

ГРОШОВО-КРЕДИТНА, ІНВЕСТИЦІЙНА ТА ІННОВАЦІЙНА ПОЛІТИКА

УДК 336.14:005.922:005.2

О. С. Богма

кандидат економічних наук, доцент
Запорізький національний університет

УЗАГАЛЬНЕННЯ МЕТОДОЛОГІЧНИХ ОСНОВ КОНЦЕПЦІЇ СТРАТЕГІЧНОГО ОБЛІКУ В УПРАВЛІННІ БЮДЖЕТНИМ ПРОЦЕСОМ

У статті запропоновано запровадження в практику управління українським бюджетним процесом стратегічного обліку, що вимагає відповідного наукового обґрунтування концептуальних засад його функціонування. Відтак, розглянуто методологічні основи побудови концепції стратегічного обліку в управлінні вітчизняним бюджетним процесом. Зазначено, що основними гіпотезами необхідності впровадження стратегічного обліку в управління бюджетним процесом повинні бути гіпотези відкритості бюджетної системи, аористії в прийнятті управлінських рішень, перманентності загроз бюджетній безпеці країни, фрактальності бюджетної системи. Наголошено, що концепція стратегічного обліку в управлінні бюджетним процесом також має ґрунтуватися на наукових положеннях теорії змін, теорії ухвалення рішень в умовах невизначеності, теорії економічного прогнозування, теорії реінжинірингу, теорії моделювання фінансових процесів.

Ключові слова: бюджетний процес, стратегічний облік, гіпотеза, теорія, бюджетна система, бюджетна стратегія, загроза, управлінське рішення, зовнішні фактори, невизначеність, фрактал, концепція.

I. Вступ

Важливим та обов'язковим етапом бюджетного процесу будь-якої країни є контроль за виконанням Державного бюджету, дотриманням вимог законності, ефективності та цільового використання його коштів. Разом з тим, варто констатувати наявність в українській бюджетній сфері корупції, шахрайства й розкрадань бюджетних фінансів, про що свідчать щорічні звіти Рахункової палати, яка тільки протягом 2015 р. під час проведення контрольно-аналітичних та експертних заходів виявила порушень бюджетного законодавства на загальну суму 22 млрд 651,8 млн грн, зокрема: незаконне, в тому числі нецільове, використання коштів становить 6 млрд 353,8 млн грн; неефективне – 6 млрд 187 млн грн; порушення адміністрування доходів – 10 млрд 111 млн грн [1, с. 26]. Зазначене загострює проблематику бюджетного контролю й актуалізує необхідність оптимізації діяльності з організації та реалізації бюджетного процесу в Україні на основі забезпечення ефективного обліково-контрольного супроводу всіх його стадій. Враховуючи вищевказане, доцільним вважаємо запровадження в практику управління українським бюджетним процесом

стратегічного обліку. Адже, як зазначає І. Криштопа, в сучасних умовах досягнення бажаного стратегічного результату є можливим тільки за наявності інформаційної бази, здатної забезпечити як розробку методичних основ стратегії розвитку, так і проведення аналізу й оцінювання ефективності прийнятих управлінських рішень щодо залучення, розподілу та використання ресурсів, що, відповідно, підвищує актуальність вирішення завдань щодо побудови стратегічного обліку [2, с. 4].

У свою чергу, практичне використання стратегічного обліку в управлінні вітчизняним бюджетним процесом вимагає відповідного наукового обґрунтування концептуальних засад його функціонування. При цьому потрібно враховувати, що будь-яка наукова концепція має формуватися на основі відповідного методологічного базису – основних наукових парадигм, гіпотез і теорій. Відтак, існує необхідність розгляду методологічних основ концепції стратегічного обліку в управлінні бюджетним процесом.

Питанням забезпечення ефективності функціонування бюджетної системи та організації бюджетного процесу присвячено праці українських науковців, зокрема: В. Базилевича, А. Гальчинського, В. Геєця, М. Єрмошенка, І. Запатріної, В. Кудряшова, Ю. Пасічника,

В. Плєскача, Г. П'ятченко, Н. Рубана, В. Суторміної, І. Чугунова, С. Юрія та ін.

