7, 8, 9).

Проаналізувавши погляди дослідників щодо визначення завдань та функцій стратегічного управлінського обліку (дод. Д, табл. 4.1), можна виокремити два основні підходи – стратегічно орієнтований та вартісноорієнтований. Визначення таких підходів базується на існуванні значних відмінностей у розумінні ролі та значення облікової системи в англійських країнах та в країнах, розвиток бухгалтерського обліку в яких тривалий період відбувався під впливом радянської ідеології та орієнтувався на реалізацію цілей соціалістичної планової економіки.

Критичні фактори успіху побудови системи
стратегічного управлінського обліку на підприємстві за К. Уордом
(узагальнено на основі [348, с. 285–294])

<i>Фактор успіху (функції)</i>	<i>Характеристика</i>
1. Підтримка при прийнятті стратегічних рішень	Забезпечення зв'язків між місією та стратегічними цілями компанії й обраними стратегіями, підтримка прийняття стратегічних управлінських рішень
2. «Закриття» комунікаційних «дірок»	Забезпечення генерування фінансової інформації в форматі, зрозумілому для суб'єктів прийняття стратегічних управлінських рішень, що сприяє підвищенню комунікаційної взаємодії стратегічного менеджменту
3. Допомога в ідентифікації типів рішень	Формування різних видів облікової інформації стратегічного характеру для різних видів стратегічних рішень
4. Вибір відповідних фінансових показників ефективності діяльності	Інформаційне забезпечення системи облікових показників, що характеризують стратегічні результати діяльності компанії
5. Аналіз доцільності використання фінансових або нефінансових показників	Визначення доцільності використання показників при прийнятті стратегічних управлінських рішень
6. Надання лише релевантної інформації	Відповідність інформації зі системи стратегічного управлінського обліку повністю відповідає вимогам стратегічного менеджменту: 1) є зрозумілою менеджменту; 2) надається тільки релевантна фінансова інформація
7. Поділ витрат на регульовані та узгоджені (обов'язкові)	Забезпечення розрахунку відносної ефективності стратегічної діяльності шляхом поділу витрат на регульовані і узгоджені
8. Виділення дискреційних витрат і витрат на технологічні процеси	Забезпечення здійснення стратегічного контролю шляхом ідентифікації дискреційних витрат та витрат на здійснення технологічних процесів
9. Використання методу стандарт-кост з позиції стратегічного управління	Можливість побудови системи стратегічного управлінського обліку за методом стандарткост шляхом розрахунку нормативної собівартості на основі стратегічного плану, що враховує вплив факторів зовнішнього середовища
10. Забезпечення відповідності змінам часу	Забезпечення врахування зміни стратегічних цілей компанії та змін в її фізичних процесах на основі гнучкої системи стратегічного управлінського обліку

Представники першого підходу розглядають функції стратегічного управлінського обліку в контексті стратегічного менеджменту загалом, а представники другого – його роль у системі стратегічного управління вартістю, що є важливим для підприємств, цінні папери яких розміщені на фондових ринках. Відповідно якщо представники першого підходу розглядають функції стратегічного управлінського обліку лише для внутрішніх користувачів (стратегічних менеджерів підприємства), то представники другого – як для внутрішніх (особи, відповідальні за управління вартістю), так і для зовнішніх користувачів (біржові аналітики, інвестори, інституційні інвестори).

Розгляд системи стратегічного управлінського обліку як засобу інформаційної підтримки вартісно орієнтованого управління в сучасних економічних умовах значно актуалізується його гнучкістю та адаптивністю до змін внутрішнього і зовнішнього середовищ підприємства або стратегічної бізнес-одиниці порівняно із системою фінансового обліку. Відповідно існуючі дослідження у сфері удосконалення системи стратегічного управлінського обліку та зміни технології прийняття стратегічних рішень у зв'язку із впровадженням такої нової облікової інформаційної системи потребують подальшого розвитку з врахуванням особливостей функціонування систем управління сільськогосподарськими підприємствами та специфіки їх діяльності (відмінна природа базових галузей сільського господарства (рослинництва та тваринництва); сезонність агропромислового виробництва; можливість одночасного одержання декількох видів продукції за результатами агропромислового виробництва (наприклад, зерно, зернові відходи, солома); можливість одержання додаткових біологічних активів у процесі біологічних перетворень (наприклад, приплід); відмінність у тривалості звітної періоду та робочого періоду підприємств агропромислового виробництва; внутрішньогосподарське споживання значної кількості виробленої продукції; можливість використання різних видів оцінки (справедливої та первісної вартості) для біологічних активів тощо).

З огляду на виокремлені підходи, на нашу думку, основними функціями стратегічного управлінського обліку є такі:

- інформаційне забезпечення та підтримка процесу моніторингу зовнішнього середовища, розробки, реалізації та коригування стратегій підприємства з метою підвищення ефективності діяльності підприємства та забезпечення зворотного зв'язку в системі стратегічного менеджменту;

- інформаційна підтримка процесу вартісноорієнтованого управління підприємством шляхом використання спеціалізованого методологічного інструментарію (технік, моделей і методів), що дозволяє зберегти наявні

стійкі переваги за витратами, а також надання зовнішнім користувачам інформації про фактори генерування та руйнування вартості, фактори витрат і фактори модифікації вартісних ланцюжків.

Методологія стратегічного управлінського обліку. Як складова управлінського обліку методологія системи стратегічного управлінського обліку має з нею багато спільного. Водночас вона має визначальну відмінну рису – формування облікової інформації для прийняття стратегічних управлінських рішень. Існування цієї відмінності зумовлює використання різних методів обробки, узагальнення і представлення облікової інформації в цілях підготовки і прийняття стратегічних управлінських рішень.

Якщо розглянути історію розвитку стратегічного управлінського обліку, то можна знайти спроби застосування методів управлінського обліку для задоволення потреб стратегічного менеджменту, однак такі спроби були невдалими. Зокрема, як зазначав М. Портер у 1985 р. «...аналіз витрат часто спирається на існуючі системи бухгалтерського обліку. Ці системи дійсно можуть містити цінні дані для такого дослідження, але в загальному вони можуть навіть завадити аналізу витрат: системи обліку вимагають жорсткої класифікації витрат відповідно до структури бази даних – в таких категоріях, наприклад, витрати на основну та додаткову роботу, накладні витрати. Використання термінів систем обліку веде до того, що в одній категорії розглядаються витрати на здійснення видів діяльності з кардинально відмінною економікою. З іншого боку, має місце штучний поділ витрат на робочу силу, сировину, накладні витрати, що відносяться до одного і того ж виду діяльності» [198, с. 106]. Подібну ситуацію також описує в праці «Впровадження стратегічного менеджменту» (1990 р.) класик стратегічного менеджменту І. Ансофф разом з Е. Дж. Макдоннелом: «...У ранні періоди розвитку стратегічного планування було виявлено, що екстраполяція облікової інформаційної системи, що типово використовується на фірмі, була неадекватною та вводила в оману відносно прогнозування продуктивності в турбулентному середовищі» [305].

Існування ситуації, що управлінський облік, як правило, не забезпечує за допомогою наявних у його арсеналі методів підтримку процесу прийняття стратегічних управлінських рішень, підтверджують також Ю. Барчі, М. Грошне та З. Земан, зауважуючи, що такі інструменти управлінського обліку, як CVP-аналіз, економічне планування, аналіз відхилень, не були розроблені для довгострокових цілей і рішень [306, с. 12]. Б. Рамляк та А. Рогошіч загаломілому підсумовують, що традиційна система управлінського обліку не прагне адаптуватись до довгострокової, орієнтованої на

майбутні позиції, і не характеризує маркетингові або конкурентні позиції підприємства [335, с. 95]. Відповідно, застосування методів управлінського обліку, призначених для тактичного управління, не відповідає потребам стратегічного менеджменту, а в окремих випадках, навіть перешкоджає формуванню необхідних аналітичних розрізів, інформація за якими потрібна для процесу формулювання та реалізації стратегії підприємства.

Для вирішення існуючої проблеми – розробки власних методів стратегічного управлінського обліку – дослідники використали аналітичні інструменти, що знайшли широке застосування у сфері стратегічного менеджменту, маркетингу та інших дисциплінах, які пов'язані з вивченням зовнішнього середовища підприємства. Зокрема, були розроблені численні методи прогнозування та аналізу зовнішнього середовища підприємства, призначені для аналізу нелінійності, складності та непередбачуваності майбутніх змін зовнішнього середовища. На сучасному етапі продовжується процес розвитку методів стратегічного управлінського обліку, тому, як зазначає С. П. Суворова, для створення ефективної інформаційної бази стратегічного управління, реєстрації, узагальнення та подання даних на зріла необхідність у проведенні досліджень щодо подальшого розвитку загальної теорії та методології стратегічного управлінського обліку і у розробці комплексних методик його організації [237, с. 6].

Порівняно з іншими обліковими техніками та складовими елементами бухгалтерського наукового знання, концепція стратегічного управлінського обліку виникла близько 30-ти років тому. Однак, незважаючи на те, що перші спроби розробки системи стратегічного управлінського обліку виникли відносно нещодавно, дослідження в даній сфері сформувались у достатньо широкий напрям наукових пошуків, який потребує проведення узагальнень, систематизації та концептуалізації. Без системного об'єднання існуючих напрацювань його подальший розвиток буде некерованим процесом, що не дозволить впроваджувати в практичну діяльність підприємств найбільш дієві та ефективні методи обробки і представлення облікової інформації стратегічного характеру.

Оскільки концепція стратегічного управлінського обліку перебуває на стадії становлення та постійного удосконалення, на сьогодні серед вчених відсутній чіткий набір методів і технік, які належать до його складу, подібно до 8-ми класичних елементів методу бухгалтерського обліку в пострадянських країнах. Аналіз найбільш поширеного використання підходів до визначення інструментів стратегічного управлінського обліку наведено в табл. 4.2.

Таблиця 4.2

Інструменти стратегічного управлінського обліку
(методи, техніки, моделі, системи)

<i>Види інструментів стратегічного управлінського обліку, які визначають автори</i>											
Назва інструменту (скорочена англійська назва)	Б. Рамляк, А. Рогошч [335, с. 93–94]	Х. Шах, А. Малік, М. Малік [337, с. 3–4]	Р. Фовзія [316, с. 59]	Ю. А. Соколов [229, с. 291]	С. І. Крилов [137]	Н. В. Безруков та О. І. Аверіна [20]	Д. Л. Савенков [217, с. 30–31]	А. В. Глущенко [65, с. 172]	В. А. Маняєва [168, с. 248]	О. Павлатос [334, с. 44–45]	А. В. Шайкан [284, с. 129]
1. Activity based costing (ABC)	+	+	+		+	+		+	+		+
2. Attribute costing (AC)	+	+	+							+	
3. Benchmarking (BMG)	+		+							+	
4. Brand value budgeting (BVB)	+	+									
5. Brand value monitoring (BVM)	+									+	
6. Competitive position monitoring (CPM)	+		+	+			+		+	+	
7. Competitor cost assessment (CCA)	+	+	+							+	
8. Competitor performance appraisal (CPA)	+	+	+							+	
9. Customer accounting (CA)	+	+	+							+	
10. Environmental Management Accounting (EMA)	+										
11. Integrated performance measurement systems (IPMS)	+	+	+		+	+		+		+	+
12. Life cycle costing (LCC)	+		+	+		+			+	+	
13. Quality costing (QC)	+		+							+	
14. Strategic costing (SC)	+	+	+	+			+		+	+	
15. Strategic pricing (SP)	+		+							+	
16. Target costing (TC)	+		+	+		+			+	+	
17. Value chain costing (VCC)	+	+	+	+			+			+	+
Разом	17	9	14	5	2	5	3	2	5	14	3

Вищерозглянуті інструменти стратегічного управлінського обліку забезпечують формування стратегічного облікового інформаційного простору, що є основою для розробки, реалізації та коригування стратегії підприємства. Їх загальна характеристика представлена в дод. Е.

Проведений аналіз існуючих підходів до розгляду інструментів стратегічного управлінського обліку (табл. 4.2) дозволив встановити, що найбільшу увагу дослідники приділяють певним інструментам (Activity based costing, Integrated performance measurement systems, Target costing, Value chain costing).

Відповідно на сьогодні серед вчених відсутня єдина позиція щодо найбільш поширеного інструменту стратегічного управлінського обліку, що використовується на підприємствах, про що також зазначають інші дослідники. Так, на думку Н. В. Безрукова та О. І. Аверіної [20], на даний момент саме технологія BSC найбільшою мірою сконцентрована на сукупному комплексному застосуванні в управлінському обліку інформації про події як всередині підприємства, так і в навколишньому його зовнішньому середовищі. При такому підході збір, обробка та аналіз відповідних даних налаштовуються таким чином, щоб управляти виробництвом, збутом, доходами та витратами відповідно до окреслених довгострокових і середньострокових стратегічних цілей компанії. Щодо цього О. Д. Дмитриченко [87, с. 63] зазначає, що чітко описана стратегія сільськогосподарської організації за допомогою системи збалансованих показників дозволить їм не лише ефективно управляти ризиками, а й одержати стійкість, конкурентоспроможність, інвестиційну привабливість та інші позитивні характеристики.

Відповідно до думки зарубіжних фахівців, серед калькуляційних прийомів управлінського обліку для стратегічних цілей найбільшою популярністю користується цільова калькуляція собівартості (таргет-костинг). Ця концепція має багаторічний досвід застосування в сотнях відомих компаній і авторитетну думку провідних фахівців у сферах маркетингу, виробничого менеджменту та управлінського обліку. Використання системи цільової калькуляції собівартості дозволяє координувати і контролювати виробничу діяльність підприємства відповідно до важливих стратегічних орієнтирів – заданих витрат. Таргет-костинг поєднується з бюджетуванням, плануванням прибутку, формуванням центрів відповідальності, різними стратегіями ціноутворення та оцінними процедурами [103, с. 13]. Також окремі дослідники зазначають, що найбільш популярними стратегічними управлінськими технологіями, які базуються на облікових даних, є стратегічне бюджетування [281, с. 14] та бенчмаркінг [7, с. 28].

За результатами проведених досліджень значної кількості великих фермерських господарств США, Великобританії, Австралії та Нової Зеландії, представник СІМА Л. Джек [327, с. 1–6], встановила, що на сьогодні

відсутні докази широкого і масового використання інструментів стратегічного управлінського обліку в агропромисловому бізнесі. Провідні виробники сільськогосподарської продукції використовують такі його інструменти: бенчмаркінг, збалансовану систему показників, аналіз ланцюжків вартості та маркетингової інформації, таргет-костинг, управління благополуччям та фінансовими інструментами.

Проведений аналіз існуючих підходів дослідників до виокремлення методів (технік, методик, моделей) стратегічного управлінського обліку дозволив встановити, що на сьогодні серед них немає однозначної позиції щодо пріоритетності одного з методів. Це стосується як всіх підприємств, що використовують стратегічний обліковий інструментарій, так і підприємств аграрної галузі.

Набір методів, які описують автори або яким приділяється основна увага, значно відрізняються в різних публікаціях. На це впливає як специфіка використання методів у різних галузях економіки, так і наявність можливості забезпечити процес комп'ютеризованого застосування цього методу в практичній діяльності підприємств. Наприклад, існування прикладних рішень для комп'ютеризації системи збалансованих показників привернуло значну увагу дослідників до даного методу стратегічного управлінського обліку, створивши передумови щодо можливості не лише його теоретичного обґрунтування, а й успішного практичного впровадження.

Існування набору методів стратегічного управлінського обліку, які можуть використовуватись у практичній діяльності підприємств, зумовлює проблему вибору серед них найбільш оптимального для конкретного підприємства (із врахуванням його технологічної та організаційної структури, специфіки діяльності, зовнішнього середовища тощо). На основі проведеного аналізу наукових джерел з обраної тематики досліджень та особливостей функціонування підприємств в умовах застосування сучасних обліково-інформаційних систем і технологій запропоновано такий механізм побудови методики стратегічного управлінського обліку, що передбачає здійснення вибору із існуючого набору методів на основі обґрунтованих критеріїв (рис. 4.3).

Етап 1. На першому етапі необхідно провести аналіз існуючої стратегічної позиції підприємства або стратегічної бізнес-одиниці шляхом аналізу його зовнішнього середовища та провести аналіз стратегічних можливостей на основі аналізу внутрішнього середовища (дослідження основних бізнес-процесів).

Якщо для аналізу внутрішніх можливостей підприємства, які значною мірою залежать від особливостей наявних бізнес-процесів, основним джерелом інформації є система бухгалтерського обліку, то для аналізу зовнішнього середовища слід використовувати інструментарій стратегічного

аналізу (SWOT, PESTEL, 5 сил Портера тощо). Оскільки орієнтація на зовнішнє середовище є визначальною характеристикою системи стратегічного управлінського обліку, то інформація про фактори зовнішнього середовища має обов'язково враховуватись при побудові методики стратегічного управлінського обліку на підприємствах. Загальна характеристика факторів зовнішнього середовища сільськогосподарських підприємств представлена в дод. Ж.

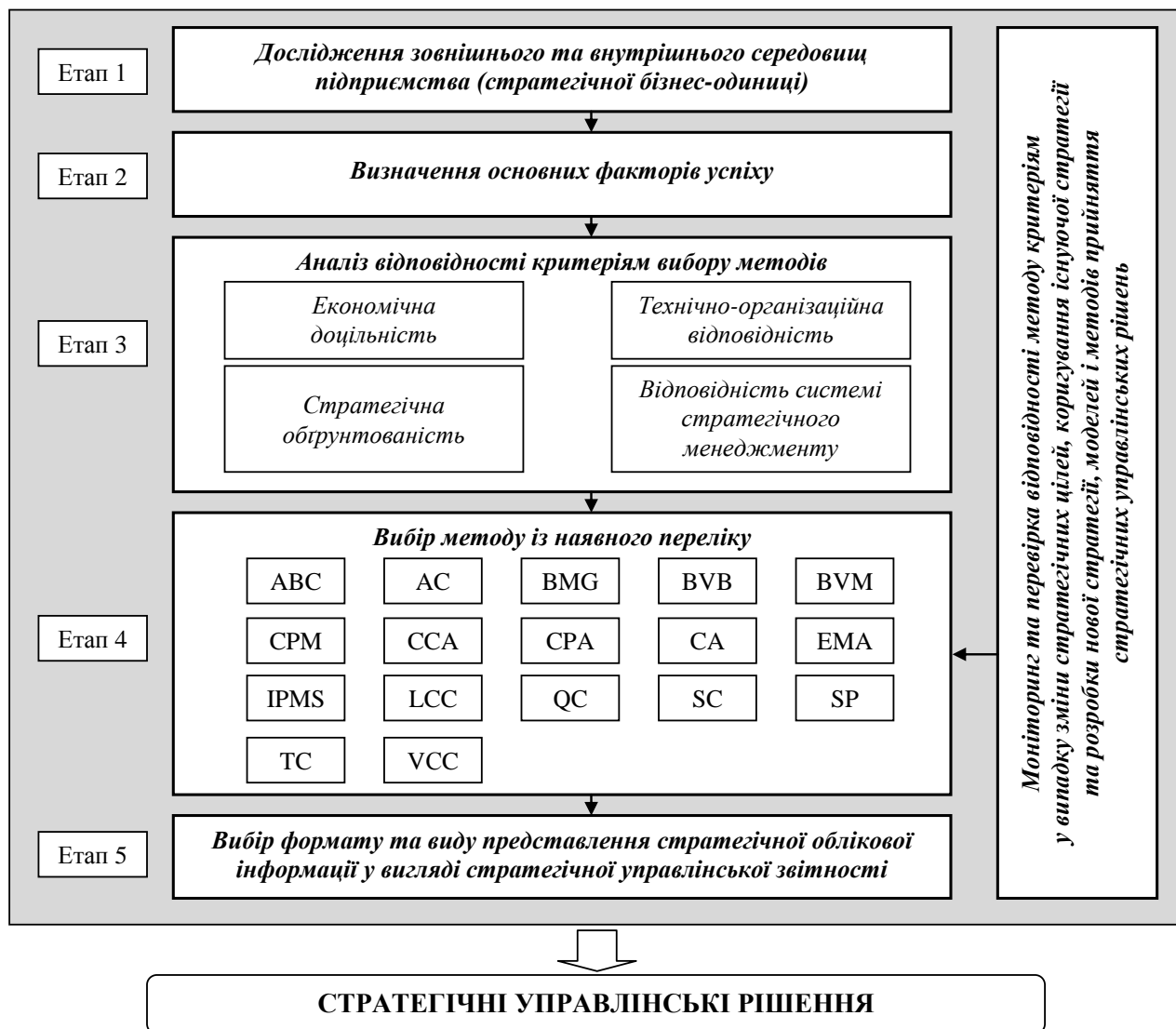


Рис. 4.3. Механізм побудови методики стратегічного управлінського обліку підприємства (стратегічної бізнес-одиниці) в системі стратегічного менеджменту

Етап 2. Після проведення аналізу макросередовища підприємства (стратегічної бізнес-одиниці) визначаються основні фактори його успіху в конкретній галузі, реалізація яких відкриває перспективи покращання власних конкурентних позицій та стратегічного розвитку підприємства за-

лом. На думку Д. В. Арутюнової [13, с. 40–41], існують такі типи основних факторів успіху: пов'язані з технологією; пов'язані з виробництвом; пов'язані з розподілом; пов'язані з маркетингом; пов'язані з кваліфікацією; пов'язані з можливостями підприємства тощо.

Визначення основних факторів успіху, які є підґрунтям постановки стратегічних цілей та завдань, – це один із головних критеріїв побудови методики стратегічного управлінського обліку. Наприклад, якщо однією з основних характеристик галузі є виробництво високоякісної продукції, то головним фактором успіху підприємства може бути висока якість продукції, що виготовляється за найменші проміжки часу. Відповідно одним із методів стратегічного управлінського обліку, який найкраще підходить для реалізації стратегічних цілей підприємства відповідно до основних факторів успіху, є метод *Quality costing*, який передбачає калькулювання витрат за видами діяльності в розрізі їх якісних параметрів.

Приклад залежності використаної методики стратегічного обліку від основних факторів успіху та обраної підприємством стратегії також наводять Р. Х. Ченхолл і К. Ленгфілд-Сміт. На думку авторів, для реалізації стратегії диференціації продукції фірми використовують такі інструменти управлінського обліку, як *Quality costing*, інтегровані системи, командно-орієнтовані структури, системи управління людськими ресурсами, системи збалансованих показників, системи оцінки працівників, бенчмаркінг і техніки стратегічного планування. Для реалізації стратегії мінімізації витрат використовуються традиційні техніки управлінського обліку та системи обліку витрат за видами діяльності (*Activity-based costing*, *Value chain costing* тощо) [310, с. 244–245].

Еман 3. Згідно із запропонованим механізмом вибір окремого методу для організації системи стратегічного управлінського обліку на підприємстві можливий лише за умови відповідності критеріям, які враховують основні вимоги, що висуваються до функціонування облікової системи та системи стратегічного менеджменту підприємства (стратегічної бізнес-одиниці):

1) економічна доцільність (стратегічні вигоди від впровадження методу мають перевищувати понесені витрати) *;

* За оцінками фахівців, в економічно розвинених країнах підприємства 90% робочого часу і ресурсів у сфері бухгалтерського обліку витрачають на постановку і ведення управлінського обліку і тільки 10% – на фінансову бухгалтерію або рахівництво [Землякова С. Н. Развитие управленческого учета реорганизационных процедур сельскохозяйственных организаций / С. Н. Землякова // Аудит и финансовый анализ. – 2010. – № 5. – С. 51]. Відповідно впровадження окремих елементів стратегічного управлінського обліку є доволі витратомістким процесом, що потребує проведення детального попереднього аналізу переваг, які можуть бути одержані від його практичної реалізації.

2) технічно-організаційна відповідність (наявність відповідних інформаційно-комп'ютерних систем і технологій, організаційного і кадрового забезпечення);

3) стратегічна обґрунтованість (адекватність обраних методів господарській діяльності підприємства або стратегічної бізнес-одиниці);

4) відповідність існуючій на підприємстві системі стратегічного менеджменту:

– організаційній складовій системи (місії, цілям, обраному типу і виду стратегії);

– методичній складовій системи (моделям і методам прийняття стратегічних управлінських рішень).

Оскільки в працях багатьох дослідників на сьогодні стратегічний управлінський облік є збірною категорією (набором стратегічних облікових інструментів), що не має своїх чітких узагальнюючих характеристик, то питання формулювання принципів стратегічного управлінського обліку також залишається невирішеним. З огляду на це Л. Н. Усенко та З. В. Удалова констатують, що на сьогодні принципи стратегічного управлінського обліку базуються на традиційно виокремлених принципах фінансового, управлінського, податкового обліку [257]. На нашу думку, визначені критерії вибору методів можна розглядати як принципи стратегічного управлінського обліку, що дозволяють забезпечити одержання облікової інформації стратегічного характеру, яка відповідає зростаючим вимогам стратегічного менеджменту.

Етап 4. Враховуючи той факт, що на рівні підприємства або стратегічної бізнес-одиниці має бути здійснений вибір методу стратегічного управлінського обліку, одночасне комплексне використання всіх методів є неможливим як з позиції економічної доцільності, так і через відсутність такої потреби на рівні суб'єктів прийняття стратегічних управлінських рішень. Це пов'язано з тим, що значна кількість методів частково збігається, що передбачає дослідження одних і тих самих аспектів функціонування внутрішнього та зовнішнього середовищ підприємства, проте дещо під іншим кутом зору, в різних розрізах надаючи інформацію стратегічного характеру. До того ж існуючі методи значно відрізняються між собою за обсягом охоплення явищ, наприклад, система збалансованих показників (Balanced Scorecard) охоплює діяльність підприємства загалом, а управлінський облік брендів (Brand Management Accounting) стосується лише торговельних марок підприємства.

Потребує обґрунтування доцільність одночасного застосування декількох методів стратегічного управлінського обліку. Зокрема, варто

з'ясувати, чи не буде заважати одночасне їх використання на підприємстві ефективності функціонування системи стратегічного менеджменту через перевантаження суб'єктів прийняття рішень зайвою обліковою інформацією стратегічного характеру.

Відповідь на це запитання спробували дати хорватські науковці Б. Рамляк та А. Рогошіч, дослідивши діяльність 400 найбільших хорватських компаній. Автори висунули наукову гіпотезу, що синергетичний ефект від реалізації різних методів стратегічного управлінського обліку має позитивний вплив на управління витратами та їх зменшення. За результатами дослідження [335, с. 99], дана гіпотеза була підтверджена, зокрема було емпірично доведено, що існує позитивний синергетичний ефект у результаті одночасного застосування декількох методів стратегічного управлінського обліку, тобто, виникає краще розуміння діяльності підприємства з позиції стратегічних перспектив, підвищується ефективність стратегічного контролю витрат.

Таким чином, на підприємстві одночасно можуть використовуватись декілька методів стратегічного управлінського обліку за умови, якщо вони охоплюють різні етапи побудови, реалізації або контролю виконання стратегії та відповідають розглянутим вище критеріям вибору методів. Остаточне рішення щодо доцільності застосування одного або декількох методів стратегічного управлінського обліку має бути прийняте не на рівні бухгалтерської служби, а вищим керівництвом підприємства, що відповідає за побудову системи стратегічного менеджменту.

Етап 5. Незважаючи на вид обраного методу стратегічного управлінського обліку, залежно від наявних запитів користувачів облікової інформації стратегічного характеру та моделей і методів прийняття стратегічних управлінських рішень, які використовуються, має бути узгоджено формат та вид представлення такої інформації. В діяльності сучасних підприємств, які використовують інформаційно-комп'ютерні технології, найбільшого поширення набули три формати представлення стратегічної облікової інформації:

- текстовий (пояснювальна облікова інформація стратегічного характеру);
- табличний (основні стратегічні показники за даними стратегічного управлінського обліку);
- графічний (використання сучасних засобів візуалізації облікових даних стратегічного характеру).

Згідно із рівнем охоплення предмета системи стратегічного менеджменту підприємства стратегічна облікова інформація може бути представлена у звітах таких видів:

- комплексні стратегічні управлінські звіти відображають всі аспекти стратегічного менеджменту підприємства в розрізі всіх типів і видів стратегій, стратегічних бізнес-одиниць та стратегічних бізнес-зон. Є комплексним інструментом інформаційної підтримки процесу формування, розробки та моніторингу за реалізацією стратегії підприємства;

- сегментні стратегічні управлінські звіти відображають окремі аспекти стратегічного менеджменту підприємства в розрізі територіальних або часових сегментів, стосуються окремих типів або видів стратегії, окремих стратегічних бізнес-одиниць чи стратегічних бізнес-зон;

- оперативні стратегічні управлінські звіти складаються у випадках наявності оперативних запитів стратегічного менеджменту з метою забезпечення екстреного реагування на зміни, що відбуваються в зовнішньому середовищі підприємства або стратегічної бізнес-одиниці.

Періодичність формування та порядок представлення всіх видів стратегічних управлінських звітів визначається в рамках облікової політики підприємства і також значною мірою залежить від рівня комп'ютеризації обліково-аналітичних процедур на підприємстві та можливостей програмного забезпечення, що використовується.

З метою забезпечення відповідності використовуваної методики стратегічного управлінського обліку підприємства (стратегічної бізнес-одиниці), що використовується, вимогам системи стратегічного менеджменту, які змінюються, необхідним є здійснення моніторингу та перевірки відповідності їм обраного методу (або методів) у випадку зміни стратегічних цілей, коригування існуючої стратегії та розробки нової стратегії при зміні моделей і методів прийняття стратегічних управлінських рішень.

Загалом застосування розробленого механізму дозволяє побудувати таку систему стратегічного управлінського обліку, що сприяє зменшенню обсягу часу на прийняття стратегічних управлінських рішень через забезпечення максимальної відповідності облікового інструментарію запитам стратегічних менеджерів та шляхом врахування існуючих загроз, можливостей і основних факторів успіху загального стратегічного розвитку підприємства.

У результаті проведеного дослідження виділено і обґрунтовано такі теоретико-методологічні основи стратегічного управлінського обліку (рис. 4.4).

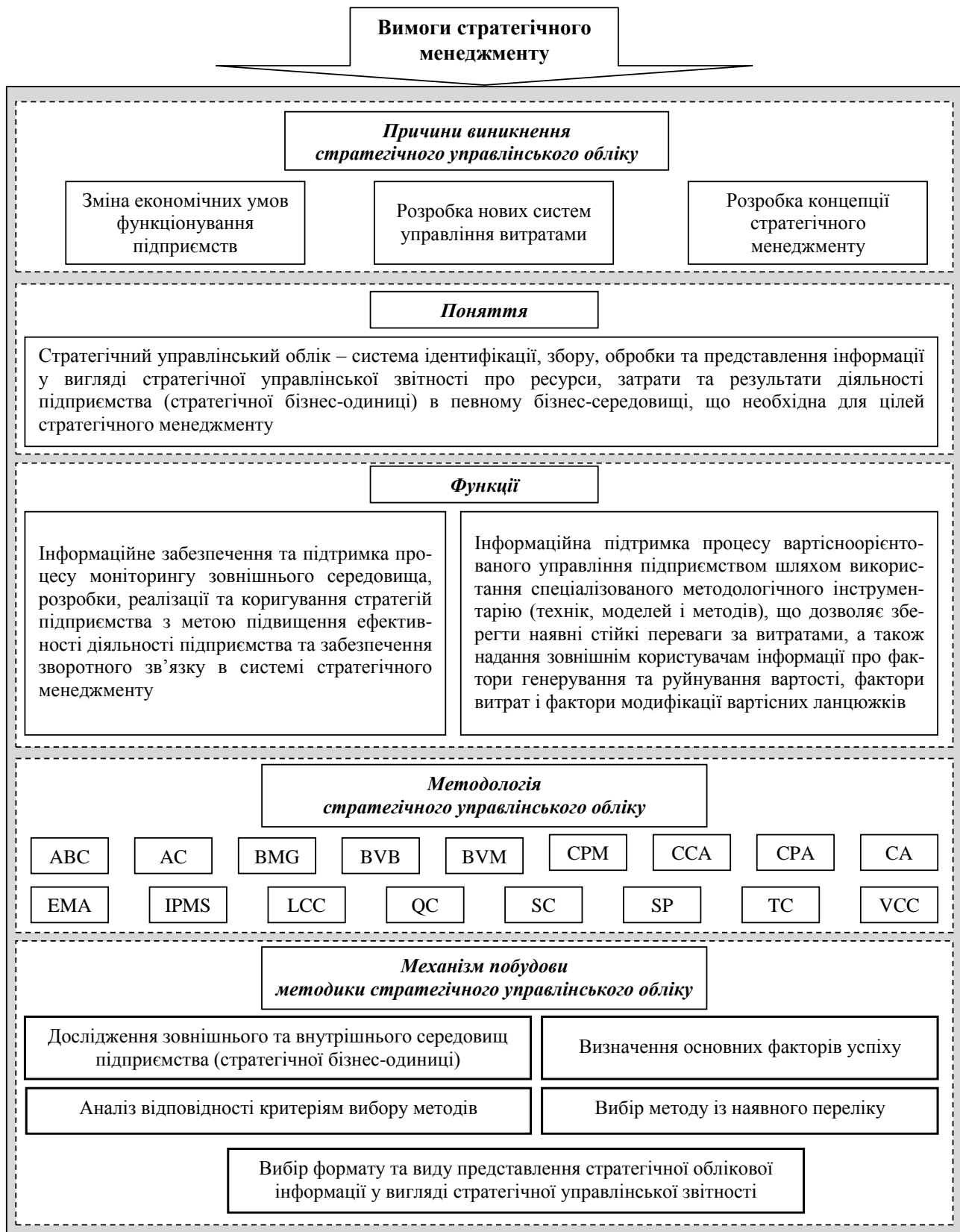


Рис. 4.4. Теоретико-методологічні основи стратегічного управлінського обліку

Необхідність забезпечення ефективного стратегічного управління діяльністю підприємств в умовах турбулентності економіки та невизначеності впливу факторів зовнішнього середовища актуалізує необхідність створення системи стратегічного управлінського обліку на підприємствах як інформаційного базису для прийняття стратегічних управлінських рішень.

Обґрунтування теоретико-методологічних основ стратегічного управлінського обліку дозволяє створити необхідні передумови для ефективного впровадження даної концепції в практичну діяльність підприємств. Визначені на рис. 4.4 теоретико-методологічні основи свідчать, що стратегічний управлінський облік є окремою сферою бухгалтерських наукових знань, що забезпечує формування цілісного погляду щодо діяльності підприємства (стратегічної бізнес-одиниці) та його зовнішнього середовища, окреслюючи комплексний підхід, що сприяє виявленню і вирішенню проблем стратегічного управління, які постають перед підприємством.

4.3. Стратегічний управлінський облік на основі ланцюжків вартості*

На сьогодні у сфері стратегічного управлінського обліку існує значна кількість методів і моделей, які можуть бути використані як основа для побудови системи інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту. На нашу думку, для сільськогосподарських підприємств найбільш актуальним в умовах сьогодення є застосування концепції обліку витрат на основі ланцюжків вартості (Value chain costing), що підтверджує розгляд дослідниками її як бази для розвитку стратегічного управлінського обліку [236, с. 22; 91, с. 35], а також результатами досліджень Л. Джек [327, с. 1–6] значної кількості великих фермерських господарств США, Великобританії, Австралії та Нової Зеландії, які дали змогу встановити, що аналіз ланцюжків вартості є одним з інструментів стратегічного управлінського обліку, що використовується в агропромисловому бізнесі.

Пріоритетність використання ланцюжка вартості при побудові системи стратегічного управлінського обліку на підприємствах також підтвер-

* Дослідники у сфері стратегічного менеджменту та бухгалтерського обліку термін «value chain» перекладають по-різному: ланцюжок створення вартості, ланцюжок цінностей, ланцюжок цінності, вартісний ланцюжок тощо. В наших дослідженнях термін «value chain» розглядається як «ланцюжок вартості», що відповідає його розумінню в англійській літературі та є більш прийнятний до використання з позиції бухгалтерського обліку та концепції вартісноорієнтованого стратегічного менеджменту.

джують дослідники з облікової сфери. Зокрема, Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер та Ш. Датар [277, с. 35] виділяють у складі чотирьох основних елементів, що допомагають менеджеру в прийнятті рішень з планування та контролю, аналіз ланцюжків вартості. Його застосування в системі стратегічного управлінського обліку дозволяє визначати внесок кожного виокремленого бізнес-процесу в процес формування вартості та забезпечити інтеграцію і координацію зусиль менеджменту підприємства. Окрім цього, на думку К. Друрі [90, с. 12], приділення значної уваги аналізу ланцюжка вартості пов'язано з його здатністю підвищувати ступінь задоволення споживачів і забезпечувати більш ефективно управління витратами.

Г. Є. Крохічева, розглядаючи історичні причини революційних зрушень облікової науки, доходить висновку, що звичайна облікова парадигма робить акцент на виробі і послуги замовників і функції, додану вартість, а стратегічна парадигма базується на ланцюжку вартості і зовнішньому впливі [135, с. 113]. Згідно з таким підходом ланцюжок вартості є іманентною складовою системи стратегічного управлінського обліку, оскільки забезпечує інформаційну підтримку прийняття стратегічних управлінських рішень у необхідних розрізах (за основними та допоміжними видами діяльності, що є елементами ланцюжка вартості) та на основі внутрішньої та зовнішньої інформації про підприємство або окрему стратегічну бізнес-одиницю.

Проблемні аспекти впровадження стратегічного управління на основі концепції ланцюжків вартості на сільськогосподарських підприємствах. Конкуруючи на світових ринках, вітчизняні сільськогосподарські підприємства мають орієнтуватись у всіх елементах ланцюжка вартості, що є можливим лише за умови побудови ефективної системи обліково-аналітичного забезпечення даної концепції стратегічного управління.

Кожне сільськогосподарське підприємство має свій ланцюжок вартості, проте його складові можуть значно варіювати порівняно з іншими підприємствами залежно від особливостей здійснення господарської діяльності, які визначаються значною різноманітністю господарських операцій, що здійснюються ними, та обраних підприємством стратегічних ініціатив.

На сьогодні дослідниками представлені приклади розробки системи обліково-аналітичної підтримки стратегічного управління на основі ланцюжків вартості в різних галузях промисловості. Зокрема, використання даної концепції дозволяє одержати значний ефект у сфері нафтохімічної промисловості. Так, М. С. Барахоева [18, с. 128–129] розробила систему стратегічного управлінського обліку на основі концепції ланцюжка вартості для визначення того, де може бути знижена собівартість у ланцюжку

при проведенні відповідного аналізу. При розробці вищенаведеної системи були враховані особливості побудови ланцюжка вартості, характерного для нафтодобувної і нафтопереробної промисловості. І. Р. Яхін [302, с. 25] розробив модель стратегічного управлінського обліку на ВАТ «Нижньокамськнафтохім», згідно з якою ланцюжок вартості складається з таких складових: виробництво купованих напівфабрикатів; виробництво власних напівфабрикатів; виробництво основної і супутньої продукції; розподіл; робота зі споживачами.

Окремі дослідники також розглядають особливості обліково-аналітичного забезпечення концепції ланцюжка вартості в сільському господарстві. Так, Н. І. Чупахіна [282, с. 233–234] розробила ланцюжок вартості для агрохолдингу («Від поля до прилавку»), що базується на виробництві продукції рослинництва і хлібопечення та дозволяє визначити, яким чином формується фінансовий результат і якими є основні напрями інвестицій його подальшого розвитку. Проте порівняно з іншими галузями економіки обліково-аналітичним аспектам стратегічного управління на основі концепції ланцюжка вартості приділяється недостатня увага.

Водночас застосування концепції стратегічного управління на основі ланцюжків вартості набуває широкого поширення в аграрній сфері. Зокрема, на думку В. Б. Кондратьєва, галузі агробізнесу щораз більше вибудовуються навколо ланцюжків, які очолюють харчові компанії та ритейлери. Наприклад, супермаркети, працюючи як з експортерами, так і з імпортерами, намагаються контролювати процес виробництва загалом (у т. ч. вирощування та збір сільськогосподарської продукції). Вони визначають за мету – забезпечити відповідність харчових продуктів стандартам якості і безпеки вздовж глобального ланцюжка доданої вартості, що потребує вертикальної координації [129].

Таким чином, на сьогодні в світі складається ситуація, коли великі аграрні корпорації вибудовують вертикальні інтегровані структури для створення повного контролю за ланцюжками вартості, а менші за обсягом компанії налагоджують глобальні вартісні ланцюжки на основі мережевої взаємодії із дрібними виробниками сільськогосподарської продукції по всьому світу.

Існування цієї тенденції також виявлено представниками Організації кооперації та економічного розвитку, які в звіті у 2013 р. зазначали, що агрохарчова промисловість щоразу частіше концентрується навколо глобальних ланцюжків створення вартості на чолі з підприємствами харчової промисловості та роздрібною торгівлі. Наприклад, супермаркети працюють з імпортерами та експортерами і контролюють як вирощені продукти, так і

зібрані. Вони хочуть гарантувати якість і безпеку харчових продуктів, щоб загальні стандарти були дотримані по всьому ланцюжку, а це потребує вертикальної координації [332, с. 16].

