

ЗМІСТОВІ ХАРАКТЕРИСТИКИ СТРАТЕГІЧНОЇ ПАРАДИГМИ ОБЛІКУ

Виокреслено якісні змістові характеристики стратегічної парадигми обліку, які доводять як цілісність, так і необхідність розвитку нової облікової методології

Постановка проблеми. Процеси глобалізації ведуть до розширення сфери облікового процесу, до переходу традиційного бухгалтерського обліку з елементарного планування, прогнозування, економічного аналізу, ціноутворення. Об'єднання різних сфер економічної роботи обумовило необхідність формування такої багатофункціональної ланки, яка б, ґрунтуючись на використанні знань різних галузей науки, змогла організаційно і методологічно об'єднати усі напрямки обліково-аналітичної роботи у єдину обліково-економічну систему, яка б ефективно «працювала на перспективу» суб'єкта господарювання. Саме тому назріла проблема щодо визначеності у якісних характеристиках сучасної парадигми бухгалтерського обліку – стратегічної.

Стан вивчення проблеми. На сьогодні наукова полеміка стосовно становлення та функціонування стратегічно орієнтованого обліку не набула якісного завершення. Саме тому необхідними є дослідження змістових характеристик нової, стратегічної парадигми обліку.

Мета дослідження – виокреслення якісних змістових характеристик стратегічної парадигми обліку, які доводять як цілісність, так і необхідність розвитку нової облікової методології.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблемам розвитку стратегічно орієнтованого обліку присвячена значна кількість наукових праць зарубіжних і вітчизняних учених: Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, А. Велш Глена, Б. Райана, С. Гошала, Д.Р. Хенсена, М.М. Моувена, Д.У. Сенкова, Л.П. Радецької, Л.В. Овод та інших. Поряд з важливими науковими результатами все ще залишаються невирішеними проблеми відносно його змістових характеристик і, відповідно, практичного використання, у зв'язку з чим сутнісні характеристики стратегічного обліку вимагають окремої уваги і детальнішого розгляду.

Обґрунтування отриманих наукових результатів. Актуальність обґрунтування концептуальних основ стратегічного обліку пов'язана з тим, що сьогодні

управлінський облік не відповідає вимогам стратегічного управління в умовах ризику, невизначеності й впливу зовнішніх чинників.

Поняття стратегічного обліку потребує окремої уваги й більш детального розгляду. Під стратегічним обліком можна розуміти аналітичну систему для співвіднесення необхідної бухгалтерської інформації зі стратегією фірми. Слід зазначити, що стратегічний облік більш тісно співвідноситься не із системою оперативного контролю та регулювання, а із системою стратегічного планування. У цьому разі облікова інформація сприятиме процесу розробки й реалізації ділової стратегії підприємства, а інструменти бухгалтерського обліку будуть вписані у процес стратегічного управління. Водночас варто взяти до уваги їх різне спрямування в часі: якщо облікові дані відображають минулі події, то стратегічне планування має справу з уявленнями про майбутні події. Таке поєднання дозволяє побудувати відповідну інформаційну систему, що в своїй основі матиме спрямованість на інформаційне забезпечення розробки та реалізації стратегій. Стратегічний облік фокусується на ключових елементах діяльності підприємства, яка дає можливість створювати економічні цінності. Потреба у стратегічному обліку, безумовно, залежить від запитів та цілей управління підприємством, а на його організацію мають вплив ряд визначальних факторів (рис. 1)

Таким чином, стратегічний облік, як складова системи управління підприємством і обліково-аналітичного забезпечення процесу прийняття стратегічних управлінських рішень, призначений для планування майбутньої стратегії й тактики функціонування підприємства загалом та окремих стратегічних господарських центрів відповідальності; вимірювання й оцінки ефективності господарювання в цілому та в розрізі окремих стратегічних спеціальних ресурсів, виділених для цієї мети та активної участі вищого керівництва підприємств.

