

Боярко І. М.
к.е.н., доцент,
докторант, ДВНЗ «Університет банківської справи»
Україна; e-mail:boyarko@ukr.net

ПРАКСЕОЛОГІЧНІ ТА СИТУАЦІЙНИЙ ПІДХОДИ У ФОРМУВАННІ СИСТЕМИ СТРАТЕГІЧНОГО ОБЛІКУ

У статті досліджено особливості реалізації праксеологічного та ситуаційного підходів у формуванні системи стратегічного обліку. Здійснено групування різних теоретико-методичних підходів за напрямками зміни сучасної парадигми обліку та визначено місце і роль праксеологічного та ситуаційного підходів. Розглянуто зміст основних концепцій, теорій та гіпотез даних підходів, визначено напрями їх застосування у формуванні системи стратегічного обліку на підприємствах. Досліджено проблему використання похідних балансів в процесі формування та реалізації стратегії розвитку підприємства, запропоновано класифікацію похідних балансів за типом забезпечення у складі інформаційної підсистеми стратегічно орієнтованого обліку.

Ключові слова: стратегічний облік, інформаційне забезпечення, праксеологічний підхід, ситуаційний підхід, похідний баланс, зовнішні фактори.

Формул: 0; рис: 3; табл.: 0; літ. 16

Boiarko I. N.
PhD (Economics), Associate Professor,
The Banking University, Kyiv,
Ukraine; e-mail:boyarko@ukr.net

PRAXEOLOGICAL AND SITUATIONAL APPROACHES IN THE FORMATION OF STRATEGIC ACCOUNTING

The features of the implementation of praxeological and situational approaches in the processes of formation of strategic lo accounting system are investigated in the article. The aim of the article is conceptualization of strategic account on the basis of defining the role of praxeological and situational approaches in its development. The theoretical and methodological approaches are grouped in areas of transformation of the modern accounting paradigm. The place and role of praxeological and situational approaches for transformation of the modern accounting paradigm are identified. The content of the basic concepts, theories and hypotheses of these approaches are considered, the directions of their use in strategic accounting systems at enterprises are specified. The problem of the use of derivative balances in the process of formation and implementation of enterprise development strategies is investigated. The author proposed the classification of the derivative balances by types of collateral as part of the information subsystem of the strategically oriented accounting.

Keywords: strategic accounting, information technology, praxeological approach, situational approach, derived balance, external factors.

JEL Classification: M 40, M 41.

Formulas: 0; fig.: 3; tabl.: 0; bibl.: 16

Боярко И. Н.
к.э.н., доцент,
докторант, ГБУЗ «Университет банковского дела»
Украина; e-mail: boyarko@ukr.net

ПРАКСЕОЛОГІЧНІ ТА СИТУАЦІЙНИЙ ПІДХОДИ У ФОРМУВАННІ СИСТЕМИ СТРАТЕГІЧНОГО ОБЛІКУ

В статье исследованы особенности реализации праксеологического и ситуационного подходов в процес се формирования системы стратегического учета. Проведено группировку теоретико-методологических подходов по направлениям трансформации современной парадигмы учета и определены место и роль праксеологического и ситуационного подходов. Рассмотрено содержание основных концепций, теорий и гипотез данных подходов, определены направления их применения в системах стратегического учета на предприятиях. Исследована проблема использования производных балансов в процессе формирования и реализации стратегии развития предприятия, предложена класификация производных балансов по типам обеспечения в составе информационной подсистемы стратегически ориентированного учета.

Ключевые слова: стратегический учет, информационное обеспечение, праксеологический подход, ситуационный подход, производный баланс, внешние факторы.

