



Облік і фінанси Accounting & Finance



№ 1 (87) 2020

Засновники:

Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів
АПК України
Національний науковий центр
«Інститут аграрної економіки»
Національний університет біоресурсів і
природокористування України
Державний вищий навчальний заклад
«Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана»
Національний університет харчових технологій
Миколаївський національний аграрний університет
Уманський національний університет садівництва
Товариство з додатковою відповідальністю
«Інститут обліку і фінансів»

Науково-виробничий журнал заснований у травні 2004 року.
Виходить щоквартально. До 2013 року журнал «Облік і фінанси»
видавався під назвою «Облік і фінанси АПК».

Свідчення про державну реєстрацію друкованого засобу масової
інформації серія КВ № 19541-9341ПР від 21.12.2012 р.

Журнал внесено до Переліку наукових фахових видань України
(категорія Б) в галузі економічних наук Наказом МОН України
від 17.03.2020 р. № 409.

ISSN 2307-9878 (Print), 2518-1181 (Online)
DOI 10.33146/2307-9878

Індексується в міжнародних наукометричних базах та каталогах
RePEc, Index Copernicus, РИНЦ, CrossRef, DOAJ,
EBSCOhost, ProQuest, J-Gate, Ulrich's Periodicals Directory,
EuroPub, ERIH PLUS, MIAR, Research Bible, Google Scholar

Видавець та розповсюдjuвач журналу:

ТДВ «Інститут обліку і фінансів»
Україна, 03127, м. Київ, вул. Героїв Оборони, 10.

Відповідальність за достовірність фактів, цитат, власних імен та
іншої інформації несуть автори статей. Висловлені у цих статтях
думки можуть не збігатися із точкою зору редакційної колегії
журналу. Передрук та переклад статей дозволяється лише за згодою
редакції та автора. Відповідальність за зміст рекламних оголошень
несе рекламодавець.

Відповідальний редактор: Остапчук С.М.

Комп'ютерна верстка: Таран П.О.

Додрукарська підготовка: ФОП Трубак І.М.

Здано до друку 10.04.2020. Формат 60x84 1/8. Фіз. друк. арк. 17.
Умов. друк. арк. 21,0. Обл.-вид. арк. 18,4. Папір офсетний.
Друк офсетний. Наклад 300 прим. Замовлення № __.

Надруковано:

Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»
Україна, 03127, м. Київ, вул. Героїв Оборони, 10.
Свідчення суб'єкта видавничої справи
серія ДК № 2065, видане 18.01.2005 р.

Адреса редакції:

Україна, 03127, м. Київ, вул. Героїв Оборони, 10.
Тел./факс: +38 (044) 259-01-25, magazine@faaf.org.ua
http://www.afj.org.ua

*Колектив редакції журналу нагороджено
Почесною грамотою Кабінету Міністрів України*

Редакційна колегія:

Аскарані Д., Ph.D. (Бухгалтерський облік) (Університет
Окленду, Нова Зеландія)

Бардаш С.В., д.е.н., проф. (Національний університет
біоресурсів і природокористування України, Україна)

Бездушна Ю.С., к.е.н., с.н.с. (Національний науковий центр
«Інститут аграрної економіки», Україна)

Васілевські М., д.е.н., проф. (Варшавський університет
природничих наук – SGGW, Польща)

Вегера С.Г., д.е.н., проф. (Полоцький державний
університет, Республіка Білорусь)

Глодовська А., к.е.н., доцент (Краківський економічний
університет, Польща)

Гоел С., Ph.D. (Бухгалтерський облік), Ph.D. (Фінанси),
доцент (Інститут розвитку менеджменту в Гургаоні, Індія)

Жук В.М. – головний редактор, д.е.н., проф., академік
Національної академії аграрних наук України, заслужений
діяч науки і техніки України (Національний науковий центр
«Інститут аграрної економіки», Україна)

Лищенко М.О., д.е.н., проф. (Сумський національний
аграрний університет, Україна)

Мелані-Лавардо А., Ph.D. (Економіка і бізнес) (Університет
Кастілія-Ла-Манча, Іспанія)

Непочатенко О.О., д.е.н., проф. (Уманський національний
університет садівництва, Україна)

Олійник-Данн О.О., д.е.н., проф. (Київський
кооперативний інститут бізнесу і права, Україна)

Осадча Т.С., д.е.н., проф. (Херсонський державний
університет, Україна)

Петрук О.М., д.е.н., проф. (Державний університет
«Житомирська політехніка», Україна)

Синчак В.П., д.е.н., проф. (Хмельницький університет
управління та права, Україна)

Сіренко Н.М., д.е.н., проф. (Миколаївський національний
аграрний університет, Україна)

Слободяник Ю.Б., д.е.н., проф. (Державний вищий
навчальний заклад «Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана», Україна)

Шерстюк О.Л. – заступник головного редактора, д.е.н.,
доцент (Національний науковий центр «Інститут аграрної
економіки», Україна)

Шірінян Л.В., д.е.н., проф. (Національний університет
харчових технологій, Україна)

Рекомендовано до друку рішенням Вченої ради
Інституту обліку і фінансів, протокол № 3 від 07.04.2020 р.



Облік і фінанси Accounting & Finance



№ 1 (87)' 2020

Founders:

Federation of the auditors, accountants and financiers of Agroindustrial Complex of Ukraine
“Institute of Agrarian Economics” National Scientific Centre
National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine
Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman
National University for Food Technologies
Mykolayiv National Agrarian University
Uman National University of Horticulture
“Institute of Accounting and Finance”
Company with additional liability

The scientific and production journal “Accounting and Finance” founded in 2004. The journal is published quarterly. Before the 2013, the journal was published, entitled “Accounting and Finance of Agro Industrial Complex”.

Certificate of state registration of printed mass media:
KB № 19541-9341ІПР, reissued 21.12.2012.

