

Пилипенко Андрій Анатолійович

*д.е.н., професор, завідувач кафедри обліку і бізнес-консалтингу,
Харківський національний економічний університет
імені Семена Кузнеця,*

Халліфах Ахмед Мохаммед Саєд

*стажист кафедри менеджменту та бізнесу,
Харківський національний економічний університет
імені Семена Кузнеця,
м. Харків, Україна*

РОЗВИТОК ІНЖИНІРИНГОВОГО ПІДХОДУ В ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА ІНТЕГРОВАНОГО ЗВІТУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВ

Бухгалтерський облік як наука перебуває у стані постійного розвитку для кращої адаптації до змін середовища господарювання та запитів користувачів облікової інформації. Елементи методу обліку залишаючись незмінними у своєму переліку змістовно також зазнають значних змін, пов'язаних з об'єктивною потребою сприйняття позитивних здобутків цифровізації та четвертої промислової революції. Якісна трансформація вимог користувачів до облікової інформації, пов'язана зі зміною інформаційних потреб осіб які приймають рішення, обумовила появу цілої низки концепцій обліку, метою яких є розширення функціональності обліку (перш за все управлінського обліку). Це такі концепції як, наприклад, бережливий облік (Lean-accounting [6]), облік проходу (throughput accounting [2]) та облік витрат за функціями (Activity Based Costing [10]). Зазначені види обліку надають менеджменту підприємства здатність відслідковувати параметри потоків створення цінності та вимірювати не притаманні для традиційної облікової концепції показники. Зрозуміло, що поява таких видів обліку, так само як і будь-яка трансформація підходу до управління підприємством (наприклад при переході від функціональної орієнтації управління на менеджмент бізнес-процесів) вимагає зміну параметрів організації обліку. При цьому слід враховувати, що дедалі більшої уваги в практиці ведення обліку набувають питання врахування професійного судження бухгалтерів, а організація обліку потребує врахування таких характеристик як креативність та обліковий консерватизм. Зазначені характеристики пов'язуються зі зростанням інтересу до так званої інтегрованої звітності (integrated reporting [3, 5]), орієнтованої на надання користувачам інформації про бізнес-модель підприємства та реалізацію концепцію «інтегрованого мислення».

Одним з напрямків реалізації зазначених вимог до розвитку парадигми обліку постала поява концепції облікового інжинірингу ([7, 8]), яка у початковому варіанті зводилась до формування цілої низки похідних балансів, орієнтованих на оцінювання вартості підприємства з нівелюванням відносин власності. Інструментами облікового інжинірингу, окрім «нульових балансів», постали коригуючі проведення, структурований план рахунків, ймовірнісне оцінювання активів та пасивів тощо. На думку авторів дана концепція дещо

відрізняється від змісту інжинірингового підходу та інжинірингової діяльності, орієнтованих на створення штучних систем. За такого розуміння інжиніринговий підхід більш тісно перетинається з організацією обліку та дозволяє розглянути її з дещо іншої точки зору. Головною перевагою тут є можливість застосування другої версії системного підходу. Тлумачення базується на інтерпретації в праці І. Левенчука [1] інструментів системної інженерії, описаної у зводі знань з системної інженерії (Systems Engineering Body of Knowledge, SEBOK [4]) та цілій низці стандартів (ISO 15288, ISO 42010, ISO 15944).

Друга версія системного підходу містить ряд відмінностей, які дозволяють розвинути устояну парадигму організації обліку. Далі охарактеризуємо окремі складові парадигмального зрізу організації обліку та визначимо напрямки їх трансформації. Почнемо з прийнятого в [1] розуміння обов'язкової «фізичності» будь-якої системи. Реалізована система обов'язково має займати певне місце у часі та просторі. Відповідно не можна говорити про організацію системи облікової інформації, обмежуючись простим згадування номерів рахунків. Інформація обов'язково має кимось формуватися, фіксуватися на певних носіях та відповідати регламентам. Але це не головна відмінність. Метою підприємства є задоволення певних потреб. Тобто в термінах SEBOK передбачається створення певної цільової системи, яка задовольняє споживчу цінність. Підприємство в свою чергу, разом з системою обліку, виступає системою в забезпечення просування даної цінності на ринку. Відповідно й метод організації обліку має бути не розвиток функціональності обліку, а сприяння покращенню характеристик цільової системи. У такому випадку буде виконана навіть на рівні законодавства (мається на увазі надане в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначення обліку) встановлена вимога передавання інформації зацікавленим користувачам. У такому випадку вагомості набуває перенесення вимог SEBOK на формування успішної системи обліку – такої системи, яка задовольняє інтереси всіх її стейкхолдерів. Тобто організація обліку зводиться до визначення всіх зацікавлених користувачів інформації та формалізації їх інтересів в рамках архітектурної моделі підприємства. Така модель може базуватися, наприклад, на елементах методології TOGAF [9]. Тут передбачається проведення організації обліку разом з організацією діяльності підприємства, яка в свою чергу зводиться до визначення ключових архітектурних рішень (найбільш вагомих рішень, зміна якого вимагає значної перебудови системи). Організація обліку має спрямовувати обліковий процес на підтримку таких рішень (найпростіший варіант – через формування в управлінському обліку центрів відповідальності, узгоджених з такою структурою).

