

ТЕОРІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО
ОБЛІКУ



THEORY
OF ACCOUNTING

УДК 657.1

JEL Classification M40

Боярко Ірина

к.е.н., доцент, доцент кафедри банківської справи

Інститут магістерської та післядипломної освіти

Університету банківської справи Національного банку України, м. Київ, Україна

E-mail: boyarko@ukr.net

АТРИБУТИ СТРАТЕГІЧНО-ОРІЄНТОВАНОЇ СИСТЕМИ ОБЛІКУ

Boiarko Iryna

Cand. Sci. (Ekon), Associate Professor, Associate Professor, Department of Banking,

Institute of Vasters and Postgraduate Education

University of Banking of the National Bank of Ukraine, Kyiv, Ukraine

E-mail: boyarko@ukr.net

ATTRIBUTES OF STRATEGICALLY- ORIENTED ACCOUNTING SYSTEM

Анотація

Актуальність. Трансформація обліку в умовах сучасних глобалізаційних процесів потребує використання чітких цільових орієнтирів, які встановлюються у вигляді характерних властивостей, що набуваються системами обліку для належного інформаційно-аналітичного та обліково-контрольного забезпечення менеджменту підприємств.

Методи. У статті подано результати дискретивного моделювання стратегічно орієнтованої системи обліку, яке передбачає конкретизацію її складу, структури і механізмів функціонування на основі структурно-організаційної декомпозиції.

Результати. Автором надано визначення поняття «стратегічно орієнтованої системи обліку». У запропонованій дефініції відображається природа виникнення стратегічно орієнтованих систем як еволюційної форми трансформації і інтегрування різних видів господарського обліку та функціональних напрямів процесу управління, а також забезпечується вимога цілісності системи обліку за рахунок поєднання короткострокових та довгострокових компонентів, стратегії та тактики управління. Проведено типізацію атрибутів стратегічно орієнтованих систем обліку за ознакою ролі у формуванні облікової системи з урахуванням характерних проявів відповідних властивостей. Запропоновано розрізняти репрезентативно-облігатні властивості, які є ключовими ознаками стратегічно орієнтованих систем обліку, та субсидіарні методологічні – допоміжні характеристики, які створюють загальні передумови для виникнення репрезентативно-облігатних властивостей.

Перспективи. Це дозволить у процесі подальших досліджень конкретизувати принципи

побудови і вимоги до складу, структури та механізмів функціонування підсистем та окремих елементів стратегічно орієнтованої системи обліку, розробити методичний інструментарій для оцінювання результатів і контролю стану процесів реформування систем обліку на мікро- та макrorівнях.

Ключові слова: стратегічний облік, система обліку, структура системи обліку, атрибути системи обліку.

Abstract

Introduction, Purpose. Transformation of accounting in the conditions of modern globalization requires the use of clear targets which are set in the form of characteristics. The accounting systems acquire these characteristics for the proper informational analytical and accounting control software of the enterprise's management.

Methods. The article presents the results of descriptive modeling of the strategically oriented accounting system. It provides for the specification of composition, structure and functioning mechanisms on the basis of structural and organizational decomposition of the strategically oriented accounting system.

Results. The author defined the notion of "strategically oriented accounting system". The proposed definition reflects the nature of the formation of the strategically oriented accounting system as the evolutionary forms of transformation and integration of different types of economic accounting and management functions. It also provides the requirement to maintain the integrity of the system of accounting by combining short-term and long-term components, strategy and tactics of management. Attributes of the strategically oriented accounting systems are classified on the basis of role in the formation of the accounting system and characteristic manifestations of these qualities. The author suggests to distinguish the representatively-obligate and complementary methodological qualities. The representatively-obligate qualities are the key signs. The complementary methodological qualities are the supporting characteristics which create general preconditions for the emergence of the representatively-obligate qualities.

Discussion. This will allow the specification of the reasons for establishing and requirements for the composition, structure and mechanisms of functioning of the subsystems and separate elements of the strategically-oriented accounting systems, to develop methodological tools for the evaluation of the results and for the monitoring of reform of accounting systems at the micro and macro levels in subsequent studies.

Key words: strategic account, accounting system, structure of the accounting systems, attributes of the accounting system.

