

11. Третьяк О. А. Маркетинговая концепция и образование в России : Этапы становления / Третьяк О. А. // Народы Содружества Независимых Государств накануне третьего тысячелетия: реалии и перспективы : Тез. междунар. конгр. – СПб, 1996. – Т. 5, разд. 5. – С. 3-4.
12. Феофанов О. А. Реклама : новые технологии в России. – СПб. : Питер, 2000. – 384 с. (Серия “Маркетинг для профессионалов”)
13. Ядин Д. Маркетинговые коммуникации : современная креативная реклама / Ядин Д. ; пер с англ. М. Веселковой. – М. : ФАИР - ПРЕСС, 2003. – 488 с.
14. Яцюк Д. Реклама як основний чинник формування і функціонування бренду/ Яцюк Д. // Маркетинг в Україні. – 2004. – № 3. – С. 28-32.
15. Gale B. Managing Customer Value / Gale B. – New York, 1994. – 320 p.
16. Hooley G. L. The marketing Concept : Putting the Theory into Practice / Hooley G. L., Lynch J. E., Shepherd J. // Europ. J. of Marketing. – 1990. – V.8, № 2. – P. 20-25.
17. Keller K. Strategic Brand Management. Upper Saddle River / Keller K. – New York : Prentice Hall, 1998. – 228 p.

УДК 303.09:657.1

Бруханський Р.Ф., к.е.н., доцент
Тернопільський національний економічний університет

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ІНЖИНІРИНГ ЯК МЕТОД ПОБУДОВИ СТРАТЕГІЧНО ОРІЄНТОВАНОЇ СИСТЕМИ ОБЛІКУ

Проведено аналіз історичного розвитку бухгалтерського інжинірингу. Обґрунтовано сутність бухгалтерського інжинірингу як концепції розробки і впровадження облікових інформаційних систем на основі використання спеціалізованих інжинірингових інструментів. Розглянуто перспективи застосування бухгалтерського інжинірингу в якості методу побудови стратегічно орієнтованої системи обліку.

Ключові слова: стратегічно орієнтована система обліку, стратегічний менеджмент, бухгалтерський інжиніринг.

The historical development of accounting engineering have been analyzed. The essence of accounting engineering as an concept of development and implementation of accounting information systems through the use of specialized engineering tools have been grounded. The prospects of the use of accounting engineering as a method of construction of strategically oriented accounting system have been viewed.

Keywords: strategically oriented accounting system, strategic management, accounting engineering.

Проведен анализ исторического развития бухгалтерского инжиниринга. Обосновано сущность бухгалтерского инжиниринга как концепции разработки и внедрения учетных информационных систем на основе использования специализированных инжиниринговых инструментов. Рассмотрены перспективы применения бухгалтерского инжиниринга в качестве метода построения стратегически ориентированной системы учета.

Ключевые слова: стратегически ориентированная система учета, стратегический менеджмент, бухгалтерский инжиниринг.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Одним із можливих варіантів побудови ефективної системи стратегічного фінансового обліку на підприємстві є застосування бухгалтерського інжинірингу, який на сьогодні вважається одним із напрямів інтелектуалізації бухгалтерського обліку як науки. Актуальність застосування інжинірингової методології пов'язана з тим, що стратегічний фінансовий облік є технологією, яка дозволяє змінити способи надання інформації, якщо існуючі методи її одержання не відповідають потребам підприємства [2, с. 28]. Тому бухгалтерський інжиніринг, як набір науково-обґрунтованих методів з виокремлення облікових об'єктів та розробки облікових методів, що забезпечують обробку, надання і представлення інформації про такі об'єкти, найкраще відповідає існуючим потребам до побудови стратегічно орієнтованої системи фінансового обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням побудови стратегічно орієнтованої системи обліку присвячені праці І.М. Богатої, М.В. Болдуєва, В. Говіндараджана, С.Ф. Голова, В.А. Залевського, В.Е. Керімова, І.І. Криштопи, Г.Є. Крохічевої, А.А. Пилипенка, М.С. Пушкаря, Б. Райана, С.П. Суворової, К. Уорда, І.І. Хахонової, А.В. Шайкана, Дж. Шанка та ін. Проблеми розвитку інжинірингового інструментарію в бухгалтерському обліку досліджують І.М. Богатая, Н.А. Бреславцева, Т.О. Графова, В.М. Жук, Л.А. Зімакова, О.М. Євстаф'єва, Г.Є. Крохічева, Д.В. Курсєєв, О.В. Кузнецова, В.В. Лесняк, В.І. Ткач, І.М. Ткач, М.В. Шумейко та ін. Проте, ці публікації розкривають окремі аспекти бухгалтерського інжинірингу як методу побудови стратегічно орієнтованої системи обліку, потребуючи актуалізації та поглиблення.