Проблемам організації стратегічного обліку як інструмента забезпечення ефективного обліково-контрольного супроводу прийняття стратегічних управлінських рішень присвячено наукові дослідження численних українських і зарубіжних учених, серед яких: П. Атамас, І. Богата, М. Болдуєв [3; 4], С. Голова, Е. Дмитриченко, К. Друрі, І. Криштопа [2; 5], О. Кундря-Висоцька [6], Р. Купер, С. Легенчук, Д. Нортон, Г. Партин, Б. Райан, С. Суворов, К. Уорд, М. Чирикова, А. Шайкан, В. Шевчук та ін.

Проте, незважаючи на значну кількість наукових праць з досліджуваної проблематики, варто відзначити наявність окремих питань у галузі теоретичних і прикладних засад збільшення ефективності функціонування вітчизняної бюджетної системи й оптимізації бюджетного процесу, які потребують більш детального розгляду. Зокрема, більш ґрунтовно потрібно дослідити проблематику вдосконалення обліково-контрольного супроводу бюджетного процесу на основі використання стратегічного обліку.

II. Постановка завдання

Мета статті полягає в дослідженні основних гіпотез і теорій, які утворюють методологічний базис концепції використання стратегічного обліку в управлінні бюджетним процесом.

III. Результати

В основу концепції побудови стратегічного обліку в управлінні бюджетним процесом покладено розуміння необхідності забезпечення повною, достовірною, своєчасною та релевантною інформацією про процес ухвалення управлінських рішень щодо формування бюджетної стратегії України.

При цьому, з урахуванням наукових праць [4; 5; 6], вважаємо, що методологічною основою побудови вказаної концепції повинні бути гіпотези відкритості бюджетної системи, аористії в прийнятті управлінських рішень, перманентності загроз бюджетній безпеці країни, фрактальності бюджетної системи, а також наукові положення теорії змін, теорії ухвалення рішень в умовах невизначеності, теорії економічного прогнозування, теорії реінжинірингу, теорії моделювання фінансових процесів.

Основоположною гіпотезою необхідності впровадження стратегічного обліку в управлінні бюджетним процесом є гіпотеза відкритості бюджетної системи як системи, яка, згідно з теорією систем, перебуває в стані постійної взаємодії (інформаційного обміну) з навколишнім середовищем [7]. У зв'язку з цим виникає необхідність виявлення, оцінювання та обліку факторів, що визначають рівень бюджетної безпеки країни, аналізу змін фактичної та прогнозованої величини їх

впливу на соціально-економічні процеси в країні, обсяги й структуру бюджету, рівень бюджетного дефіциту та державного боргу тощо. Таким чином, ця гіпотеза базується на необхідності управління змінами в зовнішньому середовищі функціонування бюджетної системи.

У свою чергу, теорія змін описує процес запланованої зміни, починаючи з вихідних передбачень і закінчуючи довгостроковими цілями; пропонує широкий погляд на те, як досягти бажаних змін, і передбачає ретельне продумування необхідних для цього умов; включає перерахування дій, які повинні зумовлювати зміни та пояснювати те, як і чому ці дії забезпечать бажані зміни [8, с. 10]. Таким чином, вказана теорія визначає вимоги до кінцевої інформації стратегічного обліку, яку надають відповідальному менеджменту. Така інформація повинна забезпечити прийняття якісних стратегічних рішень в умовах наявних фактичних і потенційно можливих ризиків та загроз функціонуванню бюджетної системи країни.

Покладена в основу концепції побудови стратегічного обліку в управлінні бюджетним процесом гіпотеза перманентності загроз бюджетній безпеці країни визначає необхідність системності заходів протидії наявним і потенційно можливим загрозам бюджетній безпеці країни. Доцільність використання вказаного принципу пояснюють тим фактом, що, як зазначає Н. Корень, бюджетна безпека є одним із визначальних критеріїв ефективності бюджетної політики та виражає здатність держави за допомогою бюджетних важелів виконувати її функції та завдання з урахуванням індивідуальних, корпоративних і суспільних інтересів, відтак, забезпечення бюджетної безпеки держави є складовою системи завдань формування ефективної бюджетної політики та досягнення стратегічних соціально-економічних пріоритетів [9, с. 130–131].

