

Кузь В.І. к.е.н., старший викладач,  
Буковинський державний  
фінансово-економічний університет,  
м. Чернівці

## **Ідентифікація об'єктів стратегічного обліку в рамках побудови експертної системи прийняття стратегічних рішень на підприємстві**

*У зв'язку із посиленням глобалізаційних процесів та конкурентної боротьби серед суб'єктів господарювання виникає нагальна необхідність прийняття управлінських стратегічних рішень, що зумовлює потребу у побудові відповідної системи інформаційного забезпечення. Доведено необхідність виділення в системі бухгалтерського обліку підсистеми стратегічного обліку, яка має чіткі та конструктивні завдання та зорієнтована на задоволення інформаційних потреб стратегічного управління. Зроблено висновок, що важливим аспектом у побудові підсистеми стратегічного обліку є ідентифікація її об'єктів. Вагомого значення в даному процесі набуває побудова та реалізація експертної системи прийняття стратегічних рішень, що забезпечує визначення об'єктів підсистеми стратегічного обліку, які за інших умов залишилися б без уваги, зважаючи на неможливість оброблення.*

**Ключові слова:** експертна система, об'єкти підсистеми стратегічного обліку, підсистема стратегічного обліку, стратегічний облік, стратегічний управлінський облік.

*В связи с усилением глобализационных процессов и конкурентной борьбы среди субъектов хозяйствования возникает потребность принятия управленческих стратегических решений, что обуславливает необходимость в построении соответствующей системы информационного обеспечения. Доказана необходимость выделения в системе бухгалтерского учета подсистемы стратегического учета, которая имеет четкие и конструктивные задачи и ориентирована на удовлетворение информационных потребностей стратегического управления. Сделан вывод, что важным аспектом в построении подсистемы стратегического учета является идентификация ее объектов. Большое значение в данном процессе приобретает построение и реализация экспертной системы принятия стратегических решений, что обеспечивает определение объектов подсистемы стратегического учета, которые при других условиях остались бы без внимания, имея в виду невозможности их обработки.*

**Ключевые слова:** экспертная система, объекты подсистемы стратегического учета, подсистема стратегического учета, стратегический учет, стратегический управленческий учет.

*Due to increasing globalization and competition among businesses there is an urgent need for strategic management decisions, and it leads to the need to establish an appropriate information system. The indentation necessity of strategic accounting subsystem within the accounting system, with clear and constructive tasks and focused on meeting the information needs of strategic management, is grounded. It is concluded that an important aspect in the strategic accounting subsystem designing is the identification of its objects. Construction and implementation of an expert system for making strategic decisions gets significant value in the process. It provides strategic accounting subsystem objects' indentation that otherwise would be left unattended, taking into account the impossibility of processing.*

**Key words:** expert system, strategic accounting subsystem objects, strategic accounting subsystem, strategic accounting, strategic management accounting.

**Постановка проблеми.** Доміnantними факторами, які впливають на господарський процес та систему управління підприємства є глобалізація суспільно-економічних відносин та посилення конкурентної боротьби. За таких умов управлінський процес і його інформаційне забезпечення повинні змінюватися в ракурсі необхідності оцінки та врахування чинників внутрішнього та зовнішнього економічного середовища, конкурентних переваг, передових інформаційних технологій тощо. Достеменно відомо, що успіх у провадженні господарської діяльності базується на раціональних управлінських рішеннях. В процесі їх прийняття вагому роль відіграють знання та технології, які дають змогу оцінити майновий і фінансовий стан підприємства не тільки в ретроспективі чи станом на певний момент звітного періоду, але й в перспективі. Саме поєднання знань та технологій дають змогу вибудувати систему формальних правил досягнення стратегічних цілей фінансово-господарської діяльності підприємства. Знаннями в даному ракурсі виступає інформація із внутрішнього та зовнішнього середовища функціонування суб'єкта господарювання в різних часових проміжках, а технологіями – наявність засобів її обробки та отримання визначених поставленими цілями результатів.

Досягнення бажаних показників стратегічного розвитку суб'єкта господарювання забезпечується ефективним функціонуванням системи стратегічного управління, що не може бути здійснене без належного інформаційного забезпечення. В даному ракурсі актуальності набуває процес ідентифікації об'єктів інформаційного забезпечення стратегічного управління, як об'єктів підсистеми стратегічного обліку.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питанням інформаційного забезпечення стратегічного управління в рамках виділення окремої облікової системи приділена значна увага науковців, зокрема І. Алексєєвої, О. Алексєєвої, М. Болдуєва, М. Бромвіча, Дж. Іннеса, І. Криштопи, С. Легенчука, О. Ніколаєвої, І. Пліскуна, М. Пушкаря, Б. Райана, К. Сіммондса, В. Терехової, К. Уорда, І. Хахонової, А. Шайкана, В. Шевчука, Л. Юр'євої та інших. Проте, проблеми побудови інформаційної системи для забезпечення стратегічного управління в рамках ідентифікації окремої підсистеми в системі бухгалтерського обліку в доробках науковців не знайшли достатнього свого вирішення. У даному контексті вагомою проблемою, яка підлягає вирішенню є проблема окреслення кола об'єктів підсистеми стратегічного обліку на підприємстві.

**Постановка завдання.** Метою наукового доробку є дослідження інформаційного забезпечення процесу стратегічного управління в контексті з'ясування мети і завдань підсистеми стратегічного обліку та ідентифікації її об'єктів в рамках побудови експертної системи прийняття стратегічних рішень на підприємстві.

