

## РОЗВИТОК ОБЛІКОВОЇ ПАРАДИГМИ В КОНТЕКСТІ СУЧАСНИХ ТЕОРІЙ МЕНЕДЖМЕНТУ ТА ПРОЦЕСІВ ПОШИРЕННЯ ІННОВАЦІЙНИХ ЗНАТЬ

*Розглянуто розвиток основних теорій та концепцій менеджменту та висвітлено їх вплив на трансформування облікової парадигми. Визначено напрямки застосування інструментарію даних концепції в розрізі елементів методу бухгалтерського обліку та запропоновано напрямки вирішення наявних невідповідностей між можливостями бухгалтерського обліку щодо утворення інформаційного забезпечення для системи менеджменту та запитами цієї системи*

**Постановка проблеми.** Сучасному етапу розвитку світової та національної економік притаманні доволі специфічні тенденції, пов'язані з трансформацією корпоративної організації, розмиванням організаційних границь, змінами структур підприємств, поширенням взаємодії з конкурентами, активізацією роботи з субпідрядниками, радикальною перебудовою ділових процесів, впровадженням новітніх інформаційних і комунікаційних технологій тощо. Узагальнюючи та прогнозуючи тенденції організаційного розвитку, які подано в [14, 21], можна виділити такі напрямки переорієнтації національних підприємств, як інтеграція, автоматизація, розвиток персоналу, сетизація, деменеджеризація, деструктуризація, інформатизація, віртуалізація, соціалізація. Означені тенденції, у свою чергу, обумовлюють виникнення нових форм організації, які передбачають створення груп підприємств та розподіл виробництва за диверсифікованими міжфірмовими зв'язками з постачальниками й кінцевими споживачами. Одночасно відбувається усвідомлення неможливості досягнення успіху у конкурентній боротьбі лише шляхом використання традиційних ресурсів та підходів. Від систем управління учасників ринкових відносин вимагається переорієнтація на ефективне використання нематеріальних ресурсів, головною рушійною силою яких є знання підприємств. Сьогодні саме знання зумовлюють конкурентоспроможність підприємств, виступають ключовим ресурсом становлення нової економіки. За таких умов революційних змін у виробничих та інформаційних технологіях формується нова функція менеджменту, в задачу якої входить акумулювання інтелектуального капіталу, виявлення й поширення наявної інформації та досвіду, створення засад для розповсюдження й передачі інноваційних знань.

Інструментальним підґрунтям для організації управління знанням за глибоким переконанням авторів може постати саме облікова система підприємства. Саме наявність означених тенденцій й визначає головні напрямки трансформування облікової парадигми. Тут слід зауважити, що бухгалтерський облік, як і кожна система знань, постійно розвивається, що висуває особливі вимоги щодо його дієвої організації. Загальні питання організації облікового процесу широко представлено в економічній літературі [16, 19]. Проте в більшості з джерел відсутні або недостатньо пророблені питання інноваційного розвитку облікової підсистеми та її орієнтації на підтримку прийняття управлінських рішень (розвиток підприємства в цілому потребує розвитку до відповідного рівня й обліку, представленого як одна з рівноправних функцій управління). Загальноприйнята організація фінансового обліку дозволяє розглядати його лише як один з інструментів оцінки ефективності підприємства, що оперує ретроспективними показниками. Саме необхідність забезпечення стратегічної спрямованості облікових даних й ефективної їх інтеграції в систему управління обумовило актуальність даного дослідження.

**Метою статті** стало визначення напрямків узгодженого з поточними тенденціями сучасного менеджменту розвитку облікової парадигми та встановлення напрямків її інтеграції з системами стратегічного управління підприємств. Розкриваючи мету статті та з оглядом на значну чисельність актуальних та об'єктивно затребуваних концепцій менеджменту вимог

визначимо можливі шляхи трансформування облікової парадигми (переважно парадигми управлінського обліку) в контексті найбільш поширених теорій. При цьому парадигма розкривається в рамках її тлумачень Д. Баркером [4, с. 32] (через набори норм та правил, які встановлюють певні межі й визначають як діяти у цих межах) та Куном [13] (через систему поглядів). Відповідно, кожна сучасна концепція менеджменту визначатиме зміну вимог до облікового процесу, які й виступатимуть обмеженнями для нього та являтимуть зміст погляду споживачів облікової інформації