Формул: 0; рис: 3; табл.: 0; лит. 16

Вступ. Формування системи стратегічно орієнтовного обліку на підприємстві вимагає розуміння концептуальних засад побудови стратегічної бухгалтерії, що мають бути закладені в основу створення і практичної реалізації глобальної моделі стратегічно орієнтованого господарського обліку, виникнення якої пов'язано із формуванням стратегічної глобальної облікової парадигми. Узагальнюючи результати компаративного аналізу парадигмальних підходів до управління, можна зробити висновок, що принциповими вимогами щодо формування системи стратегічно орієнтованого обліку, як сервісної інформаційної підсистеми системи стратегічного менеджменту на підприємстві, є:

- оцінка, облік і аналіз зовнішніх чинників і ризиків;
- управлінська ієрархія, заснована на використанні комунікаційних зв'язків;
- постійне зростання інтелектуальних знань (стратегічне мислення, управління новаторством, управління безперервним розвитком, управління змінами, генерація знань);
- використання переваг мережевої економіки;
- можливість вибору споживачів та постачальників і управління на основі ланцюжка вартості;
- організація обліку у фракталах простору і часу.

Формування сучасної системи обліку на підприємствах, що відповідає означеним вище вимогам вимагає теоретичної концептуалізації засад її побудови. При цьому аксіоматичним положенням для сучасних досліджень проблеми концептуалізації стратегічного орієнтованого обліку є твердження, що його теоретико-методологічні засади походять з принципової відмінності стратегічної парадигми управління від традиційної.

Аналіз останніх досліджень. Починаючи від початку ХХ ст. проблематика пошуку шляхів ефективної організації фінансово-господарської діяльності і пов'язаних з нею складових процесу управління (у т.ч. у сфері обліку, аналізу і контролю) розглядається з позиції праксеологічного та ситуаційного підходів. Різні аспекти їх реалізації в організації облікових процесів на підприємстві є предметом розгляду чисельних наукових праць з питань розвитку стратегічного управлінського обліку. Зокрема, особливості управління на основі стратегічного аналізу ситуацій та ситуаційного контролю досліджують В. Василенко [2], Н. Клунко [4], І. Лесняк [9], формування ситуаційно-матричної бухгалтерії – О. Кольвах [5, 6], обліку та аналізу ситуацій у фракталах часу та простору – М. Болдуєв [1], Г. Крохічева [7, 8], організації мережевого ситуаційного (собитійного) обліку – А. Максименко [10] та ін.

Разом з тим, як правило, розвиток сучасного стратегічного обліку вивчається авторами з точки зору реалізації одного із вказаних підходів, що на нашу думку, не дозволяє задовільнити в побудованих на їх основі облікових моделях всі вимоги щодо формування системи стратегічно орієнтованого обліку, як сервісної інформаційної підсистеми системи стратегічного менеджменту на підприємстві.

Мета дослідження. Метою дослідження є концептуалізація стратегічного обліку на основі визначення ролі праксеологічного та ситуаційного підходів в його розвитку.

Результати дослідження. Можна виділити шість теоретико-методологічних підходів, комплексне поєднання яких слід розглядати як цілісну трансдисциплінарну квінтесенцію побудови систем стратегічно орієнтованого обліку на підприємствах: праксеологічний, ситуативний (сценарний), процесний, архітектурний, синергетичний та інтеграційний. Ці підходи є логічним продовженням теоретико-методологічних змін, які відбуваються у результаті дії детермінант виникнення сучасної стратегічної парадигми обліку (рис. 1). Кожен з них використовується для розв'язання певної групи завдань із загального комплексу необхідних змін, які відбуваються в обліковій парадигмі у сучасних умовах. Проте застосування жодного з існуючих теоретико-методологічних підходів відокремлено від інших не дозволяє здійснити перехід до стратегічної глобальної парадигми обліку, який може бути здійснений лише на основі їх комбінування.

При цьому при реалізації концепції стратегічно орієнтованого обліку визначальне значення мають праксеологічний та ситуаційний підходи, в яких саме закладена можливість встановлювати і досягати бажані результати з урахуванням взаємодії суб'єкта господарювання із зовнішнім середовищем та потреб адаптації до змін умов функціонування.

