

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**Західноукраїнський національний університет**  
**Навчально-науковий інститут інноватики,**  
**природокористування та інфраструктури**  
Кафедра бізнес-аналітики та інноваційного інжинірингу

**СКРИПЮК Вікторія Олександрівна**

**Обліково-аналітичне забезпечення стратегічного управління підприємством / Accounting and analytical support for strategic management of the enterprise**

спеціальність: 071 – Облік і оподаткування  
освітньо-професійна програма – Бізнес-аналітика та управління інноваційними системами

Кваліфікаційна робота

Виконала студентка групи ОБАм-21  
В. О. Скрипюк (Корнійчук)

---

Науковий керівник:  
д.е.н. професор Р. Ф. Бруханський

---

Кваліфікаційну роботу  
допущено до захисту:  
« \_\_\_ » \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

Завідувач кафедри  
\_\_\_\_\_ **Р. Ф. Бруханський**

**ТЕРНОПІЛЬ – 2022**

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП</b> .....	<b>3</b>
<b>РОЗДІЛ 1. НАУКОВО-ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СИСТЕМИ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ</b> .....	<b>7</b>
1.1. Моніторинг вимог стратегічного менеджменту до обліково-аналітичної системи підприємства .....	7
1.2. Диференціація обліково-аналітичного забезпечення менеджменту залежно від обраних стратегій .....	12
1.3. Трансформація парадигми бухгалтерського обліку з позицій стратегічного управління .....	16
<b>Висновки до розділу 1</b> .....	<b>21</b>
<b>РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ПАРАМЕТРИ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ</b> .....	<b>22</b>
2.1. Концептуальна сутність, методологічні основи, характеристика та види стратегічного обліку .....	22
2.2. Специфіка імплементації організаційних і методичних аспектів стратегічного обліку .....	27
2.3. Стартові умови, методологія побудови та особливості функціонування стратегічного обліку .....	32
<b>Висновки до розділу 2</b> .....	<b>39</b>
<b>РОЗДІЛ 3. МЕТОДОЛОГІЯ АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ</b> .....	<b>40</b>
3.1. Загальна модель аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту .....	40
3.2. Удосконалення традиційного фінансового аналізу в напрямку його стратегічної орієнтації .....	46
3.3. Трансформація методології фінансового аналізу стратегічної фінансової звітності .....	50
<b>Висновки до розділу 3</b> .....	<b>54</b>
<b>ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ</b> .....	<b>55</b>
<b>ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ</b> .....	<b>60</b>

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Сучасні вектори загострення глобальної конкуренції у підприємницькій діяльності, підвищення технологічності, динамічності та в окремих випадках турбулентності бізнесу, скориговані впливом нестабільності стратегічних орієнтирів, генерують об'єктивну необхідність концептуального перегляду традиційних підходів до управління підприємством.

Адаптація до вимог Четвертої промислової революції та гіпердинамічна трансформація технологічних і фінансових параметрів діяльності повинні стати домінантою сучасних підприємств України, яка реалізовуватиметься лише за умови імплементації науково обґрунтованої системи комплексного обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту. В результаті, базовою концептуальною траєкторією його модернізації, яка обґрунтовує доцільність теоретичного генерування і практичного втілення спектру обліково-аналітичних інновацій для формування новітніх методичних засобів обробки інформації стратегічного змісту, доцільно розглядати трансформацію систем фінансового обліку, управлінського обліку й економічного аналізу з позицій забезпечення їхньої адекватності потребам стратегічного менеджменту.

Дослідження наукової літератури з проблематики обліково-аналітичного забезпечення системи управління доводить відсутність комплексних рішень з налаштування інформаційного масиву для стратегічних запитів менеджменту. Базові теоретичні та методичні аспекти обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління висвітлені у наукових працях М. Бромвіча, Р. Бруханського, В. Говіндараджана, С. Голова, В. Жука, Г. Кірейцева, І. Криштопи, С. Легенчука, А. Пилипенка, М. Пушкаря, Б. Райана, І. Спільник, К. Уорда, А. Шайкана, В. Царука, Дж. Шанка та ін.

Моніторинг практики застосування стратегічного менеджменту в Україні доводить відсутність якісної та комплексної інформаційної бази для прийняття управлінських рішень стратегічного спрямування. Переважна більшість підприємств взагалі не генерує стратегічну облікову інформацію.

Модернізація традиційної системи управління у підприємствах України із застосуванням стратегічно орієнтованих підходів вимагає розробки комплексної моделі обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління.

**Мета і завдання дослідження.** Метою кваліфікаційної роботи є наукове дослідження концептуальних аспектів і фактичного стану обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління та формування відповідних пропозицій.

Для досягнення поставленої мети окреслено комплекс завдань:

- 1) моніторинг вимог стратегічного менеджменту до обліково-аналітичної системи підприємства;
- 2) диференціація обліково-аналітичного забезпечення менеджменту залежно від обраних стратегій ;
- 3) обґрунтування уточнення парадигми бухгалтерського обліку з позицій стратегічного управління;
- 4) уточнення концептуальної сутності, методологічних основ, характеристик та видів стратегічного обліку;
- 5) з'ясування специфіки імплементації організаційних і методичних аспектів стратегічного обліку;
- 6) уточнення методології побудови та особливостей функціонування стратегічного обліку;
- 7) трансформація параметрів загальної моделі аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту;
- 8) дослідження напрямів удосконалення традиційного фінансового аналізу в напрямку його стратегічної орієнтації;
- 9) обґрунтування напрямів трансформації методології фінансового аналізу стратегічної фінансової звітності.

**Об'єктом дослідження** є система бухгалтерського обліку й економічного аналізу у ТОВ «ВІКАР ТРАНС» м. Радивилів Рівненської області.

**Предметом дослідження** є концептуальні та методологічні параметри бухгалтерського обліку й економічного аналізу як фундаменту інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту суб'єктів господарювання.

**Методи дослідження.** Основу методології дослідження формує спектр загальнофілософських і загальнонаукових методів пізнання явищ та процесів у системі обліково-аналітичного забезпечення. Епізодично використано логічний, гносеологічний та історичний методи. Взаємозв'язок системи стратегічного менеджменту та її обліково-аналітичного забезпечення встановлено за рахунок системного підходу, класифікацію стратегій проведено з допомогою системно-структурного методу. Додатково для дослідження можливостей облікової та аналітичної систем з позицій стратегічного менеджменту застосовано аналіз, синтез, індукцію, дедукцію, абстрагування та узагальнення.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає в уточненні окремих теоретичних і методологічних аспектів обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту підприємства, зокрема:

- 1) диференційовано вимоги до формування обліково-інформаційних потоків для потреб стратегічного управління;
- 2) уточнено специфіку обліково-аналітичного забезпечення корпоративних стратегій; бізнес-стратегій; функціональних стратегій;
- 3) уточнено трактування стратегічного обліку;
- 4) обґрунтовано доцільність функціонального розмежування стратегічного обліку у розрізі двох підсистем;
- 5) обґрунтовано доцільність розробки та впровадження корпоративної стратегічної обліково-аналітичної системи;
- 6) диференційовано підходи до ідентифікації взаємозв'язку стратегічного управлінського обліку й управлінського аналізу;
- 7) уточнено принципи побудови підсистеми стратегічного обліку;
- 8) визначено елементи стратегічної аналітичної системи підприємства у взаємозв'язку із підсистемами стратегічного обліку;
- 9) сформовано структурно-логічну модель побудови стратегічної аналітичної системи підприємства;
- 10) інтерпретовано спектр стратегічних аналітичних показників, які доцільно розраховувати для потреб стратегічного менеджменту.

**Практичне значення одержаних результатів.** Висновки та пропозиції за результатами проведеного дослідження спрямовані на удосконалення системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту підприємства. Практична реалізація розроблених пропозицій спроможна оптимізувати спектр проблемних і дискусійних ділянок в організаційному і методичному аспектах.

Практичне значення одержаних результатів підтверджено адміністрацією ТОВ «ВІКАР ТРАНС» Рівненської області, зокрема щодо параметрів розробки і впровадження корпоративної стратегічної обліково-аналітичної системи; структурно-логічної матриці здійснення фінансового аналізу для потреб системи стратегічного управління підприємством; інтерпретації переліку стратегічних аналітичних показників, які доцільно розраховувати для потреб стратегічного менеджменту (довідка № \_\_\_\_\_ від \_\_\_\_\_ 2022 року).

**Апробація результатів дослідження.** Основні науково-теоретичні та практичні положення проведеного дослідження апробовано у межах VII Національної науково-практичної конференції студентів і молодих вчених «Інноваційний розвиток освіти, науки, бізнесу, суспільства та довкілля в умовах воєнного стану» (Тернопіль, 20 травня 2022 року) та X Національної науково-практичної конференції «Наука і бізнес: проблеми, перспективи та інновації в умовах воєнного стану» (Тернопіль, 10 листопада 2022 року).

## РОЗДІЛ 1

### НАУКОВО-ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СИСТЕМИ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ

#### 1.1. Моніторинг вимог стратегічного менеджменту до обліково-аналітичної системи підприємства

Для забезпечення ефективного використання повного спектру виробничо-фінансових ресурсів підприємства і сприяння сталому розвитку економіки доцільно запровадити сучасні методи та системи управління. Одним із таких підходів є концепція стратегічного управління, яка дозволяє пов'язати корпоративну стратегію підприємства з його організаційними процесами, враховуючи проблематику зростання та виживання бізнесу.

На нашу думку, імплементація концепції стратегічного менеджменту у практику діяльності підприємств України дозволить створити необхідні передумови для забезпечення процедури «виживання» у конкурентній боротьбі в довготривалій перспективі. Застосування стратегічного менеджменту в останні роки активізують глобалізаційні процеси економічних відносин, інтеграція України у міжнародне економічне середовище, трансформація зовнішньої сфери діяльності підприємств, загострення конкурентної боротьби підприємництва, посилення інноваційних проривів, спричинених IV промисловою революцією.

Вважаємо, що серед першочергових завдань, спричинених необхідністю розробки ефективної системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту підприємств, доцільно виділити наступні (рис. 1.1):

- 1) встановлення пріоритетів і векторів обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту підприємств України;
- 2) окреслення основних вимог, які формуються системою стратегічного управління до системи інформаційного забезпечення;
- 3) обґрунтування шляхів адаптації облікової системи підприємства до вимог стратегічного менеджменту;

- 4) формування типової структурно-логічної моделі обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління підприємства;
- 5) генерування новітніх теоретико-методологічних та організаційних вимог стосовно побудови стратегічно орієнтованої системи інформаційного забезпечення функціонування підприємств.



Рис. 1.1. Векторизація ТОП-завдань, спричинених необхідністю розробки ефективної системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту підприємства



Вивченню сучасної проблематики обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління підприємств багато уваги приділив Бруханський Р. Ф. Згідно його досліджень доцільною є «диференціація трьох основних проблем практичного функціонування системи обліково-інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту в більшості підприємств України: 1) інформаційне забезпечення процесу прийняття рішень відбувається в умовах відсутності науково обґрунтованих вимог і підходів до формування облікової інформації стратегічного характеру; 2) значна частина інформації, що стосується зовнішньої сфери діяльності підприємств, або взагалі не розкривається в звітності підприємств, або є неповною, неточною і неактуальною; 3) 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» [12, с. 11].

З метою формування ефективного комплексу обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту вважаємо необхідним обґрунтувати якість облікової інформації стратегічного змісту. Оскільки дефініція «якість інформації» стосовно моделі обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту не характеризується однозначним формулюванням, вважаємо, що якісні характеристики інформації доцільно визначати спектром властивостей, які спроможні забезпечити можливість її максимально корисного застосування для потреб стратегічного управління щодо прийняття ефективних рішень.

Міжнародні стандарти фінансової звітності чітко встановлюють вимоги до якості інформації (у розумінні якісних характеристик фінансової звітності), зокрема: «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» [29].

Дотримання цих вимог при організації бухгалтерського обліку безумовно сприятиме підвищенню якісних характеристик облікової інформації, яка пропонуватиметься зацікавленим користувачам для прийняття управлінських рішень. Однак, окреслені Міжнародними стандартами фінансової звітності характеристики облікової інформації, ми вважаємо, стосуються насамперед оперативного (тактичного) управління і не враховують специфіки стратегічного управління. Спектр характеристик облікової інформації треба уточнити згідно ідентифікованих сутності та мети стратегічного управління.

Обліково-інформаційні потоки для потреб стратегічного управління слід формувати з урахуванням наступних вимог:

- 1) своєчасність (у розумінні дотримання всіх необхідних строків подання інформації стосовно конкретної ситуації);
- 2) достовірність (у розумінні адекватного відображення всіх фактів господарської діяльності підприємства);
- 3) корисність (у розумінні сприйняття факту забезпечення якісно вищого рівня фінансово-господарського ефекту від використання такої інформації у порівнянні з затратами на її генерування);
- 4) зрозумілість (у сенсі здатності забезпечення фактичного сприйняття інформації всіма зацікавленими користувачами без додаткових зусиль);
- 5) регулярність надходження (у розумінні створення та дотримання графіку руху обліково-інформаційних потоків стратегічного спрямування з дотриманням погодженої періодичності).

Згідно досліджень проф. Бруханського Р. Ф. сучасна практика діяльності переважної більшості підприємств України свідчить про існування комплексу факторів, котрі знижують ефективність обґрунтування управлінських рішень стратегічного спрямування, а це безпосередньо стосується системи обліково-аналітичного забезпечення системи управління.

