

БУХГАЛТЕРСЬКЕ ВІДОБРАЖЕННЯ ЗОВНІШНЬОГО СЕРЕДОВИЩА СИСТЕМИ ПІДПРИЄМСТВА: ЕНЕРГО-ЕНТРОПІЙНИЙ ПІДХІД

Розкрито причини неадекватності системи бухгалтерського обліку вимогам користувачів облікової інформації та запропоновано шляхи подолання даної проблеми. Сформульовано варіанти подальшого розвитку системи бухгалтерського обліку

Постановка проблеми. Зміна потреб користувачів облікових даних, викликана зміною основних пріоритетів ведення бізнесу на зламі тисячоліть, зумовила структурну перебудову у інформації на основі якої приймаються управлінські рішення в сучасних умовах господарювання. Внаслідок цього чітко проявились недоліки існуючої парадигми бухгалтерського обліку та намітилися її “вузькі” місця. Такий стан справ пояснює достатньо критичні заяви з боку деяких дослідників щодо необхідності корінного реформування системи бухгалтерського обліку та звітності (Д. Андріссен, Р. Екклз, Б. Лев, М.Ю. Медведєв, М.С. Пушкар, П. Страссманн, Р. Хауелл, І.Й. Яремко). Подібна проблема має глибокі корені та пов’язана з непристосованістю системи бухгалтерського обліку забезпечувати одночасне виконання функцій інформаційного, аналітичного і контрольного характеру.

Бухгалтерський облік звинувачують у відсталості від сучасних умов розвитку економіки, інформаційних потреб користувачів. Паралельно з бухгалтерським обліком на багатьох підприємствах запроваджуються альтернативні системи, методології, що забезпечують надання інформації для прийняття управлінських рішень (за дослідженням “Gartner Group” 60% компаній із списку “Fortune 1000” експериментували із впровадженням системи збалансованих показників у своїй діяльності та понад 50% великих американських компаній впровадили цю систему до кінця 2000 р.¹), які в деяких аспектах (прогнозування, стратегічне управління та ін.) є набагато ефективнішими ніж традиційні системи бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік втрачає провідну роль інструмента, що забезпечує прийняття ефективних управлінських рішень. Поставлену проблему можна розкласти на дві складові:

¹ Исследование Gartner Group & Harvard Business School: Balanced Scorecard Software Report (in English) // <http://www.balancedscorecard.ru/i2.htm>

1) Що змінилось в потребах користувачів інформації в сучасних умовах господарювання у порівнянні з минулим?

2) Чому традиційна система бухгалтерського обліку не дозволяє забезпечити надання такої звітності, що є задовільною для користувачів, внаслідок чого з'являються альтернативні інформаційні системи, адже за радянських часів бухгалтерський облік складав основу інформаційної системи підприємства?

Якщо існуючі тенденції набудуть стійкого характеру, то можна прогнозувати на найближчі 10 років, що може відбутися поступова зміна ролі бухгалтерського обліку (в межах прийнятої парадигми) в діяльності підприємств. Облік залишиться засобом забезпечення контролю, підзвітності керівників підприємств власникам, однак його значення як базису для прийняття управлінських рішень в умовах динамічно мінливого зовнішнього середовища стане малозначимим.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питанням реформування національної системи бухгалтерського обліку приділяється достатня увага², однак багато в чому вона продиктована бажанням “надшвидкої” гармонізації до міжнародних стандартів, що й зумовлює цілу низку пропозицій з удосконалення національної облікової системи шляхом перенесення облікового досвіду зарубіжних країн, IFRS, GAAP тощо. Такі тенденції викликані необхідністю адаптації вітчизняної облікової системи до умов ринкової економіки. В багатьох випадках таке “реформування” нагадувало руйнування здобутків національної бухгалтерської школи заради максимального наближення облікової системи до міжнародного рівня.

Однак поки ми “наближаємо” вітчизняний облік до міжнародних вимог (враховуючи лише західний вектор), поточні зміни в економіці зумовлюють модифікацію систем бухгалтерського обліку й у зарубіжних країнах. Така ситуація перетворює Україну у постійно наздоганяючу когось, без врахування тих умов, що визначають розвиток національної системи бухгалтерського обліку. Реформування національної облікової системи слід проводити не лише на основі системної трансформації шляхом екстраполяції індустріальних тенденцій, а й із урахуванням світових трендів розвитку економіки.

Метою дослідження є формулювання способів відображення зовнішнього середовища системи підприємства в бухгалтерського обліку з метою приведення його у відповідність до існуючих вимог користувачів облікової інформації.

² Див. Петрук О.М. Розвиток національної системи бухгалтерського обліку в Україні: стратегія, гармонізація, регламентація. Автореф... дис. д.е.н.: 08.06.04. – Київ, 2006. – 33 с.

