

Ольга Забурко

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

Тернопільський національний економічний університет

ОСНОВИ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Перебуваючи на етапі становлення, концепція стратегічного управлінського обліку, на жаль, позбавлена можливості застосування чіткого спектру методів.

Серед найпоширеніших інструментів стратегічного управлінського обліку, виділених зарубіжними науковцями, доцільно відзначити: Activity based costing; Attribute costing; Benchmarking; Target costing; Brand value budgeting; Competitive position monitoring; Brand value monitoring; BSC or non-financial indicators; Competitor cost assessment; Competitor performance appraisal; Customer accounting; Environmental Management Accounting; Strategic costing; Strategic pricing; Life cycle costing; Value chain costing; Quality costing [3, с. 16].

Наявність широкого спектру методів стратегічного управлінського обліку, гіпотетично прийнятних до застосування на практиці, формує проблему обґрунтування найбільш оптимального їх набору для конкретного підприємства з урахуванням специфіки діяльності, технологічних особливостей виробництва, організаційної структури, параметрів зовнішнього середовища, наявності потенційних ризиків і загроз та ін.

Специфіка функціонування сільськогосподарських підприємств в умовах застосування сучасних обліково-інформаційних технологій мотивує формування методики стратегічного управлінського обліку, в основі якого – процедура вибору із наявного переліку методів на основі ряду обґрунтованих критеріїв.

За результатами досліджень проф. Бруханського Р. Ф. (2014) структурно-логічна модель побудови методики стратегічного управлінського обліку сільськогосподарських підприємств містить 5 етапів:

- дослідження зовнішнього та внутрішнього середовища підприємства (стратегічної бізнес-одиниці);
- визначення ключових факторів успіху;
- аналіз відповідності критеріям вибору методів;
- вибір методу із наявного переліку;
- вибір формату та виду представлення стратегічної облікової інформації у вигляді стратегічної управлінської звітності [3, с. 17].

На 1-му етапі доцільно позиціонувати стратегічне становище підприємства шляхом моніторингу його зовнішнього оточення провести аналіз стратегічних можливостей бізнес-одиниці на основі моніторингу внутрішнього середовища. Основним джерелом інформації для аналізу внутрішніх можливостей підприємства є класична система бухгалтерського обліку. Для аналізу зовнішнього середовища слід використовувати інструменти стратегічного аналізу.

На 2-му етапі доцільно визначити доміанти успіху підприємства в межах конкретної галузі, реалізація яких відкриває перспективи росту власних конкурентних позицій.

Наприклад, Д. Арутюнова диференціює наступні типи ключових факторів успіху, пов'язаних з: технологією; виробництвом; розподілом; маркетингом; кваліфікацією; можливостями підприємства і т.д. [1, с. 40-41].

Залежність використовуваної методики стратегічного управлінського обліку від ключових факторів успіху й обраної підприємством стратегії також наводять Р. Ченхолл та К. Ленгфілд-Сміт [6, с. 244-245].

На 3-му етапі необхідно провести моніторинг адекватності конкретних методів стратегічного управлінського обліку підприємства базовим критеріям функціонування обліково-інформаційної системи з врахуванням основних вимог стратегічного менеджменту, оскільки, за оцінками експертів, у більшості підприємств економічно розвинених держав 90

% робочого часу і ресурсів у сфері бухгалтерського обліку витрачається на постановку і ведення управлінського обліку і тільки 10 % – на фінансову бухгалтерію[5, с. 51].

На 4-му етапі принциповим є уникнення одночасного комплексного використання повного спектру методів стратегічного управлінського обліку підприємства, оскільки воно є нерациональним з точки зору економічної доцільності й неактуальним з позицій суб'єктів прийняття стратегічних управлінських рішень.

Зокрема, на думку проф. Бруханського Р.Ф. значна кількість методів взаємодублюються, досліджуючи одні й ті ж аспекти функціонування внутрішнього і зовнішнього середовища підприємства у паралельних зрізах, з іншого боку окремі методи суттєво відрізняються за обсягом охоплення явищ, зокрема, BalancedScorecard (Система збалансованих показників) охоплює всю діяльність підприємства, а Brand Management Accounting (управлінський облік брендів) стосується лише торговельних марок підприємства [3, с. 18].

Б. Рамляк і А. Рогошіч, дослідивши діяльність 400 компаній Хорватії, висунули наукову гіпотезу, що синергетичний ефект від реалізації різних методів стратегічного управлінського обліку має позитивний вплив на управління витратами та їх скорочення. За результатами досліджень емпірично доведено, що у результаті одночасного застосування декількох методів стратегічного управлінського обліку дійсно виникає позитивний ефект синергії, зокрема, мобілізується аналітичне розуміння діяльності підприємства з позиції стратегічних перспектив і підвищується ефективність стратегічного контролю витрат[7, с. 99].

На 5-му етапі необхідно узгодити формат і вид представлення стратегічної облікової інформації залежно від наявних запитів користувачів та імплементованих моделей і методів прийняття управлінських рішень. Найбільш прийнятними форматами представлення стратегічної облікової інформації у діяльності сучасних сільськогосподарських підприємств є: 1) текстовий (пояснювальна облікова інформація стратегічного характеру); 2) табличний (ключові стратегічні показники на основі даних стратегічного управлінського обліку); 3) графічний (використання засобів візуалізації облікових даних стратегічного характеру).