Архітектурний підхід та SEBOK також дозволяють розглядати облік як певний сервіс, що надає інформацію зацікавленим в ній стейкхолдерам. Ось тут також відбувається розширення парадигми обліку, адже повністю нівелюється його фіскальне та регламентоване значення. Зафіксовані на рахунках обліку відомості набувають важливості (перетворюються у індикатори) лише у разі їх чіткої відповідності конкретному користувачу інформації. Такий користувач, по-перше, має чітке місце в організаційній структурі. По-друге, запити користувача ідентифікуються згідно до рівня архітектури підприємства. Відповідно організація

обліку зводиться до поєднання описаних в [1] процесів функціонального аналізу та модульного синтезу. Тобто передбачається виділення тих функцій, які виконує підприємства, а потім обираються певні конструктивні елементи (програмні додатки, документи тощо), які забезпечують реалізацію таких функцій. Якщо тут звернутися до TOGAF можна висунути пропозицію орієнтації обліку на оцінювання рівня розвитку (розкриття потенціалу) організаційних можливостей підприємства. При цьому концепція інтегрованого звітування у даному випадку розширюється переходом від просто фіксування ефективності використання капіталу за його видам на розкриття сприяння таким капіталом розвитку організаційних можливостей. І тут ми відразу переходимо до ще однієї переваги перенесення SEBOK на організацію обліку.

SEBOK передбачає наявність системної ієрархії, рух за рівнями якої призводить до зміни переліку зацікавлених осіб та їх потреб в обліковій інформації. Перехід між рівнями системної ієрархії спричиняє появу емерджентних ефектів, які не враховуються в наявних на теперішній час дослідженнях з організації обліку. Більш того легко вирішується наявна в сучасних дослідженнях дискусія, відносно того, чи відноситься агрегація та аналітична обробка облікової інформації до роботи бухгалтера, чи це має відноситися до іншої посади. Рольовий підхід вирішую дану суперечку, оскільки в організаційному процесі призначаються ролі, відповідні за реалізацію визначених на основі функціональної моделі підприємства сервісів. Такі ролі пов'язуються з посадами (які можуть бути як в рамках облікових підрозділів, так і поза ними) та регламентуються за допомогою посадових інструкцій. Відповідно зазначене питання вирішується індивідуально у кожному конкретному випадку. При цьому ролі можуть виділятися навіть з урахуванням можливостей автоматизованого виконання облікових функцій. Наприклад інструменти автоматизованої робототехніки (RPA, Robotic Process Automation) в процесі згаданого вище модульного синтезу в процесі організації обліку можуть бути назначені на виконання функцій обліку.

Список використаних джерел

1. Левенчук А. И. Системное мышление. М.: Издательские решения, 2018. 440 с.
2. Bragg S. M. Throughput accounting. A guide to constraint management. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc., 2007. 195 p.
3. Chiara M. Integrated Reporting. USA: Palgrave Macmillan, 2016. 336 p.
4. Guide to the Systems Engineering Body of Knowledge (SEBoK): URL: https://www.sebokwiki.org/w/images/sebokwiki-farm!w/8/8d/SEBoKv1.4_full.pdf
5. Hannen S. Integrated Reporting. Useful for investors? Frankfurt am Main: PL Academic Research, 2017. 328 p.
6. McVay G., Kennedy F., Fullerton R. Accounting in the LEAN Enterprise. Providing Simple, Practical, and Decision-Relevant Information. New York: CRC Press, 2013. 195 p.
7. Shumeyko M. V., Sagamonova G. V., Sagamonova E. V. Improvement of Engineering Accounting and Control System in Construction on the Basis of Accounting Engineering Tools. Materials Science Forum. 2018. № 931. P. 1194–1199.
8. Sidornya A. Accounting engineering for sustainable development. SHS Web of Conferences. 2017. № 35, P. 1–3.
9. The TOGAF Standard. Version 9.2. U.S.: The Open Group, 2018. 532 p.
10. Walther L. M. Process and Activity-Based Costing. Managerial and Cost Accounting. USA: Bookboon, 2010. 39 p.