Аннотация

Актуальность. Трансформация учета в условиях современных глобализационных процессов требует использования четких целевых ориентиров, которые устанавливаются в виде характерных качеств, приобретаемых системами учета для надлежащего информационно-аналитического и учетно-контрольного обеспечения менеджмента предприятий.

Методы. В статье представлены результаты дескриптивного моделирования стратегически ориентированной системы учета, предусматривающее конкретизацию ее состава, структуры и механизмов функционирования на основе структурно-организационной декомпозиции.

Результаты. Автором определено понятие «стратегически ориентированной системы учета». В предложенной дефиниции отражена природа возникновения стратегически ориентированных систем как эволюционной формы трансформации и интегрирования разных видов хозяйственного учета и функциональных направлений процесса управления, а также обеспечивается требование целостности системы учета за счет объединения краткосрочных и долгосрочных компонентов, стратегии и тактики управления. Проведена типизация атрибутов стратегически ориентированных систем учета по роли в формировании учетной системы с отражением характерных проявлений соответствующих качеств. Предложено различать репрезентативно-облигатные качества, являющиеся ключевыми признаками стратегически ориентированных систем учета, и субсидиарные методологические – вспомогательные характеристики, создающие общие предпосылки для возникновения репрезентативно-облигатных

своєств.

Перспективи. Это позволит при дальнейших исследованиях конкретизировать причины создания и требования к составу, структуре и механизмам функционирования подсистем и отдельных элементов стратегически ориентированной системы учета, разработать методический инструментарий для оценивания результатов и контроля состояния процессов реформирования систем учета на микро- и макроуровнях.

Ключевые слова: стратегический учет, система учета, структура системы учета, атрибуты системы учета.

Актуальність. Глобалізаційні процеси сучасності загострили проблему невідповідності існуючих облікових систем потребам забезпечення процесу управління інформацією, необхідною для прийняття короткострокових і довгострокових управлінських рішень, ефективних і девіантних динамічним змінам конкурентного середовища. Відсутність стратегічно орієнтованих систем обліку у підприємств в Україні зумовлює виникнення значної кількості проблем управлінського характеру, викликала нездатність своєчасно реагувати на виникнення та прояви кризових явищ в економіці, виявляти та задовольняти потреби ринку, неспроможність ефективно протидіяти посиленню конкурентної боротьби. Розв'язати їх можна лише за умови трансформації обліку за чітко визначеними цільовими орієнтирами, які встановлюються у вигляді характерних властивостей (атрибутних ознак), що набуваються системами обліку для належного інформаційно-аналітичного та обліково-контрольного забезпечення менеджменту підприємств в сучасних умовах господарювання.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Теоретико-прикладним проблемам визначення сутності стратегічного обліку, передумов його виникнення, концептуальних засад організації стратегічно орієнтованих систем обліку присвячені праці таких вітчизняних і зарубіжних вчених та практиків, як Р. Бруханський [1], С. Голов [2], С. Кузнєцова [3], Д. Максименко [4], А. Пилипенко [5], М. Пушкар [6], Б. Райан [7], В. Семанюк [8], К. Уорд [9], К. Сіммондз (K. Simmonds) [13], В. Ходзицька [10], А. Шайкан [11], Дж. Іннес (J. Innes) [12] та ін. Проте ці дослідження мають переважно фрагментарний характер, не надаючи цілісної узагальненої картини щодо теоретико-методологічних засад організації та використання в господарській діяльності суб'єктів господарювання стратегічно орієнтованих систем обліку, з урахуванням сучасних тенденцій розвитку економіки, фінансів та науки, новітніх цивілізаційних викликів та їх впливу на зміну, як індивідуальних, так і суспільних, потреб та інтересів у нових умовах формування глобального економічного середовища. Переважна більшість таких праць зосереджена на вивченні теоретичних та методичних положень розгляду стратегічного обліку або пошуку шляхів трансформації і подальшого розвитку бухгалтерського обліку в сучасних умовах.

Лише у деяких наукових роботах з досліджуваної проблематики наводиться та досліджується поняття «стратегічно-орієнтована система обліку». С. Голов визначає стратегічно орієнтовану систему обліку як «інформаційну систему, яка спрямована на створення вартості та досягнення стратегічних цілей підприємства» [2]. Дане визначення не дозволяє чітко ідентифікувати специфічні змістовні особливості стратегічно орієнтованих систем обліку, не відображає організаційно-методологічних особливостей

їх побудови, проте чітко вказує цільове спрямування та сферу використання таких інформаційних систем. На наш погляд, суттєвим недоліком наведеного визначення є відсутність вказівки на характер виникнення таких систем, детермінований змінами вимог до сучасної системи управління, який передбачає їх розгляд як еволюційної форми систем обліку, яка виникає у результаті трансформації попередніх моделей їх організації у результаті синергетичного розвитку господарського обліку.