1. Концепція управління знанням та економіки знань. Змістовне наповнення даної концепції [31] полягає у орієнтуванні на збирання не розрізаної інформації, а знань (закономірностей й принципів, що дозволяють вирішувати реальні виробничі й бізнес-завдання). Відбувається зміщення акцентів на цінність інформації. При цьому в розрахунок беруться й ті знання, які зберігаються в пам'яті фахівців, а не лише на матеріальних носіях. Саме у світлі даної концепції наведено найбільшу кількість критичних зауважень щодо невідповідності наявної зараз системи фінансового обліку запитах суб'єктів господарювання щодо отримання, транслювання та збереження знань. Дійсно, перехід до економіки знань значно збагачує перелік об'єктів для організації облікового спостереження. Відповідно й відомості про більшість з цих об'єктів не можуть бути представлені в розрізі наявного плану рахунків. Водночас, слід враховувати, що відповідно до національного законодавства бухгалтерський облік розглядається як процес виявлення, вимірювання, реєстрації, узагальнення й передачі інформації про діяльність підприємства користувачам для прийняття рішень. Саме тому інфраструктура облікової підсистеми, наявні її технічні елементи пропонується застосовувати для збирання знань. Для цього, думається можна й розширити трактування інформації шляхом додання до її складу елементів концепції управління знаннями. Отже облік, у даному розумінні, розглядається і як головний інтегруючий та організуючий фактор, і як інформаційне забезпечення підтримки процесів створення, поширення, обробки й використання знань усередині підприємства.

З точки зору організації облікового процесу слід розрізняти два підходи до управління знаннями. Якщо функціонування підприємства засноване не минулому досвіді, який постійно необхідно використовувати, то необхідно в системі облікового діловодства виділити відповідні номенклатури справ. У таких номенклатурах знання будуть зберігатися у вигляді документів. Такій підхід можна визначити як кодифікацію. Він більш за все збігається з традиційною організацією обліку й пов'язаний з підтримкою ефективної вибірки інформації для агрегованих рішень. Інший, інноваційний підхід до організації облікового процесу, виникає у разі значної диверсифікації діяльності й розвитку підприємства. У даному разі облікова підсистема оперує з прихованими знаннями, коли минається етап свідомого зберігання й залишається лише етап упорядкування інформації у свідомості облікових працівників. Цей підхід вимагає орієнтації соціального й організаційного аспектів організації облікового процесу на командну роботу в децентралізованих структурах та самоорганізацію. У даному разі неможливе ототожнення збирання інформації тільки з технологічними процедурами, а потрібне м'яке регламентування облікового процесу.

2. Теорії організаційного навчання. Дані теорії тісно перетинаються з концепціями управління знанням та визначають навчання через здатність організації придбати знання й розуміння шляхом експериментів, спостереження, аналізу, та бажання вивчати як успішні так і провальні ситуації за для забезпечення інноваційного розвитку підприємства [2, 18, 27]. Дійсно, функціонування підприємства генерує велику кількість інформації, частина якої навіть залишається необробленою. У даному разі саме облікова підсистема спроможна стати інтегруючим фактором й встановити принципи структурування інформації для всіх елементів системи управління підприємством. Основу такого структурування складає безліч методів з концепцій управління знанням, до головних з яких можна віднести: створення концептуальних карт (Concept Map); використання різного роду класифікаторів, каталогів та онтологій; застосування Semantic Web тощо. Саме в розрізі орієнтації на реалізацію цих методів й слід адаптувати парадигму обліку (в розрізі рахунків та облікових номенклатур).

3. Ситуаційний та сценарний підходи. Орієнтування систем менеджменту на знання та навчання, підкріплене зростанням динамічності середовища господарювання значно змінило й підходи до планування розвитку підприємств. Одним з найбільш розповсюджених й згадуваних у літературі постав ситуаційний підхід [8], сутність та призначення якого полягає у розробці декількох варіантів (сценаріїв) розвитку подій, відповідно до яких підприємство адаптує варіанти свого розвитку (обирає методи й прийоми вирішення проблем з оглядом на ймовірність реалізації того чи іншого сценарію). Зрозуміло, що прийняття підприємством ситуаційного підходу вимагає трансформування облікового процесу у напрямку формування ситуаційних сховищ даних (в англійській термінології – DW, Data Warehouse [24]) з відповідним переглядом принципів формування й фіксування обліково-аналітичної інформації. Якщо ж врахувати об'єктивну необхідність орієнтування досліджень на використання набутих економіки знань, створення таких сховищ даних слід засновувати на підґрунті застосування інструментів інтелектуального аналізу даних (Data Mining), масе за допомогою яких й створюватиметься цілісне уявлення про ситуацію в середовищі. Отримане в такий спосіб інтегроване відбиття конкретної ситуації порівнюється з образами типових ситуацій (еталонами), що зберігаються в DW. Результатом такого порівняння є віднесення образу поточної ситуації до одного з еталонів або відомих класів ситуацій. Це дозволяє миттєво ініціалізувати управлінський механізм, що відповідає типовій ситуації, та з мінімальними ресурсними витратами швидко й правильно відреагувати на неї. Відповідно й стратегічний процес розвитку підприємства розкривається через зростання "інформаційної насиченості" зафіксованої в системі обліку інформації.

