

Бухгалтерський облік, контроль і аналіз

УДК 657:005.921

Р.Ф. Бруханський, к.е.н., доц.

Тернопільський національний економічний університет

ТИПИ І ВИДИ СТРАТЕГІЙ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ ТА ОСОБЛИВОСТІ ЇХ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

Виявлено проблему відсутності загальної класифікації стратегій сільськогосподарських підприємств. Розроблено модель формування і представлення облікової інформації для потреб стратегічного менеджменту в розрізі запропонованої класифікації стратегій. Виділено два основних виміри акумулювання облікової інформації стратегічного характеру: стратегічні бізнес-одиниці та ланцюжки цінностей основних і допоміжних видів діяльності.

Ключові слова: *види і типи стратегій підприємства, система стратегічного менеджменту підприємства, стратегічно-орієнтована система бухгалтерського обліку.*

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Однією з основних вимог побудови системи бухгалтерського обліку як інформаційної основи системи стратегічного менеджменту підприємства є необхідність врахування основних типів стратегій та видів, що виділяються до кожного із їх основних типів.

Залежно від обраного типу або виду стратегії змінюється набір інформаційних моделей, необхідних для розробки, реалізації та контролю виконання стратегії, що зумовлює необхідність застосування окремих підходів для розробки обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту залежно від типу або виду обраної стратегії. За умов існування різних інформаційних моделей приймаються різні види стратегічних рішень, що зумовлює існування різних поглядів на систему бухгалтерського обліку, яка має сприяти досягненню поставленої мети та реалізації обраної стратегії.

Одним із першочергових завдань, виконання яких необхідно забезпечити для розробки обліково-аналітичного супроводу прийняття стратегічних управлінських рішень, є розробка загальної класифікації стратегій як теоретичного базису для побудови корпоративної стратегічної обліково-аналітичної системи сільськогосподарських підприємств.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням удосконалення обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління присвячені праці І.М. Богатої, М.В. Болдуєва, Б.І. Валуєва, В.Говіндараджана, С.Ф. Голова, З.В. Гуцайлюка, В.А. Залевського, В.Е. Керімова, І.І. Криштопи, Г.Є. Крохічевої, С.Ф. Легенчука, А.А. Пилипенка, Ю.М. Потаніної, М.С. Пушкара, Б.Райана, С.П. Суворової, К.Уорда, І.І. Хахонової, А.В. Шайкана, Дж. Шанката ін.

Формулювання цілей статті. Основною ціллю статті є розробка загальної класифікації стратегій сільськогосподарських підприємств, що може бути використана як теоретико-методологічний базис при розробці моделі формування і представлення облікової інформації для потреб стратегічного менеджменту.

Викладення основного матеріалу дослідження. Для побудови ефективно діючої і адекватної зростаючим вимогам системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту на сільськогосподарських підприємствах необхідним є систематизація існуючих підходів до класифікації стратегій. Як показали результати проведених досліджень, на сьогодні серед вчених відсутній єдиний загальний підхід до класифікації сільськогосподарських стратегій, що не дозволяє побудувати єдину систему знань щодо типів і видів стратегій, на основі якої може бути побудована системи обліково-аналітичного забезпечення їх формування та реалізації.

Наприклад, М.М. Абдалазіз на основі використання теорії стратегічного менеджменту виділяє такі основні типи конкурентних стратегій: лідерства в зниженні витрат; широкої диференціації продукту чи послуги; оптимальних витрат; сфокусовану на низьких витратах; сфокусовану стратегію диференціації [1, С. 197].

