

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

БОРОВЕЦЬ Маріан Сергійович

**Стратегічна обліково-аналітична система
підприємства / Strategic accounting and analytical system
of the enterprise**

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

Кваліфікаційна робота

Виконав студент групи
ОБАМ-21
М. С. Боровець

Науковий керівник:
д. е. н., доцент Царук В. Ю.

Кваліфікаційну роботу допущено
до захисту:
"___" _____ 20__ р.

Завідувач кафедри

ТЕРНОПІЛЬ - 2023

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. КОНЦЕПТУАЛЬНІ АСПЕКТИ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТРАТЕГІЧНОГО МЕНЕДЖМЕНТУ	6
1.1. Систематизація запитів стратегічного управління до обліково-аналітичного супроводу діяльності підприємства	6
1.2. Генерування обраними стратегіями специфіки обліково-аналітичного забезпечення системи управління	11
1.3. Модернізація концептуальних параметрів бухгалтерського обліку стосовно вимог стратегічного менеджменту	15
Висновки до розділу 1	19
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ ОБЛІКОВОГО СУПРОВОДУ СИСТЕМИ СТРАТЕГІЧНОГО МЕНЕДЖМЕНТУ ..	20
2.1. Позиціонування, теоретичні основи, характерні риси і типи стратегічного обліку	20
2.2. Застосування основних організаційно-методичних принципів стратегічного обліку	25
2.3. Передумови застосування, методологія й особливості стратегічного обліку	30
Висновки до розділу 2	36
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ АНАЛІТИЧНОГО СУПРОВОДУ СИСТЕМИ СТРАТЕГІЧНОГО МЕНЕДЖМЕНТУ ..	37
3.1. Визначальні характеристики аналітичного супроводу стратегічного управління	37
3.2. Переорієнтація класичної моделі фінансового аналізу в стратегічно орієнтовану	42
3.3. Удосконалення і підвищення ефективності фінансової аналітики стратегічних звітних показників	45
Висновки до розділу 3	47
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	49
ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	54

ВСТУП

Актуальність теми. Сучасні вектори, викликані загостренням глобальної конкуренції в бізнес-діяльності, збільшенням технологічних можливостей і динамізму, а в деяких випадках бізнес-турбулентністю, а також впливом нестабільних стратегічних орієнтирів, викликали концептуальний перегляд традиційних підходів до управління бізнесом.

Адаптація до вимог Четвертої промислової революції та гіпердинамічні зрушення в параметрах технологічної та фінансової діяльності мають стати домінантою сучасних українських підприємств, чого можна досягти лише за умов впровадження складних обліково-аналітичних систем, заснованих на наукових розробках. Тому базова концептуальна траєкторія модернізації стратегічного менеджменту повинна демонструвати інтелектуальність теоретичного генерування та практичної реалізації обсягу обліково-аналітичних інновацій для формування новітніх методологічних засобів обробки стратегічної змістової інформації, на користь забезпечення систем фінансового обліку, управлінського обліку та економічного аналізу.

Вивчення наукової літератури з питань обліку та аналітичного забезпечення систем управління свідчить про відсутність комплексних рішень щодо створення інформаційних масивів для потреб стратегічного управління.

Наукові праці М. Бромвіча, Р. Бруханського, В. Жука Г. Кірейцева, І. Криштопи, Я. Крупки, С. Легенчука, А. Пилипенка, Л. Пилипенка, М. Пушкар, П. Пулентейла, Б. Раяна, І. Спільник, К. Уорда, В. Царука, А. Шайкана, Я. Шанка, В. Ярощука акцентують увагу на основних теоріях і методах обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління.

Моніторинг прикладних практик стратегічного управління в Україні дозволив виявити відсутність якісної та комплексної інформаційної бази для прийняття стратегічних управлінських рішень. Переважна більшість підприємств взагалі не генерує стратегічну облікову інформацію. Модернізація традиційних систем менеджменту українських підприємств

потребує стратегічно орієнтованого підходу та розробки комплексної моделі бухгалтерського обліку та стратегічного аналізу для потреб менеджменту.

Мета і завдання дослідження. Метою виконання кваліфікаційної роботи є науково-теоретичне дослідження концептуальних параметрів і організаційно-методичних підходів до побудови обліково-аналітичної системи стратегічного менеджменту.

Досягнення поставленої мети забезпечено вирішенням комплексу окреслених завдань:

- 1) з'ясування концептуальних аспектів обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту;
- 2) систематизація запитів стратегічного управління до обліково-аналітичного супроводу діяльності підприємства;
- 3) диференціація основних організаційно-методичних принципів стратегічного обліку;
- 4) обґрунтування концептуальних параметрів бухгалтерського обліку стосовно вимог стратегічного менеджменту;
- 5) уточнення позиціонування, теоретичних основ, характерних рис і типів стратегічного обліку;
- 6) з'ясування передумов застосування, методології й особливостей стратегічного обліку;
- 7) уточнення визначальних характеристик аналітичного супроводу стратегічного управління;
- 8) трансформація параметрів загальної моделі аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту;
- 9) дослідження напрямів переорієнтації класичної моделі фінансового аналізу в стратегічно орієнтовану;
- 10) критичний аналіз організаційних аспектів аналітичного супроводу системи стратегічного менеджменту
- 11) обґрунтування напрямів удосконалення і підвищення ефективності фінансової аналітики стратегічних звітних показників.

Об'єктом дослідження обрано систему бухгалтерського обліку й економічного аналізу в ТОВ «НС-ЕНЕРЖДІ», с. Зірне Рівненської області з метою її адаптації до потреб стратегічного менеджменту.

Предметом дослідження обрано спектр концептуальних, теоретичних, організаційних і методичних параметрів застосування бухгалтерського обліку й економічного аналізу для налагодження інформаційного забезпечення системи стратегічного управління підприємства.

Методи дослідження. Основою методології дослідження є загальна філософія та обсяг загальнонаукових методів дослідження явищ і процесів в системах обліково-аналітичного забезпечення. Зрідка використовуються логічний, історичний та гносеологічний методи. Взаємозв'язок між системами стратегічного управління та їх обліково-аналітичним забезпеченням встановлювався через системний підхід із використанням системно-структурного підходу для класифікації стратегій. Крім того, методи аналізу, синтезу, індукції, дедукції, абстракції та узагальнення використовувались для вивчення можливостей бухгалтерського обліку та аналітичних систем з точки зору стратегічного управління.

Наукова новизна одержаних результатів зводиться до уточнення окремих теоретичних аспектів і практичних застосувань системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління підприємства, зокрема:

- 1) уточнено концептуальні аспекти обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту та спектр вимог до формування обліково-інформаційних потоків для потреб стратегічного управління;
- 2) систематизовано запити стратегічного управління до обліково-аналітичного супроводу діяльності підприємства;
- 3) уточнено основні теоретичні та організаційно-методичні параметри виділення стратегічного обліку;
- 4) визначено елементи стратегічної аналітичної системи підприємства у взаємозв'язку із підсистемами стратегічного обліку, сформовано структурно-логічну модель стратегічної аналітичної системи;

- 5) обґрунтовано функціональне розмежування стратегічного обліку на дві підсистеми: стратегічного фінансового і стратегічного управлінського;
- 6) уточнено взаємозв'язок стратегічного управлінського обліку та стратегічного управлінського аналізу.

Практичне значення одержаних результатів. Окремі висновки та пропозиції, отримані в результаті проведеного дослідження, спроможні удосконалити систему обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління підприємства. Практична реалізація пропозицій дозволить мінімізувати спектр проблемних організаційно-методичних ділянок.

Апробація результатів дослідження. Базові концептуальні аспекти проведеного дослідження, окремі науково-теоретичні положення, основні висновки і частина практичних пропозицій обговорені під час проведення двох наукових заходів:

XI Національної науково-практичної конференції «Освіта, наука, бізнес: сучасний стан, проблеми та перспективи» (м. Тернопіль, Західноукраїнський національний університет, 10.05.2023 року);

XII Національної науково-практичної конференції «Освіта, наука, бізнес, енергетичні технології: сучасний стан, проблеми та перспективи» (м. Тернопіль, Західноукраїнський національний університет, 16.11.2023 року).

За результатами конференцій опубліковано 2 тези доповідей:

«Теоретичні аспекти обліково-аналітичного забезпечення системи стратегічного управління підприємства»;

«Ідентифікація сутності стратегічного обліку».

РОЗДІЛ 1

КОНЦЕПТУАЛЬНІ АСПЕКТИ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТРАТЕГІЧНОГО МЕНЕДЖМЕНТУ

1.1. Систематизація запитів стратегічного управління до обліково-аналітичного супроводу діяльності підприємства

З метою забезпечення ефективного використання всебічних виробничих та фінансових ресурсів підприємств, сприяння сталому економічному розвитку, необхідно запроваджувати сучасні методи та системи управління. Одним із таких підходів є концепція стратегічного управління, яка дозволяє пов'язати корпоративну стратегію компанії з її організаційними процесами, враховуючи питання зростання та виживання бізнесу.

Дослідженню сучасних дискусійних проблем у обліково-аналітичному супроводі стратегічно орієнтованого менеджменту підприємств присвятив наукові праці Бруханський Р.Ф., який визнає об'єктивною необхідною «диференціацію 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» [11, с. 11].

Вважаємо, що впровадження концепцій стратегічного менеджменту в практику українських підприємств створить необхідні передумови для забезпечення «виживання» в довгостроковій конкурентній боротьбі.

Застосування стратегічного менеджменту в останні роки посилилося процесом глобалізації економічних відносин, інтеграцією України в міжнародне економічне середовище, трансформацією зовнішнього простору корпоративної діяльності, загостренням конкуренції серед підприємців та навіть всередині підприємств.

На нашу думку, серед пріоритетів, які впливають з необхідності створення ефективних систем обліково-аналітичного супроводу стратегічного управління підприємствами, слід виділити наступне (рис. 1.1):

- 1) визначити пріоритети та вектори обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління підприємствами України;
- 2) провести огляд основних вимог до систем обліку та інформаційного забезпечення, що формуються системами стратегічного управління;
- 3) сформулювати типову облікову структуру та логічну модель для забезпечення аналітичного забезпечення корпоративного стратегічного управління;
- 4) продемонструвати, як система бухгалтерського обліку компанії адаптується до вимог стратегічного управління;
- 5) створити новітні теорії, методи та організаційні вимоги для побудови стратегічно орієнтованих систем інформаційної підтримки операцій підприємства.

Для формування ефективного синтезу обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління вважаємо за необхідне продемонструвати якість облікової інформації. Оскільки визначення поняття «якості інформації» щодо моделей обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту не є чітко сформульованим, ми вважаємо доцільним визначати характеристики якості інформації через набір показників, які забезпечують її найбільш корисне застосування для задоволення потреб стратегічного менеджменту в прийнятті ефективних рішень.