Слід зауважити, що для сільськогосподарських підприємств відсутня загальна модель побудови ланцюжка вартості, що визначається існуванням значних відмінностей у функціонуванні підприємств агропромислової сфери. Це стосується як забезпечуючих етапів ланцюжка, безпосереднього агропромислового виробництва, так і етапів дистрибуції та маркетингу продукції. Водночас дослідники наводять узагальнені або найбільш типові моделі ланцюжка вартості аграрних підприємств для відображення загальних взаємозв'язків процесу створення вартості (рис. 4.5, 4.6).



Рис. 4.5. Стадії ланцюжка вартості [344, с. 8]

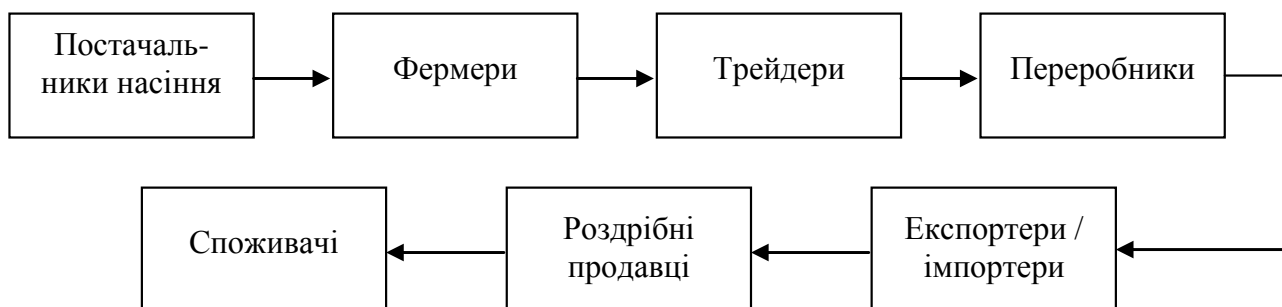


Рис. 4.6. Спрощений ланцюжок вартості [323, с. 4]

При розробці системи стратегічного управлінського обліку мають застосовуватись не вищенаведені агреговані або спрощені моделі (рис. 4.5, 4.6), а реальні та деталізовані ланцюжки вартості сільськогосподарських підприємств, які дозволяють конкретизувати предмет стратегічного управлінського обліку на основі ланцюжків вартості та розробити систему аналітичних показників про вартість підприємства, необхідних для потреб стратегічного менеджменту.

Таким чином, удосконалення облікової системи в напрямі забезпечення відповідності вимогам системи стратегічного менеджменту в кон-

тексті застосування концепції ланцюжків вартості набуває значної актуальності в умовах появи глобальних ланцюжків вартості підприємств аграрної сфери. Однак існуючі на сьогодні дослідження в даній галузі облікових знань не дозволяють сформулювати загальні теоретико-методологічні основи побудови системи стратегічного управлінського обліку на базі ланцюжків вартості через наявність таких невирішених проблем:

- обґрунтування концепції стратегічного управління на основі ланцюжка вартості як методу стратегічного управлінського обліку;
- обґрунтування сутності ланцюжка вартості з позиції бухгалтерського обліку;
- визначення видів облікової інформації, що одержується за впровадження системи стратегічного управлінського обліку на основі концепції ланцюжка вартості для забезпечення потреб стратегічного менеджменту;
- розробка організаційно-методичних аспектів побудови системи стратегічного управлінського обліку на основі ланцюжків вартості;
- побудова єдиної комплексної обліково-аналітичної системи інформаційної підтримки стратегічного управління на основі застосування концепції ланцюжка вартості.

Теоретичні аспекти стратегічного управлінського обліку на основі ланцюжка вартості. Вперше поняття ланцюжка вартості як теоретичної основи відповідної концепції стратегічного управлінського обліку ввів М. Портер у своїй праці «Конкурентна перевага» (1985 р.). На думку автора, саме завдяки ланцюжку вартості стає можливим розгляд окремо покупців, постачальників і самої компанії в межах сукупності, в якій вони, взаємодіючи, створюють вартість [198, с. 22].

Першопричиною виокремлення концепції є базові проблеми стратегічного менеджменту, зокрема питання взаємодії між основними типами конкурентних переваг – мінімізацією витрат і диференціацією – і сферою діяльності підприємства. Базовим теоретичним поняттям для аналізу конкурентних переваг і способів їх отримання є поняття ланцюжка вартості, відповідно до якого у складі компанії можна виділити сектори, відповідальні за певні етапи розробки, виробництва, маркетингу та розповсюдження товарів. Сфера діяльності підприємства відіграє дуже важливу роль у перспективі отримання конкурентних переваг, оскільки вона має безпосередній вплив на склад і функціонування ланцюжка вартості.

М. Портер показує як вузька сфера спеціалізації може бути джерелом конкурентних переваг, якщо ланцюжок вартості відповідним чином організований; і як широка сфера спеціалізації сприяє отриманню конкурент-

них переваг, якщо компанія правильно використовує взаємозв'язки між ділянками ланцюжка, які обслуговують різні сегменти, галузі і навіть географічні райони [198, с. 60].

Розробка концепції ланцюжка вартості та її використання в системі стратегічного управлінського обліку стосується досліджень у сфері обліково-аналітичного забезпечення управління доданою вартістю (Economic Value Added), тоді як дана концепція частково заперечує її через неможливість останньої забезпечити адекватний інформаційний супровід формування та реалізації стратегії підприємства. На думку М. Портера, аналіз всього ланцюжка вартості, а не тільки доданої вартості, – це більш адекватний спосіб розгляду конкурентних переваг. Додана вартість (ринкова ціна продукту мінус вартість сировини, витраченої на виробництво продукту) часто використовувалася як центральний пункт аналізу витрат, тому що саме додана вартість представлялася тією самою точкою, в якій зосереджений контроль за витратами компанії. Однак додана вартість не є основою для аналізу витрат, тому що при обчисленні цього показника надається надмірне значення витратам на сировину і недооцінюються багато інших видів витрат у ході операцій фірми. У тій самій мірі картина витрат за кожним видом діяльності не може бути адекватно описана без одночасного аналізу витрат на ресурси, придбані для здійснення цих видів діяльності. Крім того, поняття доданої вартості жодною мірою не допомагає виявити ті зв'язки між компанією та її постачальниками, які можуть сприяти скороченню витрат або диференціації [198, с. 74–75].

На основі застосування ланцюжків вартості в діяльності підприємства можна визначити стратегічно важливі види діяльності і таким чином зрозуміти картину витрат і виявити потенційні джерела диференціації. Конкурентні переваги одержує та компанія, яка здійснює стратегічно важливі види діяльності з меншими витратами чи більш ефективно, ніж конкуренти [198, с. 68]. На думку Д. Аакера, основним питанням щодо структури витрат є виявлення тієї ланки ланцюжка вартості, яка пов'язана з найбільшими витратами виробництва товару або послуги. Основне значення має досягнення переваги за витратами в тій ланці ланцюжка, де створюється основний обсяг доданої вартості [1, с. 49]. Таким чином, ланцюжок вартості розглядається сучасними дослідниками як основний інструмент класифікації та аналізу витрат, що може бути використано при побудові системи стратегічного управлінського обліку. Загальна модель ланцюжка вартості представлена на рис. 4.7.

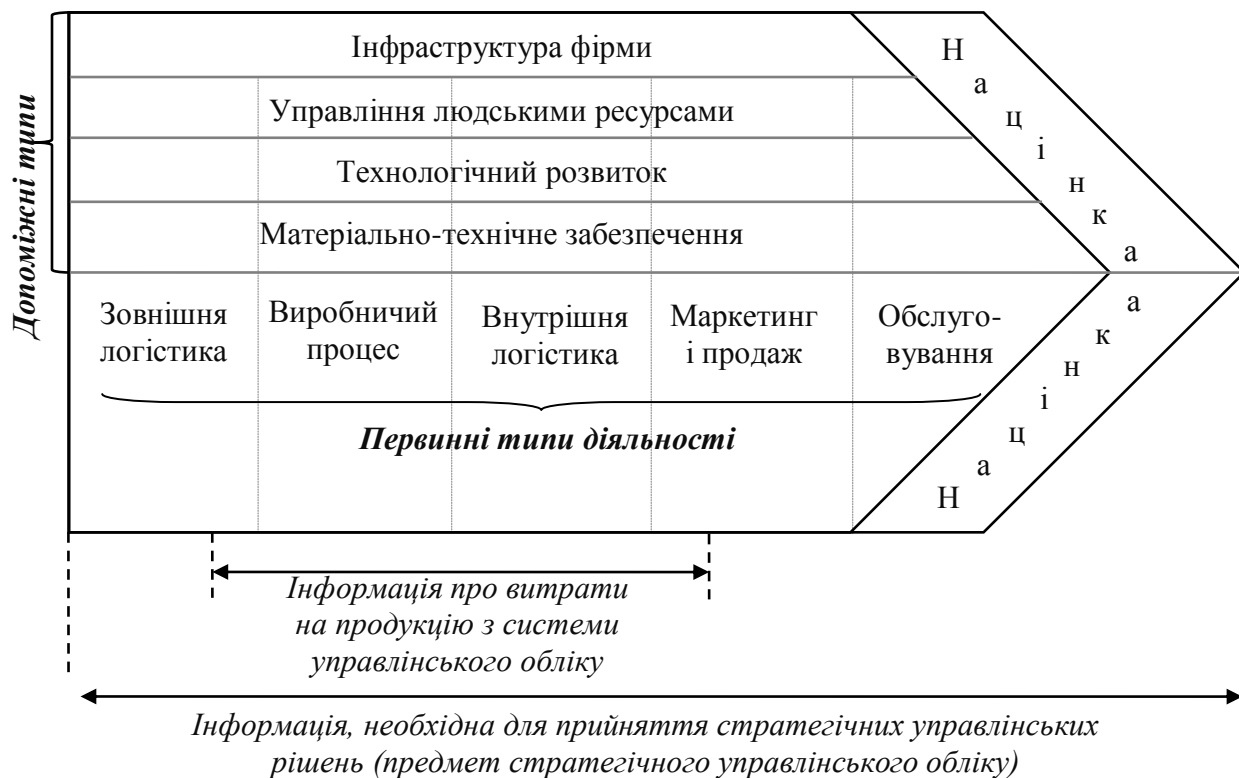


Рис. 4.7. Типова структура ланцюжка вартості в розрізі типів діяльності за М. Портером [2, с. 72] в контексті предмета управлінського та стратегічного управлінського обліку

Представлена модель є основою не лише для проведення аналізу витрат у розрізі визначених видів діяльності підприємства, а й для зіставлення позиції підприємства або його окремої бізнес-одиноці порівняно з конкурентами з точки зору витрат, що дає змогу також виявити основні фактори генерування / руйнування конкурентних переваг і забезпечити диференціацію продукції та одержання надбавки до ціни. Кожен елемент ланцюжка вартості має забезпечувати більший внесок у загальну вартість продукції, що виробляється підприємством, ніж витрати, понесені на його здійснення, або створювати більшу надбавку до ціни.

Використання ланцюжка вартості в системі стратегічного управлінського обліку значно розширює його предмет, що створює необхідні передумови для забезпечення ефективної інформаційної підтримки процесу прийняття стратегічних управлінських рішень.

Ланцюжок вартості складається з двох типів видів діяльності, що відрізняються між собою з технологічної та стратегічної точок зору, а також сприяють створенню вартості, кожна з яких має бути розглянута при проведенні аналізу витрат (табл. 4.3).

Типи, види та характеристика
складових ланцюжка вартості М. Портера

<i>Типи діяльності, що сприяють створенню вартості</i>	<i>Види діяльності</i>	<i>Характеристика видів діяльності</i>
Первинні типи діяльності	Зовнішня логістика	Транспортування та складування ма- теріалів
	Виробничий процес	Перетворення матеріалів у готову продукцію
	Внутрішня логістика	Обробка замовлень і розподіл
	Маркетинг і продажі	Комунікації, ціноутворення, управ- ління каналами збуту
	Обслуговування	Установка, ремонт, постачання зап- частин
Допоміжні типи діяльності	Інфраструктура фірми	Загальне управління, управління фі- нансами підприємства, бухгалтерсь- кий облік, зв'язки з органами влади, управління якістю тощо
	Управління людськи- ми ресурсами	Прийняття на роботу, навчання, під- вищення кваліфікації, оплата праці
	Технологічний розви- ток	Вдосконалення технологічних про- цесів і продукції, впровадження ноу- хау
	Матеріально-техніч-не забезпечення	Процедури, технологічні лінії та ін- формаційні системи

Визначені типи і види діяльності є критеріями для класифікації витрат підприємства, формування облікової інформації, в розрізі яких забезпечує інформаційну підтримку прийняття стратегічних управлінських рішень з метою збереження та нарощення конкурентних переваг підприємства або окремої стратегічної бізнес-одиниці.

Застосування концепції ланцюжка вартості в практичній діяльності підприємств створює необхідні передумови для більш повного обліку витрат, визначаючи можливість здійснення стратегічного планування, аналізу і контролю їх обсягів на кожному з елементів ланцюжка вартості.

Значна кількість дослідників (Д. Аакер, Б. Карлоф, Д. К. Шанк, В. Говіндараджан та ін.) присвятила свої праці аналізу сутності концепції ланцюжків вартості та її подальшому розвитку в системі стратегічного

менеджменту і в практичній діяльності підприємств на основі врахування їх галузевої та індивідуальної специфіки. Так, на думку Б. Карлофа, ланцюжок вартості, розроблений М. Портером, є лднією з перших ґрунтовних спроб дослідити і врахувати структуру потреб при розробці стратегії [118, с. 220]. Проте в цій моделі існують певні недоліки, зокрема недостатня зрозумілість «ланцюжка вартості», а також те, що в ньому не беруться до уваги суб'єктивні та часто ірраціональні фактори споживацьких оцінок, які доволі часто визначають вибір постачальників споживачами. Крім того, дослідження має дедуктивний характер, оскільки автор намагається зрозуміти ціле, розклавши його і осягаючи частинами, поступово. М. Портер стверджує, що подальші дослідження, які базуються на «ланцюжку вартості», повинні вестися щодо ще більш дрібних компонентів, а цей підхід є суперечливим [118, с. 223].

Окремі вчені звертають увагу на те, що розроблена М. Портером модель ланцюжка вартості не має характеру універсальної та не може без внесення додаткових коригувань використовуватись у практичній діяльності підприємств. Зокрема, як зазначає Д. Аакер, нерідко передбачуваний ланцюжком вартості лінійний потік не дозволяє правильно оцінити можливості конкурента, особливо у сфері електронної комерції. Також залишаються неконкретизованими компоненти ланцюжка вартості, що дозволяють забезпечувати вигоди для покупців або знижувати витрати на різних стадіях виробництва. З метою вирішення цієї проблеми Д. Аакер виявив залежність між елементами вартісного ланцюжка та ринками, на яких з цією стадією пов'язані основні фактори виробництва (табл. 4.4).

Таблиця 4.4

Ланцюжок вартості і основні фактори успіху [2, с. 136]

<i>Стадія ланцюжка вартості</i>	<i>Ринки, на яких з цією стадією пов'язані ключові фактори виробництва</i>
<ul style="list-style-type: none"> – Постачання сировини і матеріалів – Обробка сировини і матеріалів – Випуск готових виробів – Зборка – Фізичний розподіл – Маркетинг – Технічна підтримка – Розвиток технології 	<ul style="list-style-type: none"> – Золотодобування, виноробство – Виробництво паперу, сталі – Плати для друку, автопокришки – Одяг, контрольно-вимірні прилади – Бутильована питна вода, металеві банки – Марочна косметика, міцні напої – Програмне забезпечення, автомобілі – Бритви, медичні системи

Вищенаведений взаємозв'язок дозволяє ідентифікувати ті стадії ланцюжка вартості підприємств або стратегічних бізнес-одиниць, що функціонують на відповідних ринках, які відіграють визначальну роль у генеруванні вартості. На таких стадіях ланцюжка вартості мають бути досягнуті переваги щодо витрат або виділені конкурентні переваги, які забезпечують диференціацію продукції.

Дослідники у сфері управлінського обліку, підтримуючи загальну ідею М. Портера щодо доцільності розробки ланцюжка вартості, пропонують власні варіанти виокремлення її структурних елементів. Наприклад, на думку Е. А. Аткинсона, Р. Д. Банкера та Р. С. Каплана, існує чотири розширених класи видів діяльності в ланцюжку вартості (рис. 4.8).

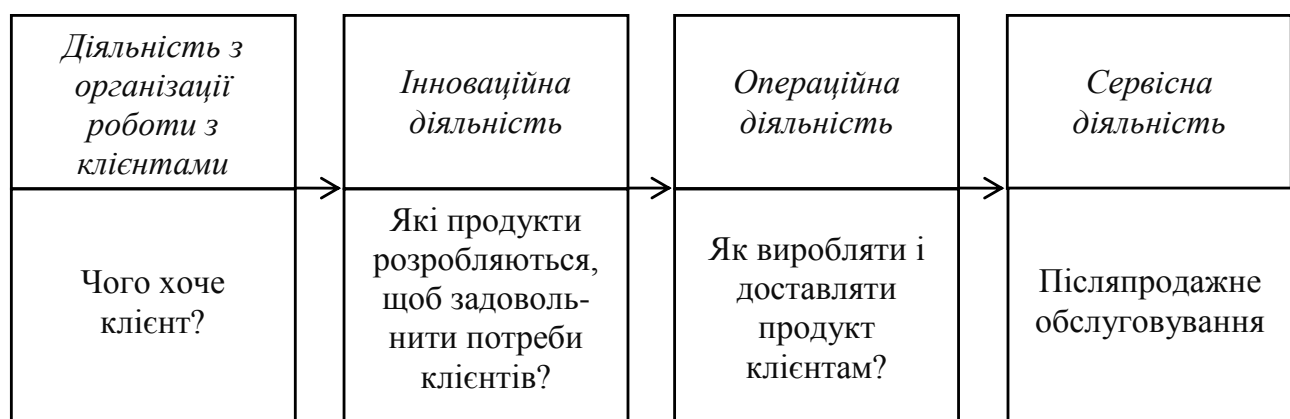


Рис. 4.8. Ключові елементи ланцюжка вартості за підходом Е. А. Аткинсона, Р. Д. Банкера, Р. С. Каплана та М. С. Янга [15, с. 82–83]

Згідно з підходом авторів (рис. 4.8), це найбільш загальні класи видів діяльності в ланцюжку вартості. Визначальною особливістю даного підходу є розгляд клієнтів як засобу досягнення стратегічних цілей, тобто досягнення стратегічних цілей підприємства можливе за умови досягнення належного рівня задоволення клієнтів. Відповідно ланцюжок вартості – це послідовність функцій бізнесу, що додає корисності продукту (товару чи послугі), в результаті чого зростає його цінність для клієнта. З метою зменшення витрат у розрізі кожного з виділених видів діяльності необхідним є розуміння причин і природи її здійснення як елемента облікового забезпечення управління на основі концепції ланцюжка вартості.

Подібного клієнтоорієнтованого підходу до розробки системи облікового забезпечення управління на основі ланцюжка вартості також дотримується К. Друрі. На його думку, щоб конкурувати в сучасних умовах, компаніям доводиться ставати дедалі більше орієнтованими на споживачів і розг-

лядати їх задоволення своїм основним пріоритетом. Споживачі вимагають більш високого рівня обслуговування за показниками витрат, якості, надійності, своєчасності доставки і вибору нових продуктів [90, с. 12].

Запропонована К. Друрі структура ланцюжка вартості наведена на рис. 4.9.

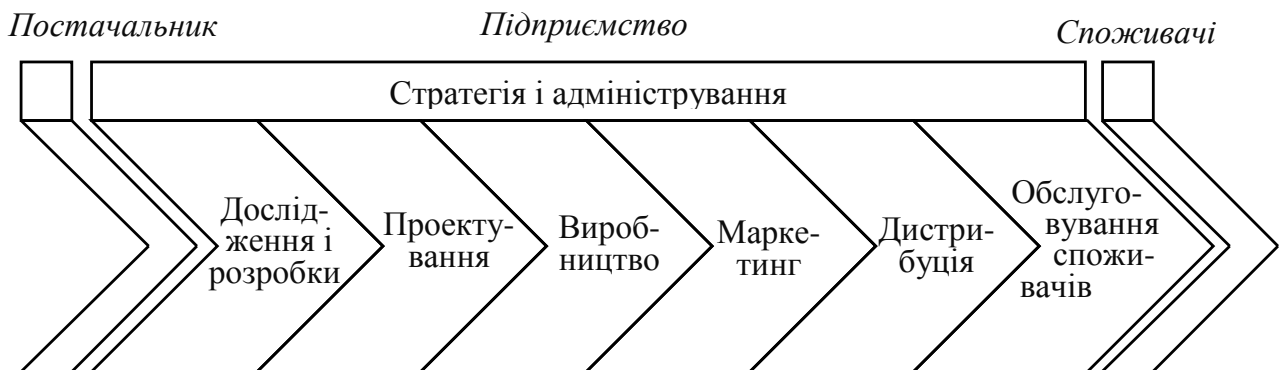


Рис. 4.9. Ланцюжок вартості за підходом К. Друрі [90, с. 17]

Використання такої моделі ланцюжка вартості дозволяє забезпечити належну координацію окремих її складових та одночасно об'єднати в єдиний узгоджений процес формування конкурентних переваг підприємства або стратегічної бізнес-одиниці. Можливість проведення аналізу в розрізі кожного з виділених елементів ланцюжка вартості щодо ефективності витрат, якості і постачань дозволяє створити передумови для підвищення ефективності конкурентної боротьби на ринку та підтримки стратегії підприємства.

На думку Ч. Хорнгрена, Дж. Фостера та Ш. Датара, протягом усього ланцюжка вартості менеджери виступають у ролі споживачів бухгалтерської інформації. Ланцюжок вартості охоплює такі процеси: дослідження і розвиток; розробку товару, послуги чи технологічного процесу; виробництво; маркетинг; збут; післяпродажне обслуговування (рис. 4.10).

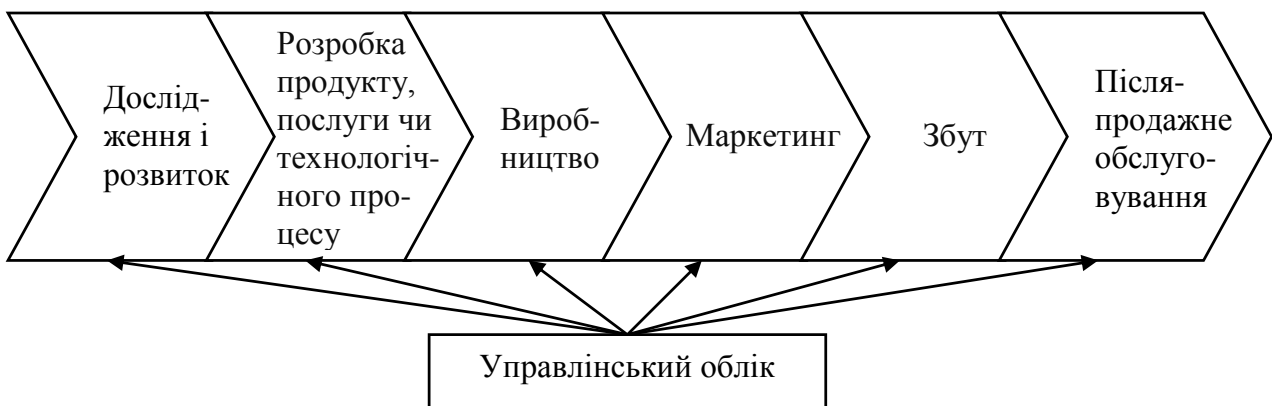


Рис. 4.10. Управлінський облік у ланцюжку вартості [277, с. 33]

Стратегічний управлінський облік на основі ланцюжків вартості є основною інформаційною базою при прийнятті управлінських рішень у розрізі кожного з процесів. Кожен із виділених процесів має важливе значення при формуванні стратегії підприємства або стратегічної бізнес-одиниці, тому на рівні підприємства може бути застосований лише комплексний підхід до організації обліково-аналітичної підтримки стратегічного управління на основі ланцюжка вартості.

На основі розробленої Г. Є. Крохічевою парадигми управлінського стратегічного і мережевого обліку затрат, доходів і результатів корпорацій автор у складі останньої розробив модель ланцюжка вартості (рис. 4.11).



Рис. 4.11. Ланцюжок вартості в стратегічній і мережевій парадигмі за Г. Є. Крохічевою [135, с. 115]

За підходом Г. Є. Крохічевої, витрати є функцією використуваних знань і стратегічних виборів, пов'язаних з фракталами часу і простору. Розроблена автором модель ланцюжка вартості в стратегічній і мережевій парадигмі (рис. 4.11) як основа побудова стратегічного обліку дозволяє забезпечити вирішення трьох основних завдань: отримання інформації, вирішення проблем і привернення уваги в рамках відповідних фракталів простору і часу з особливим акцентом на облік зовнішніх факторів.

Таким чином, проведений аналіз існуючих підходів вчених зі сфери бухгалтерського обліку до структури ланцюжка вартості дозволяє констатувати, що на сьогодні відсутній загально визнаний і остаточний набір

компонентів, з яких має складатись ланцюжок вартості підприємства або стратегічної бізнес-одиниці. Запропонована М. Портером структура ланцюжка вартості з часом була уточнена і доповнена новими видами діяльності, що передусім пов'язано з особливістю класифікації та порядку відображення витрат на функціонування таких видів діяльності в системі бухгалтерського обліку.

Існування такої невизначеності щодо наповнення ланцюжка вартості видами діяльності підтверджує проведений аналіз підходів дослідників, які заклали теоретичні основи даної концепції та зробили значний внесок у розвиток обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління витратами, до трактування поняття «ланцюжок вартості» (табл. 4.5).

Таблиця 4.5

Трактування поняття «ланцюжок вартості»

<i>№ з/п</i>	<i>Джерело</i>	<i>Визначення поняття «ланцюжок вартості»</i>
1	М. Портер [198, с. 70]	Інструмент аналізу конкурентної позиції компанії з точки зору витрат і диференціації, а також ролі масштабу конкуренції в отриманні конкурентних переваг.
2	Д. К. Шанк, В. Говіндараджан [285, с. 20]	Узгоджений набір видів діяльності, що створює цінність, починаючи з вихідних джерел сировини для постачальників компонентів аж до готової продукції, що доставляється кінцевому споживачеві.
3	Е. А. Аткинсон, Р. Д. Банкер, Р. С. Каплан, М. С. Янг [15, с. 81]	Послідовність функцій бізнесу компанії, що додають корисність продукту (товару чи послугі), в результаті чого підвищується його цінність для клієнта.
4	Р. Гаррісон, Е. Норін, П. Брюер [64, с. 50]	Складається з важливих функцій бізнесу, які створюють додану вартість у продуктах і послугах компанії. Ці функції охоплюють: дослідження і розробки, конструювання виробів, виробництво, маркетинг, розподіл і обслуговування споживачів.
5	К. Друрі [90, с. 16]	Взаємоузгоджений набір видів діяльності, в ході яких створюється цінність, починаючи з базових джерел вихідних матеріалів для постачальників компонентів і далі до кінцевого продукту чи послуги, що надаються споживачеві.

У більшості проаналізованих трактувань (табл. 4.5) дослідники вказують лише на початкову та кінцеву стадії створення вартості без зазна-

чення складових ланцюжка вартості, оскільки він може мати відмінне наповнення залежно від галузі та специфіки діяльності підприємства або функціонування окремої стратегічної бізнес-одиниці. В роботі як об'єкт для дослідження і подальшого удосконалення буде використовуватиметься класична модель ланцюжка вартості, запропонована М. Портером, однак за наявності потреби всі запропоновані рекомендації і шляхи побудови системи стратегічного управлінського обліку на основі ланцюжка вартості можуть бути застосовані і відносно інших моделей, що пропонуються дослідниками, оскільки мають універсальний характер.

На думку М. Портера, для того, щоб досягти конкурентних переваг і вміти утримувати їх, треба добре розуміти як окремих налагоджений на підприємстві ланцюжок вартості, так і стан підприємства в загальній системі управління вартістю [198, с. 68]. Відповідно до цього в контексті стратегічного розвитку підприємства загалом слід говорити не лише про один ланцюжок вартості, а про систему таких ланцюжків у вигляді вартісної мережі (рис. 4.12).

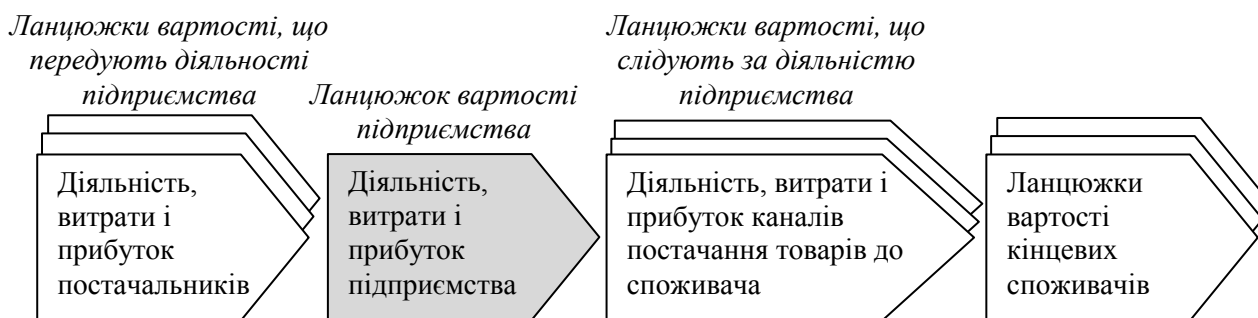


Рис. 4.12. Система ланцюжків вартості за М. Портером [198, с. 69]

Розгляд як об'єкта аналізу не лише окремих ланцюжків вартості, а їх системи на рівні підприємства або стратегічної бізнес-одиниці, дозволяє показати стратегічні можливості у складі більш широкої мережі вартості. Таким чином, розробка концепції обліку витрат на основі ланцюжка вартості на конкретному підприємстві передбачає необхідність не лише її введення в загальну систему обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту, а й аналіз взаємозв'язку із вхідними (ланцюжками постачальників) та вихідними (ланцюжками дистриб'юторів та споживачів) ланцюжками вартості, що сукупно створюють вартісну мережу. Це пов'язано з тим, що для прийняття стратегічних управлінських рішень іноді необхідно зібрати і обробити інформацію про витрати підприємства не лише щодо кожної стадії внутрішнього ланцюжка вартості, а й відносно ланцюжка вартості галузі загалом.

Застосування концепції системи ланцюжків вартості відрізняється від традиційного підходу до аналізу затрат, що використовується в управлінському обліку, який передбачає встановлення акцентів на внутрішні фактори генерування вартості. Концепція системи ланцюжків вартості як механізм стратегічного управління витратами передбачає виокремлення чотирьох сфер, які дозволяють оптимізувати величину виробничих витрат: зв'язки з постачальниками (висхідні зв'язки); зв'язки зі споживачами (низхідні зв'язки); технологічні зв'язки всередині ланцюжка вартості одного підрозділу; зв'язки між ланцюжками вартості всередині підприємства або стратегічної бізнес-одиниці.

В контексті інформаційної теорії система стратегічного управлінського обліку на основі ланцюжків вартості, з одного боку, використовує вхідну інформацію про ланцюжки вартості постачальників, виступаючи в ролі інформаційного реципієнта, а з іншого – є інформаційним донором, що генерує і надає інформацію про власні вартісні ланцюжки та їх структурні елементи (види діяльності). Застосування такого підходу дозволяє не лише підвищити ефективність створення вартості підприємства в рамках внутрішнього ланцюжка, а також забезпечує покращання взаємодії із зовнішнім ланцюжками вартості, що є особливо важливим при прийнятті стратегічних рішень щодо вертикальної інтеграції. На основі аналізу елементів системи ланцюжків вартості в розрізі їх витратомісткості або прибутковості та на основі аналізу можливостей підприємства може бути прийняте рішення про здійснення стратегічного вибору, зокрема щодо введення зовнішніх відносно підприємства елементів ланцюжка до складу внутрішніх, наприклад, про заміну ринкових угод на внутрішньофірмові поставки, про перехід від купівлі до виробництва, від аутсорсингу послуг до їх інсорсингу тощо.

Загалом побудова системи стратегічного управлінського обліку на основі концепції ланцюжка вартості дозволяє виявити фактори, що впливають на довгострокову прибутковість підприємства та процес формування і реалізації стратегії, зокрема забезпечуючи інформаційну підтримку прийняття стратегічних управлінських рішень шляхом надання такої інформації:

- яким чином (через яку кількість елементів ланцюжка) виготовлена продукція потрапляє до кінцевого споживача;
- на яких умовах побудовані та якими є економічні відносини між учасниками вартісного ланцюжка;
- які існують історичні тенденції, пов'язані зі зміною (розширенням, звуженням) структури вартісного ланцюжка, що є основою для прогнозування його можливих подальших змін;

- які існують основні фактори конкуренції на кожному з елементів вартісного ланцюжка;
- які існують загрози (вхідні, внутрішні, вихідні) для подальшого функціонування вартісного ланцюжка;
- які елементи вартісного ланцюжка є найбільш витратомісткими;
- які існують основні фактори генерування прибутку у вартісному ланцюжку.

Існуючі підходи до розуміння сутності та побудови стратегічного управлінського обліку на основі ланцюжків вартості. На сьогодні відсутні загальноприйняті методики впровадження стратегічного обліку на основі концепції ланцюжка вартості як у науковій літературі, так і в сучасних інформаційно-комп'ютерних системах, які забезпечують комп'ютеризацію управлінського обліку та орієнтовані на інформаційну підтримку стратегічного менеджменту підприємства. Однією з основних причин чого є певні перепони, які перешкоджають ефективному впровадженню даної концепції в практичній діяльності підприємств.

Існуючі перешкоди, які на сьогодні виділяються дослідниками у сфері обліку, слід класифікувати залежно від виду об'єкта аналізу – щодо окремого ланцюжка вартості та щодо системи ланцюжків вартості. Застосування такого поділу дозволяє виокремити перешкоди, які стосуються внутрішньосистемних проблем інформаційного забезпечення концепції та зовнішньосистемних проблем, які пов'язані з інформаційним забезпеченням системи ланцюжків, яка виходить за межі підприємства і передбачає збір та обробку інформації з інших підприємств, що є учасниками ланцюжка, та інформації про його зовнішнє середовище.

Основні проблеми, пов'язані з впровадженням обліково-аналітичного забезпечення окремого ланцюжка вартості, розкривають Дж. Донелан та Р. Каплан. Зокрема, на їх думку розробка і впровадження стратегічного управлінського обліку на основі концепції ланцюжка вартості зазнають таких проблем:

- системи обліку не були розроблені для визначення витрат за видами діяльності, що сприяють створенню вартості, однак при застосуванні системи калькулювання на основі діяльності (ABC-калькулювання) ця проблема може бути вирішена;
- доволі важко знайти точні дані щодо рентабельності продажів і рентабельності активів для розробки й аналізу повноцінного ланцюжка вартості. Однак приблизні оцінки можуть бути використані для того, щоб сформулювати деяке уявлення про ланцюжок вартості;

– в розрізі типів і видів діяльності ланцюжка вартості важко визначити не лише показники рентабельності, а й багато інших показників, оскільки сучасні галузі промисловості мають дуже складні ланцюжки вартості [315, с. 14–15]. В результаті автори доходять висновку, що, незважаючи на наявність проблем побудови системи стратегічного управлінського обліку на основі ланцюжків вартості, він є дієвим інструментом інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту, який забезпечує збереження існуючих та створення нових конкурентних переваг і який може бути ефективно впроваджений при дотриманні запропонованих авторами рекомендацій.

Щодо можливості побудови дієвого і ефективного обліково-аналітичного забезпечення системи ланцюжків вартості у дослідників погляди є більш скептичними. Зокрема, з цього приводу П. Друкер зазначає, що більшості компаній буде нелегко перейти на систему розрахунку витрат за всім ланцюжком вартості. Для цього потрібні однакові або сумісні системи бухгалтерського обліку у всіх компаніях, що входять до його складу, оскільки, як правило, кожна компанія веде облік на власний розсуд і при цьому переконана, що саме її система єдиноможлива і правильна. Крім того, розрахунок витрат економічного ланцюжка вимагає, щоб компанії, які включені до нього, обмінювалися внутрішньою інформацією [88, с. 131]. Подібних поглядів дотримується також Л. Н. Кузнецова, яка вважає отримання інформації по ланцюжку вартості можливим тільки при реалізації принципу співробітництва з усіма постачальниками та іншими контрагентами, для чого необхідний повномасштабний обмін інформацією і сумісність використовуваних систем бухгалтерського обліку [143]. На нашу думку, розробка системи стратегічного управлінського обліку на основі концепції системи ланцюжків вартості в умовах жорсткої конкурентної боротьби, яка характеризується високим рівнем захисту будь-якої інформації про виробничий процес компаній та впровадженням принципів комерційної таємниці, є доволі проблематичною в сучасних економічних реаліях.

Висока ймовірність впровадження такої системи існує в групах підприємств, які провели вертикальну інтеграцію, що є характерним для сучасного стану розвитку сільського господарства, де значна кількість підприємств формують такий ланцюжок вартості: збір продукції; її переробка, сортування та упакування; зберігання; транспортування та продаж кінцевому споживачу. Однак водночас побудова такої системи ускладнюється внаслідок глобалізації економіки, що зумовила широке поширення глобальних ланцюжків вартості в аграрному секторі, коли окремі елементи ланцюжка реалізуються за межами країни, що накладає негативний від-

биток на можливість інтеграції управлінських облікових інформаційних систем.

Процес збору облікової інформації стратегічного характеру обов'язково слід співвідносити із тими цілями, які ставить перед собою менеджмент при реалізації завдань стратегічного управління на рівні підприємства загалом або стратегічної бізнес-одиниці. При цьому організація стратегічного управлінського обліку передбачає необхідність розуміння всього різноманіття функцій облікової інформації, а також використання інформації щодо функціонування організації в її зовнішньому середовищі в специфічних розрізах. Зокрема, як зазначає Х. С. Деккер, традиційні системи управлінського обліку базуються на внутрішньо орієнтованій концепції доданої вартості, що ускладнює фірмам одержання переваг від можливості координації взаємозв'язків в ланцюжку створення вартості [313, с. 5]. Можливість надання інформації про зовнішнє середовище ланцюжка вартості є однією з основних переваг цього інструменту стратегічного управлінського обліку порівняно з іншими інструментами.

Для прийняття стратегічних управлінських рішень має бути організована гнучка й адаптивна система, що дозволить підприємству визначати реальні доходи і витрати щодо кожної окремої стратегічної ініціативи. Вона також має забезпечувати не лише збір і аналіз облікової інформації ретроспективного характеру, а й прогнозування зміни параметрів внутрішнього та зовнішнього середовищ підприємства або окремої стратегічної бізнес-одиниці.

Система стратегічного управлінського обліку на основі ланцюжка вартості, відповідаючи вищеперерахованим вимогам, також використовує набір типів і видів діяльності, що відрізняються між собою економічно та технологічно (від вихідних джерел сировини до готової продукції, одержаної споживачами), як критерій, на основі якого проводиться виокремлення стратегічно важливих аспектів функціонування підприємства. Застосування такого підходу до побудови системи інформаційного забезпечення стратегічного управління базується на визначенні як окремих облікових об'єктів кожного елемента ланцюжка вартості та розуміння його сутності за допомогою фактора зміни витрат.

На думку М. Кірлі [328, с. 314], концепції стратегічного управлінського обліку на основі ланцюжка вартості властиві такі функції:

- відображення в реальному масштабі часу процесів надходження, створення / руйнування та вибуття вартості;
- багатовимірне управління в реальному часі, що реалізується завдяки можливості проведення аналізу кожного вузла (ділянки) створення

вартості в окремому ланцюжку або у всій діяльності підприємства та передбачає можливість координації й обмеження функціонування таких ланцюжків, щоб підвищити їх ефективність і забезпечити досягнення кінцевої мети – максимізації вартості;

– прогнозування можливих значень показників вартісного ланцюжка та показників, що впливають на процес створення вартості, внаслідок чого можуть бути виокремлені фактори впливу на вартість трьох видів: позитивні вартісні ефекти; нульові вартісні ефекти; негативні вартісні ефекти;

– функція прийняття рішень, що реалізується шляхом визначення окремих цілей для кожної системи обліково-аналітичного забезпечення кожного вартісного ланцюжка як для окремої бізнес-одиниці, так і підприємства загалом.

Обґрунтовані вище функції стратегічного управлінського обліку на основі ланцюжка вартості вирізняють його серед інших обліково-аналітичних інструментів, що забезпечують підтримку прийняття стратегічних управлінських рішень. Основними його відмінностями є вихід за межі системи підприємства, можливість ведення обліку в розрізі окремого ланцюжка стратегічної бізнес-одиниці та формування прогнозних вартісних показників, необхідних для прийняття стратегічних управлінських рішень.

Проаналізувавши переваги та недоліки впровадження в практичну діяльність підприємств концепції аналізу ланцюжка вартості, можна визначити такі основні відмінності між управлінським обліком та системою стратегічного управлінського обліку, побудованого на основі ланцюжка вартості (табл. 4.6).

