

УДК 657/658:631.11

Рябенко Л.М.

*асистент кафедри статистики та економічного аналізу  
Національного університету біоресурсів і природокористування України*

## ОЦІНКА ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ СТРАТЕГІЧНИМ РОЗВИТКОМ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПІДПРИЄМСТВА

### ASSESSMENT OF ACCOUNTING SUPPORT OF MANAGEMENT BY THE STRATEGIC DEVELOPMENT OF AGRICULTURAL ENTERPRISE

#### АНОТАЦІЯ

Охарактеризовано облікову систему сільськогосподарських підприємств. Обґрунтовано зміну традиційної облікової системи на стратегічно-орієнтовану, яка не тільки фіксує дані про факти і події господарської діяльності, а і трансформує їх в інформацію для прийняття рішень щодо стратегічного розвитку підприємства. Запропоновано виділити стратегічний облік в окрему підсистему обліку, що покликана формувати інформацію, спрямовану на потреби стратегічного управління. Доведено, що облікове забезпечення управління стратегічним розвитком, яке побудоване за допомогою застосування інтегрованої моделі, посилює дію прогностичної функції бухгалтерського обліку і є передумовою своєчасного прийняття обґрунтованих стратегічних управлінських рішень.

**Ключові слова:** облікове забезпечення, стратегічний розвиток, облікова політика, фінансовий, управлінський та стратегічний облік, модель обліку.

#### АННОТАЦИЯ

Охарактеризована учетная система сельскохозяйственных предприятий. Обоснованы изменения традиционной учетной системы на стратегически-ориентированную, которая не только фиксирует данные о фактах и событиях хозяйственной деятельности, но и трансформирует их в информацию для принятия решений по стратегическому развитию предприятия. Предложено выделить стратегический учет в отдельную подсистему учета, направленную на потребности стратегического управления. Доказано, что учетное обеспечение управления стратегическим развитием, которое построено с помощью применения интегрированной модели, усиливает действие прогностической функции бухгалтерского учета и является предпосылкой своевременного принятия обоснованных управленческих решений.

**Ключевые слова:** учетное обеспечение, стратегическое развитие, учетная политика, финансовый, управленческий и стратегический учет, учетная модель.

#### ANNOTATION

The accounting system of agricultural enterprises is characterized. The changes of the traditional accounting system to the strategically oriented, which not only records data about the facts and events of economic activity, but also transforms them into information for making decisions on the strategic development of the enterprise, is substantiated. It is proposed to allocate strategic accounting in a separate subsystem of accounting, which is designed to form information directed to the needs of strategic management. It is proved that accounting support of management by the strategic development, built with the help of the integrated model, enhances the function of predictive accounting function and is a prerequisite for the timely adoption of strategic management decisions.

**Keywords:** accounting support, strategic development, accounting policy, financial, managerial and strategic accounting, accounting model.

**Постановка проблеми** Сучасний стратегічний розвиток підприємств характеризується зростан-

ням кількості чинників, пов'язаних із глобалізаційними процесами, серед яких можна виокремити розширення вертикальної і горизонтальної інтеграції, інтелектуалізації економіки, інформаційного забезпечення, пов'язаного з його дефіцитом, що ускладнює управління бізнес-процесами, фінансово-економічними параметрами діяльності, темпами розвитку підприємства, рівнем конкуренції, виявленням загроз і ризиків бізнесу. Головним постачальником інформаційних ресурсів на підприємствах є система бухгалтерського відображення фінансово-господарських процесів та їх результатів.

Еволюція потреб користувачів в інформації сприяла розвитку обліку та його становленню 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.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Суть облікового забезпечення та тенденцій його розвитку висвітлено у дослідженнях багатьох науковців. Серед найвідоміших – праці вітчизняних учених (М. Білухи, Р. Бруханського, Ф. Бутинця, С. Голови, Л. Горецької, Л. Гуцаленко, С. Івахненкова, І. Криштопи, Н. Малюги, М. Пушкаря, В. Сопко, Л. Сука) та зарубіжних (Г. Велша, Р. Мейгса, В. Палія, Я. Соколова, Д. Шорта, А. Ягурова та ін.).