Міжнародні стандарти фінансової звітності регламентують чіткі вимоги до характеристик якості інформації (щодо фінансової звітності):

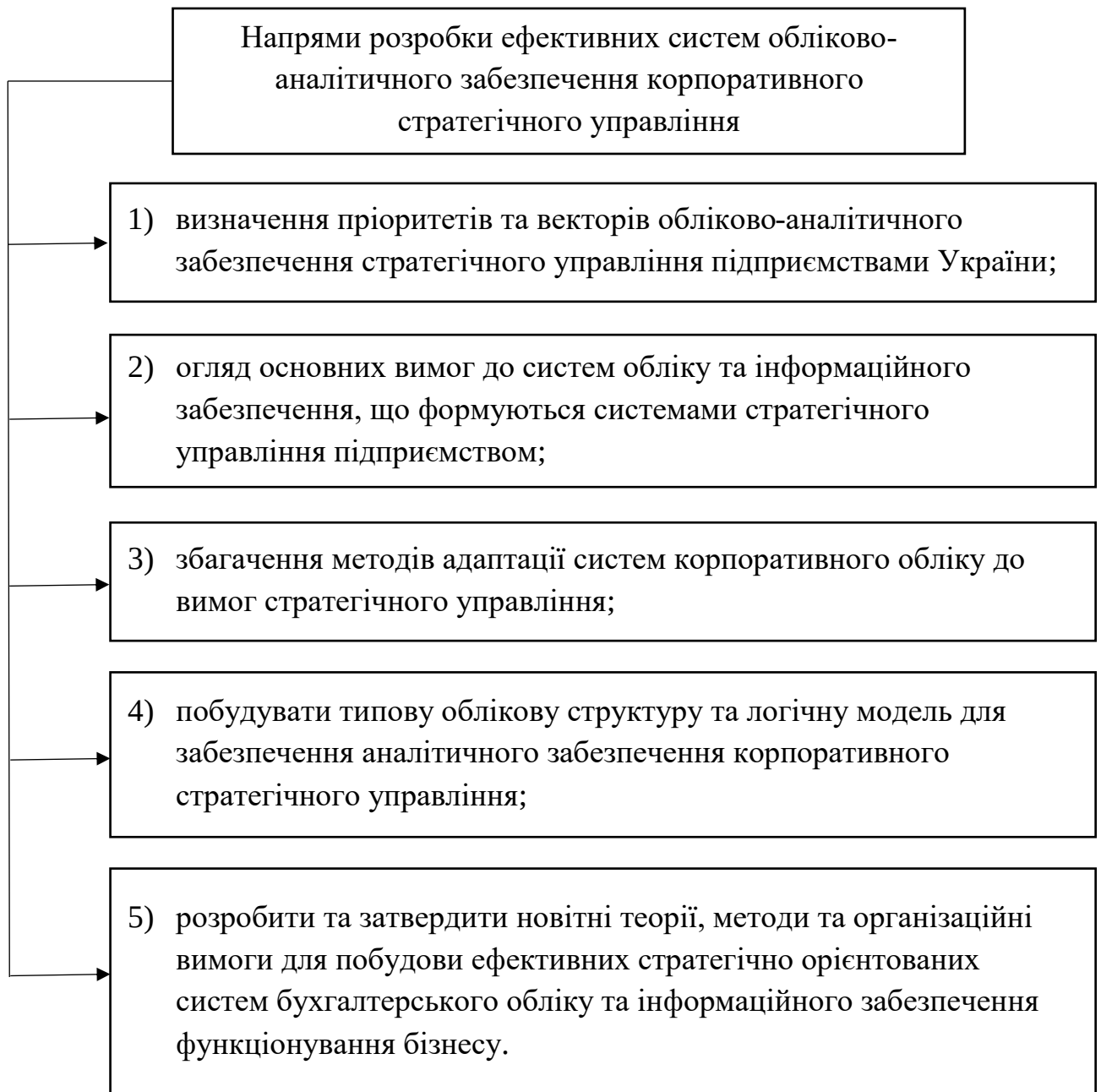


Рис. 1.1. Основні завдання, що зумовлюють необхідність розробки ефективної системи обліку й аналізу стратегічного менеджменту

«reliability – надійність (достовірність)» [32];

«faithfulrepresentation – точне уявлення (представлення)» [32];

«substanceoverform – пріоритет змісту над формою» [32];

«neutrality – нейтральність (неупередженість)» [32];

«prudence – обачність (передбачливість)» [32];

«completeness – повнота (завершеність)» [32];

«relevance – доцільність (релевантність)» [32];

«comparability – порівнянність (зіставність)» [32];

«understandability – зрозумілість» [32].

Дотримання бухгалтерськими організаціями цих вимог, безумовно, сприятиме підвищенню якісних характеристик облікової інформації для прийняття управлінських рішень зацікавленими користувачами.

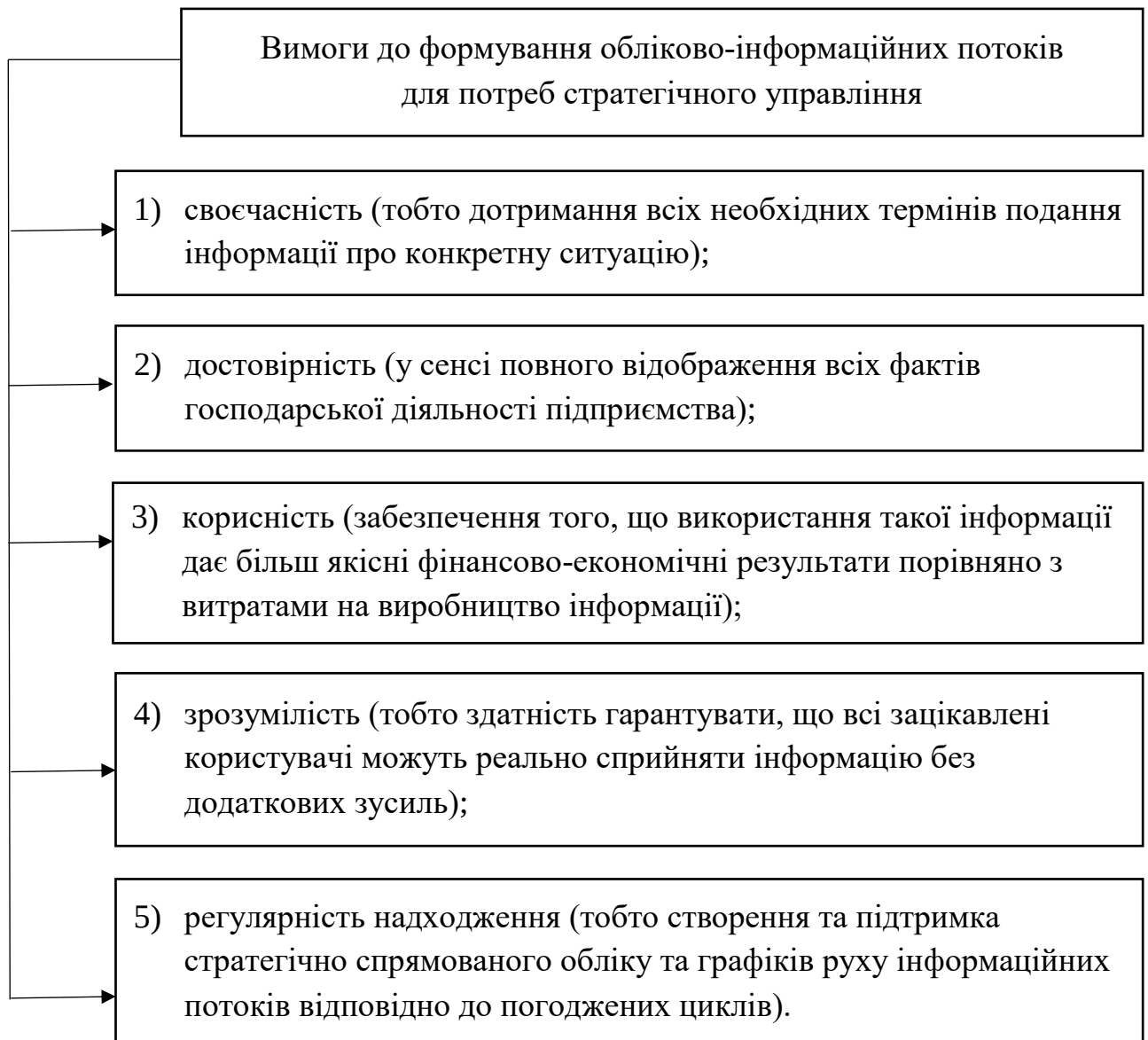


Рис. 1.2. Структуризація типових запитів стратегічного управління при формуванні обліково-інформаційних потоків даних

Проте ми вважаємо, що характеристики облікової інформації, викладені в Міжнародних стандартах фінансової звітності, стосуються передусім оперативного (тобто, тактичного) управління та не враховують специфіки стратегічного управління, яке набуває поширення в сучасних умовах.

Характерне коло облікової інформації має бути уточнено, виходячи з визначеної сутності та мети стратегічного управління.

Проведені дослідження проф. Р.Ф. Бруханського, проф. С.Ф. Легенчука, проф. Л. Пилипенка, проф. П. Пуцнтейла та інших науковців свідчать, що в переважній більшості сучасних українських підприємств присутні фактори, які знижують ефективність раціональності управлінських рішень за стратегічними напрямками, які безпосередньо пов'язані з обліково-аналітичними системами забезпечення 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» [11, с. 14].

Формування обліково-інформаційних потоків, необхідних для стратегічного управління, має враховувати такі вимоги:

1) своєчасність (тобто дотримання всіх необхідних термінів подання інформації про конкретну ситуацію);

2) достовірність (у сенсі повного відображення всіх фактів господарської діяльності підприємства);

3) корисність (забезпечення того, що використання такої інформації дає більш якісні фінансово-економічні результати порівняно з витратами на виробництво інформації);

4) зрозумілість (тобто здатність гарантувати, що всі зацікавлені користувачі можуть реально сприйняти інформацію без додаткових зусиль);

5) регулярність надходження (тобто створення та підтримка стратегічно спрямованого обліку та графіків руху інформаційних потоків відповідно до погоджених циклів).

Вважаємо, що більшість проблем в обліково-аналітичному забезпеченні процесів прийняття стратегічних управлінських рішень в основному зумовлені недосконалістю структури корпоративних інформаційних баз, типова модель яких зводиться до формальної інтеграції корпоративними менеджерами.

1.2. Генерування обраними стратегіями специфіки обліково-аналітичного забезпечення системи управління

Перед створенням ефективної та адекватної системи обліково-аналітичного забезпечення корпоративного стратегічного управління необхідно розробити наукову методику систематизації існуючого методу стратегічної класифікації.

На жаль, результати наукових досліджень свідчать про те, що вчені не мають єдиної та загальновизнаної методики класифікації стратегій, що у свою чергу заважає побудові єдиної системи уявлень про види та типи стратегій, що буде заважати успішному розвитку.

Наприклад, проф. 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» [2, с. 197].

А от, приміром, Божко С.М. і Колесник В.М. виділяють такі бізнес-стратегії у функціонуванні підприємств: «стратегія подальшого розвитку; стратегія стабілізації; стратегія скорочення» [29].

Для майбутнього напрямку проведення наукових досліджень Божко С.М. і Колесник В.М. вказують «розробку спектру функціональних стратегій діяльності підприємств, сформовану на основі запропонованої ними класифікації бізнес-стратегій» [29].

Бруханський Р.Ф. стверджує, 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» [11, с. 52].

А от, при цьому, Шанк Дж. та Говіндараджан В. (за посиланням на результати дослідження Бруханського Р.Ф.) «залежно від основних стратегічних акцентів (диференціація продукції та лідерство на основі витрат) визначили відмінності в управлінні витратами, що зумовлені існуючими відмінностями між стратегіями» [11, с. 52].

Тобто, залежно від типу обраної стратегії змінюватиметься набір інформаційних моделей, необхідних для розробки, впровадження та моніторингу виконання стратегії, що потребуватиме окремого підходу до розробки стратегічного управління або обліково-аналітичного забезпечення типу стратегії.

Крім того, різні типи стратегічних рішень приймаються за різними інформаційними моделями, що призводить до різного сприйняття системи бухгалтерського обліку, яка має сприяти досягненню конкретних цілей та впровадженню стандартів бухгалтерського обліку.

Хоча найвищим рівнем стратегії є корпоративна, яка стосується всього підприємства, дослідники розглядають її крізь призму бізнес-стратегії, яка стосується діяльності стратегічних бізнес-одиниць - вони виробляють

продукцію одного типу підрозділу, можуть розробляти власні продукти та власну конкурентну стратегію. Наприклад, як зазначають Дж. Джонсон, Ч. Шоулз і Р. Віттінгтон, реалізація корпоративної стратегії може додати цінність кожній частині (бізнес-одиниці) організації.

Таким чином, корпоративна стратегія описує підхід до управління набором (портфелем) стратегічних бізнес-одиниць, враховуючи низку дій і заходів, спрямованих на оптимізацію цих бізнес-одиниць і загалом підвищення конкурентної переваги підприємства.

Таблиця 1.1

Тривимірна модель групування стратегій на основі
використання теорії стратегічного управління

№	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

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

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

Корпоративна стратегія - це набір бізнес-стратегій, пов'язаних з управлінням окремими стратегічними бізнес-одиницями, які взаємодіють з відповідними стратегічними бізнес-сферами.

Уорд К. з цього приводу робить висновок, що «за відсутності суттєвих відмінностей між корпоративною стратегією та конкурентною (бізнес-стратегією) немає очевидних причин для надання різної фінансової інформації, необхідної для реалізації» [67].

Таким чином, для того, щоб ефективно сформулювати та реалізувати корпоративну та операційну стратегію компанії, як стратегічні бізнес-одиниці, так і стратегічні бізнес-сфери потребують однакової фінансової інформації. Отже, для створення системи інформаційного забезпечення прийняття корпоративних стратегічних рішень необхідно створити відповідні системи обліково-аналітичного забезпечення управління стратегічними бізнес-одиницями та суміжними стратегічними бізнес-сферами.