4. Інтеграційні теорії та концепції життєвого циклу. Поширення процесів глобалізації спричиняє появлення інтеграційних об'єднань підприємств, консолідована діяльність яких висуває принципово нові вимоги (як до реалізації загальноприйнятих теорій та концепцій менеджменту, так і до відповідних до них змін облікового процесу). Одним з напрямків трансформації облікової парадигми є її орієнтування на підтримку логістичної взаємодії інтегрованих суб'єктів господарювання, що інструментально може бути реалізовано створенням системи взаємного моніторингу (базуються на забезпеченні взаємодії безпосередньо систем управління двох окремих підприємств й, у випадку централізації функцій управління, створеного координаційного центру). Концепції життєвого циклу з одного боку стоять осторонь від вказаних процесів. З іншого – вони передбачають динамічність представлення інтеграційної взаємодії та визначають вимоги до системи обліку. Цікавим напрямком дослідження тут є наприклад інтеграція до облікового процесу елементів стандарту ISO 15926 "Інтеграція даних життєвого циклу", який регламентує обмін даними при спільному виконанні робіт.

5. Збалансована система показників. Поширена критика фінансової парадигми управління (яка зрозуміло зачіпала й використання у процесах управління даних,

генерованих у фінансовому обліку) призвела до виникнення так званих стратегічних систем вимірювання [22], найбільш поширеною з яких є збалансована система показників (Balanced Score Card, BSC), розроблена Д. Капланом та Р. Нортеном [11]. В пропозиціях [11] її представляють як інструмент переведення стратегії на операційний рівень (формалізації стратегії). Автори статті в свою чергу вважають її дещо більшим набутком, ніж просто інструмент операціоналізації стратегії (таке розуміння можливо лише при усвідомленні усього теоретичного підґрунтя, на якому базується впровадження BSC: від ресурсного підходу до стратегічного менеджменту до різних теорій мотивації).

Отже, розгляд даної концепції здійснимо в контексті появи словосполучення "стратегічний облік", застосування якого є досить неоднозначним. Ряд авторів наголошує на доречності введення стратегічного обліку [23, 17] у практику господарювання. Інші – такі як М.І. Бодар [6, с. 23], заперечуючи означене словосполучення, наголошують на потребі додавання ознак перспективності та стратегічності до облікових рахунків. На погляд авторів концепцію BSC можна вважати майже синонімом до стратегічного обліку. Якщо розглянути сутність стратегічного обліку, то його основним завданням стане узагальнення й представлення даних для прийняття стратегічних управлінських визначених в області перетинання різних фінансових функцій (фінансового менеджменту, управлінського й фінансового обліку та управління грошовими коштами) [17, с. 31]. Відповідно, оскільки у збалансованій системі показників прийнято поєднання як фінансових й нефінансових, так і кількісних й якісних показників, то можна стверджувати про необхідність розширення загальноприйнятої облікової парадигми у бік спроб формалізації знань чи суб'єктивних думок суб'єктів стратегічного менеджменту підприємства. При цьому змінюватимуться й облікові моделі діяльності суб'єктів господарювання (як відокремлених, так і інтегрованих). За аналогією, моделювання облікової системи можна розглянути в розрізі надання відомостей для розрахунку так званих стратегічних матриць (матриць портфельного аналізу, чисельність яких визначається кількома десятками). Деякі вісі таких матриць можуть бути легко ідентифіковані на підставі даних фінансового чи внутрішньогосподарського обліку. Ті ж вісі, які пов'язані з інформацією про конкурентів чи середовище непрямого впливу стають досить складними для формалізованої інтерпретації майже неможливої при орієнтуванні на парадигму фінансового обліку.

6. Процесний підхід. Ще одна з досить поширених концепцій менеджменту, що дозволяє розглядати діяльність будь-якого суб'єкту господарювання через сукупність виконуваних у ньому процесів (процес тут тлумачиться у термінах стандарту ISO 9000 "Системи менеджменту якості" як стійка, цілеспрямована сукупність взаємозалежних видів діяльності, що за визначеною технологією перетворюють входи в виходи, які являють цінність для споживача). Як правило процесний підхід розглядається відокремлено [5, 7], як самостійна теорія. З іншого боку, в аспекті удосконалення інструментарію облікового спостереження, процесний підхід будемо розглядати як теоретичне підґрунтя для виділення в рамках стратегічної карти BSC перспективи бізнес-процесів. З одного боку при цьому відбуватиметься регламентація руху потоків, з іншого – обиратимуться специфічні показники, які вимагатимуть розширення складу облікових номенклатур. Таке розширення складу облікових номенклатур та підходів к організації управління підприємством змінює й правила реалізації облікового процесу – процесно-орієнтованих інформаційних систем. Дані системи реалізують облікову парадигму нового типу, в основу якої покладено облік витрат за процесами та видами діяльності. Така облікова система ра своєю суттю є однією з підсистем управлінського обліку модульного типу. Метою її створення й функціонування є формування інформації про результативність та ефективність процесів й видів діяльності. Досягнення означеної мети можливо шляхом постановки наступних задач перед системою процесного

обліку: формування інформації про витрати й результати процесів; контроль ефективності процесів; аналіз ефективності використання ресурсів; аналіз відповідності встановленій якості бізнес-процесів; формування системи трансфертного ціноутворення в процесно-орієнтованій системі управління.