У науковій літературі переважають погляди на організацію системи облікового забезпечення як на менеджмент бухгалтерської служби для забезпечення облікових процедур (розроблення наказу про облікову політику, робочих планів рахунків, графіка документообороту, посадових інструкцій облікового персоналу, положень про заохочення бухгалтерів та інших внутрішніх регламентів тощо).

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми** В умовах динамічного середовища ефективно функціонування сіль-

ського господарських підприємств потребує розроблення чітких теоретичних аспектів системи облікового забезпечення управління їх стратегічним розвитком з урахуванням сучасних тенденцій і майбутніх ймовірних викликів.

**Метою статті** є оцінка облікового забезпечення управління стратегічним розвитком сучасних сільськогосподарських підприємств.

**Виклад основного матеріалу дослідження**  
На різних етапах розвитку економіки змінювалися підходи до формування інформації, яку генерує в собі система облікового забезпечення управління діяльністю господарюючих суб'єктів. Переглядалися також вимоги до її складу та вдосконалення формату подання. Облік покликаний відображати та контролювати різнохарактерні економічні процеси, джерела та засоби. При цьому облікові дані повинні задовольняти інформаційні потреби різних користувачів. Основним складовою облікового забезпечення управління стратегічним розвитком сільськогосподарських підприємств є облікова система. Розвиток будь-якої системи пов'язаний із зміною складових елементів, а часто – зі зростанням її внутрішнього розмаїття. Сьогодні облікова система – базова (найбільш загальна) категорія, що являє собою процесну інформаційну систему, на вході в яку розміщується інформація – вихідний базис для подальшої трансформації, а на виході – результативна, релевантна. Джерелом розвитку облікових систем є протиріччя, конфлікти між її елементами і зовнішнім середовищем. Саме це спонукає до усунення або вдосконалення наявних елементів облікової системи та утворення і використання нових. Розвиток облікової системи розширює її інформаційні можливості, але необхідно пам'ятати, що він можливий за умови збереження певної адаптації до змін, підтримання рівноваги параметрів, які сприяють збереженню системи. Адже стійкість облікових систем є необхідною умовою їх розвитку [8].

Професори В.Ф. Палій та Я.В. Соколов ще в радянські часи вважали, що бухгалтерський облік – це система спостереження, вимірювання і класифікації господарських фактів, їх відображення і співмірність у структурі взаємозв'язаних рахунків, яка узагальнює інформацію для управління господарською діяльністю і контролю за нею [6, с. 62].

Український учений С.М. Пушкар вважає, що бухгалтерський облік як система є сукупністю елементів певної форми і змісту, взаємопов'язаних і об'єднаних регулярною взаємодією. Він виокремлює такі елементи сучасної системи бухгалтерського обліку, як носії інформації, рахунки, подвійний запис, оцінка господарських фактів, калькуляція, інвентаризація, бухгалтерський баланс, звітність, реєстри бухгалтерського обліку, форми обліку, способи обробки інформації. Загалом він стверджує, що «бухгалтерський облік є відкритою системою, у якій кількість елементів та зв'язки між ними

змінюються залежно від входів та виходів із неї» [7, с. 42].

Професор Н.М. Малюга слушно виокремлює нові властивості системи бухгалтерського обліку в умовах комп'ютеризації, такі як інтегрована властивість для виконання операцій введення, зберігання, обробки даних та виведення інформації; наявність робочих підсистем, які є її продовженням; наявність інтегрованих правил вирішення завдань безперервної обробки великих обсягів даних [5, с. 35].

