

Р.Ф. Бруханський, к.е.н., доц.

Тернопільський національний економічний університет

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИМИ ПІДПРИЄМСТВАМИ

Розглянуто існуючі підходи до побудови системи стратегічного управління сільськогосподарськими підприємствами та досліджено роль системи бухгалтерського обліку в процесі її функціонування. Виявлено обмеження традиційної системи бухгалтерського обліку, які не дозволять забезпечити її наближення до вимог стратегічного управління та проаналізовано наслідки їх подолання для подальшого розвитку обліку.

Ключові слова: *система стратегічного управління сільськогосподарських підприємств, обліково-аналітичне забезпечення стратегічного управління.*

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. В сучасних умовах керівники вітчизняних сільськогосподарських підприємств вирішують значну кількість завдань, одним із основних серед яких 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 і адекватну реакцію на зростаючі інституційні запити. Вирішення цього завдання напряму залежить від налагодження на сільськогосподарських підприємствах дієвої і 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 досить часто використовується го передбачає понесення значних
ресурсів 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.

Тому, на нашу думку, для побудови на сільськогосподарських підприємствах дієвої системи стратегічного управління необхідним є розробка системи його обліково-аналітичного забезпечення, що дозволить об'єднати у складі єдиної інформаційної системи підприємства інформацію про його внутрішнє та зовнішнє середовище, враховувати ризики діяльності підприємства в динамічному інституційному середовищі. Наведене вище зумовлює необхідність проведення аналізу вимог, які висуваються до побудови системи стратегічного управління сільськогосподарськими підприємствами та обґрунтування місця і ролі в ньому системи його обліково-аналітичного забезпечення.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питанням удосконалення обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління присвячені праці І.М. Богатої, М.В. Болдуєва, Б.І. Валуєва, С.Ф. Голова, З.В. Гуцайлюка, В.А. Залевського, В.Е. Керімова, І.І. Криштопи, Г.Є. Крохічевої, В.І. Кузя, С.Ф. Легенчука, А.А. Пилипенка, Ю.М. Потаніної, М.С. Пушкарка, Б.Райана, С.П. Суворової, К.Уорда, І.І. Хахонової, А.В. Шайкана та ін.

Формулювання цілей статті. Основною ціллю статті є обґрунтування підходу до побудови інформаційного забезпечення стратегічного управління сільськогосподарськими підприємствами, аналіз можливостей подолання обмежень традиційної облікової системи з метою забезпечення її стратегічної орієнтації.

Викладення основного матеріалу дослідження. Система стратегічного управління є одним із інструментів, який дозволяє адаптуватися сільськогосподарським підприємствам до змін зовнішнього середовища, сприяє розробці перспективних напрямів їх розвитку. Однак в 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, більшість 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 сектора та їх розширеного відтворення керівництву підприємств необхідно головну увагу зосередити саме на стратегічному управлінні [4, С. 113–114]. Подібною думки дотримується професор Л.О. Мармуль, яка зазначає, що в сучасних умовах господарювання, що 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 [6, 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 все ж таки здійснюється впровадження системи стратегічного управління, то така система в більшості випадків характеризується своєю обмеженістю, оскільки як основу використовує інформацію за минулі періоди з метою аналізу причин здійснених помилок та побудови на їх основі стратегії розвитку – визначення подальших дій з діяльністю підприємства в цілому або з його окремими продуктами, напрямками розвитку, позицією на ринку. Як з цього приводу 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 [5, 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) не дозволяють на її основі побудувати повноцінну систему стратегічного управління

сільськогосподарськими підприємствами. З іншого боку, ці обмеження є методологічними обліковими цінностями, яких повинні дотримуватися науковці при внесенні пропозицій щодо удосконалення облікової системи (рис. 1).



Рис. 1. Основні обмеження (цінності) традиційної системи бухгалтерського обліку

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 професора 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 відповідно до вимог сучасного етапу розвитку національної економіки [7, С. 28–29]. Тобто, приведення системи бухгалтерського обліку відповідно до вимог системи стратегічного управління, на думку автора, є єдиним способом вирішення існуючої облікової дизфункції.

Окрім вчені в світлі необхідності забезпечення стратегічної орієнтації бухгалтерського обліку абсолютизують цей фактор розвитку облікової системи. Зокрема, професор С.Ф. Голов приходить до висновку, що у сучасних умовах головним завданням управлінського обліку є інформаційне та методичне забезпечення процесу досягнення стратегічних цілей підприємства [2, С. 17]. Автор визначає стратегічну

орієнтацію обліку як основний напрям його подальшого розвитку та удосконалення як елемент системи управління підприємством, відсуваючи інші напрями (розвиток і ускладнення економічної системи, зміна інституційного середовища тощо) на другий план.

Таким чином, виходячи з 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 розглядається ними лише в контексті удосконалення облікової системи, коли облікова інформація зможе бути інформаційним забезпеченням реалізації стратегії підприємства та основою для прийняття стратегічних управлінських рішень.

Серед вчених-економістів на сьогодні переважає інша думка стосовно шляхів побудови системи стратегічного управління сільськогосподарськими підприємствами. Як основне джерело інформації для такої системи пропонується використовувати стратегічний аналіз.

Наприклад, професор Л.О. Мармуль нині для сільськогосподарських підприємств найважливішим етапом процесу стратегічного управління вважає стратегічний аналіз, що дозволяє зібрати, оцінити й систематизувати інформацію, необхідну для прийняття стратегічних рішень [6, С. 152].