В розрізі процесного підходу слід наголосити, що оскільки прийнятий розподіл загально виробничих витрат вже не задовольняє потреби менеджменту та не відповідає реаліям господарювання слід орієнтуватися на моделі процесного калькулювання та драйвери витрат. Відповідно, процесно-орієнтована система обліку включатиме до свого складу об'єкту складову в вигляді основних елементів: витрат, результатів та трансфертних цін, з однієї сторони, та об'єкти обліку витрат, що представлені у вигляді процесів, з іншої. На відміну від традиційних об'єктів калькулювання процесно-орієнтовані облікові моделі розширюються впродовж логістичних ланцюгів створення вартості. Для кожного виду діяльності в процесі організації обліку встановлюється вектор виміру активності, який відображає сутність даного виду діяльності. За допомогою цього вектору визначається драйвер розподілу витрат, який відобразить інтенсивність використання ресурсу або процесу. Таким драйвером повинен бути фактор, що найбільше адекватно відбиває перерозподіл витрат між об'єктами витрат. Кожне джерело витрат повинно мати один драйвер, що визначатиме як витрати розподіляються на кінцевий об'єкт.

З системою процесного обліку пов'язано появлення двох методологій, впровадження яких дозволить покращити рівень організації обліку і контролю на підприємстві. По-перше, це система обліку споживання ресурсів (RCA – Resource Consumption Accounting). Головним завданням цього методу є орієнтація системи управління підприємством на ефективність використання ресурсів. Ресурси в цьому випадку виступають як центри витрат та центри відповідальності. По-друге, це система процесно-орієнтованого бюджетування АВВ (activity-based budgeting). У відповідності до АВВ планування майбутніх розходів відбувається у відповідності з уявленням про кількість й вартість носіїв та драйверів витрат за кожним видом діяльності. На базі таких оцінок визначаються витрати, необхідні для забезпечення запланованого обсягу діяльності. У такому випадку АВВ система розглядається як інформаційно-контрольна система, де інформація формується в розрізі центрів відповідальності та бюджетних показників за видами діяльності.

7. Маркетинг партнерських відносин. Орієнтація на процесний підхід актуалізувала використання ще однієї новітньої концепції менеджмент – управління відносинами зі споживачами (Customer Relationship Management, CRM). Її появлення обумовлено означеною у ISO 9000 орієнтацією процесів підприємства на створення споживчої цінності та задоволення потреб клієнтів підприємства. Обліковий процес при цьому слід підпорядковувати набуткам концепції маркетингу партнерських відносин, який тлумачиться як безперервний процес визначення й створення нових цінностей разом з індивідуальними споживачами, а потім спільного отримання й розподілу вигоди від цієї діяльності між учасниками взаємодії [9, с.35]. Реалізувати такий підхід можна лише налаштуванням системи моніторингу процесів, інтегрованої з існуючою системою менеджменту якості та зорієнтованої на досягнення стратегічних цілей розвитку й управління ефективністю поточною діяльністю. Відповідно, думається, актуальним буде поєднання облікової парадигми з методологією інтегрованої інформаційної підтримки виробів та CALS-технологіями. Зазначений перехід до інтегрованої інформаційної середовища, охопить всі стадії життєвого циклу виробу, особливо у випадку наукомістких виробів. Потреба в створенні інтегрованої системи підтримки життєвого циклу виробу й систематизації інформаційної взаємодії компонентів такої системи, приводять до необхідності створення інтегрованої інформаційної системи (інтегрованої системи підтримки виробів).

У загальному випадку під інтегрованою інформаційною підтримкою виробів розуміють сукупність інваріантних принципів управлінських технологій й технологій управління даними, що реалізуються в інтегрованому інформаційному

середовищі та поєднують інформаційні процеси всіх учасників життєвого циклу виробу, на основі уніфікованих моделей даних й угод про способи обміну цими даними. Зрозуміло, що впровадження CALS вимагає для підприємства значних змін в інформаційно-аналітичному забезпеченні та розширення логістичної взаємодії зі споживачами продукції. Відповідна інформаційна інтеграція полягатиме в тому, що всі автоматизовані системи, застосовувані на різних стадіях життєвого циклу, оперують з формалізованими інформаційними моделями, що описують виріб, технологію його виробництва й використання. Інтегроване інформаційне середовище являє собою сукупність розподілених баз даних, у яких діють єдині, стандартні правила зберігання, відновлення, пошуку й передачі інформації, через яку здійснюється без паперова інформаційна взаємодія між всіма учасниками життєвого циклу виробу (логістичної взаємодії). Процес інтеграції починається з аналізу поліпшених процесів на предмет їхнього інформаційного забезпечення. Це дозволяє розробити концепцію інформаційної інтеграції та корпоративної регламентації.

