

СИСТЕМА СТРАТЕГІЧНОГО ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ: АНАЛІЗ СУЧАСНОГО СТАНУ І ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ

© 2014 БРУХАНСЬКИЙ Р. Ф.

УДК 657:005.921

Бруханський Р. Ф. Система стратегічного фінансового обліку: аналіз сучасного стану і перспективи розвитку

Мета статті полягає в дослідженні сучасного стану і перспектив розвитку системи фінансового обліку підприємств у напрямі забезпечення її стратегічної орієнтації, виділення основних стратегічних імперативів розвитку обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту. У результаті дослідження сформульовано пропозиції щодо розвитку обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту підприємства в розрізі видів стратегічного управління та основних стратегічних імперативів. Розробку стратегічно орієнтованої системи обліку рекомендовано здійснювати в розрізі двох напрямів розвитку стратегічного управління: регулярного стратегічного управління; стратегічного управління в реальному масштабі часу. Перспективою подальших досліджень є обґрунтування інтегрованої системи стратегічного обліку на основі використання інструментів бухгалтерського інжинірингу. Домінантою трансформацій у сфері бухгалтерського обліку є необхідність проведення розширення інформаційного простору фінансового обліку в напрямі забезпечення його стратегічної орієнтації. Результатом такого розширення буде збільшення кількості показників, що оприлюднюються у фінансовій звітності підприємства або в примітках до неї.

Ключові слова: фінансовий облік, система стратегічного фінансового обліку, обліково-аналітичне забезпечення стратегічного управління.

Табл.: 1. **Бібл.:** 13.

Бруханський Руслан Феоктистович – кандидат економічних наук, доцент, завідувач кафедри обліку і правового забезпечення агропромислового виробництва, Тернопільський національний економічний університет (вул. Львівська, 11, Тернопіль, 46020, Україна)

E-mail: brukhanskyy@mail.ru

УДК 657:005.921

UDC 657:005.921

Бруханский Р. Ф. Система стратегического финансового учета: анализ современного состояния и перспективы развития

Цель статьи заключается в исследовании современного состояния и перспектив развития системы финансового учета предприятий в направлении обеспечения ее стратегической ориентации, выделения основных стратегических императивов развития учетно-аналитического обеспечения стратегического менеджмента. В результате исследования сформулированы предложения по развитию учетно-аналитического обеспечения стратегического менеджмента предприятия в разрезе видов стратегического управления и основных стратегических императивов. Разработку стратегически ориентированной системы учета рекомендуется осуществлять в разрезе двух направлений развития стратегического управления: регулярного стратегического управления; стратегического управления в реальном масштабе времени. Перспективой дальнейших исследований является обоснование интегрированной системы стратегического учета на основе использования инструментов бухгалтерского инжиниринга. Доминантой трансформаций в сфере бухгалтерского учета является необходимость проведения расширения информационного пространства финансового учета в направлении обеспечения его стратегической ориентации. Результатом такого расширения будет увеличение количества показателей, которые публикуются в финансовой отчетности предприятия или в примечаниях к ней.

Ключевые слова: финансовый учет, система стратегического финансового учета, учетно-аналитическое обеспечение стратегического управления.

Табл.: 1. **Библ.:** 13.

Бруханский Руслан Феоктистович – кандидат экономических наук, доцент, заведующий кафедрой учета и правового обеспечения агропромышленного производства, Тернопольский национальный экономический университет (ул. Львовская, 11, Тернополь, 46020, Украина)

E-mail: brukhanskyy@mail.ru

Brukhanskyi R. F. The Strategic Financial Accounting: An Analysis of the Current State and Prospects of Development

The purpose of the article is to study the current state and prospects of development of the financial accounting system of enterprises towards achieving its strategic orientation, focusing on major strategic imperatives of accounting and analytical support for strategic management. The study formulated proposals for the development of accounting and analytical support for the strategic management of the company by type of strategic management and key strategic imperatives. Development of strategically-oriented accounting system recommended in the context of two directions of development of strategic management: regular strategic management; strategic management in real-time. The prospect for further research is the study of the integrated system of strategic accounting based on the use of accounting engineering tools. The dominant transformations in the field of accounting are the need to expand the information space of financial accounting in the direction of ensuring its strategic orientation. The result of this expansion will increase the number of indicators, which are published in the financial statements of an enterprise or in notes thereto.

Key words: financial accounting, strategic financial accounting system, accounting and analytical support for strategic management.

Tabl.: 1. **Bibl.:** 13.

