

УДК 657

С. М. Гринявський,
аспірант, ННЦ "Інститут аграрної економіки"
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-2664-0802>

DOI: 10.32702/2306-6792.2024.23.179

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ РОЗВИТКУ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

S. Hrynyavskyi,
Postgraduate student, NSC "Institute of Agrarian Economics"

THEORETICAL FOUNDATIONS OF THE DEVELOPMENT OF STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING AT AGRICULTURAL ENTERPRISES

У статті викладено наукове обґрунтування розвитку стратегічного управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах. На основі дослідження визначено можливості використання методів бухгалтерського обліку для дієвого стратегічного управління та аналізу як покращеної сучасної системи показників інформаційного забезпечення. Розглянуто трансформацію інформації з бухгалтерського обліку необхідної для довгострокового управління діяльністю підприємства, яка дозволить виявляти виробничі проблеми, розв'язання яких залежить від конкретного рівня управління.

Цілями дослідження є визначення засад розвитку місця і ролі інформаційного забезпечення стратегічного управлінського обліку в обліковій практиці сільськогосподарських підприємств, що дозволить приймати управлінські рішення стратегічного характеру в умовах наявних альтернатив.

Надано пропозиції з розширення можливостей стратегічного управлінського обліку наповнення його інструментарієм інституту бухгалтерського обліку. Рекомендовано для пошуку альтернатив використовувати методи стратегічного аналізу, такі як SWOT і GAP аналіз. Як швидкими та економічно вигідними інструментами для надання пропозицій дій, даватимуть корисну інформацію з погляду обґрунтування стратегічних альтернатив розвитку підприємства.

Strategic management makes it possible to reduce the impact of uncertainty on the company's activities, increase its ability to withstand unforeseen situations, and determine priority areas of activity. In today's conditions, issues related to the accounting and analytical support of substantiating the competitiveness of the enterprise and the process of strategic management of its activity costs are becoming important.

The current state and competitive structure of the domestic market of agricultural products significantly narrows the opportunities of agricultural enterprises to increase the competitiveness of their products and, accordingly, the level of economic efficiency of their activities, which slows down the pace of their development and inhibits the acquisition of extended reproductive processes. This necessitates the selection of an effective toolkit for building economic mechanisms for adaptation of agricultural enterprises to the market situation in order to increase the level of competitiveness of their products and the level of economic efficiency of the main activity.

The article presents the scientific rationale for the development of strategic management accounting at agricultural enterprises. On the basis of the study, the possibilities of using accounting methods for effective strategic management and analysis as an improved modern system of indicators of information support are determined. The transformation of accounting information necessary for long-term management of the enterprise's activities is considered, which will allow identifying production problems, the solution of which depends on a specific level of management.

The goals of the study are to determine the basis of the development of the place and the role of information support of strategic management accounting in the accounting practice of agricultural enterprises, which will allow making management decisions of a strategic nature in the conditions of available alternatives.

Proposals have been made to expand the capabilities of strategic management accounting by filling it with the tools of the accounting institute. It is recommended to use methods of strategic analysis, such as SWOT and GAP analysis, to search for alternatives. Which are quick and cost-effective tools for providing proposals for actions, will provide useful information from the point of view of substantiating strategic alternatives for the development of the enterprise.

Ключові слова: бухгалтерський облік, управлінський облік, стратегічне управління, інформаційне забезпечення.

Key words: accounting, management accounting, strategic management, information support.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ У ЗАГАЛЬНОМУ ВИГЛЯДІ ТА ЇЇ ЗВ'ЯЗОК ІЗ ВАЖЛИВИМИ НАУКОВИМИ ЧИ ПРАКТИЧНИМИ ЗАВДАННЯМИ

В умовах ринкової економіки ефективно управління діяльністю підприємства все більше

залежить від рівня інформаційного забезпечення його окремих підрозділів і служб.

Велика кількість сільськогосподарських підприємств в умовах обмеженості фінансових ресурсів, жорсткої конкуренції та фінансової кризи потребує формування ефективної стра-

тегії, визначення цілей та завдань, спрямованих на раціоналізацію діяльності, забезпечення дієвого планування і контролю. Для досягнення поставлених цілей самого обліку, який майже в усіх аспектах зосереджений на задоволенні потреб зовнішніх споживачів інформації та не відповідає потребам управлінців, вже недостатньо. Керівництво як середніх, так і малих українських сільськогосподарських підприємств починають розуміти, що без якісного стратегічного управлінського обліку неможливо побачити цілісної картини функціонування бізнесу.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Для поліпшення результатів діяльності підприємство повинно мати інформацію про зовнішні чинники макросередовища. У сучасному управлінському обліку питанням обліку зовнішніх факторів макросередовища та стратегічним питанням не приділяється належна увага. Різні вчені по-різному підходять до розгляду питань стратегічного обліку в межах облікових систем конкурентного середовища.