Диференціацію видів представлення стратегічної облікової інформації, на нашу думку, доцільно проводити у розрізі: 1) комплексних стратегічних управлінських звітів, які відображають повний спектр векторів стратегічного менеджменту підприємства з деталізацією типів і видів стратегій, стратегічних бізнес-одиниць і бізнес-зон; 2) сегментних стратегічних управлінських звітів, які відображають окремі аспекти стратегічного менеджменту підприємства в розрізі територіальних або часових сегментів, стосуються окремих типів або видів стратегії, окремих стратегічних бізнес-одиниць або стратегічних бізнес-зон; 3) оперативних стратегічних управлінських звітів, які складаються у випадках наявності оперативних запитів стратегічного менеджменту з метою забезпечення екстреного реагування на зміни, що відбулись у зовнішньому середовищі підприємства.

Періодичність формування та порядок представлення всіх видів стратегічних управлінських звітів визначається обліковою політикою підприємства і значною мірою залежить від рівня комп'ютеризації обліково-аналітичних процедур і можливостей використовуваного програмного забезпечення.

Для забезпечення адекватності використовуваної методики стратегічного управлінського обліку підприємства динамічним вимогам стратегічного менеджменту необхідним є здійснення моніторингу та перевірки відповідності обраного методу (методів) у випадку ротації стратегічних цілей, коригування обраної стратегії, розробки нової стратегії, зміни моделей і методів прийняття стратегічних управлінських рішень.

Для побудови дієвої системи інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту можуть використовуватися різноманітні додаткові підходи, одним із яких є розробка системи стратегічного фінансового обліку, що забезпечує генерування облікової інформації, необхідної для прийняття стратегічних управлінських рішень. Як методологічну основу системи стратегічного фінансового обліку, яка вивчає об'єкти внутрішнього та зовнішнього

середовища підприємства і орієнтована на майбутнє, слід застосовувати бухгалтерський інжиніринг, який є концепцією розробки і впровадження облікових інформаційних систем, що побудований на основі використання інжинірингової архітектури – набору інжинірингових інструментів, які стосуються всіх стадій облікового процесу і містять облікові агрегати, структурований план рахунків, коригуючі, інжинірингові, стратегічні та гіпотетичні бухгалтерські записи, похідні балансові звіти тощо.

З метою застосування концепції бухгалтерського інжинірингу під час побудови стратегічно орієнтованої системи фінансового обліку, необхідним є проведення аналізу існуючих підходів до розуміння його сутності та його окремих структурних елементів. Обґрунтування характерних особливостей моделей бухгалтерського інжинірингу дозволить створити необхідні передумови для побудови інформаційної технології, що забезпечує формування облікової інформації стратегічного характеру.

На думку проф. Бруханського Р. Ф. основними характерними рисами інжинірингового фінансового обліку, що базується на концепції бухгалтерського інжинірингу, є наступні: неможливість функціонування без початкового оператора (бухгалтерського балансу); використання нових розрізів для кваліфікації і групування фактів господарського життя шляхом використання структурованих планів рахунків; використання системи початкових та кінцевих бухгалтерських агрегатів (чистих активів та чистих пасивів), а також агрегованих господарських операцій для зменшення трудомісткості облікових інжинірингових процедур; використання інформаційно-комп'ютерних технологій як організаційно-технологічної основи реалізації бухгалтерського інжинірингу на практиці; застосування різних видів оцінок залежно від потреб користувачів інжинірингової звітності; використання гіпотетичних господарських операцій, що передбачає розширення предмета бухгалтерського обліку в просторі (зовнішнє середовище) та в часі (майбутнє); формування похідних балансових звітів різних видів; орієнтація на потреби стратегічного управління та під конкретні цілі і запити управлінського персоналу [2, с. 27].

Виходячи із виділених рис можна констатувати, що застосування бухгалтерського інжинірингу є доцільним під час побудови системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту підприємства. Це обґрунтовується як адаптивністю цієї концепції під запити різних видів користувачів інформації, так і багатоманітністю та універсальністю інжинірингового інструментарію, що використовується для формування похідних балансів.

Список використаних джерел

1. Арутюнова Д.В. Стратегический менеджмент: Учебное пособие. Таганрог: Изд-во ТТИ ЮФУ, 2010. 122 с.
2. Бруханський Р.Ф. Аналіз підходів до побудови моделей бухгалтерського інжинірингу. Вісник Житомирського державного технологічного університету. 2014. № 3. С. 27-34.
3. Бруханський Р. Ф. Послідовність побудови стратегічного управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації: міжнародний збірник наукових праць. 2014. Вип. 3. С. 16-19.
4. Палюх М.С. Криза теорії обліку як наслідок підміни її проблематики. Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». Збірник наукових праць. Випуск 11 (41). Ч.2. Луцьк: ЛНТУ, 2014. С.390-396.
5. Землякова С.Н. Развитие управленческого учета реорганизационных процедур сельскохозяйственных организаций. Аудит и финансы й анализ. 2010. № 5. С. 51-56.
6. Chenhall R.H. The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach. Accounting, Organizations and Society. 1998. Vol. 23(3). P. 243-264.
7. Ramljak Br. Strategic management accounting practices in Croatia. The Journal of International Management Studies. 2012. Volume 7, Number 2. P. 93-100.