**Виклад основного матеріалу.** Важливим аспектом, а в більшості випадків і проблемою, у функціонуванні підсистеми стратегічного обліку на підприємстві є ідентифікація її об'єктів, зважаючи на наявність множини завдань стратегічного управління, необхідності обробки фінансової та

нефінансової інформації із внутрішнього та зовнішнього середовищ, використання відмінних від традиційних методів обробки обліково-економічної інформації.

У ринкових умовах господарювання система управління в цілях забезпечення сталого розвитку підприємства в будь-якому випадку повинна бути забезпечена та враховувати перспективні показники фінансово-господарської діяльності. Врахування перспективного стану підприємства в процесі прийняття управлінських рішень свідчить про необхідність виокремлення або ж виділення системи стратегічного управління в загальній системі управління підприємством. Даний факт не може залишити без належної уваги зміни в інформаційному забезпеченні процесу управління підприємством: «в ході еволюційного розвитку інформаційного середовища стратегічних рішень виникає якісно нова система стратегічного обліку» [17, с. 722].

Необхідність виокремлення, побудови, розмежування понять «стратегічний облік», «стратегічний управлінський облік», «контролінг» тощо, потреба в розробці концепції, методики організації та ведення стратегічного обліку на підприємстві є актуальними проблемами, які активно обговорюється в наукових колах. По окремих з наведених аспектів триває жвава дискусія, по інших – відсутні чіткі та конструктивні пропозиції щодо вирішення порушених проблем.

У дослідженнях вітчизняних науковців, які в переважній більшості базуються на доробках зарубіжних дослідників домінантним є твердження про необхідність формування системи інформаційного забезпечення прийняття стратегічних управлінських рішень і те, що дана система є обліковою. Відмінними рисами облікової системи, спрямованої на інформаційне забезпечення стратегічного управління від традиційної є потреба оцінки зовнішнього середовища, ризиків та невизначеності, які притаманні господарській діяльності підприємства. Відмінності стратегічного обліку від бухгалтерського, частково продиктовані відмінностями між стратегічним управлінням та управлінням підприємством в традиційному розумінні: «стратегічна парадигма управління виникає у зв'язку з розвитком глобалізаційних процесів, коли з'явилися нові проблеми і завдання, які є невирішуваними в рамках традиційної управлінської парадигми. До цих завдань відносять, перш за все, облік і оцінка впливу на результати діяльності організацій зовнішніх чинників і дій, ризиків і невизначеності» [2, с. 123].

Складність вирішення завдань щодо інформаційного забезпечення стратегічного управління, в першу чергу пов'язана із необхідністю визначення та оцінки об'єктів, які є відмінними від об'єктів традиційного бухгалтерського обліку, а значить існує ймовірність того, що при застосуванні традиційних облікових інструментів досягти бажаного результату не вдасться. У зв'язку з цим низка науковців під інформаційним забезпеченням стратегічного управління вбачає не облікову систему чи підсистему, а можливість використання облікових даних для прийняття стратегічних рішень: «стратегічне управління як ідеологія управління підприємством ставить завдання перед усіма ланками і структурами управління, в тому разі і перед

бухгалтерським обліком, який своїм чином реагує на нові завдання і умови функціонування, застосовуючи нові спеціальні інструменти і метод. І від цього бухгалтерський облік не стає «стратегічним», не утворюється «система стратегічного обліку» на підприємстві. У даному аспекті є сенс говорити про існування бухгалтерського обліку з метою стратегічного управління» [18].

Оперуючи нагальною потребою модернізації системи бухгалтерського обліку в контексті забезпечення інформаційних потреб саме стратегічного управління окремі автори акцентують увагу на виокремленні стратегічного обліку як елементу системи бухгалтерського обліку: «стратегічний облік орієнтується не тільки на досягнення оперативної мети (наприклад, отримання прибутку), але й на глобальні стратегічні завдання, що означає подальший рівень поглиблення облікової системи згідно з сучасним баченням ролі та значення інформаційних ресурсів для прогнозування явищ і процесів» [9].

Окремим напрямом дослідження інформаційного забезпечення стратегічного управління є його розгляд як складової управлінського обліку. Стратегічний управлінський облік – це комплексний напрям управлінського обліку, орієнтований на процес прийняття довгострокових (стратегічних) рішень, в рамках якого передбачається детальний аналіз зовнішнього бізнес-середовища, де підприємство здійснює свою діяльність [7].

Зважаючи на відсутність нормативно-правового забезпечення ідентифікації та функціонування інформаційної системи стратегічного управління, доцільно взяти до уваги наступні твердження:

1) призначення системи бухгалтерського обліку – задоволення інформаційних потреб різного роду економічних суб'єктів;

2) виділення підсистем у системі бухгалтерського обліку базується на чітко визначених завданнях та чіткій інформаційних потребах, які не ідентифікувалися в минулому;

3) окрема підсистема бухгалтерського обліку для досягнення мети функціонування поряд з використанням загального облікового інструментарію потребує використання індивідуальних методів;