Функціональна стратегія повинна розглядатися як план управління окремими видами діяльності в рамках конкретної стратегічної бізнес-одиниці (що включає виробництво, маркетинг, збут, дослідження, управління персоналом, фінанси, інформаційне забезпечення). Потрібно врахувати те, що функціональні стратегії ідентифікуються як функціональні елементи бізнес-стратегії, вони також позиціонуватимуться як один із елементів систем підтримки в масштабах підприємства для генерації стратегічних управлінських рішень.

1.3. Модернізація концептуальних параметрів бухгалтерського обліку стосовно вимог стратегічного менеджменту

Діяльність будь-якого підприємства реалізується через безперервний вплив підсистеми управління на кероване підприємство (шляхом прийняття управлінських рішень). Прийняття управлінських рішень на всіх рівнях підприємства вимагає створення інформаційної системи управління як системи інформаційної підтримки процесу управління підприємством, щоб допомогти менеджерам безпосередньо здійснювати формулювання проекту, приймати рішення, контролювати виконання всіх процесів.

Однією з основних складових інформаційної системи управління підприємством є бухгалтерський облік, який безперервно, безперебійно та фіксовано відображає факти господарського життя, що відбуваються у внутрішньому середовищі підприємства. Його основна мета – задовольняти мінливі потреби користувачів облікової інформації, особливо потреби управління підприємством.

Основні етапи бухгалтерського обліку – збір, накопичення, обробка та передача – повинні бути організовані в бізнесі, щоб забезпечити виконання всіх необхідних управлінських вимог і надання високоякісної, актуальної та прозорої облікової інформації для прийняття управлінських рішень.

Оскільки вимоги до управління змінюються, загальні зміни в системах управління підприємствами вимагають також відповідних змін у системах бухгалтерського обліку для усунення відмінностей між системами управління підприємствами та їх системами інформаційного забезпечення.

Таким чином, поява нових методологічних інструментів як частини системи бухгалтерського обліку, таких як методи обліку справедливої вартості активів і зобов'язань, є відповіддю на зміни в способах управління бізнесом і зростаючі вимоги до управління.

Реалізацію вказаних змін доцільно вважати невід'ємною рисою бухгалтерського обліку як науки, а одним із її завдань є забезпечення постійної

ефективної реалізації облікової функції, зокрема надання облікової інформації керівництву.

Сьогодні система управління сучасними підприємствами зазнала серйозних змін у порівнянні з системою управління 1960-х років і раніше. Результати господарської діяльності залежать від великої кількості внутрішніх і зовнішніх факторів, і для ефективного управління цими факторами підприємствам необхідно створити відповідні інформаційні системи управління.

Виникнення цього підходу пов'язане з публікацією праць А. Чандлера, К. Ендрюса та І. Ансоффа, в яких вперше теоретично продемонстровано теоретичні аспекти стратегічного управління.

Якщо до 1960-х років системи управління підприємством в основному були орієнтовані на внутрішнє середовище, то після 1960-х років важливу роль в управлінні стала відігравати наявність інформації про зовнішнє середовище підприємства. З тих пір з'явилися різні системи управління бізнесом, які використовують моделі стратегічного (зовнішнього) планування.

Поява стратегічних систем управління підприємством є одним із факторів подальшого розвитку цієї системи.

Для вирішення проблеми побудови обліково-аналітичної підтримки необхідно провести зміни на рівні теорії та практики бухгалтерського обліку – налагодити ефективний механізм отримання, надання та інтерпретації стратегічної облікової інформації в корпоративному управлінні.

Еволюція бухгалтерського обліку з 1960-х років у бік формування стратегічно орієнтованих систем бухгалтерського обліку пов'язана з переходом до парадигми 1 – сучасної парадигми управління, яка передбачає зміщення акценту з тактичних систем управління на стратегічні (рис. 1.3). Таким чином формується розширена парадигма управління.

Традиційні інформаційні системи, такі як бухгалтерський облік, зазнають найбільш фундаментальних змін при переході до нової парадигми управління, особливо в наступних аспектах:



Рис. 1.3. Розвиток і співіснування системи бухгалтерського обліку і системи управління підприємства при трансформації управлінської парадигми (розширеної)

1) основною зміною є процедура обчислення собівартості, яку слід розрахувати. Підприємство варто розглядати як комплексний бізнес-процес (за обсягом економічної діяльності), а не як окремий бізнес-процес підприємства;

2) для забезпечення конкурентоспроможності підприємства в глобальному середовищі необхідно розуміти розміри витрат на елементи економічного ланцюга та діяти відповідно до отриманої інформації;

3) необхідно встановити систему мережевого обліку для забезпечення ефективного забезпечення економічного ланцюга інформацією про вартість;

4) необхідні чотири набори діагностичних інструментів для забезпечення інформаційної підтримки для процесу створення матеріальних

продуктів: базова фінансова інформація, інформація про базові знання, інформація про продуктивність, інформація про розподіл ресурсів;

5) створення зовнішньої системи генерування обліково-аналітичної інформації підприємства.

Однак, за переконанням проф. Бруханського Р.Ф., «на даному етапі розвитку концепції стратегічного обліку зарано говорити про формування стратегічної парадигми бухгалтерського обліку» [11, с. 65].

Розвиток парадигми стратегічного обліку має базуватися не лише на розробках у галузі теорії підприємства, 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 будуть узгоджені з сучасними тенденціями функціонування економічних систем в умовах глобалізації.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

1. З метою забезпечення ефективного використання обсягів виробництва та фінансових ресурсів підприємства та сприяння сталому економічному розвитку необхідно запроваджувати сучасні методи та управлінські системи. Одним із таких підходів є концепція стратегічного управління, яка дозволяє пов'язати корпоративну стратегію компанії з її організаційними процесами, враховуючи питання зростання та «виживання» компанії.

2. Більшість проблем в обліково-аналітичному забезпеченні процесу прийняття стратегічних управлінських рішень в основному зумовлені недосконалістю структури інформаційної бази підприємства, типова модель якої обмежується формою традиційної інтеграції джерел облікової інформації, наданих менеджерами.

3. Пріоритетами, які впливають з необхідності створення ефективної системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління підприємствами, слід розглянути: 1) визначення пріоритетів і векторів обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління підприємствами в Україні; 2) вплив системи стратегічного управління на систему інформаційного забезпечення; 3) продемонструвати метод адаптації системи бухгалтерського обліку компанії до вимог стратегічного управління; 4) сформулювати типову структуру бухгалтерського обліку та логічну модель для забезпечення аналітичної підтримки корпоративного стратегічного управління.

4. Розробка інноваційних парадигм стратегічного обліку, які враховують зміни у зовнішньому середовищі, сприятиме вдосконаленню теоретичних засад систем стратегічного менеджменту та його обліково-аналітичного забезпечення, які будуть відповідати вимогам сучасних економічних систем в глобалізаційному просторі.

5. Формування обліково-інформаційних потоків, необхідних для стратегічного управління, має враховувати такі вимоги: 1) своєчасність (тобто

дотримання всіх необхідних термінів подання інформації про конкретну ситуацію); 2) достовірність (у сенсі повного відображення всіх фактів господарської діяльності підприємства); 3) корисність (забезпечення того, що використання такої інформації дає більш якісні фінансово-економічні результати порівняно з витратами на виробництво інформації); 4) зрозумілість (тобто здатність гарантувати, що всі зацікавлені користувачі можуть реально сприйняти інформацію без додаткових зусиль); 5) регулярність надходження (тобто створення та підтримка стратегічно спрямованого обліку та графіків руху інформаційних потоків відповідно до погоджених циклів).

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ ОБЛІКОВОГО СУПРОВОДУ СИСТЕМИ СТРАТЕГІЧНОГО МЕНЕДЖМЕНТУ

2.1. Позиціонування, теоретичні основи, характерні риси і типи стратегічного обліку

Виникнення та визнання нових елементів у середовищі наукового пізнання переважно відбувається поступово шляхом подолання існуючих стереотипів і догм, і це повинно бути результатом викладу логічних теоретичних концепцій та емпіричної перевірки запропонованих ідей. Реконструкція системи наукових знань є дуже тривалим процесом, а в окремих випадках вимагає залучення групи вчених-однодумців, які б лобіювали свій статус у науковому співтоваристві.

Подібна ситуація характеризує стратегічний облік як самостійний носій облікових досліджень в Україні. Порівняно з початком 2000-х років, коли почали з'являтися перші публікації на цю тему, коли розпочалось дослідження стратегічного обліку, сьогодні можна говорити про період, який частково зазнав краху через побоювання щодо розгляду стратегічного обліку як виду обліку.

В Україні сьогодні досить критичне ставлення до виокремлення стратегічного обліку як одного з видів обліку. Таку тенденцію можна спостерігати в працях багатьох вітчизняних вчених.

Приміром, за переконанням проф. 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 вважати, що головне занепокоєння Валуєва Б.В. полягає в тому, що «стратегічний облік» є не одним із видів бухгалтерського обліку, а лише

одним з напрямів виду бухгалтерського обліку, що включає питання бухгалтерського та інформаційного забезпечення, які формують стратегічний облік.

Ідею виділення стратегічного обліку як окремого самостійного виду підтримує Сльозко Т.М., оскільки за її переконанням «облікова система ніколи не охоплювала ані стратегічного планування, ані контролінгу» [46, с. 187].

А от Пушкар М.С. у даній ситуації 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» [42, с. 17].

Тому наукові питання щодо позиціонування та визначення ролі стратегічного обліку залишаються невирішеними.

Вважаємо, що концепція стратегічного обліку більшою мірою демонструє функціональну адекватність свого методологічного інструменту – процесу, що забезпечує реалізацію корпоративної стратегії. Цей процес охоплює не тільки інформаційне забезпечення процесу прийняття стратегічних рішень (за описом Б. І. Валуєва), який є лише одним із етапів стратегічного управління, але й включає розробку, реалізацію та впровадження.

Отже, стратегічний облік, як окремий функціональний напрямок бухгалтерського обліку, може бути застосований до всіх видів обліку, які містять його методологічний інструментарій. Свідченням можливості використання стратегічного обліку в складі різних видів обліку є існування різних видів стратегій, які значною мірою пов'язані з обліковим забезпеченням, на основі якого використовується інформація з певного виду обліку. Наприклад, підприємство може розробити фінансову стратегію, а сховищем інформації буде система фінансового обліку підприємства.

Якщо припустити, що стратегічний облік не розглядається як окремий вид обліку, то логічно визнати, що він не може мати власної методології (тільки для нього). Проте деякі вітчизняні науковці, особливо Криштопа І. І.,

шукають та визначають методи стратегічного обліку та намагаються систематизувати його елементи.

Криштопа І. здійснила моніторинг «підходів дослідників щодо виокремлення методу стратегічного обліку та визначила, що його варто 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» [28, с. 281].

Щодо ідентифікації видів стратегічного обліку, то найпоширенішою точкою зору є розмежування його на фінансовий та управлінський облік. Основна перевага формування комплексної системи стратегічного обліку з двох підсистем (фінансової та управлінської частин) полягає в тому, що облікова інформація може бути сформована як основа для формування вартості підприємства та прийняття рішень щодо управління майном.

За результатами досліджень 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 сформувати 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» [11, с. 82].

Таким чином, формулювання комплексної стратегічної системи бухгалтерського обліку має передусім враховувати стандарти корисності та

доречності облікової інформації та має відповідати найнагальнішим потребам стратегічного управління.

Окремі науковці і не критикують, але і не підтримують концепцію стратегічного обліку та пропонують власні альтернативи, які можуть спиратися уже на існуючі наукові розробки у сфері фінансового та управлінського обліку, або пропонуватись вперше.

Як от, наприклад, Шайкан А. скеровує на «необхідність удосконалення функціональної ролі бухгалтерського обліку в процесі прийняття управлінських стратегічних рішень» [54, с. 124].

Пилипенко А. обґрунтував «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» [35, с. 134].

Представники альтернативних підходів прагнуть удосконалити теоретико-методологічну базу бухгалтерського обліку без істотних змін у його складі, забезпечивши відповідність облікової інформації потребам системи стратегічного управління підприємством.

Автори дають свої рекомендації стосовно удосконалення оцінки об'єктів бухгалтерського обліку, системи бухгалтерської звітності та організаційного порядку фінансово-управлінського обліку підприємств як складових систем інформаційного забезпечення стратегічного управління.