Визначені відмінності (табл. 4.6) дозволяють ідентифікувати основні особливості стратегічного управлінського обліку, побудованого на основі ланцюжка вартості як інструмента інформаційної підтримки стратегічного менеджменту підприємства порівняно з іншими альтернативними інформаційними системами. Їх детальний аналіз із врахуванням специфічних особливостей функціонування підприємства створює передумови для здійснення оптимального вибору системи інформаційного супроводу стратегічного менеджменту на підприємстві.

Організація стратегічного управлінського обліку на основі ланцюжків вартості на конкретному підприємстві може бути здійснена по-різному. Передусім це залежить від інформаційних потреб стратегічних менеджерів та від рівня складності вартісних ланцюжків, побудованих на підприємстві, які впливають на процес формування системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту на основі концепції ланцюжків вартості.

Відмінності між управлінським обліком
та обліком на основі ланцюжка вартості

<i>Критерій порівняння</i>	<i>Управлінський облік</i>	<i>Стратегічний управлінський облік на основі ланцюжка вартості</i>
1. Об'єкт вивчення (просторова орієнтація)	Внутрішнє середовище підприємства, частково зовнішнє середовище	Внутрішнє та зовнішнє середовище підприємства або стратегічної бізнес-одиниці, зовнішнє середовище системи ланцюжка вартості
2. Часова орієнтація	Минуле, теперішнє	Минуле, теперішнє, майбутнє
3. Рівень системності охоплення явищ	Системний аналіз фінансових факторів, часткове врахування нефінансових факторів	Системний аналіз фінансових і нефінансових факторів за типами та видами діяльності
4. Базовий підхід	Додана вартість	Вартість, що створюється в рамках ланцюжка, побудованого на основі пов'язаних видів діяльності
5. Основна роль у системі управління	Скорочення витрат на рівні підприємства	Мінімізація витрат, диференціація продукції
6. Шляхи зменшення витрат	Виокремлення центрів відповідальності або на основі визначення загальної собівартості	Виділення центрів відповідальності на основі типів та видів діяльності, які є елементами ланцюжка вартості
7. Види рішень, на прийняття яких орієнтований	Тактичні	Стратегічні
8. Форма представлення інформації	Внутрішня управлінська звітність	Внутрішня (для ланцюжків вартості) та зовнішня (для системи ланцюжків вартості) стратегічна звітність
9. Основні користувачі	Управлінський персонал	Аналітики та консультанти

Так, Т. І. Гуріна рекомендує підхід до організації стратегічного управлінського обліку, що базується на концепції ланцюжка цінностей і передбачає: вибір критеріїв оцінки процесу створення вартості, розрахованих на основі даних стратегічного управлінського обліку; визначення планованих показників, якими оцінюється створена вартість; контроль управлінських звітів; вплив за підсумками контролю [80, с. 19].

Л. В. Нападовська пропонує організувати стратегічний управлінський облік на основі концепції ланцюжка вартості шляхом виокремлення таких елементів цієї системи: типу центру відповідальності (центри витрат, центри продажів, центри прибутку, центри інвестицій); укрупненого ланцюжка вартості, сформованого відповідно до галузевої специфікою; деталізованого ланцюжка вартості (види діяльності в ланцюжку цінностей); основоположного облікового принципу, що дозволяє оцінити діяльність конкретного центру відповідальності; методів обліку витрат і калькулювання собівартості [183, с. 76]. Застосування такого підходу дозволяє визначити внесок кожного центру відповідальності в процес максимізації вартості підприємства або окремого вартісного ланцюжка з урахуванням внутрішніх і зовнішніх факторів, що впливають на нього.

На нашу думку, для побудови дієвої системи стратегічного управлінського обліку на основі концепції ланцюжка вартості необхідно виявити основні його відмінності порівняно з існуючими на сьогодні підходами до організації управлінського обліку з врахуванням вимог необхідності формування інформації в розрізі ланцюжків вартості та основних і допоміжних типів діяльності.

На сьогодні в більшості інформаційних систем реалізована така модель управлінського обліку в розрізі центрів фінансової відповідальності (витрат, доходів, прибутку, інвестицій), створення якої зумовлено необхідністю вирішення проблеми неконтрольованого зростання витрат підприємства шляхом забезпечення децентралізації їх управління (рис. 4.13).

Практичне впровадження такої моделі на основі використання сучасних облікових інформаційних систем дозволяє створити передумови для забезпечення бюджетного управління на основі центрів фінансової відповідальності в рамках організаційно-фінансової структури підприємства. Наприклад, у версії ПРОФ програмного продукту «1С: Управляющий» компанії «РУ-Системс» [191] реалізована можливість ведення управлінського обліку на основі центрів відповідальності за підрозділами підприємства (рис. 4.14).

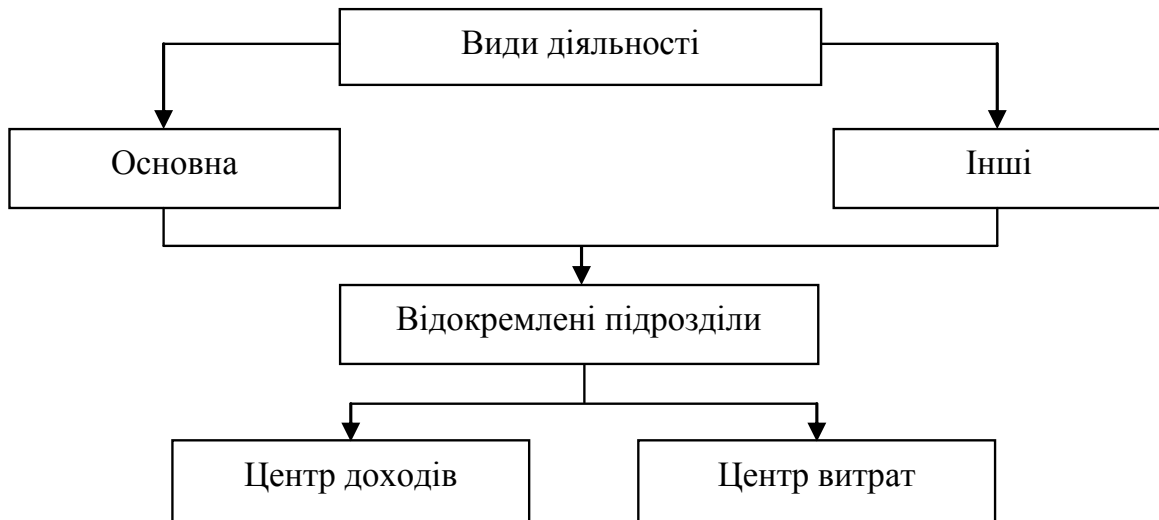


Рис. 4.13. Модель центрів фінансової відповідальності в сучасних інформаційних системах

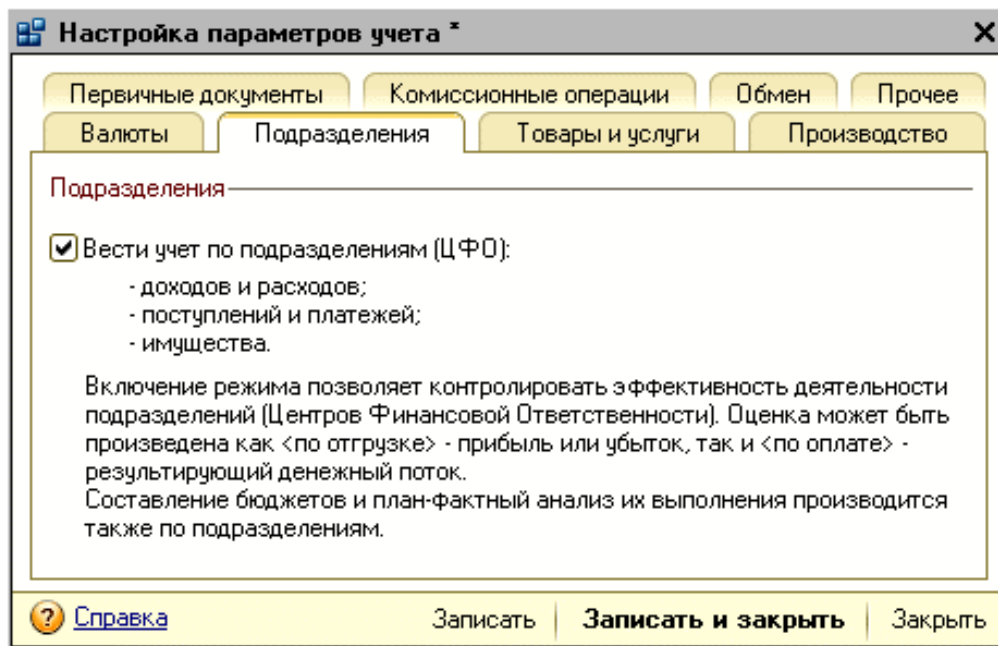


Рис. 4.14. Налаштування управлінського обліку за центрами відповідальності в програмі «1С: Управляющий»

На основі побудови управлінського обліку за центрами відповідальності в програмі «1С: Управляющий» може бути сформований внутрішній звіт «Фінансові результати діяльності», що відображає одержані доходи та понесені витрати підприємства за виділеними видами діяльності та в розрізі його основних підрозділів (рис. 4.15).

Финансовые результаты *			
С: 01.01.2014 по: 28.02.2014 Сформировать Все настройки Дополнительно			
Вид: Сводный отчет Прибыль Аналитика: Основные подразделения			
Аналитика	Прибыль	Доходы	Расходы
По основной деятельности (по подразделениям)	4 090 425	13 139 540	9 049 115
Магазин	604 016	2 730 316	2 126 300
Магазин стройтоваров	604 016	2 730 316	2 126 300
Производство ж/б изделий	693 696	2 479 858	1 786 161
Цех изготовления ж/б блоков (г.Колпино)	693 696	2 479 858	1 786 161
Строительное управление СУ-1	2 792 713	7 929 366	5 136 653
Управление СУ-1 (г.Гатчина)	2 792 713	7 929 366	5 136 653
Прочие прибыли (убытки)	820 633		
Курсовая разница	106 035		
Прочая операционная прибыль	779 659		
Списание дебиторской, кредиторской задолженностей	-10 785		
Прибыли, убытки от операций с имуществом	-33 831		
Прочая внереализационная прибыль	-20 445		
Итого прибыль:	4 911 058		

Рис. 4.15. Внутрішній звіт «Фінансові результати діяльності» в програмі «1С: Управляючий»

Таким чином, існуюча на сьогодні в сучасних інформаційних системах модель центрів фінансової відповідальності, хоча і дає змогу забезпечити децентралізацію управління витратами, однак дозволяє здійснювати спостереження за ними лише в розрізі основних видів діяльності та за підрозділами підприємства. Відповідно до цього керівництво підприємства може передбачити рентабельність діяльності або підрозділу, однак не рентабельність окремого або загального ланцюжка вартості підприємства, що є необхідним при прийнятті стратегічних управлінських рішень.

З метою організації стратегічного управлінського обліку на основі ланцюжка вартості запропоновано використовувати таку модель інформаційних зв'язків (центрів фінансової відповідальності) (рис. 4.16).

Практичне впровадження розробленої моделі (рис. 4.16) на базі сучасних програмних продуктів, що забезпечують комп'ютеризацію управлінського обліку, дозволяє формувати внутрішній звіт про прибутки та збитки підприємства за методом ланцюжка вартості (табл. 4.7).

Запропонований звіт (табл. 4.5) забезпечує надання інформації, необхідної для розробки проектів стратегічних управлінських рішень щодо можливих напрямів покращання результатів основних і допоміжних типів діяльності ланцюжка вартості (ліквідація або скорочення складових ланцюжка), удосконалення взаємодії між ними, визначення рентабельності

окремого ланцюжка вартості і порівняння ланцюжків вартості на рівні підприємства, виокремлення стратегічно важливих типів діяльності в межах окремих ланцюжків та стратегічно значимих ланцюжків вартості в межах підприємства.

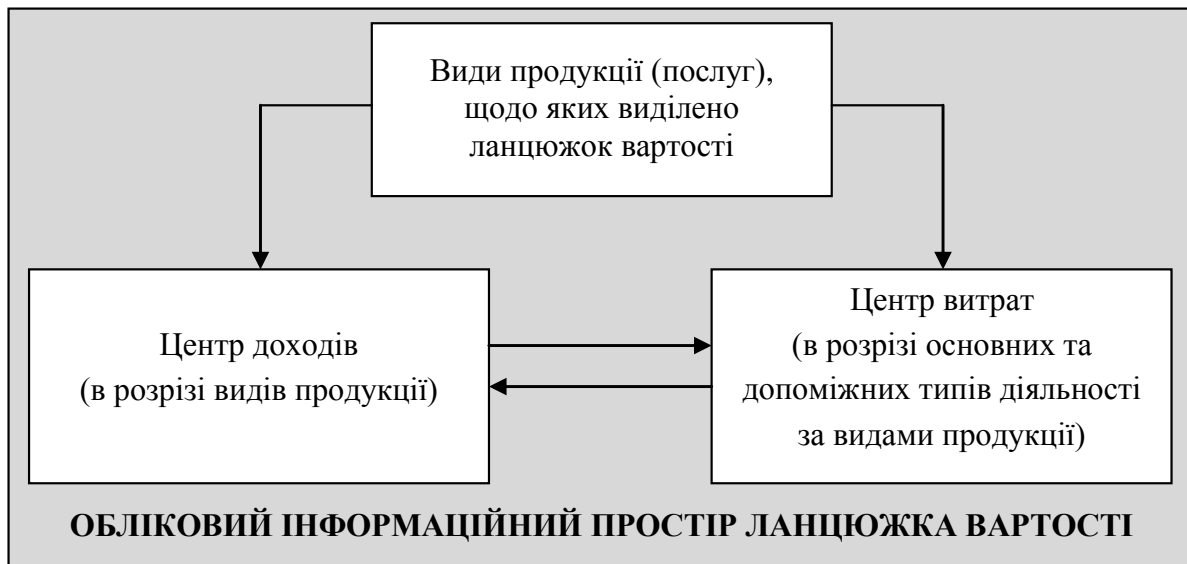


Рис. 4.16. Модель центрів фінансової відповідальності згідно з концепцією стратегічного обліку на основі ланцюжків вартості

Таблиця 4.7

Звіт про прибутки та збитки підприємства за методом ланцюжка вартості, грн.

Показник	Аналітичні розрізи показника	Продукція 1	Продукція 2	...	Продукція n	Всього, грн.
1	2	3	4	5	6	7
Виручка від продажів	×					
Витрати на зовнішню логістику	ВІФ					
	ВУЛР					
	ВТР					
	ВМТЗ					
Витрати на виробничий процес	ВІФ					
	ВУЛР					
	ВТР					
	ВМТЗ					
Витрати на внутрішню логістику	ВІФ					
	ВУЛР					
	ВТР					
	ВМТЗ					

1	2	3	4	5	6	7
Витрати на маркетинг і продажі	<i>ВІФ</i>					
	<i>ВУЛР</i>					
	<i>ВТР</i>					
	<i>ВМТЗ</i>					
Витрати на обслуговування	<i>ВІФ</i>					
	<i>ВУЛР</i>					
	<i>ВТР</i>					
	<i>ВМТЗ</i>					
Інші витрати	×					
Всього витрати	×					
Інші доходи	×					
Прибуток / збиток	×					
Рентабельність продажів	×					

Примітка:

ВІФ – витрати на інфраструктуру фірми;

ВУЛР – витрати на управління людськими ресурсами;

ВТР – витрати на технологічний розвиток;

ВМТЗ – витрати на матеріально-технічне забезпечення.

Висновки до розділу 4

1. Основними причинами появи стратегічного управлінського обліку як окремої галузі наукових знань, що стосується процесів обробки даних про діяльність підприємства та його середовище з метою одержання стратегічної управлінської звітності є: зміна економічних умов функціонування підприємств; розробка концепції стратегічного менеджменту; розробка нових систем управління витратами.

2. Стратегічний управлінський облік є складовою системи управлінського обліку. Він є важливою проміжною ланкою між обліковою системою підприємства та системою стратегічного менеджменту, формалізуючи інформаційні запити стратегічного характеру в систему показників стратегічно управлінської звітності для прийняття відповідних рішень. До складу його предмета входить внутрішнє та зовнішнє середовища підприємства. Водночас він використовує власний методологічний інструментарій для формування і представлення інформації, необхідної для прийняття

стратегічних управлінських рішень. Стратегічний управлінський облік – це система ідентифікації, збору, обробки та представлення інформації у вигляді стратегічної управлінської звітності про ресурси, затрати та результати діяльності підприємства (стратегічної бізнес-одиниці) в певному бізнес-середовищі, що необхідна для цілей стратегічного менеджменту.

3. Результатом функціонування стратегічного управлінського обліку є генерування інформаційного продукту у вигляді стратегічної управлінської звітності, що є сукупністю способів отримання підсумкових відомостей, які надаються управлінцям для забезпечення функцій стратегічного менеджменту. Підтримка процесів сканування середовища, формулювання, впровадження, оцінювання і контролю стратегії є визначальною рисою, яка відрізняє стратегічний управлінський облік від всіх інших елементів управлінської інформаційної системи.

4. Проведений аналіз існуючих поглядів дослідників щодо функцій і завдань стратегічного управлінського обліку, а також аналіз змістовного наповнення цього поняття, дав змогу встановити, що основними функціями стратегічного управлінського обліку є такі:

- інформаційне забезпечення та підтримка процесу моніторингу зовнішнього середовища, розробки, реалізації та коригування стратегій підприємства з метою підвищення ефективності діяльності підприємства та забезпечення зворотного зв'язку в системі стратегічного менеджменту;

- інформаційна підтримка процесу вартісноорієнтованого управління підприємством шляхом використання спеціалізованого методологічного інструментарію (технік, моделей і методів), що дозволяє зберегти наявні стійкі переваги щодо витрат, а також надання зовнішнім користувачам інформації про фактори генерування та руйнування вартості, фактори витрат і фактори модифікації вартісних ланцюжків.

5. З метою вирішення проблеми необхідності побудови методичного забезпечення системи стратегічного управлінського обліку на підприємствах із врахуванням існуючих напрацювань у даній сфері, що стосуються як інструментарію стратегічного управлінського обліку, так і особливостей реалізації системи стратегічного менеджменту на підприємствах, запропоновано механізм побудови методики стратегічного управлінського обліку підприємства (стратегічної бізнес-одиниці) в системі стратегічного менеджменту, що передбачає реалізацію таких етапів:

- дослідження зовнішнього та внутрішнього середовищ підприємства (стратегічної бізнес-одиниці);

- визначення основних факторів успіху;

- аналіз відповідності критеріям вибору методів;
- вибір методу;
- вибір формату та виду представлення стратегічної облікової інформації у вигляді стратегічної управлінської звітності.

6. Враховуючі сучасні тенденції розвитку аграрного сектору в світі, що характеризуються появою значної кількості вертикальних інтегрованих структур для створення повного контролю за ланцюжками вартості та формуванням глобальних вартісних ланцюжків на основі мережевої взаємодії із виробниками сільськогосподарської продукції по всьому світу, значної актуальності набуває удосконалення облікової системи в напрямі забезпечення відповідності вимогам системи стратегічного менеджменту на основі застосування концепції ланцюжків вартості.

7. Використання ланцюжка вартості в системі стратегічного управлінського обліку значно розширює предмет останнього, формуючи необхідні передумови для створення ефективної інформаційної підтримки процесу прийняття стратегічних управлінських рішень. Основними відмінностями стратегічного управлінського обліку на основі ланцюжка вартості є вихід за межі системи підприємства, можливість ведення обліку в розрізі окремого ланцюжка стратегічної бізнес-одиниці та формування прогнозних вартісних показників, необхідних для прийняття стратегічних управлінських рішень.

8. З метою удосконалення порядку організації стратегічного управлінського обліку на основі ланцюжка вартості на сільськогосподарських підприємствах запропоновано використовувати модель інформаційних зв'язків, яка охоплює види продукції, центр доходів і центр витрат, на основі якої в умовах застосування інформаційно-комп'ютерних технологій може бути сформований Звіт про прибутки та збитки підприємства за методом ланцюжка вартості. Представлена в звіті інформація є основою для прийняття стратегічних управлінських рішень, що стосуються удосконалення процесу формування вартості на сільськогосподарських підприємствах.

РОЗДІЛ 5

АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СИСТЕМИ СТРАТЕГІЧНОГО МЕНЕДЖМЕНТУ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

5.1. Аналітичне забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств: загальна модель

Сучасний етап розвитку наукових досліджень у сфері аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту характеризується значним плюралізмом підходів вчених та дослідників, що може бути пояснене такими причинами:

- недостатнім рівнем впровадження систем обліково-аналітичної підтримки стратегічного менеджменту на підприємствах;
- достатньою новизною концепції стратегічного менеджменту та існуванням значної кількості варіантів її побудови на підприємствах;
- відсутністю загальних правил побудови системи аналітичної підтримки стратегічних управлінських рішень;
- розумінням системи аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту як складової системи стратегічного управлінського обліку;
- відсутністю загальної концепції побудови системи стратегічного фінансового та управлінського обліку на підприємстві як одного з основних інформаційних джерел при прийнятті стратегічних управлінських рішень;
- відсутністю теоретичного обґрунтування системних взаємозв'язків між обліковою (фінансовою та управлінською) та аналітичною підсистемами системи стратегічного менеджменту;
- теоретико-методологічною нерозмежованістю інструментарію стратегічного аналізу, економічного аналізу, інвестиційного аналізу, систем планування та бюджетування, які використовуються як інструменти, що забезпечують аналітичну підтримку системи стратегічного менеджменту.

Існування такої ситуації зумовлює необхідність розробки загальної моделі аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств.

сподарських підприємств із застосуванням системного підходу, зокрема побудову стратегічної аналітичної системи, що сприятиме підвищенню ефективності функціонування системи стратегічного менеджменту шляхом забезпечення:

- встановлення взаємозв'язків між окресленими стратегічними цілями та системою аналітичних показників;
- встановлення взаємозв'язків між мотивацією працівників та обраною стратегією;
- оцінки якості обраної стратегії.

Для вироблення стратегії розвитку агропромислової корпорації, що забезпечує ефективний розподіл і використання наявних ресурсів (матеріальних, фінансових, трудових ресурсів, землі і технологій) та сприяє становленню стійкого становища на ринку в конкурентному середовищі, необхідним є перехід від реактивної форми управління (прийняття управлінських рішень як реакції на поточні проблеми) до управління на основі аналізу та прогнозів [19, с. 76]. Це зумовлює необхідність розробки і практичного використання системи аналітичних показників про внутрішнє та зовнішнє середовище підприємства, комплексна побудова яких можлива лише за умови впровадження в діяльність сільськогосподарських підприємств стратегічної аналітичної системи.

Вітчизняні та зарубіжні вчені вказують на важливу роль побудови взаємоузгодженої системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту, оскільки лише в такому випадку можна досягти загального позитивного ефекту управління стратегічними ініціативами. Враховуючи обґрунтований підхід до виокремлення підсистем стратегічного фінансового та стратегічного управлінського обліку, запропоновано таку модель побудови стратегічної аналітичної системи на сільськогосподарських підприємств (рис. 5.1).

Визначальною особливістю стратегічної аналітичної системи як елемента корпоративної стратегічної обліково-аналітичної системи є використання як інформаційної бази системи стратегічного обліку. Запропонована система (рис. 5.1) передбачає одержання інформації про стан внутрішнього і зовнішнього середовищ організації, сформовану з двох основних облікових джерел (стратегічного фінансового та стратегічного управлінського обліку).

На сьогодні можна виділити два основні напрями розвитку фінансового аналізу з метою підвищення ефективності стратегічного управління:

1. Розвиток традиційного фінансового аналізу в напрямі забезпечення його стратегічної орієнтації, що передбачає розробку системи стратегіч-

них показників підприємства або конкретної стратегічної бізнес-одиниці із врахуванням: 1) ролі підприємства в галузі або ролі стратегічної бізнес-одиниці в структурі бізнес-процесів підприємства; 2) стадії життєвого циклу підприємства або конкретної стратегічної бізнес-одиниці; 3) обраного виду стратегії для досягнення окреслених цілей.

2. Побудова системи фінансового аналізу стратегічної фінансової звітності, що базується на основі використання похідної стратегічної фінансової звітності, зокрема похідного гіпотетичного стратегічного балансу, для одержання якого необхідним є змістовне та часове розширення предмета традиційного фінансового обліку і використання нових облікових інжинірингових інструментів (системи бухгалтерських агрегатів, структурованого плану рахунків, похідних балансів (скоригованого, гіпотетичного)), а також введення до складу облікових процедур коригуючих, інжинірингових, стратегічних та гіпотетичних облікових записів.

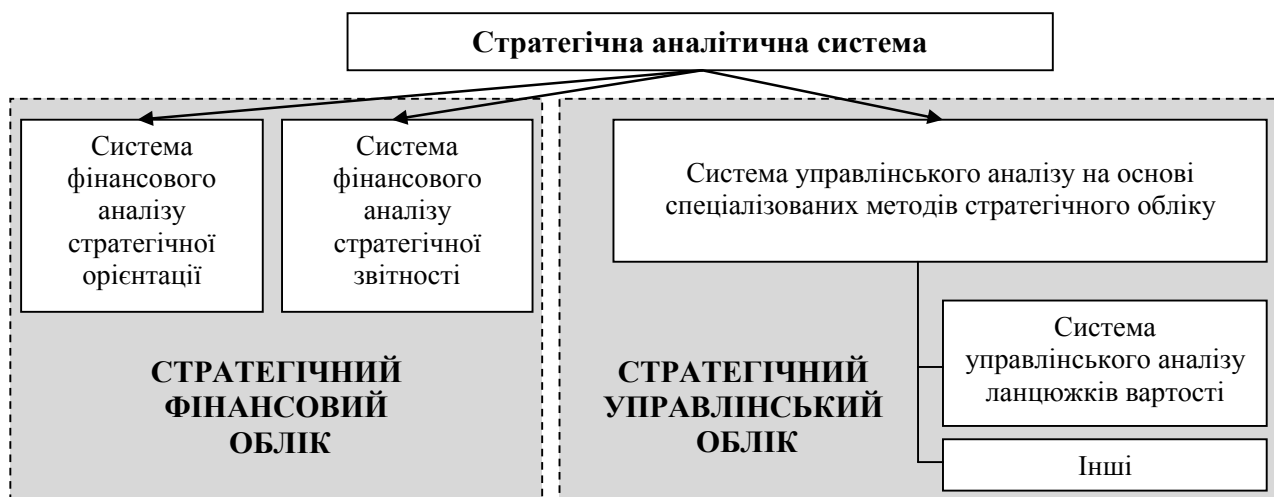


Рис. 5.1. Складові стратегічної аналітичної системи у взаємозв'язку із підсистемами стратегічного обліку

Вагому роль у розвитку стратегічної аналітичної системи підприємства також відіграє удосконалення системи управлінського аналізу на основі застосування спеціалізованих методів стратегічного обліку, які дозволяють одержувати інформацію, необхідну для прийняття стратегічних управлінських рішень. Найбільш перспективним напрямом наукових досліджень у даній сфері, на нашу думку, є розробка проблематики управлінського аналізу ланцюжків вартості, що зумовлено значним поширенням його використання в практичній діяльності зарубіжних аграрних корпорацій.

У табл. 5.1 виділено чотири можливі квадранти облікового інформаційного середовища системи стратегічного менеджменту, що є предметом вивчення системи його аналітичного забезпечення.

Складові облікового інформаційного середовища
системи стратегічного менеджменту

<i>Предмет вивчення системи аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту</i>	<i>Облікові інформаційні джерела</i>	
	<i>Стратегічний фінансовий облік</i>	<i>Стратегічний управлінський облік</i>
Внутрішнє середовище підприємства	Інформація в розрізі стратегічних бізнес-одиниць, стратегічних видів діяльності, за підрозділами підприємства, видами продукції, замовленнями, елементами витрат.	Інформація про внутрішні фактори, що впливають на реалізацію стратегії підприємства (особливості бізнес-процесів підприємства, внутрішніх факторів створення конкурентних переваг).
Зовнішнє середовище підприємства	Інформація в розрізі стратегічних бізнес-зон, інформація про чисті активи та чисті пасиви підприємства з похідного гіпотетичного стратегічного балансу.	Інформація про зовнішні фактори, що впливають на реалізацію стратегії підприємства (економічні, політичні, екологічні, технологічні) та про стратегічну позицію підприємства на ринку, диференціацію його продуктів, існуючі ланцюжки вартості.

Інтегруючи інформацію про внутрішнє середовище з традиційної облікової системи з інформацією стратегічного фінансового та управлінського обліку про зовнішнє і внутрішнє середовища, відбувається формування обліково-аналітичного інтегрованого інформаційного середовища для прийняття стратегічних управлінських рішень. На основі проведення аналізу облікової інформації стратегічного характеру з'являється можливість моделювати існуючі взаємозв'язки і прогнозувати результати певних комбінацій впливу факторів внутрішнього і зовнішнього середовищ підприємства або стратегічної бізнес-одиниці з меншими витратами, що позитивно впливає на процес організації стратегічного менеджменту.

Вимоги, що висуваються до побудови стратегічної аналітичної системи підприємства. До побудови аналітичної системи підприємства висувається значна кількість вимог. Одна з основних вимог, що реалізована в концептуальній основі фінансової звітності SFAC 8 (2010 р.), що є базовим документом для конвергенції облікових стандартів GAAP US та

IAS/IFRS [340, с. 24], передбачає, що одержані в результаті використання інформації вигоди мають бути більшими від понесених на її одержання витрат. Відповідно інформація, що генерується стратегічною аналітичною системою, має забезпечувати одержання вигід у результаті прийняття стратегічних управлінських рішень. У випадку невиконання даної вимоги можна говорити про недоцільність розробки і впровадження стратегічної аналітичної системи підприємства.

Ще одним критерієм, що на сьогодні висувається до більшості інформаційних систем, є адресність та релевантність інформації, яка надається кінцевим користувачам. Для забезпечення ефективності функціонування аналітичної системи мають бути чітко сформульовані змістовні та технологічні вимоги до представлення і обробки стратегічної інформації, що в підсумку мають стати основою її розробки. Адресність інформації передбачає орієнтацію при її формуванні на суб'єкта обробки цієї інформації («приймача»), а релевантність – на змістовну адекватність сприйняття даної інформації її одержувачем. Адресність та релевантність стратегічної інформації забезпечують формування показників, що повністю задовольнятимуть специфічні інформаційні запити зовнішніх і внутрішніх користувачів.

Також існує значна кількість пропозицій дослідників щодо формування критеріїв та вимог, на основі яких має будуватися стратегічна аналітична система. Більшість з них не є комплексними, а стосуються окремих аспектів функціонування даної системи. Зокрема, на думку І. В. Алексєєвої, основною метою побудови дієвої аналітичної стратегічної системи є ретельний відбір показників, які характеризували б ефективність роботи менеджменту на всіх рівнях і були б узгоджені з загальною стратегією бізнесу, виражали б стратегічні завдання і стратегічні плани дій у конкретних показниках [7, с. 28]. Таким чином, при розробці стратегічної аналітичної системи потрібно обов'язково враховувати місію, стратегічні цілі, потреби стратегічних менеджерів в обліково-аналітичній інформації та інші елементи системи стратегічного менеджменту.

Як зазначає І. М. Богатая та Л. О. Івашиненко, однією із проблем побудови обліково-аналітичної системи підприємства є необхідність формування інформації за різними рівнями деталізації та зрізами представлення, що дозволить проводити стратегічний аналіз у розрізі різних сегментів [24, с. 15]. Відповідно важливе значення має можливість ведення стратегічного обліку та здійснення аналізу в розрізі стратегічних бізнес-одиниць як найменшого рівня генерування вартості підприємства.

Проте виокремлення стратегічних бізнес-одиниць уможливилює проведення аналізу в розрізі їх стратегічних бізнес-зон як частин зовнішнього середовища конкретної одиниці. Про це також наголошує Д. Л. Савенков, зазначаючи, що необхідно розробити показники, які будуть відображати зміни позиції підприємства щодо її конкурентів, наприклад, за допомогою порівняльного аналізу на основі зовнішніх факторів. Одним із таких показників є відносна частка ринку [217, с. 35], тому ще одна вимога, що висувається до побудови обліково-аналітичного комплексу в управлінні підприємством, – це надання інформації про зовнішнє середовище. На думку Н. В. Козлюк, на основі проведення такого аналізу відбувається визначення і формування стратегічних рішень, які мають орієнтир на адаптацію стратегії до умов зміни зовнішнього макросередовища, і підтримка її потенціалу для реалізації обраної стратегії [127, с. 33]. Аналіз інформації про зовнішнє середовище створює передумови для ефективного прогнозування стратегії, окреслення ризикового середовища, від якого залежить реалізація стратегічних ініціатив, та забезпечує своєчасне реагування на зміни середовища.

Відповідно до специфічних особливостей галузі, в якій функціонує підприємство, та від специфіки його діяльності залежить остаточний набір показників, які необхідні для забезпечення ефективного управління стратегією підприємства. Зокрема, набір факторів, які стосуються процесів генерування та руйнування вартості, залежатиме від специфіки діяльності підприємства та його зовнішнього середовища. Саме тому російські дослідники М. Б. Чиркова, С. І. Хорошков та І. В. Фецович вказують на неможливість надання обліково-аналітичною системою підприємства інформації стратегічного характеру, зокрема: складових амортизаційних відрахувань у грошових потоках; складових амортизаційних потоків; розміру і поточної вартості накопичених амортизаційних відрахувань; ефективності використання накопичених амортизаційних сум [280, с. 30]. Однією з вимог, якій має відповідати стратегічна аналітична система, є здатність надавати деталізовану інформацію про основні фактори вартості підприємства у вигляді набору відповідних показників.

Проведений аналіз вимог, що висуваються до побудови стратегічної аналітичної системи підприємства, дозволив встановити, що більшість з них напряду пов'язана із вимогами, що висуваються до побудови стратегічної системи обліку, що пояснюється функціональною залежністю стратегічної аналітичної системи від облікової. Водночас окремі вимоги стосуються безпосередньо проведення аналітичних процедур і представлення показників кінцевим користувачам.

Загалом до основних вимог, яких слід дотримуватись при побудові стратегічної аналітичної системи підприємства, можна зарахувати такі:

- економічна доцільність;
- адресність і релевантність;
- відповідність стратегічним цілям підприємства;
- можливість проведення аналізу в розрізі стратегічних сегментів (стратегічних бізнес-одиниць);
- можливість проведення аналізу впливу факторів зовнішнього середовища;
- можливість надання деталізованої стратегічної інформації про основні фактори вартості підприємства.

Організаційні аспекти побудови стратегічної аналітичної системи: користувачі та суб'єкти генерування стратегічної інформації.

Одним з основних недоліків, якого, на нашу думку, припускаються дослідники, що займаються питаннями розробки обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту, є наділення системи стратегічного обліку аналітичними функціями та приписування одержуваному в результаті його функціонування інформаційному продукту (стратегічній звітності) здатності повного забезпечення всіх інформаційних потреб для прийняття стратегічних управлінських рішень. У більшості випадків для забезпечення зростаючих потреб користувачів стратегічної інформації стратегічна звітність має пройти аналітичну обробку, на основі якої повинен бути сформований набір релевантних показників, необхідних для оцінки результатів минулих подій та операцій, теперішнього стану і свого стратегічного потенціалу, а також для здійснення стратегічних виборів.

Подібної позиції також дотримується А. О. Фатенок-Ткачук, яка вважає, що сам стратегічний облік лише відображає факти і тому робити відповідні висновки з поданої інформації без аналізу – дуже складний і трудомісткий процес, крім того, для підприємства це може мати негативні наслідки. Стратегічний облік забезпечує необхідні дані для здійснення стратегічного аналізу, створює умови для застосування стратегічного контролю [260, с. 244]. Таким чином, одержана на виході стратегічна облікова інформація виступає певним орієнтиром для моніторингу та коригування існуючої стратегії, однак, з іншого боку, є достатньо «сирими» та необробленими стратегічними даними, які потрібно більш детально проаналізувати.

Готовність облікової стратегічної інформації для прийняття стратегічних управлінських рішень визначають її користувачі, які в умовах глобалізації економіки, що характеризується посиленням конкурентної бороть-

би, висувають нові завдання до системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту (розширення предмета бухгалтерського обліку, введення нових об'єктів обліку, уточнення його основних принципів, підвищення гнучкості та релевантності облікової системи).

На сьогодні серед дослідників відсутня загальна і єдина позиція щодо того, хто є основним користувачем інформації стратегічного обліку у вигляді стратегічної звітності, а також стратегічних аналітичних показників (табл. 5.2).

Таблиця 5.2

Підходи дослідників до виділення користувачів та мети використання стратегічної звітності та стратегічних аналітичних показників

<i>Автор</i>	<i>Користувачі стратегічної звітності та стратегічних аналітичних показників</i>	<i>Мета використання стратегічної звітності та стратегічних аналітичних показників</i>
1	2	3
Ш. І. Алібеков, А. Х. Ібрагімова [8, с. 124]	Вище керівництво підприємства	Врахування ризику діяльності підприємства на перспективу
С. І. Басалай, Л. І. Хоружій [19, с. 76]	Зовнішні органи управління, менеджмент, громадськість	Визначення ролі і місця корпорації в економічному розвитку держави і регіону, вироблення загальної ефективної корпоративної стратегії розвитку та діяльності, прийняття інвестиційних та позикових рішень
І. М. Богатая [25, с. 98]	Корпоративні контролери, менеджери з управління вартістю	Оцінка вартості підприємства, контроль збереження власності, реорганізація підприємства
О. М. Євстаф'єва [92, с. 1]	Керівники і менеджери	Управління вартістю капіталу на основі використання стратегічного обліку в режимі реального часу
Т. Б. Кувалдіна [139, с. 114]	Менеджери, інші користувачі з прямим і непрямим фінансовим інтересом про результати діяльності підприємства, його структурних підрозділів	Інформаційно-аналітичне забезпечення для прийняття стратегічних управлінських та інших рішень

1	2	3
Д. Л. Савенков [217, с. 33]	Контролери, стратегічні менеджери	Здійснення фінансових прогнозів
Т. М. Сторожук [235, с. 11–12]	Менеджери різних рівнів управління	Зняття невизначеності
А. О. Фатенок-Ткачук [260, с. 243]	Керівництво підприємства на вищому і нижчих рівнях управління	Для прийняття стратегічних рішень та їх моніторингу, для реалізації стратегії
О. Харламова [266, с. 15]	Інвестори, менеджмент	Підвищення ефективності діяльності та фінансової стабільності в майбутньому періоді, аналіз альтернативних варіантів управлінських рішень
Н. Н. Хахонова [270]	Фінансові менеджери, фінансисти	Підвищення керованості та адаптованості фірми до мінливих умов на товарних і фінансових ринках для забезпечення швидкого отримання інформації з метою коригування стратегії і тактики фірми

На основі проведеного аналізу існуючих підходів (табл. 5.2) можна констатувати, що стратегічна облікова інформація та стратегічні аналітичні показники можуть використовуватись як внутрішніми користувачами (власниками, менеджерами різних рівнів) у процесі побудови, реалізації та коригування обраної стратегії, так і зовнішніми користувачами (інвесторами, позичальниками, профспілками тощо), для прийняття інвестиційних або позикових рішень.

Іншим важливим питанням, яке стосується організаційних аспектів побудови системи обліково-аналітичної підтримки на сільськогосподарських підприємствах, є визначення суб'єктів ведення стратегічного обліку та здійснення економічного аналізу, орієнтованого на забезпечення стратегічного менеджменту.

На нашу думку, можливі такі варіанти організації стратегічного обліку на підприємствах:

- 1) наділення функціями стратегічного обліку бухгалтерів підприємств;
- 2) створення нової бухгалтерської посади для ведення стратегічного обліку;

3) залучення фахівців зі сторони для ведення стратегічного обліку (аудиторів, представників консалтингових фірм, фінансових аналітиків тощо).

Кожен із визначених варіантів має свої переваги і недоліки практичного впровадження в умовах застосування сучасних інформаційно-комп'ютерних технологій та різний ступінь економічної доцільності й інформаційної безпеки.

Враховуючи доцільність поєднання функцій ведення стратегічного обліку та аналітичної обробки одержаної стратегічної інформації, вважаємо за необхідне створення на підприємствах окремої посади стратегічного бухгалтера-аналітика. Він займатиметься не лише відображенням ретроспективних, прогнозних та стратегічних фактів господарського життя в рамках ведення стратегічного фінансового обліку, веденням стратегічного управлінського обліку за обраним методом, а й забезпечуватиме координацію аналітичної обробки всієї одержаної стратегічної облікової інформації, підбір аналітичних показників і розробку проектів для прийняття стратегічних управлінських рішень. Зокрема, одночасно забезпечуватиме виконання функцій складання стратегічної звітності та її безпосередньої обробки шляхом аналізу стратегічних показників (наприклад, показника чистих пасивів), виявлення відхилень між ними, встановлення причин відхилень, формування сценаріїв стратегічного розвитку тощо.

