

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА КОНТРОЛЬ

УДК 657:005.921

Бруханський Р.Ф., канд. екон. наук, доц.

Тернопільський національний економічний університет, м. Тернопіль, Україна,
e-mail: brukhanskyu@mail.ru

РОЗВИТОК ПРЕДМЕТУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: ВІДПОВІДЬ НА ЗАПИТИ СТРАТЕГІЧНОГО МЕНЕДЖМЕНТУ

Brukhanskyi R.F., Cand. Sc. (Econ.),
Assoc. Prof.

Ternopil National Economic University, Ternopil,
Ukraine, e-mail: brukhanskyu@mail.ru

DEVELOPMENT OF ACCOUNTING SUBJECT: RESPONSES TO REQUESTS OF STRATEGIC MANAGEMENT

***Мета.** Виявлення і моніторинг тенденцій розвитку предмету бухгалтерського обліку на основі врахування вимог стратегічного менеджменту.*

***Методика.** Досліджено проблему необхідності вдосконалення облікової системи відповідно до запитів стратегічного менеджменту. Актуальним напрямом розвитку облікової системи і проблемних питань, що потребують нагального вирішення, визначено розширення предмету бухгалтерського обліку, як складової інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту підприємства.*

***Результат.** Обґрунтовано ряд пропозицій щодо вдосконалення предмету стратегічно орієнтованої системи обліку, які базуються на врахуванні існуючих недоліків фінансового обліку. Виявлено загальний взаємозв'язок між підприємством, його мікро- і макросередовищем із урахуванням пропозицій щодо розширення предмету бухгалтерського обліку.*

***Наукова новизна.** З позицій удосконалення облікової системи окреслено основні напрями розширення предмету бухгалтерського обліку стосовно забезпечення його стратегічної орієнтації: відображення майбутніх фактів господарського життя; виокремлення складових зовнішнього середовища як об'єктів стратегічного обліку; введення нових видів об'єктів стратегічного обліку шляхом капіталізації витрат (інтелектуальний капітал, знання тощо); фінансові показники нових об'єктів стратегічного обліку; нефінансові показники нових об'єктів стратегічного обліку.*

***Практична значущість.** Розвиток предмету бухгалтерського обліку в світлі визначених напрямів дозволяє забезпечити відповідність інформації, що генерується обліковою системою, потребам стратегічного менеджменту та дозволить забезпечувати інформаційну підтримку процесів формулювання, розробки, реалізації, оцінки та контролю виконання стратегії підприємства.*

***Ключові слова:** стратегічно орієнтована система обліку, стратегічний менеджмент, предмет бухгалтерського обліку.*

Постановка проблеми в загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. На сьогодні, на відміну від зарубіжних науковців, серед вітчизняних вчених ще тривають дебати з приводу необхідності проведення глибоких наукових пошуків у сфері стратегічного обліку, вивчення прикладних аспектів побудови стратегічно орієнтованої системи фінансового та управлінського обліку. Ця проблематика в більшості випадків пов'язана з визначенням місця стратегічного обліку у складі теорії бухгалтерського обліку – як окремого виду, підсистеми, на-

пряму тощо. В останні роки також з'являються практичні запити щодо необхідності вдосконалення системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління підприємством.

Окрім аналізу причин необхідності побудови системи стратегічного обліку, на що в сьогоdnішніх умовах звертається значна увага науковцями, також повинні бути виявлені та проаналізовані ті проблемні аспекти функціонування чинної моделі обліку, на які наголошують сучасні вчені, зокрема щодо предмету бухгалтерського обліку, виявлення напрямів його розширення у зв'язку з появою та виокремленням його нових функціональних напрямів. Ідентифікація та обґрунтування таких недоліків облікової системи на основі врахування вимог стратегічного менеджменту є передумовою для розробки стратегічно орієнтованої системи обліку, що відповідає потребам управлінської практики.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням удосконалення обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту присвячені праці таких вітчизняних і зарубіжних науковців, як: 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, В.І. Кузя, С.Ф. Легенчука, А.А. Пилипенка, Ю.М. Потаніної, М.С. Пушкаря, Б. Райана, С.П. Суворової, К. Уорда, І.І. Хахонової, А.В. Шайкана, Дж. Шанка та ін.

Формулювання цілей статті. Основною метою статті є визначення напрямів розвитку предмету бухгалтерського обліку на основі врахування вимог стратегічного менеджменту.