Таким чином, можна зробити висновок, що використання цього альтернативного підходу, хоч і дозволяє частково (для конкретних об'єктів бухгалтерського обліку, окремих видів діяльності) наблизити облікову інформацію до зростаючих потреб стратегічного управління, не налагоджує комплексного обліку.

Узагальнення поглядів науковців стосовно обліково-аналітичного супроводу стратегічного управління здійснив проф. Бруханський Р.Ф.

Згідно проведених наукових досліджень проф. Бруханський Р. Ф. виділяє «три базові групи підходів вітчизняних вчених щодо концептуалізації стратегічного обліку: прихильники концептуального виділення стратегічного обліку (Бруханський Р.Ф., Голов С.Ф., Пушкар М.С.); критики концептуалізації стратегічного обліку (Валуєв Б.І., Гуцайлюк З.В.); представники альтернативного підходу щодо розвитку стратегічно орієнтованого бухгалтерського обліку (Легенчук С.Ф., Пилипенко А.А., Шайкан А.В.)» [11, с. 86].

Загальну модель концепції стратегічного обліку підприємства, яка сформована з використанням переліку фінансових, виробничих й інших операцій і процесів, відображена на рис. 2.1.

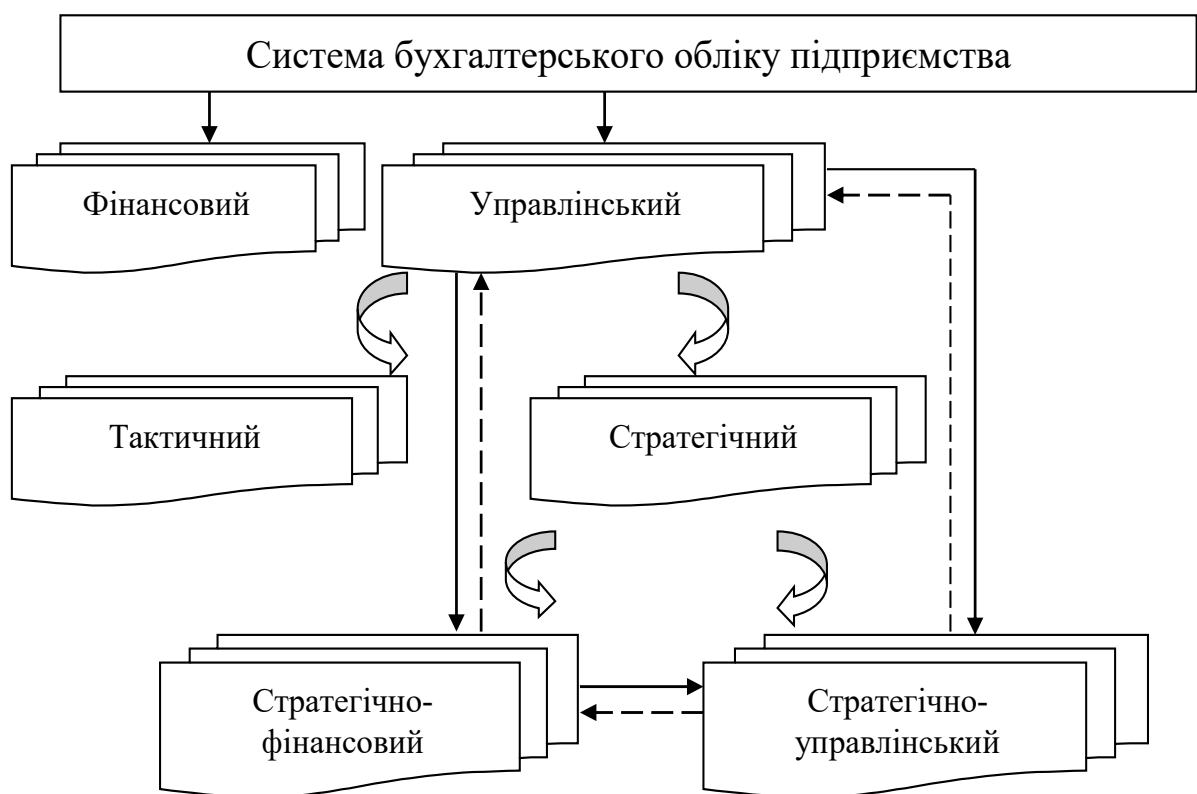


Рис. 2.1. Схема побудови стратегічного обліку на підприємстві

На наше переконання, сформоване за результатами опрацювання значної кількості наукових джерел, єдино можливим варіантом розвитку

подій, який дозволив би створити обліково-аналітичну модель комплексної системи стратегічного менеджменту, є поява концепції стратегічного обліку (в його повному значенні).

2.2. Застосування основних організаційно-методичних принципів стратегічного обліку

На початку ХХІ століття вітчизняні науковці (Бруханський Р., Голов С., Жук В., Корягін М., Моссаковський В., Пушкар М., Сопко В.) провели поглиблений огляд української фахової бухгалтерської літератури. Дослідження вчених були зумовлені наступними причинами:

1. У сучасних умовах бухгалтерський облік перебуває в стадії фундаментальних змін на теоретичному, методологічному та організаційному рівнях, відтак необхідно сформулювати вихідні основи для подальших досліджень – систему провідних ідей і точок зору для подальшого розвитку та застосування на практиці, враховуючи при цьому конкретні умови національної економіки та і кон'юнктуру ринку;

2. В Україні, незважаючи на наявність великої кількості нормативних документів, що регламентують впровадження та організаційні процедури бухгалтерського обліку підприємств, відсутня концептуальна основа як ключовий документ, який може слугувати базовим теоретичним обліком для формування організаційно-методичних положень;

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

Перший етап впровадження стратегічного обліку в практику корпоративної діяльності зводиться до аналізу можливих варіантів його побудови відповідно до конкретних потреб суб'єкта прийняття стратегічних рішень. Сьогодні існує багато варіантів розвитку обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління бізнесом, але не всі вони базуються на

стратегічно орієнтованих системах обліку. Крім того, не всі дослідники запропонували концепцію розвитку стратегічного бухгалтерського обліку у вигляді певної системи чи моделі, яка б суттєво полегшила її практичну реалізацію в умовах використання сучасних інформаційних систем і технологій.

За результатами досліджень Бруханського Р. Ф. «при побудові концепції стратегічного обліку слід враховувати базові теоретичні аспекти 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» [11, с. 138-139].

Мошковська О.А., у процесі дослідження переліку питань з проблематики формування науково-теоретичних основ стратегічного управлінського обліку, виділяє «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» [34, с. 151].

Таким чином, логічною є ідея побудови системи стратегічного обліку та аналізу підприємства для забезпечення потреб управління, впровадження та моніторингу стратегії підприємства.

Необхідно створити систему стратегічного обліку та аналізу підприємства для забезпечення комплексної облікової та інформаційної

підтримки стратегічного управління. Програма повинна включати покращений фінансовий/управлінський облік та аналітичні моделі.

Другий етап розробки концепції стратегічного обліку передбачає проведення аналізу взаємодії підсистеми стратегічного обліку з іншими інформаційними системами, що входять до складу системи стратегічного обліку та бізнес-аналізу, для визначення її предметних областей, визначення функцій та встановлення міжсистемних зв'язків.

На цьому етапі слід розглянути наступні основні елементи, які є основою для забезпечення стратегічного обліку та аналізу підприємства та мають бути орієнтовані на розвиток підприємства, а саме наступних систем: стратегічного управлінського обліку, стратегічного фінансового обліку та стратегічного аналізу.

Поділ двох аналітичних підсистем у складі системи стратегічного обліку та аналізу підприємства слід розглядати як спробу покращити ідентифікацію процесів зовнішнього середовища, які впливають на процес стратегічного управління підприємством.

Необхідність розмежування двох аналітичних підсистем також полягає в тому, що в сучасних швидко мінливих економічних умовах підприємства повинні виживати не «на вимогу», а постійно враховувати зміни зовнішнього середовища. Це пов'язано з тим, що сучасні дослідники підкреслюють важливість таких атрибутів, як гнучкість і адаптацію до зовнішніх факторів.

Формування та обробка обох типів інформації повинна бути організована таким чином, щоб забезпечити підтримку формулювання нових стратегічних варіантів і коригування обраної стратегії. У цьому випадку недостатньо генерувати стратегічну інформацію без урахування деталей використання кінцевим користувачем. Ця інформація повинна бути інтегрована в загальну інформаційну базу компанії та впливати на стратегічні ініціативи компанії під час формування та реалізації стратегії.

Запропонована концепція побудови стратегічного обліку вимагає розробки та впровадження корпоративної системи стратегічного обліку та

аналізу, яка сприймається набором облікових підсистем, а саме: стратегічного фінансового та управлінського обліку, економічного та стратегічного аналізу, а також стратегічного контролю.

Для реалізації стратегічного обліку в умовах реального підприємства необхідно розробити та впровадити систему стратегічного обліку та аналізу підприємства, яка є сукупністю підсистем бухгалтерського обліку, стратегічного фінансового обліку, стратегічного управлінського обліку, економіки та бухгалтерського обліку, стратегічного аналізу, стратегічного контролю.

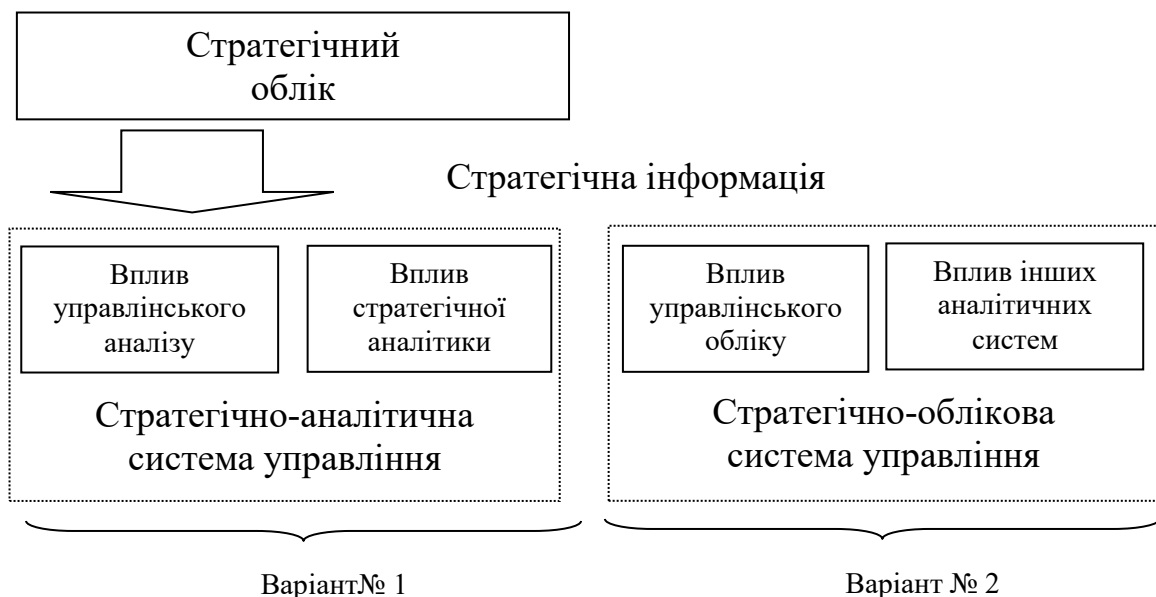


Рис. 2.2. Диференціація варіантів ідентифікації зв'язку стратегічного обліку й аналізу

Основним організаційно-методичним носієм створення системи стратегічного обліку та аналізу підприємства є:

1. Проаналізувати зростаючий попит користувачів на інформацію стратегічного обліку для аналізу стратегічного розвитку підприємств;
2. На основі виявлення невідповідностей стратегічним потребам управління комплексно вдосконалити його теоретико-методичну основу та проаналізувати недоліки системи фінансового обліку;

3. Удосконалити підсистему стратегічного управлінського обліку на основі врахування основних теоретико-методологічних засад концепцій стратегічного управління (стратегічне позиціонування, ланцюг створення вартості тощо);

4. Розробити теоретичні, методологічні та організаційні основи системи стратегічного аналізу бізнесу, яка функціонуватиме на основі використання інформації стратегічного обліку;

5. У поєднанні з характеристиками розвитку сучасної економічної системи вдосконалити систему підтримки обліку та аналізу для стратегічного аналізу та стратегічного контролю;

6. Розробити систему показників стратегічного розвитку підприємства на основі наявних конкурентних переваг підприємства, стратегічної позиції, чітких стратегічних цілей, місії та стратегічного бачення.