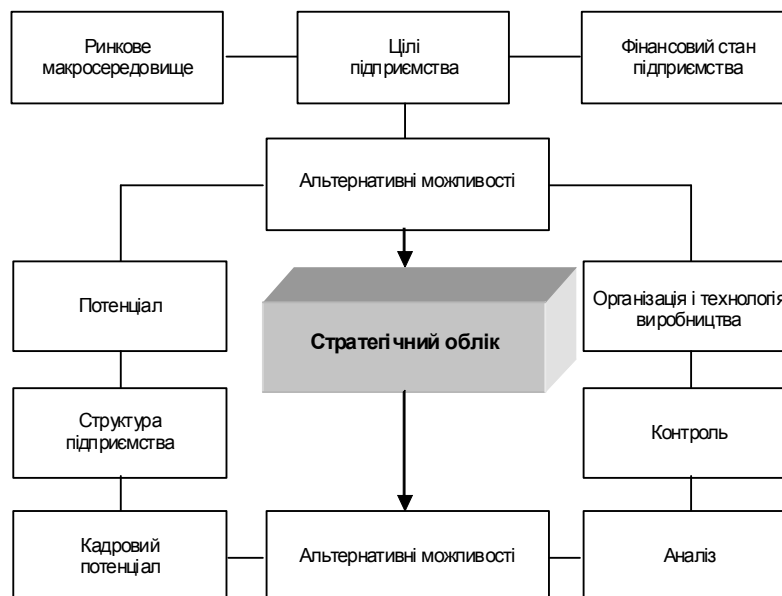


Рис. 1. Чинники, які необхідно враховувати при організації стратегічної парадигми обліку

Дослідження показали, що стратегічний облік сьогодні розвивається у двох напрямках:

- 1) інтегрований кошторисний облік у складі фінансового або управлінського обліку;
- 2) самостійний стратегічний облік, побудований на інформації управлінського обліку.

Слід зауважити, що зараз, практично, домінує концепція стратегічного обліку, за умов якої основна увага акцентується на облікових даних про затрати з метою розробки стратегій, спрямованих на створення та реалізацію стійкої конкурентної переваги підприємства в галузі. За цією концепцією відбувається ототожнення стратегічного управління затратами зі стратегічним управлінським обліком, який спрямовано на

прийняття стратегічних управлінських рішень. Відповідно до неї управлінська облікова інформація може забезпечувати потреби стратегічного менеджменту різними шляхами, зокрема: використанням даних обліку для аналізу ринків, у яких діятиме підприємство; надання ключової інформації, пов'язаної з вибраними стратегіями; забезпечення зворотного зв'язку щодо досягнутих результатів та їх узгодженням зі стратегічними цілями; надання інформації стосовно довгострокових наслідків різних напрямів дії. Отже, стратегічний облік повинен більше зосереджуватися на зовнішніх чинниках, - таких як прибутковість конкурентів, частка ринку та ін. При цьому вибір загальної стратегії діяльності підприємства безпосередньо впливає на систему управлінського обліку. Таким чином, концептуальні основи стратегічно орієнтованого обліку формуються на принциповій відмінності стратегічної парадигми управління від традиційної управлінської парадигми.

Зміна традиційної парадигми управлінського обліку на стратегічну парадигму пов'язана з розвитком наукового пізнання бухгалтерського управлінського обліку і прагненням до його вдосконалення. Традиційна управлінська парадигма акцентує увагу на обліку внутрішніх чинників, незважаючи на

зовнішнє середовище, в якому функціонує промислове підприємство. Стратегічна парадигма управління виникає у зв'язку з розвитком глобалізаційних процесів, коли з'явилися нові проблеми і завдання, які є не вирішуваними в рамках традиційної управлінської парадигми. До цих завдань зараховують, перш за все, облік та оцінювання впливу на результати діяльності підприємств зовнішніх чинників і дій, ризиків та невизначеності.

У результаті проведеного аналізу, що характеризує стратегічну парадигму обліку у зіставленні з традиційною, можна зробити висновок, що стратегічна парадигма управління визначає концептуальну побудову стратегічної бухгалтерії, яка характеризується такими основними складовими (рис. 2).