The journal is licensed as academic, professional journal in all economic sciences (Decree of Ministry of Education and Science of Ukraine: № 409, issued 17.03.2020).

ISSN 2307-9878 (Print), 2518-1181 (Online)
DOI 10.33146/2307-9878

“Accounting and Finance” is indexed in RePEc, Index Copernicus, PIIH, CrossRef, DOAJ, EBSCOhost, ProQuest, J-Gate, Ulrich's Periodicals Directory, EuroPub, ERIH PLUS, MIAR, Research Bible, Google Scholar

Publisher and spreader of the journal: “Institute of Accounting and Finance”

Company with additional liability
Ukraine, 03127, Kyiv, Heroiv Oborony street, 10.

The authors are responsible for the accuracy of facts, quotations private names etc. The editorial office and board do not always share the views and thoughts expressed in the articles published. Reprint and translation of articles is allowed on the written consent with the editorial office and the author. The advertiser is responsible for the advertisement contents.

Executive Editor: Serhiy Ostapchuk
Computer page positioning and layout: Pavlo Taran
Typographical preparation: Igor Trubak

Printing facilities:
“Institute of Agrarian Economics” National Scientific Centre
Ukraine, 03127, Kyiv, Heroiv Oborony street, 10.
Publishing license: ДК № 2065, issued 18.01.2005

Editorial Office:
Ukraine, 03127, Kyiv, Heroiv Oborony street, 10.
Tel./fax: +38 (044) 259-01-25,
magazine@faaf.org.ua http://www.afj.org.ua

*The journal's editorial staff has been awarded
a Diploma of the Cabinet of Ministers of Ukraine*

Editorial Board:

Davood Askarany, PhD (Accounting) (*The University of Auckland, New Zealand*)
Serhiy Bardash, Dr. Sc. (Economics), Professor (*National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine, Ukraine*)
Yuliya Bezdushna, PhD (Economics), Senior Research Fellow (*“Institute of Agrarian Economics” National Scientific Centre, Ukraine*)
Miroslaw Wasilewski, Dr. hab. (Economics), Professor of WULS (*Warsaw University of Life Sciences – SGGW, Republic of Poland*)
Svetlana Vegera, Dr. Sc. (Economics), Professor (*Polotsk State University, Republic of Belarus*)
Agnieszka Glodowska, PhD (Economics), Assistant Professor (*Cracow University of Economics, Republic of Poland*)
Sandeep Goel, PhD (Accounting), PhD (Finance), Associate Professor (Finance) (*Management Development Institute Gurgaon, Republic of India*)
Valeriy Zhuk – Editor-in-Chief, Dr. Sc. (Economics), Professor, Academician of the National Academy of Agricultural Sciences, Emeritus of Sciences and Technology of Ukraine (*“Institute of Agrarian Economics” National Scientific Centre, Ukraine*)
Margarita Lyshenko, Dr. Sc. (Economics), Professor (*Sumy National Agrarian University, Ukraine*)
Alberto Melane-Lavado, PhD (Economics and Business) (*Castilla-La Mancha University, Kingdom of Spain*)
Olena Nepochatenko, Dr. Sc. (Economics), Professor (*Uman National University of Horticulture, Ukraine*)
Olena Oliynyk-Dunn, Dr. Sc. (Economics), Professor (*Kyiv Cooperative Institute of Business and Law, Ukraine*)
Tetyana Osadcha, Dr. Sc. (Economics), Professor (*Kherson State University, Ukraine*)
Oleksandr Petruk, Dr. Sc. (Economics), Professor (*Zhytomyr Polytechnic State University, Ukraine*)
Viktor Synchak, Dr. Sc. (Economics), Professor (*Khmelnitsky University of Management and Law, Ukraine*)
Nataliia Sirenko, Dr. Sc. (Economics), Professor (*Mykolayiv National Agrarian University, Ukraine*)
Yuliya Slobodyanyk, Dr. Sc. (Economics), Professor (*Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman, Ukraine*)
Oleksandr Sherstiuk – Deputy Editor-in-Chief, Dr. Sc. (Economics), Assistant Professor (*“Institute of Agrarian Economics” National Scientific Centre, Ukraine*)
Lada Shirinyan, Dr. Sc. (Economics), Professor (*National University of Food Technologies, Ukraine*)

This issue of journal recommended for publication by the decision of the Academic Council of the Institute of Accounting and Finance, protocol № 3, dated 07.04.2020.

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

<i>Бардаш С.В., Осадча Т.С.</i> Ідентифікація інтелектуальної ренти: обліковий аспект	5
<i>Бруханський Р.Ф.</i> Параметри розвитку корпоративної стратегічної обліково-аналітичної системи підприємства	13
<i>Василішин С.І.</i> Теоретичні засади розвитку місії та спроможності інституту бухгалтерського обліку в контексті управління економічною безпекою підприємств	20
<i>Верзілова Г.Р.</i> Методичні аспекти документування операцій маркетингової діяльності	28
<i>Жук В.М., Попко Є.Ю., Шендерівська Ю.Л.</i> Бухгалтерський облік: перегляд предмету і назви професії	36
<i>Каміл А.В.</i> Показники облікового забезпечення контролінгу в умовах формування інтегрованої звітності	45
<i>Макурін А.А.</i> Розвиток бухгалтерського обліку в умовах впровадження сучасних інформаційних технологій	52
<i>Сокіл О.Г.</i> Обліково-аналітичне забезпечення управління витратами та доданою вартістю: шлях до забезпечення сталого розвитку	59
<i>Царук В.Ю.</i> Розвиток звіту про управління в системі інформаційного забезпечення корпоративного управління	69
<i>Царук Н.Г.</i> Погляд на кваліфікацію бухгалтера крізь призму запитів роботодавців	77