Виклад основного матеріалу дослідження. Процес розвитку будь-якої системи заснований на накопиченні та перетворенні ресурсів, що супроводжується затратами енергії. Для забезпечення розвитку система підприємства повинна вирішувати проблему надходження капіталу, внутрішньої організації самої системи, яка повинна, в свою чергу, забезпечити здатність до накопичення, закріплення та перетворення капіталу. Відповідно, основна мета будь-якої підприємницької діяльності зводиться до виконання двох важливих завдань: забезпечення надходження грошей та збереження власного джерела доходу шляхом збереження номінального капіталу підприємства, що, в свою чергу, є основою для виконання першої передумови в майбутньому. Вирішення вказаних завдань є основою для розширення діяльності, науково-технічного та соціально-економічного розвитку.

Для одержання енергії система повинна бути відкритою, здатною до обміну (метаболізму) із зовнішнім середовищем, а також окремих частин між собою. Завдяки метаболізму система підприємства одержує із зовнішнього середовища капітал чи “капіталонасичені” речовини і “передає” туди результати своєї діяльності. Здатність до обміну забезпечує перетворення речовини в середині системи підприємства та трансформацію одних видів капіталу в інші.

Кожна система підприємства має своє функціональне призначення, яке визначається суб'єктом – власником чи відповідними групами впливу. Забезпечення розвитку системи підприємства передбачає необхідність створення власником умов для збереження його капіталу, досягнення максимального значення ефективності використання капіталу, визначення розсіювання капіталу системи. Для цього необхідно, щоб капітал, який надходить із зовнішнього середовища був особливим чином керований, здатний до накопичення, а не слугував засобом додаткової хаотизації.

Для ефективного управління системою підприємства необхідним є формування єдиної інформаційної системи щодо руху, змін, розсіювання капіталу, основу якої повинна складати система бухгалтерського обліку.

Кінцеву ефективність використання капіталу системи підприємства – фінансових результатів його діяльності характеризує чистий прибуток звітного періоду, який є кінцевим показником при формуванні фінансових результатів діяльності.

Прогресивний шлях розвитку системи підприємства досягається у випадку компенсації ентропії системи за рахунок негативної обмінної складової ентропії, тобто капіталу, одержаного із зовнішнього середовища за рахунок процесів метаболізму. Початковим показником, що вимагає контролю при формуванні фінансових результатів – показником, що забезпечує визначення негативної обмінної складової ентропії – є валовий дохід:

$$ВД = ОР \times Ці \quad (1)$$

де ВД – валовий дохід; ОР – обсяг реалізації; Ці – ціна.

Обсяг реалізації є результатом взаємодії системи підприємства з зовнішнім середовищем – зовнішнього метаболізму, ціна продукції є результатом внутрішнього метаболізму, наслідком перетворення ресурсів і видозміни різних складових капіталу.

Надання інформації про фактори моделі (1) при визначенні негативної обмінної складової ентропії є необхідним для забезпечення механізмів зворотного зв'язку при управлінні системою підприємства. Системою бухгалтерського обліку надається інформація лише про ціну продукції (товарів, робіт, послуг), що обумовлено предметом бухгалтерського обліку. В системі бухгалтерського обліку відображається капітал підприємства і капітал зовнішнього середовища в частині зв'язків з капіталом системи підприємства³. Для визначення оптимальних обсягів, напрямів виробництва продукції, внаслідок відсутності такої інформації в обліковій системі, використовують зовнішні по відношенню до системи підприємства джерела інформації. На їх основі здійснюється маркетинговий аналіз, який забезпечує вивчення та оцінку динамічного зовнішнього (ринкового) середовища по відношенню до системи підприємства.

Зовнішнє середовище системи підприємства в різних економічних системах. На формування зовнішнього середовища впливають особливості розвитку господарської системи країни. Застосовуючи положення теорії інституціональних матриць проф. С.Г. Кірдіної, за якою виділяються два альтернативних типи господарських систем, що характеризуються домінуванням якісно відмінних економічних інститутів, розглянемо особливості формування зовнішнього середовища в країнах з Х- та Y-економікою. В Радянському союзі інститути Х-економіки проявлялись найповнішою мірою, а домінування Y-матриці відбувалось у державах з ринковою економікою.

Корінна відмінність редистрибутивної (Х- економіки), від ринкових економічних систем (Y- економік) полягає в тому, що визначальним інститутом, в рамках якого здійснюється господарська діяльність, слугує не приватна, а загальна власність в її різноманітних формах (суспільна, публічна, умовно-верховна, суспільно-службова) [3, с. 87].