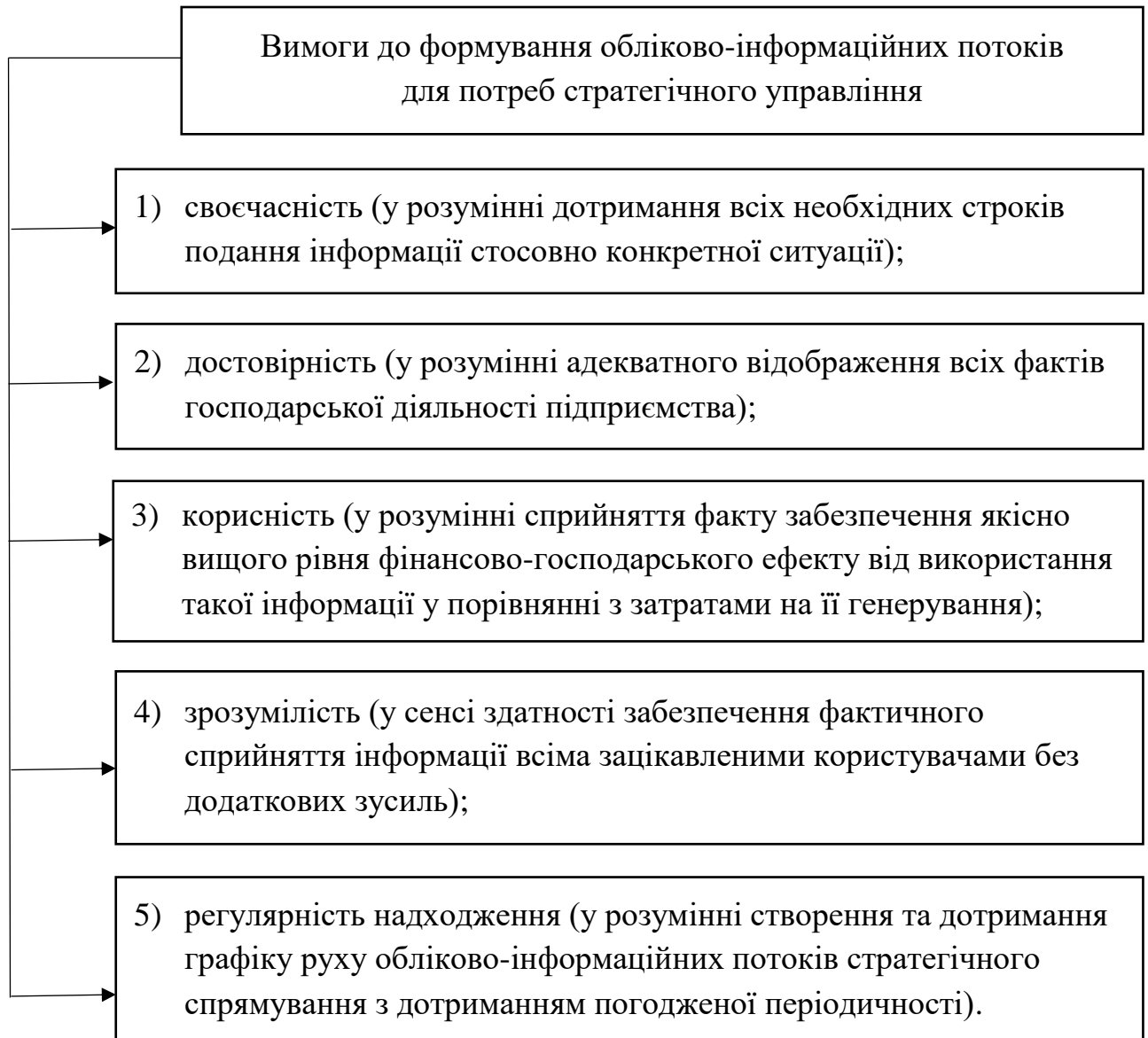


Рис. 1.2. Диференціація вимог до формування обліково-інформаційних потоків для потреб стратегічного управління

Серед найбільш типових проф. Бруханський Р.Ф. «виділяє наступні: 1) недосконалість діючої обліково-аналітичної моделі формування інформації для прийняття стратегічних рішень; 2) необґрунтованість динаміки співвідношення обсягів необхідної та достатньої інформації, що зумовлює виникнення явищ нестачі та перенасичення обліково-аналітичною інформацією; 3) відсутність логічних 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 управлінських звітів і формування показників, необхідних для прийняття ефективних стратегічних управлінських рішень» [12, с. 14].

На нашу думку, більшість проблем обліково-аналітичного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень стратегічного спрямування зумовлена передусім недосконалістю структури інформаційної бази підприємств, оскільки її типова модель обмежена формальною консолідацією менеджерами інформації з традиційних облікових джерел.

## **1.2. Диференціація обліково-аналітичного забезпечення менеджменту залежно від обраних стратегій**

Побудові ефективної та адекватної зростаючим вимогам системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту підприємств повинна передувати науково обґрунтована процедура систематизації наявних підходів до класифікації стратегій.

На жаль, результати проведених наукових досліджень констатують факт відсутності серед науковців єдиного всіма визнаного підходу до класифікації стратегій, це в свою чергу гальмує побудову єдиної системи уявлень стосовно типів і видів стратегій, яка б слугувала основою побудови системи обліково-аналітичного забезпечення їх реалізації.

Приміром, Абдалазіз М. М. «на основі використання теорії стратегічного менеджменту виділяє такі основні типи конкурентних стратегій: 1) лідерства в зниженні витрат; 2) широкої диференціації продукту чи послуги; 3) оптимальних витрат; 4) сфокусованої на низьких витратах; 5) сфокусованої стратегії диференціації» [3, с. 197].

Колесник В. М. і Божко С. М. виділяють наступні бізнес-стратегії функціонування підприємств:

- 1) стратегію подальшого розвитку;
- 2) стратегію стабілізації;
- 3) стратегію скорочення.

У якості майбутнього напрямку реалізації досліджень Колесник В. М. і Божко С. М. передбачають «розробку спектру функціональних стратегій діяльності підприємств, сформовану на основі запропонованої ними класифікації бізнес-стратегій» [25].

Проф. Бруханський Р.Ф. констатує, що «однією з базових вимог побудови системи бухгалтерського обліку в якості інформаційної основи стратегічного менеджменту підприємства, доцільно визнати необхідність врахування основних видів і типів стратегій. А от, наприклад, Шанк Дж. К. і Говіндараджан В. залежно від основних стратегічних акцентів (диференціація продукції та лідерство на основі витрат) визначили відмінності в управлінні витратами, що зумовлені існуючими відмінностями між стратегіями» [12, с. 52].

Таблиця 1.1

Тривимірне групування стратегій  
на основі використання теорії стратегічного менеджменту

№	Група стратегій	Характерні риси
1.	Стратегії макрорівня	Урядові стратегії протидії зовнішнім загрозам: прикордонний контроль, зміцнення активів, захист і координація роботи в надзвичайних ситуаціях
2.	Стратегії мікрорівня	Стратегії, які впроваджують певні організації з метою обмеження вразливостей до ризиків або ж запобігання для конкурентів використанню організацію у якості стартового майданчику для атак
3.	Стратегії структурні	Стратегія, реалізована урядом спільно з великими приватними або неурядовими організаціями для вирішення промислової діяльності на галузевій або міжсистемній базі

Таблиця 1.2

Модель класифікації стратегій у розрізі рівнів підприємства  
для побудови обліково-аналітичного забезпечення  
стратегічного управління

Типи стратегій	Види стратегій	Параметри обліково-аналітичного забезпечення
Корпоративні стратегії	Для генерального менеджменту	Орієнтація на прогнозування прибутку з врахуванням запитів користувачів різних рівнів ієрархії
	Для менеджерів різних рівнів	
	Для виконавчого директорату	
Бізнес-стратегії	Стратегія бізнес-одиниці № 1	Домінування поточних і прогнозних звітів про прибутки і збитки, обсяг грошових потоків і т.д. у розрізі стратегічних бізнес-одиниць
	Стратегія бізнес-одиниці № 2	
	Стратегія бізнес-одиниці № 3	
Функціональні стратегії	Стратегія виробництва	Інформаційне забезпечення процесу формування функціональних бюджетів (виробничих, збутових, маркетингових і т.д.), оперативних планів, операційних програм, проєктів капіталовкладень і т.д.
	Стратегія маркетингу	
	Стратегія досліджень	
	Стратегія капіталу	
	Інші види	

Залежно від типу чи типу обраної стратегії змінюється також і набір інформаційних моделей, необхідних для формулювання, впровадження та контролю за виконанням стратегії, вимагаючи окремого підходу до розробки обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління чи типу стратегії. Крім того, різні типи стратегічних рішень приймаються за наявності різних інформаційних моделей, що призводить до різного сприйняття систем бухгалтерського обліку, які повинні сприяти досягненню конкретних цілей і впровадженню стандартів бухгалтерського обліку.

Хоча найвищим рівнем стратегії є корпоративна стратегія, яка стосується всього підприємства, дослідники розглядають її крізь призму бізнес-стратегії, яка пов'язана з функціонуванням стратегічних бізнес-одиниць – виробляють продукцію однотипного підрозділу та можуть розвивати власні конкурентні стратегії. Наприклад, як зазначають Дж. Джонсон, К. Шоулз і Р. Вітінгтон, впровадження корпоративної стратегії додає цінність кожній частині (бізнес-одиниці) організації. Таким чином, корпоративна стратегія описує метод управління сукупністю (портфелем) стратегічних бізнес-одиниць, описуючи низку дій і заходів, спрямованих на їх оптимізацію та, в цілому, на підвищення конкурентної переваги бізнесу.

Бізнес-стратегію слід розглядати як план управління стратегічними бізнес-одиницями та їх стратегічними бізнес-напрямами, що передбачає формулювання та реалізацію конкурентних стратегій, швидке реагування на зміни в галузі, координацію стратегічних бізнес-ініціатив, вирішення стратегічних завдань підприємства тощо.

Конфігурація стратегічних бізнес-одиниць і стратегічних бізнес-зон є необхідною передумовою для побудови системи підтримки обліку та аналізу для стратегічного управління підприємством, а також забезпечує можливість для підприємств приймати ефективні стратегічні рішення.

Корпоративна стратегія – це набір бізнес-стратегій, пов'язаних з управлінням окремою стратегічною бізнес-одиницею, яка взаємодіє з відповідною стратегічною бізнес-сферою.

З цього приводу Уорд К. дійшов висновку, що «за відсутності суттєвої різниці між корпоративною стратегією та конкурентною (бізнес-стратегією), немає видимих причин для надання різної фінансової інформації, необхідної для їх реалізації» [68].

Отже, для ефективного формування та реалізації корпоративної стратегії та бізнес-стратегії підприємства необхідна однакова фінансова інформація в розрізі стратегічних бізнес-одиниць і стратегічних бізнес-зон. Тому для розробки системи інформаційної підтримки прийняття корпоративних стратегічних

рішень необхідно розробити власне систему обліково-аналітичної підтримки управління стратегічними бізнес-одинацями та суміжними стратегічними бізнес-зонами.

Функціональні стратегії доцільно сприймати у якості планів управління певними видами діяльності в межах конкретної стратегічної бізнес-одинаці (стосовно виробництва, маркетингу, збуту, досліджень, управління персоналом, фінансами, інформаційною підтримкою). Зважаючи на те, що функціональні стратегії ідентифікуються у якості функціональних елементів бізнес-стратегій, отже вони також позиціонуватимуться як одна з елементів системи підтримки корпоративного рівня генерування стратегічних управлінських рішень.

### **1.3. Трансформація парадигми бухгалтерського обліку з позицій стратегічного управління**

Діяльність будь-якого підприємства реалізується за допомогою постійного впливу керуючої підсистеми на керовану (шляхом прийняття управлінських рішень). Для прийняття управлінських рішень на кожному рівні підприємства необхідно створити управлінську інформаційну систему, як систему інформаційної підтримки процесу управління підприємством, яка б допомагала менеджерам у безпосередньому процесі розробки проекту, прийняття рішень, впровадження та контролю виконання рішення.

Одним із основних компонентів інформаційної системи управління підприємством є бухгалтерський облік, який забезпечує постійне, безперервне та фіксоване відображення фактів господарського життя, що відбуваються у внутрішньому середовищі підприємства. Його основна мета – задовольнити мінливі потреби користувачів облікової інформації, особливо управління бізнесом. Основні етапи обліку – збір, накопичення, обробка та передача – повинні бути організовані в бізнесі, щоб забезпечити виконання всіх необхідних управлінських вимог і забезпечити високу якість, актуальну та прозору облікову інформацію для прийняття управлінських рішень.



Зі зміною вимог до управління загальна зміна системи управління підприємством також потребує внесення відповідних змін до системи бухгалтерського обліку, щоб усунути невідповідність між системою управління підприємством та системою його інформаційного забезпечення. Таким чином, поява нових методичних засобів у складі систем бухгалтерського обліку, таких як метод обліку активів і зобов'язань за справедливою вартістю, є відповіддю на зміни в способах управління бізнесом і на зростаючі вимоги керівництва. Приймайте рішення про інвестиції та кредитування. Здійснення таких змін є невід'ємною рисою бухгалтерського обліку як науки, а одним із завдань є забезпечення постійної ефективної реалізації облікової функції, особливо щодо надання облікової інформації керівництву.

Сьогодні система управління сучасними підприємствами зазнала серйозних змін порівняно з системою управління 1960-х років і раніше. Результати діяльності підприємства залежать від великої кількості внутрішніх і зовнішніх факторів, і для ефективного управління цими факторами на підприємстві має бути створена належна інформаційна система управління. Такий підхід виник у зв'язку з публікацією робіт А. Чандлера, К. Ендрюса та І. Ансоффа, в яких вперше були теоретично продемонстровані теоретичні аспекти стратегічного управління.

Якщо до 1960-х років система управління підприємством в основному зосереджувалася на внутрішньому середовищі, то після 1960-х років важливу роль в управлінні починає відігравати наявність інформації про зовнішнє середовище підприємства. З тих пір з'явилися різні системи управління підприємством, які використовують модель стратегічного (зовнішнього) планування. Поява системи стратегічного управління підприємством є одним із факторів подальшого розвитку системи бухгалтерського обліку, що в кінцевому підсумку призводить до необхідності побудови системи обліково-аналітичної підтримки системи стратегічного управління підприємством. Для вирішення цього завдання необхідно здійснити суттєву якісну зміну на рівні теорії та практики бухгалтерського обліку – у сфері створення ефективних механізмів

отримання, надання та інтерпретації стратегічної облікової інформації в управлінні бізнесом.

Еволюція бухгалтерського обліку в напрямку формування стратегічно орієнтовної системи бухгалтерського обліку пов'язана, починаючи з 1960-х рр., з трансформацією парадигми 1 (рис. 1.3) – сучасної управлінської парадигми, яка передбачає зміщення акцентів від систем тактичного управління до стратегічного. У результаті утворюється розширена управлінська парадигма.



Рис. 1.3. Еволюція систем управління підприємством і систем бухгалтерського обліку на основі зміни парадигм

Традиційні інформаційні системи, такі як бухгалтерський облік, зазнають найбільш фундаментальних змін у зв'язку з переходом до нової парадигми управління, особливо в таких сферах: 1) основна зміна стосуватиметься порядку розрахунку собівартості, який має здійснюватися на основі розгляду

підприємства як цілісного бізнес-процесу (за обсягом господарської діяльності), а не єдиного бізнес-процесу для підприємства; 2) для забезпечення конкурентоспроможності підприємств у глобалізованому середовищі необхідно розуміти величину витрат у розрізі елементів економічного ланцюга та керувати відповідно до цієї інформації; 3) зміна векторів від ціноутворення на основі затрат до витрат на підставі ціноутворення з метою забезпечення реалізації стратегічної мети; 4) необхідно створити мережеву систему обліку для забезпечення ефективного процесу надання інформації про витрати в економічному ланцюгу; 5) для забезпечення інформаційної підтримки процесу створення матеріальних благ необхідні чотири набори діагностичних засобів: базова фінансова інформація, інформація про базові знання, інформація про продуктивність, інформація по розподілу ресурсів; 6) створення інформаційної системи про зовнішнє середовище підприємства.

Однак, на думку проф. Бруханського Р.Ф., «на даному етапі розвитку концепції стратегічного обліку зарано говорити про формування стратегічної парадигми бухгалтерського обліку» [12, с. 65].