У свою чергу, В. Семанюк акцентує увагу на тому, що стратегічно-орієнтована система є однією з підсистем обліку, який має бути організований і функціонувати як єдиний обліково-управлінський механізм для забезпечення процесу стратегічного планування, проведення стратегічного аналізу і аудиту. При цьому така старетегічно орієнтована підсистема обліку «...являє собою глобальну модель 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 схильна розглядати його лише як підсистем» [8].

Даний підхід вказує на важливу особливість стратегічно-орієнтованих систем обліку – цілісність як вимогу до їх організації, яка передбачає поєднання фінансового та управлінського обліків в єдине інтеграційне утворення. Проте він не позбавлений дискусійних положень в частині орієнтованості інформаційних потоків лише на визначення стану та тенденцій зміни чинників зовнішнього макросередовища, оскільки цілісність стратегічно орієнтованої системи обліку передбачає використання обліково-аналітичних і контрольних технологій для забезпечення розробки та реалізації узгодженої системи цілей і завдань розвитку підприємства на довгострокову перспективу з урахуванням можливих змін всієї системи чинників, що визначають потенційні можливості такого розвитку – як внутрішнього, так і зовнішнього бізнес-середовища, а також взаємодії між ними та її наслідків.

У роботах Р. Бруханського [1] та А. Пилипенка [5] під стратегічно-орієнтованою системою бухгалтерського обліку пропонується розуміти систему (підсистему) обліку, що «...забезпечує генерування та передачу транспарентної і релевантної інформації для забезпечення виконання таких процесів, як сканування середовища, формулювання стратегії, її впровадження, оцінювання і контроль». На наш погляд, таке визначення найбільш точно серед існуючих відображає зміст досліджуваного явища, оскільки усуває недоліки, визначені для попередньо розглянутих підходів. Проте воно потребує деяких коригувань: автори звузили перелік вимог до обліково-аналітичної інформації, формування та рух якої забезпечується стратегічно орієнтованими системами обліку виключно до двох властивостей, нехтуючи іншими валідними та емерджентними ознаками, яким має відповідати інформація, на основі якої приймаються управлінські рішення. Крім того, на нашу думку, недоречним є використання словосполучення «стратегічно орієнтовані системи бухгалтерського обліку», оскільки виникнення облікових систем відповідного спрямування є результатом синергетичного розвитку господарського обліку в цілому. Крім того, ми не можемо погодитися і з зауваження цих авторів, щодо необов'язковості охоплення інформаційним супроводом при формуванні стратегічно орієнтованих систем обліку всіх етапів процесу стратегічного управління. Так, наприклад,

Р. Бруханський [1] зазначає, що «...такі системи можуть забезпечувати як одночасний інформаційний супровід усіх описаних ... процесів, так і окремих з них». Таке припущення є порушенням базових принципів стратегічного управління, а саме принципу системності, комплексності і узгодженості.

Метою даного дослідження є розвиток теоретико-методологічних засад формування стратегічно-орієнтованих систем обліку на підприємствах шляхом розв'язання дослідницьких завдань щодо визначення сутності стратегічно орієнтованої системи обліку та розробки системи її головних атрибутів. Для розв'язання поставлених завдань автором використовувалися методи систематизації та групування, дискрептивного моделювання, контент-аналізу.

Результати. Стратегічно-орієнтована система обліку розглядається нами як підсистема господарського обліку, яка виникає в наслідок його синергетичного розвитку і забезпечує генерування, обробку та передачу обліково-аналітичною інформацією з валідними та емерджентними властивостями, необхідними для прийняття ефективних короткострокових і довгострокових управлінських рішень на етапах процесу управління з моніторингу чинників внутрішнього та зовнішнього середовища, формування стратегії розвитку підприємства та здійснення оперативно-тактичних заходів з її реалізації, оцінювання результатів та контролю стану виконання стратегічних цілей і завдань.

