

витку галузі тваринництва – створення конкурентоспроможної продукції для задо-

волення платоспроможного попиту населення України.

*У контексті забезпечення сталого розвитку аграрного виробництва здійснено пошук та наукове обґрунтування напрямів удосконалення державної підтримки кредитного забезпечення галузі тваринництва. Розроблено практичні рекомендації щодо надання банківських кредитів для стабільного й ефективного розвитку тваринництва.*

*В контексте обеспечения устойчивого развития аграрного производства осуществлен поиск и научное обоснование направлений совершенствования государственной поддержки кредитного обеспечения отрасли животноводства. Разработаны практические рекомендации по предоставлению банковских кредитов для стабильного и эффективного развития животноводства.*

*In the context of sustainable development of agriculture by the discovery and scientific study areas of improvement of the state support the credit of Livestock. Practical recommendations for the bank loans of stable and effective development of animal husbandry.*

\*

**М.А. ПРОДАНЧУК, кандидат економічних наук, доцент  
Буковинський державний фінансово-економічний університет**

## Стратегічний аналіз витрат як основа прийняття оптимальних управлінських рішень

Сучасні економічні умови, які характеризуються динамічністю та складністю кон'юнктури ринку, посиленням конкурентної боротьби, швидкими й непередбачуваними змінами законодавства, вимагають стратегічного підходу до процесу управління. Важливою складовою цього процесу є стратегічний аналіз витрат, суть і завдання якого полягають у порівнянні власної внутрішньої структури витрат підприємства з конкурентами.

Стратегічний аналіз витрат є вихідним етапом стратегічного управління, який здійснюється на кожному етапі від формування до реалізації стратегії підприємства й у подальшому формує найважливіший інформаційний продукт, необхідний для стратегічного управління. Аналіз у стратегічному управлінні – необхідна передумова кожного наступного управлінського циклу, процедура, яка проводиться для вияву причин успіху або неуспіху стратегічної діяльності. Тому питання необхідності використання стратегічного аналізу витрат набуває особливої актуальності та потребує наукового дослідження.

Проблемі стратегічного аналізу витрат присвятили свої праці зарубіжні вчені В. Говіндараджан, М. Портер, А. Дж. Стрік-

ленд, А.А. Томпсон, Дж. Шанк та ін. У вітчизняній літературі це питання розглядають такі науковці як Ф.Ф. Бутинець, М.В. Володькіна, Т.В. Головка, Г.Г. Кірейцев, О.С. Кравченко, А.П. Міщенко, П.Т. Саблук, С.В. Сагова, спираючись на наукові розробки зарубіжних авторів.

Мета статті – визначення головних пріоритетів стратегічного аналізу витрат як передумови ефективного управління агробізнесом і підвищення рівня конкурентоспроможності підприємств у сучасних умовах.

У науковій літературі зміст стратегічного аналізу трактують по-різному. Так, проф. Р.А. Фатхутдінов вважає, що стратегічний аналіз – це виконання відповідної функції управління, зорієнтованої на перспективу і такої, що має високу невизначеність<sup>1</sup>. З.С. Шершньова зазначає, що метою стратегічного аналізу є змістовний та менш-більш формальний опис об'єкта дослідження, виявлення особливостей, тенденцій, можливих і неможливих напрямів його розвитку<sup>2</sup>. На нашу думку, дані трактування не розкрива-

<sup>1</sup> Фатхутдінов Р.А. Стратегический менеджмент: [учеб. для студ. вузов] / Р.А. Фатхутдінов – 2-е изд. [доп.]. – М. : ЗАО "Бизнес-школа "Интел-Синтез", 1998. – С. 408

<sup>2</sup> Шершньова З.С. Стратегічне управління: [навч. посіб.] / З.С. Шершньова, С.В. Оборська. – К.: КНЕУ, 1999. – С. 31.

ють повністю сутності стратегічного аналізу та не визначають його характерних рис.

Ми поділяємо позицію К.І. Редченка, який вважає стратегічний аналіз є комплексним дослідженням позитивних і негативних чинників, які можуть вплинути на економічне становище підприємства у перспективі<sup>1</sup>.