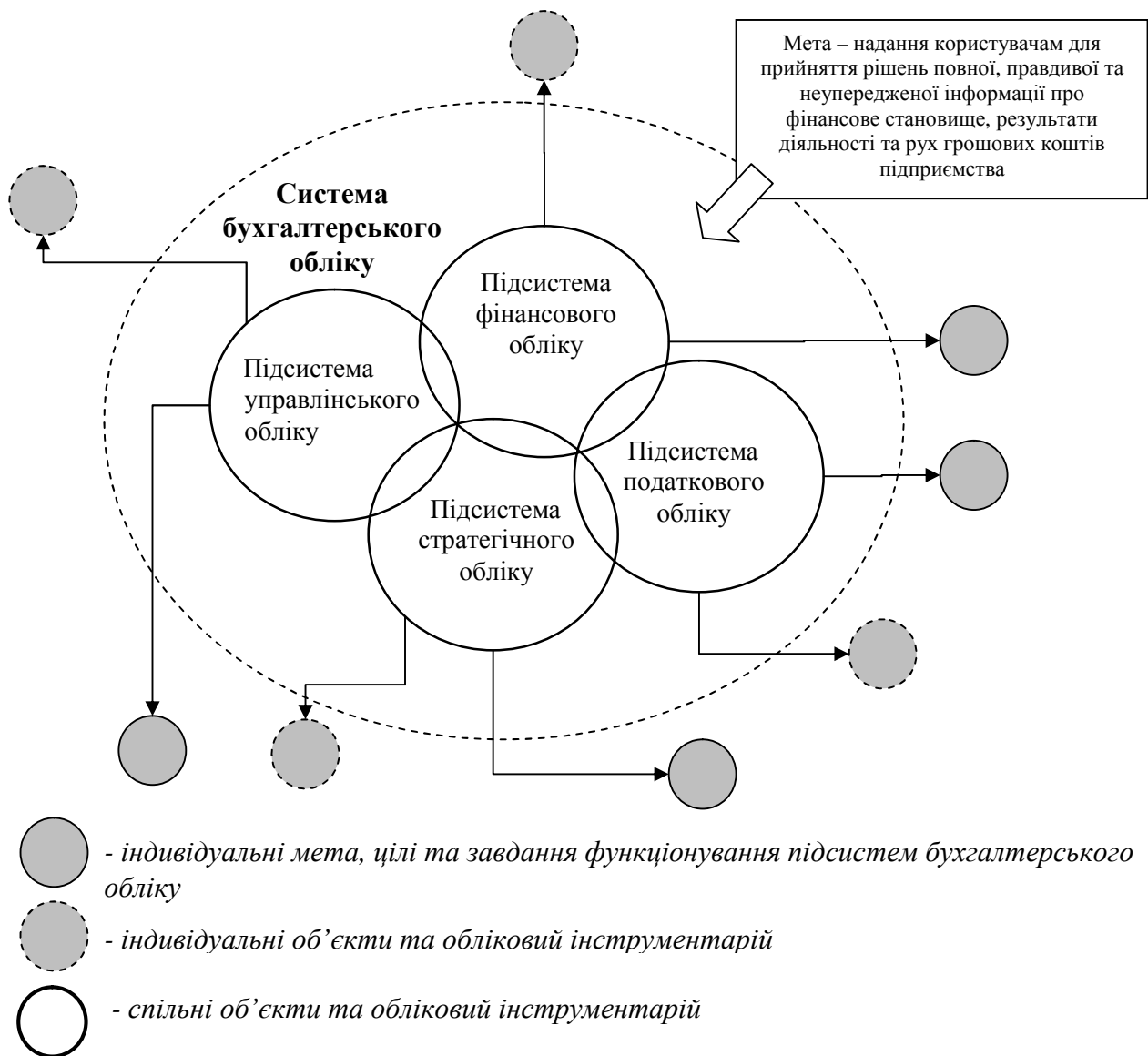
4) об'єктами окремо взятої підсистеми бухгалтерського обліку можуть бути як суміжні так і індивідуальні об'єкти;

5) для виконання завдань функціонування підсистеми бухгалтерського обліку необхідні інформаційні взаємозв'язки з іншими підсистемами.

Функціонування та взаємозв'язки підсистем бухгалтерського обліку в межах цілісної системи обліку схематично наведено на рис. 1.

Таким чином, варто стверджувати, що інформаційним забезпеченням системи стратегічного управління може стати підсистема стратегічного обліку, яка функціонуватиме в межах системи бухгалтерського обліку на підприємстві. Адже підсистема стратегічного обліку зорієнтована на задоволення інформаційних потреб стратегічного управління відповідно до чого має чіткі та конструктивні завдання для виконання яких вимагає застосування специфічного обліково-економічного інструментарію, частково відмінного від традиційно облікового. Об'єкти підсистеми стратегічного обліку характеризуються та ідентифікуються як в межах підприємства, так і в межах

зовнішнього середовища, проте це не руйнує інформаційних взаємозв'язків з іншими підсистемами, а навпаки характеризується завершеністю системи бухгалтерського обліку як основного джерела інформаційного забезпечення управління підприємством на всіх рівнях та у всіх ракурсах.



**Рис. 1.** Взаємозв'язок підсистем системи бухгалтерського обліку

З метою з'ясування мети, завдань та об'єктів підсистеми стратегічного обліку доцільно проаналізувати визначення, які дають науковці для окреслення меж та характеристики інформаційного забезпечення стратегічного управління підприємством.

В наукових та довідкових джерелах інформаційному забезпеченню стратегічного управління підприємством в більшості випадків властива назва «стратегічний облік» або ж «стратегічний управлінський облік» (табл. 1).