Сам термін «праксеологія» вперше був застосований Л. Бурдье, а згодом – французьким соціологом А. Еспінасом, який вважав за необхідне створення концепції праксеології як окремої наукової дисципліни. Згідно А. Еспінасу, праксеологія має розв'язати три групи проблем, а саме: 1) проведення аналітичного опису, характеристики, класифікації та систематизації практичних дій; 2) дослідження умов та законів, що визначають ефективність дій; 3)

вивчення генезису та розвитку різних видів людської діяльності, шляхи їх удосконалення та занепаду, які залежать від традиції та інновацій. При цьому загальною метою даного наукового напрямку є виявлення та вивчення факторів підвищення ефективності дій. Дослідники праксеології зазначають, що «...аналіз різних дій з погляду їхньої правильності, оптимальності й ефективності становлять теоретичну основу будь-якої організації і виражаються в різних методах аналізу результатів і процесу діяльності» [12].

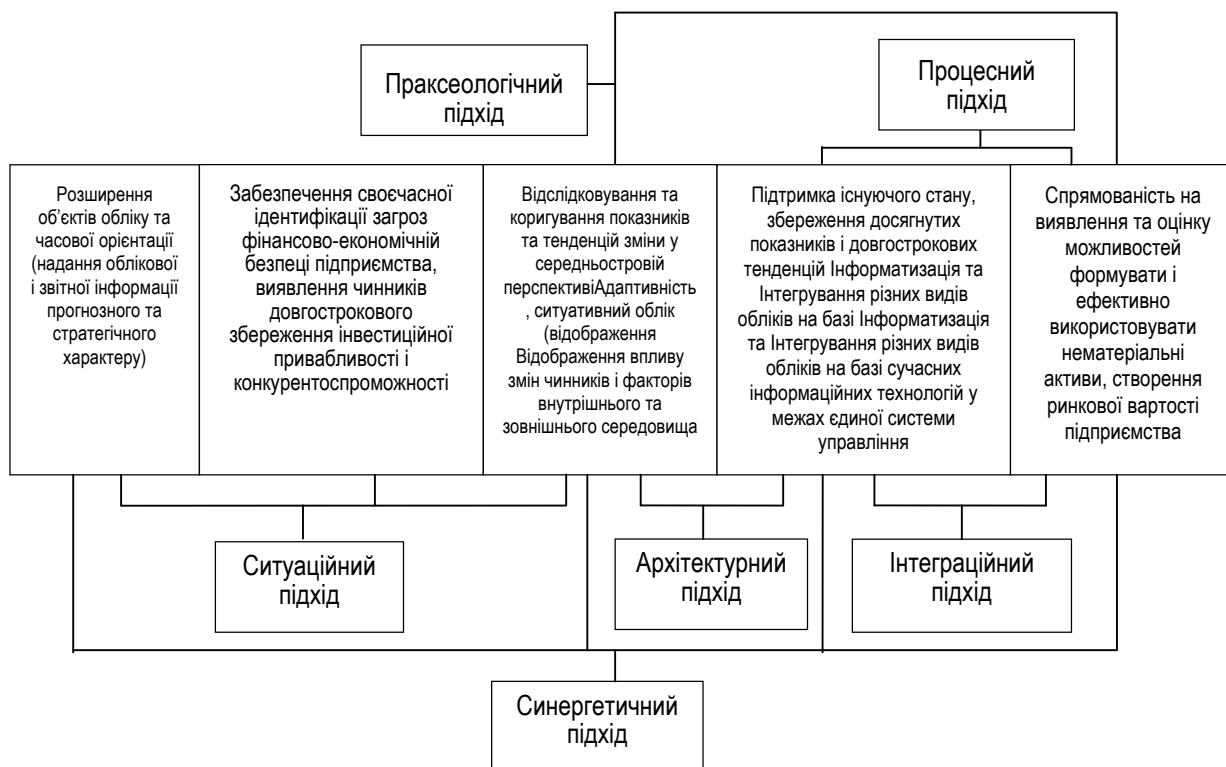


Рис. 1 Групування теоретико-методологічних підходів за напрямками зміни парадигми обліку

Джерело: розроблено автором

Облікова праксеологія як практико-орієнтована методологічна складова загальної теорії обліку, з одного боку, інтегрує філософські, наукові, практичні знання у сфері облікових дій, спрямованих на інформаційно-аналітичне та обліково-контрольне забезпечення управління підприємством, а з іншого – розкриває сутність, закономірності та способи досягнення ефективної та успішної облікової діяльності.