У вітчизняній економічній науці широко застосовується термін «ситуаційний аналіз», введений А.П. Градовим, під яким розуміють той аналіз, що проводиться періодично, 1-2 рази на рік, щодо її стосунків із зовнішнім оточенням. Метою ситуаційного аналізу є «внутрішня ревізія» й оцінка минулої діяльності фірми, вивчення її досягнень і невдач, виявлення компетентності співробітників та ефективності їхньої роботи, а також відповіді на інші питання. В процесі ситуаційного аналізу виявляють положення фірми з погляду вимог ринку, можливості змінити, якщо буде потрібно, це положення з урахуванням впливу зовнішньої сфери і внутрішнього стану виробничої системи (матеріально-технічної бази, трудових та інформаційних ресурсів). Для оцінки внутрішнього стану фірми в процесі ситуаційного аналізу виявляють міру готовності елементів виробничої системи до забезпечення виконання вимог ринку<sup>2</sup>. Є.П. Голубков використовує термін «ситуаційний аналіз», ототожнюючи його з процедурою SWOT-аналізу<sup>3</sup>.

Д. Кемпбел, Дж. Стоунхаус, Б. Хьюстон при дослідженні питань стратегічного управління розглядають процеси внутрішнього й зовнішнього аналізу. При цьому внутрішній аналіз включає ресурсний аналіз; перевірку і аналіз компетенцій; аналіз внутрішньої діяльності з використанням моделі ціннісного ланцюжка Портера; зіставлення результатів діяльності підприємства з показниками діяльності конкурентів за допомогою бенчмаркінгу; дослідження людських ресурсів та організаційної культури; аналіз фінансових ресурсів і результатів фінансової діяльності; дослідження продуктів

і їхньої позиції на ринку. Зовнішній аналіз включає дослідження макро- і мікрооточення<sup>4</sup>.

В.Д. Немцов та Л.Є. Довгань вказують на те, що «мета стратегічного аналізу – це змістовний і, певною мірою, формальний опис об'єкта дослідження, виявлення особливостей, тенденцій, можливих та неможливих напрямів його розвитку. Одержані дані про об'єкт управління є базою для визначення загальної концепції й способів управління ним»<sup>5</sup>.

Основним інструментом, що дає змогу оцінити стан виробничих витрат, ступінь раціональності їх здійснення, дати кількісну оцінку факторам, які впливатимуть у подальшому на рівень виробничих витрат, є стратегічний аналіз витрат виробництва. Такий аналіз передбачає порівняння витрат підприємства з його основними конкурентами на всьому ланцюгу, починаючи з купівлі сировини і завершуючи цінами, сплаченими за товар кінцевими споживачами<sup>6</sup>. Ч. Барнард врахував важливість даного принципу, коли вказував: «аналіз, необхідний для ухвалення рішення, насправді становить пошук стратегічних факторів»<sup>7</sup>.

Стратегічний аналіз витрат ґрунтується на порівнянні позицій фірми в контексті витрат порівняно з іншими підприємствами. Головним аналітичним інструментом стратегічного аналізу є процес побудови повної структури витрат виробництва. На основі аналізу управлінський апарат розробляє пропозиції для прийняття стратегічних рішень. З урахуванням сформованої ситуації система управління витратами визначає майбутні можливості й альтернативи підприємства з погляду досягнення його цілей.

При розробленні стратегічних планів та аналізі конкурентних переваг багато підприємств із міжнародної практики застосовують

<sup>1</sup> Редченко К.І. Стратегічний аналіз у бізнесі: [навч. посіб.] / К.І. Редченко. – 2-ге вид. [доп.]. – Львів: "Новий Світ – 2000", "Альтаір – 2002", 2003. – С. 38.

<sup>2</sup> Котлер Ф. Основы маркетинга / Ф. Котлер; пер. с англ. Е.М. Пеньковой. – М.: Прогресс, 1993. – 736 с.

<sup>3</sup> Виханский О. С. Стратегическое управление: [учеб.] / О.С. Виханский. – М.: Гардарики, 2002. – 296 с.

<sup>4</sup> Томпсон А.А. Стратегический менеджмент: концепции и ситуации: [учеб. для вузов] / А.А. Томпсон, А. Дж. Стрикленд. – М.: ИНФРА-М, 2001. – 412 с.

<sup>5</sup> Немцов В.Д. Стратегічний менеджмент: [навч. посіб.] / В.Д. Немцов, Л.Є. Довгань. – К.: ТОВ УВПК "ЕксОб", 2001. – 560 с.