Brukhanskyi Ruslan F. – Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor, Head of the Department, Department of accounting and legal support of agricultural production, Ternopil National Economic University (vul. Lvivska, 11, Ternopil, 46020, Ukraine)

E-mail: brukhanskyy@mail.ru

Фінансовий облік, як інформаційна модель системи підприємства, за допомогою відповідного методологічного інструментарію дозволяє фіксувати, ідентифікувати і обробляти дані про факти господарського життя та генерувати і подавати інформацію про них користувачам за допомогою різних видів і форм бухгалтерської звітності. Однак зі зміною умов функціонування підприємств, їх структури, набору ресурсів, які знаходяться у використанні менеджменту, зміною моделей і методів

прийняття управлінських рішень повинна бути належним чином удосконалена й облікова система, щоб відповідати зростаючим інформаційним потребам внутрішніх і зовнішніх користувачів облікової інформації.

Побудова стратегічно орієнтованої системи фінансового обліку в сучасних умовах розвитку ринкової економіки набуває значної актуальності, що викликано необхідністю надання облікової інформації відносно оцінки можливих ситуацій, здійснення вибору з наявних альтернативних ва-

ріантів стратегічних управлінських рішень. В умовах зростаючого динамізму економічних систем необхідно вміти ефективно змінювати свої цілі та стратегії у відповідності до зміни обставин зовнішнього середовища. Виконання цих задач, передусім, повинна забезпечити облікова система, як найбільш розвинена інформаційна технологія, що забезпечує підтримку функціонування управлінського процесу на підприємстві.

Як відмічає з цього приводу проф. Г. Г. Кірейцев, облікова інформація складає основу інформаційної підсистеми в системі управління; корисність обліку – у використанні його інформації для прийняття управлінських рішень, обґрунтування і контролю їх виконання, для оцінки виконаних рішень і прогнозу майбутнього фінансового стану підприємства [3, с. 88 – 89]. Тому на сьогодні фінансовий облік повинен не лише достовірно і повною мірою висвітлювати ретроспективні аспекти діяльності підприємства, а й створювати інформаційний простір для ефективної реалізації стратегії підприємства (впровадження стратегії і виконання стратегічних заходів, а також адаптацію підприємства до стратегії та моніторинг її ресурсного забезпечення) та її контролю (включаючи оцінку ефективності одержаних результатів запланованим показником), забезпечувати взаємозв'язок між наявними ресурсами та найбільш ефективним стратегічним варіантом їх використання, цим самим мінімізуючи витрати підприємства.

Питанням удосконалення обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту присвячені праці таких вітчизняних і зарубіжних науковців: І. М. Богатої, М. В. Болдуєва, Б. І. Валуєва, В. Говіндараджана, С. Ф. Голова, З. В. Гудайлюка, В. А. Залевського, В. Е. Керімова, І. І. Криштопи, Г. Є. Крохичевої, 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. Моніторинг наукової літератури доводить відсутність єдності у поглядах дослідників щодо системи стратегічного фінансового обліку.

Основною метою статті є аналіз сучасного стану і перспектив розвитку системи фінансового обліку підприємств у напрямі забезпечення її стратегічної орієнтації, виділення основних стратегічних імперативів розвитку обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту.

Формування облікової інформації стратегічного характеру для управління сучасними підприємствами має важливе значення, що особливо стосується стратегічного фінансового менеджменту як управлінської системи, орієнтованої на довгострокове підвищення прибуткової діяльності підприємства у порівнянні з конкурентами, а також прогнозування перспектив фінансової діяльності у майбутньому та параметрів розвитку фінансових процесів на основі передбачення впливу мінливого зовнішнього середовища.

Відсутність належного обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту негативно впливає на процес управління підприємством і є однією із причин виникнення значної кількості проблем управлінського характеру. Зокрема, як відмічає Л. Н. Пчелінцева, це призводить до того, що організації або взагалі не формують фінансову стратегію, або ставляться до вибору стратегії та її елементів формально, що позбавляє підприємства орієнтирів їх подальшого розвитку, знижує конкурентоспроможність і стійкість і, в кінцевому випадку, може призвести до фінансової неспроможності і банкрутства [6, с. 4]. Стратегічна інфор-

мація дає підприємству двоякий ефект: по-перше, прямий, що полягає в більш повній мобілізації власних ресурсів; по-друге, непрямий, що виражається в тому, що підприємство отримує можливість більш точно оцінювати свій потенціал і визначати цілі в існуючій обстановці [1, с. 30]. Тому в сьогоденні умовах пошук, збір та обробка необхідних даних про внутрішнє і зовнішнє середовище та одержана на виході із системи стратегічного фінансового обліку інформація може розглядатись як інформаційна підтримка процесу розробки і реалізації стратегії підприємства.

