

УДК 657.1:005.21

І.М. БОЯРКО

(Університет банківської справи Національного банку України, м. Київ, Україна)

Стратегічно орієнтована система обліку як прояв синергетичного розвитку господарського обліку

Метою статті є науково-теоретичне обґрунтування сутності стратегічно орієнтованої системи обліку та визначення її головних атрибутів як прояву синергетичного розвитку господарського обліку в сучасних умовах господарювання. Розкрито зміст синергетичного розвитку обліку та встановлено важливість у цьому процесі досягнення системної і функціональної інтеграції та інноваційності – базових атрибутів стратегічно орієнтованої системи обліку. Ці властивості розглядаються як джерело виникнення синергії від підвищення якості інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень. Автором удосконалено поняття «стратегічно орієнтованої системи обліку» з урахування природи її виникнення. Це забезпечує досягнення цілісності системи обліку за рахунок поєднання короткострокових та довгострокових компонентів, стратегії та тактики управління при формуванні потоків управлінської інформації для прийняття ефективних рішень з використання потенційних можливостей успішного функціонування підприємства на довгострокову перспективу. У статті здійснено дискретивне моделювання стратегічно орієнтованих систем обліку шляхом структурно-організаційної декомпозиції її будови.

Ключові слова: господарський облік, стратегічний облік, система обліку, стратегічно орієнтована система обліку, синергетичний розвиток, моделювання.

И.Н. БОЯРКО

(Університет банковского дела Национального банка Украины, г. Киев, Украина)

Стратегически ориентированная система учета как проявление синергетического развития хозяйственного учета

Целью статьи является научно-теоретическое обоснование сущности стратегически ориентированной системы учета и определения ее главных атрибутов как проявления синергетического развития хозяйственного учета в современных условиях хозяйствования. Раскрыто содержание синергетического развития учета и установлено важность в этом процессе достижения системной и функциональной интеграции и инновационности – базовых атрибутов стратегически ориентированной системы учета. Эти свойства рассматриваются как источник возникновения синергии от повышения качества информационного обеспечения принятия управленческих решений. Автором усовершенствовано понятие «стратегически ориентированной системы учета» с учетом природы ее возникновения. Это обеспечивает достижение целостности системы учета за счет объединения и краткосрочных и долгосрочных компонентов, стратегии и тактики управления при формировании поток управленческой информации для принятия эффективных решений относительно использования потенциальных возможностей успешного функционирования предприятия на долговременную перспективу. В статье проведено дискретивное моделирование стратегически ориентированных систем учета путем ее структурно-организационной декомпозиции.

Ключевые слова: хозяйственный учет, стратегический учет, система учета, стратегически ориентированная система учета, синергетическое развитие, моделирование.

Strategically Oriented Accounting System as Demonstration of Synergistic Development of Economic Accounting

The article is aimed to show scientific theoretical foundation of the essence of strategically oriented accounting system and identification of its core attributes as demonstration of synergistic development of economic accounting in the contemporary economy. There is explained the meaning of synergistic development of accounting and set the importance of achieving systematic and functional integration and innovation in this process – the basic attributes of strategically oriented accounting system. These properties are considered as the source of synergy by improving the quality of information support for making management decisions. The author improved the concept of 'strategically oriented accounting system' with regard to the nature of its occurrence. This achieves the integrity of the accounting system through a combination of short and long-term components, strategy and tactics of management in the formation of flows of management information for effective decision-making on the use of the potential opportunities of company's successful operation on the long term. This article provides descriptive modelling of strategically oriented accounting systems by structural and organizational decomposition of their structure.