8. Концепція динамічних компетенцій. Орієнтування на розвиток лояльності та партнерських відносин як інструмент стратегічного менеджменту призвело до переорієнтації підприємств на утворення так званих ключових компетенцій (знань чи вмінь, необхідних для ефективної життєдіяльності [32, с. 40] та навичок, які корпорація реалізує краще за своїх конкурентів та які що можуть бути використані у багатьох виробках [33, с.204]). Поширеність орієнтації на ключові компетенції також вимагає додавання певних елементів до облікової парадигми. Змістове наповнення цих елементів міститься в розрізі твердження про необхідність співвіднесення компетенції з певним різновидом підтримки: ресурсною, технологічною інформаційною тощо. Відповідно й в розрізі рахунків управлінського обліку слід передбачити структурування робочого плану рахунків відповідно до видів компетенцій та забезпечити можливість фіксування таких характеристик, як напрямки використання компетенції, виконувані дії та ролі, способи реалізації компетенції, носії компетенції, стандарти поведінки для носія компетенції, поведінкові індикатори, перелік компліментарних компетенцій, перелік та характеристика потрібного для реалізації компетенції забезпечення, мінімально необхідні знання, уміння й навички тощо. Тут можна передбачити використання процесно-орієнтованих моделей обліку саме для фіксування витрат на реалізацію компетенцій та визначення доходів й результатів від такої реалізації.

9. Консолідація інформації та конкурентна розвідка. Оскільки ефективність діяльності підприємства залежить від рівня розвитку його ключових компетенцій та прогнозування дій контрагентів все більше уваги у трудах вчених та запитях практиків згадується необхідність формування нової функції менеджменту, в задачу якої входить акумуляція інтелектуального капіталу, виявлення й поширення наявної інформації та досвіду, створення засад для розповсюдження й передачі знань. Організаційно, реалізацію даної функції можна реалізувати виокремленням в рамках організаційної структури підприємства певної служби чи підрозділу, що здійснюватиме аналітичне оцінювання діяльності конкурентів (така служба, на думку В.В. Тітова забезпечуватиме керівництво підприємства необхідною інформацією для превентивного прийняття бізнес-рішень [20, с. 2]). Означена інформаційно-аналітична діяльність (діяльність щодо збирання та аналізу інформації стосовно бізнес-оточення), відповідно до розробок Р.В. Баранніка [3, с. 74], може ідентифікуватися як "конкурентна розвідка". Дійсно, метою інформаційно-аналітичної роботи повинна бути саме прогнозування й передбачення намірів конкурентів, вивчення основних тенденцій бізнесу, аналіз можливих ризиків тощо.

Сутність поняття "конкурентна розвідка" досліджувалось багатьма вченими. Її розглядали як постійний процес збирання, оброблення, оцінки і накопичення даних, а також їх аналізу з метою прийняття оптимальних рішень [12, с. 443]; чи як діяльність, що допомагає оцінювати та прогнозувати дії конкурентів, спрямовані на дестабілізацію діяльності підзахисної

компанії та її керівної підсистеми або руйнування інформаційних зв'язків усередині компанії [15, с. 276]; збирання і оброблення інформації бізнесом [3, с. 75]. Зрозуміло, що дослідження конкурентів неможливе без певним чином організованого дієвого процесу підготовки й обробки інформації. Оскільки ж на підприємстві переважна більшість інформаційних потоків перетинається з системою бухгалтерського обліку, доречним й актуальним стає твердження про потребу організації обліково-аналітичного забезпечення служб конкурентної розвідки. Основу створення такого забезпечення складатиме трансформація облікової системи до технології консолідації інформації (консолідація інформації ідентифікується через створення відкритого знання, певною мірою обробленого й переформатованого, необхідного для обслуговування інформаційних потреб певної соціальної групи [10]).

Організація обліково-аналітичного забезпечення в системі конкурентної розвідки вимагає відповідного структурування наявної інформації за для забезпечення різних стратегічних потреб. З цією метою зору продуктивним є виділення таких блоків: стратегічна інформація для формування конкурентної стратегії, інформація для контролю додержання конкурентної поведінки, інформація про реальний стан виконання поточних завдань, прогнозна інформація, нормативно-довідкова інформація, інформація зворотного зв'язку та негативна інформація про підприємство. Окрім того, потрібна структуризація інформації відповідно наявних видів обліку, що можливо шляхом визначення й вірного встановлення суб'єкта, предмету й об'єктів організації обліково-аналітичного забезпечення. Так, у якості об'єкта організації обліково-аналітичного забезпечення пропонується розглядати процес створення системи обліку; предметом – закономірності й проблеми формування раціональної обліково-аналітичної системи. Реалізація такого підходу полягає у розширенні згадуваної концепції Data Warehouse [24] у аспекті фіксування відомостей вже не тільки в розрізі внутрішнього оточення, а й середовища господарювання підприємства.