2.3. Передумови застосування, методологія й особливості стратегічного обліку

В сучасних умовах розвитку ринкової економіки впровадження стратегічного обліку стає все більш актуальним, оскільки необхідно надавати облікову інформацію щодо оцінки можливих сценаріїв, вибору стратегічного управлінського рішення з наявних альтернатив. У все більш динамічній економічній та бізнес-системі ми повинні мати можливість ефективно змінювати наші цілі та стратегії відповідно до змін у зовнішньому середовищі.

Виконання цих завдань головним чином має забезпечуватися системою бухгалтерського обліку як найдосконалішою інформаційною технологією, що підтримує функціонування бізнес-процесів. Облік доцільно сприймати як найбільш надійну систему генерування інформації.

Сьогодні фінансовий облік повинен не тільки достовірно та всебічно висвітлювати ретроспективні аспекти діяльності підприємства, а й забезпечувати ефективну реалізацію стратегії підприємства (реалізацію

стратегії та реалізацію стратегічних заходів, а також адаптацію стратегії підприємства та забезпечення його ресурсами) та його засоби контролю, включаючи оцінку ефективності отримання результатів за запланованими показниками, забезпечувати узгодження наявних ресурсів з найбільш ефективними стратегічними варіантами використання, мінімізуючи при цьому витрати на бізнес-операції (трансакційні витрати).

Формування стратегічної облікової інформації має виняткове значення в управлінні сучасним підприємством, особливо системою управління стратегічним фінансовим потенціалом, орієнтованою на довгострокове зростання прибутковості підприємства відносно його конкурентів. Система також повинна включати параметри, що забезпечують перспективи майбутньої фінансової діяльності та розвитку фінансових процесів під впливом змін зовнішнього середовища.

Щоб задовольнити існуючі потреби користувачів у стратегічній обліковій інформації, створеній системами фінансового обліку, необхідно розробити таку систему, щоб забезпечити виконання обох вимог:

1. Надати інформацію про процеси аналізу та планування стратегії компанії, впровадження та контролю, включаючи адекватне відображення цих процесів у фінансовому обліку:

- 1) інформація для підтримки планування, вибору та формулювання нових стратегій;
- 2) інформація про процес узгодження розробленої стратегії з фактичними та запланованими цілями.

2. Надавати стратегічну управлінську інформацію в режимі реального часу (коли інтервал часу від моменту вступу господарської операції до її обробки близький до нуля), спрямованої на термінове вирішення стратегічних завдань, що виникають під час господарської діяльності, враховуючи динамічність зміни зовнішнього середовища підприємства. Це пояснюється тим, що в сучасних економічних умовах виживання підприємств і успішна реалізація стратегій залежать від адекватної відповіді на конкурентний тиск,

успішної реалізації стратегічних можливостей, а також використання облікової інформації.

Реагування на виклики означає оптимізацію реалізації взаємодії трьох основних елементів стратегічного управління: обраної місії та стратегічних цілей, стратегій досягнення цих цілей та оперативних заходів щодо корпоративних цілей або бізнес-процесів для забезпечення реалізації обраної стратегії. Тому стратегічний управлінський облік повинен не лише надавати інформацію для прийняття довгострокових управлінських рішень, а й надавати інформацію оперативного обліку про об'єкти зовнішнього та внутрішнього середовища, які мають значний вплив на успішність реалізації стратегії.

Як невід'ємна частина стратегічного управлінського обліку та аналітичного забезпечення, система стратегічного обліку має базуватися на конкретних принципах і враховувати конкретні обставини функціонування системи стратегічного управління підприємством. При цьому рекомендується розглядати ці принципи як набір правил, які необхідно враховувати при створенні системи бухгалтерського обліку для забезпечення максимально ефективного досягнення її основної мети (забезпечення інформаційної підтримки створення, планування та впровадження бізнес-стратегії).

Враховуючи роль системи бухгалтерського обліку в системі управління підприємством та особливості побудови сучасної системи стратегічного управління, доцільно визначити такі принципи побудови підсистеми стратегічного обліку:

1. Принципи зв'язки облікової інформації з внутрішніми та зовнішніми складовими підприємства як об'єктами фінансового обліку. Інформація про облікові записи є релевантною для користувачів, лише якщо вона відображає справжній стан внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства та їхні взаємозв'язки;

2. Принцип, згідно з яким бухгалтерський облік відображає факти минулого та майбутнього економічного життя, забезпечить комплексну

інформаційну підтримку для аналізу та планування, реалізації та контролю корпоративних стратегій. Поєднання двох фактів економічного життя може не лише забезпечити інформаційну підтримку для аналізу та контролю реалізації стратегії, а й слугувати інформаційною передумовою для формування та вибору стратегічного вибору;

3. Принцип зв'язку між тактичною та стратегічною обліковою інформацією, що означає ефективне поєднання тактичної та стратегічної систем обліку для забезпечення усвідомленості тактичних і стратегічних управлінських рішень. Тактична облікова інформація має доповнювати та відповідати (стати частиною) стратегічній інформації, а стратегічна інформація також має передбачати можливість її використання при прийнятті тактичних управлінських рішень;

4. Принцип відповідності облікових можливостей відноситься до організаційного рівня побудови підсистеми стратегічного фінансового обліку, який визначає здатність (професійні вміння та навички) бухгалтерів займатися стратегічною обліковою роботою та забезпечує інформаційне забезпечення стратегічної облікової роботи для прийняття стратегічних управлінських рішень;

5. Принципи інструментарію обліку, що відповідає типу стратегії, обраної підприємством. При побудові підсистеми стратегічного фінансового обліку необхідно вибрати відповідні методи, щоб забезпечити отримання достатньої кількості інформаційних продуктів (форм і типів звітів) для аналізу та планування стратегії компанії, виконання та контролю компанії;

6. Принцип адекватності методології бухгалтерського обліку як інструменту створення систем стратегічного управління та прийняття стратегічних управлінських рішень. Відповідно до обраного підприємством методу реалізації стратегічного управління необхідно створити відповідну підсистему стратегічного фінансового обліку для забезпечення керівництва необхідною обліковою інформацією (зведення, аналіз та ступінь деталізації, актуальність, своєчасність тощо);

7. Принцип динамічної відповідності передбачає, що система стратегічного фінансового обліку має функціонувати таким чином, щоб надавати інформацію про внутрішнє та зовнішнє середовище підприємства та враховувати його динамічні зміни. Окремі сільськогосподарські підприємства в сучасних умовах функціонують у турбулентному середовищі, яке характеризується тим, що підприємство має постійно адаптуватися до високодинамічних змін, тому система бухгалтерського обліку повинна враховувати можливість різної динаміки таких змін та реагувати на них. Здатність їх ідентифікувати та генерувати необхідну інформацію про них.

Практичне застосування окреслених принципів створення підсистеми стратегічного обліку дозволить отримати стратегічну фінансову інформацію, яка відповідає зростаючим потребам управління бізнесом з урахуванням специфіки вітчизняних розробок.

Моніторинг сучасних проблем невідповідності облікових систем інформаційним потребам стратегічного менеджменту дав змогу розробити теоретико-методологічні засади формування стратегічних облікових моделей на основі недоліків існуючих облікових систем:

По-перше, систему стратегічного обліку рекомендується розділити на дві функціональні підсистеми:

- 1) стратегічний фінансовий облік;
- 2) стратегічний управлінський облік.

По-друге, рекомендується розширити функціональне коло стратегічного обліку, зокрема:

- 1) відображати майбутні факти діяльності;
- 2) налаштувати зовнішнє середовище підприємства як окремий обліковий об'єкт;
- 3) визначити новітні види стратегічних об'єктів обліку, насамперед пов'язані з капіталізацією витрат.

По-третє, розширення методів стратегічного обліку є вигідним через два основні фактори:

- 1) використання обґрунтованого переліку методів стратегічного обліку щодо традиційних фактів діяльності та систем об'єктів обліку;
- 2) адаптивний підхід стратегічного обліку до нововведених об'єктів.

Важко не погодитися з висновками проф. Бруханського Р.Ф., який доводить, 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)» [11, с. 116].

З точки зору сфери подальшого розвитку бухгалтерського обліку, що може істотно підвищити його якісний рівень, доцільно розглядати процес «інтелектуальних систем бухгалтерського обліку». Він має базуватися на нових ефективних методах розуміння господарської діяльності підприємств та виявленні факторів впливу, а також нових методах і технологіях обробки та узагальнення облікової інформації відповідно до зростаючих потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів, пов'язаних з новими умовами та процесом трансформації методів ведення бізнесу.

Отже, виходячи з результатів проведеного дослідження, ми вважаємо, що концептуальна спрямованість формування та впровадження стратегічного обліку має бути такою, щоб мінімізувати типові проблеми невідповідності традиційних систем обліку потребам сучасного стратегічного менеджменту. Необхідно:

- 1) розширити та поглибити тематику бухгалтерського обліку шляхом:
 - відображення майбутніх фактів господарської діяльності;
 - виокремлення компонентів зовнішнього середовища як нових об'єктів стратегічного обліку;
 - визначення нових об'єктів стратегічного обліку шляхом капіталізації витрат, які відображають фінансові та не фінансові показники;

2) розширити методи бухгалтерського обліку наступним шляхом:

- застосовувати низку методів стратегічного обліку до традиційних систем фактів діяльності та об'єктів обліку;
- удосконалити процедури застосування адаптивних методів стратегічного обліку на нових об'єктах стратегічного обліку.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

1. Концепція стратегічного обліку передбачає функціональну відповідність його методологічного інструментарію, тобто процесу забезпечення реалізації корпоративної стратегії. Цей процес має охоплювати не лише інформаційне забезпечення процесу прийняття стратегічного рішення (що є лише одним із етапів стратегічного управління), а й необхідність обліку процесу формулювання, реалізації та впровадження.

2. Стратегічний облік, як окремий функціональний напрямок бухгалтерського обліку, використовується у всіх видах бухгалтерського обліку, до яких може бути застосований його методологічний інструментарій. Використання різних видів стратегій є свідченням можливості використання стратегічного обліку в складі різних видів обліку, які пов'язані з обліковим забезпеченням, на основі якого використовується інформація з певного виду обліку.

3. Враховуючи функції системи бухгалтерського обліку щодо системи управління підприємством та особливості побудови сучасної системи стратегічного управління, з'ясовано наступні принципи побудови підсистеми стратегічного обліку: 1) принцип перевірки облікової інформації підприємства як внутрішньої і зовнішня складова об'єкта фінансового обліку; 2) принцип, згідно з яким бухгалтерський облік відображає факти минулого і майбутнього господарського життя; 3) принцип інформаційного зв'язку тактичного і стратегічного обліку; 4) принцип відповідності облікових можливостей; 5) принцип інструментарію методу обліку, що відповідає обраному типу стратегії 6) принцип адекватності інструментів для створення систем стратегічного управління та прийняття стратегічних управлінських рішень 7) принцип зворотного зв'язку та гнучкості 8) принцип динамічної відповідності.

4. Його «інтелектуальний» процес слід взяти за провідний напрямок для подальшого розвитку та вдосконалення системи стратегічного обліку, заснованого на підвищенні рівня його якості.

5. Основним організаційно-методичним механізмом створення системи стратегічного обліку та аналізу підприємства є спектр таких напрямів дій: 1) проаналізувати зростаючий попит користувачів на інформацію стратегічного обліку для аналізу стратегічного розвитку підприємств; 2) на основі виявлення невідповідностей стратегічним потребам управління комплексно вдосконалити його теоретико-методичну основу та проаналізувати недоліки системи фінансового обліку; 3) удосконалити підсистему стратегічного управлінського обліку на основі врахування основних теоретико-методологічних засад концепцій стратегічного управління (стратегічне позиціонування, ланцюг створення вартості тощо); 4) розробити теоретичні, методологічні та організаційні основи системи стратегічного аналізу бізнесу, яка функціонуватиме на основі використання інформації стратегічного обліку; 5) у поєднанні з характеристиками розвитку сучасної економічної системи вдосконалити систему підтримки обліку та аналізу для стратегічного аналізу та стратегічного контролю; 6) розробити систему показників стратегічного розвитку підприємства на основі наявних конкурентних переваг підприємства, стратегічної позиції, чітких стратегічних цілей, місії та стратегічного бачення.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ АНАЛІТИЧНОГО СУПРОВОДУ СИСТЕМИ СТРАТЕГІЧНОГО МЕНЕДЖМЕНТУ

3.1. Визначальні характеристики аналітичного супроводу стратегічного управління

Результати наукових досліджень проблеми аналітичної підтримки стратегічного управління українськими підприємствами відзначаються неоднозначністю з таких причин:

- 1) невисокий рівень впровадження системи забезпечення стратегічного управлінського обліку та аналізу підприємства;
- 2) існує велика кількість варіантів створення систем стратегічного управління підприємствами різних галузей;
- 3) відсутність загальновизнаних правил побудови аналітичних моделей підтримки прийняття стратегічних управлінських рішень;
- 4) аналітичне забезпечення стратегічного менеджменту позиціонується як елемент системи стратегічного управлінського обліку;
- 5) на підприємствах відсутня концепція впровадження стратегічного обліку як основного джерела інформації для прийняття стратегічних рішень;
- 6) недостатнє теоретичне підтвердження взаємозв'язку стратегічного управлінського обліку та аналітичних систем;
- 7) інструменти, які використовуються для забезпечення аналітичної підтримки системи стратегічного управління за допомогою стратегічного аналізу, інвестиційного аналізу, економічного аналізу, бюджетування, планування та інших методологій, чітко не визначені.