Пов'язана з гіпотезою перманентності загроз бюджетній безпеці країни гіпотеза аористії в прийнятті управлінських рішень зумовлена складністю прийняття стратегічних управлінських рішень за умов невизначеності процесів зовнішнього середовища функціонування бюджетної системи, недостатності й неоднозначності інформації. Так, існує два види опису ситуацій, у яких точний результат невідомий: ризик і невизначеність. Ситуацію називають вибором в умовах ризику, коли можливі результати відомі, при цьому деякі з цих випадків сприятливіші за інші. На відміну від вибору в умовах ризику, вибір в умовах невизначеності передбачає невідому безліч випадків [10]. Відповідно, чим більший рівень впливу на державний бюджет країни факторів зовнішнього середовища, тим вищим є рівень аористії в при-

йнятті відповідних стратегічних управлінських рішень. У зв'язку з цим, згідно із зазначеною гіпотезою, основоположним механізмом обробки інформації в стратегічному обліку є групування інформації в розрізі фракталів часу і простору та складання похідних фінансових звітів. Так, як зазначає М. Болдуєв, нові обліково-аналітичні потреби стратегічного управління, пов'язані з необхідністю отримання й використання багаторівневої інформації, ставлять питання про організацію стратегічного управлінського обліку по територіальних фракталах і часових горизонтах [3, с. 105].

Відповідно, гіпотеза фрактальності бюджетного процесу передбачає, що будь-який процес, зокрема бюджетний, не може існувати поза часовими і просторовими горизонтами, що зумовлює об'єктивну потребу прогнозування бюджету у фракталах часу й простору.

При цьому О. Кундря-Висоцька зауважує, що відносно будь-якої фрактальної структури діють чотири головні принципи: спостереження; подібності елементів структури; гнучкості; аналізу фрактальної структури, внаслідок чого фрактали розглядають як гіперкомплексні об'єкти стратегічної бухгалтерії з просторовою (територіальні фрактали), часовою (часові фрактали) або просторово-часовою (різні комбінації фракталів простору і часу) локалізацією подібних елементів у структурі фінансових, товарних і будь-яких інших ринків [6, с. 139]. Відповідно, в межах гіпотези фрактальності бюджетного процесу фрактали розглядаємо як взаємопов'язані та взаємозалежні об'єкти стратегічного обліку з узагальненням подібних елементів бюджетного процесу за просторовою (територіальною), часовою або різною комбінацією просторово-часових ознак.

Доцільність застосування гіпотези фрактальності пов'язана з тим, що процес виконання бюджету відбувається одночасно з різною тривалістю часу, на різних територіях будь-якого масштабу, розташування й належності. Відповідно, вказаний підхід до групування інформації дає можливість враховувати зовнішні фактори особливостей фізичного простору та етапів реалізації бюджетного процесу, отримувати й обліковувати інформацію з метою ухвалення обґрунтованих стратегічних рішень багаторівневого характеру.

У свою чергу, теорія ухвалення рішень дає можливість моделювати різні варіанти рішень, а потім обирати найбільш оптимальне з наявних варіантів, тобто таке, яке найбільше відповідає поточному діловому середовищу й забезпечує максимальну вигоду [6, с. 139]. Таким чином, згідно з теорією ухвалення рішень в умовах невизначеності, стратегічний облік має забезпечити

моделювання різних подій та ситуацій розвитку зовнішнього середовища функціонування бюджетної системи країни, розробку різних варіантів рішень найбільш ефективного вирішення поставлених стратегічних завдань.

Зазначимо, що для ухвалення рішень і розробки системних, адекватних ситуації заходів уповноваженій особі необхідна якісна інформація, яка, в свою чергу, може бути отримана шляхом складання похідних балансових звітів.