Keywords: *economic accounting, strategic accounting, accounting system, strategically oriented accounting system, synergistic development, modelling.*

Постановка проблеми. У сучасних умовах господарювання відсутність стратегічно орієнтованих систем обліку у вітчизняних підприємств зумовлює виникнення значної кількості проблем управлінського характеру. Уникнути зазначених проблем можна було б при належному інформаційно-аналітичному та обліково-контрольному забезпеченні менеджменту щодо прогнозування і оцінки можливих господарських ситуацій з урахуванням зростаючого динамізму всіх складових бізнес-середовища (як внутрішнього, так і зовнішнього), наявних альтернатив бізнес-поведінки в контексті реалізації стратегії розвитку та її адаптації до зміни суттєвих обставин, які визначають загальну ефективність діяльності відносно поставленої стратегічної мети та оперативно-тактичних цілей.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У сучасній вітчизняній та зарубіжній науковій літературі наявні спроби осмислення сутності стратегічно орієнтованої системи обліку, передумов її виникнення, принципів формування і діяльності, розробки вимог щодо складу, структури, особливостей організації окремих елементів, налагодження ефективних взаємозв'язків між складовими та визначення дієвих механізмів її функціонування. Зокрема, теоретико-прикладні дослідження, спрямовані на вирішення цих проблем, здійснюють такі вчені та практики, як Р. Бруханський [1, 2], Ф. Бутинець [3], С. Голов [4], С. Кузнцова [6, 7], С. Легенчук [8], Н. Малюга [9],

В. Мосаковський [11], В. Палій [12], М. Пушкар [14], Б. Райан [15], В. Семанюк [16], К. Уорд [17], В. Ходзицька [18], А. Шайкан [19], М. Шигун [20], Дж. Іннес [21], К. Сіммондз [22] та ін.

Проте існуючі дослідження мають переважно фрагментарний характер, не надаючи цілісної узагальненої картини щодо теоретико-методологічних засад організації та використання в господарській діяльності суб'єктів господарювання стратегічно орієнтованих систем обліку з урахуванням сучасних тенденцій розвитку економіки, фінансів та науки, новітніх цивілізаційних викликів та їх впливу на зміну, як індивідуальних, так і суспільних, потреб та інтересів у нових умовах формування глобального економічного середовища.

Значною мірою причиною цього є відносна новизна самого науково-прикладного напрямку стратегічного управління підприємствами та пов'язаних з ним питань теоретичної концептуалізації, методологічного визначення та належної організації базових функцій управління – обліку, аналізу, планування, регулювання та контролю, в контексті забезпечення підтримки прийняття та реалізації стратегічних рішень.

Метою статті є науково-теоретичне обґрунтування сутності стратегічно орієнтованої системи обліку та визначення її головних атрибутів як прояву синергетичного розвитку господарського обліку в сучасних умовах господарювання.

Виклад основного матеріалу. Лише у деяких наукових роботах з досліджуваної проблематики наводиться та вивчається поняття «стратегічно орієнтована система обліку», переважна більшість таких праць зосереджена на вивченні теоретичних та методичних положень розгляду стратегічного обліку або пошуку шляхів трансформації й подальшого розвитку бухгалтерського обліку в сучасних умовах.

С. Голов визначає стратегічно орієнтовану систему обліку як «інформаційну систему, яка спрямована на створення вартості та досягнення стратегічних цілей підприємства» [4]. Дане визначення не дозволяє чітко ідентифікувати специфічні змістовні особливості стратегічно орієнтованих систем обліку, не відображає організаційно-методологічних особливостей їх побудови, проте чітко вказує цільове спрямування та сферу використання таких інформаційних систем. На наш погляд, суттєвим недоліком наведеного визначення є відсутність вказівки на характер виникнення таких систем, детермінований змінами вимог до сучасної системи управління, який передбачає їх розгляд як еволюційної форми облікових систем, яка виникає у результаті трансформації попередніх моделей їх організації у результаті синергетичного розвитку господарського обліку.

Поняття синергетичного розвитку обліку наводиться у наукових працях, присвячених визначенню подальших перспектив реформування бухгалтерського обліку в Україні та світі. Зокрема, у своїх дослідженнях проблем формування сучасної парадигми бухгалтерського обліку багато вчених, у т.ч. Ф. Бугинець [3], С. Голов [4], С. Кузнецова [6, 7], С. Легенчук [8], Н. Малюга [9], М. Пушкар [14], В. Палій [12], М. Шигун [20], вбачають преюдиціальний характер еволюційного розвитку сучасної теорії обліку у напрямі інтеграції та синтезування ретроспективної і перспективної складових.