Існування такої ситуації вимагає системного підходу до розробки загальної моделі, що підтримується аналізом стратегічного управління, особливо для побудови системи стратегічного аналізу, яка допоможе підвищити ефективність поточного стратегічного управління.

Вітчизняні та зарубіжні науковці відзначають важливу роль створення цілісної системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту, оскільки лише таким чином можна досягти загальних позитивних ефектів стратегічних ініціатив управління. З огляду на те, як обґрунтовано розмежувати підсистеми стратегічного фінансування та стратегічного управлінського обліку, пропонується наступна модель побудови системи стратегічного аналізу підприємства (рис. 3.1):

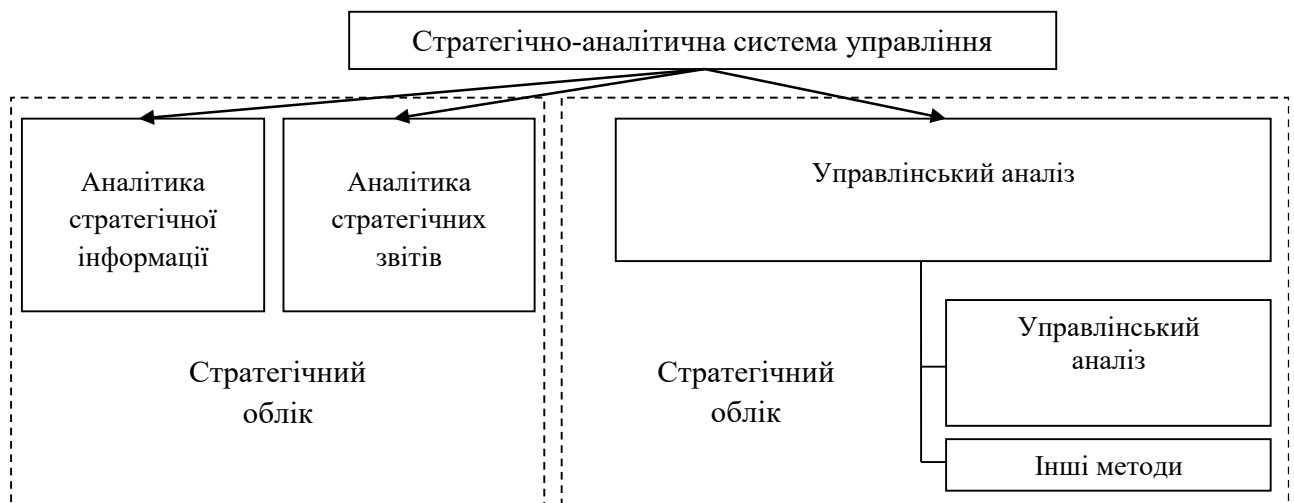


Рис. 3.1. Сегментація стратегічно-аналітичної системи підприємства та її взаємозв'язок з стратегічним обліком

Запропонована система здатна забезпечити формування інформації про стан внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства на основі участі даних двох облікових джерел: стратегічного управлінського та стратегічного фінансового обліку.

З метою підвищення ефективності стратегічного управління розвиток фінансового аналізу можна розділити на два основні напрями:

1. Розвиток традиційного фінансового аналізу як забезпечення його стратегічної спрямованості передбачає розробку системи стратегічних показників для підприємства або конкретної стратегічної господарської одиниці з урахуванням: 1) важливості підприємства в галузі або в структурі

бізнес-процесу підприємства; 2) стадії життєвого циклу підприємства або конкретної стратегічної бізнес-одиниці; 3) типу стратегії, обраної для досягнення встановлених цілей.

2. На основі похідних стратегічних фінансових звітів, особливо похідних гіпотетичних стратегічних балансів, з використанням нових інструментів бухгалтерського обліку (загальна консолідована система бухгалтерського обліку, похідний баланс (скоригований, гіпотетичний), структурований план рахунків), створення системи фінансового аналізу для стратегічної фінансової звітності а також запроваджувати скориговані, стратегічні та гіпотетичні рахунки.

Крім того, важливу роль відіграє розробка системи стратегічного аналізу компанії, яка базується на професійному підході стратегічного обліку до вдосконалення системи управлінського аналізу та здатна отримувати інформацію, необхідну для прийняття стратегічних управлінських рішень. Вважаємо, що найбільш перспективним напрямком наукових досліджень у цій галузі є розробка аналітичних проблем управління ланцюгом створення вартості.

Поєднуючи внутрішню інформацію про середовище традиційних систем бухгалтерського обліку з зовнішньою та внутрішньою інформацією про середовище стратегічних фінансів і стратегічного управлінського обліку, формується складне обліково-аналітичне інформаційне середовище для прийняття стратегічних управлінських рішень.

На основі аналізу інформації стратегічного обліку можна моделювати існуючі взаємозв'язки певних комбінацій факторів внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства чи стратегічної бізнес-одиниці та прогнозувати результати.

«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» [65, с. 24].

Створення корпоративної аналітичної системи передбачає, що переваги від використання інформації повинні бути більшими, ніж вигоди від збору даних. Таким чином, інформація, отримана системами стратегічного аналізу, повинна бути корисною для прийняття стратегічних управлінських рішень. Невиконання цієї вимоги свідчить про недоцільність розробки та впровадження системи аналізу бізнес-стратегії.

Інший критерій, який висувається більшістю інформаційних систем сьогодні, - це адресність і релевантність інформації, яка надана кінцевому користувачеві.

Щоб забезпечити ефективність аналітичної системи, суть і технічні вимоги до стратегічної інформації мають бути чітко представлені та розглянуті, що слугуватиме основою для її розробки.

Адресність і релевантність стратегічної інформації гарантує, що індикатори розроблені для повного задоволення конкретних інформаційних потреб зовнішніх і внутрішніх користувачів.

До основних вимог, які слід враховувати під час побудови системи стратегічного аналізу підприємства належать:

- економічна доцільність;
- адресність;
- актуальність;
- дотримуватися стратегічних цілей бізнесу;
- аналіз впливу факторів зовнішнього середовища;
- розробка детальної стратегічної інформації про домінуючі чинники формування корпоративної вартості.

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

Ми вважаємо, що стратегічний облік в господарських організаціях може приймати такі варіанти:

- 1) доручити функції стратегічного обліку штатним бухгалтерам;
- 2) створити нові посади працівників бухгалтерів для стратегічного обліку;
- 3) залучити зовнішніх спеціалістів зі стратегічного обліку (представників консалтингових компаній, аудиторів, фінансових аналітиків тощо).

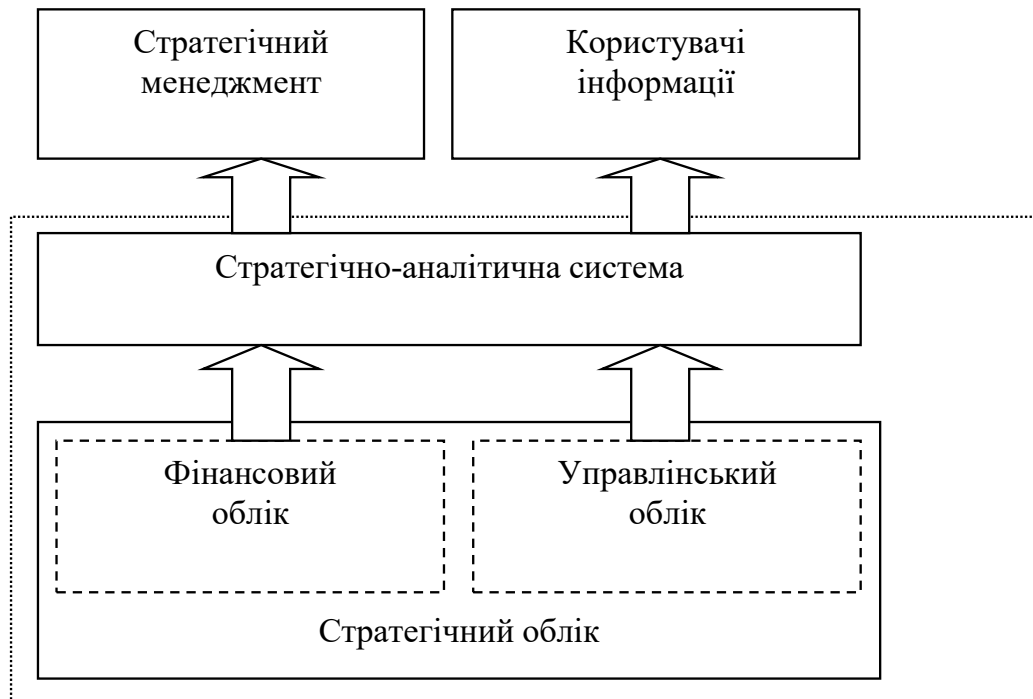


Рис. 3.2. Схема побудови стратегічно-аналітичної системи управління

Практичне впровадження моделі побудови системи стратегічного аналізу підприємства має забезпечувати певну економію фінансових ресурсів та формувати механізм оптимального співіснування підсистеми стратегічного управлінського обліку та підсистеми стратегічного фінансового обліку.

3.2. Переорієнтація класичної моделі фінансового аналізу в стратегічно орієнтовану

Роздуми про зародження, еволюцію та базові історичні аспекти формування поняття фінансового аналізу (аналізу фінансової звітності) на початку XX століття дозволяють стверджувати, що однією з головних причин його виникнення є поступове розмежування власників і менеджерів, які управляють компанією. Інформація про прибутковість підприємства є необхідною умовою для задоволення потреб функціонування та управління, вона стала однією з головних рушійних сил для розвитку методів фінансового аналізу, підготовки фінансової звітності та вдосконалення систем контрольних заходів (зовнішніх і внутрішніх) у в цій галузі.

Навіть за умови побудови та широкого використання прогностичних фінансових показників через методологічну та логічну обмеженість інформаційного забезпечення у вигляді систем бухгалтерського обліку неможливо забезпечити достатню інформаційну підтримку вибору та реалізації корпоративних стратегій.

Фінансовий аналіз в основному спрямований на потреби функціонування та управління, і більшість показників, розроблених для цієї мети, не відповідають вимогам стратегічного управління.

З метою аналізу довгострокових цілей розвитку компанії облікові моделі сформували традицію використання показників прибутку не лише для управління бізнесом, а й для прийняття стратегічних рішень. Завдяки цій звичці показники обліку прибутку активно використовуються для кількісної оцінки цілей розвитку компаній та їх підрозділів у формі абсолютного річного прибутку, прибутку на акцію на капітал або норми прибутку (обліковий прибуток на капітал).

Однак ці показники викликають питання щодо їх придатності для проведення комплексного фінансового аналізу перспектив і оцінки ефективності стратегії компанії.

Подібну позицію підтримують американські вчені П. Хілі та К. Палєпа, які виділяють дві основні «вади» фінансового аналізу.:

1) «консервативний облік, який не дозволяє оцінити потенційні прибутки та врахувати всі можливі нематеріальні активи підприємства» [62, 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» [62, с.3-14].

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

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

1) теоретико-методологічні основи стратегічного фінансового аналізу є недостатньо розробленими;

2) недостатня увага приділяється вдосконаленню методів фінансового аналізу для забезпечення систем стратегічного управління;

3) відсутність інформаційних систем, які можуть реально реалізувати такі системи;

4) відсутність власного інструментарію дослідження прямих і опосередкованих впливів зовнішнього фінансового середовища, що робить непотрібним широке використання стратегічного аналізу;

5) у підприємства відсутні організаційні передумови для ефективного впровадження системи;

6) не вистачає експертів, які володіють інструментами фінансового та стратегічного аналізу та здатні адекватно інтерпретувати отримані результати, оскільки ці дві сфери аналітичної роботи пов'язані з абсолютно різними ідеологіями (фінанси, економіка та бухгалтерський облік).