Виклад основного матеріалу дослідження. Усіх вчених, які розглядають проблему необхідності вдосконалення облікової системи відповідно до запитів стратегічного менеджменту, можна об'єднати у дві групи.

Представники першої групи лише наголошують на існуванні незадоволених потреб з боку стратегічного менеджменту підприємств в обліковій інформації стратегічного характеру та необхідності того, щоб облікова система відповідала таким потребам. При цьому автори не зазначають, які ж управлінські потреби мають бути задоволені і що саме слід удосконалити в обліковій системі. Основною метою дослідників, що віднесені до першої групи, є лише констатація існування проблеми невідповідності чинної облікової системи вимогам стратегічного менеджменту, здійснення закликів щодо необхідності трансформації існуючих підходів до побудови облікових систем, щоб бухгалтерський облік міг стати повноцінним інструментом стратегічного менеджменту.

Представники другої групи, окрім констатації необхідності реформування облікової системи в напрямі забезпечення її стратегічної орієнтації, пропонують власні варіанти практичної реалізації цього процесу. Зокрема, авторами виявляються ті «вузькі місця» облікової системи, які мають бути «розширені» на основі застосування різноманітних підходів (удосконалення методології обліку, уточнення предмету обліку, зміна функцій тощо) з метою надання облікової інформації для забезпечення формування та реалізації корпоративних стратегій.

Одним із найбільш актуальних напрямів розвитку облікової системи і проблемних питань, що потребують нагального вирішення, є розширення предмету бухгалтерського обліку, як складової інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту підприємства. За результатами проведеного аналізу визначено основні напрями пропозицій щодо вдосконалення предмету стратегічно орієнтованої системи обліку, які базуються на врахуванні існуючих недоліків системи фінансового обліку, що відображено на рисунку 1.

На сьогодні серед вітчизняних дослідників немає єдності в підходах стосовно розуміння сутності предмету бухгалтерського обліку як практичної діяльності. Існування такої ситуації, з одного боку, відображає намагання вчених зробити теоретико-

методологічні аспекти облікової науки відповідними новим умовам господарювання і змінам сутності господарської діяльності підприємств, а з іншого – свідчить про неадекватність існуючої на сьогодні теорії бухгалтерського обліку. Як зазначає з цього приводу проф. В.Ф. Палій, будь-яка наукова дисципліна повинна мати однозначно визначений предмет свого дослідження і практичного застосування. Роздвоєння основоположних категорій бухгалтерського обліку негативно впливає на його теорію і практику [3, с. 17]. Тому сьогодні вчені пропонують різноманітні варіанти використання нового методологічного інструментарію для подальшого розвитку облікової науки. Наприклад, В.М. Жук для вирішення цієї проблеми пропонує використовувати інституціональну економічну теорію, О.М. Петрук – теорію систем, М.С. Пушкар – теорію інтелектуалізації обліку.

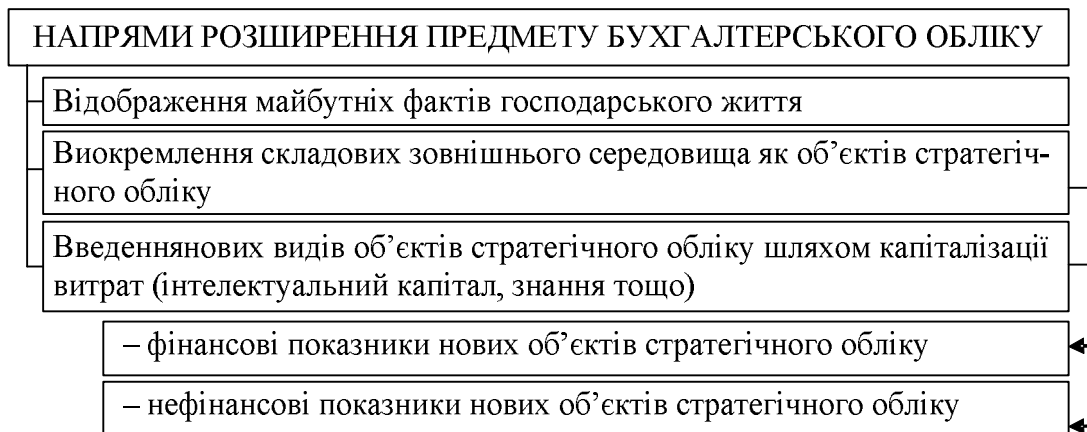


Рисунок 1 – Напрями розширення предмету бухгалтерського обліку як складової інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту підприємства