Основними концепціями, через які забезпечується реалізація праксеологічного підходу в стратегічно орієнтованому обліку, є теорія ухвалення рішень та концепція ціннісно-орієнтованого управління (*Value Based Management, VBM*). Практиологічна спрямованість обліково-контрольного та інформаційно-аналітичного забезпечення стратегічно орієнтованої системи обліку на підприємстві означає формування їх елементів за принципом відповідності можливості успішного досягнення стратегічних цілей розвитку

суб'єкта господарювання. Праксеологічний спосіб мислення і управління вимагає поєднання із ситуаційним підходом, який полягає у розробці декількох ймовірнісних сценаріїв розвитку подій, відповідно до яких підприємство адаптує варіанти свого розвитку, обираючи найбільш ефективні методи й прийоми вирішення проблем з урахуванням ймовірності настання комбінації дії чинників, передбачених тим або іншим сценарієм.

У загальному випадку методологія ситуаційного підходу до управління передбачає: 1) розуміння і врахування в процесі прийняття управлінських рішень особливостей індивідуальної та групової поведінки; 2) передбачення та прогнозування позитивних і негативних наслідків дії чинників виникнення та застосування управлінських заходів регулювання конкретної ситуації; 3) оцінювання ситуації у кількісних показниках очікуваного соціально-економічного ефекту із врахуванням відмінностей у масштабах впливів окремих факторів на розвиток ситуації, явища коленіарності при їх взаємодії та рівнів значущості змін, що відбуваються під їх дією, для досягнення цілей системи управління; 4) оптимізацію комплексну управлінських дій (методів, прийомів та інструментів) за критерієм найефективнішого досягнення цілей за даних обставин.

Серед головних напрямів реалізації ситуаційного підходу, які використовуються при формуванні теоретико-методологічних засад формування стратегічно орієнтованих систем обліку на підприємствах, виділяють гіпотези зовнішніх чинників, ризику і невизначеності, фрактальності, теорії еволюційно-адаптивної звітності, рефлексивності та ситуаційно-матричної бухгалтерії.

Гіпотези, що покладені в основу ситуаційного підходу, можна розглядати як складові методологоутворюючого базису концептуальних засад стратегічно орієнтованої системи обліку, оскільки «чинники зовнішнього середовища на 80% визначають стратегію підприємства [1]», а ризик і невизначеність є об'єктивними невід'ємними характеристиками зовнішнього бізнес-середовища суб'єктів господарювання, яке існує та функціонує у об'єктивних параметрах буття – фракталах часу і протору. Для адекватного відображення впливів цих чинників у складі даних обліково-контрольного та інформаційно-аналітичного забезпечення стратегічно орієнтованої системи обліку сучасна облікова методологія формує і розвиває різні інструменти бухгалтерського інжинірингу, які переважно реалізуються у межах еволюційно-адаптивної балансової теорії, теорії рефлексивності і концепції ситуаційно-матричної моделі бухгалтерії.

З реалізацією гіпотези зовнішніх чинників, зокрема, пов'язано виникнення потрійної системи рахунків, один з варіантів реалізації якої був запропонований Ю. Іджірі (*Y. Ijiri*) у 80-х рр. ХХ ст. Дана система передбачала доповнення традиційної системи подвійного обліку, спрямованої на відображення реальної вартості майна підприємства і розмірів доходів і витрат, величина яких зумовлює зміни цієї вартості, системою вимірювання та реєстрації чинників змін величини таких потоків доходів і витрат [1].