Слід обов'язково враховувати, що облікова інформація стратегічного характеру потрібна не лише для функціонування системи стратегічного менеджменту. Як відмічає проф. Н. Н. Хахонова, у даний час питання, пов'язані з обліково-аналітичним забезпеченням прийняття стратегічних рішень, набувають особливої актуальності. Дана інформація необхідна при прийнятті рішень про ліквідацію, продажу фірми, при кризовому стані, а також для забезпечення нормального функціонування [13, с. 9]. Відповідно, можливість надання обліковою системою стратегічної інформації значно підвищить її роль в системі управління підприємством і в цілому дозволить піднести бухгалтерську професію на новий якісний рівень, підвищуючи її значення і роль в суспільстві.

При побудові системи стратегічного фінансового обліку обов'язково слід враховувати обрану підприємством місію, стратегічні цілі, а також тип і вид обраної стратегії. Як відмічає з цього приводу К. Уорд «оголошення місії підприємства має відображати специфічну роль, яку організація планує виконувати у суспільстві в довгостроковій перспективі, і якою обмежується діяльність організації, тобто цю заяву навмисно виключає всі інші види діяльності» [10, с. 23]. Таким чином, обрана місія підприємства вказує на його спеціалізацію на певному секторі ринку і є організаційною формою, яка дозволяє сформулювати головні цілі компанії, обмежити вибір можливих типів і видів стратегій і варіант побудови системи стратегічного обліку, обрання якого залежить від всього вищеперерахованого ланцюжка.

Наприкінці 90-х рр. ХХ ст. серед вчених у сфері бухгалтерського обліку популярною була думка з приводу того, що фінансовий облік, як більш регламентована стандартами система, орієнтований в минуле, а управлінський облік – у майбутнє. Внаслідок чого для побудови системи інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту більш доцільно використовувати систему управлінського обліку. Проте, розвиток системи облікових стандартів у сучасних умовах дозволяє спростувати дане твердження, оскільки значна кількість методологічних інструментів фінансового обліку передбачає використання бухгалтером прогнозних значень, особливо, у частині визнання об'єктів обліку та облікової оцінки (визнання активів і зобов'язань, справедлива оцінка активів і зобов'язань тощо). У сфері фінансового обліку реалізація таких бухгалтерських компетенцій називається професійним судженням бухгалтера – думкою, висловленою добросовісно відносно існуючих облікових альтернатив та орієнтованою на прийняття дієвих управлінських рішень. Відповідно, на сьогодні, бухгалтер із спостерігача і реєстратора господарських операцій поступово перетворюється на активного учасника процесу управління вартістю підприємства.

І хоча в системі облікових стандартів і відбувається рух до наближення до потреб стратегічного менеджмен-

ту (перехід від історичних – до справедливих оцінок, від достовірності – до релевантності облікової інформації), однак цих змін не зовсім достатньо для побудови повноцінної системи облікового забезпечення стратегічного менеджменту на базі фінансового обліку. Зокрема, як відмічає Е. Харламова, з часом користувачі все більше і більше вимагатимуть облікову інформацію про те, що буде з фінансовим становищем і результатами діяльності компанії, якщо прийняти те чи інше конкретне управлінське рішення. Крім того, виникне необхідність аналізу альтернативних варіантів прогнозованої облікової інформації відповідно до дерева управлінських рішень [12, с. 15]. Проф. В. О. Рожнова також зазначає, що, незважаючи на зміни в системі облікових стандартів, тим не менш, користувачі очікують від фінансової звітності більшої націленості на майбутнє. Зокрема, фінансова звітність компанії повинна інтерпретуватись як інформаційне відображення існуючої і запланованої стратегії [8, с. 145 – 146].

Для задоволення існуючих потреб користувачів в обліковій інформації стратегічного характеру, що генеруватиметься системою фінансового обліку, необхідною є розробка такої системи, яка б забезпечувала одночасне виконання таких двох вимог:

1. *Інформаційний супровід процесу аналізу і планування стратегії підприємства, її реалізації та контролю*, що передбачає адекватне відображення цих процесів у фінансовому обліку; інформаційне забезпечення планування, вибору і побудови нової стратегії; інформаційне забезпечення процесу реалізації прийнятої стратегії для проведення її аналізу та стратегічного контролю; інформаційне забезпечення процесу коригування розробленої стратегії відповідно до запланованих і фактичних показників у випадку необхідності зміни стратегічних цілей та задач;

2. *Інформаційну підтримку стратегічного управління в режимі реального масштабу часу* (коли інтервал між моментом введення господарської операції та її обробкою має наближатись до нуля) з метою невідкладного вирішення стратегічних задач, що виникають у процесі господарської діяльності в умовах динамічних і непередбачуваних змін зовнішнього середовища підприємства. Це пов'язано з тим, що виживання підприємств у сучасних умовах господарювання та успішність реалізації їх стратегії залежить від адекватної реакції на конкурентний тиск бізнес-середовища та реалізації стратегічних можливостей, для чого обов'язковим є використання облікової інформації.