ФІНАНСИ ТА ОПОДАТКУВАННЯ

<i>Балацька А.П.</i> Проблеми та шляхи вдосконалення державного фінансово-кредитного стимулювання розвитку малих і середніх підприємств в Україні	84
<i>Домінова І.В.</i> Оцінка ефективності ризик-менеджменту електронного банкінгу на основі нормативно-індексної моделі	91
<i>Зайонц А.В.</i> Банківські інновації в системі забезпечення конкурентоспроможності банків	100
<i>Костирко Л.А., Зайцева Л.О.</i> Передумови формування парадигми фінансового забезпечення сталого розвитку суб'єктів господарювання	107
<i>Пусніта Т., Азварді А., Фуадах Л.</i> Вплив комітетів при Раді уповноважених, прибутковості та інтенсивності запасів на податкову оптимізацію (Емпіричне дослідження виробничих компаній, що мали лістинг акцій на Індонезійській фондовій біржі у 2014-2018 рр.)	114
<i>Рудик В.К., Бурденюк С.В.</i> Особливості розвитку недержавного пенсійного забезпечення в Україні на сучасному етапі проведення пенсійної реформи	123
<i>Синчак В.П.</i> Податковий механізм як фінансово-управлінська категорія	129

АУДИТ, АНАЛІЗ І КОНТРОЛЬ

<i>Демочані О.Е.</i> Види та інструменти контролінгової діяльності	139
<i>Здирко Н.Г., Остапчук С.М.</i> Критерій ефективності в аналізі та державному аудиті публічних закупівель	146
<i>Сітепу К. Д. С., Вахійді Т., Сафтяна Ю.</i> Вплив часового бюджетного тиску і компетенції на якість аудиту як змінна модератора в державних бухгалтерських компаніях Південної Суматри	158
<i>Слободяник Ю.Б.</i> Трансформація системи контролю державних фінансів в Україні: стан, виклики та перспективи	165

ЕКОНОМІКА ТА МЕНЕДЖМЕНТ

<i>Крушельницький М.В.</i> Моделювання соціальної спрямованості діяльності суб'єктів господарювання в аграрній сфері	173
<i>Пілецька С.Т., Ткаченко Є.В.</i> Інноваційний потенціал підприємства в системі антикризового управління	178

ACCOUNTING

Bardash S.V., Osadcha T.S. Intellectual Rent Identification: Accounting Aspect5
Bruhanskyy R.F. Development Parameters of the Corporate Strategic Accounting and Analytical System of the Enterprise13
Vasylyshyn S.I. Theoretical Foundations of Development of Mission and Abilities of the Accounting Institute in the Context of Enterprises Economic Security Management20
Verzilova H.R. Methodical Aspects of Documenting the Marketing Activities28
Zhuk V.M., Popko Ye.Yu., Shenderivska Yu.L. Accounting: Revision of the Subject and Profession's Title36
Kamil A.V. Accounting Indicators for Controlling in the Context of the Integrated Reporting Formation45
Makurin A.A. Development of Accounting in the Conditions of Introduction of Modern Information Technologies52
Sokil O.H. Accounting and Analytical Support for Cost and Value Added Management: The Way to Sustainable Development59
Tsaruk V.Yu. Development of a Management Report in the Corporate Governance Information Support System69
Tsaruk N.H. Accountant's Qualification According to the Employers' Queries77

FINANCE & TAXATION

Balatska A.P. Problems and Ways to Improve the State Financial and Credit Stimulation of the Small and Medium-Sized Enterprises Development in Ukraine84
Dominova I.V. Effectiveness Assessment of Electronic Banking Risk Management Based on the Normative Index Model91
Zaionts A.V. Banking Innovations in Providing of the Banks' Competitiveness100
Kostyrko L.A., Zaitseva L.O. Prerequisites of Formation the Paradigm of Financial Provision for Business Entities Sustainable Development107
Puspita T., Azwardi A., Fuadah L. The Effect of Committees Under the Board of Commissioners, Profitability and Inventory Intensity on Tax Aggressiveness (The Empirical Study of Manufacturing Companies Listed on the Indonesia Stock Exchange 2014-2018)114
Rudyk V.K., Burdenyuk S.V. Peculiarities of Development of Non-State Pension Funds in Ukraine at the Current Stage of Pension Reform123
Synchak V.P. Tax Mechanism as a Financial and Managerial Category129

AUDIT, ANALYSIS & CONTROL

Demochani O.E. Types and Tools of Controlling Activities139
Zdyrko N.H., Ostapchuk S.M. Analysis and State Audit of Public Procurement: The Criteria of Effectiveness146
Sitepu C.D.S., Wahyudi T., Saftiana Yu. The Effect of Time Budget Pressure and Competence on Audit Quality with Audit Supervision as the Moderation Variable in Public Accounting Firms in South Sumatra158
Slobodianyuk Yu.B. Transformation of the State Finance Control System in Ukraine: The Status, Challenges and Prospects165

ECONOMICS & MANAGEMENT

Krushelnysky M.V. Modeling the Social Orientation of the Business Entities Activities in the Agricultural Sector173
Piletska S.T., Tkachenko Ye.V. Enterprise Innovative Potential in the System of Anti-Crisis Management178

Параметри розвитку корпоративної стратегічної обліково-аналітичної системи підприємства