Серед основних причин стримування формування стратегічної парадигми бухгалтерського обліку вважаємо доцільним виділити наступні:

1) парадигма стратегічного управління розвивається, тому немає чітких вимог (вони знаходяться в стані вдосконалення), яким повинна відповідати новостворена парадигма стратегічного обліку. Отже, із фундаментальними змінами в процедурах збору, обробки та представлення інформації (сховище даних, OLAP, XBRL тощо) та глобалізацією світової економіки, у стратегічних рамках, із вдосконаленням систем управління, парадигм управління, теоретична база якого змінилася, а це передбачає поступовий перехід від стратегічного планування до генерування складних стратегічних систем («нова» парадигма стратегії управління). Проте більшість дослідників у сфері бухгалтерського обліку не розрізняють парадигму стратегії управління та парадигму нової стратегії управління, через що не виокремлюються фундаментальні елементи побудови парадигми стратегії обліку;

2) неможливість продемонструвати доцільність, перевагу та необхідність використання того чи іншого методу стратегічного обліку (стратегічного калькулювання, стратегічного ціноутворення, таргет-костингу, ланцюжка вартості) за відсутності базових вимог до побудови стратегічної облікової парадигми калькулювання тощо). Тому впровадження індивідуального підходу до стратегічного обліку в облікову парадигму не можна розглядати як побудову парадигми як набору базових припущень (найвищого рівня узагальнення облікових знань, який підтримує більшість вітчизняних науковців). Це пояснюється тим, що традиційна система бухгалтерського обліку не зможе повністю охопити загальне зовнішнє середовище (мікро- та макросередовище) конкретного бізнесу, необхідно визначити ті компоненти, які можуть бути включені в бухгалтерський облік, а інформаційні системи обліку можуть використовувати існуючі методичні інструменти (документація, оцінка, система рахунків, звітність) для його обробки.

Розробка стратегічної парадигми бухгалтерського обліку має базуватися не лише на розвитку теоретичного поля фірми, а й на теорії зовнішнього середовища, що сприятиме розширенню облікової дисципліни як самостійної функціональної науки. Застосування цього методу сприятиме розробці теоретичних основ стратегічного менеджменту та систем його обліково-аналітичного забезпечення, які відповідатимуть спектру сучасних тенденцій функціонування економічних систем в умовах глобалізації.

## ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

1. Для забезпечення ефективного використання спектру виробничо-фінансових ресурсів підприємства і сприяння сталому розвитку економіки доцільно запровадити сучасні методи та системи управління. Одним із таких підходів є концепція стратегічного управління, яка дозволяє пов'язати корпоративну стратегію підприємства з його організаційними процесами, враховуючи проблематику зростання та «виживання» бізнесу.

2. Більшість проблем обліково-аналітичного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень стратегічного спрямування зумовлена передусім недосконалістю структури інформаційної бази підприємств, оскільки її типова модель обмежена формальною консолідацією менеджерами інформації з традиційних облікових джерел.

3. Першочерговими завданнями, спричиненими необхідністю розробки ефективної системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту підприємств, доцільно вважати: 1) встановлення пріоритетів і векторів обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту підприємств України; 2) окреслення основних вимог, які формуються системою стратегічного управління до системи інформаційного забезпечення; 3) обґрунтування шляхів адаптації облікової системи підприємства до вимог стратегічного менеджменту; 4) формування типової структурно-логічної моделі обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління підприємства; 5) генерування новітніх теоретико-методологічних та організаційних вимог стосовно побудови стратегічно орієнтованої системи інформаційного забезпечення функціонування підприємств.

4. Розробка інноваційної стратегічної парадигми бухгалтерського обліку, яка враховуватиме зміни зовнішнього середовища, сприятиме удосконаленню теоретичних основ стратегічного менеджменту та систем його обліково-аналітичного забезпечення, які відповідатимуть спектру сучасних тенденцій функціонування економічних систем в умовах глобалізації.

## РОЗДІЛ 2

### ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ПАРАМЕТРИ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

#### **2.1. Концептуальна сутність, методологічні основи, характеристика та види стратегічного обліку**

Виникнення та визнання нових елементів у науковому середовищі знань переважно відбувається поступово шляхом подолання існуючих стереотипів і догм, і це має бути спростовано в результаті викладу логічних теоретичних концепцій та емпіричної перевірки викладених ідей і концепцій. Реконструкція системи наукових знань є досить тривалим процесом, а в деяких випадках вимагає навіть появи групи вчених-однодумців для лобювання свого статусу у науковому співтоваристві.

Подібна ситуація характеризує стратегічний облік як самостійний вектор бухгалтерських наукових досліджень в Україні. Порівняно з початком 2000-х років, коли з'явилися перші публікації за цією проблематикою, зароджувалися пагони досліджень з стратегічного обліку, сьогодні можна говорити про період, коли вони частково згорнулися через побоювання щодо розгляду стратегічного обліку як виду бухгалтерського обліку.

В Україні сьогодні в працях багатьох вітчизняних науковців простежується досить критичне ставлення до виокремлення стратегічного обліку як одного з видів бухгалтерського обліку.

Наприклад, на думку Валуєва Б.В., «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» [13, с. 117].

Можна припустити, що основну увагу Валуєв Б. В. звертає на те, що «стратегічний облік» не є одним із видів бухгалтерського обліку, а лише певним

його напрямом, що стосується проблематики обліково-інформаційного забезпечення формування стратегічних рішень підприємства.

Стосовно виділення стратегічного обліку в якості окремого виду подібну позицію займає й Сльозко Т. М., оскільки на її думку «облікова система ніколи не охоплювала ані стратегічного планування, ані контролінгу» [41, с. 187].

Водночас Пушкар М. С. виділяє «у складі системи обліку три види – фінансовий, управлінський і стратегічний облік, називаючи останній контролінгом, який є системою перевірки того, наскільки успішно підприємство просувається до своєї мети» [38, с. 17].

В результаті на сьогодні невирішеною залишається наукова проблема стосовно визначення місця і окреслення ролі стратегічного обліку.

На наш погляд, концепція стратегічного обліку більшою мірою свідчить про функціональну адекватність його методичного інструментарію – процесу забезпечення реалізації стратегії підприємства. Цей процес охоплює не тільки інформаційне забезпечення процесу прийняття стратегічних рішень (за описом Валуєва Б.І.), який є лише одним із етапів стратегічного управління, але й потребу в обліковому забезпеченні процесів розробки, реалізації і впровадження.

Отже, стратегічний облік як окремий функціональний напрямок бухгалтерського обліку може бути застосований до всіх видів обліку, в яких може бути застосований його методологічний інструментарій. Свідченням можливості використання стратегічного обліку в складі різних видів обліку є наявність різних типів стратегій, які значною мірою пов'язані з обліковим забезпеченням, на основі якого використовується інформація певного виду обліку. Наприклад, фінансова стратегія може бути розроблена на підприємстві, а її інформаційним сховищем буде система фінансового обліку підприємства.

Припустивши, що стратегічний облік не визнається окремим видом бухгалтерського обліку, логічно визнати, що він не може володіти власним методом (властивого лише йому). Однак рядом вітчизняних науковців, зокрема Криштопою І. І., проводиться пошук та ідентифікація методу стратегічного обліку, здійснюється спроба систематизації його елементів.

Зокрема, Криштопа І. І. провела «аналіз підходів дослідників щодо виокремлення методу стратегічного обліку та визначила, 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» [30, с. 281].

Найпоширенішою думкою щодо ідентифікації видів стратегічного обліку є його диференціація на фінансовий і управлінський. Основною перевагою формування комплексної системи стратегічного обліку у розрізі двох підсистем (фінансовою й управлінською) є можливість формування облікової інформації у якості бази для генерування вартості підприємства та прийняття управлінських рішень стосовно власності.

На думку Бруханського Р.Ф. «використання такого поділу для побудови системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту підприємства 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» [12, с. 82].

Таким чином, розробка комплексної системи стратегічного обліку має формуватися з урахуванням передусім критеріїв корисності й релевантності облікової інформації, і генеруватися для забезпечення найбільш нагальних потреб стратегічного менеджменту.



Окремі науковці, не критикуючи, але й не підтримуючи концепцію стратегічного обліку, пропонують власні альтернативні варіанти її заміни, що можуть будуватись на основі наявних наукових напрацювань з фінансового й управлінського обліку.

Зокрема, Шайкан А. В. вказує на «необхідність удосконалення функціональної ролі бухгалтерського обліку в процесі прийняття управлінських стратегічних рішень» [49, с. 124].

Пилипенко А. А. розробив «мережеву структурну модель проблемної сфери організації обліково-аналітичного забезпечення управління витратами, орієнтовану на реалізацію стратегії управління підприємством, яка дозволяє забезпечити ефективне використання ресурсів і капіталу підприємства в різних видах його діяльності відповідно до стратегічних та поточних цілей розвитку» [33, с. 134].

Представники альтернативних підходів працюють над удосконаленням теоретико-методологічних основ бухгалтерського обліку без істотних змін його складу, забезпечення відповідності облікової інформації потребам системи стратегічного управління підприємством. Рекомендації авторів стосуються удосконалення оцінки об'єктів бухгалтерського обліку, систем бухгалтерської звітності та організаційного порядку фінансово-управлінського обліку підприємств як складової частини системи інформаційного забезпечення стратегічного управління. Вважаємо, що використання цього альтернативного підходу, хоча частково дозволяє (за конкретними об'єктами обліку, окремими видами діяльності) забезпечити наближення облікової інформації до зростаючих потреб стратегічного менеджменту, не дозволяє налагодити інтегрований облік системи на їх основі – для забезпечення аналітичного забезпечення прийняття стратегічних управлінських рішень.

Узагальнення існуючих позицій вітчизняних науковців щодо обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління провів Бруханський Р.Ф. [12, с. 86]. За його дослідженнями можна виокремити три базові групи підходів вітчизняних вчених щодо концептуалізації стратегічного обліку:

- 1) прихильники концептуального виділення стратегічного обліку (Бруханський Р.Ф., Голов С.Ф., Пушкар М.С.);
- 2) критики концептуалізації стратегічного обліку (Валуєв Б.І., Гуцайлюк З.В.);
- 3) представники альтернативного підходу щодо розвитку стратегічно орієнтованого бухгалтерського обліку (Легенчук С.Ф., Пилипенко А.А., Шайкан А.В.).

Загальну модель концептуалізації стратегічного обліку підприємства, яка формується з використанням спектру фінансових, виробничих та інших операцій і процесів, відображено на рис. 2.1.

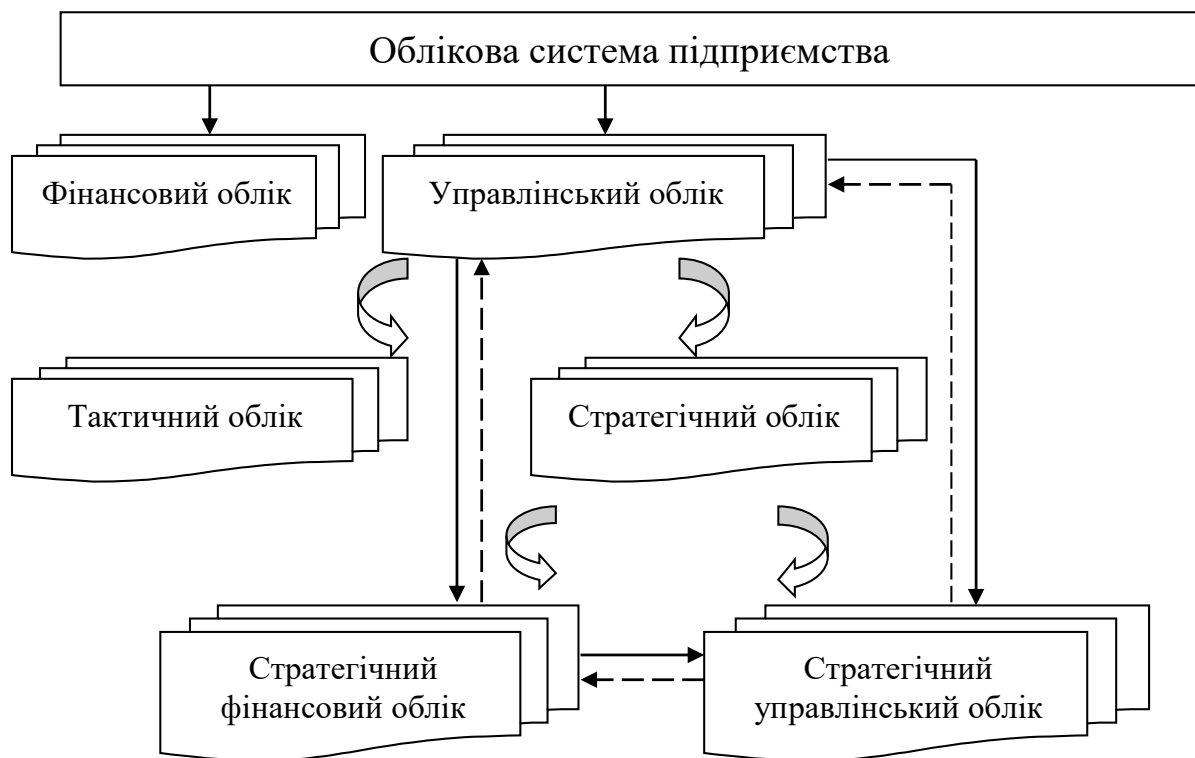


Рис. 2.1. Модель концептуалізації стратегічного обліку підприємства для потреб ТОВ «ВІКАР ТРАНС»

Згідно нашого переконання, єдино можливим варіантом розвитку подій, який дозволить побудувати модель комплексної системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту, є генерування концепції стратегічного обліку (у його повноцінному розумінні).

## **2.2. Специфіка імплементації організаційних і методичних аспектів стратегічного обліку**

Початок 21 століття ознаменував глибинний розгляд у фаховій літературі з бухгалтерського обліку в Україні вітчизняними вченими (Бруханський Р.Ф., Голов С.Ф., Жук В.М., Корягін М.В., Моссаковський В.Б., Пушкар М.С., Сопко В.В., Хомин П.Я., Яремко І.Й. та ін.) організаційних і методичних аспектів стратегічного обліку. Це можна обґрунтувати такими причинами:

1. У сучасних умовах бухгалтерський облік перебуває в стадії радикальних змін на теоретичному, методологічному та організаційному рівнях, і необхідно сформулювати відправну точку для подальших досліджень – систему керівної ідеології та поглядів для подальшого розвитку та застосування на практиці, врахування національної економіки специфіки кон'юнктури ринку;

2. В Україні, незважаючи на наявність великої кількості нормативних документів, що регулюють порядок ведення та організації бухгалтерського обліку підприємств, відсутня концептуальна основа як базовий документ, який би функціонував як базова теорія для розробки організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку;

3. Наукові знання у формі облікових концепцій дозволяють синтезувати їх, об'єднувати в єдину систему, що створює необхідні передумови для ефективного впровадження в реальну діяльність підприємств на основі загальної стратегії дій.

Згідно досліджень проф. Бруханського Р.Ф. при побудові «концепції стратегічного обліку слід враховувати такі базові теоретичні установки бухгалтерського обліку як функціональної науки: 1) 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; 2) варіант облікової технології, що використовується на підприємстві, має бути повністю підпорядкований потребам системи управління, орієнтований на забезпечення досягнення стратегічних цілей; 3) набір методів обліку, що використовуються для

трансформації ідентифікованих фактів господарського життя в облікову інформацію, має відповідати потребам суб'єктів, що приймають стратегічні управлінські рішення; 4) обліково-аналітична система має відповідати обраній на підприємстві стратегії» [12, с. 138-139].