<sup>6</sup> Томпсон А. А. Стратегический менеджмент. Искусство разработки и реализации стратегии: [учеб. для вузов] / А. А. Томпсон, А. Дж. Стрикленд; пер. с англ. под ред. Л. Г. Зайцева, М. И. Соколовой. – М.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 1998. – С. 172.

<sup>7</sup> Воронкова А.Е. Управлінські рішення в забезпеченні конкурентоспроможності підприємства: організаційний аспект: [монографія] / А.Е. Воронкова, Н.Г. Калюжна, В.І. Отенко. –Х.: ВД «ІНЖЕК», 2000. – С. 380.

SWOT-аналіз. Для аналізу зовнішнього середовища, крім методу SWOT-аналізу, можуть бути використані інші методи. SWOT-аналіз вперше запропоновано в 1963 році у Гарварді професором К. Ендрюсом. Спочатку SWOT-аналіз було засновано на озвучуванні та структуризації знань про поточну ситуацію і тенденції. Пізніше його стали використовувати для конструювання стратегій підприємства. Він ґрунтується на підході, який дає змогу одночасно вивчати зовнішнє та внутрішнє середовища підприємства. Назва цього методу складена із початкових літер об'єктів стратегічного аналізу:

S – Strength (сильні сторони) – внутрішні можливості чи ресурс компанії, які можуть зумовити формування конкурентної переваги на ринку;

W – Weakness (слабкі сторони) – види діяльності, які фірма здійснює неефективно, або ресурси, підсистема потенціалу, що не за призначенням нею використовуються;

O – Opportunities (можливості) – альтернативи, що їх може використовувати підприємство для досягнення стратегічних цілей (результатів);

T – Threats (загрози) – будь-які процеси або явища, що перешкоджають у досягненні місій та цілей компанії.

У 1982 р. був запропонований інший спосіб обробки SWOT-матриці, що одержав назву “TOWS-аналіз”, або “розширена SWOT-матриця”. Вважається, що на відміну від стандартного SWOT-аналізу, TOWS-аналіз більшою мірою спрямований “назовні” та дає змогу планувати власні зміни через аналіз змін у зовнішньому середовищі<sup>1</sup>.

SWOT-аналіз – перевірений практикою інструмент для одержання огляду стратегічної ситуації фірми. Він підпорядковується основному принципу – стратегія повинна забезпечувати відповідність внутрішніх можливостей компанії (її сильних і слабких сторін) з її зовнішньою ситуацією (відбитою частково в її можливостях і небезпеках)<sup>2</sup>.

Переважно SWOT-аналіз розглядають лише як якісний аналіз, який проводять на основі експертних оцінок. Так його подає у

своїх працях, наприклад, К.І. Редченко<sup>3</sup>. Проте Л.С. Довгань робить спроби застосувати його за допомогою кількісного аналізу до встановлення експертним методом також імовірності настання загроз і можливостей, оцінення рівня їх впливу на діяльність підприємства чи галузі<sup>4</sup>.

SWOT-аналіз характеризує зв'язки між найхарактернішими для підприємства можливостями та загрозами, сильними і слабкими сторонами, які існують у зовнішньому оточенні підприємства, суб'єктивно оцінені керівниками та можуть у подальшому впливати на вибір та формування стратегій підприємства. На основі результатів такого аналізу можна визначити ключові чинники успіху й перспективи розвитку основних видів діяльності компанії та обґрунтувати саме стратегію його управління витратами.

Необхідно підкреслити, що найбільші загрози виникають тоді, коли негативний розвиток ситуації в середовищі накладається на слабкі сторони підприємства. Тому менеджменту підприємства необхідно своєчасно виявляти загрози з метою запобігання настання кризи, а знання про потенційні можливості дає змогу попередньо підготуватися до найбільш ефективного їх використання.

Для успішного застосування методології SWOT-аналізу недостатньо розкрити тільки загрози та можливості, необхідно також оцінити їх зі сторони, наскільки важливим для компанії є облік і стратегія її поведінки щодо кожної з виявлених загроз та можливостей. Сильні сторони – це ті особливості, які надають додаткові можливості компанії. Сильні сторони можуть полягати у навичках, значному досвіді, конкурентних можливостях, досягненнях, які дають фірмі переваги на ринку. Слабкі сторони – це те, що ставить її у несприятливі умови нормального функціонування. Величина впливу слабкої сторони на компанію залежить від того, наскільки ця слабкість важлива у конкурентній боротьбі. У таблиці 1 систематизовано переваги та недоліки SWOT-аналізу.