Основною метою складання похідних балансових звітів є забезпечення контролю за реалізацією стратегії, досягненням поставлених стратегічних цілей і завдань, для чого вони вирішують такі управлінські завдання: організація внутрішнього й зовнішнього контролю над недопущенням несанкціонованого вибуття ресурсів, прогнозування змін фінансових ресурсів, управління результатами діяльності в багатоярусному та багатосегментному режимі (по горизонтах і сегментах), управління грошовими потоками, управління стратегією розвитку, управління резервною системою [5]. Щодо бюджетного процесу, то застосування цього механізму оцінювання дає можливість здійснити прогнозування соціально-економічного розвитку країни, окремих територій, галузей економіки, світових глобалізаційних процесів і виявити й оцінити нові можливості та альтернативи пріоритетних напрямів бюджетної політики держави, що й розкриває сутність теорії економічного прогнозування щодо бюджетного процесу.

Зауважимо, що в основу запропонованої концепції стратегічного обліку в управлінні бюджетним процесом в Україні також мають бути покладені положення теорії реінжинірингу, доцільність чого визначає той факт, що, як наголошує М. Болдуєв, концепція стратегічної бухгалтерії передбачає використання принципів реінжинірингу, який спрямований на оптимізацію основних напрямів чи етапів діяльності відповідного об'єкта з метою підвищення їх ефективності та визначає необхідність пошуку нових підходів до управління, в тому числі й до організації облікової системи [4, с. 127]. Таким чином, в описуваному випадку реінжиніринг зумовлює доцільність переосмислення та пошуку більш ефективних підходів до організації обліково-контрольної системи бюджетного процесу. Застосування методів теорії реінжинірингу дасть можливість забезпечити оптимізацію основних напрямів бюджетної політики держави з метою підвищення її ефективності.

Враховуючи той факт, що реінжиніринг є фундаментальним переосмисленням і радикальним переплануванням бізнес-процесів для досягнення істотних покращень [4,

с. 127], його використання спрямовуватиметься на забезпечення цілеспрямованих докорінних змін бюджетного процесу з метою досягнення максимального ефекту функціонування бюджетної системи країни.

З урахуванням того, що концептуальна побудова стратегічної бухгалтерії ґрунтується на принципах бухгалтерського моделювання [4, с. 127], зазначимо, що одним із важливих елементів методологічного забезпечення концепції формування стратегічного обліку в управлінні бюджетним процесом є застосування теорії моделювання фінансових процесів.

Моделювання фінансових процесів у стратегічному обліку спрямоване на розробку та апробацію моделей організаційного й ситуаційного характеру, воно є основою механізму стратегічного обліку й призначене для конструювання різних інформаційних потоків і варіантів управлінських рішень під впливом системи факторів у реальних і прогнозованих ситуаціях [4, с. 127].

IV. Висновки

Загалом, використання стратегічного обліку в управлінні бюджетним процесом дає змогу суттєво покращити інформаційне забезпечення стратегічного бюджетного менеджменту, здійснювати ефективні облік та оцінювання впливу на державну політику й результати бюджетного процесу зовнішніх факторів, ризиків і невизначеності розвитку подій, групувати інформацію та прогнозувати бюджет у розрізі фракталів часу та простору.

При цьому основними гіпотезами необхідності впровадження стратегічного обліку в управління бюджетним процесом повинні бути гіпотези відкритості бюджетної системи, аористії в прийнятті управлінських рішень, перманентності загроз бюджетній безпеці країни, фрактальності бюджетної системи. Концепція стратегічного обліку в управлінні бюджетним процесом також має ґрунтуватися на наукових положеннях теорії змін, теорії ухвалення рішень в умовах невизначеності, теорії економічного прогнозування, теорії реінжинірингу, теорії моделювання фінансових процесів.

Перспективою подальших досліджень є побудова організаційної моделі стратегічного обліку в управлінні бюджетним процесом.