Формулювання цілей статті. Основною ціллю статті є аналіз історичних аспектів виникнення та обґрунтування сутності бухгалтерського інжинірингу, розгляд можливості його застосування в якості методу побудови стратегічно орієнтованої системи обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Основною метою застосування бухгалтерського інжинірингу є розробка нової або модернізація і раціоналізація існуючої облікової інформаційної технології, яка забезпечить швидке генерування облікової інформації стратегічного характеру та в цілому

підвищить ефективність функціонування облікової системи, підвищить її відповідність зростаючим потребам користувачів.

Однією з основних причин, що зумовлює доцільність застосування інжинірингу в бухгалтерському обліку є здатність побудови на його основі системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту, що підвищує ефективність управління наявними операціями та бізнес-процесами, дозволяє ідентифікувати загрози і ризики внутрішнього і зовнішнього середовища, що є особливо актуальним в умовах проявів світової фінансово-економічної кризи. Як відмічає з цього приводу І.М. Ткач [7, с. 104] в період економічної кризи виживуть і одержать подальший розвиток ті інституційні одиниці, які зможуть реалізувати основні управлінські орієнтири управління змінами, одним із основних серед яких є інжинірингові інструменти.

Бухгалтерський інжиніринг можна віднести до одного із видів фінансового інжинірингу, який визначається сучасними дослідниками як проектування, розробка і реалізація інноваційних фінансових інструментів і процесів, а також творчий пошук нових підходів до вирішення проблем в сфері фінансів [5, с. 33]. Зокрема, Дж.Ф. Маршалл та В.К. Бансал [5, с. 95-96] відмічають про необхідність включення до складу робочих фінансово-інженерних груп бухгалтерів корпорацій та спеціалістів з оподаткування, що є свідченням поширення практики бухгалтерської інженерії в американських корпораціях. Однак, враховуючи те, що подібні розробки є комерційною таємницею більшості підприємств, публікації з даної тематики практично відсутні в фаховій обліковій літературі.

Бухгалтерський інжиніринг передбачає застосування творчих та інноваційних підходів до удосконалення фінансового обліку як інформаційної технології, що забезпечує надання інформації для прийняття управлінських рішень, використання якого дозволяє одержати якісний стрибок в функціонуванні такої технології, що передбачає підвищення рівня задоволення потреб користувачів облікової інформації. За результатами застосування бухгалтерського інжинірингу з метою розробки стратегічно орієнтованої системи обліку має бути одержана нова революційна технологія обробки даних про діяльність підприємства та його зовнішнє середовище, яка виступатиме інформаційною передумовою для розробки і реалізації стратегії підприємства.

Як окремий універсальний напрям перебудови облікової технології та побудови більш ефективної системи організації облікової служби на підприємстві бухгалтерський інжиніринг сформувався на початку ХХІ століття. Можна констатувати, що до моменту виникнення широко поширеної на сьогодні журнальної форми обліку, яка реалізована в комп'ютерному середовищі, процес розробки нових і удосконалення існуючих на той час форм ведення обліку фактично і був довготривалим і різноаспектним процесом бухгалтерського інжинірингу. Однак, перші ознаки і приклади його зародження в тій формі, в

якій ми можемо бачити його сьогодні (як набір інжинірингових інструментів (облікові агрегати, структурований план рахунків, коригуючі, інжинірингові, стратегічні та гіпотетичні бухгалтерські записи, похідні балансові звіти)), з'явилися в середині ХХ-го століття, що, було пов'язано з виникненням і широким застосуванням методики складання похідних балансових звітів.