Запропонований їм підхід дозволяє відобразити в обліковій системі інформацію про вплив чинників зовнішнього середовища у вигляді сформованої для кожного з них системи оцінок з двох функціональних компонентів:

– економічних поштовхів (рушійних сил, у англ. термінології *momentum*), які характеризують темп зміни власного капіталу в часі за рахунок поточної прибутковості діяльності станом на початок періоду і мають моментний статичний характер; їх облік може бути реалізований шляхом розширення подвійної системи обліку через впровадження рахунків рушійних сил;

– імпульсів (змін), спричинених дією рушійних сил протягом звітного періоду, кількісний вимір яких здійснюється шляхом розрахунку темпів зміни економічних поштовхів; їх оцінка має прогностичний характер та вимагає впровадження третього рівня обліку – прогностичних рахунків очікуваних імпульсів [14].

Слід зауважити, що нерозв'язаними методологічними проблемами застосування тривимірної моделі обліку, на пошук шляхів вирішення яких буде спрямоване наше подальше дослідження, залишаються: відсутність науково обґрунтованих методик формування системи рушійних сил, які б дозволяли встановлювати їх контрольний перелік на середньо- та довгострокову перспективу функціонування підприємства, а також здійснювати комплексне вимірювання, оцінювання цих рушійних сил з позиції їх впливу як на власний капітал, так і на формування ринкової вартості підприємства.

Гіпотези зовнішніх чинників, ризику та невизначеності, фрактальності реалізовані у еволюційно-адаптивній балансовій теорії, яка містить теоретико-методологічні правила і принципи складання і використання похідних (трансформованих або відкоригованих за будь-якими позиціями) балансів.

Трансформаційні можливості гнучкої адаптивної зміни облікових і звітних даних при переході, спрямованої на гармонізацію облікових показників, отримуваних в стратегічно орієнтованій системі обліку при необхідності заміни одних засад облікової політики підприємства на інші, залежно від дії різних чинників зовнішнього середовища (у т.ч. нормативно-правового регулювання побудови національних систем обліку), надаються методологічним інструментарієм ситуаційно-матричного моделювання [5, 6]. Так званий «системно-сходінковий механізм прийняття управлінських рішень» [3], який характеризується зміною цілей і завдань при переході на наступний етап управлінського процесу, зумовив формування трьох напрямів реалізації еволюційно-адаптаційної балансової теорії, кожний з яких пропонує декілька варіантів видів похідних балансових звітів відповідно до цільової спрямованості їх трансформації та коригування, інформаційних потреб системи управління: 1) оцінка та аналіз вартості підприємства – нульовий, актуарний і органічний похідні баланси; 2) планування і стратегічне управління фінансово-господарською діяльністю – ситуаційний, стратегічний і фрактальний; 3) антикризове управління – моніторинговий, імунізаційний, хеджирований і похідний баланс інтегрованого ризику.