Результати ґрунтовного аналізу питання інтеграції господарського обліку подано в дослідженні В. Мосаковського та Т. Кононенка [11], у якому вченими обґрунтовується необхідність інтегрування всієї управлінської інформації в єдину інформаційну систему на основі поєднання всіх напрямів виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність суб'єктів економічних відносин – оперативного, бухгалтерського і статистичного обліків. Це створює умови для виникнення синергетичного ефекту від такого інтегрування у вигляді досягнення кращих показників ефективності господарювання за рахунок скорочення транзакційних та організаційних витрат при одночасному збільшенні доходів і вигід в умовах

підвищення якості інформаційної бази прийняття управлінських рішень.

У свою чергу, Т. Микитенко також стверджує, що повноцінне виконання завдань інформаційною підсистемою системи управління підприємства можливо «... за умови інтегрування внутрішньогосподарського (управлінського), бухгалтерського (фінансового), статистичного і податкового обліку на технічній базі ПЕОМ» [10]. Ця теза, не зважаючи на дискусійність правомірності використання зазначеного дослідником групування господарського обліку за видами, також вказує на правомірність виділення системної та функціональної інтеграції як базової властивості й напрямку розвитку господарського обліку в сучасних умовах.

Також у контексті обґрунтування поняття синергетичного розвитку господарського обліку нам вбачається важливим врахування думки про те, що в сучасних умовах глобалізації економічний розвиток перестає бути інерційним, а перетворюється в інноваційний, стимулюючи структурну модернізацію всієї системи управління соціально-економічним розвитком, у тому числі і систем обліку.

Узагальнюючи здобутки попередників з цього питання, під синергетичним розвитком господарського обліку ми розуміємо процес інноваційної трансформації існуючої системи обліку на основі інтегрування облікової, аналітичної, планувальної і контрольної функцій управління в систему, яка забезпечує менеджмент обліково-аналітичною інформацією з необхідними валідними та емерджентними властивостями для прийняття ефективних короткострокових і довгострокових управлінських рішень, спрямованих на реалізацію цілей та завдань, передбачених стратегією розвитку підприємства, що передбачає синергетичне використання можливостей оперативного, бухгалтерського та статистичного обліків. При цьому у якості джерела синергії у сучасному розвитку обліку передбачається не лише поєднання обліку, аналізу, планування і контролю, а й використання для обґрунтування ефективних управлінських рішень єдиної інформаційної бази про чинники розвитку підприємства, яка формується за умови використання даних не лише бухгалтерського, а й оперативного та статистичного напрямів господарського обліку. За таких умов системна і функціональна інтеграція та інноваційність стають базовими атрибутами системи обліку, надаючи їй характер стратегічно орієнтованої.

В. Семанюк акцентує увагу на тому, що стратегічно орієнтована система є однією з підсистем обліку, який має бути організований і функціонувати як єдиний обліково-управлінський механізм для забезпечення процесу стратегічного планування, проведення стратегічного аналізу і аудиту. При цьому така старетегічно орієнтована підсистема обліку

Бухгалтерський облік

«...являє собою глобальну модель інформаційної технології, що об'єднує в межах єдиної системи фінансовий та управлінський облік, використовує інформаційні потоки про зовнішні фактори макросередовища, які формують функціональні служби та підрозділи підприємствасхильна розглядати його лише як підсистем» [16].

Ця теза вказує на важливу особливість стратегічно орієнтованих систем обліку – цілісність як вимогу до їх організації, яка передбачає поєднання фінансового та управлінського обліків у єдине інтеграційне утворення. Проте вона не позбавлений дискусійних положень у частині орієнтованості інформаційних потоків лише на визначення стану та тенденцій зміни чинників зовнішнього макросередовища, оскільки цілісність стратегічно орієнтованої системи обліку передбачає використання обліково-аналітичних і контрольних технологій для забезпечення розробки та реалізації узгодженої системи цілей і завдань розвитку підприємства на довгострокову перспективу з урахуванням можливих змін всієї системи чинників, що визначають потенційні можливості такого розвитку – як внутрішнього, так і зовнішнього бізнес-середовища, а також взаємодії між ними та її наслідків.