Формування планової економіки в Радянському Союзі, що ґрунтувалось на директивному централізованому плануванні, зумовила відсутність необхідності існування ринкового середовища, оскільки держава стала

³ Див. Легенчук С.Ф. Енерго-ентропійний підхід в теорії бухгалтерського обліку // Вісник ЖДТУ. – 2006. – № 2 (36). – С. 60-71

безпосереднім організатором та керівником всього виробництва в країні. За марксистсько-леніністським вченням в основі реального соціалізму було покладено суспільну чи державну форму власності. Що, кому і як виробляти вирішував науково-обґрунтований план, за якою ціною продавати – вирішували державні органи ціноутворення.

Вся економічна система країни, включаючи структуру виробництва та виробничого апарату, механізми господарських зв'язків, стереотипи поведінки людей формувались без урахування ринкових орієнтирів, а були направлені на державний розподіл ресурсів та планово-адміністративні вказівки і контроль. Планування стало важливим інструментом всього партійного керівництва економікою та країною в цілому.

Починаючи з 60-х рр. з'являються позиції щодо необхідності фрагментарного використання ринкових механізмів в процесі централізованого планування, однак супротивники таких поглядів завжди наголошували на несумісності товарно-грошових відносин з планом, оскільки ринкові відносини мають стихійний характер і не дозволяють встановлювати необхідні пропорції в соціалістичній економіці.

В умовах соціалізму виробництво підлаштовувалось суспільним потребам лише на основі централізованого планування без натяку на можливе застосування для цього інших способів. Це знайшло підтвердження в одному з виступів М.С. Горбачова "Не ринок, не стихійні сили конкуренції, а, передовсім, план повинен визначати основні форми розвитку народного господарства... Слід чітко визначити, що планувати на союзному рівні, що на рівні союзної республіки, області, міністерства"⁴.

Однак система централізованого планування постійно створювала господарські диспропорції між споживанням та накопиченням, промисловістю та сільським господарством, матеріальним виробництвом та сферою послуг, виробництвом і споживанням, та ін. Основною характеристикою економіки було її кількісне зростання за рахунок зниження її якісного рівня, низьких темпів зростання її ефективності.

Наявність системи централізованого планування в Радянському Союзі зумовлювала відсутність потреби у методологічному забезпеченні відносно формування інформації про зовнішнє середовище системи підприємства, адже це середовище було єдиним і повністю контрольованим.

У країнах, де домінували Y-матриці формувалась ринкова економіка, яка була реалізована у формі індустріальної парадигми, для якої були характерні наступні риси: основним виробничим ресурсом виступали сировина та енергія;

⁴ Горбачев М. Активно действовать, не теряя времени. – М., 1985, с. 44.

основним характером виробничої діяльності був видобуток та виготовлення; існуючі технології характеризувались трудомісткістю та капіталомісткістю. В умовах індустріальної економіки цілі виробника були спрямовані на задоволення клієнта та формувались на основі наступних мотивів: наявність необхідної (на яку існував попит) продукції; цінності, яка відповідає існуючим очікуванням; зручності в одержанні та використанні продукції; довіри та впевненості відносно якості продукції.

З переходом до постіндустріальної економіки підприємницьке середовище зазнає динамічних змін внаслідок глобалізації ринків, скорочення тривалості життєвого циклу продукції, зростання затрат на НДДКР, підвищення вимог споживачів тощо. В таких умовах основним способом виживання для підприємств є забезпечення взаємної лояльності, а побудова стратегії діяльності підприємств почала базуватися на таких мотивах: задоволення, постійність, персоналізація, злиття. Значне зростання конкуренції та боротьба за частки ринку за наявності надлишкових виробничих потужностей зумовили перехід до нових форм конкурентної боротьби (зростаюча орієнтація конкурентів на сервіс; зниження торгових націнок; зростаюче значення торгових марок та брендів; ірраціональна реакція конкурентів тощо). В останні роки з'явилась концепція гіперконкуренції (Р. Д'Авені) [4], основними засадами якої є необхідність активних змін правил гри на ринку, постійне руйнування власних конкурентних переваг та орієнтація на "часові" конкурентні переваги.

На початку 90-х рр. реакцією на економічний спад в країнах з У-економікою став пошук нових способів зниження затрат – зменшення собівартості за рахунок скорочення штатів, внаслідок чого в основу управлінських процесів була покладена концепція реорганізації бізнес-процесів (Business Process Reengineering – BPR). Однак не дивлячись на переваги проведення BPR, вона не виявилась "панацеєю" для підприємств в умовах переходу до постіндустріальної економіки, що зумовлювалось її відстороненістю від інноваційного підходу, неможливістю переформулювання цілей підприємств і забезпечення їх реагування на ринок та його потреби. BPR не забезпечує зміну моделі системи підприємства в цілому, оскільки замикається всередині підприємства і націлена на поточні проблеми. Для забезпечення ефективного функціонування системи підприємства вже недостатньо забезпечення удосконалення системи управління якістю, слід формувати нові підходи до управління підприємством, засновані на врахуванні змін у зовнішньому середовищі і в основу яких повинно бути покладено реформування систем, які надають інформацію для потреб управління.