Зміна предмету бухгалтерського обліку як практичної діяльності зі змінами економічної системи в процесі історичного розвитку облікової науки є досить типовим явищем. Це пов'язано з тим, що з плином часу відбуваються значні зміни в умовах функціонування підприємств і структурі основних факторів виробництва, необхідних для їх успішної роботи, змінюється пріоритетність цих факторів. Таким чином, зміна структури активів і пасивів підприємств, поява їх нових видів передбачає необхідність зміни вимог (правил, постулатів, принципів, якісних характеристик облікової інформації тощо) щодо їх облікового відображення і зміни змістовного розуміння предмету бухгалтерського обліку в цілому.

Як зауважує проф. В.М. Жук, яким би не був предмет бухгалтерського обліку в його сучасних інтерпретаціях, він залежить від рівня розвитку економіки [1, с. 17]. Проте, на нашу думку, більш щільним є зв'язок предмету обліку не з економікою в цілому, а з тими управлінськими системами, для ефективного функціонування яких використовується облікова інформація, та зі зміною тих умов, в яких функціонують такі інформаційні системи. Саме тому з появою та концептуалізацією стратегічного менеджменту з'явилися нові вимоги, які висуваються до облікової інформації, що призвело до необхідності уточнення (розширення) предмету бухгалтерського обліку, який буде основним елементом системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту підприємств.

На думку проф. В.М. Жука, поглиблення сутності предмету бухгалтерського обліку слід здійснювати шляхом свого розширення професійним відображенням фактів і явищ господарської діяльності з оцінкою та поясненнями «нового», ідентифікацією та

інтерпретуванням нових об'єктів, вища надбудова бухгалтерської науки вийде на новий якісний рівень [1, с. 17]. На думку автора, що в основу своїх пропозицій покладає інституціональну теорію, доки не станеться такого розширення предмету обліку, правомірно говорити про «штучне звуження» його рамок, у які його попередній науковий базис сам себе і поставив. Однак такий підхід до подальшого розвитку предмету бухгалтерського обліку є лише частковим його варіантом, що не враховує інші можливі підходи розвитку предмету обліку як практичної діяльності та не дозволяє побудувати єдиний комплексний підхід до формулювання його теоретико-методологічних основ. Вважаємо, що більш доцільно розглядати розширення або поглиблення сутності предмету бухгалтерського обліку в розрізі двох основних напрямів – у просторі і часі, тобто шляхом включення до його складу нових просторових об'єктів (потенціалу, ризиків тощо) і нових первинних засобів ідентифікації об'єктів обліку виходячи з іншої часової перспективи (відображення в обліковій системі крім минулих господарських операцій також і майбутніх (стратегічних) операцій).

У складі нових об'єктів, відображення яких слід забезпечити з метою того, щоб система обліку відповідала вимогам стратегічного менеджменту, можна виокремити два види, виходячи з порядку їх формування в системі обліку:

– інформації про які взагалі не було в обліковій системі через обмеженість предмету бухгалтерського обліку лише внутрішнім середовищем підприємства. Тобто інформація про такі об'єкти та зміну їх стану не підлягала ідентифікації та обробці за допомогою існуючих облікових методів;

– інформація про які надавалась, однак була представлена у складі інших агрегованих об'єктів (наприклад, у складі певного виду витрат). Відповідно такі нові об'єкти формували обліковий інформаційний простір підприємства, однак інформація про них не була виокремлена як конкретний елемент у бухгалтерській звітності підприємства.

Про необхідність зміни предмету бухгалтерського обліку також говорить К. Уорд, на думку якого стратегічні рішення повинні прийматися тільки після всебічної оцінки їх впливу на фінансові результати, для чого необхідно, щоб діюча система обліку працювала в межах конкретної бізнес-стратегії та відповідала їй [8, с. 21]. Відповідно предметом стратегічного обліку є діяльність підприємства в розрізі конкретної бізнес-стратегії, що передбачає необхідність облікового відображення господарських операцій та складання стратегічної звітності в межах конкретної бізнес-стратегії. Тому, поряд із поглибленням сутності предмету бухгалтерського обліку шляхом його розширення, одночасно слід урахувати особливості функціонування системи стратегічного менеджменту підприємств, яка передбачає практичну реалізацію стратегічного управління шляхом виокремлення стратегічних бізнес-одниць і відповідних стратегічних бізнес-зон. Виходячи з цього має бути здійснене структурування предмету бухгалтерського обліку як елемента інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту на основі врахування існуючих видів стратегій підприємства.