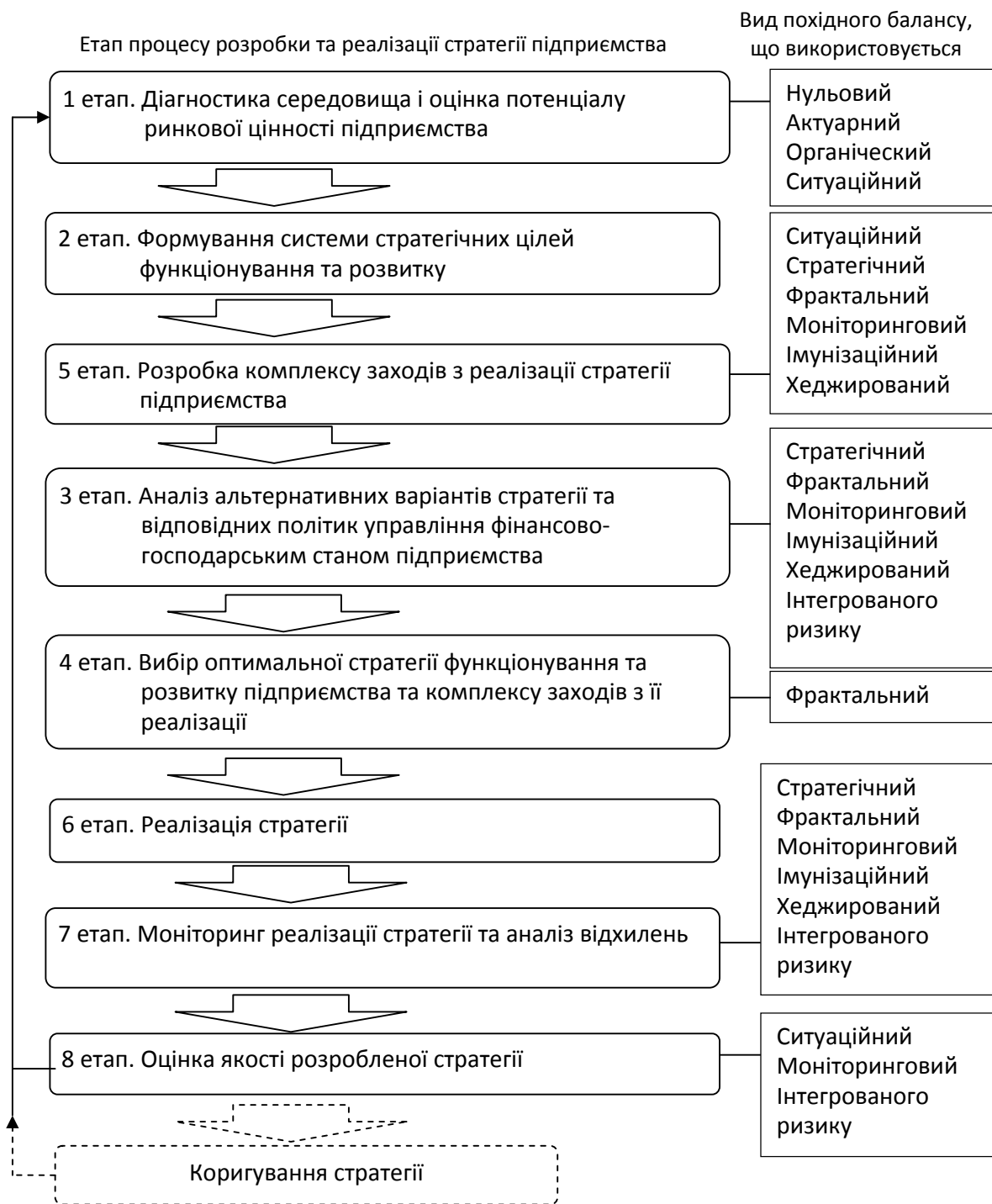


Рис. 2. Використання похідних балансів в процесі формування та реалізації стратегії розвитку підприємства

Джерело: розроблено автором

Необхідно зауважити, що:

1) при формуванні стратегічно орієнтованої системи обліку мають використовуватися всі види похідних балансів, оскільки вони мають унікальні властивості, що надають їм можливість забезпечувати повноцінну

реалізацію певних етапів процесу складання та реалізації стратегії розвитку підприємства на засадах використання системно-сходинкового механізму прийняття управлінських рішень (рис. 2);

2) нульовий баланс є універсальною методичною складовою трансформацій і коригувань для отримання будь-якого іншого виду похідних балансових звітів. У літературних джерелах процес його складання отримав назву «нульового алгоритму», який включає комплекс заходів аналітичного спрямування, спрямованих на оцінку і відображення у звіті умовної ліквідаційної вартості активів та пасивів;

3) між похідними фінансовими звітами з планування і стратегічного управління існує щільний зв'язок, зумовлений технологією і методикою їх виконання, яка включає п'ять ітерацій трансформації та коригування початкового оператора – бухгалтерського балансу: а) опис економічної ситуації; б) формування ситуаційного балансу; в) здійснення гіпотетичних записів щодо можливих змін ситуації в наслідок прийнятих рішень; г) формування стратегічного або фрактальних балансів (залежно від встановленого системою управління співвідношення між цілями і засобами їх досягнення); д) розробка багатоваріантних управлінських рішень;

4) виходячи із специфіки сфери свого використання та методологічних можливостей, види похідних балансових звітів слід класифікувати за типом забезпечення у складі інформаційної підсистеми стратегічно орієнтованого обліку.