К. Сімонс стратегічний управлінський облік розглядає як систему надання й аналізу даних управлінського обліку щодо бізнесу і його конкурентів, які використовуються для моніторингу і розвитку стратегії такого бізнесу [1].

К. Друрі вважає, що стратегічний управлінський облік повинен, передусім забезпечувати керівництво підприємства інформацією, яка допомагатиме йому досягнути, а потім підтримувати стратегічну (тобто лідерську) позицію на ринку стосовно конкурентів [2].

Пліскун І.Й. трактує його як інформаційну модель, що поєднує в рамках єдиної системи фінансовий і управлінський облік, і забезпечує фахівців підприємства виробничою інформацією для прийняття ефективних рішень, а також забезпечує інформацією для оцінки діяльності підприємства [1].

Загалом, аналіз останніх досліджень показує, що, більшість вчених припускає що облік стратегічних питань формується при здійсненні планування та контролю витрат, при аналізі і прогнозуванні в межах системи управлінського обліку.

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ (ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ)

Метою статті є аналіз та обґрунтування наукових засад розвитку стратегічного управлінського обліку. Оскільки сучасний стан та конкурентна структура вітчизняного ринку сіль-

ськогосподарської продукції суттєво звужують можливості аграрних підприємств до підвищення конкурентоспроможності своєї продукції та, відповідно, рівня економічної ефективності діяльності, що уповільнює темпи їх розвитку та гальмує набуття відтворювальними процесами розширеного характеру. При цьому домінування економічних інтересів торговельних посередників, непропорційність концентрації та ефективності функціонування капіталу, розміщеного у сферах виробництва та обігу, наближення конкурентної ситуації на ринках збуту продукції сільськогосподарських підприємств призводять до фактичного унеможливлення суттєвого впливу заходів з підвищення конкурентоспроможності підприємств, крім спрямованих на зрушення в її цінovій складovій. Вказане зумовлює необхідність виділення ефективного інструментарію для побудови економічних механізмів адаптації сільськогосподарських підприємств до ринкової ситуації з метою підвищення рівня конкурентоспроможності їх продукції та рівня економічної ефективності основної діяльності. Що і зумовлює актуальність розгляду забезпечення стратегічного управлінського обліку в діяльності сільськогосподарських підприємств.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Стратегічний управлінський облік забезпечує керівництво підприємства інформацією, яка необхідна для управління, що представляє собою інформаційно-обчислювальну систему, яка об'єднує сукупність форм і методів планування, обліку, контролю та аналізу, спрямовану на формування (контроль, зворотний зв'язок), інтерпретацію результатів, визначень та узагальнення базової інформації для прийняття певних управлінських рішень яка орієнтована на внутрішнього користувача — конкретного керівника підприємства, служби, відділу або функціонального підрозділу. При цьому потреба керівника в інформації для прийняття раціональних управлінських рішень і контролю за їх виконанням залежатиме, по-перше, від функціональної галузі, в якій він спеціалізується, по-друге, від його положення в організаційній структурі підприємства.

На відміну від бухгалтерського обліку, що ведеться відповідно до формальних інституцій — регламентованих принципів та правил, які встановлюються державними органами у вигляді стандартів, положень, інструкцій тощо і є обов'язковими для виконання то, рішення стосовно запровадження стратегічного управлінського обліку та системи його організації по-

винно прийматися керівником підприємства виходячи з існуючих потреб в інформації та наявних ресурсів, що можуть використовуватися для побудови та запровадження управлінського обліку — неформальних інституцій.