<sup>1</sup> Корчанов С. SWOT-аналіз [Електронний ресурс] / С. Корчанов. – Режим доступу: <http://www.mraking.ru/page.php?ss=8&tr>.

<sup>2</sup> Василенко В. О. Стратегічне управління підприємством: [навч. посіб.] / В. О. Василенко, Т. І. Ткаченко. – Вид. 2-ге, виправ. і доп. – К.: Центр навч. літ.-ри., 2004. – С. 110.

<sup>3</sup> Редченко К.І. Стратегічний аналіз у бізнесі: [навч. посіб.] / К.І. Редченко. – Вид. 2-ге, перероб. та доп. – Львів: "Новий Світ-2000", "Альтаір", 2003. – 272 с.

<sup>4</sup> Довгань Л.С. Стратегічне управління: [навч. посіб.] / Л.С. Довгань, Ю.В. Каракай, Л.П. Артеменко. – К.: Центр навч. літ.-ри, 2009. – 440 с.

## 1. Переваги та недоліки SWOT-аналізу

Переваги	Недоліки
Систематизація знань про внутрішні та зовнішні чинники, що впливають на процес стратегічного планування	Суб'єктивність вибору та ранжування факторів зовнішнього й внутрішнього середовища
Визначення конкурентних переваг і формування стратегічних пріоритетів	Слабка підтримка прийняття конкретних управлінських рішень
Періодична діагностика ринку та ресурсів фірми	Погана адаптація до середовища, що постійно змінюється
	Неможливість врахування всіх сил і слабкостей, можливостей та загроз

Отже, використання переваг SWOT-аналізу забезпечується створенням і підтриманням у належному стані інформаційної бази для моніторингу бізнес-середовища.

Методику SWOT-аналізу можна умовно поділити на такі кроки:

- 1) аналіз поточної ситуації;
- 2) оцінка критичних зовнішніх факторів;
- 3) оцінка критичних внутрішніх факторів;
- 4) визначення конкурентних переваг та слабких сторін підприємства, його стану, сприятливих можливостей і загроз;
- 5) аналіз одержаних результатів та формулювання стратегій для кожного напрямку господарської діяльності.

Методика SWOT-аналізу уможливорює виявити зв'язок між сильними й слабкими сторонами та оцінити вплив чинників внутрішнього і зовнішнього середовища на діяльність аграрних підприємств, підвищити рівень інформативності й зручності роботи з результатами. Такий аналіз можна виконувати у табличній та матричній формах. SWOT-матриця надає керівникам інформаційне поле, в межах якого вони можуть стратегічно орієнтуватися і приймати управлінські рішення (табл. 2).

Застосування такого підходу до узагальнення результатів SWOT – аналізу уможливорює зробити висновки, що він не містить остаточної інформації для прийняття управлінських рішень, проте дає змогу систематизувати процес обмірковування всієї наявної інформації з використанням власних думок та оцінок суб'єкта управління. Проведення такого аналізу дає можливість менеджерам „піднятися” над поточною ситуацією й оцінити перспективи побудови стратегії управління витратами, яка має враховувати сильні та слабкі сторони, можливості й загрози сільськогосподарським компаніям. Сильні сторони важливі, оскільки їх можна застосувати як основу для побудови стратегії. У

випадку недостатності сильних сторін, необхідно їх створювати з метою розробки результативної стратегії. Ефективна стратегія має бути направлена на підсилення сильних сторін і використання максимальної кількості можливостей, на усунення слабких сторін, які не дають використовувати можливості, що в подальшому перешкоджають у досягненні стратегічних цілей. Отже, SWOT-аналіз – це інструмент стратегічного управління витратами, спрямований на формування портфеля стратегій підприємства з урахуванням впливу зовнішніх та внутрішніх чинників.

Одним із методів стратегічного аналізу є оцінка сильних і слабких сторін підприємства, яка полягає у формуванні ланцюжка створення цінності. Зарубіжні та вітчизняні вчені пропонують стратегічний аналіз витрат проводити на основі концепції вартісного ланцюга, запропонованої М. Портером, який розглядає стратегічні інтереси підприємства.