Реалізація таких підходів у стратегічній бухгалтерії передбачає облік різноманітних ситуацій, адаптивних до зміни системи чинників, що впливають на власність, платоспроможність, резервну систему підприємства тощо, визначення й аналіз агрегованих та дезагрегованих показників чистих активів та чистих пасивів як основних індикаторів цього впливу.



Рис. 2. Характеристики (компоненти) стратегічної парадигми обліку

Враховуючи нестабільність і суперечність зовнішнього макросередовища, у якому функціонують сучасні підприємства, гіпотези зовнішніх чинників, ризику, невизначеності, фрактальності і теорії управління змінами, прийняття рішень і прогнозування стають основою концептуальної побудови парадигми стратегічного обліку.

Гіпотеза зовнішніх чинників є однією з основних гіпотез формування стратегічної бухгалтерії, оскільки чинники зовнішнього середовища на 80% визначають стратегію підприємства. Вивчення, оцінка та взяття на облік системи чинників та аналіз їх впливу як фактичного, так і прогнозного, на власність підприємства, платоспроможність, резервну систему здійснюються на основі використання інструментів бухгалтерського інжинірингу – системи похідних балансових звітів. Коригування впливу системи чинників є одним із основних принципів бухгалтерського інжинірингу.

З гіпотезою зовнішніх чинників тісно пов'язане управління змінами у зовнішньому середовищі, що є однією з основних вимог парадигми стратегічного управління. Згідно з теорією управління змінами, інформація, що надається стратегічній бухгалтерії, має сприяти процесу стратегічного управління для розпізнавання потенційно можливих небезпек, запобігання економічних катастроф і банкрутства суб'єктів господарювання на основі аналізу адекватної умовам вартості чистих активів і чистих пасивів. Гостроту кризи можна зменшити, якщо врахувати її особливості, вчасно розпізнати і виявити її початок. Із цього погляду будь-яке управління має базуватися на стратегічному обліку, що бере до уваги можливості й небезпеки кризи і відображення цих явищ у похідних балансових звітах. [1, с. 206]

Гіпотеза ризику об'єктивно зумовлює необхідність вибору стратегії захисту від ризику і на її основі оцінювання, облік та аналіз ризику як обов'язкового компонента всіх господарських операцій.

Гіпотеза невизначеності пов'язана з низьким рівнем передбачуваності, точності й повноти інформації про зовнішнє середовище і процеси, що відбуваються в ньому. Якщо в умовах ризику ймовірність настання несприятливої події може бути оцінена, то в умовах невизначеності – ні. Що більший зовнішній вплив і залежність підприємств від зовнішнього середовища, то вищий рівень невизначеності.

Гіпотеза невизначеності зумовлює необхідність використання фракталів простору і часу, оскільки по-суті ринок втрачає ліквідність і стабільність, як тільки він позбавляється своєї фрактальної структури та організації стратегічного управлінського обліку за територіальними фракталами і часовими горизонтами на основі фрактального похідного балансового звіту.

Лауреат Нобелівської премії з економіки П. Самуельсон зазначав, що "невизначеність і ризик – невід'ємні складові світу бізнесу. Суть бізнесу можна сформулювати таким чином: вкласти кошти зараз, щоб одержати прибуток у майбутньому. Вкладаючи кошти, ви фактично стаєте заручником невизначеного майбутнього" [2, с. 189].

М. Вітцель у статті "Корпорація знання" доходить до основоположного висновку щодо сутності невизначеності, підкреслюючи, що чим вища здатність організації генерувати знання, тим сильнішою є її здатність знижувати невизначеність, а отже, ризику [3, с. 206].

Використання гіпотези фрактальності при формуванні стратегічної бухгалтерії зумовлено появою теорії фрактального ринку, стрімким розвитком цифрових

інформаційних систем і технологій, а також створенням мережної економіки. Гіпотеза фрактальності дає можливість організувати облік і прогнозування у фракталах часу і простору на основі фрактального похідного балансового звіту.