Виконання цієї вимоги передбачає необхідність оптимізації реалізації взаємодії трьох основних елементів стратегічного управління: обраної місії та стратегічних цілей; стратегії їх досягнення; оперативних заходів щодо об'єктів чи бізнес-процесів підприємства, що забезпечують виконання обраних стратегій. Відповідно, облікове забезпечення стратегічного менеджменту повинно забезпечувати не лише надання інформації для прийняття довгострокових управлінських рішень, а й надавати оперативну облікову інформацію про об'єкти зовнішнього і внутрішнього середовища, які мають значний вплив на успішність реалізації стратегії.

Дослідники М. М. Скорев, Т. О. Графова та А. Г. Селіванова з метою побудови єдиної системи для відображення господарських операцій, що відбуваються у внутрішньому і зовнішньому середовищі підприємства, називають їх трансакціями (внутрішньофірмовими та ринковими),

а систему обліку, що забезпечує їх ідентифікацію і відображення, – системою трансакційного обліку¹. На їх думку, необхідно враховувати трансакції, як внутрішньофірмові, так і ринкові, суворо відстежувати їх відхилення, виявляти причини, використовуючи інструменти інжинірингу, при створенні стратегії і виявленні та оцінці динаміки показників власності [9]. У цілому, як вважають автори, завдяки трансакційному стратегічному обліку власності інформація, необхідна для прийняття управлінських і стратегічних рішень, буде найбільш точною і докладною. Виходячи з такого підходу система трансакційного обліку, як елемент системи стратегічного фінансового обліку, може розглядатись як система, що забезпечуватиме інформаційну підтримку стратегічного управління в режимі реального масштабу часу. При цьому обов'язковою вимогою є застосування сучасних інформаційно-комп'ютерних технологій (*Data Warehouse, Data Mining, OLAP* тощо), які б забезпечили технічні аспекти її практичної реалізації.

З одного боку, включення моніторингу зовнішнього середовища до складу функцій бухгалтерського обліку є додатковими затратами підприємства, однак на сучасному етапі розвитку вітчизняних товарних і фінансових ринків, які характеризуються значним ступенем невизначеності, їх понесення можна вважати інвестиціями у створення вартості підприємства, оскільки відслідковування змін зовнішнього середовища та ризиків є однією зі складових як системи стратегічного менеджменту, так і системи вартісно-орієнтованого управління підприємством.

Однак в існуючому на сьогодні вигляді система фінансового обліку лише частково забезпечує виконання вищевказаних вимог. Зокрема, проф. С. Ф. Голов відмічає, що облікова система може забезпечувати потреби стратегічного менеджменту в різний спосіб, зокрема за рахунок: 1) використання даних обліку для аналізу ринків, на яких діятиме компанія; надання ключової інформації, пов'язаної з обраними стратегіями; 2) забезпечення зворотного зв'язку для моніторингу досягнутих результатів та їх узгодження із стратегічними цілями; 3) надання інформації щодо довгострокових наслідків різних напрямів діяльності [2, с. 509]. Водночас, дієві облікові методики, які б дозволили забезпечити виконання навіть наведених вище завдань, відсутні, що зумовлює необхідність удосконалення системи фінансового обліку в напрямі забезпечення її стратегічної орієнтації.

Таким чином, наявна система фінансового обліку з метою забезпечення її відповідності потребам стратегічного менеджменту потребує вдосконалення із урахування виділених двох основних вимог. У *табл. 1* відповідно до визначених вимог виділено види стратегічних імперативів – процедурні елементи стратегічного менеджменту, у розрізі яких має бути побудована вдосконалена система фінансового обліку як складова системи його обліково-аналітичного забезпечення.

У *табл. 1* наведено складові системи стратегічного фінансового обліку, які повинні бути впроваджені для забезпечення наближення обліково-аналітичної системи до вимог

¹ У даному випадку слід відрізнити запропонований автором підхід до розуміння трансакційного обліку від підходу окремих авторів (наприклад, Н. Т. Лабинцев), які розуміють під останнім облік трансакційних витрат як одного з видів витрат, що був виокремлений Р. Коузом і на якому побудована сучасна інституційна теорія.