**Дефініція поняття «стратегічний облік»  
та «стратегічний управлінський облік»**

Дослідники	Визначення поняття
1	2
Б. Райан [10]	Під стратегічним обліком слід розуміти певне поєднання управлінського обліку з системами фінансової звітності, зорієнтоване на прийняття стратегічних рішень
І.В. Алексєєва [1]	Стратегічний облік – облікова система, яка включає в себе фінансовий, управлінський облік, моніторинг зовнішнього середовища, стратегічне планування, що дозволяє внутрішнім, зовнішнім користувачам приймати стратегічні рішення
Дж. Іннес [22]	Стратегічний облік – засіб для забезпечення інформацією, потрібний для того, щоб підтримувати стратегічні рішення в організації
Л.В. Юр'єва [20]	Стратегічний управлінський облік можна розглядати в якості облікової інформаційної системи, підтримуючої стратегічний менеджмент
В.Р. Шевчук [19]	Стратегічний управлінський облік – це інформаційні підтримка управління, що полягає в забезпеченні менеджерів підприємства всією інформацією, необхідною для управління і контролю за розвитком підприємства в інтересах його власників та інших зацікавлених партнерських груп (кредиторів, клієнтів, постачальників, персоналу, уряду і суспільства)
К. Уорд [16]	Стратегічний управлінський облік покликаний бути системою обґрунтування управлінських рішень, тобто він повинен забезпечити необхідною інформацією певних менеджерів компанії, відповідальних за прийняття стратегічних управлінських рішень
В.А. Терехова [14]	Стратегічний управлінський облік – облікова система, адаптована до сучасного виробничого середовища, включає багатовимірну стратегію зв'язків через канали поширення і визначення потреб цільових покупців (споживачів)
М. Bromwich [21]	Стратегічний управлінський облік надає і аналізує фінансову інформацію про ринки (на яких фірма реалізує свої продукти), витрати конкурентів, структуру витрат і моніторинг стратегії підприємства та стратегій конкурентів на цих ринках
К. Simmonds [23]	Стратегічний управлінський облік – це спосіб надання і аналізу даних управлінського обліку про бізнес конкурентів, які використовуються для моніторингу і розвитку стратегії підприємства

На думку Б. Райана під стратегічним обліком слід розуміти певне поєднання управлінського обліку з системами фінансової звітності, зорієнтоване на прийняття стратегічних рішень [10]. Також на засадах узагальнення специфічної інформації з підсистем бухгалтерського обліку в рамках потреби виконання завдань інформаційного забезпечення при визначенні суті стратегічного обліку стоїть І. Алексєєва, з її міркувань стратегічний облік – облікова система, яка включає в себе фінансовий, управлінський облік, моніторинг зовнішнього середовища, стратегічне планування, що дозволяє внутрішнім, зовнішнім користувачам приймати стратегічні рішення [1].

Чітку спрямованість підсистеми стратегічного обліку на задоволення інформаційних потреб процесу прийняття управлінських стратегічних рішень вбачає Дж. Іннес: «стратегічний облік – засіб для забезпечення інформацією, потрібний для того, щоб підтримувати стратегічні рішення в організації» [22, с. 968].

Багато хто з науковців інформаційне забезпечення системи стратегічного управління розглядає під назвою «стратегічний управлінський облік». Проте, із проаналізованих визначень «стратегічний облік» та «стратегічний управлінський облік» можна вести мову про ідентичну мету та призначення побудови такої інформаційної системи: «стратегічний управлінський облік можна розглядати в якості облікової інформаційної системи, підтримуючої стратегічний менеджмент» [20, с. 47].

У трактуваннях змісту категорії «стратегічний управлінський облік» дослідники акцентують увагу на забезпеченні користувачів інформацією для прийняття управлінських стратегічних рішень. Стратегічний управлінський облік – це інформаційні підтримка управління, що полягає в забезпеченні менеджерів підприємства всією інформацією, необхідною для управління і контролю за розвитком підприємства в інтересах його власників та інших зацікавлених партнерських груп (кредиторів, клієнтів, постачальників, персоналу, уряду і суспільства) [19]. Стратегічний управлінський облік покликаний бути системою обґрунтування управлінських рішень, тобто він повинен забезпечити необхідною інформацією певних менеджерів компанії, відповідальних за прийняття стратегічних управлінських рішень [16, с. 15].

Також в ході визначення сутності стратегічного управлінського обліку звертається увага в ході стратегічного управління на потреби в даних із зовнішнього середовища, а саме даних про потреби цільових покупців, бізнес конкурентів тощо. Стратегічний управлінський облік – облікова система, адаптована до сучасного виробничого середовища, включає багатовимірну стратегію зв'язків через канали поширення і визначення потреб цільових покупців (споживачів) [14]. Стратегічний управлінський облік – це спосіб надання і аналізу даних управлінського обліку про бізнес конкурентів, які використовуються для моніторингу і розвитку стратегії підприємства [23, с. 26].

М. Бромвіч деталізує потрібну інформацію із зовнішнього середовища: «Стратегічний управлінський облік надає і аналізує фінансову інформацію про ринки (на яких фірма реалізує свої продукти), витрати конкурентів, структуру витрат і моніторинг стратегії підприємства та стратегій конкурентів на цих ринках [21, с. 27].

Наведені визначення вкотре підкреслюють доцільність формування підсистеми стратегічного обліку та дають змогу окреслити її межі. Хотілось б зауважити на прерогативі у застосуванні саме назви «стратегічний облік», а не «стратегічний управлінський облік». Адже будь-який із видів обліку призначений для надання інформації користувачам з метою прийняття ними управлінських рішень. Індивідуальними ознаками стратегічного обліку являтиметься спрямованість на інформування управлінського персоналу про зовнішнє середовище, перспективні показники господарської діяльності самого

підприємства, різні аспекти ризику та невизначеності тощо. Проте, це не свідчить про ізолюваність підсистеми стратегічного обліку від інших підсистем, навпаки досліджувана підсистема активно запозичує дані з інших підсистем обліку для виконання поставлених перед нею завдань. Також інформаційні потреби підсистеми бухгалтерського обліку можуть визначати потреби зміни ряду організаційних моментів у функціонуванні підсистеми фінансового обліку, що доцільно здійснювати якщо не вплине на виконання завдань останньої з підсистем.