Ланцюжок створення цінності – це взаємозв'язаний набір функцій бізнесу фірми, які додають корисності продукту, що підвищує його цінність для клієнта. Вперше його було сформульовано М. Портером із Гарвардського університету у 1985 році. Згідно з М. Портером, під ланцюжком цінностей слід розуміти узгоджений набір видів діяльності, що створюють цінність для підприємства, починаючи від вихідних джерел сировини до готової продукції, доставленої кінцевому споживачу, включаючи післяпродажне обслуговування. Концепція ланцюжка цінностей базується на формуванні й управлінні витратами, враховуючи витратоутворювальний механізми упродовж усього ланцюжка, в рамках узгодженого набору стратегічно важливих видів діяльності, що дає змогу зрозуміти поведінку витрат і виявити джерело конкурентної переваги в межах кожної його стадії.

## 2. SWOT-матриця сільськогосподарських підприємств

Зовнішнє середовище          Внутрішнє середовище	Можливості О	Загрози Т
	Відносно стабільний попит на сільськогосподарську продукцію на ринках Росії та інших країн СНД; можливість пожвавлення внутрішнього ринку України на сільськогосподарську продукцію; вихід на нові ринки або сегменти ринку; розширення асортименту продукції для задоволення потреб споживачів; освоєння нових технологій виробництва сільськогосподарської продукції	Нестабільне законодавство; монополія на деякі види сільськогосподарської продукції; збільшення ввезення на митну територію України сільськогосподарської продукції; відсутність або недостатність державних заходів для підтримки і розвитку виробництва сільськогосподарської продукції; зростання конкуренції на ринках СНД не на користь України; нестабільність курсів світових валют
Сильні сторони S Можливість зменшення орендної плати та придбання нерухомого майна за нижчою ціною; зниження рівня оплати праці; спрощена система управління, швидке прийняття рішення; сприятливі кліматичні умови для виробництва сільськогосподарської продукції, податкові пільги	ТАКТИЧНІ ЗАХОДИ- підсилення й утвердження	ТАКТИЧНІ ЗАХОДИ- захист переваг
Слабкі сторони W Зменшення споживчого кредитування та кредитів на розвиток малого й середнього бізнесу; збільшення позикового відсотка; зменшення обігових коштів; відсутність умов побудови стратегії малого та середнього бізнесу підприємства на довгострокову перспективу; відсутність умов залучення інвестиційного капіталу	ТАКТИЧНІ ЗАХОДИ- превентивне подолання недоліків	ТАКТИЧНІ ЗАХОДИ- усунення і нейтралізація загроз
Збалансовані показники стратегічного управління витратами аграрних підприємств		

Основна ідея її полягає в тому, що критерії оцінки продукції визначаються тим, як виконуються дії, необхідні для розробки, виробництва, виведення на ринок, поставки та підтримки кожного продукту. Для ефективного управління витратами акцент в аналізі витрат переноситься на процеси, що відбуваються за межами підприємства. Таким чином, ланцюг цінності кожного окремого підприємства є часткою загального ланцюга, що починається від початкового ресурсу і закінчується кінцевим споживачем. Підприємство, яке бере участь у виробництві продукції, розглядається в контексті загального ланцюга, що створює цінність. Звідси випливає, що види діяльності не є сукупністю складових, а являють собою цілісну систему взаємозв'язаних етапів, в яких результати одного з них впливають на витрати інших.

Класичний ланцюжок цінностей М. Портера, що використовують при стратегічному управлінні витратами окремого підприємства, складається з шести ланок: сировина; дослідження і розробки; виробництво; маркетинг; розподіл; обслуговування. Кожен елемент ланцюга розглядається як із призми використання її у виробничому процесі, так і з призми спожитих нею ресурсів.

На наступному етапі визначається керуючий фактор, який характеризує вартість здійснення конкретної операції. За допомогою контролю за керуваними факторами та перебудови ланцюга утворення вартості досягаються стійкі переваги над конкурентами. Загальний ланцюжок цінностей дає можливість підприємствам оцінити рівень внеску окремих видів діяльності в створенні цінності кінцевого продукту.

Російський вчений В. Репін визначає ланцюг створення цінності як організований і взаємозв'язаний набір бізнес-процесів, що створюють цінність для клієнтів. У склад ланцюга, на думку вченого, входять ті бізнес-процеси, що беруть участь у створенні кінцевого продукту. В. Репін розглядає бізнес-процеси як стійку, цілеспрямовану сукупність взаємозв'язаних видів діяльності, яка за визначеною технологією створює цінність продукту для клієнта<sup>1</sup>.