На наш погляд, таке визначення найбільш точно серед існуючих відображає зміст досліджуваного явища, оскільки: 1) вказує на природу виникнення стратегічно орієнтованих систем як еволюційної форми трансформації та інтегрування різних видів господарського обліку та функціональних напрямів процесу управління; 2) передбачає забезпечення цілісності системи обліку за рахунок поєднання короткострокових та довгострокових компонентів системи, стратегії та тактики управління при формуванні потоків управлінської інформації для прийняття ефективних управлінських рішень з використання потенційних можливостей успішного функціонування підприємства на довгострокову перспективу в умовах посилення глобальної конкуренції на ринках свіх факторів виробництва, товарів і послуг.

Авторське бачення структурно-організаційної декомпозиції стратегічно орієнтованої системи обліку як еволюційної форми господарського обліку, яка виникає в наслідок його синергетичного розвитку, подано на рис. 1. Як видно з рисунку сутність відповідної еволюційної трансформації полягає в інтегруванні різних видів обліків та функцій управління під впливом загальноекономічних та обліково-методологічних детермінант синергетичного розвитку господарського обліку.

Отримання перспективної (прогностичної) обліково-аналітичної інформації, необхідної для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, можливе лише за умови відповідної обробки ретроспективної облікової інформації про стан та зміни внутрішніх і зовнішніх факторів бізнес-середовища підприємства, що надається оперативним, бухгалтерським і статистичним обліком, на основі використання комплексу обліково-аналітичного інструментарію фінансового аналізу, планування, контролю і організаційно-комунікаційних механізмів облікового процесу.