Якщо розглядати класичну систему обліку та контролю на підприємстві, вона буде виглядати достатньо логічно і здавалося діяльність підприємства схожа на механізм в рамках формальних законів, які порушувати недоцільно. Бухгалтерський облік формується на основі господарських операцій зібраних з життя підприємства, відображається згідно встановлених норм та методичних правил, формує регламентовані звіти. Фахівці бухгалтерської служби здійснюючи свою роботу могли бути пристосовані до будь яких ситуацій. Керівникам лишалося тільки здійснювати контроль над своєчасністю наповнення даних і частково здійснювати аналіз діяльності по своєму бажанню. Така схема неможлива в "живому" інституті бухгалтерського обліку, внутрішня інформація з поєднанням поодиноких даних, часто з недостовірних джерел (соцмережі, закриті групи месенджерів тощо) зовнішнього середовища недостатньо для здійснення успішної господарської діяльності. В світлі необхідності постає питання забезпечення керівництва точною, об'єктивною, гнучкою та своєчасно поданою, орієнтованою на перспективу діяльності інформацією. На виконання даних вимог та навіть більше покликаний стратегічний управлінський облік.

Еволюція потреб користувачів в інформації сприяла розвитку обліку та його становлення як системи. Протягом існування людського суспільства облік розвивався, вдосконалювався і в результаті перетворився на цілісну систему відображення діяльності господарюючих суб'єктів та став одним з основних джерел управлінської інформації, яка дає змогу оцінювати параметри зміни стану об'єкта управління та розробляти стратегію його розвитку. Тільки створення такої інформації забезпечує прийняття виважених управлінських рішень за різними рівнями управління і напрямками діяльності.

Облік покликаний відображати та контролювати різнохарактерні економічні процеси, джерела та засоби. При цьому облікові дані повинні задовольняти інформаційні потреби різних користувачів.

Удосконалення і розвиток інформаційних технологій, поява сучасних видів обчислювальної техніки, а також нових підходів в управлінні й інформаційному забезпеченні потреб керівництва різного рівня розширили сферу застосування даних обліку. При цьому В. Жук заз-

начає, що наявна система обробки бухгалтерської, фінансової та статистичної звітності сільськогосподарських підприємств в Україні є мало прийнятною для ефективного забезпечення інформацією потреб управління [3, с. 55].

Особливо це стосується стратегічного рівня управління, адже в умовах ризику, невизначеності та дії зовнішніх факторів облікова система, хоч і містить окремі елементи формування стратегічної інформації, вона не придатна для обґрунтування та прийняття управлінських рішень, орієнтованих на розвиток. Переважно облікова система має розглядатися як засіб інформаційного забезпечення прийняття стратегічних рішень, а інколи — як складова частина системи стратегічного управління.

В бухгалтерському обліку наявна точна інформація про факти господарського життя підприємства, але немає прогнозованих даних та альтернатив дій які вимагає стратегічний управлінський облік.

Стратегічний облік є ланкою, яка пов'язує облікову та аналітичну систему. Він трансформує облікові дані в інформацію для стратегічного аналізу як обов'язкового і необхідного елемента управління стратегічним розвитком бізнесу.

На сьогодні серед дослідників (Жук В.М., Бруханський Р.Ф. та інші) досить поширеною є думка, що стратегічний управлінський облік не є безпосередньо обліком, тобто системою, яка забезпечує збір, обробку, накопичення та представлення облікової інформації користувачам для прийняття управлінських рішень. Вони вважають стратегічний управлінський облік певним міждисциплінарним конгломератом, який окрім технік та методів управлінського обліку включає до свого складу стратегічний та фінансовий аналіз, стратегічне планування, стратегічний контроль, економіко-математичні методи тощо.

На нашу думку, стратегічний управлінський облік, як інституційний інструмент інформаційної підтримки — це інформаційна модель, що поєднує в рамках єдиної системи фінансовий і управлінський облік і забезпечує фахівців підприємства виробничою інформацією для прийняття ефективних рішень, а також забезпечує інвесторів інформацією для оцінки діяльності підприємства. Стратегічний облік враховує зовнішні фактори макросередовища, орієнтований на облік невизначеності, базується на стратегіях, які розробляються підприємством. Найважливішою інформацією, яку необхідно використовувати в стратегічному обліку, є інформація, сформована у результаті моніторингу зовнішнього середовища підприємства. У той же час, у стратегічному обліку формується