І.І. Криштопа зазначає, що виділення стратегічного напрямку бухгалтерського обліку в окрему підсистему матиме вигляд часткового дублювання інформації, що акумулюється у фінансовому та управлінському обліку [5]. Непогодження з даним твердженням можна обґрунтувати тим, що ефективність функціонування підсистеми обліку забезпечується ідентифікацією об'єктів та конкретизацією завдань поставлених перед нею. А уникнення дублювання усувається шляхом раціоналізації організації підсистеми стратегічного обліку та налагодження інформаційних потоків між підсистемами системи бухгалтерського обліку підприємства.

Основним завданням підсистеми стратегічного обліку є забезпечення необхідною інформацією прийняття стратегічних управлінських рішень: «в сучасних умовах розвитку обліково-аналітичного забезпечення діяльності ефективним інформаційним підґрунтям стратегічного управління підприємств виступає стратегічний облік, як одна із підсистем бухгалтерського обліку підприємства» [6, с. 223]. Деталізація завдань відбувається в ході ідентифікації об'єктів підсистеми стратегічного обліку, головним об'єктом якої є стратегія розвитку суб'єкта господарювання (масив економічної, фінансової та нефінансової інформації, яка необхідна для визначення стратегії, контролю за її виконанням, аналізу дотримання або ж недотримання чи змін у ній).

Докорінна зміна форм і змісту менеджменту суб'єктами господарювання при динамічній еволюції сучасної економіки потребує коректив від підсистем, які його функціонально забезпечують з точки зору потреб реальної практики щодо розширення і введення нових об'єктів [13]. Нові об'єкти системи бухгалтерського обліку ідентифікуються в ході визначення інформаційних потреб стратегічного управління, які є основною у побудові підсистеми стратегічного обліку.

На думку Ф.Ф. Бутинця стратегічний облік реалізується через інструментарій фінансового аналізу, а його головними об'єктами є зобов'язання, контроль, готівка, витрати та потенціал: «стратегічний облік – це фінансовий аналіз проблеми, що пов'язаний з чотирма факторами: зобов'язаннями, контролем, готівкою (витрати) та потенціалом» [3]. Така ідентифікація об'єктів стратегічного обліку вказує на взаємозв'язки підсистеми стратегічного обліку з підсистемами фінансового та управлінського обліку. Стратегічний облік 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 [8].



Інформаційні взаємозв'язки між підсистемами бухгалтерського обліку не повинні свідчити про ідентичність їх об'єктів якщо брати до уваги необхідні якісні та кількісні інформаційні параметри об'єктів, які необхідні для прийняття управлінських рішень. В.З. Семанюк стверджує, що об'єктом стратегічного обліку є бізнес-процеси, в результаті яких формується звітність для прийняття стратегічних управлінських рішень. На промислових підприємствах основними бізнес-процесами є: процес постачання, процес виробництва і процес реалізації продукції [12]. І.Й. Плікус зазначає, що стратегічний облік пов'язує на практиці процес стратегічного управління з обліковим процесом, тому що має з ним ті ж самі об'єкти: фінансові та виробничі ресурси, фінансово-господарські процеси і результати діяльності, що складають у сукупності фінансово-виробничу діяльність [8]. Наведені думки науковців не містять чіткої ідентифікації об'єктів підсистеми стратегічного обліку, окреслені ними об'єкти зводяться до традиційного їх розуміння в рамках застосування адитивного та процедурного підходів у трактуванні об'єктів системи бухгалтерського обліку.

Дотичною до проблем стратегічного управління є твердження, – об'єктами стратегічного обліку є: ситуаційні блоки центрів відповідальності і сегментів діяльності; ситуаційні блоки управлінського фінансового обліку [15]. В даному ракурсі об'єктами підсистеми стратегічного обліку виступають явища господарської діяльності, які можна ситуаційно змоделювати. Науковець М.В. Болдуєв, ставлячи в центр побудови підсистеми стратегічного обліку еволюційно-адаптивну модель балансової теорії в рамках бухгалтерського підходу «грошові кошти/чисті пасиви» об'єктами стратегічного обліку, вважає різноманітні ситуації адаптивні до зміни системи чинників, що впливають на власність, платоспроможність, резервну систему підприємства тощо, визначення і аналіз агрегованих і дезагрегованих показників чистих активів і чистих пасивів як основних індикаторів цього впливу [2, с. 123].

Низка науковців під головними об'єктами стратегічного обліку вбачає невизначеність внутрішнього та зовнішнього середовища, інформацію, що необхідна для вирішення проблем ефективного розвитку бізнесу, дані про зміни умов господарювання. Стратегічний облік, орієнтований на облік невизначеності, базується на стратегіях, які розробляються підприємством, об'єднує фінансовий і управлінський облік, а також враховує зовнішні фактори макросередовища й забезпечує спеціалістів підприємства для прийняття ефективних рішень [11]. Б. Райаном стратегічний облік розглядається як основа для досліджень фінансових та економічних проблем з точки зору найбільш важливого для підприємства питання – реалізації сприятливих можливостей бізнесу та як певне поєднання фінансового обліку з управлінським [10]. На думку Л.Р. Воляк «стратегічний облік акумулює інформацію із зовнішнього середовища про економічні, соціальні, екологічні, конкурентні, політичні, технологічні зміни, вплив міжнародних чинників на діяльність підприємства» [4].

Зрозумілим є той факт, що об'єктами підсистеми стратегічного обліку є не тільки показники внутрішнього та зовнішнього середовища, що мають числове

вираження: «важливо, щоб показники стратегічного управлінського обліку не були виключно фінансовими, а останні, своєю чергою, належно інтегрувались в конкретні конкурентні стратегії» [19]. Вагоме значення для досягнення стратегічних цілей має інформація якісного не числового змісту, що робить підсистему стратегічного обліку відмінною від системи бухгалтерського обліку за характеристикою об'єктів, які формують предмет підсистеми стратегічного обліку.