10. Архітектурний підхід. Доволі актуальна концепція, про яку майже відсутні згадування не лише у працях вітчизняних вчених, присвячених обліково-аналітичному забезпеченні управління підприємством, а й у працях безпосередньо орієнтованих на розкриття напрямків розвитку концепцій менеджменту. Не розглядаючи детально сутність даного підходу (полягає у визначенні принципів організації робіт, визначенні функціонального складу основних елементів систем та структурування керуючих та інформаційних зв'язків між ними [25]) наголосимо на доречності його використання з точки зору покращення рівня організації систем обліку. Тут можна бути стверджувати на доречності розробки архітектурних моделей облікового процесу. Одночасно можна виділити й інший погляд на застосування архітектурного підходу. Так, всі джерела які тим чи іншим чином згадують про потребу розгляду архітектурних проєкцій соціально-економічних об'єктів [25, 33] обов'язково містять відомості про розподіл даних між рівнями такої архітектури. У якості найбільш поширеного прикладу звернемося до моделі Дж. Захмана [33], яка для різних рівнів абстракції (концепція, бізнес-модель, функціональність тощо) та відповідей на ряд запитань (як? що? де? тощо) розкриває зміст різних областей розгляду об'єкту. Однією з таких областей є дані (поруч з функціями, акторами, мережею часом та мотивами) якими оперує система менеджменту. Зрозуміло, що вибір облікових номенклатур (особливо для управлінського обліку) слід здійснювати в розрізі архітектурного представлення необхідних для управління об'єктом даних. Тут варто наголосити, що побудова такого архітектурного представлення тісно перетинається з процедурою каскадування показників у концепції BSC, а отже може розглядатися як процес організації стратегічного обліку.

Досить цікавим набутокм для облікового процесу в розрізі даної концепції може постати орієнтування на так званий свод знань зі стратегічного управління даними (Data Management Body of Knowledge, DMBOK [29]), який визначає можливі напрямки роботи з даними (які обов'язково потребують обліково-аналітичного

забезпечення) та встановлює процедури трансформування даних через інформацію у знання з їх розподілом в розрізі архітектурних проєкцій економічного об'єкту. Також вважаємо за доцільне в процесі архітектурного моделювання облікової системи враховувати набутий стандарту ISO 15944 "Інформаційні технології. Представлення ділових операцій" (4-ї його частини "Сценарії ділових операцій. Бухгалтерська та економічна онтології"). Даний стандарт пропонує представлення онтології для будь-якого соціально-економічного об'єкту зі складною архітектурою, засновані на трикутнику "ресурси – події – агенти". За його застосування обліковий процес дозволяє поєднати концепції ситуаційного й ресурсного підходу та відобразити на своїх рахунках діяльність підприємств та установ у ресурсно-подійному зрізі.

11. Управління вартістю в контексті бухгалтерського обліку також знайшло досить велике коло прихильників, тому обмежимося лише згадуванням необхідності використання даної концепції в процесі удосконалювання й трансформування облікової парадигми.

12. Інституціональна теорія. Одним з альтернативних підходів до загальноприйнятих концепцій є інституціональна теорія, яка розширює неокласичний підхід орієнтування економічних систем на принципи обмеженої раціональності та суб'єктивності. Саме ці принципи йдуть у явному протиріччя з визначеними у [1] принципами обліку. При цьому не можна не враховувати набутий теорії інституціоналізму, оскільки саме за їх допомогою можна пояснити більшість явищ та процесів у економіці, які не піддаються поясненню формалізованими методами. В контексті інституціональної теорії з'явилось досить велика кількість робіт, пов'язаних з відображенням у обліку трансакційних витрат підприємства. Разом з тим головним недоліком наявних робіт є орієнтування лише на ті витрати, які вже представлені у наявній системі облікових рахунків. При цьому та частина витрат, що не знайшла такого відображення (наприклад, витрати пов'язані з опортуністичною поведінкою зовнішніх контрагентів) у крайньому випадку отримує опосередковане відображення. Напрямок вирішення даної проблеми може постати включення до робочого плану рахунків управлінського обліку якісних показників, що передбачають певну частку суб'єктивності у своєму розрахунку (дана пропозиція міститись в рамках наведеної характеристики концепції BSC та її місця у обліковому процесі).