Аналіз діяльності вітчизняних підприємств констатує відсутність комплексної, сформованої на єдиних облікових принципах, адекватно трансформованої та чітко систематизованої інформаційної бази даних для прийняття управлінських рішень стратегічного характеру. Це призводить до того, що у багатьох підприємствах взагалі не генерується стратегічна облікова інформація, і лише в окремих випадках менеджмент забезпечується нетранспарентною та нерелевантною інформацією, використання якої в процесі прийняття управлінських рішень призводить до формування стратегій, неадекватних наявним у підприємства конкурентним перевагам та існуючим загрозам зовнішнього середовища. Метою статті є ідентифікація проблематики генерування облікової інформації для потреб стратегічного менеджменту, диференціація основних організаційно-методологічних векторів розвитку і структуризація побудови корпоративної стратегічної обліково-аналітичної системи підприємства. Застосовано логічний, системно-структурний і гносеологічний методи дослідження, індукцію, дедукцію, абстрагування. За результатами дослідження класифіковано стратегії підприємства з позицій побудови системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту; обґрунтовано вимоги до сегментації підприємства шляхом диференціації стратегічних бізнес-одниць; сформовано модель генерування й презентації облікової інформації для потреб стратегічного менеджменту в розрізі видів стратегій; окреслено управлінські потреби та можливі шляхи їх задоволення в контексті побудови системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту; структуровано корпоративну стратегічну обліково-аналітичну систему підприємства; відображено взаємодію стратегічних облікових підсистем з іншими інформаційними системами у складі корпоративної стратегічної обліково-аналітичної системи; визначено основні організаційно-методологічні напрями розвитку корпоративної стратегічної обліково-аналітичної системи підприємства.

Ключові слова: стратегічний облік, стратегічний менеджмент, корпоративна обліково-аналітична система, стратегія, стратегічна бізнес-одниця.

DOI [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2020-1\(87\)-13-19](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2020-1(87)-13-19)

R.F. BRUHANSKYI
(Ternopil National Economic University, Ternopil, Ukraine)

Development Parameters of the Corporate Strategic Accounting and Analytical System of the Enterprise

An analysis of the activities of Ukrainian enterprises indicates the lack of an integrated, well-formed on a single accounting principles, adequately transformed and clearly systematized information database for strategic management decisions. As a result, in many enterprises strategic accounting information is not generated at all, and only in certain cases management is provided with non-transparent and irrelevant information, the use of which in the process of managerial decision-making leads to the formation of strategies that are inadequate to the company's competitive advantages and existing environmental threats. The purpose of the article is to identify the problems of generating accounting information for the needs of strategic management, differentiating the main organizational and methodological vectors of development and structuring the construction of a corporate strategic accounting and analytical system of an enterprise. The logical, system-structural and epistemological research methods, induction, deduction, abstraction were applied by the author. Based on the results of the study, the enterprise's strategies were classified from the perspective of building a system of accounting and analytical support for strategic management. The requirements for enterprise segmentation by differentiating strategic business units were justified. A model has been generated for generating and presenting accounting information for the needs of strategic management in the context of types of strategies. The management needs and possible ways to meet them in the context of building a system of accounting and analytical support for strategic management were considered. The corporate strategic accounting and

* **Бруханський Руслан Феоктистович**, завідувач кафедри обліку та економіко-правового забезпечення агропромислового бізнесу Тернопільського національного економічного університету (м. Тернопіль), доктор економічних наук, професор.

analytical system of the enterprise was structured. The interaction of strategic accounting subsystems with other information systems as part of the corporate strategic accounting and analytical system was reflected. The main organizational and methodological directions of the development of the corporate strategic accounting and analytical system of the enterprise were determined.

Keywords: *strategic accounting, strategic management, corporate accounting and analytical system, strategy, strategic business unit.*

Постановка проблеми. Тренди посилення міжнародної конкуренції та зростання динамічності бізнесу, гіперболізовані мінливістю стратегічних векторів розвитку, зумовлюють об'єктивну необхідність кардинального перегляду основних підходів до управління у більшості вітчизняних підприємств.

Традиційна для економіки України модель обліково-інформаційного забезпечення менеджменту мікрорівня повною мірою не забезпечує можливість прийняття своєчасних і адекватних рішень, узгодження єдиних параметрів формування і моніторингу економічних показників, їх оцінки, інтерпретації, аналізу, трансформації, форм і періодичності подання тощо. Вказана проблематика зумовлена неадекватністю обліково-інформаційного забезпечення системи управління підприємств України сучасним вимогам формування корисної інформації, оскільки кожна підсистема обліково-інформаційного забезпечення процесу прийняття рішень, як облікова, так і позаоблікова, при формуванні відповідних звітних показників керується переважно локальними вимогами комплексу нормативно-правових актів, які регламентують зміст, завдання і порядок їх роботи.

Моніторинг вітчизняної практики управління бізнесом констатує відсутність комплексної, сформованої на єдиних облікових принципах, адекватно трансформованої та чітко систематизованої інформаційної бази даних для прийняття управлінських рішень стратегічного характеру. Це призводить до того, що у багатьох підприємствах взагалі не генерується стратегічна облікова інформація, і лише в окремих випадках менеджмент забезпечується нетранспарентною та нерелевантною інформацією, використання якої в процесі прийняття управлінських рішень призводить до формування стратегій, неадекватних наявним у підприємства конкурентним перевагам та існуючим загрозам зовнішнього середовища.

Адаптація до вимог світового ринку з метою формування оптимальної стратегії розвитку є пріоритетною метою сучасного бізнесу, реалізація якої можлива лише за умови впровадження науково обґрунтованої моделі комплексного інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематика обліково-інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту доволі глибоко досліджена як науковцями з обліку, аналізу, менеджменту, так і фахівцями-практиками. Акценти в основному стосуються диференціації типів стратегій

з позицій облікового забезпечення менеджменту (І. Ансофф [1], Г. Мінцберг [4]), позиціонування корпоративної стратегії (Дж. Джонсон [3], Р. Уїтінгтон [2], К. Уорд [10], К. Шоулз [2]), актуалізації стратегічної інформації (К. Друрі [3], М. Пушкар [5], Н. Хахонова [6]), маневрування обліковими методами з позицій стратегічного менеджменту (О. Амаг [9], Е. Блек [7], К. Гоутроп [9], С. Гош [8], К. Селлерс [7]) та ін.

Однак, проведений аналіз наукових праць свідчить про відсутність комплексних рекомендацій з формування обліково-аналітичної інформації стратегічного спрямування та розробки дієвої корпоративної стратегічної обліково-аналітичної системи підприємства.