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 зазначає, 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, не придатна для обґрунтування та прийняття управлінських рішень, орієнтованих на розвиток. Переважно облікова система розглядається як засіб інформаційного забезпечення прийняття стратегічних рішень, а інколи – як складова частина системи стратегічного управління. Цю ситуацію ілюструє П.О. Куцик, який зазначає, що інформаційна система обліку, з одного боку, ніби пасивно наслідує стратегію, але сама на неї не впливає, а з іншого – навпаки, відіграє активну роль у стратегічному менеджменті, виступаючи механізмом реалізації організаційної стратегії [4, с. 58].

На нашу думку, основною причиною існування такої ситуації є невідповідність облікової системи концепції стратегічного розвитку сільськогосподарських підприємств. Основоположним базисом визначення бухгалтерського обліку функцією стратегічного управління є облікова політика підприємства, наказ про затвердження якої є обов'язковим згідно зі ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та п. 3 Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Відповідно до цих нормативних документів облікова політика – це «сукупність принципів, методів, процедур, що використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності [1; 2]. Відповідно до цього визначення можна дійти висновку, що облікова політика закріплена законодавством тільки у сфері фінансового обліку. Але система обліку є значно ширшою та охоплює, крім фінансового, управлінський та так званий стратегічний облік. Залежно від прийнятої концепції обліку на підприємстві облікова політика може мати

звужений або розширений характер. Звужений тип передбачає ведення обліку як обов'язкового, суворо регламентованого інструменту відображення засобів та фактів господарської діяльності підприємства, що, на жаль, є характерним для більшості суб'єктів господарювання. Розширений тип використовується на підприємствах, які ставлять за мету чітку регламентацію стратегічного розвитку, що і передбачає використання обліку як важливої функції стратегічного управління. Сутність розширеного підходу до формування облікової політики передбачає обов'язкове ведення управлінського і стратегічного обліку та трансформацію фінансової звітності за міжнародними стандартами.

Первинна інформація, що необхідна для формування та прийняття управлінських рішень щодо стратегічного розвитку підприємства, відображається на тих рахунках фінансового обліку, які мають довгостроковий характер і, як наслідок, впливають на стратегічний розвиток (необоротні активи, біологічні активи, довгострокові зобов'язання, капітал).

Інформація, що накопичується на рахунках управлінського обліку (виробництво, витрати за елементами, витрати діяльності, доходи), необхідна для забезпечення прийняття поточних рішень, завдяки яким реалізується стратегічний розвиток підприємства та визначаються результати діяльності. Ретроспективний аналіз даних цих рахунків дає змогу екстраполювати тенденції розвитку на стратегічну перспективу

та оцінити теперішній стан підприємства як необхідний базис для такого розвитку.

За допомогою даних із рахунків, що пов'язані з довгостроковими активами і процесами, формується інформація, яка дає змогу оцінювати управлінські рішення, що визначають теперішній рівень розвитку підприємства, та отримувати інформацію про те, на що може розраховувати підприємство в довгостроковій перспективі, а також виявляти наявні резерви та за необхідності удосконалювати діяльність, щоб забезпечити бажану траєкторію стратегічного розвитку.

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.

З огляду на поділ обліку на різні сфери застосування його даних залежно від користувачів облікової інформації (рис. 1) доцільно було б облікову політику у нормативно-правових актах розглядати як сукупність принципів, методів та процедур, що використовують підприємства для складання і подання фінансової та управлінської звітності.

Керівництву сільськогосподарських підприємств необхідна інформація стратегічного характеру, надання якої на сучасному етапі розвитку не в змозі забезпечити наявна облікова система. Зазначене вимагає реалізації заходів щодо удосконалення наявної системи