Узагальнені пропозиції щодо розвитку обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту в розрізі видів стратегічного управління та основних стратегічних імперативів

Види стратегічних імперативів	Складові системи обліково-аналітичного забезпечення, що використовуються для реалізації імперативів	Напрями дій, що забезпечують наближення обліково-аналітичної системи до вимог стратегічного менеджменту
I. Регулярне стратегічне управління		
1.1. Сканування внутрішнього середовища (оцінка ресурсного потенціалу)	Фінансовий і управлінський облік, стратегічний фінансовий і стратегічний управлінський облік	Введення нових об'єктів обліку, застосування нових методів обліку (оцінки об'єктів обліку, обробки і структуризації облікових даних)
1.2. Сканування зовнішнього середовища (оцінка зовнішніх умов і ринку)	Стратегічний фінансовий і стратегічний управлінський облік, фінансовий і управлінський облік	Введення майбутніх фактів господарського життя
		Введення об'єктів зовнішнього середовища
2. Формулювання стратегії	Сценарний аналіз	Введення стратегічної звітності
		Впровадження методики сценарного аналізу на основі стратегічних показників
3. Впровадження стратегії	Фінансовий і управлінський облік, стратегічний управлінський облік	Розробка облікового забезпечення управління ланцюжками цінностей
4. Оцінювання і контроль стратегії	Фінансовий і управлінський облік, стратегічний управлінський облік, економічний аналіз	
II. Стратегічне управління в реальному масштабі часу		
2.1. Облікове забезпечення екстреного реагування на екстерналії	Стратегічний фінансовий і стратегічний управлінський облік	Введення нових об'єктів обліку
		Введення майбутніх фактів господарського життя
2.2. Облікове забезпечення управління стратегічними змінами	Стратегічний фінансовий і стратегічний управлінський облік	Введення об'єктів зовнішнього середовища
		Розробка системи періодичного обліку і оперативного аналізу зовнішнього середовища

стратегічного менеджменту. Відповідно, при розробці системи стратегічного фінансового обліку обов'язково слід акцентувати увагу на формуванні інструментарію для побудови альтернативних стратегій розвитку підприємства, їх реалізації в умовах динамічного зовнішнього середовища, ризиків і невизначеності тощо. Відсутність можливості формувати стратегічні альтернативи на основі облікової інформації для здійснення вибору оптимальної з них є одним із основних недоліків системи фінансового обліку з позиції стратегічного менеджменту, внаслідок чого в працях багатьох дослідників ця функція перекладається на систему стратегічного аналізу.

У дослідженні розробка стратегічно орієнтованої системи обліку здійснюється в розрізі двох напрямів розвитку стратегічного управління:

1) регулярне стратегічне управління, що передбачає здійснення класичного набору процедур – аналіз, формулювання, впровадження, оцінювання, контроль стратегії підприємства;

2) стратегічне управління в реальному масштабі часу – пов'язане з виникненням нагальних стратегічних задач, таких як екстрене реагування на зміни у внутрішньому і зовнішньому середовищі підприємства, і з конкретизацією й уточненням стратегії задля успішного досягнення місії та проголошених стратегічних цілей.

Особливу увагу слід звернути на ті аспекти функціонування системи фінансового обліку, які стосуються її можливостей задовольняти вимогам стратегічного менеджменту в майже незмінному вигляді. Система фінансового обліку з її розвинутим методологічним інструментарієм дозволяє забезпечувати облікове відображення впровадження стратегії, що дозволяє надавати необхідну інформацію для проведення її оцінювання, аналізу та контролю. Особливу роль фінансовий облік відіграє як інформаційної основи при проведенні стратегічного планування.

Проф. Р. А. Фатхутдінов до кола питань, що стосуються організації реалізації стратегічних планів і пов'язані з бухгалтерським обліком, відносить організацію обліку і контролю виконання стратегічних планів і регулювання процесу реалізації стратегічних планів при появі змін у зовнішньому і внутрішньому середовищі фірми. Ведення регулярного, повного та якісного обліку виконання стратегічних планів є одним з основних умов підвищення ефективності менеджменту. Облік повинен бути організований з виконання всіх планів, програм, завдань за такими параметрами, як кількість, якість, витрати, виконавці та терміни. Облік витрати ресурсів бажано організувати за всіма видами ресурсів, виготовлених товарів, стадіями їх життєвого циклу і підрозділами [11, с. 398 – 399]. Водночас,

для здійснення стратегічного планування необхідна інформація не лише про внутрішню, а й про зовнішню середовище підприємства, що на сьогодні не в змозі забезпечити система фінансового обліку.