Визначальною економічною передумовою для поширення і широкого застосування інжинірингу в бухгалтерському обліку стало здешевлення комп'ютеризації облікових процедур, поява персональних комп'ютерів та баз даних, збільшення швидкості та надійності роботи комп'ютерної техніки, поява спеціалізованого облікового програмного забезпечення та програмних додатків. Без комп'ютеризації облікових процесів розробка системи інжинірингового обліку була дуже трудомістким та коштовним проектом, реалізувати який могли дозволити лише великі корпорації, а ефект від його використання був незначним через "вузькість" інформаційних потоків та низьку швидкість облікового відображення та узагальнення облікової інформації. Таким чином, стрімкий розвиток інформаційно-комп'ютерних технологій в сфері бухгалтерського обліку, починаючи з 60-70 рр. ХХ-го століття, дозволив приділяти увагу не лише автоматизації стандартизованих облікових процедур, а й уможливив розробку альтернативних облікових систем в різних програмних середовищах на основі застосування бухгалтерського інжинірингу.

Як відмічає О.О. Аксьонова, "батьком" використання в управлінні ресурсами та організації контролю системи похідних балансових звітів вважається проф. Т. Лімперг, що створив концепцію вартості, яка могла застосовуватися в умовах ведення бізнесу в якості альтернативи панівним сучасним концепціям суб'єктивної вартості, що базуються на індивідуальних перевагах і оцінках корисності. Він заснував свою концепцію вартості на понятті гіпотетичного вибуття: вартість активів може бути визначена шляхом вирахування збитків підприємства, коли воно позбавиться від цих активів [1, с. 107]. Основним внеском Т. Лімперга в розвиток облікової науки є розширення кругозору бухгалтерів на методики, які використовуються для оцінки доходів та витрат в системі обліку. Запропонувавши авторську концепцію вартості заміщення (replacement value), з'явилась необхідність побудови альтернативної системи обліку, на основі функціонування якої повинен був формуватись похідний баланс, що дозволяв одержувати користувачам інформацію для гнучкого реагування на мінливі події, що відбувались на підприємстві та його зовнішньому середовищі.

Проф. Т. Лімперг пропонував відображати в системі обліку нереалізований потенціал підприємства у вигляді "втрат наявних можливостей" та порівнювати його із фактичними даними про використання існуючих можливостей, що дозволяло на думку автора одержувати окремий баланс, який би відображав невикористані потужності, на основі чого можна було сформулювати шляхи щодо

усунення даних недоліків. Для реалізації таких пропозицій використовувались спеціальні рахунки та фінансова звітність, що можна вважати однією з перших спроб використання засобів бухгалтерського інжинірингу.

На думку проф. В.М. Жука застосування бухгалтерського інжинірингу розпочалось у 70-ті роки ХХ ст. із застосуванням в ФРН автоматизованих нульових балансів. На сьогоднішній день фахівці нараховують біля сотні видів інструментів бухгалтерського інжинірингу, що характеризуються використанням математичного апарату, специфічного програмного забезпечення, використанням структурованих планів рахунків, різних видів балансів, п'ятивимірних систем замість двох і т.п. [3, с. 52]. Виходячи з вищенаведеного можна припустити, що саме в середині ХХ-го століття відбулась кардинальні зміни умов функціонування підприємств, що висунуло перед бухгалтерським обліком нові завдання.

Виникнення нових завдань перед обліковою системою було зумовлено появою критичної маси зацікавлених в обліковій інформації осіб, яких не влаштовували облікові методи оцінки власності і вартості підприємства, оскільки в умовах ринкової економіки вони були не здатні відобразити всі особливості даної облікової категорії. Таким чином, для забезпечення відповідності новим вимогам і адаптації зростаючим потребам користувачів облікової інформації, система фінансового обліку має бути трансформована в високоякісну стратегічно орієнтовану інформаційну технологію, що й зумовило необхідність застосування бухгалтерського інжинірингу як універсального засобу проектування інформаційних систем.

На сьогодні використання бухгалтерського інжинірингу набуло значного поширення при побудові стратегічно орієнтованих та управлінських облікових систем. Значна увага дослідниками приділяється дослідженню теоретико-методичних засад його використання в обліковій практиці та аналізу розвитку системи інструментів бухгалтерського інжинірингу, що використовується в фінансовому, управлінському та стратегічному обліку.