Гіпотеза фрактальності є новим поглядом на будову ринку, пов'язаним з його територіальним і часовим поділом. Основна ідея фрактальної гіпотези полягає в тому, що відносно будь-якої фрактальної структури діють чотири головні принципи: спостереження; подібності елементів структури; гнучкості; аналізу фрактальної структури. Внаслідок цього фрактали розглядаються як гіперкомплексні об'єкти стратегічної бухгалтерії з просторовою (територіальні фрактали), часовою (часові фрактали) або просторово-часовою (різні комбінації фракталів простору і часу) локалізацією подібних елементів у структурі фінансових, товарних і будь-яких інших ринків.

Гіпотеза фрактальності забезпечує врахування численних зовнішніх чинників, що впливають на діяльність підприємства, за рахунок використання різних комбінацій фракталів простору і часу, що є центральним поняттям і головною характеристикою гіпотези фрактальності.

Використання гіпотези фрактальності у стратегічному обліку дає можливість визначити інформацію і забезпечувати управління за територіальними фракталами (внутрішні і зовнішні сегменти діяльності, ланки ланцюжка створення вартості продукту тощо) і фракталами часу (інвестиційні, інноваційні і стратегічні горизонти).

Застосування у стратегічній бухгалтерії теорії ухвалення рішень дає можливість моделювати різні варіанти рішень, а потім обирати оптимальне рішення з наявних варіантів, що найбільше відповідає поточному діловому середовищу і забезпечує максимальну вигоду. На основі теорії ухвалення рішень будується процес ухвалення стратегічних рішень.

Ухвалення рішень у стратегічному обліку ґрунтується на аналізі сценаріїв можливих шляхів розвитку майбутнього на основі показників стратегічних, фрактальних та інших похідних балансових звітів.

Теорія прогнозування забезпечує можливість складання прогнозних стратегічних, фрактальних та віртуальних балансів. Прогнозування можна уявити як прогноз конкретних тенденцій і перспектив розвитку певного явища або процесу із зазначенням його характеристик.

Прогнозування перспектив розвитку підприємства на основі механізму стратегічного обліку дає можливість виявити пріоритетні напрями його діяльності, оцінити нові можливості й альтернативи, що використовуються при складанні стратегічних, фрактальних і віртуальних похідних балансових звітів у прогнозованому оцінюванні.

Концептуальна побудова стратегічної парадигми обліку ґрунтується на принципах бухгалтерського моделювання. Процес створення моделей і моделювання характерний для всіх наук. Не є винятком і бухгалтерський облік, який має справу не із самими об'єктами (предметами) обліку, а з їх характеристикою, тобто з інформацією про об'єкти [4, с. 17]. Бухгалтерське моделювання передбачає розроблення й апробацію моделей стратегічного обліку ситуаційного й організаційного характеру. Моделювання є основою побудови стратегічної бухгалтерії і забезпечує конструювання інформаційних потоків багатоваріантного характеру під впливом системи чинників у реальних і прогнозних ситуаціях. На підставі досліджень різних моделей актуальною з точки зору стратегічно орієнтованого обліку є "Модель фінансової стратегії", яка дозволяє провести комплексне прогнозування майбутнього фінансового становища підприємства на основі дослідження фінансових результатів його господарської діяльності. Це дозволяє закласти загальном стратегічний напрям у господарсько-фінансовій діяльності підприємства. Модель може бути побудована як за окремими показниками, що прогноуються, так і за групою комплексно пов'язаних показників. Ця модель може бути видана в динаміці за кілька років за кожним розрахованим показником. Після розрахунку і відображення моделі проводиться загальна оцінка фінансово-господарського стану підприємства з метою виявлення можливих перспектив розвитку підприємства, предствалених загальною моделлю. До складу облікових показників можуть бути включені різноманітні показники, що характеризують ту або іншу сторону фінансово-господарської діяльності підприємства.