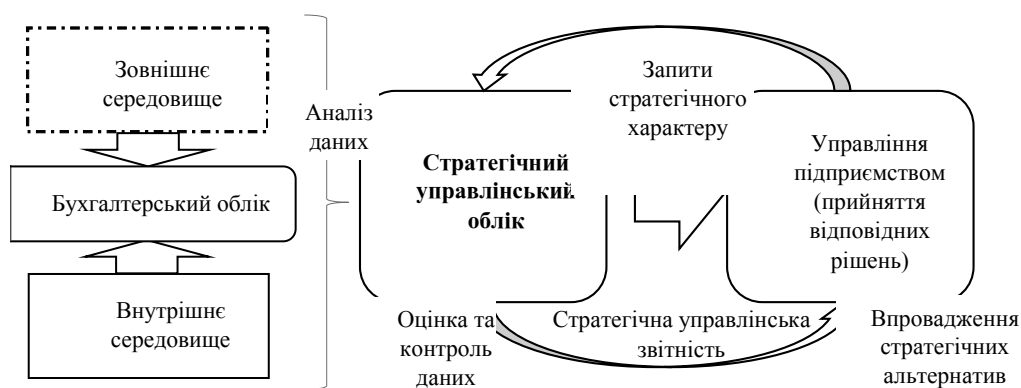


Рис. 1. Система стратегічного управління сільськогосподарським підприємством

ся інформація для здійснення моніторингу внутрішнього середовища.

Стратегічний облік варто розглядати як інструмент для стратегічного управління. Сам по собі облік не є самоцілью та існує, насамперед, для того, щоб сприяти розробці і впровадженню ділової стратегії, служить засобом досягнення успіху у бізнесі. Основні завдання стратегічного обліку:

- стратегічне планування;
- визначення критичних показників стратегічних планів;
- визначення вузьких і пошук слабких місць управлінських рішень;
- визначення основних підконтрольних показників відповідно до стратегічних цілей;
- порівняння планових і фактичних значень підконтрольних показників з метою виявлення причин і наслідків даних відхилень;
- аналіз впливу відхилень на виконання стратегічних планів.

Управління діяльністю підприємства є складним і комплексним процесом. Система обліку, що відповідає вимогам управління, також складна і складається з множини процедур. Для розуміння, нами представлена система стратегічного управління сільськогосподарським підприємством на рис 1.

Підтримка процесу сканування середовища, формулювання, впровадження, оцінювання та контролю стратегії є визначальною рисою, яка відрізняє стратегічний управлінський облік від всіх інших елементів управлінської інформаційної системи.

Специфіка продукції, характер економічних відносин тощо дають підставу вважати, що ключовим показником, на який повинна бути орієнтована концептуальна модель стратегічного управлінського обліку та аналізу стратегії виробничої діяльності, є конкурентоспроможність підприємства. Для ефективного впровадження потрібне забезпечення інформацією, яка необ-

хідна для стратегічного планування, контролю і прийняття стратегічних управлінських рішень в контексті конкурентних переваг. На рисунку 2 пропонуємо необхідний шлях отримання інформації для прийняття вирішальних рішень на ринку конкурентів.

Стратегічний уп-

равлінський облік має бути насичений інформацією з бухгалтерського обліку та охоплювати інші фактори життя підприємства. Адже сільськогосподарська діяльність це проста та вузько направлена діяльність зі сторони продукції та витрат суб'єкта господарювання.

Використання обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління забезпечить зв'язок зі всією структурою управління; задовольнить потребу в якісному інформаційному забезпеченні, в тому числі показниками конкурентів, середньогалузевими показниками, коефіцієнтами, які характеризують беззбитковість виробництва; дозволить виявляти виробничі проблеми, розв'язання яких залежить від конкретного рівня управління.

Інституційне середовище вітчизняних сільськогосподарських підприємств є динамічним і для подальшого розвитку, збереження стратегії вимагає від керівників вирішення значної кількості завдань, що характеризується виникненням конкурентної системи відносин в аграрній сфері. Необхідним при цьому є забезпечення конкурентоспроможності сільськогосподарських підприємств на ринку, що дозволить забезпечити оперативну і адекватну реакцію на зростаючі інституційні запити. Вирішення цього завдання напряму залежить від налагодження на сільськогосподарських підприємствах дієвої і ефективної системи стратегічного управлінського обліку, яка дозволить визначити шляхи і засоби досягнення сталих конкурентних переваг.

Для прийняття стратегічних управлінських рішень на підприємстві недостатньо традиційної системи бухгалтерського обліку. Для побудови системи стратегічного управління потрібно надійну і розвинену методологічним інструментарієм інформаційну систему, яка буде постачальником інформації з внутрішнього і зовнішнього середовища підприємства, порівняно з системою стратегічного аналізу,

що дозволяє враховувати зростаючі потреби користувачів інформації про стан та результати діяльності підприємств. Тому для побудови на сільськогосподарських підприємствах дієвої системи стратегічного управління необхідно за допомогою наявного інструментарію бухгалтерського обліку, який дозволить направити дані за стратегічними запити

у складі єдиної інформаційної системи підприємства. Вигляд покращеної системи стратегічного управлінського обліку з поєднанням традиційного бухгалтерського обліку представлений на рисунку 3.