Перший етап імплементації стратегічного обліку в практику діяльності підприємства зводиться до аналізу можливих варіантів його побудови відповідно до специфіки потреб суб'єктів, що приймають стратегічні рішення.

Сьогодні існує багато варіантів розробки обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління бізнесом, але не всі вони базуються на стратегічно орієнтованій системі обліку. Крім того, не всі дослідники представили концепцію розвитку стратегічного бухгалтерського обліку у вигляді певної системи чи моделі, яка б значно полегшила її практичну реалізацію в умовах використання сучасних інформаційних систем і технологій.

Наприклад, Мошковська О.А., досліджуючи спектр питань формування концептуальних основ стратегічного управлінського обліку, розглядає «різні теоретико-методологічні аспекти побудови підсистеми стратегічного управлінського обліку (поняття, функції, принципи, методи), однак без розробки загальної концептуальної основи, яка б дозволила визначити місце і роль стратегічного управлінського обліку в інформаційному забезпеченні стратегічного менеджменту» [32, с. 151-159].

Для забезпечення управлінських потреб з інформаційного супроводу формування, реалізації та моніторингу стратегій підприємства доцільно використати корпоративну стратегічну обліково-аналітичну систему.

Процедуру формування корпоративної стратегічної обліково-аналітичної системи на основі існуючих альтернатив з врахуванням управлінських потреб наведено у табл. 2.1.

Корпоративну стратегічну обліково-аналітичну систему слід будувати із застосуванням комплексного підходу для генерування обліково-інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту. Ця процедура повинна передбачати удосконалену модель фінансового/управлінського обліку й аналізу.

Таблиця 2.1

Альтернативний підхід  
до задоволення обліково-інформаційних потреб стратегічного управління

Управлінські потреби	Ймовірні шляхи задоволення потреб стратегічного управління	
Забезпечення ефективної діяльності в довгостроковій перспективі за умов мінливого зовнішнього середовища	Застосування системи стратегічного управління	
Доцільність побудови моделі стратегічного управління	Застосування системи стратегічного менеджменту	
Застосування інформаційних управлінських систем з метою забезпечення обліково-інформаційного супроводу розробки та реалізації стратегії бізнесу та повноцінного інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту	Існуючі альтернативи	Збалансовані показники (щодо системи обліку та інших систем моніторингу й аналізу зовнішнього середовища)
		Фінансовий облік
		Управлінський облік
		Стратегічний аналіз
Розробка моделі обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту	Комплексна система стратегічного обліку (як фінансового, так і управлінського)	
Розробка корпоративної стратегічної обліково-аналітичної системи	Удосконалення чинної системи фінансового й управлінського обліку та стратегічної аналітичної підсистеми (стратегічний аналіз і стратегічний контроль)	

Другий етап розробки концепції стратегічного обліку передбачає аналіз взаємодії підсистеми стратегічного обліку з іншими інформаційними системами як частиною систем стратегічного обліку та аналізу бізнесу для визначення їх предметних сфер, розмежування функцій та встановлення міжсистемних стосунків.

На даному етапі доцільно розглядати наступні основні елементи, які є основою забезпечення стратегічного обліку та аналізу підприємства, і повинні

орієнтуватися на його розвиток: система стратегічного управлінського обліку; система стратегічного фінансового обліку; система стратегічного аналізу.

Розмежування двох аналітичних підсистем як частини корпоративної стратегічної обліково-аналітичної системи підприємства доцільно вважати спробою удосконалення ідентифікації процесів, що відбувається у зовнішньому середовищі, впливаючи на процес корпоративного стратегічного управління.

Необхідність розмежування двох аналітичних підсистем полягає ще й у тому, що в сучасних швидкозмінних економічних умовах бізнес має не виживати «на вимогу», а постійно адаптуватися до змін зовнішнього середовища. Це пов'язано з акцентом сучасних дослідників на важливості таких атрибутів, як гнучкість і адаптивність до зовнішніх факторів.

Формування та обробка цих двох типів інформації повинна бути організована таким чином, щоб забезпечити інформацію для підтримки розробки нових стратегічних альтернатив і коригування обраних стратегій. У цьому випадку недостатньо генерувати стратегічну інформацію без урахування деталей використання кінцевим користувачем. Така інформація має бути інтегрована в загальну інформаційну базу компанії та впливати на стратегічні ініціативи компанії під час формування та реалізації стратегії.

Представлена концепція побудови стратегічного обліку передбачає необхідність розробки та впровадження корпоративної стратегічної обліково-аналітичної системи, яка сприймається сукупністю підсистем бухгалтерського обліку, а саме: стратегічного фінансового обліку та стратегічного управлінського обліку; економічного аналізу, стратегічного аналізу; стратегічного контролю.

Для імплементації стратегічного обліку в умовах реального підприємства необхідно розробити та впровадити систему стратегічного обліку та аналізу підприємства, яка є сукупністю таких підсистем, як бухгалтерський облік, стратегічний фінансовий облік, стратегічний управлінський облік, економічний та стратегічний аналіз і стратегічний контроль.

Базовими організаційно-методологічними векторами налаштування корпоративної стратегічної обліково-аналітичної системи підприємства є:



Рис. 2.2. Диференційовані підходи до ідентифікації взаємозв'язку стратегічного управлінського обліку й управлінського аналізу

1. Аналіз зростаючих запитів користувачів на інформацію стратегічного обліку для аналізу стратегічного розвитку підприємств;
2. На основі виявлення невідповідності потребам стратегічного менеджменту та всебічного вдосконалення його теоретико-методологічної бази проаналізувати недоліки системи фінансового обліку;
3. Удосконалити підсистему стратегічного управлінського обліку на основі врахування основних теоретико-методологічних засад концепцій стратегічного управління (стратегічне позиціонування, ланцюжок створення вартості тощо);
4. Розробити теоретичні, методологічні та організаційні основи системи аналізу бізнес-стратегії, яка функціонуватиме на основі використання облікової інформації стратегічного характеру;
5. Враховуючи особливості розвитку сучасної економічної системи, вдосконалити систему обліково-аналітичної підтримки стратегічного аналізу та стратегічного контролю;
6. Відповідно до наявних конкурентних переваг, стратегічної позиції, чітких стратегічних цілей, місії та стратегічного бачення підприємства сформулювати систему показників стратегічного розвитку підприємства.

### **2.3. Стартові умови, методологія побудови та особливості функціонування стратегічного обліку**

Імплементация стратегічного обліку в сучасних умовах розвитку ринкової економіки набуває все більшої актуальності у зв'язку з необхідністю надання облікової інформації щодо оцінки можливих сценаріїв, вибору з наявних альтернатив стратегічних управлінських рішень. В умовах дедалі активнішої економічної бізнес-системи ми повинні мати можливість ефективно змінювати наші цілі та стратегії відповідно до змін у зовнішньому середовищі. Виконання цих завдань насамперед має забезпечувати система бухгалтерського обліку як найбільш розвинена інформаційна технологія, яка підтримує функціонування процесів управління бізнесом.

Сьогодні фінансовий облік повинен не тільки достовірно та всебічно висвітлювати ретроспективні аспекти діяльності підприємства, а й забезпечувати ефективну реалізацію стратегії підприємства (реалізацію стратегії та впровадження стратегічних заходів, а також адаптацію підприємства до стратегія та її забезпечення ресурсами) та її контроль (включаючи оцінку ефективності отримання результатів щодо програмних показників), забезпечити взаємозв'язок між доступними ресурсами та найбільш ефективними стратегічними варіантами використання, мінімізуючи транзакційні витрати для бізнесу.

Формування стратегічної облікової інформації має велике значення для управління сучасними підприємствами, особливо для системи управління стратегічним фінансовим потенціалом, з орієнтацією на довгострокове зростання прибутковості діяльності підприємств відносно конкурентів. Система повинна також включати параметри, які передбачають перспективи майбутньої фінансової діяльності та розвитку фінансових процесів під впливом змін зовнішнього середовища.

Щоб задовольнити існуючі потреби користувачів у стратегічній обліковій інформації, яку генеруватиме система фінансового обліку, необхідно розробити таку систему, щоб забезпечити виконання обох вимог одночасно:



1. Інформаційне забезпечення процесів аналізу та планування стратегії компанії, реалізації та контролю, в тому числі адекватно відображати ці процеси у фінансовому обліку: 1) надати інформацію для підтримки планування, вибору та встановлення нових стратегій; 2) інформувати процес впровадження стратегій, які використовуються для аналізу та стратегічного контролю; 3) надати інформацію про процес узгодження розробленої стратегії із фактичними і запланованими показниками.

2. Інформаційне забезпечення стратегічного управління в режимі реального часу (коли інтервал часу між моментом введення господарської операції та її обробкою близький до нуля), спрямоване на термінове вирішення стратегічних завдань, що виникають у процесі господарської діяльності. Динамічні та непередбачувані зміни зовнішнього середовища підприємства. Це пояснюється тим, що виживання підприємства та успішна реалізація його стратегії в сучасних умовах господарювання залежать від достатнього реагування на конкурентний тиск бізнес-середовища та реалізації стратегічних можливостей, а використання облікової інформації є обов'язковим.

Виконання цієї вимоги означає оптимізацію реалізації взаємодії трьох основних елементів стратегічного управління: обраної місії та стратегічних цілей, стратегії досягнення цих цілей, оперативних заходів щодо корпоративних цілей або бізнес-процесів для забезпечення реалізації обраної стратегії. Відповідно, облікове забезпечення стратегічного управління повинно не лише забезпечувати інформацією для прийняття довгострокових управлінських рішень, а й забезпечувати оперативну облікову інформацію про об'єкти зовнішнього та внутрішнього середовища, які мають значний вплив на успішність реалізації стратегії.

Систему стратегічного обліку як складову обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту слід будувати на основі конкретних принципів, які б враховували специфіку функціонування системи стратегічного менеджменту підприємства. При цьому принципи доцільно визнати як набір правил, які повинні бути враховані при побудові облікової системи для

забезпечення виконання її головного призначення з найбільшим ефектом (інформаційне забезпечення створення, планування, реалізації, контролю і коригування стратегії бізнесу).

Розглядаючи функції системи бухгалтерського обліку в системі управління підприємством та особливості побудови сучасної системи стратегічного управління, доцільно визначити наступні принципи побудови підсистеми стратегічного обліку:

1. Принцип звірки бухгалтерської інформації внутрішніх і зовнішніх складових діяльності підприємства як об'єкта фінансового обліку. Облікова інформація може бути релевантною для користувачів лише в тому випадку, якщо вона відображає справжній стан внутрішнього і зовнішнього середовища підприємства та взаємовідносини між ними;

2. Принцип бухгалтерського відображення фактів минулого та майбутнього господарського життя, що забезпечить комплексне інформаційне забезпечення аналізу та планування, реалізації та контролю корпоративної стратегії. Поєднання двох фактів економічного життя може не тільки забезпечити інформаційну підтримку для аналізу та контролю реалізації стратегії, а й слугувати інформаційною передумовою для формування та вибору стратегічного вибору;

3. Принцип інформаційних зв'язків бухгалтерського обліку тактичного та стратегічного характеру, що передбачають необхідність ефективного поєднання тактично орієнтованих і стратегічно орієнтованих систем бухгалтерського обліку для забезпечення інформованості як тактичних, так і стратегічних управлінських рішень. Облікова інформація тактичного характеру повинна доповнювати та відповідати (входити до) інформації стратегічного характеру, яка також повинна враховувати можливість її використання при прийнятті тактичних управлінських рішень;

4. Принцип відповідності бухгалтерської компетенції стосується організаційних аспектів побудови підсистеми стратегічного фінансового обліку та визначає компетенції бухгалтерів для роботи в стратегічному обліку

(наявність професійних навичок і компетенцій), що забезпечує надання інформації для прийняття стратегічних управлінських рішень;

5. Принцип інструментів методу бухгалтерського обліку, що відповідають типу стратегії, обраної бізнесом. При побудові підсистеми стратегічного фінансового обліку необхідно вибрати відповідний метод, щоб забезпечити отримання достатньої кількості інформаційних продуктів (форми та типу звітів) для аналізу та планування стратегії компанії, реалізації та контролю компанії;

6. Принцип адекватності методології бухгалтерського обліку інструментам створення системи стратегічного управління та прийняття стратегічних управлінських рішень. Залежно від обраного на підприємстві методу реалізації стратегічного управління необхідно створити відповідну підсистему стратегічного фінансового обліку, яка забезпечуватиме керівництво необхідною обліковою інформацією (агрегування, аналіз та рівень деталізації, актуальність, своєчасність тощо);

7. Принцип зворотного зв'язку і гнучкості. Побудова підсистеми стратегічного фінансового обліку має уможливити появу нових завдань для системи стратегічного управління, внесення необхідних коректив до її архітектури для підтримки рівня відповідності обліку змістовним аспектам стратегічних завдань, що виконуються з її допомогою;

8. Принцип динамічної відповідності, яка передбачає, що система стратегічного фінансового обліку повинна функціонувати таким чином, щоб надавати інформацію про внутрішнє та зовнішнє середовище підприємства з урахуванням динаміки їх зміни. Окремі сільськогосподарські підприємства в сучасних умовах функціонують у турбулентному середовищі, яке характеризується тим, що підприємство повинно постійно адаптуватися до високих динамічних змін, тому система бухгалтерського обліку повинна враховувати можливість наявності різної динаміки таких змін і мати можливість ідентифікувати їх і генерувати необхідну інформацію про них.

Практичне застосування окреслених принципів побудови підсистеми стратегічного обліку дозволить отримати доступ до стратегічної фінансової

інформації, що задовольнить зростаючі потреби управління бізнесом з урахуванням особливостей вітчизняного розвитку.

Проведений моніторинг сучасної проблематики облікової системи стосовно її неспроможності в задоволенні інформаційних потреб стратегічного управління дозволив розробити теоретико-методологічні засади генерування моделі стратегічного обліку, побудовані на урахуванні недоліків чинної системи бухгалтерського обліку (рис. 2.3):

По-перше, систему стратегічного обліку доцільно диференціювати у розрізі двох функціональних підсистем:

- 1) стратегічного фінансового обліку;
- 2) стратегічного управлінського обліку.

По-друге, доцільним є розширення меж предмету стратегічного обліку, зокрема за рахунок:

- 1) відображення майбутніх фактів діяльності підприємства;
- 2) виділення зовнішнього середовища як окремого об'єкта обліку;
- 3) ідентифікації новітніх видів об'єктів стратегічного обліку, пов'язаних, передусім, з капіталізацією витрат.

По-третє, доцільним є розширення методології стратегічного обліку за рахунок двох основних векторів:

- 1) застосування обґрунтованого переліку методів стратегічного обліку стосовно системи традиційних фактів діяльності та об'єктів обліку;
- 2) застосування адаптивної методології стратегічного обліку до нововведених об'єктів.