Список використаної літератури

1. Звіт рахункової палати за 2015 р. [Електронний ресурс] // Офіційний сайт рахункової палати України. – Режим доступу: http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16748714/Zvit_RP_2015.pdf.
2. Криштопа І. І. Побудова стратегічного обліку об'єднаного бізнесу: дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 / І. І. Криштопа ; Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана. – Київ, 2016. – 578 с.
3. Болдуєв М. В. Фрактали простору та часу як об'єкти стратегічного управлінського обліку / М. В. Болдуєв // Економічний вісник НГУ. – 2010. – № 2 – С. 105–111.
4. Болдуєв М. В. Концептуальні підходи формування стратегічної бухгалтерії / М. В. Болдуєв // Вісник Запорізького національного університету. Серія: Економічні науки. – 2010. – № 3 (7). – С. 122–128.
5. Криштопа І. І. Похідні балансові звіти як інструмент стратегічного обліку [Електронний ресурс] / І. І. Криштопа // Проблеми матеріальної культури. Економічні науки. – Режим доступу: <http://dspace.nbuv.gov.ua/xmlui/bitstream/handle/123456789/92356/25-Kryshtopa.pdf?sequence=1>.
6. Кундря-Висоцька О. П. Змістові характеристики стратегічної парадигми обліку / О. П. Кундря-Висоцька // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2010. – № 3 (53). – С. 137–139.
7. Відкрита система (теорія систем) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://uk.wikipedia.org/wiki/Відкрита_система_\(теорія_систем\)](http://uk.wikipedia.org/wiki/Відкрита_система_(теорія_систем)).
8. Кузьмін А. І. Теория изменений: общие рекомендации к применению (из опыта БДФ “Виктория”) / А. И. Кузьмин, Н. А. Кошелева. – Москва : Проспект, 2014. – 59 с.
9. Корень Н. В. Виклики та загрози бюджетній безпеці на етапі суспільних трансформацій / Н. В. Корень // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія Економічні науки. – 2015. – Вип. 14. – Ч. 3. – С. 130–133.
10. Теория принятия решений [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://ru.wikipedia.org/wiki/Теория_принятия_решений.

Стаття надійшла до редакції 06.02.2017.

Богма Е. С. Обобщение методологических основ концепции стратегического учета в управлении бюджетным процессом

В статье предложено внедрение в практику управления украинским бюджетным процессом стратегического учета, что требует соответствующего научного обоснования концептуальных основ его функционирования. Поэтому рассмотрены методологические основы построения концепции стратегического учета в управлении отечественным бюджетным процессом. Указано, что основными гипотезами необходимости внедрения стратегического учета в управлении бюджетным процессом должны выступать гипотезы открытости бюджетной системы, аористии в принятии управленческих решений, перманентности угроз бюджетной безопасности страны, фрактальности бюджетной системы. Подчеркну-

то, что концепция стратегического учета в управлении бюджетным процессом также должна основываться на научных положениях теории изменений, теории принятия решений в условиях неопределенности, теории экономического прогнозирования, теории реинжиниринга, теории моделирования финансовых процессов.

Ключевые слова: бюджетный процесс, стратегический учет, гипотеза, теория, бюджетная система, бюджетная стратегия, угроза, управленческое решение, внешние факторы, неопределенность, фрактал, концепция.

Bogma E. Summary of the Methodological Foundations of the Concept of Strategic Management Accounting in the Budget Process

The article set sharpening to date issues of budgetary control which updates need to optimize the activities of the organization and implementation of the budget process in Ukraine on the basis of ensuring effective accounting and control support all its stages. Therefore, the proposed introduction of management practices in national accounting strategic budgeting process that aims to provide complete, accurate, timely and relevant information the decision-making on forming the budgetary strategy of Ukraine. It is concluded that the practical application of strategic management accounting in the national budget process requires appropriate conceptual basis of scientific evidence of its operation.

Therefore, considered methodological bases of the said concept in the context of the main hypotheses and theories. So, in our opinion, the main hypotheses need to introduce strategic management accounting in the budget process should serve hypothesis openness budget system aorystii in decision-making, budget permanent threats to national security, fractal budget system. The concept of strategic management accounting in the budget process is also based on the theory of scientific change, the theory of decision making under uncertainty, economic forecasting theory, theory of reengineering theory modeling of financial processes.

It is concluded that the use of strategic accounting in the management of the budget process will significantly improve the information providing strategic budget management, to efficient accounting and assessing the impact on public policy and the results of the budget process external factors, risks and uncertainties of events, group information and forecast budget cut coat hoists of time and space.

Key words: budgeting, strategic accounting, hypothesis, theory, budget system, budget strategy, threat management solutions, external factors, uncertainties, fractal concept.