Поєднання інституцій, які регулюють бухгалтерський облік та неформальних чинників саме внутрішнього і зовнішнього середовища, які проходять через системи стратегічного управлінського обліку (SWOT, GAP аналіз) дають нові сучасні можливості, з використанням комп'ютерних програм, надавати швидкі та правдиві факти для прийняття керівництвом рішень "на зараз" для довгострокової діяльності. Рішення на перспективу хоча й приймаються на майбутнє, що формує стратегію підприємства, але мають конкретні дані з минулих періодів підкріплені бухгалтерськими документами, є більш ніж дієвими та покращують економічний ефект в майбутньому, конкурентну позицію підприємства.

Як зазначає О.П. Зоря, більшість сільськогосподарських підприємств не має розробленої ефективної системи стратегічного управління, а існує лише орієнтація на розмиті цілі. У сучасних умовах рівень стратегічного управління вітчизняних підприємств можна назвати задовільним, оскільки він забезпечує виживання господарств, проте для подальшого розвитку аграрного сектора та їх розширеного відтворення керівництву підприємств необхідно головну увагу зосередити саме на стратегічному управлінні [4, с. 113—114].

В тих випадках, коли на сільськогосподарських підприємствах все ж таки здійснюється впровадження системи стратегічного управління, то така система в більшості випадків характери-

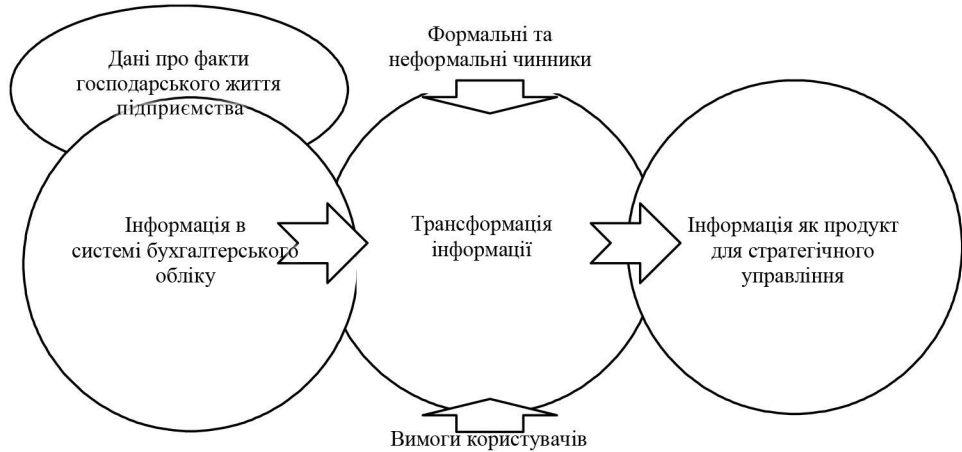


Рис. 2. Трансформація інформації з системи бухгалтерського обліку

зується своєю обмеженістю, оскільки як основу використовує інформацію за минулі періоди з метою аналізу причин здійснених помилок та побудови на їх основі стратегії розвитку — визначення подальших дій з діяльністю підприємства в цілому або з його окремими продуктами, напрямками розвитку, позицією на ринку. Існування такої ситуації є наслідком орієнтації облікової системи на минулі події, обмеженості предмета бухгалтерського обліку лише внутрішнім середовищем підприємства. Тому для дієвого впровадження стратегічного управлінського обліку пропонуємо використовувати методи порівняння та стратегічного аналізу, такі як SWOT-аналіз, GAP-аналіз (аналіз розривів) які змушуватимуть фахівців не тільки зважати на дані традиційного обліку, як зазначає Бруханський Р.Ф. — часова орієнтація на минулі події та просторова орієнтація лише на внутрішнє середовище підприєм-



Рис. 3. Модифікація та покращення функцій бухгалтерського обліку для стратегічного управління

ства [5], а будуть мати підготовлені альтернативи дій для майбутніх ситуацій які формуватимуться в їх діяльності. Таким чином, сформовані історично побоювання витрат, чи відступ від сформованої стратегії, не буде мати вигляд економічного падіння, а відкриватиме явні конкурентні переваги на ринку конкурентів сільськогосподарської сфери.