У роботах Р. Бруханського [1, 2] та А. Пилипенка [13] під стратегічно орієнтованою системою бухгалтерського обліку пропонується розуміти систему (підсистему) обліку, що «...забезпечує генерування та передачу транспарентної і релевантної інформації для забезпечення виконання таких процесів, як сканування середовища, формулювання стратегії, її впровадження, оцінювання і контроль».

На наш погляд, таке визначення найбільш точно серед існуючих відображає зміст досліджуваного явища, оскільки усуває недоліки, визначені для попередньо розглянутих підходів. Проте воно потребує деяких коригувань з метою усунення недоліку принципового характеру. Зазначені автори звузили перелік вимог до обліково-аналітичної інформації, формування та рух якої забезпечується стратегічно орієнтованими системами обліку виключно до двох властивостей, нехтуючи іншими валідними та емерджентними ознаками, яким має відповідати інформація, на основі якої приймаються управлінські рішення.

Крім того, на нашу думку, недоречним є використання словосполучення «стратегічно орієнтовані системи бухгалтерського обліку», оскільки виникнення облікових систем відповідного спрямування є результатом синергетичного розвитку господарського обліку в цілому.

Разом з тим, ми не можемо погодитися із зауваження цих авторів, щодо необов'язковості

охоплення інформаційним супроводом при формуванні стратегічно орієнтованих систем обліку всіх етапів процесу стратегічного управління. Так, наприклад, Р. Бруханський [1] зазначає, що «...такі системи можуть забезпечувати як одночасний інформаційний супровід усіх описаних ... процесів, так і окремих з них». Таке припущення є порушенням базових принципів стратегічного управління, а саме принципу системності, комплексності і узгодженості.

З урахуванням вище викладеного, стратегічно орієнтована система обліку, на нашу думку, може бути визначена як підсистема господарського обліку, яка виникає в наслідок його синергетичного розвитку та забезпечує генерування, обробку й передачу обліково-аналітичною інформацією з валідними та емерджентними властивостями, необхідними для прийняття ефективних короткострокових і довгострокових управлінських рішень на етапах процесу управління з моніторингу чинників внутрішнього та зовнішнього середовища, формування стратегії розвитку підприємства і здійснення оперативного-тактичних заходів з її реалізації, оцінювання результатів та контролю стану виконання стратегічних цілей і завдань.

Структурно-організаційна декомпозиція стратегічно орієнтованої системи обліку як еволюційної форми господарського обліку, яка виникає в наслідок його синергетичного розвитку, подана на рис. 1. Сутність відповідної еволюційної трансформації полягає в інтегруванні різних видів обліків та функцій управління під впливом загальноекономічних та обліково-методологічних детермінант синергетичного розвитку господарського обліку.

Отримання перспективної (прогностичної) обліково-аналітичної інформації, необхідної для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, можливе лише за умови відповідної обробки ретроспективної облікової інформації про стан та зміни внутрішніх та зовнішніх факторів бізнес-середовища підприємства, що надається оперативним, бухгалтерським і статистичним обліком, на основі використання комплексу обліково-аналітичного інструментарію фінансового аналізу, планування, контролю і організаційно-комунікаційних механізмів облікового процесу.

При цьому стратегічно орієнтована система обліку реалізується одночасно на трьох рівнях менеджменту підприємства – операційному, тактичному і стратегічному, що вимагає забезпечення в процесі її побудови формування таких системних властивостей, як цілісність та інтегративність, інноваційність, адаптивність, динамічність, креативність, актуарність, соціальність і технологічність.