Відповідно, види похідних балансових звітів, враховуючи методологічні можливості, які надаються фінансовою звітністю при їх формуванні, можуть бути класифіковані за ознакою спрямованості на інформаційну підтримку короткострокових або довгострокових управлінських рішень за такими групами (рис. 3):

– поточно-ретроспективний тип похідних балансів, який використовується у складі підсистеми обліково-контрольного забезпечення системи стратегічно орієнтованого обліку (наприклад, нульовий, актуарний, органічний, моніторинговий, хеджирований баланси);

– прогностичний тип похідних балансів – використовується у складі підсистеми інформаційно-аналітичного забезпечення (наприклад, ситуаційний, стратегічний, фрактальний баланси);

– неспецифікований за підсистемами системи інформаційної підтримки тип похідних балансів, який поєднує види похідної звітності, яка не має методологічних обмежень щодо використання в поточному та перспективному управлінні (наприклад, імунізаційний баланс, похідний баланс інтегрованого ризику).



Рис. 3. Класифікація похідних балансів за типом забезпечення у складі інформаційної підсистеми стратегічно орієнтованого обліку
Джерело: розроблено автором

Висновки. Теоретико-методологічний базис становлення стратегічно орієнтованої системи обліку має складний, багатоаспектний та міждисциплінарний характер, у якому органічно поєднуються окремі положення сучасних теорій та концепцій розвитку сучасної економічної науки. При цьому визначальну роль відіграють праксеологічний та ситуаційний підходи, які дозволяють комплексно розв'язувати базові завдання

трансформації сучасної системи обліку, створюючи умови для всебічного відображення в облікових та звітних даних всього комплексу істотних для прийняття управлінських рішень факторів і підвищення на цій основі ефективності систем менеджменту суб'єктів господарювання.

Література

1. Болдуєв, М. В. Фрактали простору та часу як об'єкти стратегічного управлінського обліку [Текст] / М. В. Болдуєв // Економічний вісник НГУ. – 2010. – № 2. – С. 105-111.
2. Василенко, В. А. Ситуационный менеджмент [Текст] / В. А. Василенко, В. И. Шостка. – К. : ЦУЛ, 2003. – 285 с.
3. Денисевич, Ю. В. Эволюционно-адаптивная теория отчетности как основа формирования информации для принятия управленческих решений в коммерческих организациях [Текст] / Ю. В. Денисевич // Вестник Адыгейского государственного университета. Серия 5: Экономика. – 2010. - № 2. – С. 84-89.
4. Клунко, Н. С. Модель управління у фармацевтичній компанії на основі стратегічного аналізу ситуацій [Текст] / Н. С. Клунко // Економіка промисловості. – 2011. – № 4. – С. 122-130.
5. Кольвах, О. И. Адаптивные модели бухгалтерского учета и формирования финансовой отчетности в системе кредитных организаций (концепция, методы и информационно-технологическое обеспечение) [Текст] / О. И. Кольвах, В. Ю. Копытин. – Ростов-на-Дону : Терра, 2002. – 167 с.
6. Кольвах, О. И. Ситуационно-матричное моделирование в бухгалтерском учете и балансоведении [Текст] : [моногр.] / О. И. Кольвах. – Москва : Вузовская книга, 2010. – 336 с.
7. Крохичева, Г. Е. Учетно-аналитическое обеспечение виртуальной бухгалтерии [Текст] : монография / Г. Е. Крохичева. – Ростов-на-Дону : РГСУ, 2002. – 65 с.
8. Крохичева, Г. Е. Виртуальный учет: концепция, моделирование и организация [Текст] / Г. Е. Крохичева. – Ростов-на-Дону : РГСУ, 2004. – 311 с.
9. Лесняк, И. В. Ситуационный анализ и контроль в коммерческих организациях [Текст] : монография / И. В. Лесняк. – Ростов-на-Дону: РГСУ, 2009. – 190 с.
10. Максименко, А. Н. Организация сетевого ситуационного (событийного) учета в коммерческих организациях [Текст] : монография / А. Н. Максименко. – Ростов-на-Дону: РГСУ, 2008. – 208 с.
11. Сорос, Джордж. Алхимия финансов [Текст] / Джордж Сорос. – Москва : Вильямс, 2013. – 352 с.
12. Ходзицька, В. В. Стратегічний управлінський облік в системі комплексного менеджменту суб'єктів господарювання [Текст] / В. В. Ходзицька, Л. В. Івченко // Облік і фінанси. – 2014. – № 1. – С. 50-55.
13. Ijiri, Y. A Frame-work for Triple-Entry Bookkeeping [Text] / Yuji Ijiri // The Accounting Review. – 1986. – Vol. LXI. – № 4. – P. 745-759.
14. Ijiri, Y. Momentum Accounting and managerial goals on impulses [Text] / Yuji Ijiri // Management Science. – 1988. – Vol. 34. – № 2. – P. 160-166.