На думку М.Богатирьова, стратегічне управління для аграрних підприємств є надзвичайно важливим і повинно здійснюватися шляхом проведення стратегічного аналізу, розробки стратегії та заходів щодо її реалізації, використовуючи принципи комплексності, пріоритетності, поетапності [1].

Відмінність в існуючих підходах до побудови системи стратегічного управління між вченими-обліковцями і вченими-економістами можна представити таким чином (рис. 2).



Рис. 2. Підходи вчених-обліковців і вчених-економістів до побудови системи стратегічного управління підприємства

На нашу думку, кожен із наведених підходів (рис. 2) 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, основним джерелом інформації для якого є дані бухгалтерського обліку. Тому її відокремлене використання як інформаційне джерело для прийняття стратегічних рішень або реалізації стратегії є неможливим.

По-друге, наскільки б глибоко не був розширений предмет бухгалтерського обліку в напрямі його стратегічної орієнтації, внаслідок чітко сформованої починаючи з кінця XV століття 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 окрім мікросередовища також є предметом стратегічного аналізу.

Значною проблемою також є впровадження в облікову систему стратегічних і прогнозних операцій, на основі яких буде формуватися 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 випадку матиме ймовірний і прогнозний характер. Тому таке нове відношення до бухгалтерської інформації поступово зможе замінити існуюче відношення ринкових суб'єктів до бухгалтерського обліку як інформаційної системи. Таким чином, бажання наблизити систему обліку до потреб стратегічного управління може, з іншого боку, віддалити її від вимог інших управлінських підсистем, яким потрібна достовірна, надійна та релевантна облікова інформація. А такий облік в цілому вже перестане називатися бухгалтерським. Наприклад, з цього приводу професор З.В. Гуцайлюк наголошує, що наскільки логічно і правомірно стратегічний облік, який ставить собі за мету вивчення зовнішнього середовища та безпосередньо стратегії діяльності підприємства, називати обліком? Де там його об'єкти як такі? [3, С. 19]. Виходячи з цього, 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 із 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 підхід, 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 ряд змін до структури предмета та елементів методології традиційної облікової системи із врахуванням впливу цих змін в цілому на процес її функціонування як елемента системи управління підприємством.

Висновки. В 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. Під час розробки облікової стратегічно-орієнтованої інформаційної системи, що передбачає необхідність

подолання існуючих обмежень традиційного розуміння сутності бухгалтерського обліку, обов'язково слід в цілому враховувати їх вплив на функціонування облікової системи як елемента управлінської інформаційної системи підприємства.

Перспективою подальших наукових досліджень є розробка і удосконалення теоретико-методологічних основ бухгалтерського обліку, які б забезпечили його стратегічну спрямованість. Для реалізації цієї перспективи необхідно забезпечити виконання таких завдань:

– 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 дотримуватися, і використовувала інструментарій фінансового та управлінського обліку, що забезпечить надання інформації для прийняття стратегічних управлінських рішень.

Список використаної літератури:

1. *Богатырев М.* Использование методик стратегического менеджмента в сфере сельского хозяйства / *М.Богатырев* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://acualicio.us/ispolzovanie-metodik-strategicheskogo-menedzhmenta-v-sfere-selskogo-hozyaystva>.
2. *Голов С.Ф.* Сучасний стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні : автореф. дис. ... д.е.н. : за спеціальністю 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / *С.Ф. Голов*. – Київ, 2009. – 40 с.
3. *Гуцайлюк З.В.* Прогнозний (стратегічний) облік і сучасні проблеми розвитку теорії бухгалтерського обліку / *З.В. Гуцайлюк* // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006 . – № 2 . – С.14–19.

4. *Зоря О.П.* Розробка стратегії розвитку галузі тваринництва в сільськогосподарських підприємствах / *О.П. Зоря* // Наукові праці Полтавської державної аграрної академії / Серія: Економічні науки. – 2011. – Вип. 2. – Т. 1. – С. 112–117.
5. *Кісіль М.Ю.* Формування стратегічного менеджменту в сільськогосподарських підприємствах : дис. ... к.е.н. : за спеціальністю 08.00.04 – Економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності) / *М.Ю. Кісіль*. – Дніпропетровськ, 2012. – 218 с.
6. *Мармуль Л.О.* Роль стратегічного аналізу в управлінні виробничою діяльністю сільськогосподарських підприємств / *Л.О. Мармуль* // Наукові праці Полтавської державної аграрної академії / Серія: Економічні науки. – 2011. – Вип. 2. – Т. 1. – С. 152–156.
7. *Пилипенко А.А.* Організація обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства : наукове видання / *А.А. Пилипенко*. – Харків : ХНЕУ, 2007. – 276 с.

БРУХАНСЬКИЙ Руслан Феоктистович – кандидат економічних наук, доцент, завідувач кафедри обліку і правового забезпечення агропромислового виробництва Тернопільського національного економічного університету.

Наукові інтереси:

– бухгалтерський облік в системі стратегічного управління підприємством;

– обліково-аналітичне забезпечення стратегічного менеджменту в сільськогосподарських підприємствах;

– стратегічний фінансовий та управлінський облік.

Тел.: (050)609–77–76.

E-mail: brukhanskyu@mail.ru.

Стаття надійшла до редакції 03.03.2014