Метою статті є ідентифікація проблематики генерування облікової інформації для потреб стратегічного менеджменту, диференціація основних організаційно-методологічних векторів розвитку і структуризація побудови корпоративної стратегічної обліково-аналітичної системи підприємства.

Викладення основного матеріалу дослідження. Базовим трендом удосконалення обліково-інформаційного забезпечення менеджменту, що передбачає доцільність впровадження обліково-аналітичних інновацій для розробки нових методологічних засобів обробки інформації стратегічного характеру, є розвиток систем фінансового обліку, управлінського обліку та економічного аналізу в напрямі забезпечення їх відповідності потребам стратегічного управління.

Необхідність формування облікової інформації стратегічного змісту, на думку К. Друрі, зумовлена теоретичним обґрунтуванням і практичним застосуванням у 70-х рр. ХХ ст. концептуальних основ стратегічного менеджменту, основним призначенням якого є «досягнення стійких конкурентних переваг» [3, с. 25].

Розробка концепції стратегічного менеджменту створила необхідні передумови для формування інших суміжних підсистем, зокрема обліково-аналітичного супроводу прийняття стратегічних управлінських рішень.

Генерування теоретико-методологічних параметрів системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту доцільно проводити із застосуванням класифікації стратегій підприємств залежно від рівнів підприємства (за ієрархічними рівнями і ступенем декомпозиції), яка передбачає розгляд стратегії як способу встановлення цілей на корпоративному рівні, бізнес-рівні та функціональному рівні (табл. 1).

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

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

Джерело: сформовано автором.

Незважаючи на те, що така ієрархія стратегій вважається традиційною для представників сфери стратегічного менеджменту, серед науковців відсутній єдиний підхід щодо виділення кількості рівнів підприємства, на основі яких обґрунтовано типи стратегій. Наприклад, на відміну від представленого вище підходу, І. Ансофф [1, с. 344], Г. Мінцберг [4, с. 61-62] виділяють четвертий рівень – лінійний (оперативний) тип стратегій як базовий рівень побудови корпоративної стратегії.

Для реалізації кожного із виділених типів стратегій можуть бути застосовані різні моделі. Типовим прикладом аналізу варіантів побудови корпоративної стратегії є застосування матриці Бостонської консалтингової групи, а для бізнес-стратегії – моделі «П'яти сил» М. Портера.

Запропонований підхід до класифікації стратегій (табл. 1) базується на пірамідальній структурі видів стратегій, коли кожен наступний рівень є сукупністю типів стратегій нижчого рівня (рис. 1).

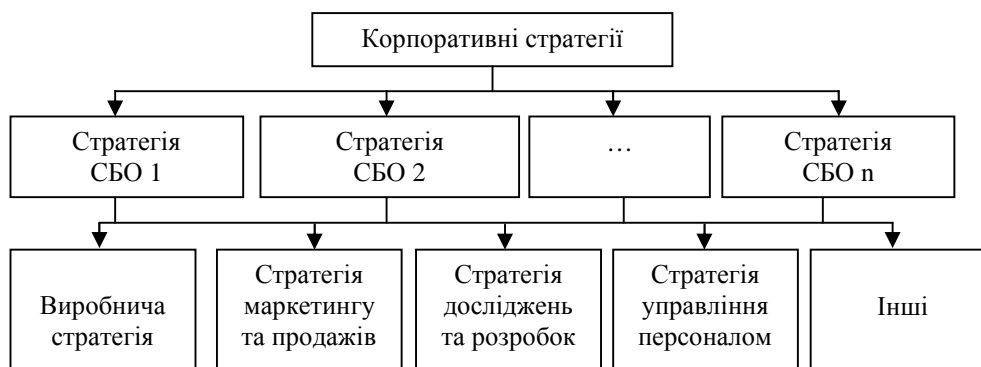


Рис. 1. Пірамідальна структура видів стратегій підприємства

Джерело: сформовано автором.

Сегментація підприємства шляхом диференціації стратегічних бізнес-одиниць (СБО) обов'язково повинна враховувати: 1) загальнокорпоративну концепцію створення вартості підприємства та систему її обліково-аналітичного забезпечення; 2) існуючі взаємозв'язки між виділеними стратегічними бізнес-одиницями та релевантними стратегічними бізнес-зонами; 3) особливості формування управлінської звітності в розрізі стратегічних бізнес-одиниць; 4) існуючі взаємозв'язки між виокремленими стратегічними

бізнес-одиницями та основними і допоміжними типами діяльності підприємства.

Незважаючи на те, що найвищим рівнем стратегій є корпоративна стратегія, яка стосується всього підприємства, вона розглядається окремими вченими крізь призму бізнес-стратегії, що пов'язана з функціонуванням стратегічних бізнес-одиниць – підрозділів, що випускають однотипну продукцію і можуть розробляти власну стратегію. Зокрема Дж. Джонсон, К. Шоулзі Р. Уїтгінгтон зазначають, що

реалізація корпоративної стратегії збільшує вартість різних частин (бізнес-одиниць) організації [2, с. 37].

Відповідно, корпоративна стратегія регламентує підходи з управління портфелем стратегічних бізнес-одиниць, формалізує комплекс дій і заходів, спрямованих на їх оптимізацію та загалом орієнтованих на покращення конкурентних переваг підприємства.

Корпоративна стратегія є сукупністю бізнес-стратегій, які стосуються управління окремою стратегічною бізнес-одиницею, що взаємодіє із відповідною стратегічною бізнес-зоною. К. Уорд доходить висновку, що за відсутності значної різниці між корпоративною і конкурентною (бізнес) стратегією немає ніякої очевидної причини для різної фінансової інформації, яка буде необхідна для їх реалізації [10].