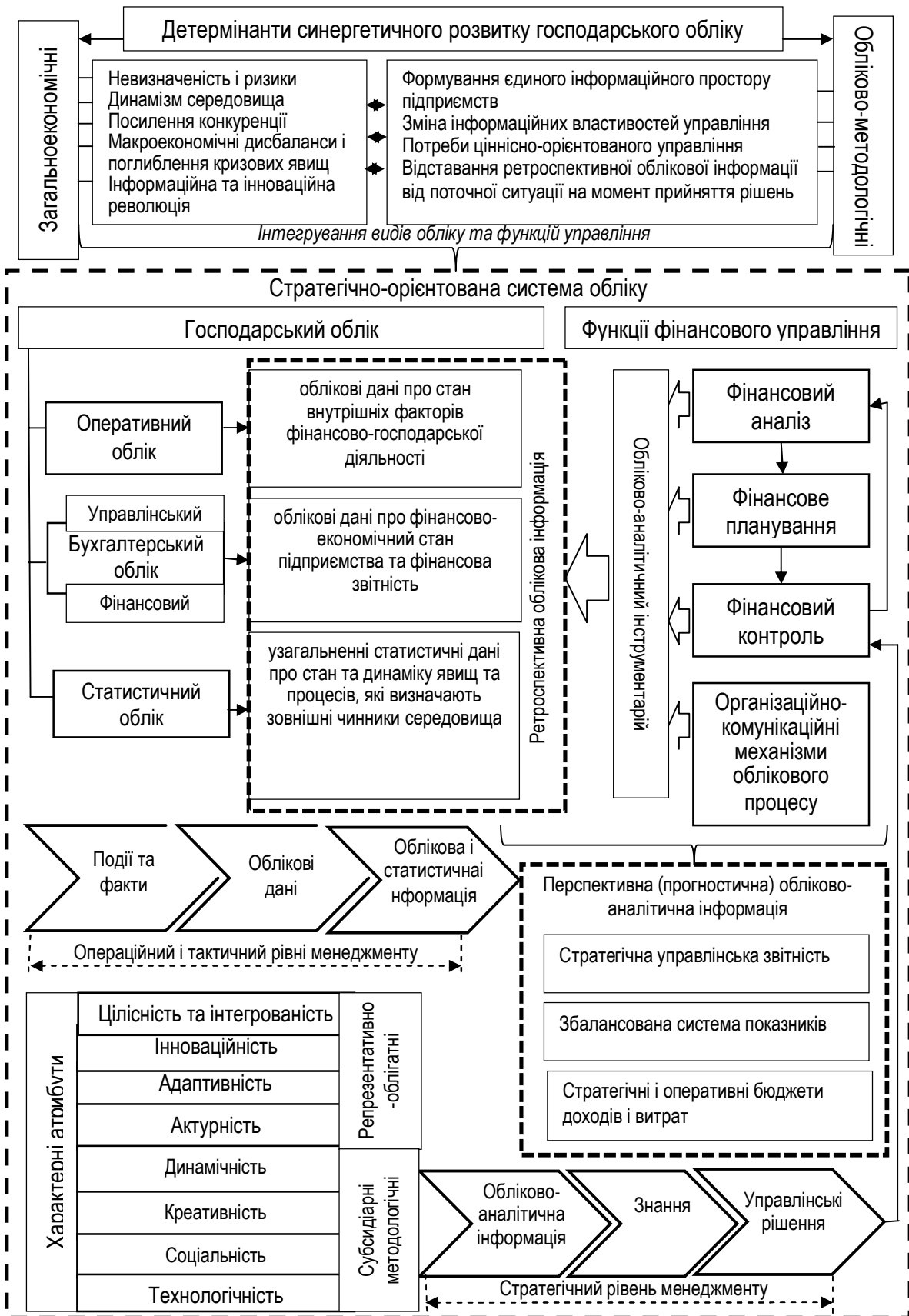


Рис. 1 Структурно-організаційна декомпозиція стратегічно-орієнтованої системи обліку

Джерело: розроблено автором.

Стратегічно-орієнтована система обліку реалізується одночасно на трьох рівнях менеджменту підприємства – операційному, тактичному і стратегічному, що вимає забезпечення в процесі її побудови формування таких системних властивостей, як цілісність та інтегративність, інноваційність, адаптивність, динамічність, креативність, актуарність, соціальність і технологічність. Даний перелік характерних властивостей, які дозволяють стратегічно орієнтованій системі обліку перетворитися у дієвий механізм забезпечення системи управління суб'єкта господарювання необхідною транспарентною і релевантною обліково-аналітичною інформацією, сформовано нами на основі критичної оцінки запропонованих вітчизняними науковцями концептуальних підходів до реформування обліку в Україні, зокрема [2, 3, 4, 6].

За результатами дослідження розробено систему характерних атрибутів стратегічно орієнтованої системи обліку (табл. 1), яка містить конкретизацію очікуваних проявів відповідних властивостей в умовах реалізації такого класу облікових систем.

Таблиця 1

Атрибути стратегічно-орієнтованої системи обліку

Властивість	Характеристика	Очікуваний прояв властивості	Концепція, на засадах якої формується властивість
Репрезентативно-облігатні			
Цілісність та інтегративність	Інтегрування планової та облікової інформації з подальшим аналізом та контролем відхилень в єдину інформаційну систему	– уніфікація бухгалтерських, статистичних і оперативних даних, прогнозних і планових форм надання обліково-аналітичної інформації; – скорочення трансакційних витрат; – збільшення фінансових результатів	Інтегрована система обліку
Інноваційність	Постійна структурна модернізація системи обліку відповідно до нових вимог системи управління та зміни умов функціонування	– інноваційні перетворення всередині системи обліку шляхом методологічних нововведень, змін і вдосконалення методики; – інформаційне забезпечення позасистемних інноваційних перетворень	Інтегрована система обліку
Адаптивність (гнучкість)	Встановлення стратегічних орієнтирів та контрольних перспективних параметрів розвитку з урахуванням фактичної та очікуваної динаміки факторів середовища і наслідків від їх дії	можливість коригування стратегічних орієнтирів та планових показників залежно від результатів моніторингу, оцінювання та контролю господарської діяльності і середовища її провадження	Стратегічний (прогнозний) облік
Актуарність	Розвиток методу подвійного запису для відображення змін ринкової вартості підприємства	усунення інформаційної асиметрії між внутрішніми і зовнішніми користувачами облікових даних і обліково-аналітичної інформації	Актуарний облік