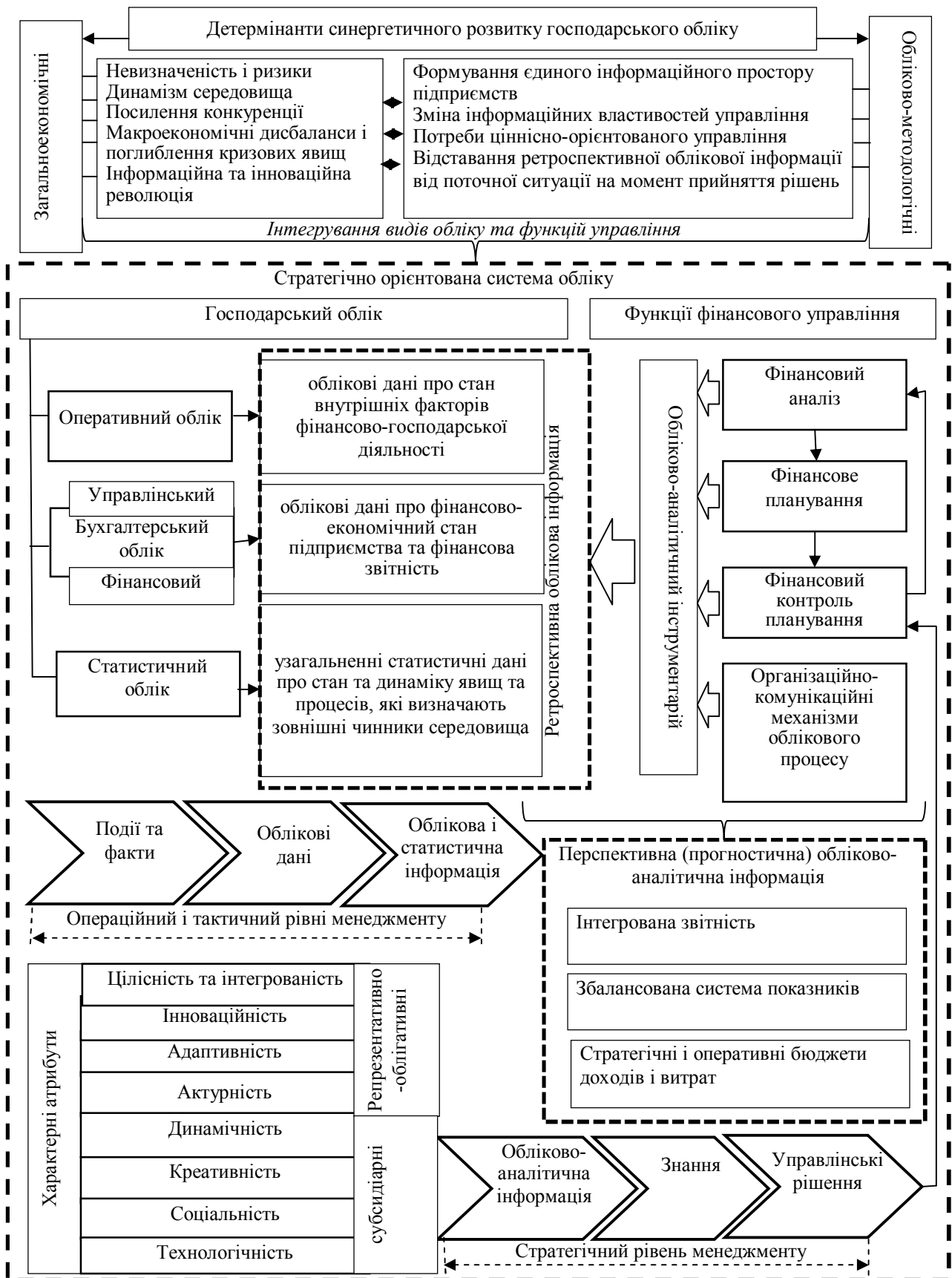


Рис. 1. Стратегічно орієнтована система обліку як прояв синергетичного розвитку господарського обліку
Джерело: розроблено автором.

Висновки. Таким чином, процес синергетичного розвитку обліку передбачає обов'язковість досягнення таких базових атрибутів стратегічно орієнтованої системи обліку як системна і функціональна інтеграція та інноваційність. Ці властивості є джерелом виникнення синергії від підвищення якості інформаційної бази прийняття управлінських рішень у вигляді досягнення кращих показників ефективності господарювання за рахунок скорочення трансакційних та організаційних витрат при одночасному збільшенні доходів і вигід. Основу відповідної еволюційної трансформації становить інтегруванні різних видів обліків (оперативного, бухгалтерського і статистичного) та функцій управління (обліку, аналізу, планування і контролю) під впливом загальноекономічних та обліково-методологічних детермінант синергетичного розвитку господарського обліку. На цій основі можливі подальші дослідження у напрямі конкретизація місця стратегічно орієнтованих систем обліку у сучасному комплексі облікових моделей, які використовуються при формуванні національних систем обліку, а також встановлення напрямів їх подальшого розвитку.