Таким чином, для ефективного формування і реалізації корпоративної стратегії та бізнес-стратегій підприємства необхідна однакова фінансова інформація в розрізі стратегічних бізнес-одиниць і

адекватних їм стратегічних бізнес-зон. Відповідно для розробки системи інформаційної підтримки прийняття стратегічних рішень підприємства необхідною є розробка системи обліково-аналітичного забезпечення управління стратегічною бізнес-одиницею та релевантною стратегічною бізнес-зоною.

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

Загальну модель формування і представлення облікової інформації для потреб стратегічного менеджменту в розрізі видів стратегій підприємства можна представити наступним чином (рис. 2).

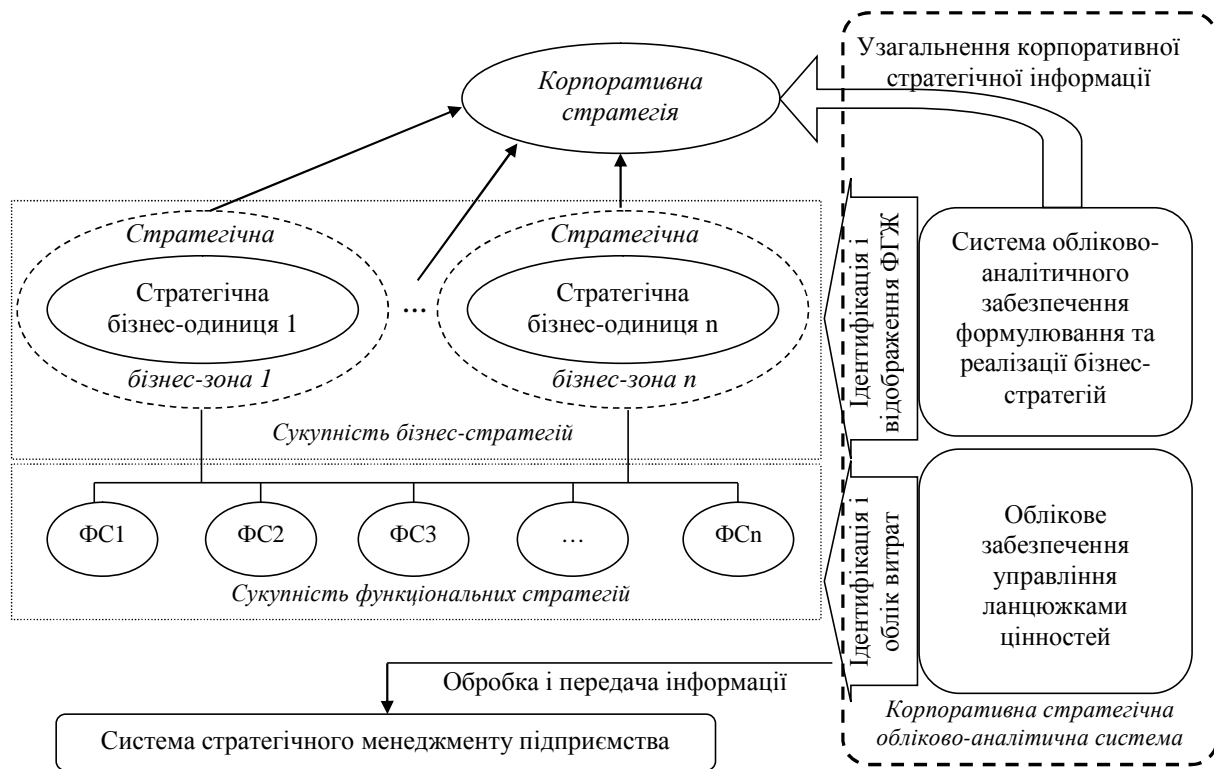


Рис. 2. Модель формування й презентації облікової інформації для потреб стратегічного менеджменту в розрізі видів стратегій

Джерело: сформовано автором.

Залежно від виду стратегії підприємства та визначених стратегічних цілей система бухгалтерського обліку може розглядатись як інструмент реалізації стратегії. Це пов'язано з тим, що згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та Національними П(С)БО на підприємстві може застосовуватись власна облікова політика, від обрання якої залежать показники фінансової звітності. В результаті цього

облікова політика як засіб коригування показників фінансової звітності залежно від потреб власників та менеджменту підприємства є стратегічним інструментом, що впливає на рішення користувачів облікової інформації.

Значного поширення у наукових працях, зокрема представників країн англосаксонської і континентальної моделей (Е. Блек, К. Селлерс, Т. Менлі [7], К. Гоутроп, О. Амант [9], С. Гош [8] та

Accounting

ін.), набула концепція креативного обліку, яка передбачає можливість здійснення маневрування обліковими методами з метою одержання бажаних показників фінансової звітності, зокрема і за допомогою інструментів облікової політики. Однак, креативний облік не завжди передбачає здійснення діяльності в межах чинного облікового законодавства. В окремих випадках передбачається його порушення з метою уявлення одержаних результатів. Внаслідок цього вважаємо, що на відміну від креативного обліку, лише облікова політика може бути дієвим і законним обліковим інструментом, що потрібно використовувати у сучасних умовах розвитку ринкової економіки для підвищення ефективності реалізації обраної підприємством стратегії.

На сьогодні існує значна кількість варіантів розробки обліково-аналітичного забезпечення

стратегічного управління підприємством, однак не всі з них передбачають використання як основи стратегічно орієнтовану систему обліку. До того ж не всі дослідники пропонують концепцію розвитку стратегічного обліку у вигляді певної системи або моделі, що значно полегшило б її практичне впровадження в умовах застосування сучасних інформаційних систем і технологій.

З метою забезпечення задоволення управлінських потреб щодо інформаційного супроводу процесу формування, реалізації і моніторингу стратегій підприємства пропонуємо використовувати корпоративну стратегічну обліково-аналітичну систему. Алгоритм вибору корпоративної стратегічної обліково-аналітичної системи із існуючих альтернатив на основі врахування управлінських потреб представлено в табл. 2.