Стратегічне планування – орієнтований в майбутнє і на конкуренцію стиль управління, а також процес, що охоплює інформацію, комунікацію, прийняття рішень і планування, в якому вище керівництво і персонал підприємства встановлюють конкретні бізнес-цілі [1, с. 33]. Тому для його ефективного функціонування повинна використовуватись відповідна інформаційна система, яка надаватиме інформацію про стан підприємства в бізнес-середовищі та з високою прогностичною цінністю.

Система фінансового обліку, у силу обмеженості своєї методології, звуженості свого предмету і орієнтації на ретроспективу не дозволяє виступати джерелом інформації для планування і формулювання стратегії. Якщо в частині надання інформації про внутрішню середовище дана система з незначними змінами і вдосконаленнями може бути приведена у необхідний для одержання інформації стратегічного характеру вигляд, то в частині надання інформації про зовнішню середовище підприємства та інформації прогностичного характеру одразу проявляються її слабкі місця.

Як відмічає проф. М. С. Пушкар, фінансовий облік – консервативний елемент, який не виконує свою сервісну роль у системі менеджменту. Інформація фінансового обліку не є інтелектуальною і не відповідає запитам системи управління. Ось чому необхідні пошуки шляхів удосконалення фінансового обліку в найближчій перспективі [5, с. 39]. На думку проф. Б. Райана, фінансовий облік, який відповідає вимогам часу, повинен бути організований таким чином, щоб відповідати потребам ефективного прийняття рішень на рівні керівництва. Попередній підхід з упором на стандартизовані процедури звільнив місце більш гнучким системам обліку, що орієнтовані на аналіз можливостей підприємства [7, с. 13]. Подібної позиції також дотримується проф. Т. Б. Кувалдіна, яка вважає, що за допомогою традиційного бухгалтерського обліку неможливо з високим ступенем достовірності прогнозувати результати подій, які повинні відбутись у майбутньому. Це дозволило їй зробити висновок, що існуючий бухгалтерський облік не охоплює всі аспекти, необхідні для прийняття стратегічних рішень [4, с. 111]. Тому одним із подальших шляхів розвитку системи фінансового обліку є подолання її консерватизму, збільшення кількості професійних суджень бухгалтера у складі облікових процедур (підвищення гнучкості облікових систем) і суцільна інтелектуалізація обліку шляхом наближення до потреб користувачів облікової інформації. Також важлива увага має бути приділена підвищенню рівня якості фінансового обліку та його інформаційному продукту – звітності, оскільки підвищення рівня якості стратегічного менеджменту на підприємствах напряму залежить від підвищення рівня якості його обліково-аналітичного забезпечення.

ВИСНОВКИ

Для забезпечення повної відповідності системи фінансового обліку потребам стратегічного менеджменту вона повинна бути вдосконалена на основі врахування принципів, які виступатимуть з'єднуючою ланкою між обліковою методологією та системою стратегічного менеджменту. Таке вдосконалення слід проводити шляхом інтеграції зі системою стратегічного фінансового обліку, що забез-

печить її ефективність, а сам процес побудови інтегрованої системи стратегічного обліку слід здійснювати на основі використання інструментів бухгалтерського інжинірингу.

На сьогодні одним із нагальних завдань для дослідників у сфері бухгалтерського обліку є необхідність проведення розширення інформаційного простору фінансового обліку в напрямі забезпечення його стратегічної орієнтації. Результатом такого розширення буде збільшення кількості показників, що оприлюднюються у фінансовій звітності підприємства або в примітках до неї. ■