Основною особливістю інструментів бухгалтерського інжинірингу є складання бухгалтерських проводок за укрупненими агрегатами, якими можуть виступати розділи структурованого плану рахунків, бухгалтерського балансу, інших видів балансів (розподільчого, ліквідаційного, прогнозного і т.д.), мега-рахунки тощо, для того, щоб акцентувати увагу на агрегованих і дезагрегованих показниках вартості власного капіталу, що дозволить істотно скоротити кількість облікових записів (з 15000 до 8-14) і розробляти автоматизовані варіанти похідних балансів онлайнного характеру за обраними напрямками обліку (об'єкти ресурсного потенціалу, об'єкти зовнішнього управління тощо) [4, с. 218].

У 2012 р. проф. М.В. Шумейко було запропоноване поняття "інжинірингова архітектура", що включає систему інструментів бухгалтерського інжинірингу:

похідні балансові звіти та інші комп'ютерні програми (субстанційні, хеджовані, інтегрованого ризику, моніторингові, соціальні, синергетичні, реорганізаційні, мережеві, ситуаційні, актуарні, субсидіарні, інвестиційні, фрактальні, ситуаційні, стратегічні, семантичні, венчурні, інноваційні тощо) [8, с. 74].

В результаті систематизації та узагальнення напрацювань в сфері бухгалтерського інжинірингу В.І.Ткачем та М.В.Шумейко була розроблена інжинірингова теорія бухгалтерського обліку із власним предметом (майно, елементи затрат, джерела і статті калькуляції) та об'єктами (чисті активи та чисті пасиви), інжиніринговим методом обліку. На думку авторів [6, с. 83] формування інжинірингової теорії відповідає потребам сингулярного управління, виникнення якого пов'язано з появою світової фінансової кризи на початку ХХІ-го століття.

На сьогодні можна виділити два основних підходи до розуміння сутності бухгалтерського інжинірингу – у вузькому та у широкому розумінні.

У вузькому розумінні бухгалтерський інжиніринг розглядається окремими авторами (наприклад, О.О.Аксьонова [1, с. 108-109]) як система похідних балансових звітів, які використовуються для забезпечення управління платоспроможністю, власністю, резервною системою, ризиками. Похідні балансові звіти можуть використовуватись в якості основного джерела інформації для стратегічного управління економічними процесами та ресурсним потенціалом підприємства. Однак, таке звужене розуміння бухгалтерського інжинірингу залишає поза увагою порядок змістовного наповнення таких звітів, опис і обґрунтування методів і технік, які використовуються для наповнення показників похідних балансових звітів обліковою інформацією стратегічного характеру.

У широкому розумінні бухгалтерський інжиніринг – це концепція розробки і впровадження облікових інформаційних систем, що побудована на використанні структурованого плану рахунків, нових видів облікової архітектури (базова, коригуюча, похідна, стратегічна та гіпотетична складові), агрегованих і дезагрегованих об'єктів з метою забезпечення бухгалтерського супроводу управління економічними процесами і визначення результатів діяльності підприємства або його бізнес-одиниць. На нашу думку, застосування такого підходу є найбільш доцільним при побудові стратегічно орієнтованої системи обліку, оскільки дозволяє на основі інжинірингових інструментів забезпечити ідентифікацію і оцінку об'єктів внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства та комплексно забезпечити процес розробки, формулювання, реалізації і моніторингу стратегії підприємства.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Поява бухгалтерського інжинірингу як окремого напрямку діяльності бухгалтерів, пов'язаного з модернізацією облікових систем, відбулась внаслідок виникнення “вузьких місць” в традиційній обліковій методології, і була також спричинена

моністичною орієнтацією на визначену категорію користувачів облікової інформації. Існування значної кількості цілей внутрішніх і зовнішніх користувачів облікової інформації, як замовників кінцевого продукту функціонування облікових систем у вигляді бухгалтерської звітності, зумовило необхідність розробки спеціалізованого інструментарію, який би дозволив модернізувати облікову систему в напрямі наближення до їх потреб. Економічною передумовою широкого використання інжинірингових процедур став розвиток інформаційно-комп'ютерних технологій в сфері бухгалтерського обліку, починаючи з 60-70 рр. ХХ-го століття, що дозволив значно здешевити цей процес і створити можливості для його оперативного впровадження в діяльності підприємств, де були впроваджені облікові інформаційні системи.