Об'єкти стратегічного обліку ідентифікуються в рамках визначення необхідного масиву фінансової та нефінансової інформації із внутрішнього і зовнішнього середовища з метою забезпечення процесу прийняття стратегічних рішень, аналізу досягнення стратегічних цілей, їх коригування. Саме даного роду інформація в рамках побудови системи стратегічного управління характеризує бізнес-процеси, нівелює господарську та фінансово-економічну невизначеність, формує ситуаційні блоки і усуває фінансові та економічні проблеми господарської діяльності, що визначено науковцями як об'єкти інформаційного забезпечення прийняття стратегічних рішень.

Отже, під об'єктами стратегічного обліку слід розуміти об'єкти підсистеми фінансового обліку підприємства (інформація за якісним та кількісними параметрами, що становить інформаційне забезпечення прийняття стратегічних рішень), сильні та слабкі сторони господарської діяльності підприємства та його конкурентів, об'єкти фінансового обліку інших суб'єктів господарювання (діяльність яких входить до сфери, що окреслена визначеною стратегією підприємства), показники зовнішнього суспільно-економічного середовища з приналежністю до визначеної підприємством стратегії.

Головним атрибутом підсистеми стратегічного обліку на підприємстві є чинник визначення стратегії його розвитку. Зважаючи на множину можливих напрямів стратегічного розвитку підприємства ідентифікуються різноманітні об'єкти підсистеми стратегічного обліку. Системою стратегічного управління на підприємстві можуть розглядатися питання досягнення підприємством конкурентних переваг, стадії життєвого циклу продукції, що виготовляється, позиції підприємства у конкурентній боротьбі. Дані питання аналізуються в довільному перспективному часовому інтервалі, що вимагає також встановлення рівня стратегії та функціональних ознак (на рівні всього підприємства чи окремих структурних підрозділів).

У даному ракурсі вагомим складним об'єктом підсистеми стратегічного обліку виступає продукція підприємства. Деталізуючи даний об'єкт слід акцентувати увагу на ряді простих об'єктів, які в притаманній для підсистеми стратегічного обліку формі охоплюють інформацію із внутрішнього та зовнішнього середовищ. Продукція підприємства та її збут є доміантним предметом потенційних для обрання підприємством стратегій: «лідерство за витратами», «диференціація продукції», «фокусування». Задоволення інформаційних потреб стратегічного правління в даному плані вимагатиме інформації про наступні об'єкти: постійні витрати та змінні витрати підприємства, якісні характеристики продукції, потенційні можливості випуску нових видів продукції, якість продукції, дані про сегмент ринку, інформація про

наведені показники в розрізі головних конкурентів, потенційні бар'єри розширення сегменту ринку тощо. Ідентифікація об'єктів підсистеми стратегічного обліку залежатиме від обраної стратегії та включатиме взаємозв'язки із іншими підсистемами бухгалтерського обліку першочерговими завданнями яких є робота з ретроспективними даними.

Взявши до уваги стратегії розвитку спрямовані на позиціонування підприємства як соціально-відповідального суб'єкта господарювання (стратегія соціальної відповідальності та іміджу підприємства, стратегія розвитку території підприємства, стратегія соціального розвитку колективу) управлінському персоналу потрібна інформація про середньомісячну заробітну плату працівників, систему заохочення та участь працівників у прибутках суб'єкта господарювання, якість продукції, невиробничу сферу суб'єкта господарювання, участь його у національних та регіональних програмах соціально-культурного розвитку, потенційні соціальні потреби розвитку регіону тощо.

Реалії господарської діяльності підприємств свідчать про відсутність в переважній більшості випадків встановленої стратегії економічного та соціального розвитку, що може свідчити про відсутність потреби у ідентифікації об'єктів підсистеми стратегічного обліку. Проте, важливість врахування в перспективній господарській діяльності ряду зовнішніх факторів дозволить забезпечити майбутню фінансову стійкість суб'єкта, його прибутковість та позитивні тенденції розвитку.

В будь-якому випадку управлінський персонал суб'єкта господарювання повинен враховувати перспективний майновий стан, структуру фінансового забезпечення господарської діяльності, планову прибутковість тощо. У контексті чого залишається важливою оцінка зовнішніх факторів, таких як прогностні депозитні та кредитні ставки, розміри мінімальної заробітної плати, ставки податків та зборів, коливання валютних курсів тощо.

Низка факторів, що ідентифіковані як об'єкти підсистеми стратегічного обліку мають значну амплітуду коливань, високий рівень невизначеності, достатній ступінь ризику появи або ж не виникнення, що вимагає моделювання процесу прийняття стратегічних рішень з огляду на оцінку потенційних результатів. Специфічною ознакою при ідентифікації об'єктів підсистеми стратегічного обліку є наявність технічного та програмного забезпечення підтримки прийняття стратегічних управлінських рішень, призначення яких – це опрацювання значного масиву різного роду інформації, яка характеризується невизначеністю та оцінка ризиків недосягнення проміжних та підсумкових результатів стратегічного розвитку.

При ухваленні стратегічних рішень управлінський персонал використовує інформацію про ідентифіковані об'єкти підсистеми стратегічного обліку і на основі власних знань та досвіду приймає рішення. Зважаючи на масштабність інформаційного забезпечення його фінансовий та нефінансовий зміст, походження із внутрішнього та зовнішнього середовища, необхідність застосування комп'ютерних технологій процес прийняття стратегічних рішень доцільно розглядати в рамках побудови експертних систем відносно конкретно визначених стратегічних цілей.