Продовження табл. 1

Субсидіарні методологічні			
Динамічність	Реєстрація фактів господарського життя, спрямована на вимірювання (безперервне або через близькі інтервали часу) ефективності господарської діяльності підприємства на основі принципів фінансового результату, доходів, понесених витрат	надання інформації користувачам щодо діяльності підприємства в оперативному режимі	Динамічний облік
Креативність	Реалізація творчого підходу без порушення нормативних вимог при організації обліку і формуванні облікової політики підприємством з питань, які не регламентуються обліковими стандартами і правилами	– врахування при формуванні суб'єктом господарювання облікової політики власних потреб, інтересів і специфіки господарської діяльності; – використання наукових методів та прийомів, що максимально унеможливають впровадження інструментарію викривлення облікової інформації	Креативний облік
Соціальність	Концентрація уваги на обліку соціальних витрат і пов'язаних з ними вигід, насамперед, екологічної спрямованості	підвищення аналітичності облікової інформації в частині відображення та оцінювання соціальної ефективності господарської діяльності	Соціальний (екологічний) облік, соціальна відповідальність бізнесу
Технологічність	ґрунтується на використанні комп'ютерних мереж та інтеграційної бази даних з метою раціонального управління підприємницькою діяльністю	автоматизація обліково-аналітичних процедур	Електронний облік

Джерело: розроблено автором.

Атрибути стратегічно-орієнтованих систем обліку поділено на дві групи з метою забезпечення контролю за формуванням таких систем і створення методологічного підґрунття для оцінювання рівня відповідності процесів модернізації облікових систем сучасним інформаційним потребам управління репрезентативно-облігатні та субсидіарні методологічні властивості.

Репрезентативно-облігатні властивості (цілісність та інтегративність, інноваційність, адаптивність, актуарність) є ключовими характерними атрибутами, обов'язковими ознаками існування та умовами організації стратегічно орієнтованих систем обліку.

Субсидіарні методологічні властивості (динамічність, креативність, соціальність, технологічність) є допоміжними характеристиками, формування яких створює загальні методологічні передумови для виникнення репрезентативно-облігатних властивостей.

Висновки і перспективи. Пошук теоретико-методологічних засад організації стратегічно-орієнтованих систем обліку має відбуватися в площині реалізації системно-інформаційного підходу. Стратегічно-орієнтовані системи обліку є еволюційної формою трансформації і інтегрування різних видів господарського обліку та функціональних напрямів процесу управління, в яких забезпучується цілісності інформаційного забезпечення процесу управління за рахунок поєднання короткострокових та довгострокових компонентів при формуванні потоків управлінської інформації для прийняття ефективних управлінських рішень з використання потенційних можливостей успішного функціонування підприємства на довгострокову перспективу. Автором розвинуто теоретико-методологічні положення щодо моделювання стратегічно орієнтованих систем обліку шляхом побудови її організаційно-функціональної моделі як еволюційної форми господарського обліку, основу якої становить інтегрування різних видів обліків (оперативного, бухгалтерського і статистичного) та функцій управління (обліку, аналізу, планування і контролю) під впливом загальноекономічних та обліково-методологічних детермінант синергетичного розвитку господарського обліку. Проведена типізація атрибутів стратегічно орієнтованих систем обліку за ознакою ролі у формуванні облікової системи з урахуванням характерних проявів відповідних властивостей дозволяє конкретизувати принципи побудови і вимоги до складу, структури та механізмів функціонування підсистем та окремих елементів стратегічно орієнтованої системи обліку.

Список використаних джерел

1. Бруханський, Р.Ф. Зміна управлінських парадигм як фактор розвитку бухгалтерського обліку: стратегічний аспект [Текст] / Р.Ф. Бруханський // Accounting and Finance. – 2014. – №3. – С. 15-20.
2. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія / С.Ф.Голов. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
3. Кузнецова, С.А. Бухгалтерський облік в системі формування управлінської інформації: методологія та практика [Текст] : [монографія] / С.А. Кузнецова. – Мелітополь : Таврійській державний агротехнологічний університет, 2007. – 297 с.
4. Максименко, Д.В. Еволюція управлінського обліку та його сучасні концепції [Текст] / Д.В. Максименко // Науковий вісник Мукачівського державного університету, 2014. – Вип. 2. – С. 117-121. – Серія «Економіка».
5. Пилипенко, А. А. Формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств та їх об'єднань [Текст] : монографія / А. А. Пилипенко, І. П. Дзьобко, О. В. Писарчук ; за заг. ред. Пилипенка А. А. – Х. : Вид. ХНЕУ, 2011. – 344 с.
6. Пушкар, М.С. Креативний облік: створення інформації для менеджерів [Текст] : монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2006. – 334 с.
7. Райан, Б. Стратегический учет для руководителя [Текст] / Б. Райан; пер. з англ. под. ред. В. А. Микрюкова. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 616 с.
8. Семанюк В. З. Облік для стратегічного управління: проблеми теоретичної концептуалізації [Текст] / В. З. Семанюк // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку : [збірник наукових праць] / відповідальний редактор О. Є. Кузьмін. – Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2012. – С. 236-241.
9. Уорд, К. Стратегический управленческий учет [Текст] / Пер. с англ. – М. : ЗАО «Олимп-

Бизнес», 2002. – 925 с.