Розглянемо більш детально кожен із можливих шляхів розширення предмету бухгалтерського обліку.

Відображення в обліковій системі майбутніх фактів господарського життя. Згідно із традиційним підходом у бухгалтерському обліку відображаються здійснені факти господарського життя (дії та події), а також їх наслідки. Найбільш широко це питання висвітлене в працях проф. Я.В. Соколова, яким розроблена теорія концептуальної реконструкції фактів господарського життя [6, с. 41], а бухгалтерський облік (у його традиційному розумінні) розглядається як сума фактів господарського життя.

Однак існуючий на сьогодні підхід, що базується на певних концептуальних засадах і наборі принципів бухгалтерського обліку, не дозволяє створити необхідні передумови для ефективного формування та реалізації стратегії підприємства, зокрема що-

до розробки стратегічних альтернатив. Так, на думку проф. М.С. Пушкаря, через різні причини облік не відповідає вимогам ринкової економіки, про що свідчить те, що він не надає достатню для відстеження сучасних і стратегічних аспектів діяльності підприємства у підсистемах операційного і стратегічного рівня управління через іманентну для нього властивість – відстеження фактів за минулий досить тривалий період (квартал, півріччя, рік) [5, с. 93]. Майбутні факти господарського життя повинні знайти відображення в системі потенційного обліку, а стратегічний облік має стати фундаментом бухгалтерського обліку в майбутньому [7, с. 13].

Якщо на сьогодні потреба в прогностичній обліковій інформації виникає лише у окремої групи користувачів – стратегічного менеджменту, то в майбутньому коло таких користувачів може бути значно розширене. Наприклад, у практиці американських підприємств прогностична облікова інформація широко використовується під час обліку фінансових інвестицій, договорів страхування, відкладених податків і виплат, що базуються на цінах на акції тощо.

Унаслідок існування проблеми ретроспективності облікової інформації виникає необхідність для розширення облікової системи в часі, що в цілому змінить ставлення до облікової системи з боку зацікавлених користувачів і забезпечить її відповідність їх вимогам, що зростають. На думку П.О. Куцика, розширена інформаційна система обліку, як засіб відображення реальних фактів і подій, що відбулися, та імітування таких подій для варіантного аналізу і прийняття рішень, тісно пов'язана зі стратегією компанії [2, с. 58]. Тому «часове» розширення облікової системи є одним із напрямів забезпечення її адекватності потребам її користувачів та засобом підвищення ефективності системи стратегічного менеджменту підприємств у цілому.

Відображення в обліковій системі об'єктів зовнішнього середовища. Згідно з останніми актуальними тенденціями розвитку концепції стратегічного менеджменту вченими все більша увага приділяється зовнішньому середовищу підприємства, оскільки з глобалізацією економіки, її постіндустріалізацією (значним розвитком сфери послуг) та інновацізацією (зростанням частки і ролі інтелектуального капіталу в діяльності підприємств) відбувається підвищення рівня динамічності зовнішнього середовища та висуваються нові вимоги до функціонування самих підприємств (розподіл наявних і залучення нових ресурсів, вибір стратегічних альтернатив тощо).

Наприкінці 70-х - на початку 80-х рр. ХХ ст. у сфері стратегічного менеджменту сформувалася школа «зовнішнього середовища» (В. Естлі, К. Олівер, Д.К. П'ю, Дж. Фрімен, М.Т. Ханн та ін.), які виходячи з досліджень у сфері біології сформували підхід, згідно з яким підприємство є пасивним суб'єктом, оскільки процес формування та реалізації його стратегії залежить суто від стану і змін його зовнішнього середовища. Для одержання конкурентних переваг у майбутньому підприємство має адекватно реагувати на зміни зовнішнього середовища. Основним вмінням, яким повинні володіти менеджери підприємства, є адаптивність до дії зовнішніх сил. Застосування такого підходу стосовно системи бухгалтерського обліку потребувало б здійснення докорінних змін в обліковій методології, зокрема широкого впровадження непрямих методів оцінки облікових об'єктів, відмови від розгляду капіталізації витрат як основного об'єкта управління з позиції існуючої системи формування облікової інформації.