Одним із завдань стратегічного бухгалтера-аналітика також є консолідація стратегічної облікової інформації та її поширення між менеджерами підприємства, які мають відповідний доступ, з метою забезпечення взаємозв'язків між стратегією підприємства та оперативними завданнями та ініціативами. У випадку коригування стратегії стратегічний бухгалтер-аналітик забезпечує інформування окремих працівників та підрозділів підприємства щодо впливу зміни стратегії на виконання операційних планів, проводячи відповідні розрахунки. Для виявлення потреби в необхідності зміни обраної стратегії має бути розроблений набір показників, що заздалегідь сигналізуватимуть про необхідність проведення таких змін у майбутньому. Актуальність необхідності вирішення цієї проблематики підтверджує І. Г. Ушанов [258, с. 169], наголошуючи на потребі розробки прикладного аналітичного інструментарію, що дозволяє здійснювати кількісний вимір, оцінку та інтерпретацію ступеня досягнення заданих стратегічних орієнтирів, а також обґрунтовувати зміни у своїй стратегії.

Для ведення стратегічного обліку, що забезпечуватиме надання інформації, адаптованої до потреб конкретної групи користувачів, на думку П. Друкера, необхідний фахівець, який міг би запропонувати конкретні

шляхи використання одержаної інформації, задавав би конкретні питання відносно бізнесу даного користувача і його практичних методів, надаючи консультації в інтерактивному режимі [88, с. 140]. Таким чином, П. Друкер теж дотримується думки про необхідність поєднання функціональних обов'язків суб'єктів ведення стратегічного обліку та суб'єктів обробки та інтерпретації стратегічної облікової інформації, яка у вигляді відповідних аналітичних показників надаватиметься користувачам для прийняття стратегічних управлінських рішень.

Необхідність впровадження посади стратегічного бухгалтера-аналітика також пояснюється тим, що в останні десятиліття роль бухгалтера в компанії значно змінюється, особливо це стосується середніх і великих компаній. Бухгалтер щораз більшою мірою втягується у процес розробки стратегії бізнесу і впровадження інформаційних систем [237, с. 302], що зумовлює необхідність концентрації його уваги на процесі обліково-аналітичної підтримки стратегічного менеджменту.

Відповідно до вищенаведених пропозицій загальна модель побудови стратегічної аналітичної системи підприємства, що використовує як інформаційну основу систему стратегічного обліку, має такий вигляд (рис. 5.2).

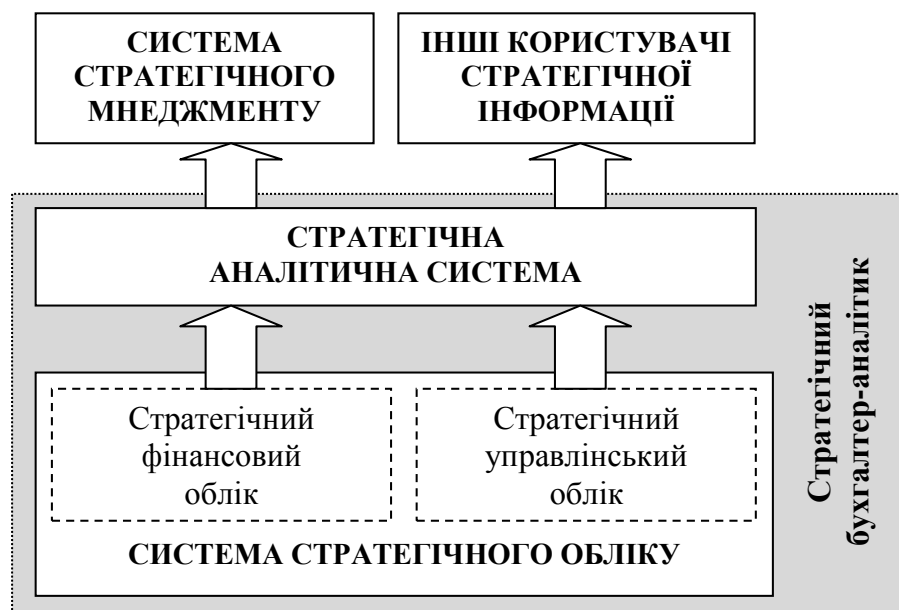


Рис. 5.2. Організаційна модель побудови стратегічної аналітичної системи підприємства

Застосування запропонованої моделі побудови стратегічної аналітичної системи підприємства (рис. 5.2) передбачає значну економію витрат шляхом формування механізму оптимальної взаємодії стратегічного фінансового та стратегічного управлінського обліку.

Використання запропонованої моделі найбільш доцільним є для великих агропромислових підприємств – аграрних корпорацій і холдингів, оскільки побудова стратегічної аналітичної системи передбачає необхідність впровадження системи стратегічного обліку, що потребує значних фінансових витрат, та необхідність використання можливостей ERP- та ВРМ-систем, які дозволяють впроваджувати сучасні облікові інжинірингові інструменти, орієнтовані на обліково-аналітичну підтримку стратегічного менеджменту. Наприклад, у програмній платформі «Oracle Enterprise Performance Management» реалізовані можливості обліково-фінансового моделювання, що є одним з інструментів стратегічного управління компанією, який дозволяє формувати різні види і формати звітності та значну кількість стратегічних аналітичних показників. Зокрема, аналітичний додаток «Oracle Business Intelligence Applications» містить 300 аналітичних панелей керівника, 500 управлінських звітів, 300 вимірів (аналітичних класифікаторів), 5200 основних показників діяльності, що відкриває широкі можливості для побудови стратегічної аналітичної системи підприємства.

5.2. Розвиток фінансового аналізу в системі стратегічного менеджменту

Враховуючи важливу роль стратегічного управління для подальшого розвитку сільськогосподарських підприємств, як забезпечення його інформаційної підтримки пропонуємо застосовуючи стратегічну аналітичну систему, що використовує систему стратегічного обліку як інформаційну основу. Використання даної системи дозволить підвищити ефективність розробки стратегій і проведення заходів з їх реалізації, створюючи адекватні передумови для одержання сталих конкурентних переваг.

Проведений аналіз існуючих підходів дослідників у сфері розробки системи аналітичної підтримки стратегічного менеджменту дозволив встановити, що на сьогодні існує два основних напрями розвитку фінансового аналізу¹ з метою підвищення ефективності стратегічного управління:

1. *Розвиток традиційного фінансового аналізу в напрямі його стратегічної орієнтації.* Представники цього напрямку (В. В. Ковальов,

¹ Фінансовий аналіз у цьому дослідженні розуміється як процес визначення важливих операційних та фінансових характеристик підприємства або стратегічної бізнес-одиниці на основі використання облікових даних і фінансової звітності.

Г. В. Блактіа, В. В. Неудачін, Дж. М. Уолен, С. П. Брагінські, М. Т. Бредшоу, К. Палепу, П. Хілі та ін.) займаються удосконаленням традиційних фінансових аналітичних інструментів у контексті інформаційного забезпечення альтернативних стратегічних варіантів подальшого розвитку підприємства.

2. Побудова системи фінансового аналізу стратегічної фінансової звітності. Розвиток даного напрямку пов'язаний із розробкою системи стратегічного фінансового обліку (Е. Л. Архіпова, І. М. Богатая, Т. О. Графова, Ю. В. Денисевич, Є. М. Євстаф'єва, В. А. Залевський, Ю. А. Ільштейн, Г. Є. Крохічева, Л. Н. Кузнецова, Л. Р. Лілеєва, О. Ю. Русина, С. П. Суворова, І. І. Хахонова, О. М. Щемелев та ін.), основою якого є використання інжинірингових похідних балансових звітів, на базі яких з'являється можливість для аналізу таких показників діяльності підприємства, як чисті активи та чисті пасиви підприємства, що формуються в результаті здійснення коригуючих, інжинірингових та стратегічних облікових записів.

Кожен із визначених і обґрунтованих вище напрямів може бути використаний під час розробки стратегічної аналітичної системи, оскільки для кожного із них основним інформаційним джерелом є облікова інформація.

Удосконалення традиційного фінансового аналізу в напрямі його стратегічної орієнтації. Як склалось історично, система бухгалтерського обліку та облікова інформація загалом використовуються в стратегічному менеджменті як один із засобів для здійснення стратегічного аналізу, зокрема в частині аналізу внутрішнього бізнес-середовища підприємства, розробки аналітичних матеріалів для вибору оптимальних стратегічних управлінських рішень, пов'язаних з коригуванням, формуванням і реалізацією обраної стратегії. Так, на думку А. В. Бандуріна та Б. А. Чуба, аналіз фінансового стану може забезпечити користь організації і сприяти підвищенню ефективності процесу стратегічного планування. Детальний аналіз фінансового стану дає змогу виявити наявні і потенційні внутрішні слабкі сторони підприємства, а також відносний стан підприємства порівняно з його конкурентами. Вивчення фінансової діяльності може відкрити керівництву зони внутрішніх сильних і слабких сторін у довгостроковій перспективі [17]. Таким чином, у діючому класичному вигляді облікова система не дозволяє забезпечити проведення повноцінного стратегічного аналізу, а передбачає лише аналіз внутрішнього середовища підприємства. З огляду на це для проведення стратегічного аналізу необхідним є використання додаткових інформаційних джерел або здійснення спеціалізованих досліджень на замовлення. Для усунення цієї проблеми та зменшення ви-

трат на залучення додаткової інформації необхідним є удосконалення облікової системи шляхом розширення її предмета та удосконалення методологічного інструментарію, однак існуючі на сьогодні методологічні обмеження у вигляді національних П(С)БО не дозволяють це зробити повною мірою.

Іншим напрямом застосування фінансового аналізу в стратегічному менеджменті є проведення перспективного (прогнозного) аналізу, орієнтованого на майбутнє, що дозволяє виявити і дослідити можливі варіанти стратегічного розвитку підприємства та окремі аспекти реалізації стратегії підприємства шляхом прогнозування впливу факторів на реалізацію стратегічних ініціатив підприємства. Однак, як зазначає В. В. Ковальов та О. М. Волкова, висновки, які можна зробити за результатами перспективного аналізу, мають імовірнісний характер, і чим далі на майбутнє спрямований прогноз, тим більше розосереджені можливі значення досліджуваних характеристик [126, с. 12]. Хоча прогнозування на основі фінансової звітності відіграє важливу роль у процесі формування стратегії підприємства, зокрема на етапі стратегічного планування, однак імовірнісний характер одержаних результатів та їх залежність від значної кількості факторів зумовлюють виникнення значної кількості проблем під час реалізації стратегії.

Розгляд історичних аспектів формування концепції фінансового аналізу (аналізу фінансової звітності) на початку ХХ ст. дозволяє встановити, що однією з основних причин його виникнення було поступове відокремлення власників, які здійснювали оперативне управління корпорацій, від менеджменту. Для забезпечення потреб оперативного управління необхідна була інформація про рентабельність корпорацій, що стало одним з основних поштовхів до розробки методик фінансового аналізу в даному напрямі та удосконалення системи побудови й аудиту фінансової звітності. Навіть побудова і широке застосування прогнозних фінансових показників не дозволяли створити адекватне інформаційне забезпечення для вибору та реалізації стратегії підприємства внаслідок існування методологічних обмежень покладеного в його основу інформаційного забезпечення у вигляді облікової системи. Таким чином, фінансовий аналіз, в першу чергу, був зорієнтований на потреби оперативного управління, внаслідок чого більшість із показників, розроблених для цих цілей, не відповідають вимогам, що висуваються стратегічним менеджментом.

Вищенаведене твердження підтверджує І. В. Івашковська, зазначаючи, що для аналізу довгострокової мети розвитку компанії бухгалтерська модель сформувала традицію застосовувати показник прибутку не тільки

для оперативного управління, а й для розробки стратегічних рішень. Завдяки цій звичці показник бухгалтерського прибутку активно використовується для кількісної характеристики цілі розвитку компанії та її підрозділів у формі річного прибутку в абсолютному вираженні, прибутку на одну частку у власному капіталі або норми прибутку (бухгалтерської рентабельності капіталу). Проте ці показники викликають сумніви з точки зору їх придатності для повноцінного фінансового аналізу перспектив і для оцінки стратегічної ефективності компанії [111, с. 17]. В підсумку автор доходить висновку, що створення інформаційних аналітичних систем стратегічного спрямування, що ґрунтуються на бухгалтерській аналітичній традиції, слід розглядати як процес тиражування застарілих систем аналітики компанії, використання яких у сучасних умовах розвитку ринку є недоцільним.

Подібної позиції також дотримуються американські дослідники П. Хілі та К. Палепу, які визначили дві основні «пастки» фінансового аналізу: 1) консервативність бухгалтерського обліку, що не дозволяє оцінювати потенційні вигоди та враховувати всі можливі нематеріальні активи підприємства; 2) не всі незвичні варіанти реалізації облікової політики підприємства є сумнівними, оскільки їх оцінку слід проводити не лише згідно із тактичними міркуваннями, а й на основі стратегічних цілей [322, с. 3–14]. Вищенаведені «пастки» фінансового аналізу, існування яких на пряму стосується методологічних недоліків системи фінансового обліку, передбачають створення явищ інформаційного шуму та є причиною упередженості аналітичних показників.

Враховуючи існуючу невідповідність запитів суб'єктів прийняття стратегічних управлінських рішень та аналітичного забезпечення цього процесу, з'являються спроби розробки нової інформаційної аналітичної системи, яка дозволить позбутись найбільш «вузьких місць» традиційного фінансового аналізу. Окрема група дослідників (Г. В. Блакита, І. А. Бланк, І. В. Івашковська, А. В. Ситнік та ін.), намагаючись створити адекватну систему інформаційної підтримки стратегічного менеджменту, займається розробкою та удосконаленням концепції стратегічного фінансового аналізу, який є процесом вивчення впливу факторів внутрішнього і зовнішнього середовища підприємства на результати його діяльності з метою обґрунтування стратегічних напрямів його розвитку в майбутньому. Виникнення даної концепції є синтезом методик традиційного фінансового аналізу із стратегічним аналізом зовнішнього середовища підприємства, спільне використання яких має забезпечити формування уявлення про стратегічну фінансову позицію підприємства.

На нашу думку, побудова на підприємстві системи стратегічного фінансового аналізу не є найбільш оптимальним варіантом розробки аналітичної системи, що зумовлено такими причинами:

- недостатньою розробленістю теоретико-методологічних основ стратегічного фінансового аналізу;
- приділенням недостатньої уваги удосконаленню методики фінансового аналізу в напрямі забезпечення системи стратегічного менеджменту;
- відсутністю власного інструментарію для дослідження зовнішнього фінансового середовища прямого та непрямого впливу, що зумовлює необхідність широкого використання стратегічного аналізу (SWOT, PEST, SNW, GAP, LOTS, PIMS та ін.)
- відсутністю інформаційних систем, в яких були б наявні можливості для практичної реалізації такої системи;
- відсутністю організаційних передумов для ефективного впровадження даної системи на підприємствах;
- відсутністю фахівців, які б достатньою мірою одночасно володіли інструментами фінансового та стратегічного аналізу та вміли адекватно інтерпретувати одержані результати, оскільки два даних напрями аналітичної роботи передбачають застосування зовсім різних ідеологій (бухгалтерської та фінансово-економічної) до розуміння сутності діяльності підприємства або стратегічних бізнес-одиниць.

Більш економічно виправданим в умовах запропонованої стратегічної аналітичної системи як складової корпоративної стратегічної обліково-аналітичної системи є удосконалення системи традиційного фінансового аналізу в напрямі забезпечення його стратегічної орієнтації на основі врахування:

- ролі підприємства в галузі або стратегічної бізнес-одиниці в структурі бізнес-процесів підприємства;
- стадії життєвого циклу підприємства або стратегічної бізнес-одиниці;
- обраного виду стратегії для досягнення окреслених цілей.

Відповідно до визначених вище факторів можна констатувати, що на кожному із підприємств система фінансового аналізу, орієнтованого на інформаційну підтримку стратегічного менеджменту, буде мати свої особливості. Важливу роль в їх формуванні відіграє встановлення цілей проведення такого аналізу, що визначається керівництвом. Після їх визначення аналітик може обрати набір інструментів, які можуть бути використані для здійснення аналізу та сприятимуть підвищенню рівня ефективності

стратегічних управлінських рішень конкретного підприємства або стратегічної бізнес-одиниці.

Незважаючи на існування індивідуальних особливостей проведення фінансового аналізу, можна сформулювати загальні організаційно-методичні аспекти його здійснення, зокрема щодо проведення розрахунків та інтерпретації одержаних результатів, що значно покращують процес впровадження даної системи в практичну діяльність підприємств. Пропонуємо здійснювати фінансовий аналіз у напрямі забезпечення його стратегічної орієнтації на основі розробленої концептуальної основи (табл. 5.3).

Таблиця 5.3

**Концептуальна основа здійснення фінансового аналізу
в напрямі забезпечення його стратегічної орієнтації**

<i>Стадія здійснення</i>	<i>Джерела інформації</i>	<i>Вихідні результати</i>
1	2	3
I. Визначення цілей та контексту здійснення фінансового аналізу	<ul style="list-style-type: none"> – Інформація про стратегію підприємства або стратегічної бізнес-одиниці; – інформація про існуючі додаткові й специфічні запити стратегічного менеджменту. 	<ul style="list-style-type: none"> – Карта цілей здійснення аналізу; – обґрунтування взаємозв'язків між визначеними цілями та стратегією підприємства; – встановлення часових та фінансових обмежень, що стосуються досягнення поставлених цілей.
II. Збір даних для проведення аналізу та їх обробка	<ul style="list-style-type: none"> – Інформація про стратегію підприємства або стратегічної бізнес-одиниці; – фінансова звітність; – інші облікові дані; – анкетування стратегічних менеджерів, споживачів, постачальників, конкурентів 	<ul style="list-style-type: none"> – Згрупована належним чином (хронологічно та змістовно) фінансова звітність та інші облікові дані; – оброблені результати анкетування; – показники та їх графічне представлення; – прогнозні показники.
III. Аналіз та інтерпретація оброблених даних	<ul style="list-style-type: none"> – Згрупована фінансова звітність та інші облікові дані; – оброблені результати анкетування; – показники і їх графічне представлення; – прогнозні показники. 	<ul style="list-style-type: none"> – Аналітичні результати.

1	2	3
IV. Обґрунтування висновків та рекомендацій	<ul style="list-style-type: none"> – Аналітичні результати та попередні аналітичні звіти; – внутрішні правила складання аналітичних звітів (за умови їх наявності). 	<ul style="list-style-type: none"> – Стратегічні аналітичні звіти, що мають відповідати визначеним цілям і обраному контексту (розробка чи коригування стратегії); – рекомендації щодо обрання конкретних стратегічних альтернатив; – рекомендації щодо коригування існуючої стратегії.
V. Моніторинг зміни одержаних результатів	– Інформація, яка впливає на результати, обґрунтовані в стратегічних аналітичних звітах, надані рекомендації.	– Оновлені стратегічні аналітичні звіти та рекомендації.

Запропонована концептуальна основа (табл. 5.3) дає змогу відповісти на такі питання, які стосуються процедурних аспектів здійснення фінансового аналізу в напрямі забезпечення його стратегічної орієнтації:

- якими є цілі такого аналізу;
- на які запитання, що висувуються стратегічним менеджментом, дозволять дати відповідь одержані аналітичні результати;
- які дані є інформаційною основою для проведення такого аналізу;
- якими є фактори та обмеження, що погіршують якість одержаних аналітичних результатів;
- яким має бути рівень деталізації аналітичних результатів, що надаються для прийняття стратегічних управлінських рішень.

Побудова системи фінансового аналізу стратегічної фінансової звітності базується на використанні інформації із системи стратегічного фінансового обліку, зокрема похідного гіпотетичного стратегічного балансу. Окреслений напрям розвитку фінансового аналізу з метою підвищення ефективності стратегічного управління виник в останнє десятиріччя у зв'язку з розвитком концепції стратегічного обліку на основі застосування інжинірингового інструментарію та став можливим завдяки стрімкому розвитку сучасних інформаційно-комп'ютерних технологій, які дозволяють реалізувати інжинірингову систему стратегічного обліку в комп'ютерному середовищі. Комп'ютеризація похідних та інжинірингових облікових процедур уможливує та робить доцільною побудову похідних стратегічних

балансових звітів різних видів, які можуть використовуватись як інформаційна основа для проведення фінансового аналізу, орієнтованого на підтримку прийняття стратегічних управлінських рішень.

Застосування похідних стратегічних балансових звітів як одного з інструментів аналітичної підтримки стратегічних управлінських рішень в сьогоденних економічних умовах, які характеризуються посиленням кризових явищ, зростанням рівня ризику і невизначеності, посиленням конкуренції на сировинних ринках та ринках збуту, є надзвичайно важливим, оскільки для побудови конкурентної стратегії підприємств необхідне всебічне врахування і прогнозування розвитку впливу факторів внутрішнього та зовнішнього середовищ. Забезпечити надання такої інформації може система стратегічного фінансового обліку, однак для прийняття відповідних стратегічних рішень на її основі вона має бути оброблена та інтерпретована за допомогою інструментів економічного аналізу.

У зв'язку з недостатнім рівнем розвитку теоретичних основ стратегічного фінансового обліку, відсутністю загальних стандартів його організації та ведення на сьогодні серед вчених немає єдності в поглядах щодо методики здійснення фінансового аналізу на базі похідної стратегічної звітності. Однак від цього не зменшуються потреби власників, менеджменту та зовнішніх користувачів (інвестори, позичальники) в інформації про похідну вартість власного капіталу, внаслідок чого кожен із запропонованих способів побудови похідних балансових звітів може використовуватись для прийняття стратегічних управлінських рішень. Загалом застосування системи похідних балансових звітів дозволяє значно підвищити роль облікової системи та аналітичну цінність облікової інформації для системи стратегічного менеджменту.

Запропонована модель побудови похідного гіпотетичного стратегічного балансового звіту передбачає необхідність послідовного здійснення таких процедур (рис. 5.3).

На базі сформованого похідного гіпотетичного стратегічного балансу та проміжних балансів у розрізі виокремлених облікових агрегатів одержуються такі стратегічні аналітичні показники, на основі яких слід здійснювати розробку нових і коригування існуючих стратегій:

- чисті активи до здійснення інжинірингових проведення (балансова вартість);
- чисті активи після здійснення коригувань;
- стратегічні чисті активи;
- чисті пасиви (розраховані на основі справедливої вартості чистих активів при гіпотетичній реалізації).

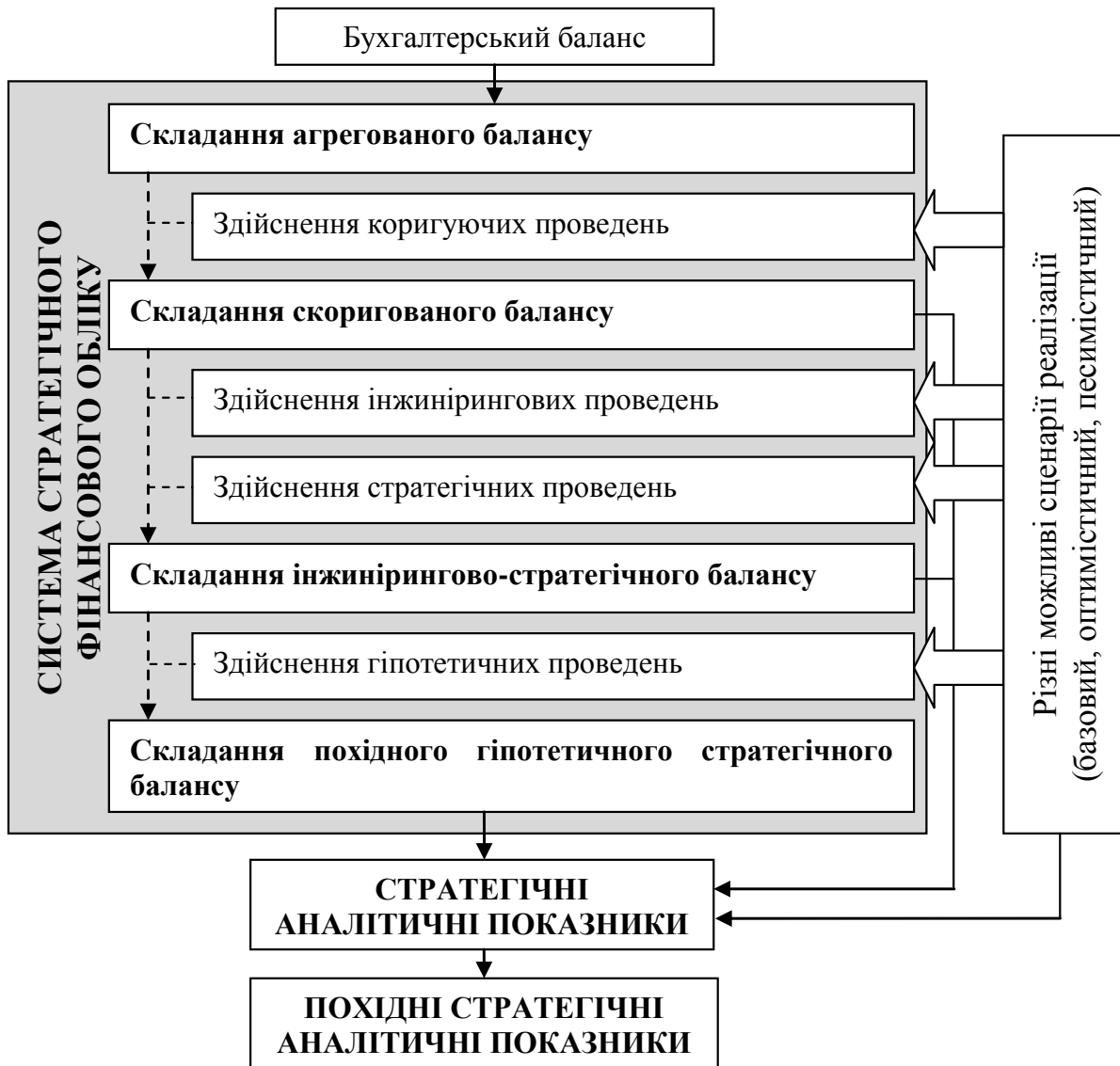


Рис. 5.3. Процедури складання похідного гіпотетичного стратегічного балансового звіту: аналітичний аспект

Виокремлення вищенаведеної групи показників базується на врахуванні критерію корисності інформації для прийняття стратегічних управлінських рішень, оскільки вони є найбільш релевантними та забезпечують можливість проведення аналізу в рамках будь-яких прийнятих на підприємстві моделей стратегічного управління.

Водночас слід вказати на відсутність загальних підходів серед вчених щодо методики аналізу та інтерпретації аналітичних показників, що одержуються на основі похідних балансових звітів. Зокрема, недостатньо дослідженою є сутність та динаміка чистих активів і чистих пасивів підприємства в процесі формування та реалізації стратегії підприємства, відсутні моделі прийняття стратегічних управлінських рішень на основі інформації про стратегічні чисті активи та чисті активи після здійснення інжинірин-

гових проведеннь (трансформаційних, фрактальних, субстанційних, імунізаційних, хеджованих, інтегрованого ризику тощо).

Так, для оцінки вартості підприємства І. М. Богатая запропонувала використовувати показник вартості чистих пасивів, що дозволяє управляти процесом залучення капіталу з різних джерел, дотримуючись при цьому інтересів власників ефективно управляти власністю [25, с. 81–82]. Величина чистих пасивів встановлюється на основі врахування майбутніх доходів, що визначаються шляхом їх гіпотетичної реалізації. Вона характеризує величину зобов'язань перед власниками з врахуванням майбутніх доходів та з врахуванням погашення всіх зобов'язань, які пов'язані з використанням активів підприємства.

У зв'язку з тим, що при розрахунку вартості чистих пасивів використовується ринкова оцінка активів, показники вартості чистих активів та чистих пасивів не будуть збігатися. Існування такої невідповідності створює передумови для виявлення її причин та наслідків, що можуть бути використані в процесі формулювання, реалізації та коригування стратегії.

Дослідники пропонують різні варіанти інтерпретації причин виникнення невідповідності між показниками вартості чистих активів та чистих пасивів підприємства. Зокрема, О. М. Щемелев запропонував правило терміну відшкодування, засноване на порівнянні активів і зобов'язань підприємства з метою забезпечення рівності між надходженнями ресурсів та оплатою зобов'язань [294, с. 30]. На основі цього правила автор визначив три можливі економічні ситуації:

- позитивний розрив терміну відшкодування: активи перевищують зобов'язання;
- негативний розрив терміну відшкодування: активи становлять менш як зобов'язання;
- активи дорівнюють зобов'язанням, тобто наявний нульовий розрив терміну відшкодування або імунітет балансу.

Вищенаведені економічні ситуації в подальшому були покладені в основу розробки різноманітних моделей стратегічного управління підприємством та його окремими об'єктами. Так, Е. Л. Архіпов [14, с. 262] на основі порівняння показників хеджованих чистих пасивів з хеджованими чистими активами, що утворюються в результаті побудови похідного хеджованого балансу, виокремив три можливі варіанти управління резервною системою підприємства: активна, пасивна та нейтральна резервні системи.

Досліджуючи проблеми оцінки збалансованості стратегічного плану, Л. Н. Кузнецова та Ю. В. Денисевич розробили методику складання імунізаційного похідного балансового звіту, використання якого дозволяє під-

вищити ефективність управління і контролю за рівнем платоспроможності підприємства. На основі одержаних зі звіту показників чистих активів та чистих пасивів та їх порівняння можна визначити рівень резервного захисту підприємства (імунізації):

- чисті активи перевищують чисті пасиви – активна імунізація відображає неузгодженість активів та зобов'язань за строками, розмірами платежів і ризиками саме в активній частині і потребує додаткового залучення ліквідних ресурсів;

- чисті пасиви перевищують чисті активи – пасивна імунізація потребує більш раціонального використання ресурсів на інші цілі, тобто наявний їх вплив;

- чисті активи дорівнюють чистим пасивам – нульова імунізація характеризує узгодженість надходжень, впливів за термінами, розмірами, процентними ставками і ризиками [142, с. 64]. Відповідно до визначеного рівня імунізації здійснюються управлінські рішення, орієнтовані на забезпечення збалансованості стратегічної пропозиції.

Для управління резервною системою і ризиками підприємства в умовах невизначеності О. В. Кузнецова [141, с. 117] пропонує розраховувати маржу безпеки, яка є різницею між вартістю чистих пасивів (визначається на основі оцінки чистих активів за справедливою вартістю із врахуванням хеджування вартості чистих активів та інтегрованих ризиків за мінусом довгострокових і короткострокових зобов'язань) та балансовою вартістю чистих активів. На основі одержаного показника маржі безпеки приймаються стратегічні рішення про достатність капіталу підприємства для забезпечення необхідного рівня його безпеки.

Використовуючи як основу модель економічних ситуацій, О. М. Щемелева, Т. Н. Музика визначили три зони платоспроможності сільськогосподарських підприємств, ідентифікація яких здійснюється в результаті аналізу показників маркетингового похідного балансу – вартості чистих активів у балансовій і ринковій оцінках та вартості чистих пасивів у справедливій оцінці:

- активна зона – з перевищенням чистих активів порівняно з нормативом (вільні грошові ресурси);

- пасивна зона – при нестачі чистих активів порівняно з нормативом (нестача грошових ресурсів);

- нейтральна зона характеризується рівністю фактичної вартості чистих активів з відповідним нормативом [180, с. 236]. Таким чином, використовуючи показники маркетингового похідного балансу, що дозволяють

виявити вид зони платоспроможності сільськогосподарських підприємств, з'являється можливість проведення оцінки ефективності стратегії продажів із врахуванням впливу покупців, форм, каналів збуту продукції на платоспроможний стан сільськогосподарського підприємства.

На думку П. Є. Шуміліна, при аналізі стратегічних балансових звітів слід порівнювати між собою такі показники, в результаті чого можуть робитись відповідні висновки:

- вартість чистих пасивів порівнюється з балансовими чистими активами і робиться висновок про загальні зміни власності;
- чисті пасиви порівнюються зі спеціалізованими чистими активами і робиться висновок про причини зміни власності;
- використовуючи отримані дані, приймаються оперативні тактичні та стратегічні рішення щодо управління підприємством [292, с. 5].

Як зазначає Т. В. Сідоріна, у Німеччині будь-яка перевірка підприємства починається зі складання нульового балансу на базі умовної реалізації активів і задоволення зобов'язань і шляхом порівняння чистих пасивів на початок і кінець періоду [222, с. 2].

За даними стратегічного похідного балансового звіту, розробленого Т. О. Графовой, можуть бути обраховані і прийняті рішення за трьома етапами стратегічного розвитку з визначенням зміни чистих активів у ринковій і чистих пасивів у справедливих оцінках [74, с. 43]. За результатами аналізу їх співвідношення, приймаються рішення щодо управління джерелами фінансування підприємства в стратегічному аспекті.

Відображаючи в прогностному похідному балансі основні прогнозовані фактори зовнішнього впливу (стратегічні проведення), на думку Е. С. Аракельянц [12], відбувається зміна показників власності: чистих активів і чистих пасивів. Перший з них характеризує вартість власності, що залишається в розпорядженні власників після погашення зобов'язань, а другий – структуру прогнозованого капіталу, що залишається на підприємстві за умови гіпотетичної реалізації активів за ринковою оцінкою.

Проведений вище аналіз поглядів дослідників дозволяє встановити, що в процесі стратегічного управління підприємством або стратегічною бізнес-одиницею можуть бути використані показники вартості чистих активів та чистих пасивів, їх динаміка, а також співвідношення між ними на початок і кінець звітної періоду. Економічна інтерпретація цих показників та їх співвідношення залежить від порядку їх розрахунку, тобто від обраних процедур складання похідного гіпотетичного стратегічного балансового звіту. Визначальну роль у даному процесі відіграє порядок оцінки господарських подій (у частині прогностичних операцій та відображення

об'єктів зовнішнього середовища), які нерегламентовані чинним бухгалтерським законодавством та відносно яких на рівні підприємства або стратегічної бізнес-одиниці застосовуватиметься професійне судження бухгалтера.

Відповідно до розробленої процедурної моделі складання похідного гіпотетичного стратегічного балансового звіту запропоновано таке розуміння показників, що використовуються в системі стратегічного менеджменту (табл. 5.4).

Таблиця 5.4

Стратегічні аналітичні показники, що розраховуються на основі даних стратегічного фінансового обліку

<i>№ з/п</i>	<i>Назва показника</i>	<i>Характеристика</i>
1	Вартість чистих активів після здійснення коригувань (ЧАК)	Відображає реальну вартість чистих активів підприємства, що враховує їх потенційні надходження і витрачання, зміну їх вартості внаслідок зміни стратегії та введення до їх складу об'єктів, необхідних для потреб стратегічного управління, що не передбачені національними П(С)БО.
2	Стратегічні чисті активи (СЧА)	Це вартість чистих активів підприємства, уточнена шляхом здійснення їх коригувань (потенційних, внаслідок зміни стратегії, розширення предмета обліку) та інжинірингових і стратегічних проведень. Відображає вартість чистих активів з позиції обраної стратегії та факторів, що відіграють важливу роль в її формуванні і реалізації.
3	Чисті пасиви (ЧП)	Визначаються як різниця між вартістю переоцінених чистих активів за справедливою вартістю в момент їх гіпотетичної реалізації та вартістю довгострокових і поточних зобов'язань. Характеризує вартість підприємства з позиції можливості наявних активів приносити майбутні економічні вигоди та погашати наявні довгострокові та поточні зобов'язання.

У результаті порівняння показника чистих пасивів із показником чистих активів, що розраховується за традиційним підходом, визначається вартісний ефект, за допомогою якого можна приймати стратегічні рішення на основі загальних змін власності за реалізації відповідних стратегічних альтернатив.

Порівнюючи між собою значення показника стратегічних чистих активів та чистих пасивів, одержується стратегічний вартісний ефект, на основі якого можна визначити причини, що зумовлюють зміни структури власності, здатність погашати довгострокові та поточні зобов'язання. Зокрема, з'являється можливість встановити, наскільки від конкретних стратегічних або інжинірингових операцій залежатиме відхилення показника стратегічних чистих активів від чистих пасивів у результаті гіпотетичної реалізації наявних активів за справедливою вартістю.

Окрім загальних аналітичних показників для прийняття стратегічних управлінських рішень, також можуть використовуватись і похідні від них показники. Наприклад, І. М. Богатая [25, с. 92] запропонувала такі похідні показники, які можуть використовуватись власниками для оцінки капіталу підприємства, його збереження і нарощення в стратегічній перспективі: вартість чистих активів та вартість чистих пасивів на одного учасника або пайовика (залежно від організаційно-правової форми підприємства).

Російські дослідники С. В. Бесчетна та О. М. Євстаф'єва з метою забезпечення надання всебічної та об'єктивної інформації про вартість власного капіталу підприємства запропонували розраховувати показник «чисті пасиви на одну акцію», який відображатиме тенденції зміни власного капіталу. На думку авторів, запропонований показник близький за своїм змістом до грошового потоку на акцію та може використовуватись для оцінки віддачі власного капіталу через рівень прибутковості, а також приріст власності у вартісному вираженні і величину коштів, що підлягають розподілу серед власників [22, с. 92]. Вважаємо, що цей показник також може бути використаний у системі стратегічного менеджменту, оскільки дозволяє охарактеризувати наявне на підприємстві майно на основі встановлення майбутньої вартості чистих активів, а також з урахуванням погашення поточних і довгострокових зобов'язань, що стосуються цього майна.

Для підвищення ефективності стратегічного менеджменту підприємств в якості доповнення до існуючих індикаторів стратегічного розвитку пропонуємо використовувати показник стратегічної доходності:

$$СПД = (СЧА_1 - СЧА_0) / СЧА_0,$$

де *СПД* – стратегічна доходність підприємства;

СЧА₁ – вартість стратегічних чистих активів у поточному звітному періоді;

СЧА₀ – вартість стратегічних чистих активів у попередньому звітному періоді.

Показник стратегічної дохідності відображає дохідність стратегічних ініціатив у конкретному звітному періоді порівняно з попереднім, в яких здійснюються інжинірингові та стратегічні проведення. Також даний показник може бути використаний для порівняння наявних стратегічних альтернатив та обрання із них найбільш прийнятної в контексті показників конкретного звітнього періоду.

Визначальною особливістю похідних стратегічних аналітичних показників є те, що вони можуть використовуватись лише на стадії реалізації обраної стратегії з метою забезпечення:

- порівняння ефективності однієї обраної стратегії підприємства або стратегічної бізнес-одиниці з іншою чи зі стратегіями інших підприємств або їх окремих стратегічних бізнес-одиниць;

- порівняння ефективності реалізації обраної стратегії в різних звітних періодах.

Відповідно похідні стратегічні аналітичні показники є засобом підтримки стратегічного менеджменту на етапі оцінювання та контролю стратегії, що дозволяє покращити процес її моніторингу та виступає основою для прийняття рішень про її коригування. Набір таких показників визначається залежно від наявних інформаційних запитів суб'єктів, що приймають рішення щодо подальших перспектив реалізації та коригування стратегії.

З метою полегшення процедури здійснення стратегічного вибору на основі використання стратегічних аналітичних показників, що розраховуються на базі даних системи стратегічного фінансового обліку, розроблено модель аналітичної підтримки вибору стратегічних альтернатив (табл. 5.5).

При здійсненні вибору із наявних стратегічних альтернатив слід враховувати вартісний ефект на власність підприємства, який очікується одержати від реалізації стратегії. Він відображає вплив зміни чистих активів на основі їх справедливої оцінки на момент їх гіпотетичної реалізації. Іншим показником, необхідним для здійснення стратегічного вибору, є стратегічний вартісний ефект, що відображає співвідношення між гіпотетичною справедливою ціною власного капіталу підприємства та стратегічною вартістю чистих активів.

Для удосконалення якості облікової інформації та підвищення рівня її стратегічної орієнтації запропоновано розраховувати коефіцієнт адекватності облікової системи потребам стратегічного менеджменту. Даний коефіцієнт відображає, наскільки вартість стратегічних чистих активів відрізняється від балансової вартості чистих активів.

Таблиця 5.5

Модель аналітичної підтримки вибору стратегічних альтернатив

№ з/п	Стратегічні аналітичні показники	Значення стратегічних аналітичних показників у розрізі обраних варіантів реалізації стратегії			
		Стратегічна альтернатива 1	Стратегічна альтернатива 2	...	Стратегічна альтернатива n
1	Чисті активи (A)	A			
2	Чисті активи після здійснення коригувань (B)	B_1	B_2	...	B_n
3	Стратегічні чисті активи (C)	C_1	C_2	...	C_n
4	Чисті пасиви (D)	D_1	D_2	...	D_n
5	Вартісний ефект (E)	E_1	E_2	...	E_n
6	Стратегічний вартісний ефект (F)	F_1	F_2	...	F_n
7	Коефіцієнт адекватності облікової системи потребам стратегічного менеджменту (AQ)	AQ_1	AQ_2	...	AQ_n

Порядок розрахунку стратегічних аналітичних показників:

1. Значення показника вартості чистих активів (A) береться з похідного гіпотетичного стратегічного балансового звіту;

$$2. B = A \times x,$$

де x – умовний коефіцієнт коригування вартості чистих активів (може бути більший від одиниці (вартість скоригованих чистих активів перевищує вартість початкового оператора) або менший від одиниці (вартість скоригованих чистих активів перевищує вартість початкового оператора));

$$3. C = B + I + S,$$

де I – приріст (зменшення) вартості чистих активів після здійснення інжинірингових проведень;

S – приріст (зменшення) вартості чистих активів після здійснення стратегічних проведень.