Погоджуємося з переконанням проф. Бруханського Р.Ф., який стверджує, що «більш доцільно розглядати розширення або поглиблення сутності предмета бухгалтерського обліку в розрізі двох основних напрямів – у просторі і в часі, тобто шляхом введення до його складу нових просторових об'єктів (потенціалу, ризиків) та нових первинних засобів ідентифікації об'єктів обліку відповідно до іншої часової перспективи (відображення в обліковій системі, крім минулих господарських операцій, майбутніх (стратегічних) операцій)» [12, с. 116].

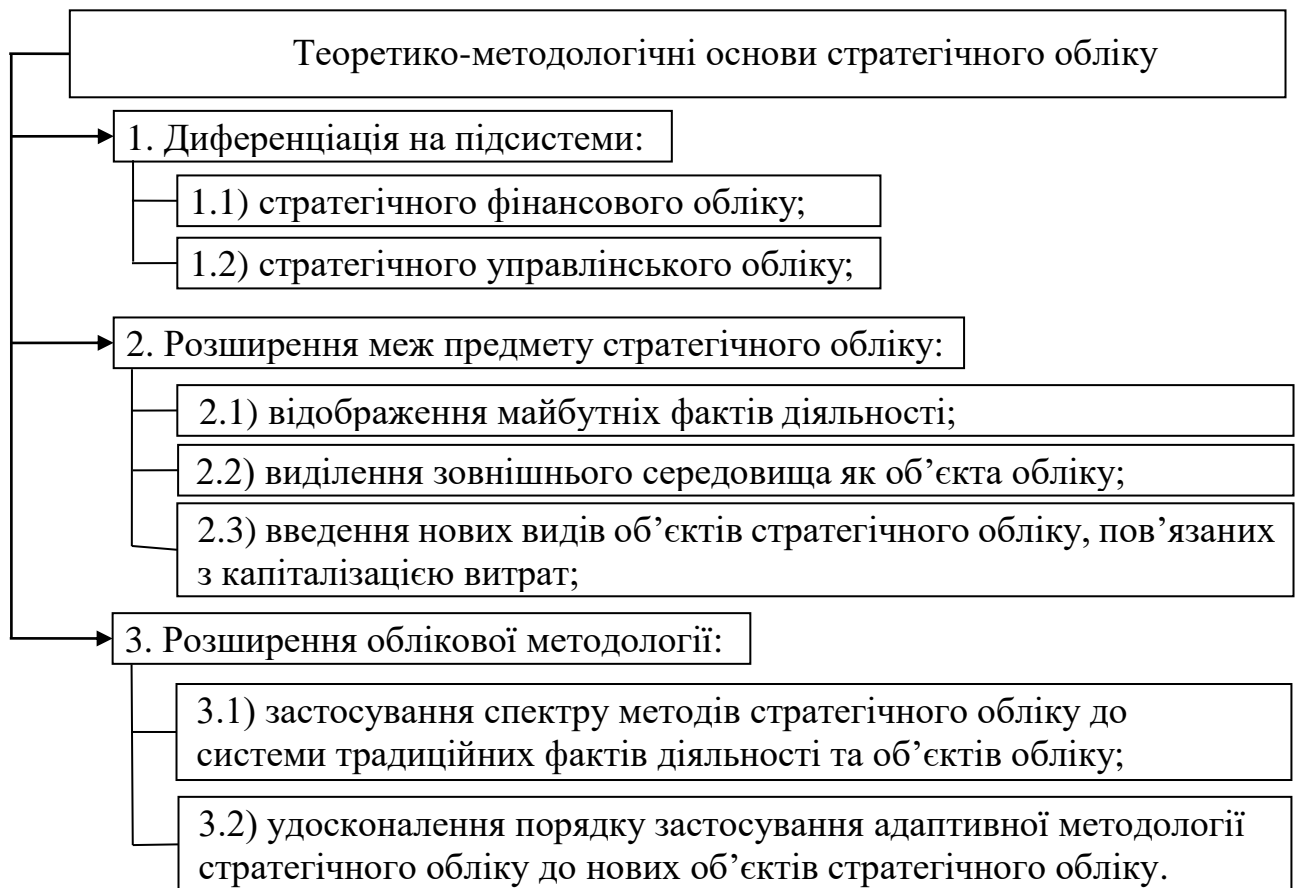


Рис. 2.3. Теоретико-методологічні основи побудови стратегічного обліку

Одним із напрямів подальшого розвитку бухгалтерського обліку, який спроможний суттєво підвищити його якісний рівень, доцільно вважати процес «інтелектуалізації облікової системи». Він повинен базуватись на залученні нових ефективних способів розуміння економічної діяльності підприємств та ідентифікації факторів, що впливають на неї, а також нових методів і технік обробки та агрегування облікової інформації відповідно до зростаючих потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів, які мають відношення до умов трансформації та процесу зміни способу ведення бізнесу.

Таким чином, за результатами проведених досліджень стверджуємо, що концептуальними напрямками формування та імплементації стратегічного обліку, які дозволять мінімізувати типові проблеми невідповідності традиційної облікової системи сучасним потребам стратегічного менеджменту, повинні бути:

- 1) розширення і поглиблення предмета бухгалтерського обліку шляхом:
  - 1.1) відображення майбутніх фактів господарської діяльності;

- 1.2) виділення складових зовнішнього середовища у якості нових об'єктів стратегічного обліку;
  - 1.3) ідентифікація нових об'єктів стратегічного обліку за рахунок капіталізації витрат із відображенням фінансових і нефінансових показників;
- 2) розширення облікової методології шляхом:
- 2.1) застосування спектру методів стратегічного обліку до системи традиційних фактів діяльності та об'єктів обліку;
  - 2.2) удосконалення порядку застосування адаптивної методології стратегічного обліку до нових об'єктів стратегічного обліку.

## ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

Концепція стратегічного обліку передбачає функціональну адекватність його методичного інструментарію – процесу забезпечення реалізації стратегії підприємства. Цей процес повинен охоплювати не лише інформаційне забезпечення процесу прийняття стратегічних рішень, який є лише одним із етапів стратегічного управління, але й потребу в обліковому забезпеченні процесів розробки, реалізації і впровадження.

Стратегічний облік як окремий функціональний напрям бухгалтерського обліку може бути застосований до всіх видів обліку, в яких може бути застосований його методологічний інструментарій. Свідченням можливості використання стратегічного обліку в складі різних видів обліку є наявність різних типів стратегій, які значною мірою пов'язані з обліковим забезпеченням, на основі якого використовується інформація певного виду обліку.

Розглядаючи функції облікової системи стосовно системи управління підприємством та особливості побудови сучасної системи стратегічного управління, доцільно визначити наступні принципи побудови підсистеми стратегічного обліку: 1) принцип звірки бухгалтерської інформації внутрішніх і зовнішніх складових діяльності підприємства як об'єкта фінансового обліку; 2) принцип бухгалтерського відображення фактів минулого та майбутнього господарського життя; 3) принцип інформаційних зв'язків бухгалтерського обліку тактичного та стратегічного характеру; 4) принцип відповідності бухгалтерської компетенції; 5) принцип інструментів методу бухгалтерського обліку, що відповідають типу обраної стратегії; 6) принцип адекватності методології бухгалтерського обліку інструментам створення системи стратегічного управління та прийняття стратегічних управлінських рішень; 7) принцип зворотного зв'язку і гнучкості; 8) принцип динамічної відповідності.

Домінуючим напрямом подальшого розвитку й удосконалення системи стратегічного обліку, базованим на підвищенні його якісного рівня, слід визнати процес його «інтелектуалізації».

## РОЗДІЛ 3

### МЕТОДОЛОГІЯ АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

#### 3.1. Загальна модель аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту

Результати наукових досліджень проблематики аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту підприємств України характерні значним рівнем неоднозначності, що може бути аргументовано наступними причинами:

- 1) неналежним рівнем реалізації системи обліково-аналітичної супроводу стратегічного менеджменту на підприємствах;
- 2) достатньою адаптивністю до змін системи стратегічного менеджменту підприємства;
- 3) існуванням значної чисельності варіантів побудови системи стратегічного менеджменту на підприємствах різних галузей;
- 4) відсутністю загальновизнаних правил побудови моделі аналітичної підтримки стратегічних управлінських рішень;
- 5) позиціонуванням аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту в якості елемента системи стратегічного управлінського обліку;
- 6) відсутністю концепції втілення стратегічного обліку на підприємстві як основного інформаційного джерела для прийняття стратегічних рішень;
- 7) неналежністю теоретичного обґрунтування взаємозв'язків між обліковою та аналітичною системами стратегічного менеджменту;
- 8) нечіткою розмежованістю методики стратегічного аналізу, інвестиційного аналізу, економічного аналізу, бюджетування, планування як інструментів забезпечення аналітичної підтримки системи стратегічного менеджменту.

Існування такої ситуації вимагає використання системного підходу для розробки загальної моделі, що підтримується аналізом стратегічного управління, зокрема побудови системи стратегічного аналізу, яка допоможе підвищити



поточну ефективність системи стратегічного управління підприємства шляхом забезпечення того, щоб:

- 1) встановити зв'язки між окресленими стратегічними цілями та системою аналітичних показників;
- 2) вибудувати зв'язок між мотивацією співробітників і обраною стратегією;
- 3) оцінити якість обраної стратегії.

Вітчизняні та зарубіжні вчені відзначали важливу роль побудови злагодженої системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту, оскільки лише так можна досягти загального позитивного ефекту від управлінських стратегічних ініціатив. Враховуючи розумний спосіб розмежування підсистем стратегічного фінансування та стратегічного управлінського обліку, пропонується наступна модель побудови системи корпоративного стратегічного аналізу (рис. 3.1).

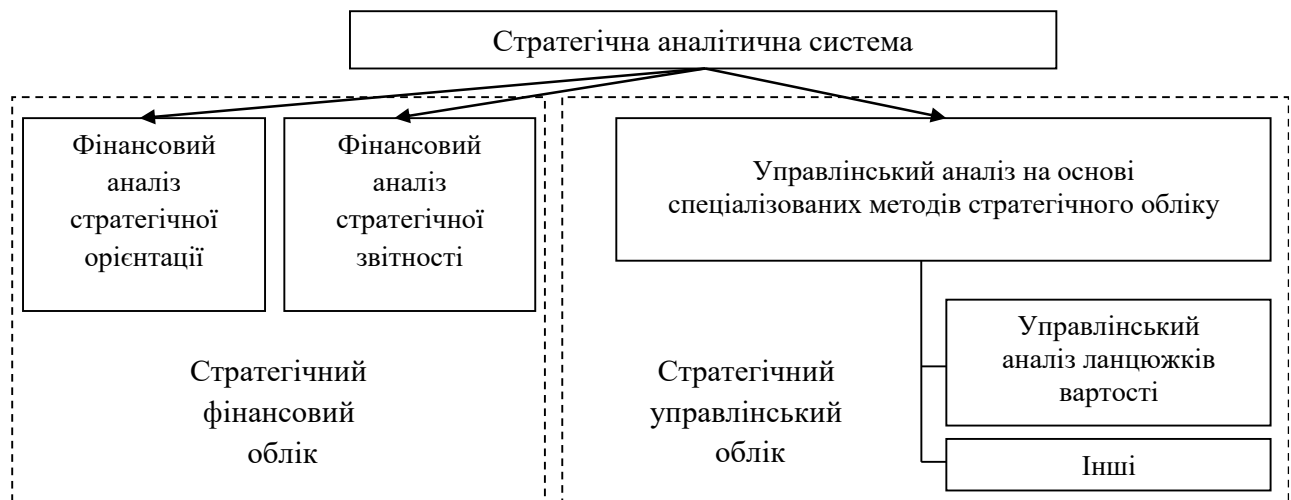


Рис. 3.1. Елементи стратегічної аналітичної системи підприємства у взаємозв'язку із підсистемами стратегічного обліку

Пропонована система (рис. 3.1) спроможна забезпечити генерування інформації про стан як внутрішнього, так і зовнішнього середовищ підприємства, базуючись на залученні даних з двох облікових джерел – стратегічного управлінського обліку і стратегічного фінансового обліку.

З метою підвищення ефективності стратегічного управління можна виділити два основних напрямки розвитку фінансового аналізу:

1. Розвиток традиційного фінансового аналізу в напрямку забезпечення його стратегічної спрямованості передбачає розробку системи стратегічних показників для підприємства або конкретної стратегічної господарської одиниці з урахуванням: 1) значення підприємства в галузі або стратегічної бізнес-одиниці в структурі бізнес-процесів підприємства; 2) етапів життєвого циклу підприємства або конкретної стратегічної бізнес-одиниці; 3) типів стратегії, обраної для досягнення заявлених цілей;

2. Налагодження системи фінансового аналізу для стратегічної фінансової звітності на основі похідних стратегічних фінансових звітів, особливо похідних гіпотетичних стратегічних балансів, використання нових інструментів інженерії бухгалтерського обліку (зведена система бухгалтерських агрегатів, похідні баланси (скориговані, гіпотетичні), структурований план рахунків, а також впровадження коригувальних, стратегічних і гіпотетичних рахунків.

Також важливу роль відіграє розробка системи стратегічного аналізу компанії, заснованої на вдосконаленні системи управлінського аналізу із застосуванням професійного методу стратегічного обліку, що дозволяє отримувати інформацію, необхідну для прийняття стратегічних управлінських рішень. Вважаємо, що найбільш перспективним напрямком наукових досліджень у цій галузі є розробка аналітичних проблем управління ланцюжками створення вартості.

Поєднуючи інформацію про внутрішнє середовище з традиційних систем бухгалтерського обліку з інформацією про зовнішнє та внутрішнє середовище з стратегічного фінансового і стратегічного управлінського обліку, формується комплексне обліково-аналітичне інформаційне середовище для прийняття стратегічних управлінських рішень. На основі аналізу облікової інформації стратегічного характеру можна змодельовати існуючі взаємозв'язки та спрогнозувати результати певних комбінацій впливу факторів внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства або стратегічної бізнес-одиниці.

Таблиця 3.1

Сегменти обліково-аналітичного забезпечення  
стратегічного менеджменту підприємства

Сфера аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту	Облікові джерела інформації	
	Стратегічний фінансовий облік	Стратегічний управлінський облік
Внутрішнє середовище підприємства	Інформація у розрізі: - стратегічних бізнес- одиниць; - стратегічних видів діяльності; - підрозділів підприємства; - видів продукції; - замовлень; - елементів витрат.	Інформація про внутрішні фактори впливу на хід реалі- зації стратегії підприємства: - особливості бізнес- процесів підприємства; - внутрішні фактори створення конкурентних переваг).
Зовнішнє середовище підприємства	Інформація у розрізі: - стратегічних бізнес-зон; - чистих активів і чистих пасивів підприємства з похідного гіпотетичного стратегічного балансу.	Інформація про зовнішні фактори впливу на хід реалізації стратегії: - економічні; - політичні; - екологічні; - технологічні; - стратегічна позиція підприємства на ринку; - диференціація продуктів; - ланцюжки вартості.

Побудова корпоративної аналітичної системи передбачає багато вимог. Одна з головних вимог, реалізованих у концептуальній основі фінансової звітності SFAC 8, є основою конвергенції облікових стандартів GAAP US та IAS/IFRS [62, с. 24].