Стратегічне управління на сьогодні вже більше розуміють не як довгострокове управління, орієнтоване на прийняття управлінських рішень довгострокового характеру, а як управління в умовах динамічного, непередбаченого та заплутаного зовнішнього середовища. Наприклад, на думку Г.А. Поташевої, стратегічне управління – це технологія управління виробничо-господарської системи в умовах підвищеної нестабільності зовнішнього середовища та її невизначеності [4, с. 126]. У сьогоднішніх умовах розвитку концепції стратегічного менеджменту відбувається поступовий відхід від розуміння

стратегічного управління як довгострокового управління, що, на нашу думку, має знайти і відображення під час формування системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту, зокрема шляхом розширення предмету бухгалтерського обліку складовими зовнішнього середовища підприємства. Оскільки елементи зовнішнього середовища значно відрізняються своєю суттю від звичайних облікових об'єктів, що є складовими внутрішнього середовища, для їх об'єктивного облікового відображення повинні бути розроблені відповідні теоретично-методологічні засади на основі врахування їх специфіки (неможливість врахування всього зовнішнього середовища, складність ідентифікації, мінливість облікової оцінки, неможливість забезпечити достовірну грошову оцінку для всіх об'єктів зовнішнього середовища тощо).

Загальноприйнятим підходом, якого дотримується значна кількість дослідників у сфері стратегічного обліку, є побудова стратегічно орієнтованої системи обліку, яка б одночасно забезпечувала надання інформації про внутрішнє та зовнішнє середовище як основи для прийняття стратегічних управлінських рішень. Лише за таких умов, на думку К. Уорда, система стратегічного управлінського обліку даватиме позитивний результат для процесу стратегічного аналізу, планування та контролю, коли вона буде придатна до функціонування в умовах мінливого, еволюціонуючого середовища [8, с. 7]. Тому необхідність розширення предмету управлінського обліку та включення до його складу елементів зовнішнього середовища підприємства, на думку автора, не піддається сумніву.

Усіх дослідників, які розглядають зовнішнє середовище та його елементи як складову предмету бухгалтерського обліку, можна поділити на дві групи. В основу цього поділу покладено підхід до виділення структури зовнішнього середовища підприємства. Зокрема, більшість науковців у сфері стратегічного менеджменту виокремлює:

- мікросередовище підприємства, яке включає його внутрішнє середовище та окремі складові зовнішнього середовища: відносини з постачальниками та посередниками; клієнти, конкуренти; контактні аудиторії тощо. На складові мікросередовища може впливати з метою одержання стійких конкурентних переваг;

- макросередовище підприємства, що містить лише ті елементи зовнішнього середовища, на які керівництво підприємства не має безпосереднього впливу, однак має враховувати його вплив на діяльність підприємства та його стратегічну стійкість: економічне, демографічне, природне, екологічне, природне, політичне та культурне середовище.

Загальний взаємозв'язок між підприємством, його мікро- і макросередовищем із урахуванням пропозицій щодо розширення предмету бухгалтерського обліку подано на рисунку 2.

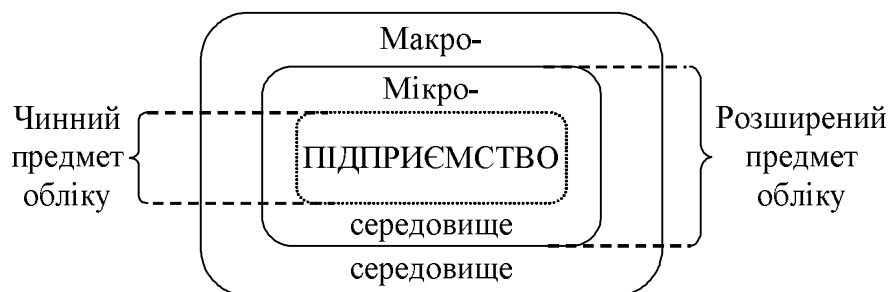


Рисунок 2 – Взаємозв'язок між підприємством та його мікро- і макросередовищем: обліково-предметний аспект

Представники першої групи (І.І. Криштопа, Д.С. Лозовицький та ін.) пропонують включати до складу об'єктів бухгалтерського обліку зовнішнє середовище підпри-

ємства в цілому, без виокремлення його складових. Розвиток концепції стратегічного обліку, що значною мірою було зумовлено вимогами користувачів, що зростають, вплинув на формування цілей і завдань стратегічного обліку як функціонального напрямку бухгалтерського обліку, що відповідно потребує формування й уточнення його принципів (І.В. Алексєєва, С.Ф. Голов, З.В. Удалова). Введення в науковий обіг авторами та обґрунтування нових принципів обліку здійснюється з метою створення теоретико-методологічних передумов для оцінки та відображення в звітності складових зовнішнього середовища підприємства.