В.М. Колесник та С.М. Божко виокремили такі бізнес-стратегії подальшого функціонування сільськогосподарських підприємств: стратегію подальшого розвитку, стабілізації та скорочення. Як напрям подальших досліджень визначили розробку функціональних стратегій сільськогосподарських підприємств відповідно до запропонованої

ними класифікації бізнес-стратегій [10]. О.П. Зоря виділила три основні види стратегій розвитку аграрних підприємств, кожна з яких повністю обґрунтована специфікою сільськогосподарського виробництва: 1) стратегія зростання (розвитку) відображає намір підприємства збільшувати обсяги виробництва, реалізації, прибутку, капіталовкладень; 2) стратегія стабілізації (сталості) характеризує прагнення підприємства зберегти досягнуті обсяги виробництва в умовах суттєвої нестабільності обсягів реалізації продукції і прибутку; 3) стратегія виживання – оборонна стратегія в умовах глибокої кризи аграрного виробництва [7, С. 114]. Підходи наведених вище авторів (В.М. Колесник та С.М. Божко, О.П. Зорі) є подібними між собою, однак дані автори виділяють види конкурентних стратегій (бізнес-стратегій), а М.М. Абдалазіз виділив їх основні типи. Виділені і обґрунтовані авторами типи і види стратегій не поєднані в єдину систему, що не дозволяє створити передумови для розробки дієвої системи обліково-аналітичного забезпечення їх реалізації.

Також на сьогодні існує значна кількість вчених, які досліджують різноманітні стратегії сільськогосподарських підприємств (бізнес-стратегії, функціональні стратегії), без визначення їх місця в загальній класифікації стратегій підприємства. Окремі погляди таких авторів наведено в таблиці 1.

Таблиця 1

Підходи вітчизняних дослідників до розуміння сутності окремих видів стратегій сільськогосподарських підприємств

Автор	Вид стратегії	Характеристика
Т.М. Гнатєва	Фінансова стратегія аграрного підприємства	Орієнтована на перспективу система дій персоналу з ефективного залучення, використання й перерозподілу фінансових ресурсів, спрямована на досягнення фінансових цілей, що забезпечують економічний і соціальний розвиток підприємства [4, С. 115]
Я.С. Ларіна	Маркетингова стратегія підприємства аграрного сектора	Узагальнена модель маркетингових планів, дій на визначений (найчастіше тривалий) період із метою реалізації місії на досягнення цілей підприємства, створення конкурентних переваг на агропродовольчих ринках шляхом застосування комплексу маркетингових, організаційно-технічних і фінансових заходів щодо розширення виробництва і збуту агропродовольчої продукції, підвищення її конкурентоспроможності, зростання ринкової частки та позитивного впливу на споживача у контексті маркетингу відносин [12, С. 6]
О.О. Томілін	Стратегія диверсифікації аграрних підприємств	Дієва стратегічна орієнтація агросервісних підприємств на різних стадіях їх життєвого циклу, яка орієнтована насамперед на забезпечення ринкової стійкості підприємств, реалізується на основі організаційно-економічного механізму, що передбачає ідентифікацію стратегічної позиції підприємства, стратегічних альтернатив його диверсифікації, а також обґрунтування комплексу ефективних засобів імплементації стратегії розширення [15, С. 208]
Р.І. Мала, В.В. Миронова, Н.В. Єремєєва	Стратегія інноваційного розвитку аграрних підприємств	Є комплексом заходів, пов'язаних із випуском нового виду продукції, впровадженням і використанням нових технологій, розвитком збуту, організацією виробництва [8, С. 16]

В той же час, змістовно обґрунтовані в таблиці 1 підходи дослідників не дозволяють говорити про існування єдиної позиції вчених навіть щодо розуміння сутності конкретного виду функціональних стратегій. Зокрема, щодо стратегії диверсифікації О.М. Дмитренко зазначає, що відсутній єдиний теоретико-методологічний підхід до класифікації напрямів реалізації стратегії диверсифікації в підприємствах, особливо в аграрній сфері, через багатоваріантність підходів і різноманітність ознак, що використовуються під час її дослідження [6, С. 122].

Таким чином на сьогодні в Україні можна констатувати наявність проблеми розуміння сутності типів та видів стратегій сільськогосподарських підприємств та їх класифікації. Її існування також підкреслює проф. Я.С. Ларіна, на думку якої в умовах сьогодення не існує єдиного підходу до пізнання сутності стратегій та їх класифікації на різних рівнях АПК [12, С. 3].