У науковій літературі трапляється поняття ланцюга вартості, який трактується як процес додавання вартості до товару, що складається з процедур: закупівлі запасів для виробничого процесу, виготовлення та продажу продукції покупцям.

За словами М. Портера, ланцюг вартості являє собою систему взаємозалежних видів діяльності підприємства, які створюють цінність, характеризуються здатністю взаємно впливати на витрати чи ефективність інших видів діяльності<sup>2</sup>.

В економічній літературі крім вищезазначених понять ланцюга цінності й вартості також трапляється поняття ланцюга корисності. Зокрема, М. Портер у своїй концепції ланцюга корисності концентрує увагу на організаційних відносинах, підкреслюючи, що підприємства можуть поєднувати свої ланцюги корисності через коаліції. Він вважає, що таким багатоелементним ланцюгом корисності може бути саме інтегрований ланцюг поставок. Ланцюг корисності є множиною окремих, але тісно взаємозв'язаних процедур, які створюють корисність. Дії, які забезпечують корисність, визначаються як процедури корисності, що приносять прибутки тоді, коли вартість перевищує їхні витрати<sup>3</sup>.

Дж. Шанк і В. Говіндараджан вважають, що компанія повинна оцінювати свій ланцюжок цінності порівняно з аналогічними

ланцюжками цінності, які є в суперників чи в певній сфері бізнесу загалом. Ці автори рекомендують таку методику<sup>4</sup>:

1. Виявити ланцюжок цінності у певній сфері, а потім уточнити значення витрат, надходжень та активів стосовно кожної ланки цього ланцюга. Такі види діяльності є будівельними блоками, за допомогою яких компанії певного виду діяльності створюють продукт, який покупці вважають для себе цінним.

2. Здійснити діагностику чинників витрат, які регулюють кожен із визначених видів діяльності.

3. Передбачити конкурентну перевагу, навіть якщо значення контрольованих компанією чинників витрат є вищим, ніж у суперників, або реформувати весь ланцюжок цінності. Завдяки систематичному аналізу витрат, надходжень і активів за кожним видом діяльності компанія може вийти на нижчі витрати. Це досягається порівнянням ланцюжка цінності компанії й ланцюжків цінності її основних суперників, а також виявленням видів діяльності, необхідних для управління ланцюжком цінності краще, ніж це роблять менеджери суперників стосовно своїх ланцюжків.

На циклічний характер ланцюжка цінностей за М. Портером звернуто увагу в роботах В. Савчука, І. Титаренка. Ними запропоновано дещо відмінну від ланцюжка М. Портера схему реалізації основних бізнес-процесів, де першим етапом їхньої схеми є етап ідентифікації потреб споживачів, який зводиться до пошуку інформації про потреби потенційних споживачів. Другий етап схеми "ідентифікація ринку" має інформаційний характер.

На нашу думку, основною проблемою концепції є застосування її в практичній діяльності підприємств, що пов'язано зі складністю ідентифікації всіх видів діяльності, які формують цінність у підприємстві; встановлення технологічних зв'язків у межах структурного підрозділу; недостат-

<sup>1</sup> Репин В.В. Описание и анализ бизнес-процессов: цепочки ценности и Work Flow [Электронный ресурс] / В.В. Репин. – Режим доступа: //www.finexpert.ru.