У цілому представники першої групи пропонують відображати в бухгалтерському обліку все без винятку зовнішнє середовище підприємства.

Представники другої групи (І.М. Богата, А.О. Фатенок-Ткачук та К.П. Замойська, В.М. Хомка, Г.В. Брик та ін.) розглядають як нову складову предмету бухгалтерського обліку безпосередньо макросередовище підприємства. Дослідники вважають, що для ефективного стратегічного управління слід обов'язково здійснювати моніторинг зовнішнього макросередовища, відстежувати ризики та небезпеки, що постійно з'являються.

Облікова ідентифікація, оцінка та відображення факторів зовнішнього впливу дозволяє відстежувати перманентні зміни, які відбуваються в макросередовищі, і своєчасно реагувати на них, створюючи передумови для підвищення ефективності діяльності підприємства.

Важливою особливістю, на яку обов'язково слід звернути увагу, є те, що за умови розгляду всього мікросередовища як предмету бухгалтерського обліку одержану інформацію можна використовувати для управління ним, оскільки в результаті здійснення управлінських рішень на складові мікросередовища може бути здійснено вплив. У той же час менеджмент підприємства не може впливати на зовнішнє макросередовище, однак облікова інформація про нього необхідна для формування та успішної реалізації стратегії. Відповідно на основі облікової інформації про мікросередовище може також здійснюватись управління ним, чого не можна сказати про макросередовище, інформація про яке збирається та надається користувачам для управління підприємством. На основі облікової інформації про макросередовище стає неможливим безпосереднє управління як процес цілеспрямованого впливу, оскільки макросередовище не перебуває під впливом менеджменту підприємства. Тому в цьому випадку більш доречним є застосування поняття адаптації процесу функціонування підприємства, побудови та реалізації його стратегії до змін макросередовища.

Виходячи з вищенаведеного вважаємо, що предмет бухгалтерського обліку може бути розширений лише щодо мікросередовища підприємства, а інформація про його макросередовище повинна збиратись за допомогою системи стратегічного аналізу не на постійній основі, як це робить облікова система, а на вимогу (за наявності відповідного запиту з боку менеджменту підприємства).

На нашу думку, на сучасному рівні розвитку облікової методології не можна забезпечити відображення в системі бухгалтерського обліку зміни всіх факторів зовнішнього макросередовища, зокрема таких, як: глобальні зміни в навколишньому середовищі; виснаження природних ресурсів; обмеженість сільськогосподарських угідь; дефіцит ресурсів і сировини; зростання забруднення природного середовища; зміна впливу держави на економіку; зміна нормативно-законодавчої бази; зміна культурних цінностей і норм поведінки тощо.

Також слід виокремити групу дослідників у сфері бухгалтерського обліку (М.В. Болдуєв, Г.Є. Крохичева та Н. Тарасьянц, Т.М. Одінцева, В.З. Семанюк, І.І. Хахоннова та Н.Н.Хахоннова), які одночасно наголошують на необхідності розширення предмету бухгалтерського обліку в часі і просторі. На їх думку таке розширення є важливою

передумовою, що має бути використана як базис під час розробки системи стратегічного обліку на підприємстві. Використання цієї передумови передбачає не лише вдосконалення змістовного наповнення об'єктів бухгалтерського обліку, а й удосконалення облікової методології з метою забезпечення надання інформації про об'єкти зовнішнього середовища зацікавленим користувачам. Існування таких поглядів авторів свідчить про комплексність застосовуваного ними підходу, що в цілому дозволяє не лише наблизити облікову систему до запитів окремих груп користувачів облікової інформації, а побудувати універсальну модель змін облікової системи в світлі розвитку сервісної функції бухгалтерського обліку як практичної діяльності, кінцевим результатом якої є формування облікового інформаційного продукту.

Введення нових видів об'єктів стратегічного обліку шляхом капіталізації витрат (інтелектуальний капітал, знання) та побудова системи фінансових і нефінансових показників.

Окрім об'єктів зовнішнього середовища, за допомогою яких пропонується розширити предмет бухгалтерського обліку й більш точно сформувати предмет стратегічного обліку, дослідники виокремлюють й інші нові об'єкти обліку, управління якими на підприємстві має стратегічну орієнтацію та від яких значною мірою залежить його стратегічна стійкість.