Серед вчених існують відмінні підходи до виділення типів, видів та рівнів стратегій сільськогосподарських підприємств. Наявність такої ситуації унеможливує порівняння пропозицій авторів щодо удосконалення обліково-аналітичного забезпечення підприємств, оскільки відсутні

теоретичні підвалини для такого порівняння, що є однією із основних теоретико-методологічних перепон для побудови стратегічно-орієнтованої системи обліку на сільськогосподарських підприємствах.

Тому одним із першочергових завдань, виконання яких необхідно забезпечити для розробки обліково-аналітичного супроводу прийняття стратегічних управлінських рішень на сільськогосподарських підприємствах, є розробка загальної класифікації стратегій як теоретичного базису для побудови корпоративної стратегічної обліково-аналітичної системи підприємства. Виходячи із загальної теорії стратегічного менеджменту, Т.М. Ла Порте виділяє три основні групи стратегій (табл. 2).

Таблиця 2

Основні групи стратегій (узагальнено на основі [19])

Назва групи стратегій	Характеристика групи стратегій
Макростратегії	Стратегії, що здійснюються урядом для вирішення зовнішніх загроз: прикордонного контролю, зміцнення активів, захисту та координації роботи в надзвичайних ситуаціях
Мікростратегії	Стратегії, що реалізуються конкретними організаціями, щоб обмежити вразливість до порушення або запобігти конкурентам від використання організації як стартового майданчику для атак: оцінки вразливості в надзвичайних ситуаціях та забезпечення безперервності запланованих операцій
Структурні стратегії	Стратегії, що реалізуються урядом спільно з ключовими приватними чи неурядовими організаціями, щоб мати справу з промисловою діяльністю на загальносекторальній або міжсистемній основі

Із трьох розглянутих вище груп стратегій (табл. 2), виходячи із розуміння сутності предмету бухгалтерського обліку, обліково-аналітична система підприємства може використовуватися лише для мікростратегій, зокрема в частині проведення оцінки рівня конкурентного середовища та оцінки внутрішніх можливостей протидії загрозам, що виникають в зовнішньому середовищі підприємства. Таким чином, розглядаючи типи і види стратегій підприємств та особливості їх обліково-аналітичного забезпечення, слід враховувати, що вони належать до групи мікростратегій – стратегій функціонування конкретного підприємства у його зовнішньому середовищі.

Первинним завданням, яке має бути розв'язане для виявлення особливостей побудови системи обліково-аналітичного забезпечення різних видів і типів стратегій є побудова загальної їх класифікації. Розробка такої класифікації дозволить обґрунтувати специфіку побудови системи обліково-аналітичного супроводу стратегічного менеджменту у зв'язку з обранням різних типів або видів стратегій сільськогосподарськими підприємствами.

На сьогодні як класиками теорії стратегічного управління (Д.А. Аакер, І.Ансофф, М.Портер, Ф.Котлер, Г.Мінцберг, А.Томпсон та А.Стрікленд та інші), так і сучасними вченими у сфері менеджменту [9, С. 53; 10, С. 47–48; 12, С. 163–164; 14, С. 5–6; 16, С. 36; 17, С. 8] пропонується значна кількість підходів до класифікації стратегій підприємств. Проведений аналіз цих підходів дозволив встановити, що в більшості випадків вони відрізняються між собою внаслідок розгляду різноманітних аспектів функціонування підприємства, щодо яких може застосовуватися методологія стратегічного управління, так і внаслідок існування значної кількості стратегій, що на практиці використовуються в системах стратегічного менеджменту підприємств.

Наприклад, узагальнивши існуючі підходи до класифікації стратегій, Д.А. Корніловим [11, С. 47] було виділено 14 їх класифікаційних ознак. Для кожної із стратегій, які можна виділити за даними чотирнадцятьма ознаками, можна запропонувати шляхи і напрями удосконалення системи обліково-аналітичного забезпечення для ефективної її реалізації та контролю. Однак розробка таких пропозицій для більшості виділених стратегій не дозволить на їх основі побудувати єдину і комплексну систему обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту, оскільки передбачатиме розгляд окремих випадків застосування обліково-аналітичної інформації, та не стосуватиметься принципів його побудови, не дозволить виявити необхідні загальні напрями удосконалення бухгалтерського обліку з метою забезпечення його стратегічної орієнтації.