13. Системна інженерія. Основним призначенням даної дисципліни є створення різного роду технічних [26] та соціально-економічних систем [30]. Саме у контексті даної теорії слід створювати підґрунтя для організації облікового процесу (обирати інструментарій для такої організації). Тут слід відзначити, що з одного боку системну інженерію можна розглядати як набір інструментів, орієнтованих на утворення штучних систем; з іншого – вона є цілісною концепцією, що починає поширювати власті принципи та методологію щодо зовнішнього погляду на створювані системи. Цікавим набутокм даної теорії є можливість її поєднання з інституціональною концепцією в контексті дисципліни "інженерії вимог" (інституціональне проєктування буде реалізовуватися через узгодження взаємних вимог представників певного простору взаємодії). У такому контексті від системи бухгалтерського обліку можна вимагати впровадження реєстрів, що забезпечуватимуть формалізоване представлення. Разом з тим, орієнтування на дану концепцію вимагає більш детального розгляду кожного з наявних у ній інструментів в контексті пошуку нових об'єктів облікового спостереження. Так, прийняття в практиці господарювання вимог стандартів ISO 15288 "Системна інженерія. Процеси життєвого циклу систем" та ISO 24748 "Керівництво з управління життєвим циклом" орієнтує бухгалтерський облік на фіксування витрат, доходів та результатів в розрізі елементарних одиниць діяльності, сукупність яких утворює процеси життєвого циклу. Більш того, при цьому зміниться й підхід до калькулювання собівартості, яка буде тепер підпорядкована методу поетапного виділення ресурсів з перерахунку їх розподілу між стадіями життєвого циклу (в розрізі наведеного у [28] методу ICM).

14. Соціальний капітал. Є досить поширеною теорією яка вимагає розробки принципово нових підходів до визначення, облікової оцінки та відображення у фінансовій звітності людського капіталу (також лише згадується з оглядом на значну поширеність в літературі та можливість розгляду в рамках перспектив "навчання та розвитку" концепції BSC).

15. Системна динаміка. Використання системної динаміки дозволяє представляє динамічні процеси життєдіяльності систем у вигляді сукупності взаємопов'язаних темповими змінними резервуарів та потоків. Її інструментарій дозволяє вирішити ще одну з актуальних нині проблем бухгалтерського обліку (при його розгляді в аспекті підтримки прийняття управлінських рішень) як ретроспективність та застарілість облікової інформації. Дійсно, принципи фінансового обліку визначені у [1] забезпечують збільшення достовірності інформації. Разом з тим, дана концепція дозволяє отримати динамічні моделі (певна відмова від принципу періодичності) орієнтовані на прогностичний характер облікових показників (розширення такого інструменту управлінського обліку як бюджетування). Більш того, форма бухгалтерського балансу та принципи його побудови повністю можуть бути реалізовані у термінах системної динаміки. При цьому статті балансу та відповідні бухгалтерські рахунки представляються у вигляді відповідних резервуарів, а зміни статей – вхідних та вихідних потоків, ідентичних до відповідних записів за дебетом чи кредитом рахунку (вхідні потоки відповідають записом за дебетом активних рахунків чи за кредитом пасивних рахунків). Тут моделювання у бухгалтерському обліку реалізовано не через створення облікових моделей господарських операцій (як пропонується у [23]), а через створення моделей реалізації функції обліку. Системна динаміка дозволяє формувати моделі системного випереджаючого відображення господарських операцій, які поєднують в собі відображення операцій на рахунках обліку з можливістю прогнозування різних ситуацій розвитку подій

Запропонований підхід до організації облікового процесу змінює філософію функціонування облікових підсистем в системі управління підприємством, орієнтуючи її на стратегічні потреби підприємства. Його впровадження дозволяє підвищити швидкість обміну як релевантною обліковою інформацією так і досвід та знаннями, скоротити час на пошук знань й інформації, налагодити взаємодії між відділами підприємства, забезпечити формування корпоративних інформаційних систем. Разом з тим постає низка питань, що потребують скорішого вирішення, таких як вимір ефективності організації управління знаннями, регламентація процедур збирання знань, формалізація інноваційних процесів що відбуваються в обліковій підсистемі підприємства.

#### Список використаної літератури:

1. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність" [електронний ресурс]. – режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>. 2. Арджирис К. Организационное научение: Пер. с англ. – М.: ИНФРА-М, 2004. – 563 с. 3. Бараннік Р.В. Конкурентна розвідка // Право України. – 2007. – №11. – С.72-76. 4. Баркер Д. Парадигми мышления. Как увидеть новое и преуспеть в меняющемся мире. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2007. – 187 с. 5. Беккер Й., Вилков Л., Таратухин В. Менеджмент процессов. – М.: Эксмо, 2007. – 384 с. 6. Бондар М.І. Концептуальні підходи щодо розвитку бухгалтерського обліку в Україні // Збірник матеріалів міжнародної науково-практичної конференції "Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики". – К.: КНЕУ, 2010. – С. 21-24. 7. Бримсон Дж. Процессно-ориентированное бюджетирование. Внедрение нового инструмента управления стоимостью компании. – М.: Вершина, 2007. – 336 с. 8. Василенко В.А., Шостка В.И. Ситуационный менеджмент. – К.: ЦУЛ, 2003. – 285 с. 9. Гордон Я. Х. Маркетинг партнерских отношений / Пер. с англ. под ред. О.А. Третьяк. – СПб.: Питер, 2001. – 384 с. 10. Деревянко А.С., Солощук М.Н. Технологии и средства консолидации информации. – Харьков: НТУ "ХПИ", 2008. – 432 с. 11. Каплан Р.С., Нортон Д.П.

Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию. 2-е изд., испр. и доп. – М.: Олимп-Бизнес, 2005. – 320 с. 12. Кулякова Т. Методы деловой разведки // Услуги и цены. – 2004. – № 24. – С. 12-17. 13. Кун Т. Логика и методология науки. Структура научных революций [электронный ресурс]. – режим доступу: [http://www.newlibrary.ru/book/kun\\_tamos.html#](http://www.newlibrary.ru/book/kun_tamos.html#). 14. Магия менеджмента / Дж. Миклтузйт, А. Вулдридж; Пер. с англ. М.В. Измestьева. – М.: ООО "Издательство АСТ": ООО "Транзит-книга", 2004. – 414 с. 15. Митрофанов А.А. Экономическая безопасность коммерческих предприятий и деловая разведка [электронный ресурс]. – режим доступу: <http://www.rscip.ru>. 16. Організація бухгалтерського обліку: Навч. посібник для студентів спеціальності 7.050106 / Ф.Ф. Бутинець, О.В. Олійник, М.М. Шигун, 2-е вид. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 576 с. 17. Райан Б. Стратегический учет для руководителя. – М.: Аудит, Юнити, 1998. – 616 с. 18. Сенге П. Пятая дисциплина: искусство и практика самообучающейся организации / пер. с англ. – М.: ЗАО "Олимп – Бизнес", 2003. – 408 с. 19. Солко В., Завгородний В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: Підручник. – К.: КНЕУ, 2000. – 260 с. 20. Тумов В.В. Конкурентная разведка в современных условиях // <http://www.bre.ru>. 21. Третьяк О.А., Румянцева М.А. Сетевые формы межфирменной кооперации: подходы к объяснению феномена // Российский журнал менеджмента. – 2003. – № 2. – т. 1. – С. 25-50. 22. Управление эффективностью бизнеса. Концепция Business Performance Management / Е.Ю. Духонин, Д.В. Исаев, Е.Л. Мостовой и др. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2005. – 270 с. 23. Шиуан М.М. Развитие теории та методологии моделирования системы бухгалтерского обліку // Вісник Української академії банківської справи. – 2009. – Вип. 24. – С. 33-38. 24. Bhansali N. Strategic data warehousing: achieving alignment with business. – London: Taylor and Francis Group, 2010. – 200 p. 25. Finkelstein C. Enterprise Architecture for Integration: Rapid Delivery Methods and Technologies. – Boston: Artech House, 2006. – 540 p. 26. Firesmith D.G. The Method Framework for Engineering System Architectures / D.G. Firesmith, P. Capell, D. Falkenthal, C.B. Hammons, D. Latimer, T. Merendino. – New York: Taylor & Francis Group, 2009. – 482 p. 27. Girard J.P. Building Organizational Memories: Will You Know What You Knew?. – New York: IGI Global, 2009. – 350 p. 28. Guide for Using the Incremental Commitment Model for Systems Engineering of DoD Projects. Version 0.5 [электронный ресурс]. – режим доступу: <http://csse.usc.edu/csse/TECHRPTS/2009/usc-csse-2009-500/usc-csse-2009-500.pdf>. 29. Guide to the Data Management Body of Knowledge (DAMA-DMBOK) Functional Framework v.3 [электронный ресурс]. – режим доступу: <http://www.dama.org/i4a/pages/ Index.cfm?pageID=3548>. 30. Holt J. UML for System Engineering: watching and wheels. The Instructions of Engineering and Technology. – London: IET, 2007. – 375 p. 31. Lytras M.D., Russ M., Maier R., Naeve A. Knowledge Management Strategies: A Handbook of Applied Technologies. – New York: IGI Publishing, 2008. – 387 p. 32. Salas E. Team effectiveness in complex organizations: cross-disciplinary perspectives and approaches / E. Salas, G.F. Goodwin, C.S. Burke. – New York: Routledge, 2009. – 627 p. 33. Whittle R. Enterprise business architecture: the formal link between strategy and results / R. Whittle, C.B. Myrick. – London: Auerbach Publications, 2004. – 253 p.

ПИЛИПЕНКО Андрій Анатолійович – доктор економічних наук, доцент Харківського національного економічного університету

ПИЛИПЕНКО Діана Рафаелівна – аспірант кафедри економіки і оцінки майна підприємств Харківського національного економічного університету