Якщо запропонована система стратегічного аналізу є невід'ємною частиною системи стратегічного обліку та аналізу підприємства, то економічно доцільніше удосконалити традиційну систему фінансового аналізу в напрямку забезпечення її стратегічного позиціонування з урахуванням:

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

Виходячи з вищезазначених факторів, можна сказати, що системи фінансового аналізу, в основі яких лежить інформаційне забезпечення стратегічного управління, мають свої особливості на кожному підприємстві. Важливу роль у його формуванні відіграє встановлення визначених керівництвом цілей такого аналізу. Визначивши їх, аналітик може вибрати набір інструментів, які можна використовувати для аналізу, що сприятиме 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 проведення, зокрема щодо розрахунку та інтерпретації отриманих результатів, що значно покращує впровадження системи в практику господарювання.

Уточнена «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, дозволять 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» [11, с. 288].

Таблиця 3.1

Структура схема фінансового аналізу для адаптації його до виконання
стратегічних завдань

Стадія / етап	Джерела залучення інформації	Кінцеві результати
1. Формулювання мети завдань фінансового аналізу (стратегічно орієнтованого)	– інформація про стратегію розвитку підприємства; – інформація про підрозділи і види діяльності; – інформація про перелік запитів і потреб стратегічного управління.	– цілі проведення фін.аналізу; – карта взаємозв'язків цілей і стратегії розвитку підприємства; – моніторинг фін. обмежень на шляху досягнення мети; – координація дедлайнів проміжних і кінцевих цілей.
2. Консолідація інформації для аналізу, групування, обробка	– дані про стратегію; – фінансова звітність; – дані бухгалтерського обліку; – анкетування ділових партнерів.	– опрацьована фінансова звітність; – відображена інформація бухгалтерського обліку; – проаналізовані анкети; – взаємозв'язок показників; – прогнозні показники.
3. Аналіз означених даних стратегічного спрямування	– дані бухгалтерського обліку; – результати анкетування; – взаємозв'язок показників; – прогнозні показники; – прогнозні розрахунки.	– фінансова аналітика; – гіпотетичні показники; – стратегічні розрахунки.
4. Ітерпретація інформації	– інтерпретована фінансова звітність підприємства; – прогнозні показники; – прогнозні розрахунки.	– стратегічна звітність; – гіпотетичні розрахунки.
5. Формування рекомендацій	– аналітика; – звітність; – стандарти.	– стратегічні звіти; – обрання альтернатив; – коригування стратегій.
5. Моніторинг змін	– коригування результатів; – додаткові рекомендації.	– уточнена стратегічна звітність; – відкоригована стратегія.

3.3. Удосконалення і підвищення ефективності фінансової аналітики стратегічних звітних показників

Трансформація системи фінансового аналізу стратегічної фінансової звітності базується на використанні інформації системи стратегічного фінансового обліку, а саме похідного гіпотетичного стратегічного балансу. За останнє десятиліття з розвитком концепцій стратегічного обліку, заснованих на застосуванні інженерних інструментів, з'явився огляд напряму розвитку фінансового аналізу з метою підвищення ефективності стратегічного управління завдяки швидкому розвитку інформації та комп'ютерні технології, що дозволяють реалізувати інженерні моделі стратегічного обліку в комп'ютерному середовищі. Комп'ютеризація в інженерному обліку дозволяє та полегшує створення різних типів стратегічних балансів, які можна використовувати як інформацію фінансового аналізу, призначену для підтримки стратегічних управлінських рішень.

Поділяємо науковий висновок проф. Бруханського Р. Ф. з обґрунтування думки, 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» [11, с. 290].

В сучасних економічних умовах посилюються кризові явища, зростають ризики та невизначеності, загострюється конкуренція на ринках сировини та

збуту. Стратегічний баланс деривативів широко використовується як один із аналітичних інструментів підтримки стратегічних управлінських рішень. Це важливо, оскільки для побудови конкурентної стратегії компанії необхідно всебічно враховувати та прогнозувати вплив факторів внутрішнього та зовнішнього середовища, що розвиваються. Системи стратегічного фінансового обліку можуть надавати таку інформацію, але для прийняття відповідних стратегічних рішень на цій основі її необхідно обробити та інтерпретувати за допомогою інструментів економічного аналізу.

Водночас варто зазначити, що науковцям бракує єдиної методики аналізу та інтерпретації аналітичних показників, отриманих на основі похідних балансів. Зокрема, не до кінця вивчено характер і динаміку чистих активів і чистих зобов'язань компанії під час формування та реалізації стратегії компанії, а також моделі прийняття стратегічних управлінських рішень після реалізації проекту.

Аналізуючи погляди дослідників, можна визначити вартісні показники чистих активів і чистих зобов'язань, їх динаміку та співвідношення між ними в процесі стратегічного управління підприємствами або стратегічними бізнес-одиницями. Можна використовувати час початку і закінчення звітного періоду. Економічна інтерпретація цих показників та їх співвідношення залежить від порядку їх розрахунку, тобто від обраної процедури формування похідного гіпотетичного стратегічного балансу. Вирішальну роль у цьому процесі відіграє послідовність оцінок економічних подій (з точки зору прогнозних операцій і картографування зовнішніх об'єктів навколишнього середовища), які не підпадають під дію чинного бухгалтерського законодавства і які в цьому відношенні вимагають професійного судження бухгалтера. Бухгалтери будуть застосовуватися на рівні корпоративного або стратегічного бізнес-підрозділу.

У сьогоденнішніх умовах підприємництва великої популярності набули корпорації, при цьому корпоративна звітність зазнає трансформації шляхом розширення обсягу фінансової звітності та збільшення форми корпоративного

розкриття інформації, особливо нефінансової інформації про ті аспекти корпоративної структурної діяльності, які не можуть бути охоплені через існуючі методології фінансової звітності.

Основною метою трансформації корпоративної звітності є забезпечення більшої прозорості діяльності корпоративних структур та забезпечення соціальної відповідальності щодо екологічних та соціальних аспектів діяльності, довгострокового створення вартості на засадах сталого розвитку.

Тому актуальності набуває ужосконалення методологій аналізу таких додаткових форм розкриття інформації з метою формування аналітичної інформації про довгостроковий процес створення корпоративної вартості, нові об'єкти обліку та їх характеристики.

Згідно результатів досліджень, які провів проф. Царук В.Ю., існуючі форми «додаткового розкриття інформації доцільно об'єднати у 2 групи: 1) чинна практика розкриття облікової інформації корпоративними структурами); 2) інтегровані звіти, що формуються на основі використання провідних світових практик» [53, с. 302].

Враховуючи тенденції корпоративної звітності до розкриття інформації в інтегрованих звітах, а також той факт, що більшість управлінських звітів вітчизняних підприємств містять велику кількість текстової інформації, найбільш перспективним напрямком досліджень є розробка методології економічного аналізу для інтегрована звітність.

У контексті підвищення ефективності функціонування системи корпоративного управління шляхом забезпечення кращої підзвітності та підвищення рівня корпоративної прозорості слід зазначити два аспекти, оскільки для зовнішніх користувачів діяльність корпоративної структури виглядає більшою прозорістю. Певний рівень агрегованого аналізу показників доцільно наводити в інтегрованому звіті, однак інформація в інтегрованому звіті повинна пройти додаткову аналітичну обробку з метою більш детального аналізу діяльності. Водночас різні суб'єкти корпоративного управління також вимагають розкриття не лише бухгалтерської інформації, а й аналітично

обробленої інформації у комплексній звітності. Тому аналіз форми додаткового розкриття корпоративної інформації у відповідь на потреби стейкхолдерів повинен передбачати не лише розробку аналітичних методів на основі цих нових інформаційних джерел, а й передбачати формування її аналітичного забезпечення.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

1. Основними вимогами, яких слід дотримуватися при побудові системи стратегічного аналізу підприємства, є: економічна доцільність; адресність; актуальність; відповідність стратегічним цілям підприємства; прийнятність аналізу стратегічних сфер і факторів зовнішнього середовища; формування стратегічних передумов для отримання стратегічної інформації домінуючих факторів вартості підприємства.

2. Незважаючи на те, що фінансовий аналіз має свої особливості, рекомендується застосовувати загальні організаційні та методичні аспекти його проведення, особливо щодо розрахунку та інтерпретації отриманих результатів, що значно покращує впровадження системи на практиці.

3. У сучасних економічних умовах, коли наростають кризові явища, загострюється конкуренція, дуже актуальним є використання похідних стратегічних балансів як одного з аналітичних інструментів підтримки стратегічних управлінських рішень. Це важливо, оскільки для побудови конкурентної стратегії компанії необхідно всебічно враховувати та прогнозувати вплив факторів внутрішнього та зовнішнього середовища, що розвиваються. Системи стратегічного фінансового обліку можуть надати таку інформацію, але для прийняття відповідних стратегічних рішень на цій основі її необхідно інтерпретувати за допомогою інструментів економічного аналізу.

4. Поєднуючи інформацію про внутрішнє середовище традиційної системи бухгалтерського обліку з зовнішньою та внутрішньою інформацією про середовище стратегічних фінансів і стратегічного управлінського обліку, формується складне інформаційне обліково-аналітичне середовище для прийняття стратегічних управлінських рішень. На основі аналізу інформації стратегічного обліку можна моделювати існуючі взаємозв'язки певних комбінацій факторів внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства чи стратегічної бізнес-одиниці та прогнозувати результати.

5. Вважаємо, що створення власної системи стратегічного фінансового аналізу не є найкращим варіантом для розробки системи підтримки аналізу стратегічного менеджменту з наступних причин: 1) теоретико-методологічні основи стратегічного фінансового аналізу є недостатньо розробленими; 2) недостатня увага приділяється вдосконаленню методів фінансового аналізу для забезпечення систем стратегічного управління; 3) відсутність інформаційних систем, які можуть реально реалізувати такі системи; 4) відсутність власного інструментарію дослідження прямих і опосередкованих впливів зовнішнього фінансового середовища, що робить непотрібним широке використання стратегічного аналізу; 5) у підприємства відсутні організаційні передумови для ефективного впровадження системи; 6) не вистачає експертів, які володіють інструментами фінансового та стратегічного аналізу та здатні адекватно інтерпретувати отримані результати, оскільки ці дві сфери аналітичної роботи пов'язані з абсолютно різними ідеологіями (фінанси, економіка та бухгалтерський облік).

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

1. Для забезпечення ефективного використання виробничих і фінансових ресурсів підприємства, сприяння сталому розвитку економіки, доцільно запроваджувати інноваційні методи та сучасні управлінські системи. Одним із таких підходів є концепція стратегічного управління, яка дозволяє інтегрувати корпоративну стратегію компанії з її організаційними характеристиками, враховуючи проблеми зростання та виживання компанії. Повноцінне впровадження концепцій стратегічного управління в практику українських підприємств створить необхідні умови для довгострокового та поступового розвитку національної економіки.

2. Ми вважаємо, що проблеми обліково-аналітичного забезпечення процесу прийняття стратегічних управлінських рішень здебільшого викликані недосконалістю структури інформаційної бази даних підприємства, а її типова модель обмежується формальним злиттям підприємств.

3. У зв'язку з необхідністю розробки ефективної системи корпоративного стратегічного управлінського обліку та аналітичного забезпечення пріоритетними слід вважати такі завдання: 1) визначення пріоритетів та векторів корпоративного стратегічного управлінського обліку та аналітичного забезпечення України; 2) визначення вимог для підтримки формування системи стратегічного управління; 3) узагальнення способів адаптації систем корпоративного обліку до вимог стратегічного управління; 4) формування типових структур обліку та логічних моделей для забезпечення аналітичної підтримки корпоративного стратегічного управління; 5) формування новітніх концепцій, методів та організаційних вимог для побудови стратегічно орієнтованої системи інформаційної підтримки операцій підприємства.

4. Ми вважаємо, що характеристики облікової інформації, зазначені в МСФЗ, пов'язані переважно з оперативним (тактичним) управлінням і не враховують конкретних обставин стратегічного управління. Характерне коло облікової інформації має бути уточнено, виходячи з визначеної сутності та

мети стратегічного управління. Зокрема, при формуванні обліково-інформаційних потоків, необхідних для стратегічного управління, слід враховувати такі вимоги, як своєчасність, корисність, зрозумілість, регулярність надходжень та достовірність.