Тому, з метою обґрунтування теоретико-методологічних основ обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту запропоновано використовувати класифікацію стратегій підприємств залежно від рівнів підприємства (за ієрархічними рівнями та ступенем декомпозиції), яка передбачає розгляд стратегії як способу встановлення цілей на корпоративному рівні, бізнес-рівні та функціональному рівні (табл. 3).

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

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

Слід підкреслити, що серед вчених на сьогодні відсутній єдиний підхід щодо виділення кількості рівнів підприємства, на основі яких обґрунтовано типи стратегій. Наприклад, на відміну від наведеного вище підходу (табл. 3), І.Ансоффом [2, С. 136] та Д.В. Арутюновою [3, С. 13–15] виділяється четвертий – лінійний (оперативний) тип стратегій як базовий рівень побудови корпоративної стратегії.

Для реалізації кожного із виділених типів стратегій можуть бути застосовані різні моделі. Типовим прикладом аналізу варіантів побудови корпоративної стратегії є застосування матриці Бостонської консалтингової групи, а для бізнес-стратегії – модель «П'яти сил» М.Портера. С.С. Чернов та П.В. Хвостенко зазначають, що до складу бізнес-стратегій належить розширений варіант моделі М.Портера, що містить такі види стратегій: лідерства з витрат, широкої диференціації, оптимальних витрат, сфокусованих низьких витрат, сфокусованої диференціації [17, С. 8].

Запропонований підхід до класифікації стратегій (табл. 3) базується на пірамідальній структурі видів стратегій, коли кожен наступний рівень є сукупністю типів стратегій нижчого рівня (рис. 1).

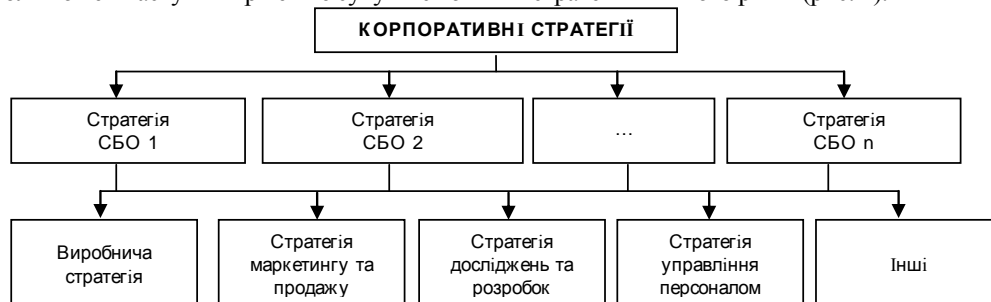


Рис. 1. Пірамідальна структура видів стратегій підприємства

Незважаючи на те, що найвищим рівнем стратегій є корпоративна стратегія, яка стосується всього підприємства, вона розглядається дослідниками через призму бізнес-стратегії, що пов'язана з функціонуванням стратегічних бізнес-одиниць (далі – СБО) – підрозділів, що випускають однотипну продукцію і можуть розробляти власну конкурентну стратегію. Наприклад, як зазначають Дж.Джонсон, К.Шоулз та Р.Уїтгінгтон, реалізація корпоративної стратегії збільшує вартість різних частин (бізнес-одиниць) організації [5, С. 37]. Відповідно, корпоративна стратегія описує підходи до управління загальною сукупністю (портфелем) СБО, описує комплекс дій і заходів, спрямованих на їх оптимізацію та в цілому орієнтованих на покращання конкурентних переваг підприємства.