Таблиця 2

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

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

Джерело: сформовано автором.

Важливим є аналіз взаємодії стратегічних облікових підсистем з іншими інформаційними системами у складі корпоративної стратегічної обліково-аналітичної системи з метою визначення їх предметної сфери, розмежування функцій та встановлення міжсистемних взаємозв'язків. Авторське бачення бажаного стану такої системи наведено на рис. 3.

Пропонована структура корпоративної стратегічної обліково-аналітичної системи охоплює ті основні елементи, що є основою обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту підприємства, розвитку яких повинна бути приділена основна увага: підсистема стратегічного фінансового обліку, підсистема

стратегічного управлінського обліку та стратегічна аналітична система.

Запропонована система (рис. 3) може бути застосована на великих підприємствах та об'єднаннях підприємств, які використовують сучасні корпоративні інформаційні системи не нижче ERP-класу, що створює можливості для ефективного впровадження стратегічного облікового інструментарію. В окремих випадках набір елементів системи при її практичному впровадженні може бути звужений залежно від рівня розвитку системи стратегічного менеджменту підприємства.

Порядок відбору елементів такої системи конкретизує М.С. Пушкар, беручи за основу масштаб матеріальних систем. Зокрема, на думку вченого,

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

метагіперсистемне вимірювання міри впливу певної системи на результативність функціонування метагіперсистеми (обов'язковість ведення стратегічного обліку) [5, с. 163].

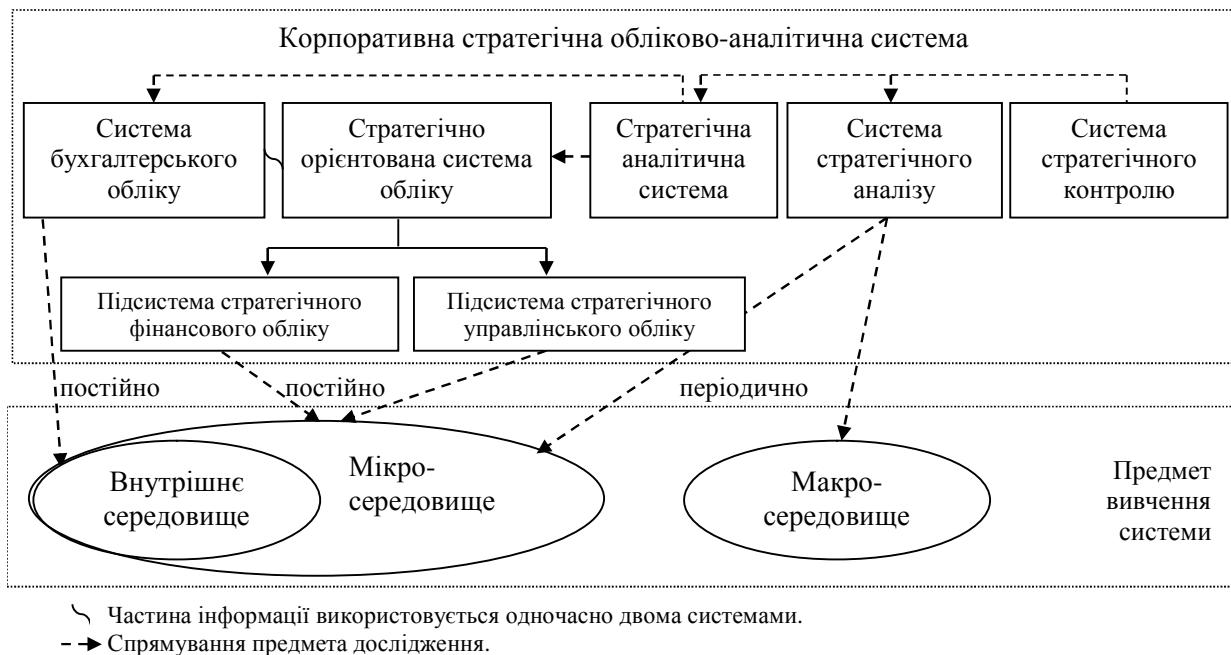


Рис. 3. Структура корпоративної стратегічної обліково-аналітичної системи підприємства
Джерело: сформовано автором.

У складі корпоративної стратегічної обліково-аналітичної системи виділено дві аналітичні підсистеми – систему стратегічного аналізу та стратегічну аналітичну систему, без ефективної роботи яких впровадження дієвої системи стратегічного менеджменту на підприємстві є неможливим. Як зазначає Н.Н. Хахонова, інтеграція в рамках однієї системи обліково-аналітичного забезпечення одночасно двох підходів – бухгалтерського та аналітичного – дозволяє сформувати достовірну (реалістичну) інформацію стратегічного характеру, яка буде базою для розробки стратегічних управлінських рішень та їх своєчасного коригування за необхідності [6, с. 9].

Система стратегічного аналізу передбачає моніторинг зв'язків підприємства з її зовнішнім середовищем. Якщо для аналізу внутрішнього середовища вона використовує облікові дані, то для аналізу зовнішнього середовища підприємства застосовуються власні, позаоблікові методи (SWOT, PEST, «5 сил Портера» тощо).

Для забезпечення аналітичного супроводу прийняття стратегічних управлінських рішень на основі облікової інформації стратегічного типу, що генерується підсистемами стратегічного фінансового та стратегічного управлінського обліку, доцільно виділити стратегічну аналітичну систему, яка дозволить усунути існуючі недоліки системи стратегічного аналізу та доповнити її новими аналітичними показниками, що

використовуватимуться в процесі формулювання, розробки, вибору, реалізації, моніторингу та контролю виконання обраної стратегії.