4 Список використаних джерел

1. *Бруханський Р.Ф.* Зміна управлінських парадигм як фактор розвитку бухгалтерського обліку: стратегічний аспект / Р.Ф. Бруханський // Облік і фінанси. – 2014. – № 3(65). – С. 15-20.
2. *Бруханський Р.Ф.* Концепція стратегічного менеджменту та бухгалтерський облік: можливі варіанти взаємозв'язку / Р.Ф. Бруханський // Інноваційна економіка. – 2014. – № 3. – С. 239- 243.
3. *Бутинець Ф.Ф.* Бухгалтерський облік: роздуми вченого / Ф.Ф. Бутинець; Житомир. інж.-технол. ін-т. – Житомир: ПП «Рута», 2001. – 99 с.
4. *Голов С.Ф.* Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: [монографія] / С.Ф. Голов. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
5. *Жук В.Н.* Основы институциональной теории бухгалтерского учета: [монография] / В.Н. Жук. - К.: Аграрная наука, 2013. – 408 с.
6. *Кузнецова С.А.* Бухгалтерський облік в системі формування управлінської інформації: методологія та практика: [монографія] / С.А. Кузнецова. – Мелітополь: Таврійській державний агротехнологічний університет, 2007. – 297 с.
7. *Кузнецова С.А.* Перспектива бухгалтерського обліку: стратегічність, електронна комерція та соціальна спрямованість / С.А.Кузнецова // Європейський вектор економічного розвитку. – 2014. – № 1. – С. 73-83.

8. *Легенчук С.Ф.* Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки: [монографія] / С.Ф. Легенчук. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 652 с.

9. *Малюга Н.М.* Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: [монографія] / Н.М. Малюга. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.

10. *Микитенко Т.* Сучасні інформаційні технології обліку та аудиту в управлінні підприємством / Т. Микитенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 10. – С. 12-19.

11. *Мосаковський В.* Інтеграція господарського обліку / В. Мосаковський, Т. Кононенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 6. – С. 16-24.

12. *Палий В.Ф.* Современный бухгалтерский учет: [монография] / В.Ф. Палий; [Предисл. Н.Д. Врублевского, В.Г. Гетьмана]. – Москва: Бухгалт. учет, 2003. – 790 с.

13. *Пилипенко А.А.* Формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств та їх об'єднань: [монографія] / А.А. Пилипенко, І.П. Дзьобко, О.В. Писарчук; за заг. ред. Пилипенка А.А. – Х.: Вид. ХНЕУ, 2011. – 344 с.

14. *Пушкар М.С.* Креативний облік: створення інформації для менеджерів: [монографія] / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2006. – 334 с.

15. *Райан Б.* Стратегический учет для руководителя / Б. Райан; пер. з англ. под. ред. В.А. Микрюкова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 616 с.

16. *Семанюк В.З.* Облік для стратегічного управління: проблеми теоретичної концептуалізації / В.З. Семанюк // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку: [збірник наукових праць] / відповідальний редактор О.Є. Кузьмін. – Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2012. – С. 236-241.

17. *Уорд К.* Стратегический управленческий учет / Пер. с англ. – М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2002. – 925 с.

18. *Ходзицька В.В.* Стратегічний управлінський облік в системі комплексного менеджменту суб'єктів господарювання / В.В. Ходзицька, Л.В. Івченко // Облік і фінанси. – 2014. – № 1(63). – С. 50-55.

19. *Шайкан А.В.* Бухгалтерський облік у прийнятті управлінських стратегічних рішень: [монографія] / А.В. Шайкан. – К.: КНЕУ, 2009. – 303 с.

20. *Шигун М.М.* Розвиток моделювання системи бухгалтерського обліку: теорія і методологія: [монографія] / М.М. Шигун. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 632 с.

21. *Innes J.* Strategic Management accounting, in tones / J. Innes // Handbook of Management accounting. – 1998. – Ch. 2. – P. 967-968.

22. *Simmonds K.* Strategic management accounting / K. Simmonds // Management accounting. – 1981. – № 59(4). – P. 26-29.