Експертна система являє собою представлення на базі комп'ютерної програми оптимізаційного алгоритму прийняття управлінських рішень, який базується на знаннях та аналітичних відомостях на основі яких експертна система здатна робити логічні висновки цим самим забезпечуючи вирішення специфічних завдань, важливими серед яких для стратегічного управління є консультування, діагностика, тестування, проектування тощо.

Важливо зазначити, що особливістю стратегічного управління є орієнтація на майбутні показники майнового та фінансового становища суб'єкта господарювання, що вимагає детального аналізу динамічних та квазідинамічних експертних систем. Квазідинамічна експертна система інтерпретує ситуацію, яка змінюється в фіксованому інтервалі часу. Динамічна експертна система вирішує задачі в умовах зміни в часі вихідних даних та знань.

Експертна система прийняття стратегічних рішень дозволяє ідентифікувати об'єкти підсистеми стратегічного обліку в конкретно змістовому та конструктивному вигляді, тобто виокремити необхідні якісні та кількісні характеристики інформації в розрізі потрібних об'єктів для виконання цільових завдань стратегічного характеру.

Типова експертна система для розв'язування проблем стратегічного управління може мати наступні структурні елементи: база даних, база знань, програмне забезпечення розв'язання завдань, підсистема пояснень, інтерфейс користувача (запланована форма виведення результатів).

Програмне забезпечення для функціонування експертної системи прийняття стратегічних рішень може бути реалізоване за допомогою мов програмування CLIPS, Prolog, OpenCyc, MQL 4 (MetaQuotes Language 4) та ін. Воно забезпечить можливість моделювання різноманітних варіантів зміни об'єктів стратегічного управління в залежності від зміни показників зовнішнього середовища та альтернативних дій управлінського персоналу.

Послідовність розробки експертної системи в стратегічному управлінні доцільно здійснювати в наступній черговості:

1) етап ідентифікації проблем, які необхідно вирішити в рамках стратегічного управління (визначається перелік проблем, завдання, які підлягають вирішенню, виявляються цілі розробки системи стратегічного управління);

2) етап аналізу проблеми стратегічного управління (проводиться змістовний аналіз проблемної області, встановлюються взаємозв'язки проблем стратегічного управління з іншими проблемами господарської діяльності, визначаються методи розв'язання поставлених завдань);

3) етап структуризації об'єктів стратегічного управління (ідентифікація об'єктів, інформація по яких необхідна для прийняття стратегічних управлінських рішень; моделюються аспекти функціонування об'єктів на перспективу);

4) етап формалізації процесу прийняття стратегічних управлінських рішень (формується вимоги до інформаційного забезпечення процесу прийняття стратегічних управлінських рішень шляхом виокремлення індивідуальних

даних про об'єкти стратегічного управління; виділення способів обробки даних через формування алгоритму прийняття стратегічних рішень на основі автоматизованих інформаційних технологій тощо);

5) етап формування експертної системи прийняття стратегічних управлінських рішень (формується цілісна система процесу прийняття стратегічних рішень із чітко визначеними завданнями, об'єктами, спектром інформаційного забезпечення та алгоритмами успішних рішень);

б) етап тестування і реалізації експертної системи прийняття стратегічних управлінських рішень та оцінка результатів (отримуються проміжні та підсумкові результати, які використовуються для порівняння і кінцевого затвердження управлінських рішень).

Експертна система в цілях виконання стратегії підприємства дозволяє деталізувати завдання стратегічного розвитку, що надасть можливість чіткої ідентифікації інформаційних потреб, а отже й об'єктів підсистеми стратегічного обліку. Слід зауважити, що в умовах застосування експертних систем в рамках реалізації їх за допомогою комп'ютерних технологій дозволяє ідентифікувати ряд об'єктів стратегічного обліку, які б за інших умов залишилися без належної уваги управлінського персоналу зважаючи на неможливість обробки.

Таким чином, враховуючи реалії управління суб'єктами господарювання, необхідність орієнтації на довгострокові цілі виникає необхідність формування інформаційного забезпечення процесу прийняття стратегічних рішень. Внесення ясності в даний процес та забезпечення конструктивної і раціональної його побудови можна забезпечити шляхом виокремлення в системі бухгалтерського обліку підсистеми стратегічного обліку, для якої одним із першочергових значень є ідентифікація об'єктів.

**Висновки і перспективи подальших розвідок у даному напрямі.** За результатами проведеного дослідження можна зробити наступні висновки та окреслити напрями подальших досліджень:

1) в ринкових умовах господарювання з метою забезпечення сталого розвитку підприємства управлінському персоналу необхідно орієнтуватися на стратегічні цілі господарської діяльності, що вимагає формування відповідного інформаційного забезпечення процесу прийняття стратегічних управлінських рішень;

2) під інформаційним забезпеченням системи стратегічного управління слід розглядати підсистему стратегічного обліку як чітко зорієнтовану систему на задоволення інформаційних потреб процесу прийняття, аналізу та контролю стратегічних рішень, яка функціонує в рамках конструктивно встановлених завдань, вимагає застосування специфічного обліково-економічного інструментарію серед якого важливе значення має ідентифікація об'єктів підсистеми стратегічного обліку;

3) об'єкти підсистеми стратегічного обліку ідентифікуються в рамках визначення необхідного масиву фінансової та нефінансової інформації із внутрішнього і зовнішнього середовища з метою забезпечення процесу прийняття стратегічних рішень, аналізу досягнення стратегічних цілей, їх коригування;

4) під об'єктами стратегічного обліку слід розуміти об'єкти підсистеми фінансового обліку підприємства (інформація за якісним та кількісними параметрами, що становить інформаційне забезпечення прийняття стратегічних рішень), сильні та слабкі сторони господарської діяльності підприємства та його конкурентів, об'єкти фінансового обліку інших суб'єктів господарювання (діяльність яких входить до сфери, що окреслена визначеною стратегією підприємства), показники зовнішнього суспільно-економічного середовища з приналежністю до визначеної підприємством стратегії;

5) в умовах застосування експертних систем в рамках реалізації їх за допомогою комп'ютерних технологій дозволяє ідентифікувати ряд об'єктів стратегічного обліку, які б за інших умов залишилися без належної уваги управлінського персоналу зважаючи на неможливість обробки;

6) подальші дослідження слід спрямовувати в напрямках розробки концепції, методики організації та ведення стратегічного обліку на підприємстві.