5. Щоб створити ефективну систему підтримки стратегічного управлінського обліку та аналізу, слід враховувати ієрархічний тип і стратегічний тип підприємства, а також мати диференційовані конкретні потреби та інформаційну підтримку, особливо в аспектах корпоративної, ділової, функціональної стратегії.

6. Для ефективного формування та реалізації корпоративної стратегії та бізнес-стратегії компанії необхідно використовувати реальну фінансову інформацію. Функціональна стратегія повинна розглядатися як план управління окремими видами діяльності в рамках конкретної стратегічної господарської одиниці (зокрема виробництво, маркетинг, управління персоналом, фінанси, інформаційне забезпечення). Враховуючи те, що функціональні стратегії ідентифікуються як функціональні елементи бізнес-стратегії, їх також слід позиціонувати як один із елементів систем підтримки підприємства для генерації стратегічних управлінських рішень.

7. Вважаємо, що концепція стратегічного обліку більшою мірою демонструє функціональну адекватність свого методологічного інструменту - процесу забезпечення реалізації корпоративної стратегії. Цей процес охоплює не тільки інформаційне забезпечення процесу прийняття стратегічного рішення (що є лише одним із етапів стратегічного управління), але й потребу в обліковому забезпеченні процесу формулювання, реалізації та впровадження. Отже, стратегічний облік, як окремий функціональний напрямок бухгалтерського обліку, може бути застосований до всіх видів обліку, до яких може бути застосований його методологічний інструментарій. Проте свідченням можливості використання стратегічного обліку в складі різних видів обліку є існування різних типів стратегій, які суттєво пов'язані з обліковим забезпеченням, на основі якого використовується інформація з

певного виду обліку. Наприклад, підприємство може розробити фінансову стратегію, а сховищем інформації буде система фінансового обліку підприємства.

8. Щодо виділення видів стратегічного обліку найбільш прийнятною є позиція розмежування фінансового обліку та управлінського обліку. Основна перевага формування комплексної системи стратегічного обліку з двох підсистем (фінансової та управлінської) полягає в тому, що облікова інформація може бути сформована як основа для формування вартості підприємства та прийняття рішень щодо управління майном.

9. Щоб забезпечити потреби в інформаційній підтримці управління формулюванням, впровадженням і моніторингом стратегії підприємства, рекомендується прийняти систему стратегічного обліку та аналізу підприємства та запровадити комплексний метод генерації стратегічного управлінського обліку та інформаційної підтримки.

10. Доцільно розглянути встановлення основних організаційно-методичних векторів системи стратегічного обліку та аналізу підприємства: 1) аналіз зростаючих потреб користувачів в інформації стратегічного обліку для аналізу стратегічного розвитку підприємства; 2) на основі виявлення невідповідностей потребам стратегічного управління необхідним є комплексне вдосконалення його теоретико-методологічної основи та аналіз недоліків системи фінансового обліку; 3) удосконалення підсистеми стратегічного управлінського обліку на основі врахування основних підсистем стратегічного управління – стратегічного позиціонування, ланцюжка створення вартості; 4) теоретико-методологічні та організаційні основи розробки системи аналізу бізнес-стратегії, яка функціонуватиме на основі використання інформації стратегічного обліку; 5) поєднання сучасних характеристик розвитку економічної системи та вдосконалення системи підтримки обліку та аналізу для стратегічного аналізу та стратегічного контролю; 6) на основі наявних конкурентних переваг та стратегічної позиції компанії уточнити стратегічні

цілі компанії, місію та стратегічне бачення та сформулювати систему показників стратегічного розвитку компанії.

11. Моніторинг сучасних проблем неспроможності українських систем бухгалтерського обліку задовольнити інформаційні потреби стратегічного менеджменту дав змогу розробити теоретико-методологічні засади генерації моделей стратегічного обліку з урахуванням недоліків моделей стратегічного обліку. Поточна система бухгалтерського обліку: по-перше, рекомендується розділити на систему стратегічного обліку на дві функціональні підсистеми: стратегічний фінансовий та стратегічний управлінський облік; по-друге, вигідно розширити межі тематики стратегічного обліку, особливо за рахунок відображення майбутніх факти корпоративної діяльності; конфігурації зовнішнього середовища як окремого об'єкту обліку; визначення новітніх типів об'єктів стратегічного обліку, пов'язаних в першу чергу з капіталізацією витрат; По-третє, розширення методів стратегічного обліку за рахунок застосування надійної інвентаризації методів стратегічного обліку по відношенню до традиційних систем фактів діяльності та об'єктів обліку та впровадження адаптивних методологій стратегічного обліку до нових об'єктів.

12. Результати наукових досліджень проблеми аналітичного забезпечення стратегічного управління вітчизняними підприємствами характеризуються значною неоднозначністю. Існування такої ситуації вимагає системного підходу до створення загальної моделі, що підтримується аналізом стратегічного менеджменту, особливо побудови системи стратегічного аналізу, яка сприятиме підвищенню ефективності стратегічного менеджменту, забезпечивши при цьому:

- встановлення зв'язку між окресленими стратегічними цілями та показниками системного аналізу;
- встановлення зв'язку між мотивацією співробітників і обраною стратегією;
- здійснити оцінку якості обраної стратегії. Запропонована система здатна забезпечити формування інформації про стан внутрішнього та зовнішнього

середовища підприємства на основі включення даних двох облікових джерел: стратегічного управлінського обліку та стратегічного фінансового обліку.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алексеева 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.
2. Абдалазіз М. Стратегії сільськогосподарських підприємств для умов економічних криз. Вісник ХНАУ ім. В. В. Докучаєва. 2013. № 4. С. 192-199.
3. 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.
4. 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.
5. Болдуєв М. В. Концептуальні підходи формування стратегічної бухгалтерії. Вісник Запорізького національного університету. 2010. № 3. С. 122-128.
6. Боровець М., Наконечний А. Теоретичні аспекти обліково-аналітичного забезпечення системи стратегічного управління підприємства. Освіта, наука, бізнес: сучасний стан, проблеми та перспективи: матеріали XI Національної науково-практичної конференції [Тернопіль, 10 травня 2023 р.]. Тернопіль: ФОП Осадца Ю. В., 2023. С. 10-11.
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 і викладання облікових дисциплін : навчально-методичний посібник для студентів спеціальності „Облік і оподаткування”. Тернопіль : ТНЕУ, 2019. 174 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. Облік і аналіз у системі стратегічного менеджменту аграрного підприємництва : монографія. Тернопіль : ТНЕУ, 2014. 384 с.
12. 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>.
13. Валуєв Б. И. Система господарського обліку в промисловості: питання теорії і методології : монографія. Одеса: Пальміра, 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. Гуріна Т.І. Проблеми організації системи управлінського обліку в Україні. *Young Scientist*. 2013. № 2. С. 17–21.
18. 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.
19. Євчук Л. А. Стратегічне управління конкурентоспроможністю сільсько-господарських підприємств: моногр. Миколаїв: Прокопчук Т., 2010. 340 с.
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. Поглиблення сутності предмета бухгалтерського обліку. Облік і фінанси АПК. 2012. № 1. С. 16–23.
22. 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.
23. Завитій О. Роль фінансової діагностики в діяльності підприємства. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2021. Випуск 1-2. С. 33-41.
24. Завитій О., Белова І. Процес управління інноваційним розвитком як об'єкт обліку і аналізу. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації 2022. Вип. 1-2. С. 22-28.
25. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV (зі змінами та доповненнями).
26. 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.

27. 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.
28. Криштопа І. І. Метод стратегічного обліку та систематизація його елементів. Вісник Криворізького національного університету. 2013. Вип. 34. С. 279-282.
29. Колесник В.М., Божко С.М. Розробка стратегій розвитку аграрних підприємств. Ефективна економіка. <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=49>
30. Куцик П. О., Головацька С. І. Теоретико-методичні засади обліково-інформаційного забезпечення стратегічного управління витратами підприємства. Підприємництво і торгівля, 2019. № 25. С. 25-32.
31. 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.
32. Міжнародні стандарти фінансової звітності (Міністерство фінансів України). URL: <http://www.minfin.gov.ua/control/publish>.
33. Михалків А. Концептуальна модель обліково-аналітичного забезпечення для обґрунтування стратегії розвитку основних засобів на підприємстві. Грааль науки, 2021. № 10, С. 67-73.
34. Мошковська О.А. Концептуальні засади стратегічного управлінського обліку. Актуальні проблеми економіки. 2012. № 12 (138). С. 151–159.
35. Пилипенко А. А. Організація обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства. Х.: Вид-во ХНЕУ, 2007. 276 с.
36. Пилипенко Л. М. Підприємницькі структури цифрової економіки та проблеми оцінювання ефективності їхньої діяльності. Фінанси України. 2021. № 1. С. 103-116.

37. Пилипенко Л. М. Підходи до забезпечення якості облікової інформації. Економічний простір. 2018. № 130. С. 168-176.
38. 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.
39. Полухович 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.
40. Пуцентайло П., Уніят Л., Чорна Н. Інвестиційно-інноваційне забезпечення розвитку підприємств аграрної сфери в умовах конкурентного середовища. Економічний дискурс. 2020. Випуск 4. С. 111-127.
41. Пуцентайло П., Гуменюк О. Стратегічний аналіз як важливий елемент управління підприємством. Інноваційна економіка. 2016. № 3-4 (62). С. 196-205.
42. Пушкар М. С. Господарський облік і суспільство. Інноваційна економіка. 2012. № 6. С. 16-22.
43. Розвиток обліково-аналітичного забезпечення системи менеджменту підприємств / Обліковий інструментарій стратегічного управління витратами підприємства: колективна монографія. Львів : Растр, 2019. 309 с.
44. Розвиток цифровізації обліку, оподаткування, аналізу і контролю в управлінні підприємствами : монографія / Р. Ф. Бруханський, П. Р. Пуцентайло [та ін.]. Тернопіль: ВПЦ «Університетська думка», 2021. 200 с.
45. Скрипюк В. 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.
46. Сльозко Т.М. Бухгалтерський облік в умовах інституційних перетворень: теорія і практика : моногр. К.: Центр уч. л-ри, 2013. 304 с.
 47. 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.
 48. 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.
 49. Спільник І.В., Ярощук О.В. Принцип системності в аналітичних дослідженнях. Економічний аналіз: збірник наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол.: О. В. Ярощук (голов. ред.) та ін. Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2018. Том 28. № 2. С. 182-190.
 50. Спільник І. 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.
 51. 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.
 52. 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.
53. Царук В. Ю. Теорія і методологія обліку і аналізу в системі корпоративного управління : монографія. Тернопіль: Осадца Ю.В., 2020. 404 с.
 54. Шайкан А. В. Бухгалтерський облік у прийнятті управлінських стратегічних рішень : моногр. К. : КНЕУ, 2009. 303 с.
 55. Шмигель О.Є. Організація стратегічного управлінського обліку на підприємствах. Інноваційна економіка. № 3-4. 2019. С. 163-167.
 56. 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. [Тернопіль, 17 листопада 2021 р.]. Тернопіль: Вектор, 2021. С. 68-71.
 57. Шпак В. А. Організація бухгалтерського обліку: концептуальний підхід : моногр. К. : Бізнес Медіа Консалтинг, 2011. 312 с.
 58. 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.
 59. CIMA Officialterminology. 2005 Edition. London : CIMA Publishing, 2005. 114 p.
 60. Brukhanskyi R. F., & Spilnyk I. V. (2019). Crypto assets in the system of accounting and reporting. The Problems of Economy, 2, 145-156. <https://doi.org/10.32983/2222-0712-2019-2-145-156>.
 61. Brukhanskyi R. F. The process of intellectualization of strategic financial accounting on the basis of accounting engineering. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2016. Випуск 2. С. 18-24.

62. Healy P. Business analysis valuation: using financial statements / P. Healy, Kr. Palepu. Cengage Learning, 2012. 336 p.
63. Khorunzhak N., Brukhanskyi R., Ivanyshyn V. Logic-statistical models in control function of accounting. Independent Journal of Management & Production. 2019. Vol. 10. Pp. 846-871.
64. 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.
65. 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.
66. Vitez O. StrategicManagementAccountingFunctions [Електронний ресурс] / OsmondVitez. URL: <http://smallbusiness.chron.com/strategic-management-accounting-functions-3993.html>.
67. Ward K. Strategicmanagementaccounting. Routledge, 2012. 307 p.