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ РОЗВІДОК У ДАНОМУ НАПРЯМІ

Зміна вимог зовнішнього середовища зумовлює вимоги до отримуваної інформації. Кожна подія несе в собі інформаційне навантаження, яка має пройти шлях трансформування на підприємстві та врахувати всі необхідні побажання шляхом створення вірного облікового забезпечення стратегічним управлінням. Саме облікові дані завжди були основою для прийняття управлінських рішень. Раніше головним завданням системи бухгалтерського обліку була ідентифікація фактів господарської діяльності відповідно до заданої кореспонденції рахунків, то сьогодні необхідно давати корисну інформацію з погляду обґрунтування стратегічних альтернатив розвитку підприємства.

На існування варіанта розвитку облікової функції для надання альтернатив обліку потребам підприємства в інформаційному забезпеченні і є направлений стратегічний управлінський облік. Тобто, приведення системи бухгалтерського обліку відповідно до вимог системи стратегічного управління, на нашу думку, і є вирішенням переваг в конкурентному середовищі.

Побудова і ведення стратегічного управлінського обліку має важливе значення для підприємства, що сприятиме отриманню довгострокових конкурентних переваг, зокрема:

1) ведення стратегічного управлінського обліку є необхідною складовою інформаційного забезпечення на етапі прийняття довгострокових управлінських рішень і планів за невизначених умов господарювання;

2) на підприємстві необхідно об'єднати планову і облікову служби в одну структурну одиницю;

3) формування моделі обліку за фазами простору і часу;

4) доцільно використовувати методи, як SWOT-аналіз та аналіз розривів (GAP-аналіз) для оцінки пропозицій альтернативних стратегічних рішень.

Література:

1. Шевчук В. Стратегічний управлінський облік: навч. посіб. Київ: Алерта, 2009. 176 с.

2. Кузь В.І, Ілащук С.А., Маценко Л.Ф. Обліково-аналітичне забезпечення стратегії розвитку підприємств в сучасних умовах господарювання: колект. монографія, Буковин. держ. фінанс.-екон. університет, Каф. обліку, аудиту і екон. аналізу. Чернівці: Технодрук, 2016. 239 с.

3. Жук В.М. Обліково-інформаційне забезпечення моніторингу аграрного ринку України. Економіка АПК. 2011. № 8. С. 53—60.

4. Зоря О.П. Розробка стратегії розвитку галузі тваринництва в сільськогосподарських підприємствах. Наукові праці Полтавської державної аграрної академії, серія: Економічні науки. 2011. Вип. 2. Т. 1. С. 112—117.

5. Бруханський Р.Ф. Проблемні питання обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління сільськогосподарськими підприємствами. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю та аналізу. ISSN 1994-1749. 2014. Вип. 1 (28).

6. Бруханський Р.Ф. Облік і аналіз у системі стратегічного менеджменту аграрного підприємства: монографія. Тернопіль: ТНЕУ. 2014. С. 384.

References:

1. Shevchuk, V. (2009), *Stratehichnyj upravlin's'kyj oblik* [Strategic managerial accounting], Alerta, Kyiv, Ukraine.

2. Kuz, V.I., Ilaschuk, S.A. and Matsenko, L.F. (2016), *Oblikovo-analitychne zabezpechennia stratehii rozvytku pidpryemstv v suchasnykh umovakh hospodariuvannia* [Accounting and analytical support of enterprise development strategy in modern economic conditions], Tekhnodruk, Chernivtsi, Ukraine.

3. Zhuk, V.M. (2011), "Accounting and information support for monitoring the agricultural market of Ukraine", *Ekonomika ta derzhava*, vol. 1, pp. 41—45.

4. Zoria, O.P. (2011), "Developing a strategy for the development of the livestock sector in agricultural enterprises", *Naukovi pratsi Poltav's'koi derzhavnoi ahrarnoi akademii, seriia: Ekonomichni nauky*, vol. 2, pp. 112—117.

5. Brukhans'kyj, R.F. (2014), "Problematic issues of accounting and analytical support of strategic management of agricultural enterprises", *Problemy teorii ta metodolohii bukhalters'koho obliku, kontroliu ta analizu*, vol. 1 (28).

6. Brukhans'kyj, R.F. (2014), *Oblik i analiz u systemi stratehichnoho menedzhmentu ahrarnoho pidpryemnytstva* [Accounting and Analysis in the Strategic Management System of Agricultural Entrepreneurship], TNEU, Ternopil, Ukraine.
Стаття надійшла до редакції 15.11.2024 р.