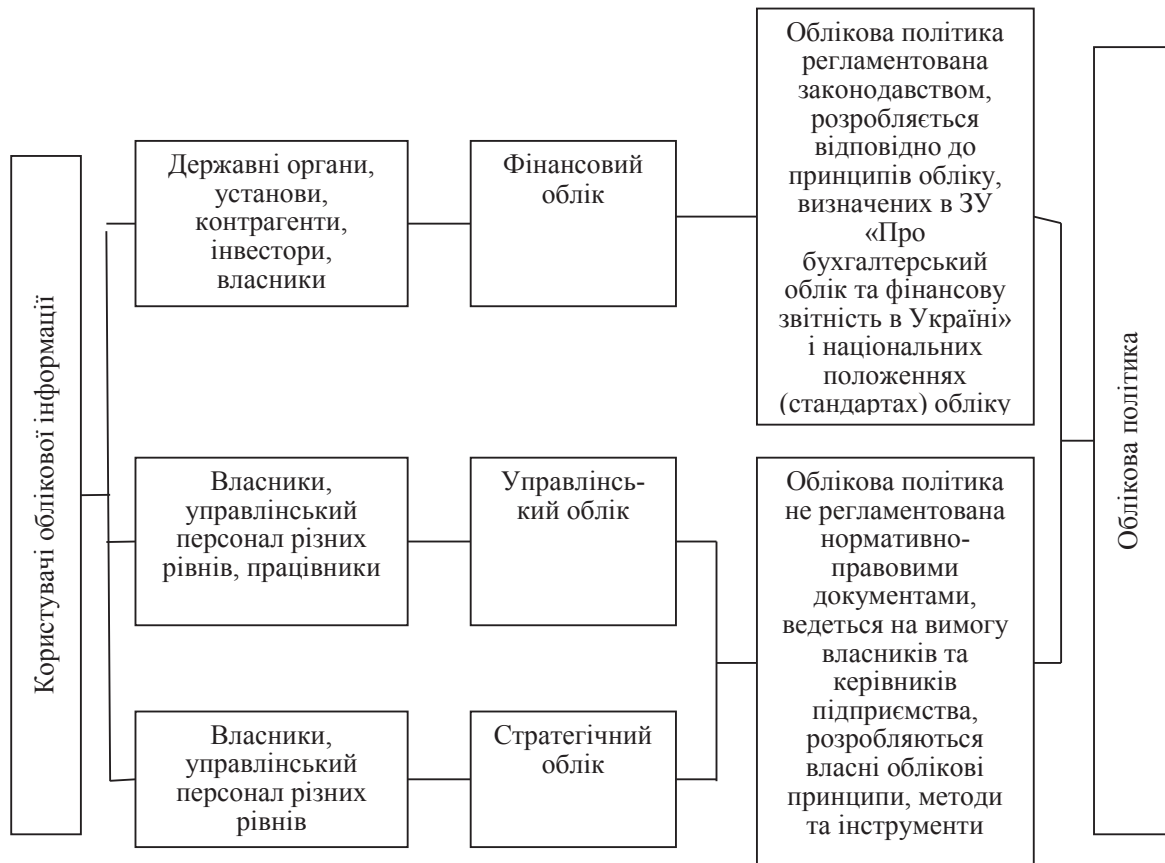


Рис. 1. Складники облікової політики підприємства

обліку в напрямі структурного та часового розширення її змісту. Тому виникає необхідність у моделюванні потоків облікової інформації, що генерується діяльністю підприємства та після відповідної трансформації використовується для прийняття рішень тактичного та стратегічного характеру, вибору оптимальної альтернативи розвитку з урахуванням внутрішніх та зовнішніх факторів.

Сучасна парадигма управління вимагає заміни традиційної облікової системи на стратегічно-орієнтовану, яка не тільки фіксує дані про факти і події господарської діяльності, а й трансформує їх в інформацію для прийняття рішень щодо стратегічного розвитку підприємства. Така стратегічно-орієнтована облікова система є взаємопов'язаною сукупністю фінансового, управлінського та стратегічного обліку, використовує інформаційні потоки про зовнішні фактори середовища, які формують функціональні служби та підрозділи підприємства. Кожен факт господарської діяльності відображається у підсистемах обліку відповідно до завдань кожної з них специфічними

методами та інструментами створення чи опрацювання інформації.