Бізнес-стратегії слід розглядати як план управління СБО та її стратегічною бізнес-зоною, що передбачає розробку і реалізацію конкурентної стратегії, швидке реагування на появу галузевих змін, координацію

стратегічних бізнес-ініціатив, вирішення стратегічних проблем підприємства тощо. Під час проведення сегментації підприємства шляхом виділення СБО слід обов'язково враховувати: загальнокорпоративну концепцію створення вартості підприємства та систему її обліково-аналітичного забезпечення; існуючі взаємозв'язки між виділеними СБО та релевантними стратегічними бізнес-зонами; особливості формування управлінської звітності в розрізі СБО; існуючі взаємозв'язки між виокремленими СБО та основними і допоміжними видами діяльності підприємства.

Кожна СБО, як базисний елемент окремої бізнес-стратегії, має свою унікальну місію, лінійку продуктів та ринки відносно інших СБО підприємства. Серед вчених існує єдність у поглядах щодо розуміння сутності СБО, більшість існуючих визначень є подібними. Дж.Джонсон, К.Шоулз та Р.Уітінгтон визначають СБО як частину організації, для товарів чи послуг якої існує окремий зовнішній ринок, відмінний від інших ринків СБО [5, С. 38], за А.Шерпліном, СБО – це будь-яка частина підприємства, яка відокремлено розглядається для цілей стратегічного менеджменту [20, С. 6], представники компанії SAP визначають СБО як найменші одиниці підприємства, для яких можна визначити певні ринки і капітал, що використовується для функціонування цих ринків [21]. Існування загальноприйнятого підходу до розуміння сутності СБО дозволяє використовувати її як теоретичний конструкт моделі обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту підприємства.

В таблиці 3 наведені приклади інформаційних продуктів, згенерованих обліково-аналітичної системою підприємства для формування і реалізації різних типів стратегій підприємства. В комп'ютерній інформаційній системі R/3 компанії «SAP», яка дозволяє реалізувати окремі елементи концепції стратегічного менеджменту в умовах комп'ютерного середовища, Типова звітність для СБО або стратегічних підрозділів містить у собі: баланс і звіт про прибутки та збитки, фінансові показники (коефіцієнт віддачі капіталу, операційні результати тощо), маржинальний прибуток на одиницю продаж, доходи нових видів продукції тощо [18].

Виділення СБО як базової категорії під час побудови системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту не є випадковим. Як зазначає І.Ансофф, з початку 1970-х рр. екстраполяція результатів діяльності втратила свою надійність і не дозволяла оцінити можливі зміни умов середовища у їх різноманітті. Тому довелося навчитися «погляду зовні», вивчати середовища фірми з точки зору окремих тенденцій, небезпек, можливостей, які впливають зі стану цього середовища [2, С. 32]. Тому сучасний підхід до стратегічного менеджменту підприємства передбачає проведення сегментації підприємства шляхом виділення у його складі набору окремих бізнес-стратегій зі своїми зовнішніми середовищами.

Одиницею здійснення такого аналізу на рівні підприємства є СБО, а в частині його зовнішнього середовища – стратегічна бізнес-зона (далі – СБЗ). І.Ансофф визначає останню як окремий сегмент середовища, на який фірма має (або хоче отримати) вихід [2, С. 32]. Різні СБО в переважній більшості випадків стосуються різних СБЗ, однак іноді для декількох СБО може існувати декілька СБЗ, однак для кожної СБО завжди має домінуючу або єдину конкурентну стратегію, що є способом отримання стійких конкурентних переваг в кожній СБО підприємства в результаті здійснення конкурентної боротьби, задоволення зростаючих потреб споживачів краще, порівняно із конкурентами. Виділення СБО та СБЗ є необхідною передумовою для побудови системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту підприємства, що забезпечить прийняття ефективних стратегічних рішень.

Корпоративна стратегія є сукупністю бізнес-стратегій, що стосуються управління окремою СБО, що взаємодіє із відповідною СБЗ. Внаслідок цього К.Уорд приходить до висновку, що є зрозумілим, коли немає значної різниці між корпоративною і конкурентною (бізнес) стратегією, то немає ніякої очевидної причини для різної фінансової інформації, яка буде необхідна для їх реалізації [22]. Таким чином, для ефективного формування і реалізації корпоративної стратегії та бізнес-стратегій підприємства необхідна однакова фінансова інформація в розрізі СБО та відповідних їм СБЗ. Виходячи з цього, для розробки системи інформаційної підтримки прийняття стратегічних рішень підприємства необхідною є розробка системи обліково-аналітичного забезпечення управління СБО та релевантної СБЗ.