4. Значення показника вартості чистих пасивів (D) береться з похідного гіпотетичного стратегічного балансового звіту.

$$5. E = D - A.$$

$$6. F = D - C.$$

$$7. AQ = C / A.$$

Існування відхилення даного показника від одиниці в будь-яку сторону (збільшення або зменшення) свідчить про застосування неадекватних з позиції стратегічного менеджменту облікових оцінок, що може бути причиною для проведення переоцінки балансових статей для приведення показника чистих активів підприємства у відповідності до адекватних економічних реалій. При реалізації конкретної з обраних стратегічних альтернатив буде одержане таке значення даного показника, що відображає її специфічні особливості та індивідуальний порядок реалізації зусиллями стратегічного менеджменту підприємства. Відповідно для кожної із стратегічних альтернатив значення даного показника буде відрізнятись, оскільки для кожної альтернативи здійснюються окремі коригуючі, інжинірингові та стратегічні проведення.

Важливу роль у процесі здійснення стратегічного вибору із наявних альтернатив на основі інформації із системи стратегічного фінансового обліку відіграє аналіз можливих стратегічних сценаріїв. Сценарний аналіз розвитку обраної стратегії забезпечує надання відповіді на таке запитання: «Що буде, якщо?..». Це передбачає аналіз можливих альтернативних варіантів здійснення інжинірингових дій і настання стратегічних подій, які впливають на стратегічні аналітичні показники.

На сьогодні проблема неможливості бухгалтерського відображення стратегічних альтернатив в обліковій системі підприємства є однією з основних проблем, що зумовлює неадекватність облікової інформації запитам стратегічного менеджменту. Зокрема, на думку В. В. Лесняка, необхідною є розробка обліково-аналітичного забезпечення процесу визначення багатоваріантності реалізації адаптивних можливостей і вибору оптимального варіанта стратегії [156, с. 7–8]. О. Харламова наголошує на необхідності аналізу альтернативних варіантів прогнозованої облікової інформації відповідно до дерева управлінських рішень [266, с. 15]. І. В. Івашковська зазначає, що відсутність культури аналізу альтернативних можливостей є одним з істотних обмежень бухгалтерської традиції аналізу компанії з точки зору завдань управління та розробки стратегічного бачення [111, с. 14–15].

Альтернативні сценарії в процесі складання похідного гіпотетичного стратегічного балансового звіту можуть бути розроблені на таких стадіях:

- здійснення коригуючих проведенень;
- здійснення інжинірингових проведенень;
- здійснення стратегічних проведенень;
- здійснення гіпотетичних проведенень.

Для забезпечення їх адекватної інтерпретації та перевірки обраного варіанта реалізації стратегії необхідним є проведення аналізу впливу альтернативних сценаріїв на стратегічні аналітичні показники, що пропонується здійснювати за допомогою такої моделі (табл. 5.6).

Таблиця 5.6

Модель аналізу впливу сценаріїв реалізації стратегії
на аналітичні показники*

№ з/п	Стратегічні аналітичні показники	Значення стратегічних аналітичних показників у розрізі сценаріїв реалізації стратегії		
		Сценарій 1 (базовий)	Сценарій 2 (оптимістичний)	Сценарій 3 (песимістичний)
1	Чисті активи (A)	A		
2	Чисті активи після здійснення коригу- вань (B)	B_1	B_2	B_3
3	Стратегічні чисті ак- тиви (C)	C_1	C_2	C_3
4	Чисті пасиви (D)	D_1	D_2	D_3
5	Вартісний ефект (E)	E_1	E_2	E_3
6	Стратегічний вартіс- ний ефект (F)	F_1	F_2	F_3

Розроблена модель дозволяє встановити вплив різних сценаріїв реалізації стратегії на обрану стратегію підприємства або стратегічної бізнес-одиниці шляхом ідентифікації впливу на значення стратегічних аналітичних показників.

Виокремлення трьох класичних видів сценаріїв (базового, оптимістичного та песимістичного) є базисом для побудови системи стратегічного планування на основі використання стратегічних аналітичних показників, дозволяючи аналізувати і планувати нестандартні ситуації, що можуть мати як сприятливі результати, так і несприятливі наслідки. Аналіз значень стратегічних аналітичних показників за кожним із визначених сценаріїв дозволяє оцінити можливі варіанти реалізації обраної стратегії, сформулювати набір стратегічних управлінських дій та заходів, за допомогою яких можна забезпечити досягнення окреслених стратегічних цілей.

Загалом застосування сценарного планування стратегічних аналітичних показників дозволяє:

* Значення стратегічних аналітичних показників за кожним з визначених сценаріїв розраховуються в порядку, визначеному в табл. 5.5.

- спроектувати всі можливі наслідки реалізації стратегії;
- узгоджувати виділені сценарії реалізації стратегії зі стратегічними цілями підприємства або стратегічної бізнес-одиниці;
- передбачити вплив факторів внутрішнього і зовнішнього середовища та налагодити систему захисту від них;
- сформулювати необхідні передумови для розробки ефективних стратегічних управлінських рішень, орієнтованих на досягнення конкурентних переваг.

5.3. Розвиток управлінського аналізу на основі інформації стратегічного управлінського обліку

Місце та роль управлінського аналізу в стратегічній аналітичній системі підприємства. Враховуючи сучасний рівень розвитку обліково-аналітичної системи підприємства та зростаючі запити суб'єктів прийняття стратегічних управлінських рішень, можна визначити такі напрями потенційного застосування облікової інформації в системі стратегічного менеджменту:

- облікова інформація, що допомагає оцінити поточну і визначити бажану конкурентну позицію підприємства на цільових ринках;
- облікова інформація, що характеризує різні варіанти стратегічного позиціонування (лідерство за витратами чи диференціація) на різних стадіях життєвого циклу підприємства або стратегічної бізнес-одиниці;
- аналіз матеріальних та нематеріальних ресурсів підприємства з особливою орієнтацією на об'єкти, вартість яких значною мірою залежить від ситуації на ринку (торговельні марки та інші активи, оцінені за ринковим підходом) і які є індикатором вартості компанії, яку створює продукція підприємства на ринку;
- аналіз ланцюжків вартості підприємства або стратегічної бізнес-одиниці порівняно іншим ланцюжками або з конкурентами;
- аналіз елементів ланцюжків вартості підприємства або стратегічної бізнес-одиниці порівняно з іншими його елементами;
- оцінка потенційного впливу змін внутрішнього та зовнішнього середовища на підприємство або стратегічну бізнес-одиницю.

Зі стрімким розвитком і поступовим ускладненням господарських відносин значно зростає потреба в налагодженні аналітичної роботи підприємств, зокрема і в частині обробки інформації стратегічного характеру, що є однією з основних передумов для подальшого розвитку комп'ютерно-інформаційних систем підприємства. Одним із дієвих та ефективних засобів обробки та інтерпретації такої інформації є управлінський аналіз як концепція інформаційної підтримки прийняття управлінських рішень, основні завдання якої – виявлення та ідентифікація загроз і можливостей, пов'язаних із реалізацією стратегічних альтернатив, та формулювання проектів управлінських рішень, спрямованих на їх подолання або ефективно застосування.

На думку Н. В. Козлюк, в обліково-аналітичному комплексі сільськогосподарських підприємств, що забезпечує систему управління виробництвом необхідними інформаційними даними, головні функції виконує управлінський аналіз, що сприяє виявленню резервів збільшення виробництва продукції [127, с. 131]. Відповідно управлінський аналіз є одним з основних засобів обробки та інтерпретації інформації, необхідної для прийняття тактичних і стратегічних рішень на сільськогосподарських підприємствах.

Застосування управлінського аналізу як інструментарію для обробки інформації стратегічного управлінського обліку на підприємстві дозволяє забезпечити:

- переорієнтацію управлінського процесу та всіх його функціональних підсистем, зокрема системи бухгалтерського обліку, на досягнення стратегічних цілей, що забезпечують одержання конкурентних переваг;
- уточнення змісту функцій управління (планування, організації, мотивації, контролю та координації) шляхом підвищення рівня їх інформаційно-аналітичного забезпечення;
- скорочення кількості управлінських звітів, які не використовуються в системі стратегічного менеджменту;
- формування карт відповідності стратегічних аналітичних звітів потребам стратегічного менеджменту;
- встановлення взаємозв'язку між обліковими даними стратегічного характеру, аналітичними розрахунками та стратегічними управлінськими рішеннями шляхом розмежування рівня доступу суб'єктів збору, обробки й інтерпретації та суб'єктів прийняття рішень;
- зміну місця і ролі обліково-аналітичних працівників у системі стратегічного менеджменту підприємства;

– одержання набору показників, які можуть бути використані в процесі формулювання, впровадження, моніторингу, оцінювання і контролю стратегії.

Серед вітчизняних і зарубіжних вчених відсутнє єдине та загальне розуміння взаємозв'язку між управлінським аналізом і системою стратегічного управлінського обліку. Існуючі на сьогодні підходи вчених-обліковців у цій сфері можна подати таким чином (рис. 5.4).



Рис. 5.4. Існуючі підходи до розуміння взаємозв'язку управлінського аналізу та стратегічного управлінського обліку

Згідно з 1-им підходом, система стратегічного управлінського обліку виступає системою, яка надає інформацію стратегічного характеру для прийняття відповідних управлінських рішень. У рамках стратегічної аналітичної підсистеми за її обробку та інтерпретацію відповідає система управлінського аналізу. Особливості її побудови залежать від методів, які покладені в основу побудови системи стратегічного управлінського обліку підприємства або стратегічної бізнес-одиниці.

Зокрема, такого підходу дотримується В. А. Маняєва, зазначаючи, що на підставі даних стратегічного управлінського обліку здійснюється аналіз зовнішнього і внутрішнього середовищ організації, результати якого є важливою умовою для обґрунтування та структурування чинників, що визначають взаємозв'язок поточного і майбутнього станів економіки суб'єкта господарювання. Кількісна визначеність цих факторів досягається за допомогою відповідних показників, які є вихідною базою для контролю і регулювання в прийнятті управлінських рішень стратегічного характеру [168,

с. 249]. При цьому також обов'язково слід враховувати, що одержана облікова інформація стратегічного характеру перед розробкою аналітичних показників має бути оцінена та оброблена, оскільки із системи управлінського обліку вона може надходити в неповністю формалізованому вигляді, наприклад, у вигляді нефінансових показників. Особливо це стосується інформації про зовнішнє середовище підприємства, де в багатьох випадках показники, що використовуються для його характеристики, можуть мати якісну оцінку (наприклад, рівень ризику в стратегічній бізнес-зоні тощо).

Згідно із 2-им підходом, система управлінського аналізу розглядається як одна зі складових системи стратегічного управлінського обліку, яка в такому випадку може бути прирівняна до системи управління підприємством загалом. Зокрема, С. П. Суворова розглядає стратегічний управлінський аналіз як інформаційну базу управлінського обліку [236, с. 42–43]. І. Г. Ушанов зазначає, що одним з найважливіших напрямів застосування стратегічного управлінського обліку в організації є отримання та аналіз порівняльної інформації про становище на ринку суб'єкта господарювання щодо його конкурентів [258, с. 170]. Таким чином, автор наділяє систему стратегічного управлінського обліку аналітичними функціями, що свідчить про розуміння ним системи управлінського аналізу як одного із його компонентів. А. В. Глущенко теж дотримується поглядів, що система стратегічного обліку не є суто обліковою системою, а це обліково-аналітична система, яка забезпечує менеджерський апарат правильною, повною та оперативною інформацією для ефективного досягнення стратегічних цілей [65, с. 172].

На нашу думку, застосування 2-го підходу до розуміння взаємозв'язку управлінського аналізу та стратегічного управлінського обліку порушує існуючі традиції побудови обліково-аналітичних систем підприємства, що значно ускладнює можливості її практичної реалізації в умовах застосування сучасних інформаційно-комп'ютерних систем і технологій. Відповідно більш доцільним для побудови аналітичної системи підприємства є використання 1-го підходу, згідно з яким система стратегічного управлінського обліку відповідає за збір, структурування та узагальнення інформації стратегічного характеру, а система управлінського аналізу – за її обробку та інтерпретацію.

Розвиток управлінського аналізу ланцюжків вартості: теоретичні аспекти. На сучасному етапі розвитку системи обліково-аналітичної підтримки стратегічного менеджменту дослідники приділяють значну увагу актуалізації проблематики застосування концепції ланцюжків вартості як її основи. Зокрема, на думку А. Ф. Дятлової, для забезпечення ефектив-

ного управління затратами аграрної організації на основі використання системи стратегічного обліку необхідно здійснити побудову ланцюжка вартості сільськогосподарського виробництва (рослинництва, тваринництва) відповідно до особливостей технології виробництва, на основі якого слід проводити аналіз витрат за етапами технологічного циклу сільськогосподарського виробництва і переробки сільськогосподарської продукції (біологічних активів) [91, с. 35]. Подібної позиції також дотримується І. М. Богатая. На її думку, для прийняття стратегічних рішень доцільно використовувати концепцію ланцюжка вартості і зіставляти дані про витрати і доходи щодо окремих ланок. Даний підхід більшою мірою відповідає стратегічній спрямованості процесно-орієнтованого управління [24, с. 18]. У складі концепції ланцюжків вартості можна визначити окремих напрям – аналіз ланцюжків вартості, що є процесом ідентифікації основних та допоміжних типів діяльності, які збільшують вартість кінцевого продукту, а також аналіз заходів щодо можливості зниження витрат або збільшення диференціації. Метою реалізації такого напрямку є пошук можливих шляхів покращання результатів функціонування основних та допоміжних типів діяльності і взаємодії між ними, що сприятиме ідентифікації основних компетенцій підприємства, за допомогою ефективного використання яких можна одержати конкурентні переваги.

Згідно з розумінням у сільському господарстві концепції ланцюжка вартості як сукупності входів, процесів і потоків «від ферми до виделки», аналіз ланцюжка вартості слід розглядати як оцінку акторів (приватних і державних підприємств) і факторів, що впливають на продуктивність галузі та відносини між учасниками з метою виявлення основних проблем, що перешкоджають підвищенню ефективності, продуктивності та конкурентоспроможності промисловості, а також для пошуку шляхів їх подолання [317, с. 18].

На нашу думку, аналіз ланцюжків вартості є одним із видів управлінського аналізу як основного джерела інформації, для проведення якого потрібна система стратегічного управлінського обліку, побудованого на базі концепції ланцюжків вартості. Взаємозв'язок між вищенаведеними системами може бути представлений таким чином (рис. 5.5).

Причиною необхідності впровадження аналізу ланцюжків вартості в діяльність підприємств є недоцільність використання лише показників грошових потоків, доходів або прибутку як основного індикатора його конкурентних переваг. На сьогодні набагато важливішу роль з позиції стратегічного менеджменту відіграє показник вартості підприємства, причини змін якого і фактори, що впливають на нього, можна визначити за допомогою застосування концепції ланцюжка вартості.

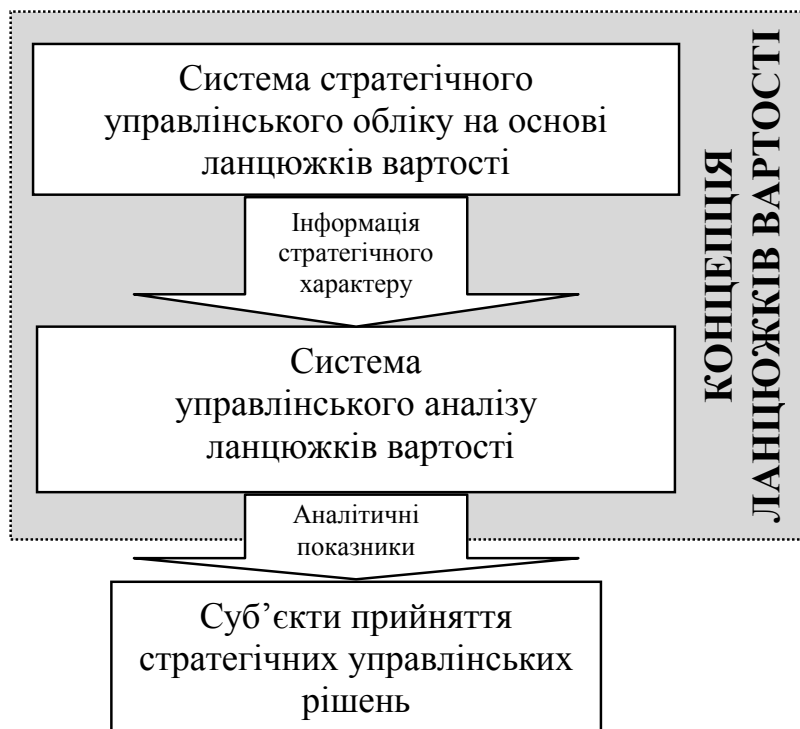


Рис. 5.5. Місце концепції ланцюжків вартості в системі обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту

З іншого боку, аналіз ланцюжків вартості дозволяє сформувати нові підходи до аналізу витрат у контексті стратегічної перспективи. Зокрема, відбувається розширення моменту початку здійснення їх аналізу (не лише на етапі закупівлі) та моменту завершення (не лише на стадії продажу), а й на інших складових ланцюжка вартості (дослідження і розробка продукції, післяпродажне обслуговування тощо). Таке предметне розширення управлінського аналізу витрат в умовах комп'ютеризації аналітичної діяльності створює нові інформаційні розрізи, дозволяючи сформувати нові моделі прийняття стратегічних управлінських рішень.

Використовуючи концепцію ланцюжка вартості, що сформована на базі даних стратегічного управлінського обліку, підприємство може отримати перевагу в конкурентній боротьбі такими шляхами:

- кращим порівняно з конкурентами управлінням внутрішніми і зовнішніми чинниками зміни вартості шляхом здійснення управління собівартістю продукції, робіт, послуг;
- перепроєктування ланцюжка вартості на основі даних стратегічного управлінського обліку, що дозволяє знизити витрати і собівартість продукції;
- раціональним управлінням портфелем (наприклад, відмова від виробництва тих видів продукції, які не підвищують цінності);

- реструктуризацією (наприклад, зниження витрат і собівартості, отримане за рахунок позитивних синергетичних ефектів);
- перенесенням знань в іншу галузь;
- розподілом активів (наприклад, передача в оренду активів, які раніше спричинювали збитки) [84, с. 14].

На думку М. Кірлі, використання аналізу ланцюжків вартості в системі стратегічного управління витратами допомагає компанії оцінювати та покращувати своє стратегічне становище шляхом:

- поліпшення якості через покращання розуміння вимог клієнтів, коли продукція збирається на основі врахування декількох вхідних сигналів (наприклад, автомобілі, комп'ютери тощо);
- удосконалення способів оцінки конкурентних позицій витрат, що тим самим покращує стратегічне позиціонування;
- скорочення проміжку часу у випадку наявності значної взаємозалежності між учасниками в ланцюжку вартості;
- зменшення витрат шляхом зосередження уваги на тих сферах, які потребують зниження витрат і реконфігурації ланцюжка вартості [328, с. 312].

У літературі зі стратегічного менеджменту виділяється два основних види стратегій, які можуть розроблятися на рівні підприємства або стратегічної бізнес-одиниці з метою досягнення конкурентних переваг:

1) *переваги в витратах*, яка полягає в тому, що підприємство або стратегічна бізнес-одиниця, щоб досягти стратегічних переваг над своїми конкурентами, мають здійснювати власну діяльність з більш низькими витратами;

2) *диференціація*, що передбачає такий спосіб здійснення своєї діяльності, щоб відбувалась диференціація продукції або послуг (продуктова диференціація, сервісна диференціація, брендинг), яка передбачає створення більшої цінності для споживачів при незмінній вартості.

Для реалізації кожного із двох видів розглянутих стратегій може використовуватись концепція стратегічного управлінського обліку витрат на основі ланцюжків вартості та проводиться управлінський аналіз ланцюжків вартості.

У результаті здійснення аналізу ланцюжків вартості підприємства або стратегічної бізнес-одиниці можуть прийматись різні види стратегічних управлінських рішень. Зокрема, класиками у сфері стратегічного менеджменту виділяються такі результати аналізу ланцюжка вартості, які використовуються в процесі прийняття рішень:

– виокремлення стратегічно важливих видів діяльності для кращого розуміння картини витрат і визначення потенційних джерел диференціації. Конкурентні переваги одержує та компанія, яка здійснює стратегічно важливі види діяльності з меншими витратами чи більш ефективно, ніж конкуренти [198, с. 68];

– виявлення тієї ланки ланцюжка вартості, яка пов'язана з найбільшими витратами виробництва товару або послуги. Важливе значення має досягнення переваги щодо витрат у тій ланці ланцюжка, де створюється основний обсяг доданої вартості [1, с. 49];

– перегляд ланцюжка вартості з метою отримання доволі значної економії, зокрема для виявлення всіх найбільш витратних його ланок, які можна усунути або скоротити шляхом оптимізації діяльності. Найкращий спосіб – відмова від посередників у каналах розподілу [2, с. 269].

Окремі аспекти використання управлінського аналізу вартості також розкриваються в працях сучасних дослідників. Так, на думку Н. І. Пономарьової, загалом аналіз ланцюжка вартості дозволяє виявити види діяльності, що сприяють додаванню вартості, і види діяльності, в яких відбувається «проїдання» вартості, здійснити порівняння з вартісним ланцюжком конкурентів. На основі такого методу менеджери можуть приймати і обґрунтовувати рішення про перепроєктування ланцюжка вартості конкретного підприємства, орієнтованого на використання конкурентних переваг [197, с. 67]. Аналіз ланцюжка вартості є інформаційною передумовою для проведення реінжинірингу бізнес-процесів підприємства, що виділяються на основі врахування їх ролі в процесі формування його вартості.

Одним з основних результатів проведення аналізу ланцюжка вартості є формування емпірично підтверджених передумов для проведення його перепроєктування (трансформації) або удосконалення. Рішення такого характеру є компетенцією стратегічного менеджменту, оскільки від їх ефективності наряду залежить реалізація стратегії підприємства або окремої стратегічної бізнес-одиниці.

Д. Аакер запропонував два можливих підходи до проведення перепроєктування існуючого ланцюжка вартості шляхом здійснення вертикальної інтеграції:

– «інтеграція вперед» наявна у випадках, коли фірма об'єднує останні стадії ланцюжка вартості і просування товару на ринок, наприклад, коли виробник придбаває мережу роздрібних магазинів;

– «інтеграція назад» – це рух у зворотний бік, коли виробник інвестує кошти в джерела сировини і матеріалів [2, с. 374].

Загалом здійснення вертикальної інтеграції на основі аналізу ланцюжків вартості має такі потенційні переваги і недоліки для конкретного підприємства або стратегічної бізнес-одиниці (табл. 5.7).

Таблиця 5.7

Переваги та недоліки вертикальної інтеграції за Д. Аакером
[2, с. 374]

<i>Переваги</i>	<i>Недоліки</i>
Доступ до джерел поставок або до споживачів готової продукції	Поява ризиків управління за новими відмінними видами бізнесу
Більш повний контроль над якістю товару або послуги	Зниження стратегічної гнучкості
Вхід у привабливу сферу бізнесу	

При здійсненні вертикальної інтеграції окремих складових ланцюжка вартості обов'язково слід враховувати особливості прийнятої стратегії, а також провести детальний аналіз всіх потенційних вигід і витрат за умови внесення корективів у процес її реалізації. Одним з інструментів такого аналізу може бути побудова похідного стратегічного балансового звіту, який дозволяє провести аналіз зміни показників стратегічних чистих активів та чистих пасивів під впливом здійснення коригуючих інжинірингових проведення.

Удосконалення ланцюжка вартості («upgrade») передбачає проведення його технологічного удосконалення, що дозволить перейти до більш високого рівня рентабельності як окремих складових, так і ланцюжка вартості загалом. Зокрема, на думку Дж. А. Макдермота, удосконалення ланцюжка вартості – це перехід від низьковартісних до більш високовартісних видів господарської діяльності за рахунок використання наявних інноваційних можливостей та з метою забезпечення неперервного удосконалення процесів, продуктів і функцій [333, с. 104]. Процес удосконалення ланцюжка вартості передбачає необхідність модернізації:

– процесу створення доданої вартості за допомогою впровадження інноваційних продуктів і диференціації продуктів, інноваційних процесів та інноваційних маркетингових заходів;

– мережевих взаємозв'язків ланцюжка вартості шляхом обрання більш ефективних ринків та каналів збуту;

– форми управління через вибір більш ефективної організаційно-правової форми з горизонтальними і вертикальними партнерами по ланцюжку вартості.

Зростання ролі аналізу ланцюжків вартості в системі стратегічного менеджменту набуло значної популярності в останні роки, в результаті чого до систем бухгалтерського обліку та економічного аналізу почали висуватись нові вимоги в контексті необхідності задоволення нових інформаційних потреб. На сьогодні вчені у сфері бухгалтерського обліку приділяють значну увагу проблематиці обліково-аналітичного забезпечення процесів вертикальної інтеграції. Зокрема, як зазначають Р. Гаррісон, Е. Норін та П. Брюер, вертикальна інтеграція розповсюджена доволі широко. Деякі компанії управляють всією діяльністю в ланцюжку вартості – від видобутку сировини до розподілу готової продукції і забезпечення післяпродажної підтримки. Інші компанії зосереджуються на фінішному виробництві, закупаючи компоненти і матеріальні ресурси для випуску готового продукту. Рішення про те, чи виконувати самостійно одну з дій зі створення деякого ланцюжка вартості, чи закуповувати продукти і послуги зі створення цієї ланки у зовнішнього постачальника, називається рішенням «виробляти чи купувати». Рішення «виробляти чи купувати» стосуються не тільки виробництва, а й вирішення дослідницьких завдань, післяпродажного обслуговування та інших дій [64, с. 568].

На думку К. Друрі, координація окремих складових ланцюжка вартості в єдиний і узгоджений процес створює умови для підвищення ступеня задоволення споживачів, особливо з точки зору ефективності витрат, якості та поставок. Ланцюжок вартості зручно розглядати і очима споживачів. При цьому кожна його ланка може вважатися замовником для попередньої ланки, що відіграє роль постачальника. Якщо кожна ланка в ланцюжку вартості спроектована так, що воно задовольняє запити проміжних споживачів, то і задоволення кінцевого споживача в цьому випадку буде забезпечено. Крім того, при розгляді кожної ланки в ланцюжку вартості як зв'язку між сусідніми постачальником і замовником думка замовників може бути використана як корисний зворотний зв'язок, необхідний для оцінки якості послуг, що надаються постачальником. У цьому випадку легше виявляти можливості для вдосконалення видів діяльності в ланцюжку вартості загалом [90, с. 16–17]. Таким чином, на сьогодні майже неможливо побудувати ефективно діючу систему стратегічного та бюджетного планування підприємства або стратегічної бізнес-одиниці без врахування результатів аналізу ланцюжків вартості, зокрема можливостей здійснення вертикальної інтеграції.

Методичні аспекти управлінського аналізу ланцюжків вартості.

Для виживання вітчизняним підприємствам в умовах швидкоплинних змін на світових товарних та фінансових ринках слід забезпечити сталі конку-

рентні переваги, що можна досягти шляхом використання двох найбільш загальних способів: лідерство щодо витрат або диференціація. Для ефективної імплементації обох цих способів на підприємстві або застосування одного з них як базового має бути розроблена і впроваджена методика стратегічного управлінського аналізу на основі ланцюжків вартості як за-сіб інформаційної підтримки стратегічних управлінських рішень.

Для побудови методики управлінського аналізу ланцюжків вартості необхідно визначити основні цілі даного виду аналізу, що дозволить окреслити коло завдань, які потрібно вирішити на його основі, та сформулювати вимоги до вибору методів та аналітичних процедур, що мають бути базою такої методики. Загальною метою аналізу ланцюжків вартості є формування інформаційного забезпечення управлінських дій, які дозволяють сформувати конкурентні переваги, а також можливих варіантів використання цих переваг підприємством або стратегічною бізнес-одиноцею порівняно з конкурентами.

Серед дослідників існує значна кількість підходів до визначення цілей аналізу ланцюжків вартості, однак, на нашу думку, найбільш узагальнено та із врахуванням специфіки діяльності сільськогосподарських підприємств вони описані в праці Х. Тчейла та Дж. Кестера (табл. 5.8).

Таблиця 5.8

Основні цілі управлінського аналізу ланцюжків вартості сільськогосподарських підприємств [344, с. 2]

<i>Ціль</i>	<i>Що забезпечить досягнення цілі?</i>
Визначення витрат і рентабельності різних етапів ланцюжка створення вартості	Тільки розуміючи витрати й прибуток у сільському господарстві, а також інші етапи виробництва і дистрибуції до кінцевого ринку, суб'єкти управління можуть зрозуміти стимули для виробництва, переробки, і доставки продукції, а також стимули для поліпшення кожного з етапів ланцюжка вартості.
Розуміння складу витрат	Аналізуючи структуру витрат окремих учасників ланцюжка вартості, з'являється можливість визначити типи витрат, які становлять найбільшу частку в загальній вартості, а отже, зосередити увагу на конкретних сферах, де додаткові інвестиції або інші поліпшення можуть мати значний вплив на рентабельність.
Вимірювання конкурентоспроможності на ринку	Вивчення конкурентоспроможності на регіональних і глобальних ринках дозволяє виявити кращі можливості для заміни імпорту або здійснення експорту.

Визначення трьох вищенаведених цілей потрібно обов'язково врахувати як у процесі побудови системи облікового забезпечення управлінського аналізу ланцюжків вартості, так і під час розробки системи аналітичних показників, що використовуватимуться для прийняття стратегічних управлінських рішень.

Досягнення обґрунтованих цілей управлінського аналізу ланцюжків вартості загалом дозволяє стратегічному менеджменту або особам, відповідальним за процес складання планів і бюджетів на підприємстві, зосередитися на конкретних етапах ланцюжка вартості (основних та допоміжних типах діяльності), де вкладення додаткових інвестицій може мати найбільш вагомий вплив на рентабельність, конкурентоспроможність і подальше збільшення обсягів діяльності.

При цьому обов'язково слід враховувати, що загалом досягнення означених цілей дозволить одержати переваги в конкурентній боротьбі на основі двох шляхів: 1) кращого порівняно з конкурентами стратегічного управління витратами; 2) трансформування існуючого ланцюжка вартості.

Відповідно до визначених цілей аналізу на рівні конкретного підприємства або стратегічної бізнес-одиниці та враховуючи специфіку його / її діяльності, можуть бути сформульовані більш конкретні завдання аналізу ланцюжка вартості.

Існують різні методики практичної реалізації аналізу ланцюжків вартості. Однак найбільшого поширення набув підхід, запропонований Дж. К. Шанком і В. Говіндараджаном, які під час побудови і застосування ланцюжка вартості пропонують здійснювати такі кроки:

- 1) виявити ланцюжок вартості даної галузі і вказати витрати, доходи і активи для типів економічної діяльності, що створюють вартість;
- 2) встановити фактори, що зумовлюють затрати та регулюють кожний вид економічної діяльності;
- 3) створити стійку конкурентну перевагу за допомогою кращого, ніж у конкурентів, управління факторами затрат або шляхом реконфігурації ланцюжка вартості [285, с. 66].

Значна кількість вітчизняних та російських дослідників або розглядає і більш детально описує визначені авторами окремі кроки аналізу [198, с. 82; 29, с. 10; 229, с. 293], або повністю дублює запропонований ними підхід [284, с. 124]. Це зумовлено значною популярністю на території пострадянських країн монографії Дж. К. Шанка і В. Говіндараджана «Стратегічне управління витратами» (1999 р.), що фактично стала основною передумовою виникнення концепції стратегічного управлінського обліку в Україні.

На нашу думку, запропоновані Дж. К. Шанком і В. Говіндараджаном у 1993 р. етапи здійснення аналізу ланцюжків вартості стосуються не лише безпосередньо аналітичних процедур, а передбачають безпосереднє прийняття стратегічних управлінських рішень (зокрема крок 3). У підсумку можна констатувати неможливість безперешкодного застосування такого підходу в процесі побудови стратегічної аналітичної системи підприємства, оскільки вона порушує взаємозв'язки між окремими її підсистемами та загалом взаємозв'язки стратегічного менеджменту із системою її обліково-аналітичного забезпечення.

Надалі їх підхід був дещо розширений і доповнений, а також почав розглядатись не як відокремлена модель, а як один із підходів до здійснення стратегічного управління витратами підприємства. Так, Дж. Дж. Донелан та Е. А. Каплан запропонували уточнену модель проведення аналізу ланцюжків вартості (табл. 5.9).

Використання запропонованого підходу до реалізації аналізу ланцюжків вартості є ефективним інструментом стратегічного управління, оскільки дозволяє зберігати існуючі та сформувати нові конкурентні переваги. Водночас даний підхід є не лише аналітичним інструментом, а аналітично-управлінським інструментом відповідно до представленого Дж. Дж. Донеланом та Е. А. Капланом розуміння його сутності та порядку здійснення.

Подібного підходу до реалізації методики аналізу ланцюжків вартості також дотримується І. М. Маджид, визначаючи шість основних етапів:

- визначити типи діяльності, що створюють вартість, у складі ланцюжка вартості і розбити фірму на такі окремі типи;
- встановити відносну важливість різних типів діяльності у загальній вартості продукту;
- порівняти витрати за видами діяльності;
- визначити драйвери витрат;
- визначити зв'язки і взаємозалежності у ланцюжку вартості;
- виявити можливості для зниження витрат і / або збільшення вартості [331, с. 125].

Проведений аналіз існуючих підходів дослідників щодо ланцюжків вартості (Дж. К. Шанк і В. Говіндараджан, Дж. Дж. Донелан та Е. А. Каплан, І. М. Маджид) дозволяє встановити, що автори пропонують розуміти останній як комплексний обліково-аналітично-управлінський інструмент. Він передбачає дослідження функціональних можливостей продукції, що генерує вартість з точки зору споживачів (як у рамках ланцюж-

ка вартості, так і кінцевих споживачів) на різних етапах його створення, які ідентифікуються під час проведення такого аналізу, а також передбачає аналіз кожного визначеного виду діяльності, що генерує вартість.

Таблиця 5.9

Послідовність здійснення аналізу ланцюжків вартості
за Дж. Дж. Донеланом та Е. А. Капланом
(узагальнено на основі [315, с. 9–11])

<i>Назва етапу</i>	<i>Характеристика етапу</i>
1. Ідентифікація аналізу ланцюжків вартості	Різні типи діяльності створюють цінність по-різному. Вони містять різні витрати, різні драйвери витрат, різні активи, а також різний персонал. Передусім слід визначити структурні, процесуальні та оперативні типи діяльності. Структурні типи діяльності визначають основну економічну природу компанії. Процесуальні типи охоплюють всі аспекти діяльності фірми і відображають здатність компанії ефективно і результативно здійснювати процеси. Після визначення даних типів діяльності слід зосередитися на структурних і процесуальних видах, які забезпечують формування для компанії загальних конкурентних переваг.
2. Визначення стратегічних типів діяльності	Визначається, які типи діяльності є стратегічними на основі врахування ціннісних характеристик продукції. Аналітики мають знайти ці характеристики, перевірити можливість їх використання для створення цінності для майбутніх клієнтів.
3. Розподіл витрат за видами діяльності	Слід застосувати методи калькулювання витрат за різними видами діяльності, що належать до складу ланцюжка. Таке зосередження на процесах з доданою вартістю дозволить підвищити ефективність функціонування ланцюжка загалом.
4. Удосконалення управління різними видами діяльності в ланцюжку вартості	Для досягнення конкурентних переваг мають бути здійснені корективи в існуючому ланцюжку вартості у випадку виявлення невідповідності понесених витрат та обсягу вартості, який генерується на кожному з етапів, з метою підвищення ефективності управління ним порівняно з конкурентами. При цьому мають скорочуватися не всі витрати, а лише ті, які можуть негативно відобразитися на конкурентоспроможності.

Зарахування окреслених підходів дослідників до інструментів управлінського змісту пов'язано з тим, що ці автори займаються проблемами стратегічного управління витратами та стратегічного менеджменту підприємства, а не є дослідниками обліково-аналітичної сфери. Відповідно такі підходи в чистому вигляді не можуть використовуватись при побудові системи управлінського аналізу як складової стратегічної аналітичної системи. Водночас представлені дослідниками пропозиції щодо удосконалення аналізу витрат у розрізі типів діяльності та визначення вартості, що створюється в межах кожного із типів, мають бути враховані в ході розробки системи обліково-аналітичної підтримки стратегічного менеджменту на основі концепції ланцюжка вартості.

З метою побудови методики управлінського аналізу ланцюжків вартості, що базується на класичних традиціях вітчизняної обліково-аналітичної школи, запропоновано визначати два загальних етапи її здійснення, які можуть бути деталізовані на основі врахування специфіки діяльності досліджуваного підприємства або стратегічної бізнес-одиниці.

1. *Функціональний аналіз* ланцюжка вартості, що стосується ідентифікації та обґрунтування його основних параметрів: обмежень ланцюжка вартості; типів діяльності, що генерують вартість; типів суб'єктів, задіяних у функціонуванні визначених типів діяльності; оцінки обсягів фізичного руху продукції або послуг.

При здійсненні функціонального аналізу слід обов'язково враховувати, що:

– особливістю сільськогосподарських підприємств є те, що ланцюжки вартості в них визначаються на основі основного продукту, що виробляється (наприклад, кукурудза, бавовна тощо);

– основними видами діяльності, що генерують вартість на сільськогосподарських підприємствах, є: первинне виробництво, обробка (може містити допоміжні субланцюжки вартості), транспортування, обробка, зберігання, оптова та роздрібна торгівля;

– різні типи суб'єктів, які беруть участь у функціонуванні ланцюжка вартості, відіграють різну роль у даному процесі, що передбачає необхідність проведення їх класифікації за ступенем важливості для досягнення конкурентних переваг на основі досліджуваного ланцюжка;

– між учасниками ланцюжка вартості відбувається фізичний рух продукції за різними каналами до моменту досягнення кінцевого споживача, що зумовлює необхідність ідентифікації та аналізу цих обсягів для визначення вартості, що створюється на кожному з типів діяльності. Кількісна

оцінка також потрібна для більш детального розуміння структури ланцюжка вартості та визначення питомої ваги його учасників.

Враховуючи те, що здійснення функціонального аналізу ланцюжка вартості передбачає проведення аналізу специфіки діяльності підприємства із врахуванням особливостей обраної підприємством стратегії, його здійснення має бути покладено на представників відділу стратегічного менеджменту. На окремих його стадіях також можуть бути задіяні стратегічні бухгалтери-аналітики, зокрема на стадії аналізу обсягів фізичного руху продукції, де можуть використовуватись дані із корпоративної стратегічної обліково-аналітичної системи підприємства.

2. *Економічний аналіз* ланцюжка вартості передбачає оцінку понесених витрат та генерованої вартості загалом по ланцюжку вартості, а також на кожному із визначених типів діяльності в рамках ланцюжка вартості, та проведення аналізу переходу вартості від одного учасника ланцюжка до іншого.

Значну роль при здійсненні економічного аналізу ланцюжка вартості відіграє ідентифікація і виділення витрат у розрізі необхідних типів діяльності. Зокрема, як зазначають А. А. Томпсон та А. Дж. Стрікленд, найбільш важливе практичне значення аналіз ланцюжка цінностей має для виявлення співвідношення позиції фірми та її конкурентів щодо витрат. Для цього необхідне пряме зіставлення витрат кожного конкурента з поставки товару або послуги певної групи покупців або на конкретний сегмент ринку з витратами інших конкурентів [249, с. 134]. У розділі 4 запропоновані шляхи удосконалення системи стратегічного управлінського обліку, що дозволяють одержувати інформацію в необхідних аналітичних розрізах – за основними та допоміжними типами діяльності за видами продукції.

Одержання показника витрат у розрізі основних та допоміжних типів діяльності дозволяє проводити порівняльний аналіз витрат за такими напрямками:

1) порівняння із подібними складовими ланцюжка вартості (основний або допоміжний тип діяльності з відповідним типом). Це дозволяє визначити витратоємність одних елементів ланцюжка порівняно з іншими;

2) порівняння одержаного обсягу витрат щодо конкретного типу діяльності із загальними витратами в межах ланцюжка вартості. Таким чином можна визначити, як вписується окремий тип діяльності в загальний ланцюжок вартості підприємства або стратегічної бізнес-одиниці;

3) порівняння ланцюжка вартості або його окремих типів діяльності із подібним ланцюжком або типами діяльності іншого підприємства, що до-

зволяє перевірити відповідність ланцюжка вартості або його окремих елементів найкращим стандартам у сфері сільського господарства. Аналіз понесених витрат за видами діяльності і зіставлення з показниками конкурентів дозволяє визначити рівень конкурентоспроможності в розрізі витрат та сформувати передумови для коригування існуючої або розробки нової стратегії.