На сьогодні бухгалтерський інжиніринг є концепцією розробки і впровадження облікових інформаційних систем, що побудована на основі використання інжинірингової архітектури – набору інжинірингових інструментів, які стосуються всіх стадій облікового процесу і включають облікові агрегати, структурований план рахунків, коригуючі, інжинірингові, стратегічні та гіпотетичні бухгалтерські записи, похідні балансові звіти тощо.

Бухгалтерський інжиніринг є одним із методів, що може бути використаний для побудови стратегічно орієнтованої системи фінансового обліку, оскільки дозволяє розробити нову інформаційну технологію для формування облікової інформації, яка дозволить забезпечити процес формування, розробки, реалізації і контролю стратегії підприємства.

Перспективою подальших досліджень є обґрунтування доцільності використання інструментів бухгалтерського інжинірингу при розробці стратегічно орієнтованої системи фінансового обліку та їх адаптація до потреб стратегічного менеджменту. Зокрема, необхідною є розробка стратегічного структурованого плану рахунків, обґрунтування напрямів здійснення коригуючих записів, формування набору стратегічних та інжинірингових бухгалтерських записів, розробка стратегічного похідного балансового звіту, а також методики аналізу та інтерпретації одержаних стратегічних облікових показників.

Список використаних джерел

1. Аксенова Е.А. Бухгалтерский инжиниринг в управлении ресурсами и экономикой предприятия / Е.А. Аксенова // Российское предпринимательство. – 2011. – № 2, Вып. 2 (178). – С. 107-112.
2. Алексеева И.В. Стратегический учет и планирование – основа эффективного функционирования предприятия / И.В. Алексеева // Учет и статистика. – 2008. – № 1 (11). – С. 24-33.
3. Жук В.М. Бухгалтерський інжиніринг / В.М. Жук // Зростання ролі бухгалтерського обліку в сучасній економіці: збірник тез та доповідей I

Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (21 лютого 2013 р.; м. Київ) / Відпов. за вип. Б.В. Мельничук. – К.: ТОВ “Всеукраїнський інститут права і оцінки”, 2013. – 534 с., С.51-54.

4. Лесняк В.В. Инструментарий стратегического учета / В.В. Лесняк // Актуальные вопросы современной экономической науки: Сборник докладов международной научной заочной конференции (Липецк, 20 февраля 2010 г.) в 2 т. Т. 2/ Отв. ред. А.В. Горбенко. – Липецк: Издательский центр “Де-факто”, 2010. – С. 218-222.

5. Маршалл Джон Ф. Финансовая инженерия: Полное руководство по финансовым нововведениям: Пер. с англ. / Маршалл Джон Ф., Бансал Випул К. – М.: ИНФРА-М, 1998. – 784 с.

6. Ткач В.И. Инжиниринговая теория бухгалтерского учета: Квалиметрический учебник / В.И. Ткач, М.В. Шумейко. – Азов: ООО “АзовПечать”, 2013. – 460 с.

7. Ткач И.М. Учет изменений в организации на базе инструментов бухгалтерского инжиниринга: Дис... на соиск. науч. степ. к.э.н. по спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” / Ткач Иван Михайлович. – Ставрополь, 2009. – 187 с.

8. Шумейко М.В. Концепция инструментов бухгалтерского инжиниринга / М.В. Шумейко // Terra Economicus. – 2012. – Том. 10, №1. – С. 72-77.

УДК 658.5.011

Бурий С.А., к.е.н., доцент,

Мацеха Д.С.,

Хмельницький національний університет

УДОСКОНАЛЕННЯ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ З ЕЛЕМЕНТАМИ ІРРАЦІОНАЛЬНОСТІ

Розглянута проблема об'єднання ірраціонального та раціонального в процесі прийняття оптимальних управлінських рішень. Пропонуються рекомендації по одночасному застосуванню логіки, інтуїції та досвіду в комплексі з раціональністю в управлінських рішеннях.

Ключові слова: управлінські рішення, раціональне, ірраціональне, логіка, інтуїція, досвід.

Considered problem of association irrational and rational in the process of acceptance of optimal administrative decisions. Recommendations are offered on simultaneous application of logic, intuition and experience in a complex with rationality in administrative decisions.

Keywords: administrative decisions, rational, irrational, logic, intuition, experience.