ЛІТЕРАТУРА

1. **Алексеева И. В.** Стратегический учет и планирование – основа эффективного функционирования предприятия / И. В. Алексеева // Учет и статистика. – 2008. – № 1 (11). – С. 24 – 33.
2. **Голов С. С.** Управлінський облік : підручник / С. Ф. Голов. – 3-тє вид. – К. : Лібра, 2006. – 704 с.
3. **Кірейцев Г. Г.** Развитие бухгалтерского обліку: теория, профессия, міжпредметні зв'язки : монографія / Г. Г. Кірейцев. – Житомир : ЖДТУ, 2007. – 236 с.
4. **Кувалдіна Т. Б.** Сущность, содержание и задачи стратегического учета / Т. Б. Кувалдіна // Вестник ЧелГУ. – 2007. – № 10 (88). – С. 110 – 115.
5. **Пушкар М. С.** Фінансовий облік у системі управління : монографія / М. С. Пушкар, М. Т. Щирба. – Тернопіль : Карт-Бланш, 2006. – 178 с.
6. **Пчелинцева Л. Н.** Учетно-аналитическое обеспечение выбора финансовой стратегии / Л. Н. Пчелинцева // Автореф. дис. ... канд. экон. наук по спец. 08.00.12 – «Бухгалтерский учет, статистика». – Нижний Новгород, 2006. – 23 с.
7. **Райан Б.** Стратегический учет для руководителя / Пер с англ. под. ред. В. А. Микрюкова. / Боб Райан. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 616 с.
8. **Рожнова О. В.** Финансовый учет. Теоретические основы. Методологический аппарат. – 2-е изд., перераб и доп. / О. Рожнова. – М. : Экзамен, 2003. – 192 с.
9. **Скорев М. М.** Стратегия развития предприятия в контексте динамики его собственности / М. М. Скорев, Т. О. Графова, А. Г. Селиванова // Инженерный вестник Дона. – 2012. – Номер 4 (часть 2) [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.ivdon.ru/magazine/archive/n4p2y2012/1353>
10. **Уорд К.** Стратегический управленческий учёт / Кит Уорд / Пер. с англ. – М. : ЗАО «Олимп-Бизнес», 2002. – 448 с.
11. **Фатхутдинов Р. А.** Стратегический менеджмент : учебник. – 7-е изд., испр. и доп. / Р. А. Фатхутдинов. – М. : Дело, 2005. – 448 с.
12. **Харламова Е.** Векторы развития бухгалтерского учета / Е. Харламова // Всё про МСФО. – 2014. – Выпуск 1. – С. 14 – 15.
13. **Хахонова Н. Н.** Разработка системы учетно-аналитического обеспечения стратегического управления денежными потоками коммерческих организаций / Н. Н. Хахонова // Финансы и учет. – 2013. – № 1 (19). – С. 8 – 11.

REFERENCES

- Alekseeva, I. V. "Strategicheskiiy uchet i planirovanie – osnova effektivnogo funktsionirovaniia predpriatiia" [Accounting and Strategic Planning - the basis for efficient operation of the enterprise]. *Uchet i statistika*, no. 1 (11) (2008): 24-33.
- Fatkhutdinov, R. A. *Strategicheskiiy menedzhment* [Strategic management]. Moscow: Delo, 2005.
- Holov, S. S. *Upravlinyskiy oblik* [Management Accounting]. Kyiv: Libra, 2006.
- Kuvaldina, T. B. "Sushchnost, sodержanie i zadachi strategicheskogo ucheta" [Essence, content and objectives of the strategic account]. *Vestnik ChelGU*, no. 10 (88) (2007): 110-115.
- Kireitsev, H. H. *Rozvytok bukhhalterskoho obliku: teoriia, profesii, mizhpredmetni zv'yazky* [Development of Accounting: Theory, profession, interdisciplinary communication]. Zhytomyr: ZhDTU, 2007.

Kharlamova, E. "Vektory razvitiia bukhgalterskogo ucheta" [Vectors of accounting]. *Vse pro MSFO*, no. 1 (2014): 14-15.

Khakhonova, N. N. "Razrabotka sistemy uchetho-analiticheskogo obespecheniia strategicheskogo upravleniia denezhnyimi potokami kommercheskikh organizatsiy" [Develop a system of accounting and analytical support for strategic cash management business organizations]. *Finansy i uchet*, no. 1 (19) (2013): 8-11.

Pushkar, M. S., and Shchyrb, M. T. *Finansovyi oblik u systemi upravlinnia* [Financial accounting management system]. Ternopil: Kart-Blansh, 2006.

Pchelintseva, L. N. "Uchetno-analiticheskoe obespechenie vybora finansovoy strategii" [Accounting and analytical support to select financial strategy]. *Avtoref. dis. ... kand. ekon. nauk: 08.00.12*, 2006.

Rozhnova, O. V. *Finansovyy uchet. Teoreticheskie osnovy. Metodologicheskii apparat* [Financial Accounting. Theoretical bases. Methodological apparatus]. Moscow: Ekzamen, 2003.

Rayan, B. *Strategicheskii uchet dlia rukovoditelia* [Strategic consideration for the head]. Moscow: Audit, 1998.

Skorev, M. M., Grafova, T. O., and Selivanova, A. G. "Strategiia razvitiia predpriatiia v kontekste dinamiki ego sobstvennosti" [Enterprise development strategy in the context of the dynamics of its property]. <http://www.ivdon.ru/magazine/archive/n4p2y2012/1353>

Uord, K. *Strategicheskii upravlencheskii uchet* [Strategic management accounting]. Moscow: Olimp-Biznes, 2002.