Одночасне використання системи стратегічного аналізу та стратегічної аналітичної системи на підприємстві дозволить створити необхідні передумови для підвищення ефективності процесу прийняття стратегічних управлінських рішень на основі використання стратегічної облікової та позаоблікової інформації.

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

Висновки. Застосування корпоративної стратегічної обліково-аналітичної системи дозволить забезпечувати надання інформації про внутрішнє середовище підприємства у всіх доцільних аспектах (наприклад, у розрізі ланцюга цінностей), часових вимірах (минулому і майбутньому), а також забезпечувати збір і обробку максимально можливого обсягу інформації про зовнішнє середовище. При цьому слід враховувати, що облікова система ніколи

не зможе забезпечити збір повної інформації про постійні зміни невідконтрольного менеджерам зовнішнього середовища, тому облікова інформація при прийнятті стратегічних рішень має бути доповнена інформацією з інших інформаційних систем, зокрема, системи стратегічного аналізу.

Таким чином, оптимальна структура корпоративної стратегічної обліково-аналітичної системи підприємства повинна містити систему бухгалтерського обліку, підсистему стратегічного фінансового обліку та стратегічного управлінського обліку, системи економічного і стратегічного аналізу та стратегічного контролю.

Основними організаційно-методологічними напрямками розвитку корпоративної стратегічної обліково-аналітичної системи підприємства доцільно вважати наступні: 1) моніторинг зростаючих потреб користувачів в обліковій інформації стратегічного характеру, що використовується для аналізу стратегічного розвитку підприємства; 2) аналіз недоліків системи традиційного фінансового обліку на основі визначення невідповідності потребам стратегічного менеджменту та адекватне удосконалення його теоретико-методологічних засад; 3) удосконалення системи стратегічного управлінського обліку на основі врахування фундаментальних теоретико-методологічних засад концепції стратегічного менеджменту (стратегічне позиціонування, ланцюжки цінностей тощо); 4) розробка теоретичних, методологічних і організаційних параметрів стратегічної аналітичної системи підприємства, що функціонуватиме на основі використання облікової інформації стратегічного характеру; 5) удосконалення системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного аналізу та стратегічного контролю з урахуванням специфіки розвитку сучасних економічних систем; 6) генерування системи показників стратегічного розвитку підприємства адекватно наявних конкурентних переваг, стратегічного позиціонування, визначених стратегічних цілей, візії та стратегічного бачення бізнесу.

4 Список використаних джерел

1. Ансофф И. Новая корпоративная стратегия. СПб.: Питер Ком, 1999. 416 с.
2. Джонсон Дж., Шоулз К., Уиттингтон Р. Корпоративная стратегия. Теория и практика. [7-е изд.]. М.: Изд. дом «Вильямс», 2007. 800 с.
3. Друри К. Управленческий и производственный учет. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. 1071 с.
4. Мінцберг Г. Зліт і падіння стратегічного планування. К.: Вид-во Олексія Капусти, 2008. 412 с.
5. Пушкар М. Сутність інтелектуалізації облікової системи та структура інформаційних ресурсів підприємства. *Вісник ТНЕУ*. 2008. № 2. С. 160-168.

6. Хахонова Н. Н. Разработка системы учетно-аналитического обеспечения стратегического управления денежными потоками коммерческих организаций. *Финансы и учет*. 2013. № 1 (19). С. 8-11.

7. Black E. L., Sellers K. F., Manly T. S. Creative accounting using asset sales: An international study of countries allowing noncurrent asset revaluation. *Journal of Business Finance and Accounting*. 1998. Vol. 25 (9). P. 1287-1317.

8. 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.

9. Gowthorpe C., Amat O. Creative accounting: Some ethical issues of macro- and micro-manipulation. *Journal of Business Ethics*. 2005. Vol. 57, No 1. P. 55-64

10. Ward K. Strategic management accounting. Routledge, 2012 307 p.

4 References

1. Ansoff, I. (1999). *Novaia korporatyvnaia stratehiya [New corporate strategy]*. Sankt-Peterburg: Pyter Kom.
2. Dzhonson, Dzh., Shoulz, K., Uittinhton, R. (2007). *Korporatyvnaia stratehiya. Teoriya i praktika [Corporate strategy. Theory and practice]*. (7th ed.). Moskva: Izd. dom «Viliams».
3. Druri, K. (2005). *Upravlencheskyi i proizvodstvennyi uchet [Managerial and production accounting]*. Moskva: YuNITI-DANA.
4. Mintsberh, H. (2008). *Zlit i padinnia stratehichnoho planuvannia [The ups and downs of strategic planning]*. Kyiv: Vyd-vo Olexsiii Kapustys.
5. Pushkar, M. (2008). *Sutnist intelektualizatsii oblikovoi systemy ta struktura informatsiinykh resursiv pidpriemstva [The essence of accounting system intellectualization and structure of information resources of the enterprise]*. *Visnyk TNEU*, (2), 160-168.
6. Khakhonova, N. N. (2013). *Razrabotka sistemy uchetno-analicheskoho obespecheniya stratehicheskoho upravleniya denezhnymi potokami kommercheskikh orhanizatsiy [Development of a system of accounting and analytical support for strategic cash flow management of commercial organizations]*. *Finansy i uchet*, 1(19), 8-11.
7. Black, E. L., Sellers, K. F., Manly, T. S. (1998). *Creative accounting using asset sales: An international study of countries allowing noncurrent asset revaluation*. *Journal of Business Finance and Accounting*, Vol. 25 (9), 1287-1317.
8. Ghosh, S. (2010). *Creative accounting: A fraudulent practice leading to corporate collapses*. *Research and Practice in Social Sciences*, Vol. 6 (1), 1-15.
9. Gowthorpe, C., Amat, O. (2005). *Creative accounting: Some ethical issues of macro- and micro-manipulation*. *Journal of Business Ethics*, Vol. 57, (1), 55-64.
10. Ward, K. (2012). *Strategic management accounting*. Routledge.