Зміна середовища системи підприємства в умовах постіндустріальної економіки зумовила її трансформацію для забезпечення інтересів груп впливу й, відповідно, модифікацію потреб у користувачів інформації, що надається системою

бухгалтерського обліку. Це є однією з причин нездатності системи бухгалтерського обліку в сучасних умовах забезпечити користувачів адекватною інформацією.

Таким чином значне підвищення рівня конкурентності та насиченості ринків зумовлює необхідність використання для цілей управління системою підприємства інформації не лише щодо внутрішніх процесів (результатів внутрішнього метаболізму), а й відносно зовнішнього середовища (результатів зовнішнього метаболізму). Для забезпечення ефективної діяльності підприємства з урахуванням зростаючої конкуренції, забезпечення реалізації конкретно визначених цілей та місії підприємства в обраній сфері діяльності необхідним є забезпечення користувачів такою інформацією: показники галузі; конкуренти в галузі та ступінь їх впливу на діяльність підприємства; можливий вплив конкурентів на стан конкуренції в галузі; показники, що визначають результати конкурентної боротьби; показники виконання замовлень; показники одержаних реклаमाцій тощо.

Альтернативні інформаційні системи, що забезпечують надання інформації про зовнішнє середовище. Великі зарубіжні компанії починаючи з 90-х рр., з країн пострадянського простору – в останні роки, почали розробляти та впроваджувати спеціалізовані управлінські інформаційні системи, що задовольняють зростаючі потреби керівництва в інформації та забезпечують формування стратегії, планування, прийняття управлінських рішень, контролю та оцінки результатів діяльності. Потреба в них обумовлюється тим, що використання лише облікових даних в умовах динамічних змін зовнішнього середовища робить управління підприємствами неефективним.

В сучасних умовах з'являються альтернативні до системи бухгалтерського обліку системи, методології або управлінські інформаційні системи вищого рівня, що забезпечують комплексне стратегічне управління підприємствами з урахуванням мінливості зовнішнього середовища шляхом постійної адаптації до його змін. Сучасні інформаційні системи забезпечують надання інформації про ті фактори і явища, які не включаються до складу об'єктів бухгалтерського спостереження. Вказані системи можна об'єднати у дві групи:

1. Системи, в основі яких покладено управління інтелектуальним капіталом і які забезпечують зв'язок використовуваних показників зі стратегією системи (“Balanced Scorecard”, “ValueReporting”, “Enterprise Value Map”, “Value Explorer” тощо)⁵.

⁵ Детальніше див. Легенчук С.Ф. Бухгалтерський облік інтелектуального капіталу в умовах застосування спеціалізованих систем управління інтелектуальним капіталом // Міжнародний збірник наукових праць. Теорія та методологія бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Випуск 4 – 2006. – С. 167-173.

2. Теоретичні надбудови до систем бухгалтерського обліку – високопорядкові управлінські інформаційні системи (контролінг, стратегічний екаунтинг, управлінський облік⁶ та ін.).

В останні роки для забезпечення отримання прибутку, підвищення вартості підприємства на ринку капіталу виявилось недостатньо організації фінансового менеджменту та інвестицій в матеріальні активи, провідне значення в управлінні підприємством займає інтелектуальний капітал. Для забезпечення його ефективного управління розробляються спеціалізовані *системи управління інтелектуальним капіталом*.

Якщо на початковому етапі розробники подібних систем намагались передбачати використання в них грошового вимірника, то, з неможливістю практичного застосування методик вартісної оцінки інтелектуального капіталу, останнім часом роки в більшості випадків розробляються системи, які не передбачають грошової оцінки інтелектуального капіталу (Sandvik, “Topplinjen/Business IQ” (2004); Mouritzen, Bukh & al. “Danish guidelines” (2003); Edvinsson “IC Rating™” (2002); Lev B. “Value Chain Scoreboard™” (2002); Meritum Guidelines, “Meritum guidelines” (2002); Marr & Schiuma “Knowledge Audit Cycle” (2001), в їх основу покладено методи підрахунку балів (Scorecard methods).

Серед систем, віднесених до цієї групи можна також виділити *системи, призначені для забезпечення стратегічного управління підприємством* шляхом збалансування фінансових показників нефінансовими: “Balanced Scorecard” Р. Каплана та Д. Нортон (1992 р.); “BSC-модель” Л. Мейсела (1992 р.); “Піраміда ефективності” К. МакНейра, Р. Ланча, К. Кросса (1990 р.); “Модель EP2M (Effective Progress and Performance Measurement)” К. Адамса, П. Роберта (1993 р.). Такі системи забезпечують ефективність управління підприємством через поєднання фінансових та нефінансових показників, що дозволяє оперативні нефінансові оцінки пов’язати з фінансовими оцінками.