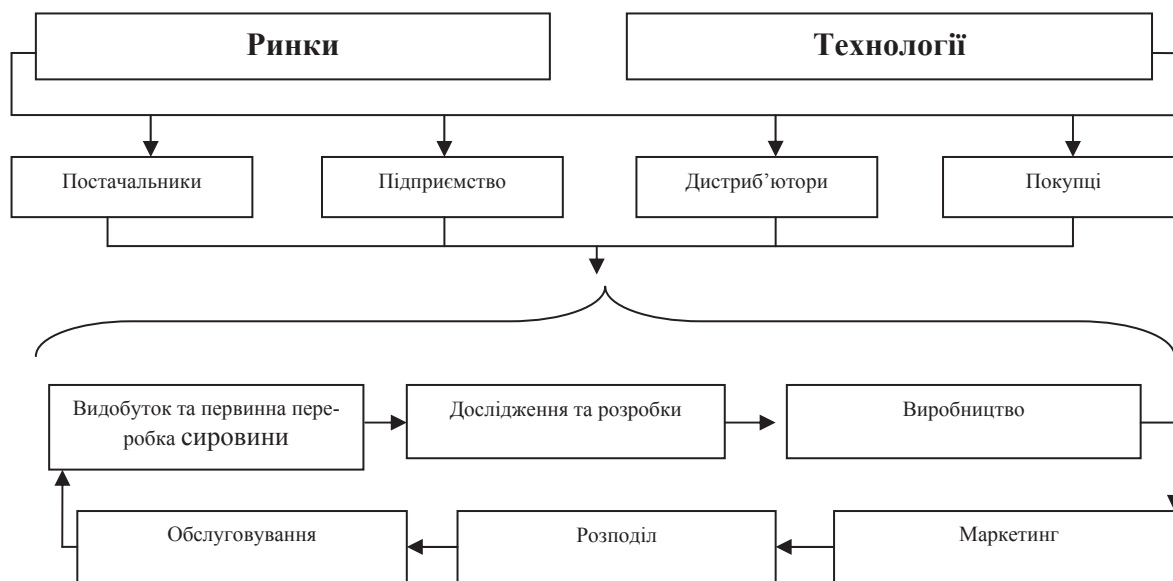
<sup>2</sup> Портер М. Конкуренция / М. Портер; пер. с англ. – М.: Издательский дом «Вильямс», 2005. – 608 с.

<sup>3</sup> Портер М. Стратегия конкуренции. Методика анализа отраслей и деятельности конкурентов / М. Портер; пер. з англ. А. Олійник, Р. Сільський. – К.: Основи, 1998. – 390 с.

<sup>4</sup> Друри К. Управленческий и производственный учет: [учеб.] / К. Друри; пер. с англ. – М.: Изд. об. "ЮНИТИ-ДАНА", 2005. – С. 847.

ність усієї необхідної інформації зв'язків із постачальниками та замовниками. Автором

на рисунку представлено своє бачення ланцюжка створення цінностей.



### Ланцюжок створення цінностей

Як видно із рисунка, кожен елемент ланцюжка розглядається як із призми використання її у виробничому процесі, так і з призми спожитих нею ресурсів. Таким чином, ланцюг цінності кожного окремого підприємства є часткою загального ланцюга, що починається від початкового ресурсу і закінчується кінцевим споживачем.

Отже, запропонований ланцюг цінностей, в основу якого закладено оптимізацію витрат, яка можлива через дослідження їх постачальників та покупців. Даний підхід не протирічить класичному підходу в обліку з метою управління, який зосереджується винятково на внутрішніх бізнес-процесах й інформація якого зазвичай є конфіденційною для сторонніх користувачів.

У зв'язку з цим П. Друкер зазначає, що «більшості компаній буде нелегко перейти на систему розрахунку витрат усього економічного ланцюжка. Для цього потрібні однакові або принаймні сумісні системи бухгалтерського обліку в усіх компаніях, що належать до економічного ланцюжка. Адже, як правило, кожна компанія веде бухгалтерський облік на власний розсуд і при цьому переконана, що саме її система – єдино можлива й правильна. Більше того, обчислення витрат вартісного ланцюжка вимагає, щоб компанії, які включені до цього ланцюжка,

обмінювалися внутрішньою інформацією. Та попри всі перешкоди розрахунок витрат в усьому економічному ланцюжку будь-що запроваджуватиметься, бо інакше навіть найефективніші компанії втратять цінні переваги»<sup>1</sup>.

Отже, стратегічний аналіз витрат відіграє вагомую роль у забезпеченні конкурентоспроможності сільськогосподарських підприємств у сучасному динамічному ринковому середовищі. Він дає змогу дослідити витрати на всіх етапах загального вартісного ланцюга з виробництва продукції, враховуючи постачальників і споживачів, та зосередити особливу увагу на дослідженні витрат підприємства в складі загального вартісного ланцюга. Використання сучасних методів стратегічного аналізу витрат, спрямованих на прийняття управлінських рішень у стратегічній перспективі дасть змогу визначити не лише величину і структуру витрат підприємства, а й дослідити реальні причини їх виникнення на основі видів діяльності.

Однак запровадження стратегічного аналізу витрат у практичну діяльність системи стратегічного управління у вітчизняних сільськогосподарських підприємствах по-

<sup>1</sup> Друкер П.Ф. Задачи менеджмента в XXI веке: [учеб. пособие] / П.Ф. Друкер; пер. с англ. – М.: Издательский дом Вильямс, 2001. – 272 с.