### **Список використаних джерел**

1. Алексеева И.В. Учетно-аналитическое обеспечение принятия стратегических решений в деятельности промышленных предприятий : дис. канд. экон. наук. : спец. 08.00.12 / И.В. Алексеева. – Ростов н/Д, 2002, 224 с.
2. Болдуев М.В. Концептуальні підходи до формування стратегічної бухгалтерії / М.В. Болдуев // Вісник запорізького національного університету. Економічні науки. – 2010. – № 3 (7). – С. 122–128.
3. Бухгалтерський управлінський облік : підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир : ПП «Рута», 2006. – 832 с.
4. Воляк Л.Р. Стратегічний облік в управлінні природно-ресурсним потенціалом / Л.Р. Воляк // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://nubip.edu.ua/sites/default/files/%A3.pdf>.
5. Криштопа І.І. Стратегічний облік як перспективний напрям розвитку бухгалтерського обліку / І.І. Криштопа // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. Випуск 8 (29). – Ч. 3. – Луцьк, 2011. – С. 145–152.
6. Легенчук С.Ф. Проблеми розвитку стратегічного обліку в Україні / С.Ф. Легенчук // Бухгалтерський облік, економічний аналіз та контроль в умовах формування і розвитку сучасних концепцій управління : тези виступів XII Міжнар. наук. конф. – Житомир : ЖДТУ, 2013. – С. 223–224.
7. Николаева О.Е. Стратегический управленческий учет / О.Е. Николаева, О.В. Алексеева. – М. : Едиториал УРСС, 2003. – 304 с.
8. Пліскун І.Й. Стратегічний облік як інструмент стратегічного управління підприємством / І.Й. Пліскун // Вісник Української академії банківської справи. – 2002. – № 12. – С. 94–95.
9. Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики : монографія / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль : Карт-бланш, 2010. – 260 с.
10. Райан Б. Стратегический учет для руководителей / пер. с англ. под ред. В.А. Микрюкова. – М. : Аудит, ЮНИТИ., 1998. – 616 с.
11. Сахно Л.А. Методологічні аспекти створення бухгалтерії стратегічного типу / Л.А. Сахно // Зб. наук. праць Таврійського державного агротехнологічного університету – 2009. – № 3. – С. 752–758.

12. Семанюк В.З. Формування підсистеми стратегічного обліку в умовах ринкових відносин / В.З. Семанюк // Формування ринкових відносин в Україні. – 2010. – № 11 (114). – С. 59–64.
13. Сидоренко І.В. Інформаційна система управлінського обліку в умовах становлення інтелектуальної економіки / І.В. Сидоренко // Перспективи розвитку контролінгу як науки: теорія та практика : матеріали наук.-практ. конф., (Тернопіль, 17 груд. 2008 р.). – Тернопіль : Екон. думка, 2008. – С. 112–114.
14. Терехова В.А. Стратегический управленческий учет: состояние и развитие и зарубежных странах / В.А. Терехова // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2000. – № 4. – С. 9–12.
15. Ткач В.И. Управленческий учет на предприятиях сферы услуг : учеб. пособие / В.И. Ткач, О.И. Гончаренко. М.: ИКЦ «Март», 2004. – 160 с.
16. Уорд К. Стратегический управленческий учет / К. Уорд; пер. с англ. – М. : ЗАО «Олимп-Бизнес», 2002. – 448 с.
17. Хахонова И.И. Система стратегического учета: формирование и развитие / И.И. Хахонова, Хахонова Н.Н. // Фундаментальные исследования. – 2013. – № 6 (часть 3). – С. 720–724.
18. Шайкан А.В. Розвиток бухгалтерського обліку як інструментарію стратегічного управління підприємством у конкурентному середовищі / А.В. Шайкан // Незалежний аудитор : [наук.-практ. видання]. – Київ. – 2012. – Вип. 1. – С. 38–49.
19. Шевчук В.Р. Стратегічний управлінський облік як система інформаційної підтримки конкурентної стратегії підприємства / В.Р. Шевчук // Вісн. Нац. ун-ту «Львів. політехніка». Менедж. та підприємництво в Україні: етапи становлення і пробл. розв. – 2012. – № 722. – С. 281–284.
20. Юрьева Л.В. Методологическая основа стратегического управленческого учета в холдинговых структурах / Л.В. Юрьева // Вестник УГТУ-УПИ. Прикладная экономика. – 2009. – № 6. – С. 46–54.
21. Bromwich M. The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets / M. Bromwich // Accounting. Organization and Society. – 1990. – № 1. – Pp. 27–46.
22. Innes J. Strategic Management accounting, in tones / J. Innes // Handbook of Management accounting. – 1998. – № 2. – Pp. 967–968.
23. Simmonds K. Strategic management accounting / K. Simmonds // Management accounting. – 1981. – № 59 (4). Pp. 26–29.