Розглянемо особливості обліку зовнішнього середовища в таких системах на основі однієї з найпоширеніших систем цього класу – “Системи збалансованих показників” Р. Каплана та Д. Нортон (“Balanced Scorecard” – BSC). Пріоритетність вибору цієї системи пояснюється її здатністю переорієнтувати діяльність і стратегію підприємства на повний набір показників, що утворюють повноцінну систему стратегічного контролю та управління.

У BSC значна увага приділяється ключовим індикаторам, що визначають вплив на критичні бізнес-процеси та цілі, що визначають розвиток підприємства та підвищення ефективності його діяльності. BSC орієнтована на внутрішніх

⁶ згідно позиції Л.В. Нападовської.

користувачів інформації про інтелектуальний капітал та для маркетингу клієнтських активів підприємства – клієнтський капітал, що включає відносини зі споживачами та іншими стратегічними партнерами та акціонерами. Під клієнтським капіталом, як правило, розуміють капітал, що складається із взаємовідносин з клієнтами та споживачами, основною ціллю якого є створення такої структури, що забезпечує продуктивну співпрацю споживачів та представників системи підприємства. До нього відносять торгові марки, бренди, знаки для товарів і послуг, торгові упакування, назви сфер володіння Інтернетом, заголовки газет, неконкуруючі угоди тощо.

Такий підхід дозволяє забезпечити надання інформації про відносини з клієнтами, визначити, як привернути увагу споживачів, забезпечити їх потреби з одночасним досягненням власних цілей. Управлінський персонал отримує інформацію через відповідний набір індикаторів, що попереджають користувачів про події і тенденції, що відбуваються в зовнішньому середовищі, і, тим самим, забезпечують можливість швидкого реагування на зовнішні фактори.

Забезпечення надання інформації про зовнішнє середовище системи підприємства в BSC здійснюється через реалізацію стратегічних цілей, що підтверджуються зміною відповідних показників: збільшення обсягів реалізації (обсяг продаж, зміна частки ринку, кількість нових клієнтів, кількість повторних продаж), наявність оптимального асортименту (кількість по кожній позиції та закупці на складі), суворе дотримання зобов'язань (кількість реклаमाцій, розрахунки за претензіями), покращання знання кожного клієнта (кількість повторних продаж).

ІІ. З розвитком економічного середовища з'являються нові способи забезпечення комплексного управління діяльністю підприємства, такі, як контролінг, стратегічний екаунтинг, стратегічний облік, управлінський облік. Такі комплексні системи дозволяють усунути недоліки системи бухгалтерського обліку в рамках існуючої парадигми.

Контролінг. Концепція контролінгу у зв'язку з наявністю відмінних поглядів у його трактуванні ще не до кінця сформована, однак вже існують характерні риси, які дозволяють визначити його як комплексну управлінську інформаційну систему, межі якої є ширшими ніж традиційна система бухгалтерського обліку, через включення до неї способів і прийомів планування, аналізу і контролю.

Як пише О.О. Терещенко [10, с. 56], контролінг вперше почав використовуватись на підприємствах США в кінці XIX на початку XX ст. та розглядався як система підтримки прийняття управлінських рішень, і був

зорієнтований на фінансові питання. З часом система контролінгу охопила такі сфери діяльності, як виробництво, маркетинг, постачання. В Західній Європі контролінг активно почав впроваджуватися в другій половині ХХ століття, а в останні роки контролінг використовують на переважній більшості успішних компаній.

Впроваджувати систему контролінгу в господарську діяльність на думку М.С. Пушкаря [8, с. 62]. можуть лише підприємства, орієнтовані на тривале і наполегливе виживання, повинні перейти від пасивної реєстрації господарської діяльності (фінансовий облік) до систем обліку, які дозволяють забезпечити дані для свідомого аналізу та оцінки своєї позиції у мінливому зовнішньому середовищі.

Виділяють наступні причини появи контролінгу [9, с. 14]: нестабільність внутрішніх та зовнішніх факторів впливу; необхідність пошуку більш досконалих систем управління, що забезпечують надійність функціонування підприємства; істотні зміни в організації та методології системи інформаційного забезпечення; відсутність коментарів різних варіантів управлінських рішень.

Зважаючи на причини появи контролінгу, суб'єктів його використання, можна визначити, що формування концепції контролінгу викликано динамічними змінами в умовах зовнішнього середовища, необхідністю забезпечення оперативного реагування та адаптації до них.

Стратегічний екаунтинг. Формулювання підходу до виділення концепції екаунтингу здійснено на основі врахування напрацювань західних дослідників бухгалтерського обліку (Т. Стоун) Ю.А. Верігою та С.М. Деньгою. Вони наголошують на необхідності введення екаунтингу до вітчизняної науки, оскільки “...облік зараз знаходиться на новому етапі свого розвитку, внаслідок чого слід виділяти стратегічний і управлінський екаунтинг як окремі види системи екаунтингу (обліку)” [2, с. 159].