Облікове відображення таких об'єктів у більшості випадків заборонено чинними обліковими стандартами (МСФЗ, П(С)БО тощо) унаслідок неможливості забезпечення їх достовірної ідентифікації та об'єктивної облікової оцінки.

У переважній більшості випадків такі об'єкти пов'язані з інтелектуальною та інноваційною діяльністю підприємств, унаслідок чого у них з'являються додаткові конкурентні переваги. Оскільки результати інтелектуальної діяльності досить важко піддаються вартісному вимірюванню, значна кількість пропозицій щодо їх облікового відображення стосується суто теоретичних аспектів, без розкриття конкретних методик. Для забезпечення практичної реалізації таких пропозицій необхідно враховувати відсутність таких об'єктів у національних облікових стандартах, зокрема в П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». Це викликає цілу низку проблемних питань, оскільки, насамперед, слід виявити відмінності інновацій та інтелектуального капіталу від нематеріальних активів, інтелектуальної власності та витрат на НДДКР, а вже потім говорити про можливість їх включення до складу облікової системи.

Після проведення у 2010 р. у м. Куала-Лумпур (Малайзія) XVIII Всесвітнього конгресу бухгалтерів, на якому було прийнято рішення про необхідність розширення фінансової звітності компаній нефінансовими показниками, з'явилась значна кількість пропозицій щодо розробки й удосконалення бухгалтерської нефінансової звітності, зокрема як інструменту інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту. Нефінансова звітність дозволяє забезпечити надання менеджменту підприємства тієї інформації, якої немає в традиційній фінансовій звітності або щодо тих ресурсів підприємства, для яких не можна забезпечити достовірну оцінку або немає доказів щодо можливості одержання за умови їх використання майбутніх економічних вигід. У той же час такі ресурси є об'єктами стратегічного управління, оскільки їм належить важлива роль у збереженні стратегічної стійкості підприємства й одержання конкурентних переваг.

Таким чином, в умовах реалізації стратегічного підходу до управління підприємством необхідно розробити набір нефінансових показників діяльності підприємства стратегічної орієнтації, тобто таких показників, які б забезпечували успішне виконання процесів формування, запровадження, оцінювання та контроль стратегії підприємств.

Висновки. Аналіз підходів дослідників до удосконалення облікової системи стосовно забезпечення його стратегічної орієнтації дозволив виявити такі напрями розширення предмету бухгалтерського обліку:

- відображення майбутніх фактів господарського життя;
- виокремлення складових зовнішнього середовища як об'єктів стратегічного обліку;
- введення нових видів об'єктів стратегічного обліку шляхом капіталізації витрат (інтелектуальний капітал, знання тощо):
- фінансові показники нових об'єктів стратегічного обліку;
- нефінансові показники нових об'єктів стратегічного обліку.

Розвиток предмету бухгалтерського обліку в світлі визначених напрямів дозволяє забезпечити відповідність інформації, що генерується обліковою системою, потребам стратегічного менеджменту та дозволить забезпечувати інформаційну підтримку процесів формулювання, розробки, реалізації, оцінки та контролю виконання стратегії підприємства.

Список літератури / References:

1. Жук В.М. Поглиблення сутності предмету бухгалтерського обліку / В.М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2012. – № 1. – С. 16-23.
Zhuk, V.M. (2012), "The deepening of the essence of the subject accounting", *Oblik i finansy APK*, no. 1, pp. 16-23.
2. Куцик П.О. Концептуальні підходи до розгляду інформаційних систем обліку в корпоративному управлінні / П.О. Куцик // Облік і фінанси. – 2013. – № 4 (62). – С. 52-60.
Kutsyk, P.O. (2013), "Conceptual approaches to the examination of information systems accounting in corporate governance", *Oblik i finansy*, no. 4 (62), pp. 52-60.
3. Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы / В.Ф. Палий. – М.: Бухгалтерский учет, 2007. – 88 с.
Paliy, V.F. (2007), *Teoriya bukhgalterskogo ucheta: sovremennyye problemy* [Theory of accounting: modern problems], *Bukhgalterskiy uchet*, Moscow, Russia.
4. Поташева Г.А. Синергетический подход к управлению: монография / Г.А. Поташева. – М.: ИНФРА-М, 2012. – 160 с.
Potasheva, G.A. (2012), *Sinergeticheskiy podkhod k upravleniyu* [A synergistic approach to the management], monograph, INFRA-M, Moscow, Russia.
5. Пушкар М.С. Створення сучасної системи обліку, орієнтованої на потреби ринкового середовища [Електронний ресурс] // Інноваційна економіка. – 2010. – № 5. – С. 92-96.
Pushkar, M.S. (2010), "The creation of a modern accounting system, oriented to the needs of the market environment", *Innovatsiina ekonomika*, no. 5, pp. 92-96.
6. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни: учеб. пособие / Я.В. Соколов. – М.: Магистр, ИНФРА-М, 2010. – 224 с.
Sokolov, Ya.V. (2010), *Bukhgalterskiy uchet kak summa faktov khoziaystvennoy zhizni* [Accounting as the sum of the facts of economic life], tutorial, Magistr, INFRA-M, Moscow, Russia.
7. Сторожук Т.М. Стратегічний облік в обліковій системі підприємств / Т.М. Сторожук // Бухгалтерський облік, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку: Всеукр. наук.-практ. конф., 25-26 жовт., м. Чернігів, 2013 р. – Чернігів: ЧДТУ, 2013. – С. 11-13.
Storozhuk, T.M. (2013), "Strategic accounting in the accounting system of enterprises", All-Ukrainian Sci.-Pract. Conference "Accounting, analysis and audit: current status, problems and prospects of development", October 25-26, 2013, ChDTU, Chernigiv, pp. 11-13.
8. Уорд К. Стратегический управленческий учет / К. Уорд. – М.: Олимп-Бизнес, 2002. – 448 с.
Word, K. (2002), *Strategicheskiy upravlencheskiy uchet* [Strategic management accounting], Olimp-Biznes, Moscow, Russia.

Цель. Выявление и мониторинг тенденций развития предмета бухгалтерского учета на основе учитывания требований стратегического менеджмента.

Методика. Исследована проблема необходимости совершенствования учетной системы в соответствии с запросами стратегического менеджмента. Актуальным направлением развития учетной системы и проблемных вопросов, требующих неотложного решения, определено расширение предмета бухгалтерского учета, как составляющей информационного обеспечения стратегического менеджмента предприятия.

Результат. Обосновано ряд предложений по совершенствованию предмета стратегически ориентированной системы учета, основанные на учитывании существующих недостатков финансового учета. Выявлено общую взаимосвязь между предприятием, его микро- и макросредой с учетом предложений по расширению предмета бухгалтерского учета.

Научная новизна. С позиций совершенствования учетной системы обозначены основные направления расширения предмета бухгалтерского учета по обеспечению стратегической его ориентации: отображение будущих фактов хозяйственной жизни; выделение составляющих внешней среды как объектов стратегического учета; введение новых видов объектов стратегического учета путем капитализации расходов (интеллектуальный капитал, знания и т.д.); финансовые показатели новых объектов стратегического учета; нефинансовые показатели новых объектов стратегического учета.

Практическая значимость. Развитие предмета бухгалтерского учета в свете выделенных направлений позволяет обеспечить соответствие информации, генерируемой учетной системой, потребностям стратегического менеджмента и позволит обеспечивать информационную поддержку процессов формулировки, разработки, реализации, оценки и контроля выполнения стратегии предприятия.

Ключевые слова: стратегически ориентированная система учета, стратегический менеджмент, предмет бухгалтерского учета.

Objective. Identify and monitor trends in the development of the accounting object on the basis of observance of requirements of strategic management.

Methods. The problem of the need to improve the accounting system in accordance with the demands of strategic management. Current direction of development of accounting system and issues requiring urgent solutions, is expanding the subject of accounting, as part of the information management strategic management of the company.

Results. Justification a number of proposals for the improvement of strategic accounting systems based on the account financial accounting the existing shortcomings. Found a relationship between the enterprise, its micro-and makrosredoj, taking into account the proposals for expanding the subject of accounting.

Scientific novelty. From the perspective of improving the accounting system outlines the expansion of accounting for strategic it orientation: display future facts of economic life; the selection of the external environment as objects of strategic accounting; the introduction of new types of strategic objects through the capitalization of costs (intellectual capital, knowledge, etc.); financial indicators of new strategic accounting; non-financial indicators of new strategic accounting.

Practical value. The development of accounting in the light of the selected areas to ensure that the information generated by the accounting system, the needs of strategic management and will provide information support to the processes of formulation, development, implementation, evaluation and monitoring of the strategy of the enterprise.

Key words: strategically oriented system of accounting, strategic management, the subject of accounting.

Рекомендовано до публікації канд. екон. наук Чацкісом Ю.Д. Дата надходження рукопису 11.03.2014 р.