Функціональні стратегії – це план управління певним видом діяльності в рамках конкретної СБО (виробництво, маркетинг та продаж, дослідження та розробки, управління персоналом, фінанси, інформаційна підтримка тощо). Оскільки функціональні стратегії є функціональними елементами бізнес-стратегій, то вони теж є одним зі складових підтримки корпоративного рівня прийняття стратегічних управлінських рішень. Загальну модель формування і представлення облікової інформації для потреб стратегічного менеджменту в розрізі видів стратегій підприємства можна подати таким чином (рис. 2).

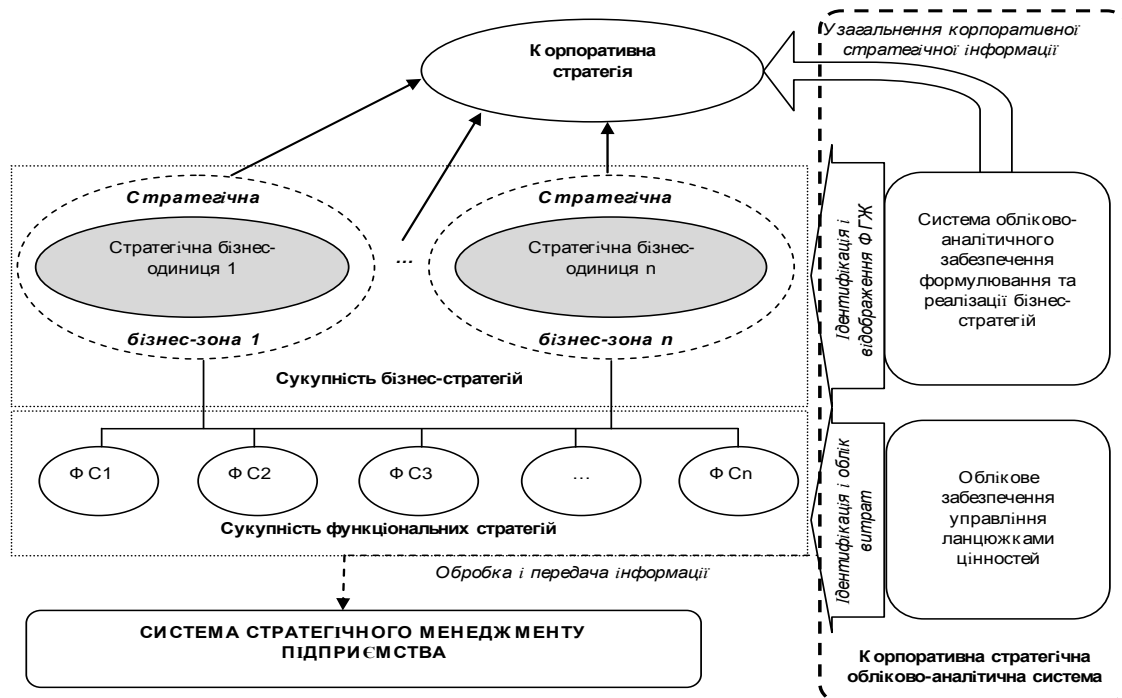


Рис. 2. Модель формування і представлення облікової інформації для потреб стратегічного менеджменту в розрізі видів стратегій

Виходячи із наведеної вище моделі, основними одиницями аналізу, що дозволяють забезпечити формування і надання інформації для стратегічного управління, є СБО, СБЗ та ланцюжки цінності М.Портера. Перші два елементи використовуються для функціонування системи обліково-аналітичного забезпечення формулювання і реалізації бізнес-стратегій, а ланцюжки цінностей – для надання інформації стратегічного характеру про функціональні стратегії.

Ланцюжки цінностей за видами діяльності підприємства можуть бути побудовані лише після проведення сегментації всієї діяльності підприємства шляхом виділення у його складі СБО.