Управлінський екаунтинг є системою обліку, планування, контролю, аналізу даних про затрати, у спектрі необхідного для управлінського персоналу оперативного прийняття рішень з метою оптимізації фінансових результатів діяльності підприємства [2, с. 337]. Управлінський екаунтинг доповнює бухгалтерський облік та стратегічний екаунтинг [2, с. 337].

Як пишуть автори [2, с. 336], в Україні виникли передумови для впровадження і розвитку управлінського екаунтингу на основі синтезу бухгалтерського обліку, окремих елементів контролю, економічного аналізу, планування та менеджменту. Вищенаведене дозволяє визначити, що побудова концепції екаунтингу передбачає формування системи вищого порядку, ніж система бухгалтерського обліку, яка не повністю охоплює систему бухгалтерського обліку. Мета побудови концепції стратегічного екаунтингу – забезпечення стійкого розвитку системи підприємства та її адаптація до динамічного зовнішнього середовища.

Управлінський облік. Формулювання концепції управлінського обліку в якості системи, що передбачає інтеграцію усіх видів обліку (моніторингу структур, обліку виконання бюджетів, обліку реалізації бізнес-планів, маркетингового обліку, обліку виробництва, адміністративного обліку), які повинні охоплювати всі компоненти менеджменту, було запропоновано проф. Л.В. Нападівською [6].

Основною метою його створення є надання менеджерам фінансової і нефінансової інформації з метою допомоги у вирішальних сферах: плануванні, контролі, прийнятті рішень [6, с. 56]. Необхідно враховувати, що при вживанні назви концепції – “управлінський облік” слід абстрагуватись від традиційно сформованого розуміння поняття “управлінського обліку”, що склалось в обліковій сфері. Таким чином автором теоретично обґрунтовано концепцію побудови вищопорядкової інформаційної системи, що призначена обслуговувати процес управління, яка виходить за межі бухгалтерського обліку. До складу системи включено елементи, що забезпечують надання інформації про зовнішнє середовище системи підприємства – облік реалізації бізнес-плану, маркетинговий облік. Забезпечення надання інформації про інші складові здійснюється “традиційною” обліковою трійцею (фінансовий, управлінський, податковий).

Вищенаведені концепції (контролінгу, екаунтингу, управлінського обліку) є спробами забезпечення удосконалення управління системою підприємства шляхом побудови інтегрованої інформаційної системи нового типу, яка передбачає синтез різних елементів (обліку, економічного аналізу, контролю, планування, маркетингу, прогнозування тощо), що забезпечують надання інформації для прийняття управлінських рішень. Необхідністю до такого синтезу послужила потреба поєднання у єдиній системі інформації про внутрішнє та зовнішнє середовище системи підприємства з метою усунення прогалин існуючої системи бухгалтерського обліку як основи інформаційної системи підприємства.

Наявність таких досліджень та підтвердження ефективності застосування подібних концепцій практикою зумовлюють необхідність адаптації до них національної системи бухгалтерського обліку шляхом інтеграції її складових або її трансформації до складу нової теоретичної надбудови.

Облік зовнішнього середовища в системі бухгалтерського обліку. Застосування на практиці альтернативних інформаційних систем поставило перед системою бухгалтерського обліку запитання щодо її невідповідності сучасним потребам користувачів інформації. Основною причиною таких перекосів є відсутність надання інформації про зовнішнє середовище системи

підприємства. Для вирішення поставленого кола проблем слід застосовувати системний підхід, який передбачає розгляд взаємозв'язків системи з зовнішнім середовищем системи підприємства.

При формулюванні методології бухгалтерського обліку ключовим є визначення предмету. Предметом бухгалтерського обліку як практичної діяльності є інформація про факти господарського життя. Об'єктом бухгалтерського обліку є явища й процеси, що пов'язані з діяльністю конкретного підприємства, виражені у грошовому вимірнику, зафіксовані у первинних документах [5, с. 62, 64]. Вищенаведені визначення сформульовані проф. Н.М. Малюгою на основі опрацювання значної кількості джерел. Однак постає питання, що означає, "...пов'язані з господарською діяльністю...", якої "щільності" повинен бути цей зв'язок? Чи повинні бути враховані факти, що відбуваються у зовнішньому середовищі і впливають на результати діяльності підприємства (наприклад: вихід на ринок нового конкурента негативно впливає на розмір валового доходу)?

Проф. О.М. Петрук дещо конкретизує об'єкт бухгалтерського обліку, зазначаючи, що об'єктом обліку є не вся об'єктивна реальність господарської діяльності підприємства, а лише та її частина, що становить коло його пізнавальних інтересів [7, с. 70]. Однак знову постає питання про те, а що ж входить до кола пізнавальних інтересів підприємства?