Якщо для порівняння показників обсягу витрат у межах одного підприємства або стратегічної бізнес-одиниці потрібно є лише наявність відповідним чином налагодженої системи стратегічного управлінського обліку на основі концепції ланцюжків вартості, то знаходження інформації про обсяги витрат у необхідних розрізах щодо підприємств-конкурентів є однією із найбільших проблем, оскільки в умовах сьогодення інформація про витрати, особливо про маркетингові витрати або понесені витрати на дослідження та розробки, на багатьох підприємствах відноситься до сфери конфіденційної інформації, а її поширення заборонено прийнятою політикою інформаційної безпеки.

Не менш важливим показником для проведення економічного аналізу ланцюжка вартості є обсяги вартості, що загалом формуються ланцюжком або окремим типом діяльності в його межах. На сьогодні існує значна кількість методичних підходів, які дозволяють оцінити як вартість підприємства загалом, так і його окремих складових (EVA, MVA, SVA, CVA та ін.), що детально висвітлено в працях вітчизняних дослідників М. В. Корягіна, О. А. Лаговської та Ю. Ю. Мороз.

На нашу думку, найбільш доцільним для оцінки загальної вартості ланцюжка сільськогосподарських підприємств є застосування концепції доданої вартості, яка широко використовується в Системі національних рахунків (2008 р.) та в галузі державної статистики. Логіка розрахунку доданої вартості під час розрахунку валового внутрішнього продукту відповідає порядку накопичення вартості по ланцюжку загалом та в розрізі його основних і допоміжних типів діяльності, які генерують вартість, що дозволяє її використовувати як базу при розрахунку управлінських аналітичних показників, необхідних для прийняття стратегічних рішень.

Так, згідно з п. 6.70 системи національних рахунків балансуючою статтею рахунка виробництва є додана вартість, названа так тому, що вона вимірює вартість, створену у виробництві. Оскільки рахунок виробництва може бути складений для інституційної одиниці або сектору, або закладу і галузі, додана вартість може бути обчислена для кожного з них [226, с. 115]. Відповідно для вимірювання вартості, створеної на кожному з етапів ланцюжка вартості, може бути використаний показник доданої вартості та похідні від нього показники – валова додана вартість та чиста додана вартість.

Додана вартість може бути виміряна на валовій або чистій основі, тобто до або після вирахування споживання основного капіталу:

а) валова додана вартість дорівнює вартості випуску мінус вартість проміжного споживання;

б) чиста додана вартість дорівнює вартості випуску мінус вартість проміжного споживання та споживання основного капіталу [226, с. 105].

Для їх обрахунку слід використовувати модель рахунка виробництва як один із елементів Системи національних рахунків (табл. 5.10).

Таблиця 5.10

Модель рахунка виробництва згідно
зі Системою національних рахунків 2008*

$D = A + B + C1 - C2$	Загальна вихідна вартість
	<i>A.</i> Дохід від продажів
	<i>B.</i> Власне кінцеве споживання
	<i>C1.</i> Вартість запасів у кінці періоду
	<i>C2.</i> Вартість запасів на початок періоду
<i>E</i>	Напівфабрикати
$F = D - E$	Валова додана вартість
<i>G</i>	Споживання основного капіталу
$H = F - G$	Чиста додана вартість

Вищенаведена модель може використовуватись для розрахунку чистої доданої вартості за кожним типом діяльності в аналізованому ланцюжку вартості. Показник чистої доданої вартості дозволяє встановити, скільки цінності створюється на кожному етапі ланцюжка цінності (за конкретним типом основної або допоміжної діяльності).

На основі розрахованих показників витрат і показників доданої вартості в розрізі стратегічно важливих типів діяльності як складових ланцюжка вартості можуть бути розраховані похідні аналітичні показники, що використовуватимуться для прийняття стратегічних управлінських рішень у цій сфері.

Загалом до показників, що розраховуються в рамках системи управлінського аналізу ланцюжків вартості, висуваються такі вимоги:

– орієнтованість на стратегічні цілі та об'єкти підприємства або стратегічної бізнес-одиниці з метою забезпечення вимірювання того, що намагається досягти керівництво;

* Сірим кольором виділено рядки, що віднімаються під час розрахунку показників доданої вартості.

– узгодженість із запитами менеджменту та власників на основі врахування можливих способів представлення інформації та подальших можливостей її використання;

– збалансоване використання всіх можливих інформаційних джерел, необхідних для розрахунку показника;

– інтегрованість із загальною системою аналітичних показників, що використовуються в системі стратегічного менеджменту, системою стратегічного обліку як основного джерела даних, системою підтримки прийняття стратегічних рішень тощо;

– необхідність перевищення вигід, що одержуються в результаті запровадження розрахунку показника порівняно із витратами, понесеними на такі розрахунки.

На сьогодні існує низка пропозицій сучасних дослідників щодо розрахунку похідних показників на основі аналізу ланцюжків вартості. Так, на думку І. Г. Ушанова, слід проводити аналіз рентабельності основних груп споживачів, який дозволяє виявити резерви збільшення загальної прибутковості організації шляхом оптимізації розподілу її ресурсів між основними клієнтськими групами [258, с. 172]. К. В. Філіпов пропонує здійснювати облік ланцюжків вартості постачальників і замовників при його побудові, а також розраховувати співвідношення позиції підприємства і його конкурентів на основі такого ланцюжка [265, с. 82]. Водночас наведені пропозиції авторів не повною мірою розкривають джерела одержання інформації, необхідні для розрахунку таких показників, види стратегічних рішень, на які вони орієнтовані, що не дозволяє їх безперешкодно використовувати в стратегічній аналітичній системі підприємства.

З метою підвищення ефективності стратегічного менеджменту на основі застосування концепції ланцюжка вартості запропоновано розраховувати показник співвідношення чистої доданої вартості та витрат за визначеними типами діяльності, що генерують вартість – рентабельність типу діяльності:

$$РТД = ЧДВ / ВТД,$$

де *РТД* – рентабельність типу діяльності;

ЧДВ – чиста додана вартість;

ВТД – витрати, понесені на функціонування визначеного типу діяльності.

Використовуючи одержані значення показників РТД за кожним із визначених типів діяльності в межах ланцюжка вартості, можна приймати стратегічні рішення щодо перегляду його структури, перепроєктування або удосконалення із врахуванням положень обраної стратегії підприємства.

Висновки до розділу 5

1. У сучасних умовах система аналітичної підтримки стратегічного менеджменту перебуває на стадії початкового розвитку, що зумовлює необхідність розробки загальної моделі аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств із застосуванням системного підходу. Як основу системи аналітичної підтримки запропоновано використовувати стратегічну аналітичну систему, яка забезпечуватиме встановлення взаємозв'язків між окресленими стратегічними цілями та системою аналітичних показників, між мотивацією працівників та обраною стратегією, а також оцінювання якості обраної стратегії.

2. Стратегічна аналітична система передбачає одержання інформації про стан внутрішнього і зовнішнього середовищ організації, сформовану з двох основних облікових джерел – стратегічного фінансового та стратегічного управлінського обліку. Її основними напрямками подальшого розвитку є:

- розвиток традиційного фінансового аналізу в напрямі забезпечення його стратегічної орієнтації;
- побудова системи фінансового аналізу стратегічної фінансової звітності;
- удосконалення системи управлінського аналізу на базі застосування спеціалізованих методів стратегічного обліку.

3. При побудові стратегічної аналітичної системи підприємства слід дотримуватись таких вимог:

- економічна доцільність;
- адресність і релевантність;
- відповідність стратегічним цілям підприємства;
- можливість проведення аналізу в розрізі стратегічних сегментів (стратегічних бізнес-одиниць);
- можливість проведення аналізу впливу факторів зовнішнього середовища;
- можливість надання деталізованої стратегічної інформації про основні фактори вартості підприємства.

4. З метою поєднання функцій ведення стратегічного обліку та аналітичної обробки одержаної стратегічної інформації на підприємствах запропоновано введення посади стратегічного бухгалтера-аналітика, що загалом дозволить забезпечити:

- відображення всіх видів фактів господарського життя, необхідних для формування облікової інформації стратегічного характеру;
- ведення стратегічного управлінського обліку за обраним методом;
- координацію аналітичної обробки стратегічної облікової інформації;
- підбір аналітичних показників і розробку проектів для прийняття стратегічних управлінських рішень.

5. З метою удосконалення фінансового аналізу в напрямі забезпечення його стратегічної орієнтації розроблено концептуальну основу його здійснення, практичне використання якої має сприяти наданню такої інформації:

- причини одержаних підприємством результатів і їх відповідності обраній стратегії підприємства або стратегічної бізнес-одиниці;
- вплив одержаних результатів на можливість подальшої реалізації обраної стратегії підприємства;
- вплив виявлених трендів компанії, галузі та економіки на показник майбутніх грошових потоків, що визначається із врахуванням оцінки наявної стратегії та на основі одержаних прогнозних показників;
- можливість здійснення обґрунтованого вибору нових альтернативних стратегічних ініціатив для розробки нових стратегій.

6. На основі запропонованої концепції стратегічного фінансового обліку розроблено модель аналітичної підтримки вибору стратегічних альтернатив і модель аналізу впливу сценаріїв реалізації стратегії на аналітичні показники, що ґрунтуються на використанні показників вартості чистих активів після здійснення коригувань, стратегічних чистих активів та чистих пасивів. Їх використання в практичній діяльності сільськогосподарських підприємств дозволяє значно полегшити процедури здійснення стратегічного вибору.

7. Враховуючи сучасні тенденції розвитку управлінського аналізу в стратегічній аналітичній системі підприємства розкрито теоретичні аспекти побудови аналізу ланцюжків вартості, встановлено місце концепції ланцюжків вартості в системі обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту. Розкрито методичні аспекти застосування аналізу ланцюжків вартості з врахуванням особливостей функціонування сільськогосподарських підприємств шляхом обґрунтування двох загальних етапів його здійснення – функціонального та економічного аналізу ланцюжка вартості.

ДОДАТКИ

Додаток А

Визначення поняття «стратегічний облік»

№ з/п	Автор	Визначення
1	2	3
1	І. Н. Богатая [26, с. 58]	Стратегічний облік – це глобальна модель інформаційної технології, що об'єднує в рамках єдиної системи фінансовий і управлінський облік і забезпечує керівників і спеціалістів підприємства виробничою інформацією для прийняття ефективних рішень, а також забезпечує інвесторів інформацією для оцінки діяльності підприємства.
2	А. Н. Богатко [27, с. 40]	Стратегічний облік – система реєстрації, узагальнення і надання даних, необхідних для прийняття стратегічних управлінських рішень менеджерським апаратом суб'єкта господарювання.
3	С. А. Бороненкова, А. В. Чепуляніс [31, с. 23]	Стратегічний облік – це комплексна система, що є елементом обліково-аналітичного забезпечення управлінського процесу, що здійснює формування, систематизацію, аналіз та подання інформації фінансового та нефінансового характеру про стан зовнішнього і внутрішнього середовищ компанії для прийняття перспективних (стратегічних) управлінських рішень з розвитку і позиціонування компанії.
4	З. В. Гуцайлюк [82, с. 39]	Стратегічний облік можна розглядати як вищу стадію обліку управлінського, зорієнтовану, в першу чергу, на опрацювання інформації, пов'язаної із зовнішніми чинниками виробництва. На підставі цього логічно зробити висновок про те, що стратегічний облік ставить собі за мету вивчення зовнішнього середовища та безпосередньо стратегії діяльності підприємства.
5	І. Н. Єфремова [95, с. 9]	Стратегічний облік слід розуміти як систему реєстрації, узагальнення та представлення даних, орієнтованих на прийняття довгострокових (стратегічних) рішень, у рамках якої передбачається ретельний аналіз зовнішнього і внутрішнього бізнес-середовищ, де підприємство здійснює свою діяльність. Метою стратегічного обліку, на наш погляд, є забезпечення ефективного функціонування підприємства на порівняно тривалу перспективу.

1	2	3
6	Л. О. Івашиненко [110, с. 32, 61]	<p>Стратегічний облік – це облікова система, що базується на даних фінансового, податкового і управлінського обліку та орієнтується на довгострокову перспективу і враховує вплив зовнішніх факторів макросередовища.</p> <p>Стратегічний облік є глобальною моделлю інформаційної технології, що об'єднує в рамках єдиної системи стратегічний фінансовий, стратегічний управлінський і стратегічний податковий облік і забезпечує зовнішніх і внутрішніх користувачів бухгалтерської звітності інформацією, необхідною для прийняття ефективних рішень, характерною рисою якої є введення в неї інформаційних потоків про зовнішні фактори макросередовища, що формуються маркетинговими службами, відділами управління ризиком тощо.</p>
7	І. І. Криштопа [134, с. 151]	Ґрунтуючись на результатах проведеного дослідження, автор визначив поняття « стратегічний облік » як зорієнтовану на довгострокову перспективу облікову систему, яка, ґрунтуючись на даних фінансового й управлінського обліку і ураховуючи вплив факторів мікро- і макросередовища підприємства, здійснює інформаційно-аналітичне забезпечення стратегічного менеджменту.
8	С. А. Кузнецова [145, с. 168]	Вважаємо доцільним розглядати стратегічний (прогнозний) облік як напрямок розвитку системи бухгалтерського обліку в аспекті поглиблення аналітичного обліку об'єктів бухгалтерського обліку та трансформації бухгалтерської звітності, що надається користувачам для фінансового аналізу проблем, що пов'язані з зобов'язаннями, контролем, готівкою та потенціалом, і прийняття прогнозних (стратегічних) управлінських рішень.
9	В. І. Кузь [146, с. 219]	Стратегічний облік – це симбіоз принципів, методів та засобів акумулювання й обробки масиву даних про функціонування внутрішнього та зовнішнього соціально-економічного середовища з метою задоволення інформаційних запитів, які виникають у процесі стратегічного управління.

1	2	3
10	О. П. Кундря-Висоцька [147, с. 137]	Стратегічний облік як складова системи управління підприємством і обліково-аналітичного забезпечення процесу прийняття стратегічних управлінських рішень призначений для планування майбутньої стратегії й тактики функціонування підприємства загалом і окремих стратегічних господарських центрів відповідальності; вимірювання й оцінки ефективності господарювання загалом та в розрізі окремих стратегічних спеціальних ресурсів, виділених для цієї мети та активної участі вищого керівництва підприємств.
11	Ф. Д. Ларічкін, Є. В. Каретніков [151, с. 6]	Стратегічний облік – комплекс даних та їх співвідношень (показників), що характеризують стан фірми через певний період (вартість фірми, суми прибутку, амортизаційного фонду, резервів) у результаті реалізації певного стратегічного рішення.
12	Д. С. Лозовицький [163, с. 7–8]	Стратегічний облік є системою, призначеною для відстеження ситуацій у зовнішньому і внутрішньому середовищах підприємства, тому він створюється з урахуванням особливостей діяльності підприємства. Стратегічний облік можна визначити як процес інформаційного забезпечення дій менеджменту, спрямованих на досягнення стратегічних цілей підприємства
13	І. Й. Плікус [196, с. 94]	Стратегічний облік – це інформаційна модель, що поєднує в рамках єдиної системи фінансовий і управлінський облік і забезпечує фахівців підприємства виробничою інформацією для прийняття ефективних рішень, а також забезпечує інвесторів інформацією для оцінки діяльності підприємства.
14	М. С. Пушкар [206, с. 282]	Стратегічний облік використовує похідну вторинну інформацію, отриману на основі даних фінансового й управлінського обліку та опрацьовану економіко-математичними методами з метою виявлення певних закономірностей і взаємозалежностей між економічними показниками, які дають можливість передбачати розвиток подій і явищ у господарській діяльності підприємства.

1	2	3
15	Н. П. Рудненко [216, с. 137]	Стратегічний облік – це глобальна модель інформаційної технології, що об’єднує в рамках єдиної системи фінансовий і управлінський облік і забезпечує керівників і спеціалістів підприємства виробничою інформацією для прийняття ефективних рішень та інформацією для оцінки діяльності підприємства зацікавлених осіб.
16	Д. Л. Савенков [217, с. 35]	Координуючи, інтегруючи і скеровуючи діяльність всієї системи управління промислового підприємства на досягнення визначених цілей, стратегічний облік виконує функцію управління підприємством і виступає певним синтезом таких підсистем управління, як планування, стратегічний аналіз, облік (значною мірою стратегічний управлінський облік), контроль, інформаційна логістика і деяких інших.
17	В. З. Семанюк [219, с. 240–241]	На рівні стратегічного менеджменту стратегічний облік можна розглядати як систему для забезпечення процесу стратегічного планування та стратегічного аналізу і аудиту, оскільки процес досягнення стратегічної мети, прийняття стратегічних рішень і вирішення стратегічних завдань забезпечується функціонуванням єдиного обліково-управлінського механізму.
18	М. М. Скорев, Т. О. Графова, А. Г. Селіванова [227]	Стратегічний облік – це модель інформаційної технології, що охоплює системи фінансового та управлінського обліку, продуктом якої є інформація, необхідна користувачам для прийняття рішень.
19	С. П. Суворова [237, с. 29]	Стратегічний облік слід розуміти як систему реєстрації, узагальнення і представлення даних, необхідних для прийняття стратегічних управлінських рішень менеджерським апаратом суб’єкта господарювання.
20	І. А. Трефілова [250, с. 277]	Стратегічний облік – це облікова система, що базується на даних фінансового, податкового та управлінського обліку, орієнтована на довгострокову перспективу, і що враховує вплив зовнішніх факторів.
21	В. Є. Труш, В. Ф. Яценко [251, с. 12]	Стратегічний облік – облікова система, яка охоплює сукупність форм і методів обліку, стратегічного планування й контролінгу; адаптована до сучасних умов зовнішнього середовища; дозволяє внутрішнім та зовнішнім користувачам приймати стратегічні рішення.

1	2	3
22	К. В. Філіппов, А. В. Овчаров [264, с. 50]	Стратегічний облік – це впорядкована, самостійна, повністю або частково децентралізована, адекватна цілям управління система нагляду, збору, ідентифікації, реєстрації, узагальнення, обробки, контролю й аналізу всіх видів інформації, необхідної для вироблення, обґрунтування і прийняття стратегічних управлінських рішень.
23	Н. Н. Хахонова, Ю. С. Везденєєва [271, с. 118]	Сутністю стратегічного обліку є інформаційне забезпечення стратегічного менеджменту і зокрема стратегічно орієнтованих управлінських рішень. В даному випадку справедливо вважати, що стратегічний облік не є принципово новим напрямом облікової практики, а вважається більш досконалою моделлю розвитку управлінського обліку, орієнтованою на майбутнє.
24	С. І. Хорошков, І. В. Фецькович, В. Н. Душкін [278, с. 70]	Стратегічний облік – це інтегрована інформаційно-аналітична система планування, обліку, контролю та прогнозування, що забезпечує процес формування та реалізації стратегії.
25	В. Ф. Яценко [303, с. 16]	Стратегічний облік – облікова система, яка охоплює сукупність форм та методів обліку, стратегічного планування й контролінгу; адаптована до сучасних умов зовнішнього середовища. Вона дозволяє внутрішнім та зовнішнім користувачам приймати стратегічні рішення; забезпечує формування адекватного вимогам ринкової економіки обліково-аналітичного забезпечення як важливого інформаційного джерела в процесі прийняття стратегічних рішень в управлінні підприємством.

Підходи дослідників до побудови похідних балансових звітів

Таблиця Б1

Фрактальний похідний балансовий звіт [160, с. 22]

Розділ балансу	Бухгалтерський баланс	Фрактальні бухгалтерські проведення						Фрактальний баланс	Гіпотетичні проведення		Фрактальний похідний балансовий звіт
		Фрактал I		Фрактал 2–13		Разом			Д-т	К-т	
	Сума	Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т	Сума			Д-т
I. Необоротні активи	48788							48788		48788	–
II. Оборотні активи	15632	8450	3400 2800 700	те саме	те саме	8450	6900	17182	65000	17182 13834	51166
III. Капітал і резерви	50838	3400 2800 700	8450	те саме	те саме	6900	8450	52388	970 252		51166
IV. Довгострокові зобов'язання	7316							7316	7316		–
V. Короткострокові зобов'язання	6266							6266	6266		–
Баланс	64420							65970	79804	79804	51166
Чисті активи	50838							52388			-
Чисті пасиви	–										51166
Цінова складова	–										–1222
Ефективність фрактальної політики								1550			+328

Таблиця Б7

Хеджований похідний балансовий звіт [14, с. 261]

Бухгалтерський баланс		Хеджовані записи		Хеджований балансовий звіт		Гіпотетичні проведення		Хеджований похідний балансовий звіт	
Розділи	Сума	Д-т	К-т	Розділи	Сума	Д-т	К-т	Розділи	Сума
I. Необоротні активи	307			1	307		3) 307	1	–
II. Оборотні активи	11148	1) 1110 2) 1150		2	13406	3) 250 4) 12500	4) 13408 5) 5000	2	7750
III. Капітал і резерви	7403	1) 374	1) 1480 2) 1150	3	9663	3) 57 4) 908 5) 948		3	7750
IV. Довгострокові зобов'язання				4				4	–
V. Короткострокові зобов'язання	4052			5	4052	5) 4052		5	–
Баланс	11455				13715				7750
Чисті активи	7403				9663				
Чисті пасиви									7750
Норматив резервної системи					9663				9663
Відхилення від нормативу					–2260				–1913

Визначення поняття «стратегічний управлінський облік»

№ з/п	Автор, джерело	Визначення
1	2	3
1	Л. В. Бакулевська [16, с. 43]	Стратегічний управлінський облік – це інформаційно-обчислювальна система, яка має сукупність прийомів і методів планування, обліку, контролю та аналізу, спрямовану на створення альтернативних варіантів функціонування організації і призначену для інформаційного забезпечення процесу управління.
2	Н. В. Безруков, О. І. Аверіна [20]	Сучасний (стратегічний) управлінський облік – це засіб інформаційної підтримки прийняття, реалізації та оцінки оперативних і стратегічних рішень на основі систематизованого збору та обробки показників, що характеризують стан не тільки внутрішньої фінансово-господарської діяльності, а й зовнішньої відносно керованої організації середовища – конкурентної, клієнтської тощо.
3	А. В. Глущенко, Е. Н. Самєдова [66, с. 181–182]	Стратегічний управлінський облік спрямований на представлення вищому керівництву оцінної інформації про зовнішнє середовище з метою пошуку та використання внутрішніх можливостей досягнення стійкої конкурентоспроможності компанії в довгостроковій перспективі. Облік орієнтований на збір відомостей про зовнішнє середовище, здатних знизити її невизначеність і забезпечити адаптацію компанії до швидких і несподіваних його змін. Інформація доволі приблизна, агрегована і найчастіше має якісний характер.
4	С. Ф. Голов [69, с. 508]	Стратегічний управлінський облік (Strategic Managerial Accounting) – це система управлінського обліку, спрямована на прийняття стратегічних управлінських рішень.
5	Р. В. Гришин [78, с. 143]	Стратегічний управлінський облік є підсистемою управлінського обліку, забезпечує управління підприємства вичерпною економічною інформацією про зовнішнє середовище на довгострокову перспективу.
6	І. Е. Гурр [81, с. 21]	Стратегічний управлінський облік – це інструментарій, призначений для фіксування інтенсивного використання інформаційних ресурсів, що задовольняють потреби внутрішніх користувачів відповідно до економічних інтересів власників.

1	2	3
7	О. В. Карпенко [119, с. 78]	Стратегічний управлінський облік – це забезпечення та аналіз даних управлінського обліку про підприємство, його конкурентів та чинників бізнес-середовища для використання при розробці стратегії та контролі за рівнем і тенденціями у формуванні витрат, цін, обсягів діяльності, часткою ринку, потоками грошових коштів.
8	С. І. Крилов [138, с. 26]	Загалом стратегічний управлінський облік може бути охарактеризований як напрям управлінського обліку, в рамках якого формується інформаційне забезпечення прийняття стратегічних управлінських рішень.
9	А. В. Лазарева [150, с. 7]	Стратегічний управлінський облік є однією з найважливіших складових обліково-аналітичної системи комерційної організації, функціонує паралельно з системою бухгалтерського фінансового обліку і визначається як облікова система, що використовує метод постановки на облік зовнішніх факторів макросередовища, що впливають на організацію, з метою реалізації прийнятої стратегії.
10	В. В. Лесняк [159, с. 29]	Стратегічний управлінський облік – це комплексна обліково-аналітична система інформаційного забезпечення процесу стратегічного управління підприємством, призначена для сприяння розробці і реалізації стратегії та функціонально спрямована на прийняття стратегічних рішень.
11	В. А. Маняєва [168, с. 247]	Стратегічний управлінський облік є самостійним напрямом управлінського обліку, оскільки для ухвалення рішень у системі стратегічного контролінгу він використовує специфічні методи і способи отримання інформації. Стратегічний управлінський облік рівною мірою орієнтований як у зовнішній, так і внутрішній світ і допомагає менеджменту оцінювати його конкурентну позицію щодо інших учасників даної сфери діяльності.
12	Є. В. Мних, О. М. Кудла, А. О. Семенець [176]	Стратегічний управлінський облік – це система забезпечення та аналізу даних управлінського обліку про підприємство, його конкурентів для використання при розробці та контролі за реалізацією економічної стратегії, особливо відносно рівня і тенденції в реальних витратах та цінах, обсягах, частці ринку, потоці грошових коштів і необхідної частки загальних витрат підприємства.

1	2	3
13	Н. А. Наумова [184, с. 40]	Стратегічний управлінський облік – система, що постійно вдосконалюється, і перспективи її розвитку університет вбачає в подоланні ряду проблем управлінського обліку інноваційних процесів і їх завершальної стадії – інновацій.
14	В. Ф. Несветайлов [186, с. 439]	Стратегічний управлінський облік – це система збору та обробки стратегічної інформації як фінансового, так і нефінансового характеру, в т. ч. інтенціонально-евентуалізовані судження, про позицію, цілі, дії стейкхолдерів, з метою агрегування та подання їх зацікавленим користувачам у зручному для аналізу звітному форматі.
15	В. Ф. Несветайлов [187, с. 13–14]	На концептуальному рівні стратегічний управлінський облік слід розглядати як важливу сполучну ланку між стратегічним управлінням і обліковими процесом, головним завданням якого є формування необхідної для прийняття управлінських рішень обліково-аналітичної інформації.
16	Н. Г. Нікандрова [188, с. 212]	Стратегічний управлінський облік потрібно розуміти як здійснюваний на підприємстві процес реєстрації, обробки, аналізу, підготовки інформації, що має переважно санкціонований доступ, і надання її керівництву для вироблення управлінських рішень з комплексного та перспективного розвитку як підприємства загалом, так і його структурних підрозділів та видів діяльності.
17	О. Є. Ніколаєва, О. В. Алексеєва [189, с. 299]	Стратегічний управлінський облік – комплексний напрям управлінського обліку, що орієнтований на процес прийняття довгострокових (стратегічних) рішень, в рамках якого передбачається ретельний аналіз зовнішнього бізнес-середовища, де підприємство здійснює свою діяльність.
18	Р. П. Підлипна, Ю. В. Підлипний [195, с. 300]	Стратегічний управлінський облік – це система обліку, призначена передусім для підтримки виконання стратегії. Якщо традиційний управлінський облік забезпечує інформаційно-аналітичну підтримку фінансового й операційного менеджменту, то стратегічний управлінський облік ліквідує інформаційну «прогалину» у забезпеченні стратегічного менеджменту.

1	2	3
19	А. Ю. Соколов [229, с. 291]	Стратегічний управлінський облік є системою збору та узагальнення фінансової та нефінансової інформації про ресурси, що використовуються, затрати і результати діяльності організації для цілей стратегічного управління останньої.
20	С. П. Суворова, Д. І. Монашева [238, с. 57]	Стратегічний управлінський облік є частиною обліково-аналітичного поля і єдиної системи управління підприємства, але при цьому вирішує певні завдання, виконує свої функції і має свої прийоми і процедури при збереженні міжсистемності їх характеру.
21	Н. С. Таранова [240, с. 73]	Стратегічний управлінський облік – це система збору, реєстрації, обробки, узагальнення та надання даних фахівцям вищої і середньої ланок управління комерційної організації для прийняття ними ефективних управлінських рішень.
22	Є. Н. Токмакова, Б. Г. Маслов [247, с. 68]	Стратегічний управлінський облік слід розуміти як систему обліку, планування, контролю, аналізу і розрахунку відхилень даних про затрати і результати господарської діяльності в розрізі необхідних для управління об'єктів, оперативного прийняття на цій основі різних управлінських рішень з метою оптимізації фінансових результатів діяльності підприємства.
23	З. В. Удалова [255, с. 34]	Стратегічний управлінський облік можна розглядати: 1) як одну зі складових стратегічного обліку; 2) як вид обліку, основою якого є управлінський облік.
24	К. Уорд [256, с. 15]	Стратегічний управлінський облік покликаний бути системою обґрунтування управлінських рішень, тобто він має забезпечити необхідною інформацією тих менеджерів компанії, які відповідальні за прийняття стратегічних управлінських рішень.
25	Н. Н. Хахонова, І. В. Панюкова [272, с. 5]	Стратегічний управлінський облік може бути охарактеризований як напрям управлінського обліку, що формує інформаційне забезпечення для прийняття стратегічних управлінських рішень. Він охоплює не тільки власне облік, а й три основних елементи: стратегічний аналіз; стратегічне планування; стратегічний контроль.

1	2	3
26	Н. В. Хоменко [274, с. 14]	Стратегічний управлінський облік – це система забезпечення та аналізу даних обліку про підприємство, його конкурентів для використання при розробці та контролі за реалізацією економічної стратегії, особливо відносно рівня і тенденції в реальних витратах та цінах, обсягах, частці ринку, потоці грошових коштів і необхідної частки загальних витрат підприємства.
27	Н. В. Хоменко, О. В. Карпенко, Ю. А. Верига [275, с. 136]	Стратегічний управлінський облік – це інформаційна система, яка охоплює фінансову звітність, система обліку та контролю витрат фінансово-господарської діяльності і планові розрахунки. Він є логічним продовженням оперативного управлінського обліку, спрямований на розробку стратегічних управлінських рішень, які орієнтовані на майбутнє, мають високий рівень невизначеності, глобальний характер і важливість наслідків стратегічних рішень для підприємства.
28	А. Цуджі [346, с. 130].	Стратегічний управлінський облік є методом створення змін в управлінських схемах на основі облікових технологій з метою ефективного застосування до змін зовнішнього бізнес-середовища.
29	Н. І. Чупахіна [283, с. 92]	Стратегічний управлінський облік націлений на перспективу і розглядається як потенційне напрям розвитку, що підвищить значення управлінського обліку. Стратегічний управлінський облік – це обліково-аналітична система, що покликана забезпечити інформаційні потреби стратегічного менеджменту.
30	В. Р. Шевчук [286, с. 285]	Стратегічний управлінський облік – це інформаційна підтримка управління, що полягає в забезпеченні менеджерів підприємства всією інформацією, необхідною для управління і контролю за розвитком підприємства в інтересах його власників та інших зацікавлених партнерських груп (кредиторів, клієнтів, постачальників, персоналу, уряду і суспільства).
31	І. З. Якупов [297, с. 23–24]	Стратегічний управлінський облік слід розуміти як гнучку комплексну систему збору, перетворення, групування і представлення фінансової і нефінансової інформації, зібраної всередині і за межами організації, призначеної для використання менеджерами на всіх рівнях управління для вироблення різних варіантів дій

1	2	3
31	І. З. Якупов [297, с. 23–24]	і прийняття управлінських рішень оперативного, тактичного і стратегічного характеру, спрямованих на стійкий розвиток організації в довгостроковій перспективі, що пов'язане зі зростанням її вартості для власників (акціонерів), та, що використовує для цих цілей такі інструменти, як планування, облік, аналіз, контроль і ряд інших.
32	І. В. Яркова [301, с. 26]	Слід розглядати систему стратегічного управлінського обліку як систему оцінки стратегічних викликів зовнішнього середовища і внутрішнього потенціалу підприємства з метою отримання і представлення ємної стратегічної інформації, спрямованої на розробку і реалізацію стратегії підприємства.

Функції та завдання стратегічного управлінського обліку

<i>Автор</i>	<i>Функції / завдання стратегічного управлінського обліку</i>
1	2
<i>Функції</i>	
І. В. Алексеева	<ul style="list-style-type: none"> – Підтримує процес прийняття рішень; – є системою для забезпечення співробітників підприємства інформацією; – є технологією, яка дозволяє змінити способи представлення інформації, якщо існуючі методи її одержання не відповідають потребам підприємства [7, с. 28].
О. Вітез	<ul style="list-style-type: none"> – Забезпечення порівнянності витрат між компаніями на ринку, що дозволяє визначати ефект масштабу, виявляти шляхи зниження витрат на одиницю продукції за рахунок збільшення кількості продукції, що випускається тощо; – стійкі переваги щодо витрат, що дозволяють одержувати цінові переваги щодо товарів порівняно з конкурентами; – диференціація компаній від інших учасників ринку шляхом співпраці служби стратегічного управлінського обліку з іншими організаційними підрозділами, що забезпечують створення вартості товарів і послуг. Диференціація часто досягається через обслуговування клієнтів, ланцюжків постачань, брендинг і «продукт-плейсмент». Стратегічний управлінський облік дозволяє проаналізувати витрати для здійснення диференціації, щоб зберегти наявні стійкі переваги щодо витрат [347].
І. І. Гуріна	<ul style="list-style-type: none"> – Контроль за діяльністю організації; – розробка базових форм управлінської звітності, а також можливість автоматизації стратегічного управлінського обліку [80, с. 19].
Б. Лорд	<ul style="list-style-type: none"> – Збір інформації, пов'язаної з конкурентами; – використання обліку для прийняття стратегічних рішень; – зниження витрат на основі стратегічних рішень; – отримання конкурентних переваг через нього [330, с. 349].

1	2
В. А. Маняєва	<ul style="list-style-type: none"> – Інтегрує інформацію про зовнішнє і внутрішнє середовища організації для розуміння свого місця в конкурентному середовищі, на підставі даної інформації здійснюється аналіз і приймаються рішення про стратегію організації, стратегічні цілі і напрямки щодо їх досягнення; – формує інформацію для стратегічного планування: розробки цільових комплексних програм щодо досягнення стратегічних цілей і розрахунку відповідних стратегічних бюджетів; – створює інформацію про зовнішнє і внутрішнє середовища організації для аналізу, оцінки та контролю виконання стратегії та місії організації. На підставі даної інформації за необхідності здійснюється регулювання означених цілей і коректування стратегії [168, с. 249].
С. П. Суворова	<ul style="list-style-type: none"> – Забезпечення виживання підприємства і «відстеження» руху підприємства до наміченої стратегічної мети розвитку; – калькулювання собівартості для оцінки запасів, обчислення фінансових результатів, ціноутворення; – підготовка інформації для мотивації, прийняття управлінських рішень про припинення або продовження випуску видів продукції, робіт, послуг, виробництво комплектуючих виробів власними силами або придбання їх на стороні, продаж продукції за цінами, що не перевищують собівартості за умови неповного завантаження потужностей і обмеженого ринку збуту, про закриття філій і т. ін. [236, с. 21].
М. Н. Семиколенова	<ul style="list-style-type: none"> – Достовірне уявлення про місце компанії в сегменті ринку; контроль динамічного зовнішнього середовища; – обґрунтовувати стратегічні підходи і цільові результати, адекватні умовам господарювання; – розробляти стратегії, засновані на стійких конкурентних перевагах [221, с. 71].
Т. В. Федорович	<ul style="list-style-type: none"> – Формування системної фінансової та нефінансової інформації, що генерується, та інформації, пов'язаної із зовнішніми для корпорацій факторами, корисної для прийняття економічних рішень усіма учасниками корпоративних відносин;

1	2
	<ul style="list-style-type: none"> – формування якісної інформації, необхідної для обґрунтування і прийняття стратегічних рішень з розвитку корпорацій; – забезпечення стратегічної обґрунтованості показників і форм звітної інформації при визначенні моделі стратегічного управління в корпораціях [262, с. 88].
І. І. Хахонова	<ul style="list-style-type: none"> – Підтримує процес прийняття рішень; – є системою для забезпечення співробітників підприємства інформацією; – це технологія, яка дозволяє змінити шляхи надання інформації, якщо існуючі методи її одержання не відповідають потребам підприємства [268, с. 722].
<i>Завдання</i>	
Ш. І. Алібеков, А. Х. Ібрагімова	<ul style="list-style-type: none"> – Сформувати єдиний інформаційний простір для бухгалтерського (фінансового) та управлінського обліку, яке використовується для групування даних у відповідних регістрах в необхідних аналітичних розрізах, на підставі даних первинного обліку про фактичні витрати організації за нормами і відхиленнями від них; – перенести частину даних з системи бухгалтерського (фінансового) обліку в контур стратегічного управлінського обліку для формування інформації на рахунках з використанням методологічного прийому подвійного запису за місцями виникнення витрат і центрами відповідальності, задіяними в досягненні стратегічних цілей; – інтегрувати рахунки стратегічного управлінського обліку, які здійснюють контрольні-аналітичні функції, з рахунками бухгалтерського (фінансового) обліку; – провести розрахунок собівартості стратегічних об'єктів калькулювання: групи матеріальних цінностей, постачальників, об'єктів необоротних активів, підрядників, функціональної (виробничої або повної) собівартості продукції (робіт, послуг), клієнтів, сегмента продажів і т. ін. для цілей аналізу і контролю діяльності відповідно до стратегічного позиціонування організації; – скласти управлінську звітність про фактичні витрати, пов'язані з досягненням стратегічних цілей, в необхідних аналітичних розрізах для здійснення стратегічного бюджетного планування, аналізу, контролю з метою прийняття регулюючих управлінських рішень у процесі досягнення стратегічних цілей [8, с. 125].

1	2
Т. І. Бухтіярова	– Формування обліково-аналітичної інформації для прийняття управлінських рішень [59]
К. Друрі	– Забезпечення керівництва підприємства інформацією, що допомагатиме йому досягти, а потім й підтримувати стратегічну (тобто лідерську) позицію на ринку відносно конкурентів [89, с. 879].
О. А. Мошковська	<p>– Облік зовнішніх умов, які впливають на діяльність організації з метою вибору, здійснення й оцінювання ефективності корпоративної стратегії;</p> <p>– використання в прогнозуванні, плануванні, обліку й аналізі системи якісних і кількісних оцінних критеріїв фінансово-господарської діяльності, у т. ч. таких, які віддзеркалюють якість, продуктивність, споживчу користь товарів, лояльність співробітників;</p> <p>– всебічне обґрунтування процесів прийняття і контролю реалізації управлінських рішень на всіх рівнях організаційно-функціональної структури компанії;</p> <p>– моніторинг й оцінювання внутрішніх виробничих і управлінських процесів, своєчасна розробка і впровадження змін у функціонуванні з метою підвищення їхньої результативності та гнучкості і відповідно зростання конкурентоспроможності всього підприємства [178, с. 156].</p>
Д. Л. Савенков	– Виявлення потреби в зміні конкурентної стратегії і за можливості визначення кількох основних показників, які можуть заздалегідь попереджати про необхідність такої зміни в майбутньому. Більшість з цих показників відображатиме зміни позиції підприємства щодо її конкурентів. При цьому дослідження показують, що небагато підприємств передбачає в своїй системі управлінської звітності порівняльний аналіз на основі зовнішніх факторів. Ці фактори можуть бути враховані, наприклад, за допомогою показника «відносна частка ринку» [217, с. 35].
І. Г. Ушанов	– Відображення релевантної інформації для прийняття довгострокових управлінських рішень про відносне конкурентне становище організації (або окремих стратегічних господарських одиниць) на ринку, рівні прибутковості окремих видів продукції, що реалізовується, а також ступінь ефективності взаємовідносин з різними групами клієнтів [258, с. 170].

1	2
В. Р. Шевчук	<ul style="list-style-type: none">– Формування інформаційного забезпечення для аналізу потенційних ринків для підприємства;– забезпечення стратегічного аналізу власного потенціалу визначення основних факторів успіху для підприємства;– розробка системи показників для оцінки основних факторів успіху підприємства;– надання адекватної інформації для забезпечення реалізації вибраної стратегії та складання звітності про основні фактори успіху;– забезпечення зворотного зв'язку щодо досягнутих результатів та їх узгодження зі стратегічними цілями (моніторинг реалізації стратегії);– надання інформації щодо довгострокових наслідків різних напрямів дії [286, с. 285].