требує подальших наукових досліджень щодо вивчення і врахування галузевих особли-

востей підприємств, що стане об'єктом подальших наукових досліджень.

*Визначено місце стратегічного аналізу витрат у процесі стратегічного управління агробізнесом. Підкреслюється, що стратегічний аналіз витрат є передумовою обґрунтованого вибору найкращого варіанта вирішення поставлених задач і прийняття оптимальних управлінських рішень щодо забезпечення досягнення кінцевих цілей та результатів діяльності сільськогосподарських підприємств.*

*Определено место стратегического анализа затрат в процессе стратегического управления агробизнесом. Подчеркивается, что стратегический анализ затрат является предпосылкой обоснованного выбора наилучшего варианта решения поставленных задач и принятия оптимальных управленческих решений по обеспечению достижения конечных целей и результатов деятельности сельскохозяйственных предприятий.*

*The article outlines the place of strategic cost analysis in the strategic management of agribusiness. It is emphasized that the strategic cost analysis is a prerequisite for informed choice the best option to attain these objectives and make better management decisions to ensure the achievement of ultimate goals and performance of agricultural enterprises.*

\*

**В.М. МЕТЕЛИЦЯ, кандидат економічних наук  
Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»**

## Дослідження елементів бухгалтерської професії в теоріях бухгалтерського обліку

У процесі історичного розвитку бухгалтерського обліку й аудиту виникла велика кількість рахункових теорій, що в кінцевому результаті привело до становлення науки бухгалтерського обліку як базисної основи подальшого розвитку бухгалтерської професії.

Аналіз теорій бухгалтерського обліку вказує на значну кількість сучасних теоретичних розробок соціального, екологічного, креативного обліку, які не ув'язуються між собою, створюючи загрозу поглинання академічного обліку іншими сферами наукових досліджень. Учені відзначають «застій» в обліковій науці, адже існуюча теорія бухгалтерського обліку не зазнала протягом останніх п'ятдесяти років суттєвих удосконалень<sup>1</sup> і не здатна ефективно прореагувати на виклики сьогодення щодо запровадження міжнародних стандартів фінансової звітності<sup>2</sup>, а сучасної теорії обліку поки ще не існує<sup>3</sup>. Спроби вчених удоско-

налити предмет бухгалтерського обліку<sup>4</sup> та розробити класифікацію його теорій<sup>5</sup> наблизили до розв'язання, але не вирішили цієї проблеми.

Зважаючи на те, що відсутність сучасних теоретичних розробок може викликати зворотний рух бухгалтерського обліку від науки до мистецтва з подальшим зникненням окремої бухгалтерської практики, мета статті – розробити наднаціональну класифікацію теорій обліку на основі тих історичних ідей, які здатні реалізувати себе в новому інституціональному середовищі й розвинути бухгалтерську професію в майбутньому. Для досягнення цієї мети нами виділено п'ять напрямів розвитку теорій бухгалтерського обліку.

*Юридичний (персоналістичний) напрям* – розглядаються всі рахунки як особові з метою реєстрації прав та зобов'язань контра-

<sup>1</sup> Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы [Електронний ресурс] / В. Ф. Палий. – Режим доступу : <http://nsfo.ru/docs/Theory>.

<sup>2</sup> Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки : моногр. / В.М. Жук. – К.: ННЦ ІАЕ, 2009. – 648 с.

<sup>3</sup> Бутинець Ф.Ф. Проблеми науки бухгалтерського обліку: реалії : моногр. / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир : Рута, 2005. – 324 с.

<sup>4</sup> Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерского учета : учебник / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера; пер. с. англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М. : Аудит, Юнити, 1999. – 663 с.; Жук В.М. Поглиблення сутності предмету бухгалтерського обліку / В.М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2012. – № 1. – С. 16-23.

<sup>5</sup> Счетные теории А.М. Галагана в комментариях проф. Я.В. Соколова / Житомирский гос. технолог. ун-т. – Житомир: ЖГТУ, 2007. – 84 с.; Легенчук С.Ф. Класифікація теорій бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / С.Ф. Легенчук. – Режим доступу : [http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/ptmbo/2010\\_3/23.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2010_3/23.pdf).