Система підприємства відноситься до відкритих систем, які активно взаємодіють із зовнішнім середовищем, що дозволяє їм зберегти високий рівень організованості. Враховуючи це, вважаємо, що до фактів, пов'язаних з господарською діяльністю – кола пізнавальних інтересів системи підприємства – слід відносити ті факти, які відбуваються всередині системи підприємства та її зовнішньому середовищі, що впливають на прогресивний розвиток системи підприємства – на формування максимальної негативної ентропії (ектропії) капіталу. Під фактами, що відбуваються в зовнішньому середовищі слід розуміти факти про зміну стану множини елементів, які не входять до системи, однак змінюють поведінку системи. Лише за таких умов система бухгалтерського обліку забезпечує надання адекватної інформації для цілей управління в умовах мінливого зовнішнього середовища, створює можливість керувати капіталом системи підприємства.

В межах існуючої парадигми бухгалтерського обліку через подвійний запис відбувається відображення зовнішнього середовища в пасиві балансу. Однак капітал зовнішнього середовища відображається лише в частині зв'язків з

капіталом підприємства. Система підприємства не може забезпечувати тривалий прогресивний розвиток, стійко та ефективно функціонувати без урахування змін у зовнішньому середовищі.

З метою вирішення такого протиріччя Ст. Бір сформулював принцип зовнішнього доповнення. Він запропонував, не розриваючи ланцюг управління, включити до нього додатковий елемент “чорну скриню”, що задовольняє потреби управління у врахуванні зовнішнього середовища. “Чорна скриня” в цій схемі управління повинна у випадковому порядку знаходити рішення для тих випадків, коли в рішеннях керуючого пристрою існують недоліки через невраховані зовнішні збурення. Призначення “чорної скрині” полягає у формулюванні рішення, що виражене мовою більш високого порядку, які не можуть бути виражені в термінах цієї керуючої системи [1, с. 100]. Відносно системи підприємства принцип зовнішнього доповнення можна сформулювати наступним чином: в кожній системі підприємства план щодо формування максимальної негативної ентропії капіталу повинен враховувати можливість впливу зовнішніх систем і факторів, не передбачених планом.

Пасив бухгалтерського балансу надаючи інформацію про капітал зовнішнього середовища виступає “чорною скринією”, яка дозволяє врахувати вплив зовнішніх збурень. Однак внаслідок часткового відображення капіталу зовнішнього середовища – лише в частині зв’язків з капіталом підприємства, необхідним є включення й інших складових капіталу зовнішнього середовища до складу об’єктів бухгалтерського обліку.

Такими об’єктами є, передусім, складові інтелектуального капіталу, зокрема, клієнтського капіталу (торгові марки, бренди, знаки для товарів і послуг, торгові упакування, назви сфер володіння Інтернетом, заголовки газет, неконкуруючі угоди тощо), які забезпечують формування негативної обмінної ентропії через їх спеціальну правову охорону з боку держави (якщо вони є об’єктами права інтелектуальної власності). Клієнтський капітал забезпечує краще становище системи підприємства на ринку у порівнянні з конкурентами, оскільки продукти творчої, інтелектуальної діяльності є об’єктом володіння однієї (монополія) або декількох (олігополія) осіб, та через їх правову охорону передбачають обмеженість доступу до них.

Вищенаведене підкреслює необхідність розробки відповідної методики, яка забезпечуватиме зв’язок між наявними клієнтськими активами та станом системи підприємства на ринку, надаватиме інформацію про збурюючі фактори зовнішнього середовища, що впливають на розвиток підприємства.

Таким чином для забезпечення адекватності системи бухгалтерського обліку потребам користувачів необхідна трансформація бухгалтерського обліку шляхом розширення його предмету, що передбачає включення до складу його об’єктів частин зовнішнього середовища в формі об’єктів клієнтського капіталу.

Висновки та перспективи подальших досліджень: Для забезпечення ефективного управління в сучасних умовах недостатньо інформації про внутрішнє середовище, оскільки внаслідок глобалізаційних процесів, швидкого поширення технологій та інновацій підприємства досягли приблизно однакового рівня затрат виробництва. З огляду на це в процесі управління підприємствами в умовах конкурентної боротьби основна увага приділяється її неціновій складовій. Для ефективного управління необхідним є забезпечення користувачів інформацією про зовнішнє середовище системи підприємства. Це повинна бути інформація, яка б дозволяла максимально об'єктивно оцінити умови, що визначають зміни зовнішнього середовища та визначити характер і рівень конкурентної боротьби в галузі. Вона повинна виступати базою для розробки стратегії розвитку підприємства залежно від ситуації, що склалась у зовнішньому середовищі.

Можна сформувані наступні варіанти подальшого розвитку системи бухгалтерського обліку:

1) Формування інформаційної системи управління вищого порядку у формі відповідної методології, у складі якої на початковому етапі буде міститись традиційна система бухгалтерського обліку.