Характеристика основних інструментів стратегічного управлінського обліку

<i>Назва інструменту</i>	<i>Характеристика інструменту</i>
1	2
1. Activity based costing (калькулювання на основі діяльності)	Забезпечує облік витрат за видами діяльності, що передбачає їх розподіл за факторами витрат відповідно до обсягів і структури ресурсів, що споживаються в процесі виконання операцій щодо створення і виробництва продукції (товарів, послуг).
2. Attribute costing (атрибутивне калькулювання)	Оцінка вартості конкретного продукту відповідно до атрибутів, що визначаються взаємодією із клієнтами: показники операційної продуктивності; показники надійності; виконання гарантій постачань і післяпродажного обслуговування тощо.
3. Benchmarking (бенчмаркінг)	Порівняння результатів діяльності компанії із результатами інших компаній з метою впровадження в діяльність прикладів успішного функціонування для підвищення ефективності роботи.
4. Brand value budgeting (бюджетування вартості бренда)	Метод використання вартості бренда як основи для прийняття управлінських рішень з розподілу ресурсів для підтримки або підвищення позиції бренда компанії на ринку.
5. Brand value monitoring (моніторинг вартості бренда)	Фінансова оцінка бренда шляхом оцінки факторів його «потужності» на ринку (лідерство, стабільність, частка ринку, інтернаціональність, тенденція, підтримка та захист у поєднанні з ретроспективними показниками прибутку бренда).
6. Competitive position monitoring (моніторинг конкурентних позицій)	Аналіз ринкової стратегії та позицій конкурентів у галузі на основі оцінки та моніторингу тенденцій їхніх продажів, частки ринку, обсягів, собівартості і рентабельності продажів.
7. Competitor cost assessment (оцінка конкурентних витрат)	Оцінювання витрат конкурентів щодо стратегічної бізнес-одиниці, що здійснюється на основі використання інформації з таких джерел: в результаті безпосереднього спостереження, від спільних постачальників, споживачів або конкурентів.
8. Competitor performance (оцінка стану конкурентів)	Оцінювання стану конкурентів на базі показників публічної звітності в розрізі основних конкурентних переваг.

1	2
9. Customer accounting (облік споживачів)	Оцінювання прибутку, продажів або витрат, що генеруються клієнтами або окремими клієнтськими сегментами.
10. Environmental Management Accounting (управлінський облік навколишнього середовища)	Інтегрований підхід до бухгалтерського відображення господарської діяльності підприємства за допомогою інструментів фінансового обліку та інструментів управлінського обліку, що забезпечує зниження шкідливих впливів на навколишнє середовище та екологічних ризиків, підвищує ефективність управління витратами на охорону навколишнього середовища.
11. Integrated performance measurement systems (BSC or non-financial indicators) (інтегровані системи вимірювання результативності (збалансована система показників чи нефінансові індикатори))	Вимірювальні інформаційні системи, що забезпечують управління основними бізнес-процесами на базі виділення центрів відповідальності відповідно до визначених цілей, що кількісно і якісно виражені в цільових величинах оцінних критеріїв.
12. Life cycle costing (калькулювання на основі життєвого циклу виробу)	Передбачає, що вартість товару (послуги) має містити витрати на всіх етапах його життєвого циклу (розробка, проектування, виробництво, просування на ринку).
13. Quality costing (калькулювання на основі якості)	Передбачає розподіл витрат між видами діяльності, що пов'язані із забезпеченням рівня якості, на три категорії: профілактика, оцінка та витрати на усунення браку.
14. Strategic costing (стратегічне калькулювання)	Базується на використанні стратегічної та маркетингової інформації про витрати в розрізі стратегічних бізнес-одиниць для розробки і визначення стратегії, що забезпечує одержання сталих конкурентних переваг.
15. Strategic pricing (стратегічне ціноутворення)	Аналіз впливу стратегічних факторів (реакція конкурентів на зміну цін, еластичність цін, зростання ринку, ефект масштабу і досвіду) в процесі реалізації політики ціноутворення на підприємстві.
16. Target costing (таргет-калькулювання)	Калькулювання на основі встановлених цілей, сфокусоване на розробці заходів щодо оптимізації собівартості продукції (послуг) з урахуванням цільового значення параметрів, які впливають на співвідношення «ціна-якість», споживчих властивостей, строку корисного використання, рівня сервісного і післяпродажного обслуговування тощо.

1	2
17. Value chain costing (калькулювання на основі ланцюжків ва- рності)	Калькулювання витрат для потреб стратегічного мене- джменту на основі ідентифікації ланцюжків вартості та виокремленні у його складі первинних (зовнішня логіс- тика, виробничий процес, внутрішня логістика, марке- тинг і продажі, обслуговування) і допоміжних (інфра- структура фірми, управління людськими ресурсами, технологічний розвиток, матеріально-технічне забезпе- чення) видів діяльності.

**Фактори зовнішнього середовища підприємств АПК
за Л. Н. Усенко та З. В. Удаловою [257]**

<i>Фактори</i>	<i>Характеристика фактора</i>
1. Економічні, політичні	Характеризуються тим, що держава впливає на рівень виробництва продовольства, ціноутворення, зайнятість в аграрному секторі, використовуючи інструменти кредитно-фінансової, цінової і податкової політики, а також субсидювання і дотування. Це робить необхідним створення системи моніторингу зовнішнього макросередовища економічних і політичних факторів, зокрема ці фактори повинні детально аналізуватися в системі стратегічного управлінського обліку.
2. Екологічні	Передбачають дотримання законів про охорону навколишнього середовища, дотримання норм забруднення навколишнього середовища, вимог щодо виробництва екологічно чистої продукції. Екологічна політика сільськогосподарських підприємств має бути спрямована на зменшення шкідливого впливу на навколишнє середовище, а також максимально можливе поліпшення екологічної ситуації за рахунок переходу на нові, більш досконалі та безпечні технології
3. Технологічні	Впливають на виробництво вирощуваної продукції рослинництва і тваринництва, їх переробку шляхом використання нових сучасних технологій (ноу-хау), на інші функціональні сфери, наприклад, на кадри (підбір і підготовка персоналу для роботи з новими технологіями або проблема звільнення надлишкової робочої сили, що вивільняється внаслідок впровадження нових, більш продуктивних технологічних процесів). При вивченні інформації про дані фактори досліджуються можливі зміни в технологіях, які можуть впливати на діяльність сільськогосподарських підприємств. Ці зміни можуть створити для підприємства додаткові можливості або певні обмеження в діяльності. Будь-яке сільськогосподарське підприємство має своєчасно адаптуватися до мінливих технологій і пристосовуватися до технологічних змін. При дослідженні стану сільськогосподарської галузі необхідно вивчити технології виробництва, що стосуються виробленої продукції сільськогосподарського підприємства, оцінити її конкурентоспроможність. При вивченні характеру діяльності сільськогосподарського підприємства особливу увагу приділяють високотехнологічним видам сільськогосподарської продукції та послугам, а також бізнес-процесам, характер яких переважно визначається застосовуваними технологіями.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аакер Д. Бизнес-стратегия. От изучения рыночной среды до выработки беспроигрышных решений / Дэвид А. Аакер. – М. : Эксмо, 2007. – 464 с.
2. Аакер Д. Стратегическое рыночное управление / Д. Аакер : пер. с англ. под ред. С. Г. Божук. – [7-е изд.]. – СПб. : Питер, 2007. – 496 с.
3. Абдалазиз М. М. Стратегии сельскохозяйственных предприятий для условий экономических кризисов / Абдалазиз М. Мохмад // Вісник ХНАУ ім. В. В. Докучаєва. – 2013. – № 4. – С. 192–199. – (Серія «Економічні науки»).
4. Агробізнес: проблеми, сучасний стан та перспективи розвитку : кол. моногр. / за заг. ред. Г. Є. Жуйкова, Я. В. Сухій, В. С. Ніценка. Кн. 2. – Одеса : ТОВ «Лерадрук», 2012. – 656 с.
5. Аксенова Е. А. Бухгалтерский инжиниринг в управлении ресурсами и экономикой предприятия / Е. А. Аксенова // Российское предпринимательство. – 2011. – № 2, вып. 2 (178). – С. 107–112.
6. Алексеева И. В. Основные принципы формирования стратегической отчетности на основе показателя добавленной стоимости капитала / Алексеева И. В. // Учет и статистика. – 2009. – № 1 (13). – С. 5–12.
7. Алексеева И. В. Стратегический учет и планирование – основа эффективного функционирования предприятия / И. В. Алексеева // Учет и статистика. – 2008. – № 1 (11). – С. 24–33.
8. Алибеков Ш. И. Стратегический учет в системе управления нефтегазодобывающим предприятием / Ш. И. Алибеков, А. Х. Ибрагимова // Бухгалтерский учет. – 2012. – № 7. – С. 124–125.
9. Амбросов В. Я. Організаційна стратегія сільськогосподарських підприємств : моногр. / В. Я. Амбросов ; Нац. наук. центр «Інститут аграрної економіки» УААН, Харків. нац. техн. ун-т сільського госп-ва ім. Петра Василенка. – Х. : ХНТУСГ, 2009. – 316 с.
10. Ансофф И. Новая корпоративная стратегия / И. Ансофф. – СПб. : Питер Ком, 1999. – 416 с.
11. Ансофф И. Стратегическое управление / Игорь Ансофф. – М. : Экономика, 1989. – 303 с.

12. Аракельянц Э. С. Информационное обеспечение стратегии развития организации [Электронный ресурс] / Э. С. Аракельянц // Инженерный вестник Дона. – 2013. – № 4. – Режим доступа : <http://ivdon.ru/magazine/archive/n4y2013/2084>.
13. Арутюнова Д. В. Стратегический менеджмент : уч. пособ. / Д. В. Арутюнова – Таганрог : Изд-во ТТИ ЮФУ, 2010. – 122 с.
14. Архипов Э. Л. Управленческий учет резервной системы сетевого предприятия / Э. Л. Архипов // Вестник Ростовского государственного экономического университета «РИНХ» . – 2008. – № 2. – С. 257–264.
15. Аткинсон Э. А. Управленческий учет / Э. А. Аткинсон, Р. Д. Банкер, Р. С. Каплан, М. С. Янг. – [3-е изд.]. – М. : Изд. дом «Вильямс», 2005. – 878 с.
16. Бакулевская Л. В. Стратегический управленческий учет в корпоративных структурах: принципы организации / Л. В. Бакулевская // Инновационное развитие экономики. – 2011. – № 3. – С. 41–48.
17. Бандурин А. В. Стратегический менеджмент организации : курс лекций [Электронный ресурс] / А. В. Бандурин, Б. А. Чуб. – Режим доступа : <http://www.cfin.ru/management/chub/>.
18. Барахоева М. С. Учетно-аналитическое обеспечение управления затратами на производство продукции (работ, услуг) коммерческих организаций : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / М. С. Барахоева. – Ростов-н/Д, 2005. – 268 с.
19. Басалай С. И. Бухгалтерский учет как инструмент повышения инвестиционной привлекательности агропромышленных корпораций в условиях переходной экономики / С. И. Басалай, Л. И. Хоружий. – М. : Буквица, 1999 – 256 с.
20. Безруков Н. В. Современный управленческий учет и его технологии [Электронный ресурс] / Н. В. Безруков, О. И. Аверина // Системное управление. – 2010. – № 4 (10). – Режим доступа : <http://sisupr.mrsu.ru/2010-4-analiz/PDF/Bezrukov.pdf>.
21. Березін О. В. Економічний потенціал аграрних підприємств: механізми формування та розвитку / О. В. Березін, О. Д. Плотник. – Полтава : Інтер Графіка, 2012. – 221 с.
22. Бессчетная С. В. Оценка собственного капитала на основе данных стратегического учета предприятия / С. В. Бессчетная, Е. М. Евс-

- тафьева // Современные наукоемкие технологии. – 2006. – № 1. – С. 91–92.
23. Богатая И. Н. Стратегический учет и аудит: теория и практика / И. Н. Богатая // Фундаментальные исследования. – 2007. – № 4. – С. 42–44.
24. Богатая И. Н. Стратегический учет как перспективное направление развития бухгалтерского учета / И. Н. Богатая, Л. О. Иващенко // Учет и статистика. – 2008. – № 2 (12). – С. 13–19.
25. Богатая И. Н. Стратегический учет собственности / И. Н. Богатая. – Ростов н/Д : Феникс, 2001. – 320 с.
26. Богатая И. Н. Стратегический учет собственности предприятия: Концептуальный подход, теория и практика : дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Ирина Николаевна Богатая ; Рост. гос. строит. ун-т. – Ростов-н/Д, 2001. – 427 с.
27. Богатко А. Н. Стратегический учет в коммерческих организациях : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Алексей Николаевич Богатко ; Фин. акад. при Правительстве РФ. – М., 2004. – 200 с.
28. Богатырев М. Использование методик стратегического менеджмента в сфере сельского хозяйства [Электронный ресурс] / Максим Богатырев. – Режим доступа : <http://acualicio.us/ispolzovanie-metodik-strategicheskogo-menedzhmenta-v-sfere-selskogo-hozyaystva>.
29. Бойцова Н. А. Управленческий учет ценности по стадиям строительного производства для целей стратегического менеджмента : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Надежда Александровна Бойцова. – Орел, 2006. – 154 с.
30. Болдуєв М. В. Концептуальні підходи формування стратегічної бухгалтерії / М. В. Болдуєв // Вісник Запорізького національного університету. – 2010. – № 3 (7). – С. 122–128.
31. Бороненкова С. А. Стратегический учет и анализ в управлении хозяйствующим субъектом / С. А. Бороненкова, А. В. Чепулянис // Известия Уральского государственного экономического университета. – 2011. – № 5(37). – С. 20–29.
32. Бруханский Р. Ф. Подходы к построению методики стратегического финансового учета на основе бухгалтерского инжиниринга: критичес-

- кий анализ / Р. Ф. Бруханский // Новая Экономика. – 2014. – Октяб. – С. 35–39.
33. Бруханский Р. Ф. Стратегический учет в среде бухгалтерского учета / Р. Ф. Бруханский // Вестник Брестского государственного технического университета. – 2014. – № 3 (87). – С. 34–37.
34. Бруханський Р. Ф. Адаптація облікової системи сільськогосподарського підприємства до вимог стратегічного менеджменту / Р. Ф. Бруханський // Облік і фінанси АПК. – 2012. – № 3 (57). – С. 23–27.
35. Бруханський Р. Ф. Адаптація обліку до стратегічних потреб підприємства / Р. Ф. Бруханський // Wspolczesna nauka. Nowe perspektywy. Zbior raportow naukowych (Bydgoszcz, 30. 01. 2014 – 31. 01. 2014). – Warszawa : Wydawca : Sp. zo. o. «Diamond trading tour», 2014. – S. 5–8.
36. Бруханський Р. Ф. Аналіз вимог системи стратегічного менеджменту до побудови стратегічно орієнтованої системи бухгалтерського обліку / Р. Ф. Бруханський // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2014. – № 1 (67). – С. 163–169. – (Серія : Економічні науки).
37. Бруханський Р. Ф. Аналіз підходів до побудови моделей бухгалтерського інжинірингу / Р. Ф. Бруханський // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2014. – № 3 (69). – С. 27–34. – (Серія : Економічні науки).
38. Бруханський Р. Ф. Бухгалтерський інжиніринг як метод побудови стратегічно орієнтованої системи обліку / Р. Ф. Бруханський // Вісник Волинського інституту економіки та менеджменту. – 2014. – Вип. 10, т. 1. – С. 59–66.
39. Бруханський Р. Ф. Диференціація обліково-інформаційного супроводу прийняття стратегічних управлінських рішень у сільськогосподарських підприємствах України / Р. Ф. Бруханський // Наука молода. – 2012. – Вип. 17. – С. 159–164.
40. Бруханський Р. Ф. Доцільність розширення предмета бухгалтерського обліку з позицій формування стратегічно орієнтованої облікової системи / Р. Ф. Бруханський // The International Scientific and Practical Congress of Economists and Lawyers «Always ahead facing the unknown». Professional scientific publication. – Geneva (Switzerland), 2014. – P. 239–243.

41. Бруханський Р. Ф. Зміна управлінських парадигм як фактор розвитку бухгалтерського обліку: стратегічний аспект / Р. Ф. Бруханський // Облік і фінанси. – 2014. – № 3 (65). – С. 15–20.
42. Бруханський Р. Ф. Концептуальні аспекти побудови стратегічного обліку на сільськогосподарських підприємствах / Р. Ф. Бруханський // Вісник НУВГП. – 2014. – Вип. 3 (67). – С. 37–48.
43. Бруханський Р. Ф. Концепція стратегічного менеджменту та бухгалтерський облік : можливі варіанти взаємозв'язку / Р. Ф. Бруханський // Інноваційна економіка. – 2014. – Вип. 3 (52). – С. 239–243.
44. Бруханський Р. Ф. Методика ведення стратегічного фінансового обліку на підприємствах: інжиніринговий аспект / Р. Ф. Бруханський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 8. – С. 18–28.
45. Бруханський Р. Ф. Облікова інформація у забезпеченні прийняття ефективних управлінських рішень стратегічного характеру / Р. Ф. Бруханський // Інноваційна економіка. – 2012. – Вип. 8 (34). – С. 267–270.
46. Бруханський Р. Ф. Параметри обліково-інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств України / Р. Ф. Бруханський // Наука молода. – 2013. – Вип. 19. – С. 197–201.
47. Бруханський Р. Ф. Побудова методики стратегічного управлінського обліку на підприємствах / Р. Ф. Бруханський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 9. – С. 27–36.
48. Бруханський Р. Ф. Поняття стратегічного управлінського обліку / Р. Ф. Бруханський // Інноваційна економіка. – 2014. – Вип. 4 (53). – С. 310–313.
49. Бруханський Р. Ф. Принципи системи стратегічного фінансового обліку / Р. Ф. Бруханський // Nauka dzis: teoria, metodologia, praktyka, problematyka. Zbior raportow naukowych. (30. 07. 2014 – 31. 07. 2014). – Warszawa : Wydawca : Sp. zo. o. «Diamond trading tour», 2014. – S. 31–33.
50. Бруханський Р. Ф. Причини необхідності розробки стратегічно орієнтованої системи обліку / Р. Ф. Бруханський // Економічний аналіз. – 2014. – Т. 16, № 2. – С. 210–217.
51. Бруханський Р. Ф. Проблеми і пріоритети інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств

- України / Р. Ф. Бруханський // Економічний аналіз. – 2011. – Вип. 1. – С. 69–71.
52. Бруханський Р. Ф. Проблемні питання обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління сільськогосподарськими підприємствами / Р. Ф. Бруханський // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2014. – Вип. 1 (28). – С. 29–38.
53. Бруханський Р. Ф. Розвиток предмета бухгалтерського обліку : відповідь на запити стратегічного менеджменту / Р. Ф. Бруханський // Вісник ДонНУЕТ. – 2014. – № 3 (63). – С. 95–104. – (Серія : Економічні науки).
54. Бруханський Р. Ф. Система стратегічного фінансового обліку: аналіз сучасного стану і перспективи розвитку / Р. Ф. Бруханський // Бізнес-Інформ. – 2014. – № 7 (438). – С. 220–225.
55. Бруханський Р. Ф. Стратегічний управлінський облік на основі ланцюжка вартості: теоретичні аспекти / Р. Ф. Бруханський // Science and Education a New Dimension. Humanities and Social Sciences. – 2014. – Vol. II (6), Issue 36. – P. 16–19.
56. Бруханський Р. Ф. Сучасні вимоги і параметри обліково-інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств України / Р. Ф. Бруханський // Сталий розвиток економіки. – 2012. – Вип. 4 (14). – С. 217–221.
57. Бруханський Р. Ф. Типи і види стратегій сільськогосподарських підприємств та особливості їх обліково-аналітичного забезпечення / Р. Ф. Бруханський // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2014. – № 2 (68). – С. 3–10. – (Серія : Економічні науки).
58. Бруханський Р. Ф. Функції і завдання стратегічного управлінського обліку / Р. Ф. Бруханський // Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. – 2014. – Вип. 22, т. 2. – С. 49–54. – (Серія : Економічні науки).
59. Бухтиярова Т. И. Бухгалтерский управленческий учет в схемах [Електронний ресурс] / Т. О. Бухтиярова. – Режим доступу : <http://uuiia.ucoz.ru/index/skhemy/0-17>.
60. Валуев Б. И. Проблемы управленческой ориентации бухгалтерского учета / Б. И. Валуев // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – № 1 (7). – С. 2–10.

61. Валуев Б. И. Система хозяйственного учета в промышленности : вопросы теории и методологии : моногр. / Б. И. Валуев. – Одесса : Пальмира, 2012. – 216 с.
62. Вахрушина М. А. Стратегический управленческий учет: Полный курс МВА / М. А. Вахрушина, М. И. Сидорова, Л. И. Борисов. – М. : Рид Групп, 2011. – 192 с.
63. Галкин В. П. Толкователь слов и идиоматических выражений к циклу курсов «проблемы цивилизации» (некоторые размышления о смысле слов и вещей) [Электронный ресурс] / В. П. Галкин – Режим доступа : <http://kureda.narod.ru/arhiw.htm>
64. Гаррисон Р. Управленческий учет / Р. Гаррисон, Э. Норин, П. Брюэр ; пер. с англ. под ред. М. А. Карлика. – [12-е изд.]. – СПб. : Питер, 2010. – 592 с.
65. Глущенко А. В. Инструменты стратегического управленческого учета / А. В. Глущенко, З. В. Гришкеева // Бизнес. Образование. Право. Вестник Волгоградского института бизнеса. – 2012. – № 1 (18). – С. 170–173.
66. Глущенко А. В. Концептуальные основы управленческого учета / А. В. Глущенко, Э. Н. Самедова // Вестник Волгоградского государственного университета. – 2012. – № 2 (21). – С. 181–187. – (Серия 3 : Экономика. Экология).
67. Гнатъєва Т. М. Стратегічне управління підприємств аграрного виробництва / Т. М. Гнатъєва // Zbiyr raportyw naukowych. «Postępy w nauce w ostatnich latach. Nowychrozwiązań». (28. 12. 2012 – 30. 12. 2012). – Warszawa : Wydawca : Sp. z o. o. «Diamondtradingtour», 2012. – 136 s. – С. 113–115.
68. Гнилицька Л. В. Удосконалення теоретичних основ бухгалтерського обліку в контексті забезпечення потреб економічної безпеки підприємства / Л. В. Гнилицька // Економіка: теорія та практика. – 2013. – № 2. – С. 39–45
69. Голов С. С. Управлінський облік : підруч. / С. Ф. Голов. – [3-тє вид.]. – К. : Лібра, 2006. – 704 с.
70. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : моногр. / С. Ф. Голов. – К. : Центр уч. л-ри, 2007. – 522 с.

71. Голов С. Ф. Сучасний стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / С. Ф. Голов. – К., 2009. – 40 с.
72. Голов С. Ф. Теорія багатоцільового бухгалтерського обліку / С. Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 4. – С. 3–13.
73. Гончаренко І. М. Становлення управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах України / І. М. Гончаренко // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. – 2012. – № 58. – С. 243–249.
74. Графова Т. О. Методологія комплексного учета інтелектуального капітала : автореф. дис. на соиск. науч. степ. д-ра екон. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерський учет, статистика» / Татьяна Олеговна Графова. – Ростов-н/Д, 2012. – 50 с.
75. Графова Т. О. Методологія комплексного учета інтелектуального капітала : дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.12 «Бухгалтерський учет, статистика» / Татьяна Олеговна Графова. – Ростов-н/Д, 2012. – 496 с.
76. Графова Т. О. Модель економічної організаційної структури інтелектуального капітала / Т. О. Графова // Аудит и финансовый анализ. – 2011. – № 6. – С. 1–11.
77. Графова Т. О. Структуризовані плани рахунків и их використання в бухгалтерському управлінні економічними процесами / Т. О. Графова // Економічний аналіз: теорія и практика. – 2011. – № 10. – С. 25–32.
78. Гришин Р. В. Деякі питання побудови системи стратегічного управлінського учёта в промислових будівельно-монтажних організаціях / Р. В. Гришин // Академічний вісник ТГAMЭУП. – 2012. – № 3 (21). – С. 141–146.
79. Гужина Г. Н. Соціально-економічна сутність и принципи формування системи стратегічного управління / Г. Н. Гужина // Вісник Російського державного аграрного заочного університету. – 2009. – № 6 (11). – С. 141–144.
80. Гуріна Т. І. Проблеми організації системи управлінського обліку в Україні / Т. І. Гуріна, К. В. Скиба, Т. П. Смержанюк // «Young Scientist». – 2013. – № 2 (02). – С. 17–21. – (Серія : Економічні науки).

81. Гурр И. Э. Стратегический управленческий учет на предприятиях водного транспорта : дис. ... канд. экон. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Ирина Эргардовна Гурр ; Волж. гос. акад. водн. транспорта. – Нижний Новгород, 2014. – 175 с.
82. Гуцайлюк З. В. Прогнозний облік: реальна інформаційна система чи надумана назва? / З. В. Гуцайлюк // Зростання ролі бухгалтерського обліку в сучасній економіці : тези доп. Першої міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (м. Київ, 21 лют. 2013 р.). – К., 2013. – С. 35–40.
83. Гуцайлюк З. В. Прогнозний (стратегічний) облік і сучасні проблеми розвитку теорії бухгалтерського обліку / З. Гуцайлюк // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 2. – С. 14–19.
84. Гущина І. Е. Бюджетування в системі управлінського обліку / І. Е. Гущина // Бухгалтерський облік. – 2009. – № 19. – С. 50–55.
85. Джонсон Дж. Корпоративная стратегия. Теория и практика / Джерри Джонсон, Кивен Шоулз, Ричард Уиттингтон. – [7-е изд.]. – М. : Изд. дом «Вильямс», 2007. – 800 с.
86. Дмитренко О. М. Види стратегії диверсифікації та особливості її реалізації в сільськогосподарських підприємствах / О. М. Дмитренко // Економіка АПК. – 2010. – № 2. – С. 121–125.
87. Дмитриченко Е. Д. Стратегический управленческий учет рисков на базе сбалансированной системы показателей в сельскохозяйственных организациях / Е. Д. Дмитриченко // Современные проблемы образования и науки. – 2007. – № 6. – С. 58–63. – (Серия : Экономические науки).
88. Друкер П. Ф. Энциклопедия менеджмента : пер. с англ. / Питер Друкер. – М. : Изд. «Вильямс», 2004. – 432 с.
89. Друри К. Управленческий и производственный учет / Колин Друри. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 1071 с.
90. Друри К. Управленческий и производственный учет. Вводный курс : учеб. [для студ. вузов] / К. Друри. – [5-е изд., перераб. и доп.]. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 735 с.
91. Дятлова А. Ф. Методология учета и отчетности в организациях аграрного сектора экономики : автореф. дис. на соискание науч. степени д-ра экон. наук : спец. 08.00.12 / Ангелина Федоровна Дятлова ; Марийс. гос. техн. ун-т. – Йошкар-Ола, 2011. – 41 с.
92. Евстафьева Е. М. Методика формирования стратегического балансового отчета, ориентированного на показатели стоимости капитала /

- Е. М. Евстафьева // Аудит и финансовый анализ. – 2011. – № 3. – С. 1–7.
93. Евстафьева Е. М. Методологические подходы к оценке стоимости собственного капитала в системе стратегического учета / Е. М. Евстафьева // Вестник Ростовского государственного экономического университета «РИНХ». – 2009. – № 1 (27). – С. 219–224.
94. Ефремова И. Н. Формирование стратегического управленческого учета и анализа затрат в сельскохозяйственных организациях : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Ирина Николаевна Ефремова. – Орел, 2010. – 194 с.
95. Ефремова И. Н. Формирование стратегического управленческого учета и анализа затрат в сельскохозяйственных организациях : автореф. дис. на соиск. науч. степени канд. экон. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Ирина Николаевна Ефремова ; Орлов. гос. техн. ун-т. – Орел, 2010. – 24 с.
96. Євчук Л. А. Стратегічне управління конкурентоспроможністю сільськогосподарських підприємств : моногр. / Л. А. Євчук. – Миколаїв : Вид-ць Прокопчук Т. Ю., 2010. – 340 с.
97. Жужгина И. А. Место и роль общей системы учета в стратегическом управлении организацией / И. А. Жужгина, Л. В. Фомченкова // Менеджмент в России и за рубежом. – 2000. – № 3. – С. 13–18
98. Жук В. М. Бухгалтерський інжиніринг / В. М. Жук // Зростання ролі бухгалтерського обліку в сучасній економіці : зб. тез та доп. I Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (м. Київ, 21 лют. 2013 р.) / відпов. за вип. Б. В. Мельничук. – К. : ТОВ «Всеукр. ін-т права і оцінки», 2013. – 534 с. – С. 51–54.
99. Жук В. М. Поглиблення сутності предмета бухгалтерського обліку / В. М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2012. – № 1. – С. 16–23.
100. Жук В. М. Розвиток і модернізація інформаційно-облікової системи / В. М. Жук // Організаційно-економічна модернізація аграрної сфери : наук. доп. / за заг. ред. акад. НААН П. Т. Саблука. – К. : ННЦ ІАЕ, 2011. – 342 с. – С. 232–238.
101. Жук В. Н. Основы институциональной теории бухгалтерского учета : моногр. / В. Н. Жук. – К. : Аграрная наука, 2013. – 408 с.
102. Залевский В. А. Управленческая учетно-аналитическая система производственных затрат для целей стратегического менеджмента: тео-

- рия и методология : автореф. дис. на соиск. учен. степени д-ра экон. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / В. А. Залевский. – Орел, 2009. – 50 с.
103. Залевский В. А. Управленческий учет и анализ формирования целевой себестоимости для целей стратегического менеджмента / В. А. Залевский // Управленческий учет. – 2009. – № 1. – С. 3–13.
 104. Землякова С. Н. Развитие управленческого учета реорганизационных процедур сельскохозяйственных организаций / С. Н. Землякова // Аудит и финансовый анализ. – 2010. – № 5. – С. 51.
 105. Зимакова Л. А. Развитие теории и методологии формирования учетных систем на основе интернациональных моделей финансового учета и контроля : автореф. дис. на соискание науч. степени д-ра экон. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Лилия Александровна Зимакова. – Мичуринск-Наукоград РФ, 2009. – 40 с.
 106. Зимакова Л. А. Управление собственностью на основе бухгалтерского моделирования / Л. А. Зимакова // Бухгалтерский учет. – 2009. – № 4. – С. 71–74.
 107. Зимакова Л. А. Управление стратегической платежеспособностью / Л. А. Зимакова // Научные ведомости. – 2009. – № 1 (56). – С. 258–264.
 108. Зоря О. П. Розробка стратегії розвитку галузі тваринництва в сільськогосподарських підприємствах / О. П. Зоря // Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. – 2011. – Вип. 2, т. 1. – С. 112–117. – (Серія : Економічні науки).
 109. Ивашиненко Л. О. Развитие методики стратегического учета в коммерческих организациях : автореф. дис. на соискание науч. степени канд. экон. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Л. О. Ивашиненко. – Мичуринск-Наукоград РФ, 2008. – 26 с.
 110. Ивашиненко Л. О. Развитие теории и методики стратегического учета в коммерческих организациях : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Любовь Олеговна Ивашиненко ; Мичурин. гос. аграр. ун-т. – Мичуринск-Наукоград РФ, 2008. – 239 с.
 111. Ивашковская И. В. Стратегический финансовый анализ: концепции / И. В. Ивашковская. – М. : Бизнес Элайнмент, 2012. – 154 с.

112. Ильштейн Ю. А. Учет и контроль стоимости имущественного комплекса предприятия как объекта прав собственности : автореф. дис. на соискание науч. степени канд. экон. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Ю. А. Ильштейн. – Ростов-н/Д, 2007. – 19 с.
113. Інноваційний розвиток агропромислового комплексу України : інформ. посіб. / [уклад. Р. І. Мала, В. В. Миронова, Н. В. Єремєєва]. – Донецьк : Донец. обл. центр перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників органів держ. влади, органів місцевого самоврядування, державних підприємств, установ і організацій, 2012. – 65 с.
114. Казора О. Л. Стратегические аспекты управленческого учета в принятии перспективных управленческих решений / О. Л. Казора, Е. В. Иванеева // Вестник ОрелГИЭТ. – 2010. – № 2 (12). – С. 106–111.
115. Камінська Т. Г. Обліково-аналітичне забезпечення фінансового менеджменту в сільськогосподарських підприємствах : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. экон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Тетяна Григорівна Камінська. – К., 2006. – 20 с.
116. Канурная З. Ф. Стратегические аспекты учета в системе управления крупного машиностроительного предприятия : дис. ... канд. экон. наук : 08.06.04 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / З. Ф. Канурная. – Донецк, 2002. – 184 с.
117. Каплан Р. С. Сбалансированная система показателей: от стратегии к действию / Р. С. Каплан, Д. П. Нортон. – [2-е изд., испр. и доп.]. – М. : ЗАО «Олимп-Бизнес», 2004. – 320 с.
118. Карлоф Б. Деловая стратегия / Б. Карлоф ; пер. с англ. ; науч. ред. и авт. послесл. В. А. Приписнов. – М. : Экономика, 1991. – 239 с.
119. Карпенко О. В. Облік, орієнтований на потреби функціонування підприємства / О. В. Карпенко // Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України. – 2010. – № 1 (48). – С. 73–79.
120. Катькало В. С. Место и роль ресурсной концепции в развитии теории стратегического управления (предисловие к разделу) / В. С. Катькало // Вестник Санкт-Петербургского университета. – 2003. – Сер. 8, вып. 3 (№ 24). – С. 3–17.

121. Катькало В. С. Новые исследования исходные концепции стратегического управления и их современная оценка / В. С. Катькало // Российский журнал менеджмента. – 2003. – № 1. – С. 7–30.
122. Керимов В. Э. Организация стратегического учета / В. Э. Керимов, А. Н. Богатко // Аудит и финансовый анализ. – 2004. – № 4. – С. 45–65.
123. Кірейцев Г. Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки : моногр. / Г. Г. Кірейцев. – Житомир : ЖДТУ, 2007. – 236 с.
124. Кісіль М. Ю. Формування стратегічного менеджменту в сільськогосподарських підприємствах : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.04 «Економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності)» / М. Ю. Кісіль. – Дніпропетровськ, 2012. – 218 с.
125. Клейнер Г. Б. От теории предприятия к теории стратегического управления / Г. Б. Клейнер // Российский журнал менеджмента. – 2003. – № 1. – С. 31–56.
126. Ковалев В. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия : учеб. / В. В. Ковалев, О. Н. Волкова. – М. : ООО «ТК Велби», 2002. – 424 с.
127. Козлюк Н. В. Теория и методология формирования управленческих и налоговых элементов учетно-аналитического комплекса сельскохозяйственных предприятий : дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Наталья Васильевна Козлюк. – Орел, 2013. – 328 с.
128. Колесник В. М. Розробка стратегій розвитку аграрних підприємств [Електронний ресурс] / В. М. Колесник, С. М. Божко // Ефективна економіка. – 2009. – Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=49>.
129. Кондратьев В. Глобальные цепочки добавленной стоимости в современной экономике [Електронний ресурс] / В. Кондратьев. – Режим доступу : http://www.perspektivy.info/rus/ekob/globalnyje_cepochki_dobavlennoj_stoimosti_v_sovremennoj_ekonomike_2014-03-17.htm.
130. Контроллинг : учеб. / [А. М. Карминский, С. Г. Фалько, А. А. Жевага, Н. Ю. Иванова] ; под ред. А. М. Карминского, С. Г. Фалько. – М. : Финансы и статистика, 2006. – 336 с.

131. Корнилов Д. А. Формирование классификации видов стратегий в области стратегического управления / Д. А. Корнилов // Экономический анализ: теория и практика. – 2007. – № 21. – С. 45–49.
132. Криштопа І. І. Бухгалтерський облік в системі стратегічного управління підприємством / І. І. Криштопа // Економічні науки. – 2012. – Вип. 9 (34), ч. 2. – С. 223–231. – (Серія : Економіка та менеджмент).
133. Криштопа І. І. Метод стратегічного обліку та систематизація його елементів / І. І. Криштопа // Вісник Криворізького національного університету. – 2013. – Вип. 34. – С. 279–282.
134. Криштопа І. І. Стратегічний облік як перспективний напрям розвитку бухгалтерського обліку / І. І. Криштопа // Економічні науки. – 2011. – Вип. 8 (29), ч. 3. – С. 145–152. – (Серія : Облік і фінанси).
135. Крохичева Г. Е. Корпоративный сетевой учет и отчетность: концепция, методология и организация : дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.12 / Галина Егоровна Крохичева. – Ростов н/Д, 2004. – 379 с.
136. Крохичева Г. Е. Учет и анализ ситуаций во фракталах времени и пространства / Галина Егоровна Крохичева, Надежда Тарасьянц // Науковедение. – 2012. – № 4. – С. 1–6.
137. Крылов С. И. Стратегический управленческий учет – современное направление бухгалтерского учета [Электронный ресурс] / С. И. Крылов // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. – 2011. – № 5. – Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=PBI;n=151027>.
138. Крылов С. И. Стратегический управленческий учет и его роль в управлении финансовыми потоками организации / С. И. Крылов // Управленческий учет. – 2005. – № 3. – С. 13–24.
139. Кувалдина Т. Б. Сущность, содержание и задачи стратегического учета / Т. Б. Кувалдина // Вестник Челябинского государственного университета. – 2007. – № 10 (88). – С. 110–115.
140. Кузнецова Е. В. Система планов счетов и бухгалтерское управление экономическими процессами: теория, методология и практика : автореф. дис. на соискание науч. степени д-ра экон. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Елена Вячеславовна Кузнецова. – Ростов-н/Д, 2010. – 44 с.
141. Кузнецова Е. В. Управление резервной системой и рисками предприятия на базе структурированного плана счетов / Е. В. Кузнецова //

- Научно-технические ведомости СПбГПУ. – 2010. – № 1. – С. 114–120. – (Серия : Экономические науки).
142. Кузнецова Л. Н. Методика построения иммунизационного производного балансового отчета в целях оценки сбалансированности стратегического плана / Л. Н. Кузнецова, Ю. В. Денисевич // Учет и статистика. – 2008. – № 1 (11). – С. 62–66.
 143. Кузнецова Л. Н. Совершенствование учетно-аналитического обеспечения инновационного развития хозяйствующих субъектов с использованием инструментария бенчмаркинга [Электронный ресурс] / Л. Н. Кузнецова // Инновационная политика хозяйствующего субъекта : цели, проблемы, пути совершенствования : материалы I Международ. науч.-практ. конф. – М. : РУДН, 2011. – Режим доступа : <http://innclub.info/2011/12/19/совершенствование-учетно-аналитичес/>
 144. Кузнецова С. А. Бухгалтерський облік в системі формування управлінської інформації: методологія та практика : моногр. / С. А. Кузнецова. – Мелітополь : Тавр. держ. агротехнол. ун-т, 2007. – 297 с.
 145. Кузнецова С. А. Моделювання вітчизняної облікової системи для потреб управління / С. А. Кузнецова // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. – 2008. – № 5. – С. 167–173.
 146. Кузь В. І. Бухгалтерський облік у системі стратегічного управління підприємством / В. І. Кузь // Бухгалтерський облік, економічний аналіз та контроль в умовах формування і розвитку сучасних концепцій управління : тези доп. XII Міжнар. наук. конф. – Житомир : ЖДТУ, 2013. – С. 218–220.
 147. Кундря-Висоцька О. П. Змістовні характеристики стратегічної парадигми обліку / О. П. Кундря-Висоцька // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 3 (53). – С. 137–139. – (Серія : Економічні науки).
 148. Курсеев Д. В. Бухгалтерская модель управления собственностью предприятия как имущественного комплекса / Д. В. Курсеев. – Ростов-н/Д : РГСУ, 2005. – 208 с.
 149. Куцик П. О. Концептуальні підходи до розгляду інформаційних систем обліку в корпоративному управлінні / П. О. Куцик // Облік і фінанси. – 2013. – № 4 (62). – С. 52–60.