У країнах з розвинутою ринковою економікою система бухгалтерського обліку поділяється на підсистеми – фінансовий та управлінський облік з оперативним і стратегічним спрямуванням. У Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» такий поділ відсутній. На практиці є відмінності між підсистемами обліку (табл. 1).

Аналіз даних таблиці 1 дає підстави стверджувати, що відповідно до запитів користувачів інформації чітко вирізняються два види обліку – фінансовий та управлінський. Виділення стратегічного обліку носить дискусійний характер: одні науковці вважають його самостійним, інші – складником управлінського обліку. Варто зазначити, що управлінський та стратегічний облік в Україні не регламентований нормативно-правовими актами. У зарубіжних країнах існують облікові положення, в яких висвітлено основні концептуальні підходи до організації управлінського обліку, тому вітчизняні підприємства найчастіше

Таблиця 1

## Характеристика підсистем обліку

Ознака	Фінансовий облік	Управлінський облік	Стратегічний облік
Користувачі інформації	Зовнішні, внутрішні	Внутрішні	Внутрішні
Обов'язковість ведення	Обов'язково відповідно до чинного законодавства	На вимогу управлінського персоналу	На вимогу управлінського персоналу
Вимірники	Грошові вимірники	Всі види вимірників	Всі види вимірників
Мета обліку	Формування та надання інформації для внутрішніх і зовнішніх користувачів інформації	Формування та надання інформації для прийняття оперативних і тактичних управлінських рішень про господарську діяльність підприємства внутрішніми користувачами	Формування та надання інформації внутрішнім користувачам для розроблення, прийняття і контролю виконання стратегічних управлінських рішень
Періодичність формування звітної інформації	Місячна, квартальна, річна	Оперативна інформація, що визначається запитом системи управління	Прогнозна інформація, яка визначається запитом системи управління
Об'єкти обліку	Необоротні активи (основні засоби, нематеріальні активи, довгострокові біологічні активи, довгострокова дебіторська заборгованість); оборотні активи (виробничі запаси, грошові кошти, поточні біологічні активи, витрати); власний капітал; зобов'язання; доходи; фінансові результати	Витрати, доходи, фінансові результати в розрізі центрів відповідальності та окремих видів продукції	Фактори зовнішнього середовища, ринки збуту, проекти і програми розвитку
Спрямованість	Фіксація господарських операцій, що вже відбулися	Поряд з історичною інформацією оцінюють поточну діяльність підприємства і визначають перспективу	Надання інформації, пов'язаної з обраною стратегією, забезпечення зворотного зв'язку з досягнутими результатами та їх узгодження зі стратегічними цілями
Публічність даних	Дані відкриті для всіх користувачів	Дані відкриті для внутрішніх користувачів, окремі становлять комерційну таємницю	Дані відкриті для топ-менеджменту, окремі становлять комерційну таємницю
Відповідальність	Визначена законодавством	Перед керівниками	Перед власниками
Достовірність інформації	Максимально точна інформація	Наближена точність даних	Аналітичні розрахунки

користуються досвідом та методиками західних країн.

Головним пріоритетом управління сучасних підприємств є орієнтація на досягнення стратегічних цілей і забезпечення сталого розвитку, тому, на нашу думку, стратегічний облік доцільно розглядати як окрему підсистему обліку, яка повинна враховувати виклики економічного сьогодення, формувати інформацію, спрямовану на потреби стратегічного управління.

Проведене дослідження дає підставу дійти висновку, що управлінський та стратегічний облік не мають постійної базової моделі. На підприємствах, як правило, модель управлінського та стратегічного обліку визначається обсягом управлінської інформації, який напряму залежить від цілей, завдань, критеріїв і засобів досягнення мети.

За ступенем взаємозв'язку фінансового, управлінського та стратегічного обліку розрізняють локальну та інтегровану моделі.