Важливою характеристикою стратегічної парадигми обліку виступає стратегічне мислення як процес, у якому керівники підприємства прагнуть спрямувати спільні зусилля на осмислення. Що вище рівень невизначеності зовнішнього ринку, технологічного або економічного середовища, то більше чинників має враховувати цей процес у пошуку керівництвом необхідних стратегій на основі системи похідних балансових звітів [5, с. 435].

Зауважимо, що формування стратегічної парадигми обліку передбачає: визначення основних принципів і вимог до системи обліку, особливостей облікового процесу; розроблення механізму стратегічного обліку; створення алгоритму стратегічного обліку; визначення результату стратегічного обліку; визначення процесу прийняття стратегічних рішень; використання інструментів бухгалтерського інжинірингу – системи похідних балансових звітів; технічне та програмне забезпечення обліку.

Отже, концептуальна побудова стратегічної бухгалтерії передбачає використання парадигм глобального стратегічного менеджменту та інформаційних систем і технологій, гіпотез зовнішніх чинників, ризику, невизначеності, фрактальності, теорії управління змінами, прийняття рішень, прогнозування та реінжинірингу, бухгалтерського моделювання для визначення облікових характеристик стратегічної бухгалтерії, моделювання й організації стратегічного обліку на промислових підприємствах.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

На основі зазначеного нами запропоновано концептуальний підхід до побудови стратегічного обліку шляхом системного формування облікових інформаційних потоків, орієнтованих на інформаційне забезпечення стратегічного менеджменту з поданням інформації на різних рівнях у просторі й часі на основі використання інструментів бухгалтерського інжинірингу й відповідних технічних засобів.

Розроблений концептуальний підхід враховує, з одного боку, нові інформаційно-технічні можливості комп'ютерної техніки, а з іншого – нові обліково-аналітичні потреби стратегічного менеджменту, пов'язані з отриманням і використанням інформації у фракталах простору та часу.

Створення системи стратегічного обліку на підприємстві повинно супроводжуватися об'єднанням планової та бухгалтерської служб, що сприятиме координації всіх функцій системи управління. Для забезпечення зіставності інформації управлінського й фінансового обліку обліковий процес слід організувати на основі інтеграції даних. Виконання традиційного обліку як кількісної оцінки та відображення фактів господарської діяльності значною мірою повинно поглиблюватися аналізом її стану та результатів для розробки прогнозів розвитку підприємства в мінливому конкурентному середовищі.

Упровадження системи стратегічного обліку має передбачати залучення професійних менеджерів і аналітиків, виділення ресурсів та активну участь керівництва. Подальші дослідження можуть полягати у створенні системи інформаційної підтримки конкурентної стратегії на базі обліково-аналітичних даних.

Список використаної літератури.

1. *Богатая И.Н.* Стратегический учет собственности предприятия / И.Н. Богатая. – Ростов н/Д: Феникс, 2001. – с. 206.
2. *Самуэльсон П.* Стратегия развития предприятия: пер. с англ. / П. Самуэльсон, Э. Нордхаус, Д. Вильям. – М.: Вильямс, 2000. – с. 189.
3. *Витцель М.* Корпорация знания / М. Витцель // Информационные технологии в бизнесе / [под ред. М. Желены]. – СПб.: Питер, 2002. – с. 206.
4. *Тихомиров М.В.* Основные виды моделирования, применяемые при исследовании управленческого учета / М.В. Тихомиров // Экономический анализ: теория и практика. – 2006. – № 1. – С. 17-19, с. 17.
5. *Райан Б.* Стратегический учет для руководителей / Пер. с англ. под ред. В.А. Микрюкова. – М.:Аудит,ЮНИТИ., 1998. – 616 с.

КУНДРЯ-ВИСОЦЬКА Оксана Петрівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і аудиту Львівського інституту банківської справи Університету банківської справи НБУ

Наукові інтереси:

– організація обліку в корпоративних системах управління