УДК 657.1.013

НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ВЕДЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК ВИЗНАЧАЛЬНИЙ ЧИННИК ЙОГО ОРГАНІЗАЦІЇ

© 2014 РОЖЕЛЮК В. М.

УДК 657.1.013

Рожелюк В. М. Нормативно-правове регулювання ведення бухгалтерського обліку як визначальний чинник його організації

У статті розкрито теоретичні основи нормативно-правового регулювання облікової системи в Україні та світі, досліджено існуючі моделі побудови обліку та звітності з урахуванням національних особливостей побудови бізнесу та організації обліку відповідно до них, зроблено порівняння підходів різних країн до розробки норм бухгалтерського обліку, висвітлено складові нормативно-правового регулювання ведення вітчизняної системи бухгалтерського обліку з урахуванням зарубіжного досвіду, розкрито сутність регламентації обліку, виділено її об'єкти та суб'єкти, визначено історичні аспекти розвитку нормативно-правових актів у частині формування облікової системи, розкрито порядок нормативно-правового регулювання за вітчизняними законами, стандартами та інструктивними матеріалами, узагальнено світовий досвід правового регулювання облікової системи з орієнтацією на потреби різних груп користувачів облікових даних, визначено рівні нормативно-правового регулювання в Україні з урахуванням ринкових важелів впливу на діяльність суб'єктів господарювання.

Ключові слова: організація обліку, закони, стандарти, нормативно-правове регулювання, облікова інформація, система обліку, норми

Рис.: 2. **Табл.:** 2. **Бібл.:** 8.

Рожелюк Вікторія Миколаївна – кандидат економічних наук, доцент, кафедра обліку в державному секторі економіки та сфері послуг, Тернопільський національний економічний університет (вул. Львівська, 11, Тернопіль, 46020, Україна)

E-mail: rozelyk@ukr.net

УДК 657.1.013

Рожелюк В. М. Нормативно-правовое регулирование ведения бухгалтерского учета как определяющий фактор его организации
В статье раскрыты теоретические основы нормативно-правового регулирования учетной системы в Украине и мире, исследованы существующие модели построения учета и отчетности с учетом национальных особенностей построения бизнеса и организации учета в соответствии с ними, сделано сравнение подходов разных стран к разработке норм бухгалтерского учета, отражены составляющие нормативно-правового регулирования ведения отечественной системы бухгалтерского учета с учетом зарубежного опыта, раскрыта сущность регламентации учета, выделены ее объекты и субъекты, определены исторические аспекты развития нормативно-правовых актов в части формирования учетной системы, раскрыт порядок нормативно-правового регулирования по отечественным законам, стандартам и инструктивным материалам, обобщен мировой опыт правового регулирования учетной системы с ориентацией на потребности различных групп пользователей учетных данных, определены уровни нормативно-правового регулирования в Украине с учетом рыночных рычагов влияния на деятельность субъектов хозяйствования.

Ключевые слова: организация учета, законы, стандарты, нормативно-правовое регулирование, учетная информация, система учета, нормы.
Рис.: 2. **Табл.:** 2. **Библ.:** 8.

Рожелюк Вікторія Миколаївна – кандидат економічних наук, доцент, кафедра обліку в державному секторі економіки та сфері послуг, Тернопільський національний економічний університет (вул. Львівська, 11, Тернопіль, 46020, Україна)

E-mail: rozelyk@ukr.net

UDC 657.1.013

Rozhelyuk V. M. Normative and Legal Regulation of Accounting as the Determining Factor of its Organization

In this paper the theoretical bases of normative and legal regulation of accounting system in Ukraine and in the world were revealed, existing models of accounting and reporting organization were researched according to national circumstances of the business structures and accounting management in accordance with them. A comparison of different countries approaches to the development of accounting standards was made, the components of normative and legal regulation of national accounting system based on international experience were revealed, the essence of accounting regulation was disclosed, its objects and subjects were highlighted. The historical aspects of the legal acts development of normative and legal regulation in the formation of the accounting system were defined, the procedure of normative and legal regulation on domestic laws, standards and guidance materials was disclosed, the global experience of legal regulation of the accounting system with a focus on the needs of different groups of users credentials were generalized and the levels of legal regulation in Ukraine with market leverage on business entities were defined.

Key words: organization of accounting, laws, standards, normative and legal regulation, accounting information, system accounting, standards
Pic.: 2. **Tabl.:** 2. **Bibl.:** 8.

Rozhelyuk Viktoriya M. – Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor, Department of accounting in the public sector and the services sector, Ternopil National Economic University (vul. Lvivska, 11, Ternopil, 46020, Ukraine)

E-mail: rozelyk@ukr.net