Вона передбачає, що переваги, отримані від використання інформації, мають бути більшими, ніж ті, що понесені на збір даних. Таким чином, інформація, згенерована системою стратегічного аналізу, повинна бути

корисною для прийняття стратегічних управлінських рішень. Без виконання цієї вимоги можна говорити про недоцільність розробки та впровадження системи аналізу бізнес-стратегії.

Ще один критерій, висунутий для більшості інформаційних систем сьогодні, це адресність і релевантність інформації, що надається кінцевому користувачеві.

Для забезпечення ефективності аналітичної системи змістовні та технічні вимоги до стратегічної інформації мають бути чітко представлені та оброблені, що, зрештою, повинно бути основою для її розробки.

Адресність інформації означає локалізацію суб'єкта («реципієнта»), який оперує інформацією при її формуванні, а релевантність – змістовну адекватність сприйняття інформації її одержувачем.

Адресність та релевантність стратегічної інформації гарантує, що розробка індикаторів повністю задовольнить конкретні інформаційні запити зовнішніх і внутрішніх користувачів.

В підсумку основними вимогами, яких слід дотримуватись в процесі побудови стратегічної аналітичної системи підприємства, слід вважати:

- 1) економічну доцільність;
- 2) адресність;
- 3) релевантність;
- 4) відповідність стратегічним цілям бізнесу;
- 5) прийнятність проведення аналізу в розрізі стратегічних сегментів;
- 6) прийнятність проведення аналізу впливу факторів зовнішнього середовища;
- 7) прийнятність формування деталізованої стратегічної інформації про домінуючі фактори генерування вартості підприємства.

Іншим важливим питанням щодо організаційних аспектів створення систем обліково-аналітичного забезпечення на підприємствах є визначення суб'єктів стратегічного обліку та проведення економічного аналізу, спрямованого на забезпечення стратегічного управління.

На нашу думку, можливі наступні варіанти стратегічного обліку в господарських організаціях:

- 1) покласти функції стратегічного обліку на штатних бухгалтерів;
- 2) створити нові бухгалтерські посади для стратегічного обліку;
- 3) найняти зовнішніх експертів зі стратегічного обліку (представники консалтингових фірм, аудитори, фінансові аналітики тощо).

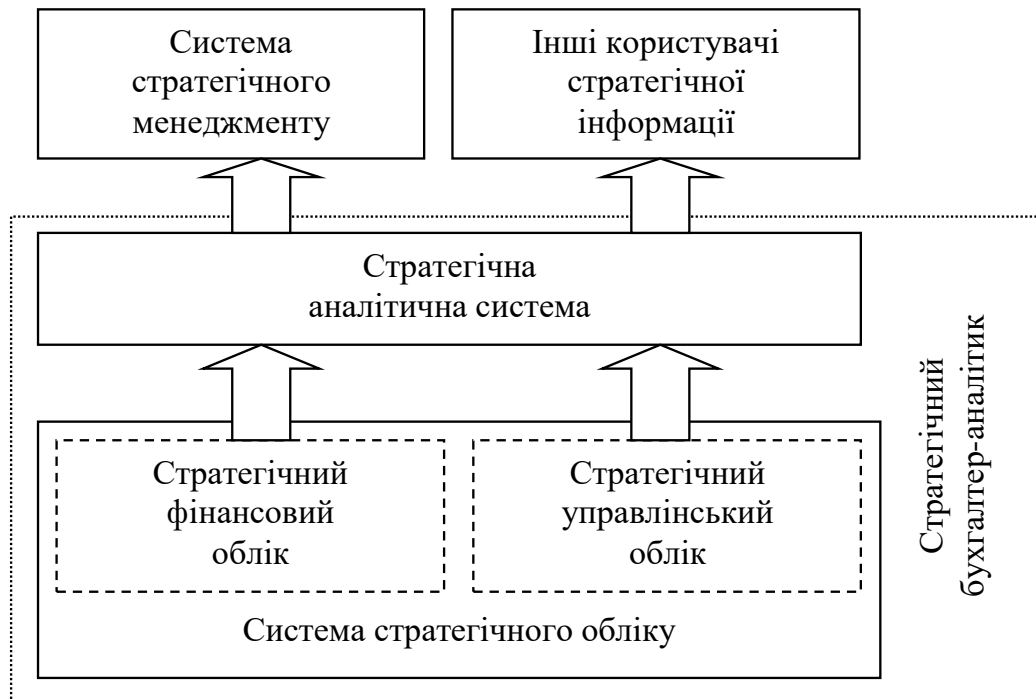


Рис. 3.2. Організаційна структурно-логічна модель побудови стратегічної аналітичної системи підприємства

Практична імплементація відображеної на рис. 3.2 моделі побудови стратегічної аналітичної системи підприємства повинна забезпечити певну економію фінансових ресурсів за рахунок формування механізму оптимального співіснування підсистеми стратегічного управлінського обліку та підсистеми стратегічного фінансового обліку.

### **3.2. Удосконалення традиційного фінансового аналізу в напрямку його стратегічної орієнтації**

Роздуми про історичні аспекти становлення поняття фінансового аналізу (аналіз фінансової звітності) на початку 20 століття дозволяють констатувати, що однією з головних причин, що дозволяє визначити його виникнення, є поступове розмежування власників і менеджменту, який керує компанією. Інформація про прибутковість підприємства є необхідною умовою для задоволення потреб функціонування та управління, що стало однією з головних рушійних сил для розвитку методів фінансового аналізу в цій галузі та вдосконалення систем підготовки та аудиту фінансової звітності.

Навіть побудова та широке застосування прогностичних фінансових показників не може створити достатню інформаційну підтримку для вибору та реалізації корпоративних стратегій через методологічні та логічні обмеження інформаційного забезпечення у вигляді облікових систем.

Фінансовий аналіз передусім був орієнтований на потреби оперативного менеджменту, тому більшість індикаторів, розроблених для цих цілей, не відповідають вимогам, висунутим стратегічним менеджментом.

Для аналізу довгострокових цілей розвитку компанії облікові моделі сформували традицію використання показників прибутку не тільки для управління бізнесом, а й для прийняття стратегічних рішень. Через цю звичку облікові показники прибутку активно використовуються для кількісного визначення цілей розвитку компанії та її підрозділів у формі річного прибутку в абсолютному значенні, прибутку на акцію в капіталі або маржі прибутку (рентабельності бухгалтерського капіталу).

Однак ці показники викликають сумніви з точки зору їх придатності для проведення комплексного фінансового аналізу перспектив і оцінки стратегічної ефективності компанії.

Подібну позицію підтримують американські вчені П. Хілі та К. Палепу, які виділили дві головні «хиби» фінансового аналізу:

1) «консервативний облік, який не дозволяє оцінити потенційні прибутки та врахувати всі можливі нематеріальні активи підприємства» [57, с.3-14];

2) «не всі незвичайні варіанти реалізації корпоративної облікової політики є проблематичними, оскільки їх оцінка має здійснюватися не лише на основі тактичних міркувань, а й на основі стратегічних цілей» [57, с.3-14].

Наявність зазначених вище «пасток» у фінансовому аналізі безпосередньо пов'язана з методологічними недоліками системи фінансового обліку та передбачає виникнення інформаційного шуму, який є причиною відхилення показників аналізу.

Ми вважаємо, що побудова власної системи стратегічного фінансового аналізу не є найкращим варіантом для розробки системи аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту з наступних причин:

- 1) недостатній розвиток теоретико-методологічних засад стратегічного фінансового аналізу;
- 2) недостатня спрямованість на вдосконалення методів фінансового аналізу для забезпечення систем стратегічного управління;
- 3) відсутність інформаційних систем, які б давали можливість реально впроваджувати такі системи;
- 4) відсутність власних інструментів для вивчення прямого та опосередкованого впливу зовнішнього фінансового середовища, що робить непотрібним широке використання стратегічного аналізу;
- 5) відсутність організаційних передумов для ефективного впровадження системи на підприємстві;
- 6) відсутність спеціалістів, які б добре володіли інструментами як фінансової, так і стратегічної аналітики та могли б адекватно інтерпретувати отримані результати, оскільки ці два аналітичні напрямки роботи пов'язані з абсолютно різними ідеологіями (фінансово-економічним і обліковим).

За умови, що запропонована система стратегічного аналізу є невід'ємною частиною системи стратегічного обліку та аналізу підприємства, більш економічно виправданим є вдосконалення традиційної системи фінансового

аналізу в напрямку забезпечення її стратегічного позиціонування, виходячи з врахування:

- 1) роль підприємства в структурі бізнес-процесів підприємства в галузі або стратегічної бізнес-одиниці;
- 2) етап життєвого циклу підприємства або стратегічної бізнес-одиниці;
- 3) тип стратегії, обраної для досягнення поставлених цілей.

Відповідно до вищезазначених факторів, можна сказати, що система фінансового аналізу з інформаційним забезпеченням стратегічного управління в якості ядра має свої особливості на кожному підприємстві. Відіграє важливу роль у їх формуванні, встановивши цілі для такого аналізу, визначені керівництвом. Визначивши їх, аналітики можуть вибрати набір інструментів, які можуть бути використані для аналізу та сприятимуть підвищенню рівня ефективності стратегічних управлінських рішень для конкретного підприємства чи стратегічної бізнес-одиниці.

Незважаючи на індивідуальні особливості проведення фінансового аналізу, можна розробити загальні організаційно-методичні аспекти його впровадження, зокрема щодо розрахунку та інтерпретації отриманих результатів, що значно покращує впровадження системи в практику господарювання. Ми рекомендуємо проводити фінансовий аналіз на основі розробленої структурно-логічної матриці для забезпечення його стратегічного позиціонування (табл. 3.2).

Модернізована «концептуальна основа здійснення фінансового аналізу 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 висуваються стратегічним менеджментом, до-звolyають 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» [12, с. 288].



Таблиця 3.2

Структурно-логічна матриця здійснення фінансового аналізу  
у напрямку забезпечення його стратегічної орієнтації

Стадія проведення	Джерела інформації	Вихідні результати
1. Визначення мети і базових аспектів проведення фінансового аналізу	<ul style="list-style-type: none"> <li>– інформація про стратегію підприємства;</li> <li>– інформація про стратегічні бізнес-одиниці;</li> <li>– інформація про типові та специфічні запити і потреби стратегічного менеджменту.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– карта цілей проведення аналізу;</li> <li>– обґрунтування взаємозв'язків між цілями і поточною стратегією підприємства;</li> <li>– встановлення фінансових обмежень для досягнення цілей;</li> <li>– встановлення часових меж щодо досягнення цілей.</li> </ul>
2. Процедура консолідації даних для проведення аналізу, їх обробка	<ul style="list-style-type: none"> <li>– інформація про стратегію підприємства чи стратегічної бізнес-одиниці;</li> <li>– дані фінансової звітності;</li> <li>– додаткові облікові дані;</li> <li>– опитування споживачів, ділових партнерів підприємства, менеджерів.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– фінансова звітність (належним чином згрупована – змістовно та хронологічно);</li> <li>– інші облікові дані;</li> <li>– результати анкетування;</li> <li>– презентація взаємозв'язку показників;</li> <li>– спектр прогнозних показників.</li> </ul>
3. Аналіз даних та інтерпретація інформації	<ul style="list-style-type: none"> <li>– інтерпретована фінансова звітність;</li> <li>– опрацьовані облікові дані;</li> <li>– інформація результатів опитування;</li> <li>– спектр показників;</li> <li>– прогнозні розрахунки.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– аналітика</li> </ul>
4. Обґрунтування рекомендацій	<ul style="list-style-type: none"> <li>– аналітичні результати;</li> <li>– аналітичні звіти;</li> <li>– внутрішні стандарти складання аналітичних звітів.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– стратегічні аналітичні звіти, складені відповідно до цілей: <ul style="list-style-type: none"> <li>1) розробка стратегії;</li> <li>2) коригування стратегії);</li> </ul> </li> <li>– рекомендації з обрання стратегічних альтернатив;</li> <li>– рекомендації з коригування поточної стратегії.</li> </ul>
5. Моніторинг коригування одержаних результатів	<ul style="list-style-type: none"> <li>– інформація, яка впливає на коригування результатів;</li> <li>– інформація стратегічних аналітичних звітів;</li> <li>– сформовані рекомендації.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– відкориговані стратегічні аналітичні звіти та уточнені рекомендації.</li> </ul>

### **3.3. Трансформація методології фінансового аналізу стратегічної фінансової звітності**

Трансформація системи фінансового аналізу для стратегічної фінансової звітності базується на використанні інформації із системи стратегічного фінансового обліку, особливо похідного гіпотетичного стратегічного балансу. Огляд напрямків розвитку фінансового аналізу з метою підвищення ефективності стратегічного управління з'явився протягом останнього десятиріччя з розвитком концепцій стратегічного обліку, заснованих на застосуванні інжинірингових інструментів, що стало можливим завдяки швидкому розвитку інформаційно-комп'ютерних технологій, що дозволяють реалізувати інжинірингову модель стратегічного обліку в комп'ютерному середовищі. Комп'ютеризація інжинірингового обліку зробила можливим і полегшила створення різних типів стратегічних балансів, які можна використовувати як інформацію для проведення фінансового аналізу, призначеного для підтримки стратегічних управлінських рішень.

Застосування похідних стратегічних балансів як одного з інструментів аналізу для підтримки стратегічних управлінських рішень в сучасних економічних умовах, що характеризуються посиленням кризових явищ, підвищенням рівня ризику та невизначеності, загостренням конкуренції на ринках сировини та збуту, є надзвичайно актуальним. Це важливо, оскільки для побудови конкурентної стратегії підприємства необхідно комплексно враховувати та прогнозувати вплив факторів внутрішнього та зовнішнього середовища розвитку. Системи стратегічного фінансового обліку можуть надати таку інформацію, але для прийняття відповідних стратегічних рішень на цій основі її слід обробити та інтерпретувати за допомогою інструментів економічного аналізу.

Погоджуємось з позицією проф. Бруханського Р.Ф., що «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» [12, с. 290].