150. Лазарева А. В. Совершенствование стратегического управленческого учета, анализа и аудита денежных потоков коммерческой организации : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Анна Владимировна Лазарева ; Рост. гос. экон. ун-т «РИНХ». – Персиановский, 2009. – 308 с.
151. Ларичкин Ф. Д. Эволюция учета и управления затратами и их особенности в комплексных производствах / Ф. Д. Ларичкин, Е. В. Каретников // Цветная металлургия. – 2006. – № 2. – С. 2–13.
152. Ларіна Я. С. Маркетингові стратегії розвитку підприємств аграрного сектору України: теорія, методологія, практика : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра экон. наук : спец. 08.00.04 «Економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності)» / Ярослава Степанівна Ларіна. – К., 2011. – 37 с.
153. Ларіна Я. С. Маркетингові стратегії розвитку підприємств аграрного сектору України: теорія, методологія, практика : дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.04 «Економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності)» / Ярослава Степанівна Ларіна. – К., 2011. – 442 с.
154. Ларіна Я. С. Формування та механізми реалізації маркетингових стратегій в агропродовольчому підкомплексі АПК : моногр. / Я. С. Ларіна. – К. : Преса України, 2008. – 336 с.
155. Легенчук С. Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки : моногр. / С. Ф. Легенчук. – Житомир : ЖДТУ, 2010. – 652 с.
156. Лесняк В. В. Агрегатное моделирование в системах адаптивного учета и контроля [Электронный ресурс] / В. В. Лесняк // Наукоеведение. – 2013. – № 5. – С. 1–7. – Режим доступа : naukovedenie.ru/PDF/37ergsu513.pdf.
157. Лесняк В. В. Инструментарий стратегического учета / В. В. Лесняк // Актуальные вопросы современной экономической науки : сб. док. Междунар. науч. заочной конф. (Липецк, 20 февр. 2010 г.) : в 2 т. Т. 2 / отв. ред. А. В. Горбенко. – Липецк : Изд. центр «Де-факто», 2010. – С. 218–222.
158. Лесняк И. В. Методика ситуационного анализа в коммерческих организациях / И. В. Лесняк // Актуальные вопросы современной экономической науки : сб. док. Междунар. науч. заочной конф. (Липецк,

- 20 февр. 2010 г.) : в 2 т. Т. 2 / отв. ред. А. В. Горбенко. – Липецк : Изд. центр «Де-факто», 2010. – С. 223–228.
159. Лесняк В. В. Стратегический управленческий учет на промышленных предприятиях: концептуальный подход, моделирование и организация : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Владимир Владимирович Лесняк ; Рост. гос. строит. ун-т. – Краснодар, 2007. – 235 с.
160. Лилеева Л. Р. Бухгалтерский учет в сфере связи и телекоммуникаций : автореф. дис. на соискание науч. степени канд. экон. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Л. Р. Лилеева. – М., 2007. – 24 с.
161. Лисова И. Д. Теоретические и практические аспекты классификации стратегий развития предприятия / И. Д. Лисова, Ю. А. Наврозова // Розвиток методів управління та господарювання на транспорті. – 2011. – № 37. – С. 159–168.
162. Ловінська Л. Г. Оцінка в бухгалтерському обліку : моногр. / Л. Г. Ловінська. – К. : КНЕУ, 2006. – 256 с.
163. Лозовицький Д. С. Методика та організація стратегічного обліку й аналізу на підприємствах поліграфічних матеріалів : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. экон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Дмитро Сергійович Лозовицький ; Терноп. нац. экон. ун-т, 2009. – 18 с.
164. Лунд М. Збалансована система показників для сільськогосподарських підприємств: досвід Данії [Електронний ресурс] / М. Лунд. – Режим доступу : <http://latifundist.com/blog/read/390-effektivnoe-upravlenie-krupnymi-agrokompaniyami-onlajn-translyatsiya>.
165. Маленков Ю. А. О классификациях стратегий компаний [Електронний ресурс] / Ю. А. Маленков // Эмитент. Существенные факты, события, действия. Единое информационно-аналитическое обеспечение промышленности и предпринимательства Северо-Западного региона РФ. – 2006. – № 42 (173). – Режим доступу : <http://www.khti.ru/resursy-biblioteki/electronnie-biblioteki-rossii-i-mira/1385-malenkov-jurij-alekseevich.html>.
166. Малишкін О. І. Облік і аудит податків в Україні: теорія, методологія, практика : навч. посіб. / О. І. Малишкін. – К. : Центр навч. л-ри, 2013. – 376 с.

167. Малюга Н. М. Бухгалтерський учет в Україні: теорія і методологія, перспективи розвитку : моногр. / Н. М. Малюга. – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 548 с.
168. Маняева В. А. Развитие теории управленческого учета в России / В. А. Маняева // Міжнародний збірник наукових праць. – 2011. – Вип. 3 (21). – С. 240–249. – (Серія : Бухгалтерський облік, контроль і аналіз).
169. Марков Ю. Г. Функциональный подход в современном научном познании / Ю. Г. Марков. – Новосибирск : Наука, 1982. – 255 с.
170. Мармуль Л. О. Роль стратегічного аналізу в управлінні виробничою діяльністю сільськогосподарських підприємств / Л. О. Мармуль // Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. – 2011. – Вип. 2, т. 1. – С. 152–156. – (Серія : Економічні науки).
171. Маршалл Дж. Ф. Финансовая инженерия: полное руководство по финансовым нововведениям / Джон Ф. Маршалл, Випул К. Бансал. – М. : ИНФРА-М, 1998. – 784 с.
172. Милёхина Г. И. Производные балансове отчеты как один из инструментов управленческого аудита [Електронний ресурс] / Г. И. Милёхина. – Режим доступа : rusagroug.ru/articles/print/797.
173. Минцберг Г. Школы стратегий / Г. Минцберг, Б. Альстрэнд, Дж. Лэмпел. – СПб. : Питер, 2002. – 336 с.
174. Міжнародні стандарти фінансової звітності [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. – Режим доступа : <http://www.minfin.gov.ua/control/publish>.
175. Мінцберг Г. Зліт і падіння стратегічного планування / Генрі Мінцберг. – К. : Вид-во Олексія Капусти, 2008. – 412 с.
176. Мних Є. В. Стратегічний та оперативний управлінський облік товарних запасів на підприємствах оптової торгівлі [Електронний ресурс] / Є. В. Мних, О. М. Кудла, А. О. Семенець. – Режим доступа : http://www.rusnauka.com/12_KPSN_2010/Economics/62931.doc.htm.
177. Моссаковський В. Б. Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні : моногр. / В. Б. Моссаковський. – К. : Інтерпрес ЛТД, 2009. – 326 с.
178. Мошковська О. А. Концептуальні засади стратегічного управлінського обліку / О. А. Мошковська // Актуальні проблеми економіки. – 2012. – № 12 (138). – С. 151–159.

179. Музыка Т. Н. Стратегический учет в сельскохозяйственных организациях : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Татьяна Николаевна Музыка. – Ставрополь, 2009. – 197 с.
180. Музыка Т. Н. Стратегический учет объектов внешнего управления в сельскохозяйственных организациях / Т. Н. Музыка // Актуальные вопросы современной экономической науки : сб. док. Междунар. науч. заочной конф. (Липецк, 20 февр. 2010 г.) : в 2 т. Т. 2 : отв. ред. А. В. Горбенко. – Липецк : Изд. центр «Де-факто», 2010. – С. 231–236.
181. Нагірська К. Інформаційні потреби стратегічного менеджменту / Катерина Нагірська // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : міжнар. зб. наук. праць. Вип. м. Кам'янець-Подільський / відпов. ред. Н. В. Семенишена. – Тернопіль : Крок, 2013. – С. 27–28.
182. Нагірська К. Управлінська звітність у системі стратегічного менеджменту: проблеми формування [Електронний ресурс] / К. Нагірська. – Режим доступу : http://sophus.at.ua/publ/2013_04_18_19_kampodilsk/sekcija_7_2013_04_18__19/upravlinska_zvitnist_v_sistemi_strategichnogo_menedzhmentu_problemi_formuvannja/27-1-0-566/.
183. Нападовська Л. В. Управлінський облік : підруч. [для вузів] / Л. В. Нападовська. – [2-ге вид., доопрац. та допов.]. – К. : КНТЕУ, 2010. – 648 с.
184. Наумова Н. А. Стратегический управленческий учет в вузе инновационного типа / Н. А. Наумова // Сибирская финансовая школа. – 2008. – № 5. – № 37–40.
185. Нелюбова Н. Н. Бюджетирование в системе стратегического управленческого учета: сбор, анализ и использование стратегической информации / Н. Н. Нелюбова, И. В. Яркова // Вестник ВолГУ. – 2008. – № 1 (12). – С. 69–74. – (Серия 3).
186. Несветайлов В. Ф. Стратегический управленческий учет в корпоративной системе управления организационными знаниями / В. Ф. Несветайлов // Аудит и финансовый анализ. – 2011. – № 6. – С. 438–445.
187. Несветайлов В. Ф. Стратегический управленческий учет на предприятиях энергетики : автореф. дис. на соискание науч. степени д-ра экон. наук : 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Василий

- Федорович Несветайлов ; Рос. экон. ун-т им. Г. В. Плеханова. – М., 2012. – 44 с.
188. Никандрова Н. Г. Организация системы стратегического управленческого учета на предприятии / Н. Г. Никандрова // Труды Псковского политехнического института. – 2011. – № 14.2. – С. 211–215.
189. Николаева О. Е. Стратегический управленческий учет : моногр. / О. Е. Николаева, О. В. Алексеева. – [2-е изд.]. – М. : Изд-во ЛКИ, 2008. – 304 с.
190. Одинцова Т. М. Контроллинг как фактор развития бухгалтерского учета в условиях экономики знаний / Т. М. Одинцова // Вісник Сев-НТУ. – 2013. – Вип. 138. – С. 77–84. – (Серія : Економіка і фінанси).
191. Офіційний сайт компанії «РУ-Системс» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ru-systems.ru>.
192. Палий В. Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы / В. Ф. Палий. – М. : Бухгалтерский учет, 2007. – 88 с.
193. Петрук О. М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку : моногр. / О. М. Петрук. – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 420 с.
194. Пилипенко А. А. Організація обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства / А. А. Пилипенко. – Х. : Вид-во ХНЕУ, 2007. – 276 с.
195. Підлипна Р. П. Стратегічний управлінський облік: суть та функції / Р. П. Підлипна, Ю. В. Підлипний // Вісник Львівської комерційної академії. – 2011. – Вип. 36. – С. 297–301.
196. Плікус І. Й. Стратегічний облік як інструмент стратегічного управління підприємством / І. Й. Плікус // Вісник Української академії банківської справи. – 2002. – № 12. – С. 94–95.
197. Пономарева Н. И. Методология формирования учетно-аналитических систем в строительных организациях : дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Наталия Игоревна Пономарева. – Таганрог, 2010. – 505 с.
198. Портер М. Конкурентное преимущество: как достичь высокого результата и обеспечить его устойчивость / Майкл Портер. – [2-е изд.]. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2006. – 715 с.
199. Портер М. Конкуренция / Майкл Портер. – М. : Изд. дом «Вильямс», 2005. – 608 с.

200. Портер М. Международная конкуренция / Майкл Портер. – М. : Международ. отнош., 1993. – 896 с.
201. Потанина Ю. М. Стратегический управленческий учет и управление капиталом организации : автореф. дис. на соискание науч. степени канд. экон. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Ю. М. Потанина. – М., 2011. – 26 с.
202. Поташева Г. А. Синергетический подход к управлению : моногр. / Г. А. Поташева. – М. : НИЦ ИНФРА-М, 2012. – 160 с.
203. Правдюк Н. Л. Фінансовий облік в агропромисловому виробництві: теорія, методологія, практика : дис. ... д-ра экон. наук : 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Наталія Леонідівна Правдюк. – К., 2006. – 388 с.
204. Пушкар М. Сутність інтелектуалізації облікової системи та структура інформаційних ресурсів підприємства / Михайло Пушкар // Вісник ТНЕУ. – 2008. – № 2. – С. 160–168.
205. Пушкар М. С. Господарський облік і суспільство / М. С. Пушкар // Інноваційна економіка. – 2012. – № 6. – С. 16–22
206. Пушкар М. С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів) : моногр. / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-Бланш, 2006. – 334 с.
207. Пушкар М. С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія / М. С. Пушкар . – Тернопіль : Карт-бланш, 2007. – 359 с.
208. Пушкар М. С. Створення інтелектуальної системи обліку : моногр. / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2007. – 152 с.
209. Пушкар М. С. Створення сучасної системи обліку, орієнтованої на потреби ринкового середовища / М. С. Пушкар // Інноваційна економіка. – 2010. – № 5. – С. 92–96.
210. Пушкар М. С. Філософія обліку / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2002. – 157 с.
211. Пушкар М. С. Фінансовий облік у системі управління : моногр. / М. С. Пушкар, М. Т. Щирба. – Тернопіль : Карт-Бланш, 2006. – 178 с.
212. Пушкар М. С. Бухгалтерский учет в системе управления / М. С. Пушкар. – М. : Финансы и статистика, 1991. – 176 с.
213. Пчелинцева Л. Н. Учетно-аналитическое обеспечение выбора финансовой стратегии : автореф. дис. на соискание науч. степени канд.

- экон. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Л. Н. Пчелинцева. – Н. Новгород, 2006. – 23 с.
214. Райан Б. Стратегический учет для руководителя / Боб Райан ; пер с англ. под. ред. В. А. Микрюкова. – М. : Аудит : ЮНИТИ, 1998. – 616 с.
215. Рожнова О. В. Финансовый учет. Теоретические основы. Методологический аппарат / Ольга Рожнова. – [2-е изд., перераб и доп.]. – М. : Экзамен, 2003. – 192 с.
216. Рудненко Н. П. Учетно-контрольная система платежеспособности коммерческих организаций : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Наталья Петровна Рудненко ; Орлов. гос. техн. ун-т. – Орел, 2007. – 234 с.
217. Савенков Д. Л. Система управленческого учета в стратегическом управлении / Д. Л. Савенков // Управленческий учет. – 2008. – № 6. – С. 29–35.
218. Селезнёва Е. М. Методическое обеспечение стратегического учета [Электронный ресурс] / Е. М. Селезнёва, Э. С. Аракельянц // Наукoведение. – 2013. – № 3. – С. 1–8. – Режим доступа : aukovedenie.ru/PDF/17ergsu313.pdf.
219. Семанюк В. З. Облік для стратегічного управління: проблеми теоретичної концептуалізації / В. З. Семанюк // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2012. – № 722. – С. 236–241.
220. Семененя И. В. Стратегический учет денежных потоков сетевых предприятий / И. В. Семененя // Управленческий учет. – 2008. – № 8. – С. 12–18.
221. Семиколенова М. Н. Управленческий учет как основа информационной системы менеджмента / М. Н. Семиколенова // Известия ИГЭА. – 2009. – № 2 (64). – С. 68–71.
222. Сидорина Т. В. Нулевые производные балансовые отчеты как инструмент контроля, определяющий реальную стоимость страховой компании [Электронный ресурс] / Т. В. Сидорина // Наукoведение. – 2012. – № 4. – С. 1–8. – Режим доступа : naukovedenie.ru/PDF/64ergsu412.pdf.
223. Сидорова М. И. Перспективы интеллектуализации систем бухгалтерского учета [Электронный ресурс] / М. И. Сидорова // Управление

- экономическими системами. – 2013. – № 8. – Режим доступа : <http://uecs.ru/ekonomicheskiy-analiz/item/2292-2013-08-22-07-53-45>.
224. Сидорова М. И. Развитие моделей бухгалтерского учета в условиях современных информационных технологий : автореф. дис. на соискание науч. степени д-ра экон. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / М. И. Сидорова. – М., 2013. – 44 с.
225. Симонович М. Я. Организация учета и контроля по видам деятельности в коммерческих предприятиях : автореф. дис. на соискание науч. степени канд. экон. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / М. Я. Симонович. – Мичуринск-Наукоград РФ, 2007. – 26 с.
226. Система национальных счетов 2008. – Нью-Йорк, 2012. – 764 с.
227. Скорев М. М. Стратегия развития предприятия в контексте динамики его собственности [Электронный ресурс] / М. М. Скорев, Т. О. Графова, А. Г. Селиванова // Инженерный вестник Дона. – 2012. – № 4, ч. 2. – Режим доступа : <http://www.ivdon.ru/magazine/archive/n4p2y2012/1353>.
228. Сльозко Т. М. Бухгалтерський облік в умовах інституційних перетворень: теорія і практика : моногр. / Т. М. Сльозко. – К. : Центр уч. л-ри, 2013. – 304 с.
229. Соколов А. Ю. Современные подходы к организации системы управленческого учета / А. Ю. Соколов // Вестник ОГУ. – 2006. – № 8. – С. 288–294.
230. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни : уч. пособ. / Я. В. Соколов. – М. : Магистр : ИНФРА-М, 2010. – 224 с.
231. Соколов Я. В. Теория учета: как ее понимают в Америке и как мы хотели бы ее понимать / Я. В. Соколов, И. А. Смирнова // Хендриксен Е. С. Теория бухгалтерского учета / Е. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда ; под ред. проф. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 576 с., с. 557–566.
232. Сологуб Н. В. Інноваційні можливості застосування управлінського обліку в сільському господарстві / Н. В. Сологуб, К. В. Бурко // Економічні науки. – 2013. – Вип. 10 (4). – С. 256–260. – (Серія : Облік і фінанси).

233. Солоненко А. А. Интеграция видов учета в рамках единого плана счетов [Электронный ресурс] / А. А. Солоненко // Научный журнал КубГАУ. – 2011. – № 71. – С. 1–16. – Режим доступа : <http://ej.kubagro.ru/2011/07/pdf/37.pdf>.
234. Стецюк П. А. Стратегія і тактика управління фінансовими ресурсами сільськогосподарських підприємств : моногр. / П. А. Стецюк. – К. : ННЦ ІАЕ, 2009. – 370 с.
235. Сторожук Т. М. Стратегічний облік в обліковій системі підприємств / Т. М. Сторожук // Бухгалтерський облік, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку : Всеукр. наук.-практ. конф. (м. Чернігів, 25–26 жовт. 2013 р.) : тези доп. – Чернігів : ЧДТУ, 2013. – С. 11–13.
236. Суворова С. П. Формирование стратегического управленческого учета на промышленных предприятиях: теория и методология : автореф. дис. на соискание научн. степени д-ра экон. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / С. П. Суворова. – Орел, 2007. – 53 с.
237. Суворова С. П. Формирование стратегического управленческого учета на промышленных предприятиях: теория и методология : дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / С. П. Суворова. – Орел, 2007. – 319 с.
238. Суворова С. П. Приемы и процедуры стратегического управленческого учета затрат / С. П. Суворова, Д. И. Монашева // Научное пространство Европы-2008 : материалы IV Междунар. науч.-практ. конф., (София, 15–30 апр. 2008 г.). Т. 5 / под ред. Е. В. Милко. – София : ООД «Бял ГРАД-БГ», 2008. – С. 54–58.
239. Сучасні проблеми розвитку системи обліку в Україні : моногр. / М. С. Пушкар, Л. В. Нападовська, Я. Д. Крупка [та ін.] ; за ред. М. С. Пушкаря. – Тернопіль : Екон. думка, 2010. – 267 с.
240. Таранова Н. С. Стратегический управленческий учет как база для принятия решений по управлению качеством продукции / Н. С. Таранова // Глобальный научный потенциал. – 2012. – № 5 (14). – С. 73–77.
241. Ткач В. И. Бухгалтерский учет реорганизации, санации и покупки предприятия / В. И. Ткач, Т. О. Кубасова, Е. П. Шумилин. – М. : ПРИОР, 2000. – 128 с.

242. Ткач В. И. Инжиниринговая теория бухгалтерского учета: квалиметрический ученик / В. И. Ткач, М. В. Шумейко. – Азов : ООО «Азов-Печать», 2013. – 460 с.
243. Ткач В. И. Инициативный семинар по России / В. И. Ткач, Ж. Лоран. – Париж : Европ. комиссия ЕЭС, 1997. – 82 с.
244. Ткач В. И. Стратегический управленческий учет / В. И. Ткач, М. В. Шумейко, Т. О. Графова. – Ростов-н/Д : РГЭУ «РИНХ», 2008. – 260 с.
245. Ткач И. М. Учет изменений в организации на базе инструментов бухгалтерского инжиниринга : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Иван Михайлович Ткач. – Ставрополь, 2009. – 187 с.
246. Ткаченко С. А. Сутність економічного терміна «стратегічний управлінський облік» [Електронний ресурс] / С. А. Ткаченко. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/4._SVMN_2007/Economics/19857.doc.htm.
247. Токмакова Е. Н. Основные аспекты стратегического управленческого учета и стратегического анализа затрат / Е. Н. Токмакова, Б. Г. Маслов // Управленческий учет. – 2008. – № 1. – С. 62–69.
248. Томілін О. О. Диверсифікація аграрних підприємств як дієва стратегічна орієнтація в агропромисловій сфері / О. О. Томілін // Збірник наукових праць ВНАУ. – 2012. – № 3 (69). – С. 205–211. – (Серія : Економічні науки).
249. Томпсон А. А. Стратегический менеджмент. Искусство разработки и реализации стратегии : учеб. [для вузов] / А. А. Томпсон, А. Дж. Стрикленд ; пер. с англ. под ред. Л. Г. Зайцева, М. И. Соколовой. – М : Банки и биржи : ЮНИТИ, 1998. – 576 с.
250. Трефилова И. А. Стратегический управленческий учет – развитие функции учета на современном предприятии / И. А. Трефилова // Наука и современность. – 2012. – № 18. – С. 276–279.
251. Труш В. Є. Обліково-аналітичне забезпечення управління економічною безпекою промислових підприємств / В. Є. Труш, В. Ф. Яценко // Вісник Хмельницького національного університету. – 2011. – № 5, т. 1. – С. 10–13.
252. Тюха І. В. Стратегія розвитку у системі стратегій підприємства / І. В. Тюха, І. О. Денисюк // Економіка харчової промисловості. – 2013. – № 3 (19). – С. 33–37.

253. Удалова З. В. Принципы формирования учетно-аналитического обеспечения управления сельскохозяйственными организациями / З. В. Удалова // Фундаментальные исследования. – 2011. – № 4. – С. 168–174. – (Серия : Экономические науки).
254. Удалова З. В. Теоретико-методологические подходы к исследованию и оценке технологических факторов в системе стратегического управленческого учета на основе модели прогноза технологического развития животноводства [Электронный ресурс] / З. В. Удалова // Вестник Адыгейского государственного университета. – 2009. – Вып. 1. – (Серия : Экономика). – Режим доступа : <http://vestnik.adygnet.ru/?2009.1>.
255. Удалова З. В. Формирование учетно-аналитического обеспечения управления сельскохозяйственными организациями: теория и методология : автореф. дис. на соискание науч. степени д-ра экон. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Зоя Васильевна Удалова ; Рост. гос. эконом. ун-т «РИНХ». – Ростов-н/Д, 2011. – 50 с.
256. Уорд К. Стратегический управленческий учёт : пер. с англ / Кит Уорд. – М. : ЗАО «Олимп-Бизнес», 2002. – 448 с.
257. Усенко Л. Н. Совершенствование учетно-аналитического обеспечения управления сельскохозяйственными организациями на основе применения стратегического управленческого учета [Электронный ресурс] / Л. Н. Усенко, З. В. Удалова // Управленческий учет. – 2011. – № 2. – Режим доступа : <http://dis.ru/library/701/28106/>
258. Ушанов И. Г. Стратегический управленческий учет как информационная основа долгосрочных конкурентных преимуществ предприятия на рынке / И. Г. Ушанов // Вектор науки ТГУ. – 2012. – № 2 (20). – С. 169–175. – (Серия : Экономика).
259. Ушанов И. Г. Стратегический управленческий учет прибыльности клиентов на основе САР-анализа / И. Г. Ушанов // Труды МФТИ. Информатика, управление, экономика. – 2011. – Т. 3, № 2. – С. 134–137.
260. Фатенок-Ткачук А. О. Стратегічний облік у системі управління підприємством / А. О. Фатенок-Ткачук, К. П. Замойська // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2012. – № 721. – С. 241–245
261. Фатхутдинов Р. А. Стратегический менеджмент : учеб. / Р. А. Фатхутдинов. – [7-е изд., испр. и доп.]. – М. : Дело, 2005. – 448 с.

262. Федорович Т. В. Базовые положения концепции трансформации информационно-аналитического обеспечения в системе стратегического управленческого учета / Т. В. Федорович // Вестник Томского государственного университета. – 2012. – № 3 (19). – С. 86–94. – (Серия : Экономика).
263. Федулова І. І. Характеристика інноваційного процесу / І. І. Федулова // Матеріали міжнародної науково-практичної конференції. – Чернівці : БДФА, 2010. – С. 18–21.
264. Филиппов К. В. Концептуальные подходы к формированию системы стратегического учета для предприятий агропромышленного комплекса / К. В. Филиппов, А. В. Овчаров // Профессиональные инновации. – 2013. – № 5. – С. 45–60.
265. Филиппов К. В. Стратегический учет на предприятиях агропромышленного комплекса : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Кирилл Владимирович Филиппов ; Орлов. гос. техн. ун-т. – Орел, 2009. – 172 с.
266. Харламова Е. Векторы развития бухгалтерского учета / Е. Харламова // ВСЁ про МСФО. – 2014. – Вып. 1. – С. 14–15.
267. Харченко И. А. Особенности формирования системы стратегического управленческого учета и внутреннего контроля в организациях потребительской кооперации : автореф. дис. на соискание науч. степени канд. экон. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / И. А. Харченко. – Мичуринск, 2007. – 27 с.
268. Хахонова И. И. Система стратегического учета: формирование и развитие / И. И. Хахонова, Н. Н. Хахонова // Фундаментальные исследования. Экономические науки. – 2013. – № 6, ч. 3. – С. 720–724.
269. Хахонова Н. Н. Разработка системы учетно-аналитического обеспечения стратегического управления денежными потоками коммерческих организаций / Н. Н. Хахонова // Финансы и учет. – 2013. – № 1 (19). – С. 8–11.
270. Хахонова Н. Н. Стратегический учет денежных потоков как элемент стратегического менеджмента [Электронный ресурс] / Н. Н. Хахонова. – Режим доступа : region.cs-alternativa.ru/text/1009.
271. Хахонова Н. Н. Актуальные вопросы формирования развития системы стратегического учета / Н. Н. Хахонова, Ю. С. Везденева // Вест-

- ник Адыгейского государственного университета. – 2010. – № 1. – С. 116–121. – (Серия 5 : Экономика).
272. Хахонова Н. Н. Роль стратегического учета в управлении финансовыми потоками организации / Н. Н. Хахонова, И. В. Панюкова // Учет и статистика. – 2010. – № 19. – С. 5–10.
273. Хендриксен Е. С. Теория бухгалтерского учета / Е. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда ; пер. с англ. под ред. проф. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 576 с.
274. Хоменко Н. В. Методика фінансового та управлінського обліку товарних запасів у госпрозрахункових відособлених підрозділах споживчої кооперації : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Наталія Василівна Хоменко ; Львів. комерц. акад. Укоопспілка. – Львів, 2006. – 20 с.
275. Хоменко Н. В. Товарні запаси: проблеми обліку, контролю та звітності : моногр. / Н. В. Хоменко, О. В. Карпенко, Ю. А. Верига. – Полтава : РВВ ПУСКУ, 2008. – 153 с.
276. Хомка В. М. Стратегічний облік в системі управління підприємством [Електронний ресурс] / В. М. Хомка, Г. В. Брик. – Режим доступу : <http://int-konf.org/konf052013/348-k-e-n-v-o-docenta-homka-v-m-k-e-n-st-vikladach-brik-g-v-strategchniy-oblk-v-sistem-upravlnnya-pdpriyemstvom.html>.
277. Хорнгрен Ч. Управленческий учет / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар. – [10-е изд.]. – СПб. : Питер, 2007. – 1008 с.
278. Хорошков С. И. Методические аспекты постановки стратегического учета в организациях АПК / С. И. Хорошков, И. В. Фецкович, В. Н. Душкин // Вестник Мичуринского государственного аграрного университета. – 2011. – № 1–2. – С. 70–73.
279. Чернов С. С. Классификация стратегий организации: от теории к практике [Електронний ресурс] / С. С. Чернов, П. В. Хвостенко // Российский экономический интернет-журнал. – Режим доступу : http://www.e-rej.ru/Articles/2007/Chernov_Khvostenko.pdf.
280. Чиркова М. Б. Стратегический учет амортизации основных средств в сельскохозяйственных организациях : моногр. / М. Б. Чиркова, С. И. Хорошков, И. В. Фецкович. – Мичуринск-Наукоград РФ : Изд-во Мичурин. госагроуниверситета, 2009. – 121 с.

281. Чупахина Н. И. Методология управленческого учета в агрохолдингах : автореф. дис. на соискание науч. степени д-ра экон. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Н. И. Чупахина. – М., 2010. – 47 с.
282. Чупахина Н. И. Методология управленческого учета в агрохолдингах : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Н. И. Чупахина. – М., 2010. – 324 с.
283. Чупахина Н. И. Теоретические основы создания системы управленческого учета в АПК / Н. И. Чупахина // Аудит и финансовый анализ. – 2007. – № 5. – С. 83–100.
284. Шайкан А. В. Бугалтерський облік у прийнятті управлінських стратегічних рішень : моногр. / А. В. Шайкан. – К. : КНЕУ, 2009. – 303 с.
285. Шанк Дж. Стратегическое управление затратами / Джон К. Шанк, Виджей Говиндараджан. – СПб. : ЗАО «Бизнес Микро», 1999. – 288 с.
286. Шевчук В. Р. Стратегічний управлінський облік як система інформаційної підтримки конкурентної стратегії підприємства / В. Р. Шевчук // Вісник національного університету «Львівська політехніка». – 2012. – № 722. – С. 281–285.
287. Шибаета Н. А. Формирование комплексной системы учета и анализа в управлении бизнесом / Н. А. Шибаета, Я. С. Шеремет // Управление общественными и экономическими системами. – 2009. – № 2. – С. 1–12.
288. Школьний О. О. Організаційно-економічні механізми управління конкурентоспроможністю аграрних підприємств : моногр. / О. О. Школьний ; Уман. держ. аграр. ун-т. – Умань, 2007. – 308 с.
289. Шпак В. А. Організація бухгалтерського обліку: концептуальний підхід : моногр. / В. А. Шпак. – К. : Бізнес Медіа Консалтинг, 2011. – 312 с.
290. Шумейко М. В. Концепция инструментов бухгалтерского инжиниринга / М. В. Шумейко // Terra Economicus. – 2012. – Т. 10, № 1. – С. 72–77.
291. Шумейко М. В. Система инжинирингового бухгалтерского учета и управления экономическими процессами в строительстве : автореф. дис. на соискание науч. степени д-ра экон. наук : спец. 08.00.12

- «Бухгалтерский учет, статистика» / Марина Викторовна Шумейко. – Ростов-н/Д, 2013. – 50 с.
292. Шумилин П. Е. Особенности аудиторской модели контроля реорганизационных процедур [Электронный ресурс] / П. Е. Шумилин // Наукоеведение. – 2012. – № 4. – С. 1–8. – Режим доступа : naukovedenie.ru/PDF/97ergsu412.pdf.
293. Щемелев А. Н. Стратегический учет инноваций в коммерческих организациях : дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / А. Н. Щемелев. – Ростов-н/Д, 2007. – 255 с.
294. Щемелев А. Н. Стратегический учет инноваций в коммерческих организациях : автореф. дис. на соискание науч. степени д-ра экон. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / А. Н. Щемелев. – Ростов-н/Д, 2007. – 43 с.
295. Юрьева Л. В. Методологическая основа стратегического управленческого учета в холдинговых структурах / Л. В. Юрьева // Вестник УГТУ–УПИ. – 2009. – № 6. – С. 46–54.
296. Якубів В. М. Збалансований розвиток аграрних підприємств у сільському зростанні : моногр. / В. М. Якубів. – Івано-Франківськ : Видво Прикарпат. нац. ун-ту ім. Василя Стефаника, 2011. – 320 с.
297. Якупов И. З. Управленческий учет затрат по стадиям жизненного цикла продукта : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Ильяс Замирович Якупов ; Казан. гос. фин.-экон. ин-т. – Казань, 2009. – 239 с.
298. Янчук Т. Ю. Впровадження управлінського обліку та еволюція його розвитку / Т. Ю. Янчук // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 3 (53). – С. 285–287.
299. Яремко І. Й. Концепції і парадигми бухгалтерського обліку як система наукових основ теорії / І. Й. Яремко // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2010. – № 691. – С. 246–252.
300. Яркова И. В. Методология стратегического управленческого учета затрат на предприятиях химической промышленности [Электронный ресурс] / Илона Валеріївна Яркова. – Режим доступа : <http://www.sworld.com.ua/index.php/ru/economy/management-accounting-and-budgeting/1905-yarkova-iw>.
301. Яркова И. В. Стратегический управленческий учет на предприятиях химической промышленности : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12

- «Бухгалтерский учет, статистика» / Илона Валерьевна Яркова ; Саратов. гос. соц.-экон. ун-т. – Волгоград, 2010. – 216 с.
302. Яхин И. Р. Управленческий учет и анализ затрат в нефтехимических предприятиях : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / И. Р. Яхин. – Казань, 2005. – 274 с.
303. Яценко В. Ф. Обліково-аналітичне забезпечення стратегічного управління витратами виробництва на підприємстві (на прикладі підприємств будівництва) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. экон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Вікторія Федорівна Яценко ; Київ. нац. экон. ун-т ім. В. Гетьмана. – К., 2006. – 20 с.
304. Яців І. Б. Конкурентоспроможність сільськогосподарських підприємств : моногр. / І. Б. Яців. – Львів : Укр. бестселер, 2013. – 427 с.
305. Ansoff H. I. *Implanting strategic management* / H. Igor Ansoff, Edward J. McDonnell. – Prentice Hall, 1990. – 520 p.
306. Barczy J. The (information-) connection between the strategic management-accounting and the company valuation [Електронний ресурс] / Judit Barczy, Marta Groszne Szentirmai, Zoltan Zeman. – Режим доступу : <http://ssrn.com/abstract=1928034>.
307. Black E. L. Creative accounting using asset sales: An international study of countries allowing noncurrent asset revaluation / E. L. Black, K. F. Sellers, T. S. Manly // *Journal of Business Finance and Accounting*. – 1998. – Vol. 25 (9). – P. 1287–1317.
308. Bromwich M. The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets / Michael Bromwich // *Accounting, Organization and Society*. – 1990. – Vol. 15. – P. 27–46.
309. Chaffee E. Three models of strategy / E. Chaffee // *Academy of Management Review*. – 1985. – № 10 (1). – P. 89–98.
310. Chenhall R. The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach / R. H. Chenhall, K. Langfield-Smith // *Accounting, Organizations and Society*. – 1998. – Vol. 23 (3). – P. 243–264.
311. CIMA Official terminology. 2005 Edition. – London : CIMA Publishing, 2005. – 114 p.

312. Definition of Reporting Requirements [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://help.sap.com/saphelp_46c/helpdata/ru/7e/d42732455911d189400000e8323c4f/content.htm/.
313. Dekker H. C. Value chain analysis in interfirm relationships: a field study / H. C. Dekker // *Management Accounting Research*. – 2003. – Vol. 14, No 1. – P. 1–23.
314. Dixon R. Strategic Management Accounting / R. Dixon, D. Smith // *Omega*. – 1993. – Vol. 21, No 6. – P. 605–618.
315. Donelan J. G. Value chain analysis: a strategic approach to cost management / J. G. Donelan, E. A. Kaplan // *Journal of Cost Management*. – 1998. – March/April. – P. 7–15.
316. Fowzia R. Strategic Management Accounting Techniques: Relationship with Business Strategy and Strategic Effectiveness of Manufacturing Organizations in Bangladesh / Rehana Fowzia // *World Journal of Management*. – 2011. – Vol. 3., No 2. – P. 54–69.
317. Fries B. The value chain framework, rural finance, and lessons for TA providers and donors / Bob Fries // *Conference Summary Report Draft. International Conference «Agri Revolution: Financing the Agricultural Value Chain»*, 15–17 March 2007. – Mumbai, 2007. – 20 p.
318. Galliers R. D. Strategic Information Management. Challenges and strategies in managing information systems. Third Edition / Robert D. Galliers, Dorothy E. Leidner. – Oxford : Butterworth-Heinemann, 2003. – 625 p.
319. Ghosh S. Creative accounting : A fraudulent practice leading to corporate collapses // S. Ghosh // *Research and Practice in Social Sciences*. – 2010. – Vol. 6 (1), February. – P. 1–15.
320. Gowthorpe C. Creative accounting: Some ethical issues of macro- and micro-manipulation / Catherine Gowthorpe, Oriol Amat // *Journal of Business Ethics*. – 2005. – Vol. 57, No 1. – P. 55–64
321. Hax A. C. Strategy and the strategy formation process / Arnaldo C. Hax, Nicolas S. Majluf // *Interfaces*. – 1988. – Vol. 18, Is. 3. – P. 99–109.
322. Healy P. Business analysis valuation: using financial statements / P. Healy, Kr. Palepu. – Cengage Learning, 2012. – 336 p.
323. Hellin J. Guidelines for value chain analysis / Jon Hellin, Madelon Meijer. – November, 2006. – 24 p.

324. Hill Ch. Essentials of Strategic Management. Second Edition / Charles W. L. Hill, Gareth R. Jones. – Mason : South-Western, 2008. – 384 p.
325. Hitt M. A. Strategic Management : Competitiveness and Globalization: Concepts. Ninth Edition / Michael A. Hitt, Duane Ireland, Robert E. Hoskisson. – Mason : South-Western Cengage Learning, 2009. – 402 p.
326. Hunger J. D. Essentials of Strategic Management. 5th Edition / J. David Hunger, Thomas L. Wheelen. – Prentice Hall, 2011. – 208 p.
327. Jack L. The adoption of strategic management accounting tools in agriculture post subsidy reform: a comparative study of practices in the UK, the US, Australia and New Zealand / Lisa Jack // Research executive summaries series. – 2009. – Vol. 5, Is. 7. – P. 1–6.
328. Kirli M. The implementation of strategic management accounting based on value chain analysis: value chain accounting / Mustafa Kirli, Harun Gumus // International Journal of Social Sciences and Humanity Studies. – 2011. – Vol. 3, No 1. – P. 307–321.
329. LaPorte T. M. Governance and the Specter of Infrastructure Collapse [Электронный ресурс] / Todd M. LaPorte. – Режим доступа : http://www.researchgate.net/publication/239781899_Governance_and_the_Specter_of_Infrastructure_Collapse.
330. Lord B. Strategic Management Accounting: the Emperor's New Clothes? / Beverley Lord // Management Accounting Research. – 1996. – Vol. 7, No 3. – P. 347–366.
331. Mageed I. Towards a conceptual framework for strategic cost management. Doctorate Dissertation / Ibrahim Abd El Mageed. – Chemnitz : Chemnitz University of Technology, 2006. – 556 p.
332. Mapping global value chains. Organisation de Coopération et de Développement Economique. Directorate for science, technology and industry committee on industry, innovation and entrepreneurship. – Paris, 24–25 October 2013. – 44 p.
333. McDermott G. A. The politics of institutional renovation and economic upgrading: recombining the vines that bind in Argentina / Gerald A. McDermott // Politics & Society. – 2007. – Vol. 35 (1). – P. 103–144.
334. Pavlatos O. Strategic management accounting techniques: the impact of CFO characteristics, organizational life cycle stage, and quality of IS

- information [Электронный ресурс] / Odysseas Pavlatos. – Режим доступа : <http://www.asr.uab.cat/casr/images/stories/odysseas.pdf>.
335. Ramljak Br. Strategic Management Accounting Practices in Croatia / Branka Ramljak, Andrijana Rogošić // The Journal of International Management Studies. – 2012. – Vol. 7, No 2, October. – P. 93–100.
336. Ritson N. Strategic Management. 2nd edition / Neil Ritson. – Ventus Publishing, 2013. – 117 p.
337. Shah H. Strategic management accounting – a messiah for management accounting? / Haider Shah, Ali Malik, Muhammad Malik // Australian Journal of Business and Management Research. – 2011. – Vol. 1, No 4. – P. 1–7.
338. Sharplin A Strategic Management / A. Sharplin. – New York : McGraw-Hill, 1985. – 832 p.
339. Simmonds K. Strategic management accounting / K. Simmonds // Management Accounting. – 1981. – Vol. 59, No 4. – P. 26–30.
340. Statement of Financial Accounting Concepts No 8 Conceptual Framework for Financial Reporting (a replacement of FASB Concepts Statements No 1 and No 2). – FASB of the FAF, 2010. – 32 p.
341. Strategic Business Units [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://help.sap.com/saphelp_46c/helpdata/ru/7e/d427f5455911d189400000e8323c4f/frameset.htm.
342. Strategic management – history and development [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://vijaykumarbhatia.weebly.com/strategic-management-history-and-development.html>.
343. Strategic management accounting [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.cpaaustralia.com.au/cpa-program/professional-level/structure-and-requirements/strategic-management-accounting>.
344. Tchale H. Quantitative Value Chain Analysis. An Application to Malawi / Hardwick Tchale, John Keyser // Policy Research Working Paper. – 2010. – No 5242. – 59 p.
345. The Blackwell Handbook of Strategic Management / Edited by : Michael A. Hitt, R. Edward Freeman, Jeffrey S. Harrison. – Wiley-Blackwell, 2006. – 740 p.
346. Tsuji A. Studies in accounting history: Tradition and innovation for the twenty-first century / Atsuo Tsuji, Paul Garner. – Westport : Greenwood Press, 1995. – 280 p.

347. Vitez O. Strategic Management Accounting Functions [Электронный ресурс] / Osmond Vitez. – Режим доступа : <http://smallbusiness.chron.com/strategic-management-accounting-functions-3993.html>.
348. Ward K. Strategic management accounting / Keith Ward. – Routledge, 2012 – 307 p.

Наукове видання

Бруханський Р. Ф

**ОБЛІК І АНАЛІЗ
У СИСТЕМІ
СТРАТЕГІЧНОГО МЕНЕДЖМЕНТУ
АГРАРНОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА**

Монографія

Редактор	<i>Оксана Бойчук</i>
Комп'ютерне верстання	<i>Юрія Хомацького</i>
Дизайн обкладинки	<i>Марії Одобецької</i>

Підписано до друку 25. 12. 2014 р.
Формат 60x90/8. Гарнітура Times.
Папір офсетний. Друк на дублікаторі.
Ум.-друк. арк. 22,3. Обл.-вид. арк. 26,1.
Зам № М038-14. Тираж 300 прим.

Видавець та виготовлювач
Тернопільський національний економічний університет
вул. Львівська, 11, м. Тернопіль, 46004

*Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до Державного реєстру видавців ДК № 3467 від 23.04.2009 р.*

Видавничо-поліграфічний центр «Економічна думка ТНЕУ»
вул. Львівська, 3, м. Тернопіль, 46004
тел. (0352) 47-58-72
E-mail: edition@tneu.edu.ua