Наслідком обрання такого шляху буде поступова зміна базової методології системи бухгалтерського обліку та її гармонізація в межах нової інформаційної системи управління. Бухгалтерський облік не буде відкинутий, а буде поглинутий, йому буде визначене місце та коло об'єктів, на які він розповсюджуватиметься (припускаємо, що бухгалтерський облік залишиться засобом забезпечення контролю, підзвітності керівників підприємств власникам). Такий варіант розгортання подій може бути прикладом розвитку наукових галузей знань – спочатку відбувається нагромадження існуючих досягнень, а здійснення узагальнень та інтеграції відкриває нові напрями та перспективи досліджень.

2) Формування спеціальних методологій, заснованих на маркетингових інформаційних системах, які забезпечуватимуть надання необхідної інформації про зовнішнє середовище системи підприємства користувачам. Обрання такого шляху передбачає збереження традиційного, класичного формату бухгалтерського обліку. Однак у зв'язку з існуючими тенденціями глобалізації, і як наслідок – вертикальною передачею знань та технологій, зміною ієрархії цінностей в сторону забезпечення лояльності клієнтів, основна увага при прийнятті управлінських рішень буде акцентуватись на факторах впливу зовнішнього середовища на систему підприємства. Для забезпечення

ефективного управління актуальною буде розробка інтегрованих інформаційних систем, що складатимуться з блоків інформації про внутрішнє (бухгалтерський облік) та зовнішнє (наприклад, маркетинговий облік) середовище системи підприємства.

Прикладом функціонування таких систем є система стратегічного менеджменту компанії AVNET, де інформацією про внутрішнє середовище системи підприємства забезпечує система бухгалтерського обліку, а про зовнішнє середовище – Бюро ділової інформації. До сфери його компетенції входить надання інформації про економічний стан галузі, теперішній і майбутній стан ринку, теперішнє і майбутнє конкурентів, теперішнє і майбутнє постачальників, продукти-замінники [11, с. 98-100].

Можливість здійснення такого шляху подальшого розвитку системи бухгалтерського обліку посилюється з розвитком аутсорсингу. Внаслідок реструктуризації внутрішньосистемних процесів та зовнішніх відносин системи підприємства бухгалтерський облік може вести компанія, що проводить маркетингові дослідження.

На основі обрання такого шляху розвитку можна прогнозувати, що бухгалтерський облік в межах сформованих традицій тимчасово займе відповідну нішу у забезпеченні інформацією користувачів, і лише справою часу залишиться формування інтегрованої, високопорядкової обліково-маркетингової системи.

3) Трансформація бухгалтерського обліку шляхом розширення його предмету, що передбачає включення до складу його об'єктів частин зовнішнього середовища у формі об'єктів інтелектуального капіталу (через капіталізацію витрат на його створення) зміна властивостей яких впливає на результати діяльності підприємства.

Обрання такого шляху – введення нових об'єктів обліку зовнішнього середовища – є одним із способів адаптації системи бухгалтерського обліку до змін зовнішнього середовища системи підприємства.

ЛІТЕРАТУРА:

1. *Алдохин И.П., Кулиш С.А.* Экономическая кибернетика. – Харьков: Вища школа. Изд-во при Харьк. Ун-те, 1983. – 224 с.
2. *Верига Ю.А., Деньга С.М.* Екаунтинг ефективності вкладення капіталу в торговельну сферу. Частина 1. Теоретичні аспекти системи екаунтингу. Монографія. – Полтава: ПУСКУ, 2002. – 355 с.

3. *Кирдина С.Г.* X- и Y- экономики: Институциональный анализ / С.Г. Кирдина; Ин-т экономики. – М.: Наука, 2004. – 256 с.
4. *Макаров А.М.* От долгосрочного выживания к своевременной трансформации предприятия: модификация целей стратегического менеджмента в ходе становления постиндустриального общества // <http://makarov.udm.ru/scwork/001.htm>
5. *Малюга Н.М.* Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.
6. *Нападовська Л.В.* Управлінський облік: Монографія. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 450 с.
7. *Петрук О.М.* Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 420 с.
8. *Пушкар М.С.* Контролінг: Монографія. – Тернопіль, 1997. – 146 с.
9. *Сухарева Л.А., Петренко С.Н.* Контроллинг – основа управления бизнесом. – Донецк: НОРД, 2000. – 210 с.
10. *Терещенко О.О.* Антикризове фінансове управління на підприємстві: Монографія. – К.: КНЕУ, 2004. – 268 с.
11. *Ховис Дж. Х.* Организация конкурентной разведки в фирме AVNET: влияние на финансовые показатели // Прескотт Джон. Е., Миллер Стивен Х. Конкурентная разведка: Уроки из окопов. – М.: Альпина Паблишер, 2003. – С. 98-116.