Стаття надійшла до редакції 16.11.2016

© Боярко І. М.

References

1. Bolduiev, M. V. (2010). Fraktaly prostoru ta chasu yak obekty stratehichnoho upravlinskoho obliku. *Ekonomichnyi visnyk NHU*, 2, 105–111.
2. Vasylenko, V. A., & Shostka, V. I. (2003) *Situatsyonnyi menedzhment*. Kiev: TSUL.
3. Denisevich, Yu.V. (2010). Evolutsionno-adaptivnaia teoriia otchetnosti kak osnova formirovaniia informatsii dlia priniatiia upravlencheskikh reshenii v kommercheskikh organizatsiiakh. *Vestnik Adygejskogo gosudarstvennogo universiteta*, 2, 84–89.

4. Klunko, N. S. (2011). Model upravlinnia u farmatsevychnii kompanii na osnovi stratehichnoho analizu kompanii. *Ekonomika promyslovosti*, 4, 122–130.
5. Kolvakh, O. I., & Kopytin V. Yu. (2002). *Adaptivnye modeli bukhgalterskogo ucheta i formirovaniia finansovoi otchetnosti v sisteme kreditnykh organizatsii (konceptsiia, metody i informatsionno-tehnologicheskoe obespechenie)*. Rostov-na-Donu: Terra.
6. Kolvakh, O. I. (2010). *Situatsionno-matrichnoe modelirovanie v bukhgalterskom uchete i balansovedenii*. Moskva: Vuzovskaia kniga.
7. Krohicheva, G. E. (2002). *Uchetno-analiticheskoe obespechenie virtualnoi bukhgalterii*. Rostov-na-Donu: RGSU.
8. Krokhicheva, G. E. (2004). *Virtualnyi uchet: kontseptsiia, modelirovanie i organizatsiia*. Rostov-na-Donu: RGSU.
9. Lesniak, I. V. (2009). *Situatsionnyi analiz i kontrol v kommercheskikh organizatsiakh*. Rostov-na-Donu: RGSU
10. Maksimenko, A. N. (2008). *Organizatsiia setevogo situatsionnogo (sobytiinogo) ucheta v kommercheskikh organizatsiakh*. Rostov-na-Donu: RGSU.
11. Soros, Dzhordzh. (2013). *Alkhimiia finansov*. Moskva: Viliams.
12. Khodzytska, V. V., & Ivchenko, L. V. (2014). Stratehichnyi upravlinskyi oblik v systemi kompleksnoho menedzhmentu subektiv hospodariuvannia. *Oblik i finansy*, 1, 50–55.
13. Ijiri, Y. A. (1986). Frame-work for Triple-Entry Bookkeeping. *The Accounting Review*, LXI(4), 745–759.
14. Ijiri, Y. (1988). Accounting and managerial goals on impulses. *Management Science*, 34(2), 160–166.

Received 16.11.2016

© Boiarko I. N.