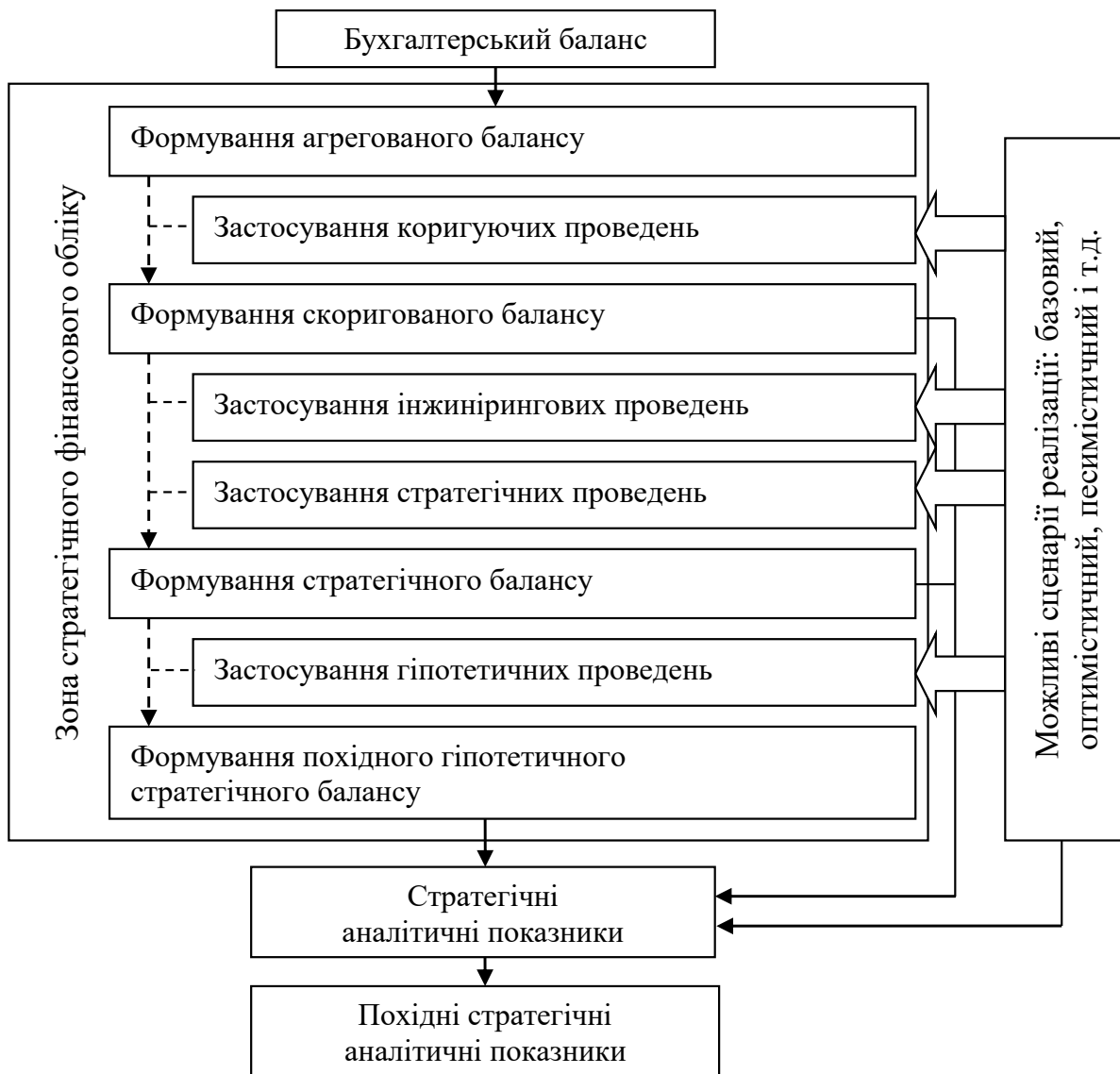


Рис. 3.3. Послідовність складання похідного гіпотетичного стратегічного балансового звіту

Водночас слід зазначити, що вченим бракує єдиного підходу до аналізу та інтерпретації аналітичних показників, отриманих на основі похідних балансів. Зокрема, недостатньо досліджено характер і динаміку чистих активів і чистих зобов'язань компанії в процесі формування та реалізації корпоративної стратегії, а також відсутня модель прийняття стратегічних управлінських рішень після здійснення інжинірингових проведення.

Згідно наведеної моделі складання гіпотетичного похідного стратегічного балансу пропонуємо наступне тлумачення показників, які використовують у системі стратегічного менеджменту підприємства (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Інтерпретація спектру стратегічних аналітичних показників, які доцільно розраховувати для потреб стратегічного менеджменту

№	Найменування показника	Характеристика показника
1	Вартість чистих активів після проведення коригувань (ЧАК)	Відображає обсяг реальної вартості чистих активів, враховує потенційні шляхи їх надходження і використання, зміну вартості внаслідок коригування стратегії, введення об'єктів для потреб стратегічного управління, не передбачених національними П(С)БО.
2	Стратегічні чисті активи (СЧА)	Відображає вартість чистих активів, уточнену шляхом проведення коригувань: 1) потенційних; 2) внаслідок коригування стратегії; 3) за результатами розширення предмета обліку. Враховує результати інжинірингових і стратегічних проведення. Вказує на вартість чистих активів з врахуванням чинної стратегії.
3	Чисті пасиви (ЧП)	Різниця між вартістю переоцінених чистих активів за справедливою вартістю (в момент їх гіпотетичної реалізації) і вартістю довгострокових і поточних зобов'язань. Показник характеризує вартість бізнесу з позицій здатності наявних активів приносити вигоду в майбутньому або ж погашати наявні поточні борги чи довгострокові зобов'язання.

Підвищенню ефективності стратегічного менеджменту підприємств можна сприяти застосуванням в якості доповнення до існуючих індикаторів досягнення стратегій показника стратегічної доходності:

$$\text{СПД} = (\text{СЧА}_1 - \text{СЧА}_0) / \text{СЧА}_0,$$

де: СДП – рівень стратегічної доходності підприємства;

СЧА<sub>1</sub> – вартість стратегічних чистих активів (у поточному звітному періоді);

СЧА<sub>0</sub> – вартість стратегічних чистих активів (у попередньому звітному періоді).

### ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

1. Основними вимогами, яких слід дотримуватись при побудові стратегічної аналітичної системи підприємства, слід визнати: економічну доцільність; адресність; релевантність; відповідність стратегічним цілям підприємства; прийнятність проведення аналізу в розрізі стратегічних сегментів і факторів впливу зовнішнього середовища; прийнятність формування стратегічної інформації про домінуючі фактори генерування вартості підприємства.

2. Незважаючи на індивідуальні особливості проведення фінансового аналізу, доцільно застосовувати загальні організаційно-методичні аспекти його впровадження, зокрема щодо розрахунку та інтерпретації отриманих результатів, що значно покращує впровадження системи в практику діяльності.

3. Застосування похідних стратегічних балансів як одного з інструментів аналізу для підтримки стратегічних управлінських рішень в сучасних економічних умовах, що характеризуються посиленням кризових явищ, підвищенням рівня ризику та невизначеності, загостренням конкуренції, є надзвичайно актуальним. Це важливо, оскільки для побудови конкурентної стратегії підприємства необхідно комплексно враховувати та прогнозувати вплив факторів внутрішнього та зовнішнього середовища розвитку. Системи стратегічного фінансового обліку можуть надати таку інформацію, але для прийняття відповідних стратегічних рішень на цій основі її слід обробити та інтерпретувати за допомогою інструментів економічного аналізу.

4. Поєднуючи інформацію про внутрішнє середовище з традиційних систем бухгалтерського обліку з інформацією про зовнішнє та внутрішнє середовище з стратегічного фінансового і стратегічного управлінського обліку, формується комплексне обліково-аналітичне інформаційне середовище для прийняття стратегічних управлінських рішень. На основі аналізу облікової інформації стратегічного характеру можна змодельовати існуючі взаємозв'язки та спрогнозувати результати певних комбінацій впливу факторів внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства або стратегічної бізнес-одиниці.

## ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

1. Для забезпечення ефективного використання повного спектру виробничо-фінансових ресурсів підприємства та сприяння сталому розвитку економіки доцільно запровадити сучасні методи та інноваційні системи управління. Одним із таких підходів є концепція стратегічного управління, яка дозволяє інтегрувати корпоративну стратегію підприємства з його організаційними особливостями, враховуючи проблематику зростання та виживання бізнесу. Повноцінна імплементація концепції стратегічного менеджменту у практику діяльності підприємств України дозволить створити необхідні умови для прогресивного розвитку національної економіки в довготривалій перспективі.

2. На нашу думку, більшість проблем обліково-аналітичного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень стратегічного спрямування зумовлена передусім недосконалістю структури інформаційної бази підприємств, оскільки її типова модель обмежена формальною консолідацією менеджером інформації з традиційних облікових джерел.

3. Першочерговими завданнями, спричиненими необхідністю розробки ефективної системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту підприємств, доцільно визнати наступні: 1) встановлення пріоритетів і векторів обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту підприємств України; 2) окреслення основних вимог, які формуються системою стратегічного управління до системи її інформаційного забезпечення; 3) обґрунтування шляхів адаптації облікової системи підприємств до вимог стратегічного менеджменту; 4) формування типової структурно-логічної моделі обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління підприємства; 5) генерування новітніх концептуальних, методологічних і організаційних вимог стосовно побудови стратегічно орієнтованої системи інформаційного забезпечення функціонування підприємств.

4. Регламентовані Міжнародними стандартами фінансової звітності характеристики облікової інформації, ми вважаємо, стосуються насамперед

оперативного (тактичного) управління і не враховують специфіки стратегічного управління. Спектр характеристик облікової інформації треба уточнити згідно ідентифікованих сутності та мети стратегічного управління. Зокрема, обліково-інформаційні потоки для потреб стратегічного управління слід формувати з урахуванням наступних вимог: 1) своєчасність; 2) достовірність; 3) корисність; 4) зрозумілість; 5) регулярність надходження.

5. Для побудови ефективної системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління доцільно враховувати ієрархічні типи і види стратегій підприємства з диференціацією специфіки потреб та інформаційного супроводу, зокрема в розрізі: 1) корпоративних стратегій; 2) бізнес-стратегій; 3) функціональних стратегій.

6. Для ефективного формування та реалізації корпоративної стратегії та бізнес-стратегії підприємства необхідно застосовувати автентичну фінансову інформацію в розрізі стратегічних бізнес-одиниць і стратегічних бізнес-зон. Функціональні стратегії доцільно сприймати у якості планів управління певними видами діяльності в межах конкретної стратегічної бізнес-одиниці (стосовно виробництва, маркетингу, управління персоналом, фінансами, інформаційною підтримкою). Зважаючи на те, що функціональні стратегії ідентифікуються у якості функціональних елементів бізнес-стратегій, вони також повинні позиціонуватися як одна з елементів системи підтримки корпоративного рівня генерування стратегічних управлінських рішень.

7. На наш погляд, концепція стратегічного обліку більшою мірою свідчить про функціональну адекватність його методичного інструментарію – процесу забезпечення реалізації стратегії підприємства. Цей процес охоплює не тільки інформаційне забезпечення процесу прийняття стратегічних рішень, який є лише одним із етапів стратегічного управління, але й потребу в обліковому забезпеченні процесів розробки, реалізації і впровадження. Отже, стратегічний облік як окремий функціональний напрямок бухгалтерського обліку може бути застосований до всіх видів обліку, в яких ймовірно може бути застосований його методологічний інструментарій. А от свідченням можливості використання



стратегічного обліку в складі різних видів обліку є наявність різних типів стратегій, які значним чином є пов'язаними з обліковим забезпеченням, на основі якого використовується інформація певного виду обліку. Наприклад, фінансова стратегія може бути розроблена на підприємстві, а її інформаційним сховищем буде система фінансового обліку підприємства.

8. Найбільш прийнятною позицією щодо ідентифікації видів стратегічного обліку вважаємо його диференціацію на фінансовий і управлінський. Основною перевагою формування комплексної системи стратегічного обліку у розрізі двох підсистем (фінансовою й управлінською) є можливість формування облікової інформації у якості бази для генерування вартості підприємства та прийняття управлінських рішень стосовно власності.

9. Для забезпечення управлінських потреб з інформаційного супроводу формування, реалізації та моніторингу стратегій підприємства доцільно застосовувати корпоративну стратегічну обліково-аналітичну систему із реалізацією комплексного підходу до генерування обліково-інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту.

10. Базовими організаційно-методологічними векторами налаштування корпоративної стратегічної обліково-аналітичної системи підприємства доцільно вважати: 1) аналіз зростаючих запитів користувачів на інформацію стратегічного обліку для аналізу стратегічного розвитку підприємств; 2) на основі виявлення невідповідності потребам стратегічного менеджменту та всебічного вдосконалення його теоретико-методологічної бази проаналізувати недоліки системи фінансового обліку; 3) удосконалити підсистему стратегічного управлінського обліку на основі врахування основних теоретико-методологічних засад концепцій стратегічного управління (стратегічне позиціонування, ланцюжок створення вартості тощо); 4) розробити теоретичні, методологічні та організаційні основи системи аналізу бізнес-стратегії, яка функціонуватиме на основі використання облікової інформації стратегічного характеру; 5) враховуючи особливості розвитку сучасної економічної системи, вдосконалити систему обліково-аналітичної підтримки стратегічного аналізу та

стратегічного контролю; б) відповідно до наявних конкурентних переваг, стратегічної позиції, чітких стратегічних цілей, місії та стратегічного бачення бізнесу сформулювати систему показників стратегічного розвитку підприємства.

11. Розглядаючи функції бухгалтерського обліку в системі управління підприємством та особливості побудови сучасної системи стратегічного управління, доцільно визначити наступні принципи побудови підсистеми стратегічного обліку: 1) принцип звірки бухгалтерської інформації внутрішніх і зовнішніх складових діяльності підприємства як об'єкта фінансового обліку; 2) принцип бухгалтерського відображення фактів минулого та майбутнього господарського життя; 3) принцип інформаційних зв'язків бухгалтерського обліку тактичного та стратегічного характеру; 4) принцип відповідності бухгалтерської компетенції; 5) принцип інструментів методу бухгалтерського обліку, що відповідають типу стратегії, обраної бізнесом; 6) принцип динамічної відповідності; 7) принцип адекватності облікової методології інструментам стратегічного управління; 8) принцип зворотного зв'язку.

12. Проведений моніторинг сучасної проблематики облікової системи в Україні стосовно її неспроможності в задоволенні інформаційних потреб стратегічного менеджменту дозволив розробити теоретико-методологічні засади генерування моделі стратегічного обліку, побудовані на урахуванні недоліків чинної системи бухгалтерського обліку: по-перше, систему стратегічного обліку доцільно диференціювати у розрізі двох функціональних підсистем: 1.1) стратегічного фінансового обліку; 1.2) стратегічного управлінського обліку; по-друге, доцільним є розширення меж предмету стратегічного обліку, зокрема за рахунок: 2.1) відображення майбутніх фактів діяльності підприємства; 2.2) виділення зовнішнього середовища як окремого об'єкта обліку; 2.3) ідентифікації новітніх видів об'єктів стратегічного обліку, пов'язаних, передусім, з капіталізацією витрат; по-третє, доцільним є розширення методології стратегічного обліку за рахунок двох основних векторів: 3.1) застосування обґрунтованого переліку методів стратегічного обліку стосовно

системи традиційних фактів діяльності та об'єктів обліку; 3.2) застосування адаптивної методології стратегічного обліку до нових об'єктів.

13. Одним із напрямів подальшого розвитку обліково-аналітичної системи стратегічного менеджменту, який спроможний суттєво підвищити його якісний рівень, доцільно вважати процес «інтелектуалізації бухгалтерського обліку». Він повинен базуватись на залученні інноваційних методик супроводу економічної діяльності підприємств та ідентифікації факторів, що впливають на неї, а також новітніх методів і технік обробки та агрегування облікової інформації відповідно до зростаючих потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів.

14. Результати наукових досліджень проблематики аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту підприємств України характерні значним рівнем неоднозначності. Існування такої ситуації вимагає використання системного підходу для розробки загальної моделі, що підтримується аналізом стратегічного управління, зокрема побудови системи стратегічного аналізу, яка допоможе підвищити ефективність системи стратегічного управління підприємства шляхом забезпечення того, щоб: 1) встановити зв'язки між окресленими стратегічними цілями та системою аналітичних показників; 2) вибудувати зв'язок між мотивацією співробітників і обраною стратегією; 3) оцінити якість обраної стратегії. Пропонована система спроможна забезпечити генерування інформації про стан як внутрішнього, так і зовнішнього середовищ підприємства, базуючись на залученні даних з двох облікових джерел – стратегічного управлінського обліку і стратегічного фінансового обліку.

## ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адамська О. С. Понятійно-категоріальне визначення антикризового управління щодо реагування на регіональні виклики. Вісник Національної академії державного управління при Президентові України. 2018. 4. С. 14-20.
2. Алексєєва А. Розвиток облікових технологій в умовах цифровізації економіки. Інноваційний розвиток освіти, науки, бізнесу, суспільства та довкілля в умовах воєнного стану: матеріали VII Національної науково-практичної конференції студентів і молодих вчених [Тернопіль, 20 травня 2022 р.]. Тернопіль: Вектор, 2022. С.5-6.
3. Абдалазиз М. Стратегии сельскохозяйственных предприятий для условий экономических кризисов. Вісник ХНАУ ім. В. В. Докучаєва. 2013. № 4. С. 192-199. (Серія «Економічні науки»).
4. Бандура З. Л., Шевчук В. Р., Семенюк Л. В. Облік і аналіз в системі стратегічного управління підприємством: монографія. Львів: ЛНУ ім. Івана Франка, 2016. 248 с.
5. Белова І.М., Семенишена Н.В. Гармонізація і стандартизація як об'єктивна необхідність кумулятивізму інституту бухгалтерського обліку Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2018. № 3-4. С. 7-15.
6. Болдуєв М. В. Концептуальні підходи формування стратегічної бухгалтерії. Вісник Запорізького національного університету. 2010. 3. С. 122-128.
7. Бруханський Р. Ф. Ідентифікація параметрів обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств. Аграрна наука та освіта Поділля: збірник наукових праць міжнар. наук.-практ. конф. Ч. 2. [14-16 березня 2017 р., м. Кам'янець-Подільський]. Тернопіль : Крок, 2017. С. 109-111.
8. Бруханський Р. Ф., Спільник І. В. Цифровий облік: поняття, витоки та актуальний дискурс. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2020. Випуск 3-4. С. 7-20.

9. Бруханський Р. Ф. Методологія наукових досліджень : навч. посіб. (для студ. спец. 071 Облік і оподаткування). Тернопіль : Осадца Ю. В., 2022. 208 с.
10. Бруханський Р. Ф. Параметри розвитку корпоративної стратегічної обліково-аналітичної системи підприємства. Облік і фінанси. №1 (87). 2020. С. 13-19.
11. Бруханський Р. Ф. Ідентифікація специфічних функцій стратегічного управлінського обліку. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2020. Випуск 1. С. 7-18. DOI: <https://doi.org/10.35774/ibo2020.01.007>.
12. Бруханський Р. Ф. Облік і аналіз у системі стратегічного менеджменту аграрного підприємництва : монографія. Тернопіль : ТНЕУ, 2014. 384 с.
13. Валуєв Б. И. Система хозяйственного учета в промышленности : вопросы теории и методологии : моногр. Одесса: Пальмира, 2012. 216 с.
14. Гончаренко І. М. Становлення управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах України. Вісник Чернігівського державного технологічного університету. 2012. № 58. С. 243-249.
15. Гладій І.О. Обліково-аналітичне забезпечення стратегічного управління агропромисловим підприємством: принципи побудови / Соціально-політичні, економічні та гуманітарні виміри європейської інтеграції України: зб. наук. пр. Вінниця, 2019. Ч. 2. С.13-19.
16. Гриценя А. Функціональні ознаки стратегічного управлінського обліку. Інноваційний розвиток освіти, науки, бізнесу, суспільства та довкілля в умовах глобальних викликів: матеріали VI Національної науково-практичної конференції студентів і молодих вчених [Тернопіль, 17 листопада 2021 р.]. Тернопіль: Вектор, 2021. С. 43-44.
17. Гуцайлюк З. В. Прогнозний облік: реальна інформаційна система чи надумана назва? Зростання ролі бухгалтерського обліку в сучасній економіці : тези доповідей Першої міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (м. Київ, 21 лютого 2013 р.). Київ., 2013. С. 35-40.

18. Євчук Л. А. Стратегічне управління конкурентоспроможністю сільськогосподарських підприємств: моногр. Миколаїв: Прокопчук Т., 2010. 340 с.
19. Єршова Н.Ю. Розвиток інструментарію для реалізації прогностичної функції стратегічного управлінського обліку в управлінні підприємством URL: <http://www.economyandsociety.in.ua/journal-2/9-articles-2/152-ershova-n-yu>
20. Жук В. М. Бухгалтерський інжиніринг. Зростання ролі бухгалтерського обліку в сучасній економіці : зб. тез та доп. І Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (м. Київ, 21.02.2013 р.). К., 2013. С. 51-54.
21. Жук В. М. Розвиток і модернізація інформаційно-облікової системи. Організаційно-економічна модернізація аграрної сфери : наук. доп. / за заг. ред. акад. НААН П. Т. Саблука. К. : ННЦ ІАЕ, 2011. С. 232-238.
22. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV (зі змінами та доповненнями).
23. Кіселичник С. Обліково-аналітичне забезпечення тактичного і стратегічного управління. Інноваційний розвиток освіти, науки, бізнесу, суспільства та довкілля в умовах воєнного стану: матеріали VII Національної науково-практичної конференції студентів і молодих вчених [Тернопіль, 20.05.2022 р.]. Тернопіль: Вектор, 2022. С.22-23.
24. Кнап Д. Доцільність формулювання функцій стратегічного управлінського обліку. Інноваційний розвиток освіти, науки, бізнесу, суспільства та довкілля в умовах глобальних викликів: матеріали VI Національної науково-практичної конференції студентів і молодих вчених [Тернопіль, 17 листопада 2021 р.]. Тернопіль: Вектор, 2021. С. 49-50.
25. Колесник В. М., Божко С. М. Розробка стратегій розвитку аграрних підприємств. Ефективна економіка. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=49>
26. Кузнєцова О. Обліково-аналітичне забезпечення в системі управління підприємством. Інноваційний розвиток освіти, науки, бізнесу, суспільства та довкілля в умовах глобальних викликів: матеріали VI Національної науково-практичної конференції студентів і молодих вчених [Тернопіль, 17 листопада 2021 р.]. Тернопіль: Вектор, 2021. С. 50-51.

27. Куцик П. О., Головацька С. І. Теоретико-методичні засади обліково-інформаційного забезпечення стратегічного управління витратами підприємства. Підприємництво і торгівля, 2019. № 25. С. 25-32.
28. Лупійчук Я. Аналітичне забезпечення розвитку діяльності підприємства. Інноваційний розвиток освіти, науки, бізнесу, суспільства та довкілля в умовах воєнного стану: матеріали VII Національної науково-практичної конференції студентів і молодих вчених [Тернопіль, 20 травня 2022 р.]. Тернопіль: Вектор, 2022. С.29-30.
29. Міжнародні стандарти фінансової звітності (Міністерство фінансів України). URL: <http://www.minfin.gov.ua/control/publish>.
30. Криштопа І. І. Метод стратегічного обліку та систематизація його елементів. Вісник Криворізького національного університету. 2013. Вип. 34. С. 279-282.
31. Михалків А. Концептуальна модель обліково-аналітичного забезпечення для обґрунтування стратегії розвитку основних засобів на підприємстві. Грааль науки, 2021. № 10, С. 67-73.
32. Мошковська О.А. Концептуальні засади стратегічного управлінського обліку. Актуальні проблеми економіки. 2012. № 12 (138). С. 151–159.
33. Пилипенко А. А. Організація обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства. Х.: Вид-во ХНЕУ, 2007. 276 с.
34. Пістоляк Р., Микиташ М. Функціональні напрями стратегічного обліку: доцільність виділення. Інноваційний розвиток освіти, науки, бізнесу, суспільства та довкілля в умовах воєнного стану: матеріали VII Національної науково-практичної конференції студентів і молодих вчених [Тернопіль, 20 травня 2022 р.]. Тернопіль: Вектор, 2022. С.47-48.
35. Полюхович А. Теоретичні проблеми стратегічного управлінського обліку. Інноваційний розвиток освіти, науки, бізнесу, суспільства та довкілля в умовах глобальних викликів: матеріали VI Національної науково-практичної конференції студентів і молодих вчених [Тернопіль, 17 листопада 2021 р.]. Тернопіль: Вектор, 2021. С. 59-60.

36. Пуцентейло П., Гуменюк О. Стратегічний аналіз як важливий елемент управління підприємством. Інноваційна економіка. 2016. № 3-4 (62). С. 196-205.
37. Пуцентейло П., Уніят Л., Чорна Н. Інвестиційно-інноваційне забезпечення розвитку підприємств аграрної сфери в умовах конкурентного середовища. Економічний дискурс. 2020. Випуск 4. С. 111-127.
38. Пушкар М. С. Господарський облік і суспільство. Інноваційна економіка. 2012. № 6. С. 16–22.
39. Розвиток обліково-аналітичного забезпечення системи менеджменту підприємств / Обліковий інструментарій стратегічного управління витратами підприємства: колективна монографія. Львів : Растр, 2019. 309 с.
40. Скрипюк Вікторія. Обліково-аналітичне забезпечення реалізації стратегій підприємства. Інноваційний розвиток освіти, науки, бізнесу, суспільства та довкілля в умовах воєнного стану: матеріали VII Національної науково-практичної конференції студентів і молодих вчених [Тернопіль, 20 травня 2022 р.]. Тернопіль: Вектор, 2022. С.55-56.
41. Сльозко Т. М. Бухгалтерський облік в умовах інституційних перетворень: теорія і практика : моногр. К.: Центр уч. л-ри, 2013. 304 с.
42. Спільник І. В. Місце економічного аналізу в сучасній парадигмі управління підприємством. Основні напрями удосконалення бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування в умовах євроінтеграції: матеріали Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції (м. Харків, 28 травня 2019 року). Харків, 2019. С. 317-323.
43. Спільник І.В., Палюх М.С. Бухгалтерський облік в умовах цифрової економіки. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2019. Випуск 1-2. С.83-96.
44. Спільник І. В., Ярошук О.В. Принцип системності в аналітичних дослідженнях. Економічний аналіз: збірник наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол.: О. В. Ярошук (голов. ред.) та ін. Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського



- національного економічного університету «Економічна думка», 2018. Том 28. № 2. С. 182-190.
45. Спільник Ірина. Системний підхід і системний аналіз в обґрунтуванні управлінських рішень. Перспективи розвитку науки і бізнесу в глобальному середовищі: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції [м. Тернопіль, 20 трав. 2020 р.] / відп. за випуск П. Р. Пуцентейло. Тернопіль : ТНЕУ, 2020. С. 63-64.
  46. Сучасний стан, проблемні аспекти та перспективи розвитку обліково-контрольного та аналітичного забезпечення управління підприємством: Колективна монографія / За ред. проф. Л.М. Чернелевського. К.: НУХТ, 2019. 248 с.
  47. Царук В. Ю. Історичні засади розвитку бухгалтерського обліку як елемента системи корпоративного управління. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2019. Випуск 1-2. С. 15-25.
  48. Царук В. Ю. Теорія і методологія обліку і аналізу в системі корпоративного управління : монографія. Тернопіль: Осадца Ю.В., 2020. 404 с.
  49. Шайкан А. В. Бугалтерський облік у прийнятті управлінських стратегічних рішень : моногр. К. : КНЕУ, 2009. 303 с
  50. Шмигель О.Є. Організація стратегічного управлінського обліку на підприємствах. Інноваційна економіка. № 3-4. 2019. С. 163-167.
  51. Шост А. Аналіз міжнародної та вітчизняної практики: переваги і недоліки сучасного обліку. Інноваційний розвиток освіти, науки, бізнесу, суспільства та довкілля в умовах глобальних викликів: матеріали VI Національної науково-практичної конференції студентів і молодих вчених [Тернопіль, 17 листопада 2021 р.]. Тернопіль: Вектор, 2021. С. 68-71.
  52. Шпак В. А. Організація бухгалтерського обліку: концептуальний підхід : моногр. К. : Бізнес Медіа Консалтинг, 2011. 312 с.
  53. Юхимчук І. Глобальні принципи і функції стратегічного управлінського обліку. Інноваційний розвиток освіти, науки, бізнесу, суспільства та довкілля в умовах глобальних викликів: матеріали VI Національної

- науково-практичної конференції студентів і молодих вчених [Тернопіль, 17 листопада 2021 р.]. Тернопіль: Вектор, 2021. С. 72-73.
54. CIMA Official terminology. 2005 Edition. London : CIMA Publishing, 2005. 114 p.
  55. Fowzia R. Strategic Management Accounting Techniques: Relationship with Business Strategy and Strategic Effectiveness of Manufacturing Organizations in Bangladesh. *World Journal of Management*. 2011. Vol. 3., No 2. P. 54-69.
  56. Ghosh S. Creative accounting : A fraudulent practice leading to corporate collapses. *Research and Practice in Social Sciences*. 2010. Vol. 6 (1), February. P. 1-15.
  57. Healy P. Business analysis valuation: using financial statements / P. Healy, Kr. Palepu. – Cengage Learning, 2012. – 336 p.
  58. Kirli M. The implementation of strategic management accounting based on value chain analysis: value chain accounting. *International Journal of Social Sciences and Humanity Studies*. 2011. Vol. 3, No 1. P. 307-321.
  59. Mapping global value chains. Organisation de Coopyration et de Developpement Economique. Directorate for science, technology and industry committee on industry, innovation and entrepreneurship. Paris, 24-25 October 2013. 44 p.
  60. Ramljak Br., Rogošić A. Strategic Management Accounting Practices in Croatia. *The Journal of International Management Studies*. 2012. Vol. 7, No 2, October. P. 93-100.
  61. Ritson N. Strategic Management. 2nd edition / Neil Ritson. Ventus Publishing, 2013. 117 p.
  62. 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.
  63. Strategic Business Units. URL: [http://help.sap.com/saphelp\\_46c/helpdata/ru/7e/d427f5455911d189400000e8323c4f/frameset.htm](http://help.sap.com/saphelp_46c/helpdata/ru/7e/d427f5455911d189400000e8323c4f/frameset.htm).

64. Strategic management – history and development. URL: <http://vijaykumarbhatia.weebly.com/strategic-management-history-and-development.html>.
65. Strategic management accounting. – URL: <http://www.cpaaustralia.com.au/cpa-program/professional-level/structure-and-requirements/strategic-management-accounting>.
66. Spilnyk I., Brukhanskyi R., Yaroshchuk O. Accounting and Financial Reporting System in the Digital Economy, Proceedings of 10th International Conference IEEE Advanced Computer Information Technologies, ACIT'2020, pp. 581-584.
67. Vitez O. Strategic Management Accounting Functions [Електронний ресурс] / Osmond Vitez. – Режим доступу : <http://smallbusiness.chron.com/strategic-management-accounting-functions-3993.html>.
68. Ward K. Strategic management accounting. Routledge, 2012. 307 p.