За обраним підходом, функціональні стратегії стосуються окремих видів діяльності підприємства (основних і допоміжних), які є об'єктом дослідження на основі використання методу ланцюжка цінностей, орієнтованого на формування і забезпечення зростання конкурентних переваг підприємства.

Виходячи із запропонованої моделі формування і представлення облікової інформації для потреб стратегічного менеджменту, можна виділити два основних виміри акумулювання облікової інформації стратегічного спрямування: стратегічні бізнес-одиноці; ланцюжки цінностей основних і допоміжних видів діяльності.

Кожен із наведених вимірів передбачає необхідність створення окремих систем для обробки і надання облікової інформації в необхідних розрізах для ефективного функціонування системи стратегічного менеджменту на сільськогосподарських підприємствах.

Висновки. За результатами проведених досліджень одержано такі результати:

1. На сьогодні серед вчених існують відмінні підходи до виділення типів, видів та рівнів стратегій сільськогосподарських підприємств, що не дозволяє розробити систему обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту сільського підприємств. З метою побудови системи обліково-аналітичного супроводу прийняття стратегічних управлінських рішень розроблено класифікацію стратегій підприємства за рівнями підприємства.

2. Виходячи з теорії стратегічного менеджменту, для забезпечення ефективної реалізації стратегій сільськогосподарських підприємств необхідним є надання інформації не лише в розрізі конкретного підприємства, а в розрізі його стратегічних бізнес-одиноць. Це пов'язано з необхідністю проведення аналізу зовнішнього середовища конкретної стратегічної бізнес-одиноці, для яких характерні свої власні тенденції та зміни стану, які мають знайти відображення в бухгалтерському обліку. Таким чином, предмет стратегічного обліку як окремого функціонального напрямку бухгалтерського обліку, з одного боку, є більш ширшим у зв'язку з включенням до його складу об'єктів зовнішнього середовища, а з іншого – є вузьчим, оскільки поширюється на ті сфери діяльності підприємства, що стосуються сукупності його стратегічних бізнес-одиноць.

3. Для розробки комплексної системи облікової інформації, як основного базису для прийняття стратегічних управлінських рішень запропоновано виділяти такі основні виміри її акумулювання, як стратегічні бізнес-одиниці та ланцюжки цінностей основних і допоміжних видів діяльності.

Список використаної літератури:

1. Абдалазиз М.М. Стратегии сельскохозяйственных предприятий для условий экономических кризисов / М.М. Абдалазиз // Вісник ХНАУ ім. В.В. Докучаєва / Серія «Економічні науки». – 2013. – № 4. – С. 192–199.
2. Ансофф И. Стратегическое управление / И. Ансофф. – М. : Экономика, 1989. – 303 с.
3. Арутюнова Д.В. Стратегический менеджмент : учеб. пособие / Д.В. Арутюнова. – Таганрог : ТТИ ЮФУ, 2010. – 122 с.
4. Гнатъєва Т.М. Стратегічне управління підприємств аграрного виробництва / Т.М. Гнатъєва // Zbięraportywnaukowych. «Postępy w nauce w ostatnich latach. Nowychrozwiązań». (28.12.2012 – 30.12.2012) – Warszawa : Wydawca: Sp. z o.o. «Diamondtradingtour», 2012. – 136 s. – С. 113–115.
5. Джонсон Дж. Корпоративная стратегия. Теория и практика / Дж. Джонсон ; пер с англ. Дж. Джонсон, К. Шоулз, Р. Уиттингтон. – 7-е издание. – М. : ООО «И.Д. Вильямс», 2007. – 800 с.
6. Дмитренко О.М. Види стратегії диверсифікації та особливості її реалізації в сільськогосподарських підприємствах / О.М. Дмитренко // Економіка АПК. – 2010. – № 2. – С. 121–125.
7. Зоря О.П. Розробка стратегії розвитку галузі тваринництва в сільськогосподарських підприємствах / О.П. Зоря // Наукові праці Полтавської державної аграрної академії / Серія «Економічні науки». – 2011. – Вип. 2. – Т. 1. – С. 112–117.
8. Інноваційний розвиток агропромислового комплексу України : інформаційний посібник ; уклад. Р.І. Мала, В.В. Миронова, Н.В. Єремєєва. – Донецьк : Донецький обласний центр перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників органів державної влади, органів місцевого самоврядування, державних підприємств, установ і організацій, 2012. – 65 с.
9. Клейнер Г.Б. От теории предприятия к теории стратегического управления / Г.Б. Клейнер // Российский журнал менеджмента. – 2003. – № 1. – С. 31–56.
10. Колесник В.М. Розробка стратегій розвитку аграрних підприємств / В.М. Колесник, С.М. Божко // Ефективна економіка. – 2009 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=49>.
11. Корнилов Д.А. Формирование классификации видов стратегий в области стратегического управления / Д.А. Корнилов // Экономический анализ: теория и практика. – 2007. – № 21. – С. 45–49.
12. Ларіна Я.С. Маркетингові стратегії розвитку підприємств аграрного сектора України: теорія, методологія, практика : автореф. дис ... д.е.н. : спец. 08.00.04 – Економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності) / Ярослава Степанівна Ларіна. – 2011. – 37 с.
13. Лисова И.Д. Теоретические и практические аспекты классификации стратегий развития предприятия / И.Д. Лисова, Ю.А. Наврозова // Развитие методов управления та господарювання на транспорті. – 2011. – № 37. – С. 159–168.
14. Маленков Ю.А. О классификациях стратегий компаний / Ю.А. Маленков // Эмитент. Существенны ефакты, события, действия. Единоинформационно-аналитическое обеспечени промышленности и предпринимательства Северо-Западного региона РФ. – 2006. – № 42 (173) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.khti.ru/resursy-biblioteki/electronnie-biblioteki-rossii-i-mira/1385-malencov-jurij-alekseevich.html>.
15. Томілін О.О. Диверсифікація аграрних підприємств як дієва стратегічна орієнтація в агропромисловій сфері / О.О. Томілін // зб. наук. пр. ВНАУ / Серія «Економічні науки». – 2012. – № 3 (69). – С. 205–211.
16. Тюха І.В. Стратегія розвитку у системі стратегій підприємства / І.В. Тюха, І.О. Денисюк // Економіка харчової промисловості. – 2013. – № 3 (19). – С. 33–37.
17. Чернов С.С. Классификация стратегий организации: от теории к практике / С.С. Чернов, П.В. Хвостенко // Российский экономический Интернет-журнал [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.e-rej.ru/Articles/2007/Chernov_Khvostenko.pdf.
18. Definition of Reporting Requirements [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://help.sap.com/saphelp_46c/helpdata/ru/7e/d42732455911d189400000e8323c4f/content.htm.
19. LaPorte T.M. Governanceand the Specter of Infrastructure Collapse / Todd M.LaPorte [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.researchgate.net/publication/239781899_Governance_and_the_Specter_of_Infrastructure_Collapse.

20. *Sharplin A. Strategic Management / A.Sharplin.* – NewYork : McGraw-Hill, 1985. – 832 p.
21. Strategic Business Units // Електронний ресурс. – Режим доступу : http://help.sap.com/saphelp_46c/helpdata/ru/7e/d427f5455911d18940000e8323c4f/frameset.htm.
22. *Ward K. Strategic Management Accounting / Keith Ward.* – Routledge, 2012. – 307 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://books.google.com.ua/books?id=YfQ55c7ogcC&printsec=frontcover&hl=ru&source=gbs_ge_summary_r&cad=0#v=onepage&q&f=false.

БРУХАНСЬКИЙ Руслан Феоктистович – кандидат економічних наук, доцент, завідувач кафедри обліку і правового забезпечення агропромислового виробництва Тернопільського національного економічного університету.

Наукові інтереси:

- бухгалтерський облік в системі стратегічного управління підприємством;
- обліково-аналітичне забезпечення стратегічного менеджменту в сільськогосподарських підприємствах;
- стратегічний фінансовий та управлінський облік.

Стаття надійшла до редакції 21.04.2014