10. Ходзицька, В.В. Стратегічний управлінський облік в системі комплексного менеджменту суб'єктів господарювання [Текст] / В. В. Ходзицька, Л. В. Івченко // Облік і фінанси. – 2014. – №1. – С. 50-55.

11. Шайкан, А.В. Бухгалтерський облік у прийнятті управлінських стратегічних рішень [Текст] : [монографія] / А.В. Шайкан. – К. : КНЕУ, 2009. – 303 с.

12. Innes J. Strategic Management accounting, in tones [Текст] / J. Innes // Handbook of Management accounting. – 1998. – Ch. 2. – P. 967–968.

13. Simmonds K. Strategic management accounting [Текст] / K. Simmonds // Management accounting. – 1981. – № 59(4). – P. 26-29.

References

1. Brukhans'kyj R.F. (2014) Zmina upravlins'kyh paradygm jak faktor rozvytku buhgalters'kogo obliku: strategichnyj aspekt [Change of Management Paradigm as a Factor in Development of Accounting: Strategic Aspects]. *Accounting and Finance*, 3, 15-20.

2. Holov S.F. (2007) *Bukhhalters'kyj oblik v Ukraini: analiz stanu ta perspektyvy rozvytku* [Accounting in Ukraine: analysis and prospects of development]. Kyiv, Ukraine : Tsentr uchbovoi literatury, 522.

3. Kuznetsova S.A. (2007) Bukhhalters'kyj oblik v systemi formuvannia upravlins'koi informatsii: metodolohiia ta praktyka [Accounting in the system of management information: Methodology and Practice], Melitopol : Taurian State Agrotechnical University, 297 [in Ukrainian].

4. Maksymenko D.V. (2014) Evoljucija upravlins'kogo obliku ta jogo suchasni koncepcii' [Evolution of Management Accounting and its Modern Concepts]. *Naukovyj visnyk Mukachivs'koho derzhavnoho universytetu*, 2, 117-121 [in Ukrainian].

5. Pylypenko A. A. (2011) Formuvannia oblikovo-analitychnoho zabezpechennia upravlinnia vytratamy pidpriemstv ta ikh ob'iednan' [Formation of accounting and analytical software cost management of enterprises and their associations]. Kharkiv : KhNUE, 344 [in Ukrainian].

6. Pushkar M.S. (2006) Kreatyvnyj oblik: stvorennia informatsii dlia menedzheriv [Creative accounting: creating information for managers]. Ternopil : Kart-blansh, 334 [in Ukrainian].

7. Rayn B. (1998) Strategycheskyj uchet dlja rukovodytelja [Strategic account for managment]. *Audyt*, Moscow : JuNYTY, 616 [in Russian].

8. Semaniuk V. Z. (2012) Oblik dlja strategichnogo upravlinnja: problemy teoretychnoi' konceptualizacii' [Accounting for Strategic Management: Problems of the theoretical conceptualization]. *Menedzhment ta pidpriemnytstvo v Ukraini: etapy stanovlennia i problemy rozvytku*, 722, 236-241.

9. Ward K. (2002) Strategycheskyj upravlencheskyj uchet [Strategic Management Accounting]. Moscow : ZAO «Olymp-Byznes», 925 [in Russian].

10. Khodzyts'ka V.V. (2014) Strategichnyj upravlins'kyj oblik v systemi kompleksnogo menedzhmentu sub'ektiv gospodarjuvannja [Strategic Management Accounting Within Business Entities Integrated Management System]. *Accounting and Finance*, 1, 50-55.

11. Shajkan A.V. (2009) Bukhhalters'kyj oblik u pryjniatti upravlins'kykh stratehichnykh rishen' [Accounting for strategic decision-making]. Kyiv : KNEU, 303 [in Ukrainian].

12. Innes J. (1998) "Strategic Management accounting, in tones". *Handbook of Management accounting*, Ch. 2., 967-968.

13. Simmonds K. (1981) "Strategic Management accounting", *Management accounting*, vol. 59(2), 26-29.