Локальна модель обліку – це система відокремленого ведення фінансового, управлінського та стратегічних обліку. За цього підходу окремо збирають інформацію для складання зовнішньої (фінансової) та внутрішньої (управлінської) звітності.

Інтегрована модель обліку – це система, покликана об'єднати фінансову, управлінську та стратегічну інформацію з використанням прямого та зворотного зв'язку на рахунках бухгалтерського обліку. На основі системного обліку та зовнішньої інформації складають внутрішню звітність, дані якої дають змогу приймати обґрунтовані оперативні, тактичні та стратегічні рішення.

Облікове забезпечення управління стратегічним розвитком, що побудоване відповідно до інтегрованої моделі обліку, посилює дію прогностичної функції бухгалтерського обліку і є передумовою своєчасного прийняття обґрунтованих стратегічних управлінських рішень щодо врахування впливу мікро- та макроеко-

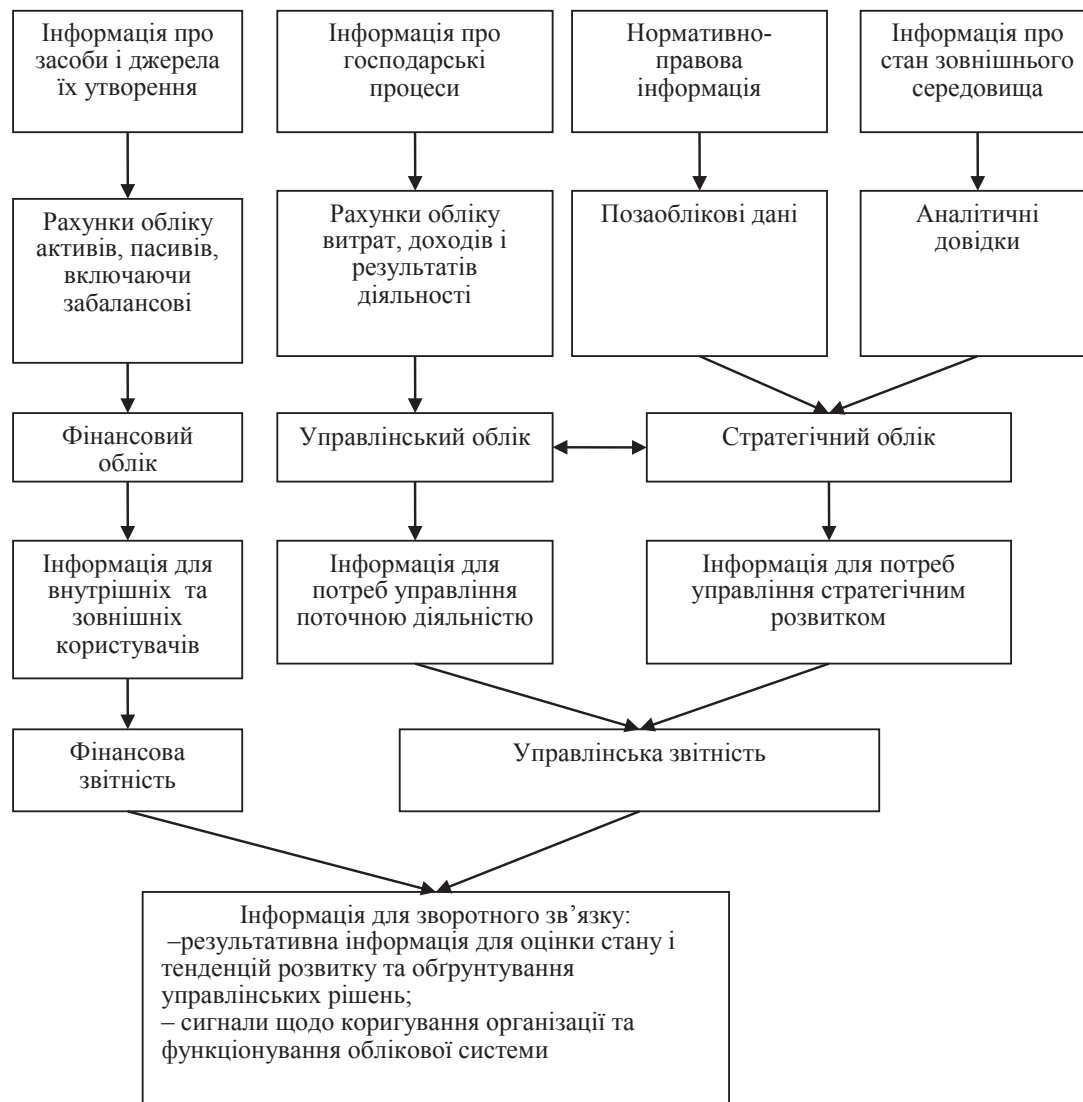


Рис. 2. Інтегрована модель облікового забезпечення управління стратегічним розвитком підприємства

номічних факторів на бізнес-процеси підприємства. Облікове забезпечення управління стратегічним розвитком підприємств має візуальний вигляд (рис. 2).

Функціонування інтегрованої моделі облікового забезпечення створює умови для продукування якісної, своєчасної, орієнтованої на управлінські рішення інформації. Відповідно менеджери зможуть швидко опрацювати надані їм дані та зосередити увагу на розгляді альтернатив прийняття стратегічних управлінських рішень щодо розвитку підприємства. Відповідно до цього вихідна інформація системи бухгалтерського обліку повинна бути обробленою, підготовленою і головне – цілеспрямованою та подаватися у зручній для прийняття формі у вигляді підготовлених конкретних звітів, орієнтованих на конкретні стратегічні рішення.

Процес збору, обробки, накопичення та підготовки інформації для стратегічного управління розвитком підприємства необхідно максимально автоматизувати. Це забезпечує одноразове введення інформації та багаторазове її використання. Йдеться про створення на підприємстві інформаційної системи, підпорядкованої єдиним принципам збору й обробки даних в інформаційному просторі підприємства, як можливості використання будь-яких даних, введених в інформаційну систему.

Висновки Зростання динамічності зовнішнього середовища зумовило збільшення обсягу інформації, її диференціацію та швидку зміну корисності. Кожна подія несе в собі інформаційне навантаження, врахувати яке на підприємствах можна лише шляхом створення адекватного облікового забезпечення управління стратегічним розвитком підприємства. Варто зазначити, що саме облікові дані, не враховуючи різновид обраних підприємством інформаційних технологій, завжди були основою для прийняття управлінських рішень. Водночас поступове виникнення різних моделей обліко-

вого процесу привело до диференціації підходів щодо формування інформації для прийняття рішень. Якщо 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.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» // Бухгалтерський облік і аудит. – 1999. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 28.02.2013 р. за № 336/22868 – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/-13#n17>
3. Жук В.М. Обліково-інформаційне забезпечення моніторингу аграрного ринку України / В.М. Жук // Економіка АПК. – 2011. – № 8. – С. 53-60.
4. Куцях П.О. Концептуальні підходи до розгляду інформаційних систем обліку в корпоративному управлінні / П.О. Куцях // Облік і фінанси. – 2013. № 4 (62) – С. 52-60.
5. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: моногр. / Н.М. Малюга. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.
6. Палий В.Ф., Соколов Я.В. Теорія бухгалтерського учета: учеб. пособ. / Палий В.Ф., Соколов Я.В. – М.: Финансы и статистика, 1984. – 279 с.
7. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (Теоретико-методологічні аспекти): моногр. / Пушкар М.С. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 422 с.
8. Струк Н.В. Сутнісна характеристика облікової системи підприємства – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.nbuv.gov.ua/old\\_jrn/natural/Vnulp/Management/2012\\_721/45.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/natural/Vnulp/Management/2012_721/45.pdf)