

УДК 336.711

Болдуєв М.В.

ФРАКТАЛИ ПРОСТОРУ ТА ЧАСУ ЯК ОБ'ЄКТИ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

Розроблено модель формування стратегічного управлінського обліку за фракталами простору та часу, що включає такі агрегати: економічна характеристика мережі; облікові принципи і підходи; системоутворюючі показники і їх використання; базовий оцінний принцип; оцінний алгоритм; контрольний механізм фрактальних позицій; фрактальний похідний балансний звіт; ухвалення стратегічних рішень за фракталами простору і часу.

Ключові слова: стратегічний облік, фрактали, модель, агрегат, оцінювання.

The model of strategic management accounting by fractals of space and time is developed. Its includes 8 units: economic characteristics of the network, accounting principles and approaches, system-parameters and their use; basic evaluative principle; valuation algorithm; fractal position control mechanism; fractal derivative balance sheet; making strategic decisions on fractals of space and time.

Keywords: strategic accounting, fractals, model, unit, assessment.

Зміни в структурі і часових характеристиках сучасного ринку, нові обліково-аналітичні потреби стратегічного управління промисловими підприємствами, пов'язані з необхідністю отримання і використання багаторівневої інформації, ставлять питання про організацію стратегічного управлінського обліку по територіальних фракталах і часових горизонтах і побудови відповідної моделі.

Як фрактали часу будь-якого сегменту ринку розглядатимемо інвестиційні горизонти діючих на ньому інвесторів. Кожен учасник ринку має свій інвестиційний горизонт і ухвалює рішення, погодившись з його тривалістю і очікуваною поведінкою ринку на визначеному інтервалі часу [1, с. 59].

Необхідність організації стратегічного управлінського обліку за фракталами простору і часу зумовлена такими обставинами.

- отримання і використання інформації у фрактальному розрізі забезпечить можливість багатоваріантного вирішення стратегічних завдань, що стоять перед промисловими підприємствами в умовах ризику та невизначеності, вибору і реалізації найбільш оптимального варіанту рішення.

- використання фракталів підвищує можливості проведення стратегічного моніторингу конкурентних позицій і використання конкурентних переваг організації.

- облік і прогнозування у фракталах часу і простору на базі фрактального похідного балансового звіту надає істотні переваги при визначенні способів розширення продажів, виходу на нові ринки, поліпшення збуту продукції, розвитку бізнесу, ідентифікації вільних ринкових ніш у ланцюжку вартості.

- використання територіальних і часових фракталів дає можливість відобразити в обліку багатоваріантність подій під дією різних зовнішніх чинників і забезпечити краще пристосування до зовнішнього середовища.

- виділення як об'єкту стратегічного управлінського обліку територіальних фракталів і часових горизонтів відповідає вимогам парадигми глобального стратегічного менеджменту.

Проблемам теоретичної розробки і дослідження питань розвитку управлінського і стратегічного обліку і аналізу в підприємствах України присвячені роботи Г. Андрющенко, І. Белоусова, В. Бобиль, М. Бондар, С. Вербовацький, С. Голов, Б. Засадний, Є. Кириченко, Ю. Кузьминський, С. Левицька, Т. Малинка, В. Моссаковський, Т. Новосельцева, О. Панченко, Г. Пришляк, В. Симоненко, М. Сірош, Т. Сльозко, О. Терещенко, Н. Ходаковська, Ю. Шумило й ін.

Проте багато питань стратегічного управлінського обліку як у вітчизняній, так і в світовій бухгалтерській науці не вирішені дотепер. До основних з них належать обліково-аналітичне забезпечення стратегічного менеджменту, моделювання і організація стратегічного управлінського обліку на підприємствах, методичні й практичні аспекти складання і використання похідних балансових звітів, організація обліку у фракталах простору і часу.

Метою статті є узагальнити необхідність обліку та основні методичні підходи обліку простору та часу в системі стратегічного управлінського обліку.

Найбільш важливим кроком у формуванні стратегії є орієнтація ключового потенціалу підприємства на ті товари і послуги, у виробництві й реалізації яких воно має дійсно конкурентну перевагу [2, с. 254].

У розробленій бухгалтерській моделі як об'єкти стратегічного управлінського обліку виділені такі фрактали простору і часу: внутрішні сегменти; зовнішні сегменти; комбіновані сегменти (комбінація перших двох типів); інноваційні арени; інвестиційні горизонти; інноваційні горизонти; стратегічні горизонти.

Внутрішні сегменти є операційними сегментами діяльності промислового підприємства.

Під зовнішнім сегментом діяльності розуміється будь-яка територіальна побудова або частина ринку, на якому діє або має намір діяти підприємство: географічні сегменти (регіони області, регіони країни, світу тощо), стратегічні майданчики і арени, сегменти ринку, типи покупців, групи населення, мережеві бізнес-сегменти.

Поняття зовнішнього сегменту діяльності тісно пов'язано з поняттям бізнес-сегмента як сфери діяльності, у якій компанія прагне зайняти лідируючі позиції [3, с. 211].

Існування мереж у ланцюжку створення вартості означає, що доходи лідируючого конкурента можуть бути дуже високі - і можуть збільшуватися. Навіть коли в ланцюжку створення вартості немає мереж, доходи можуть істотно зростати там, де є значні витрати майбутніх періодів, особливо у сфері НДДКР [3, с. 313].

Оскільки в практичній діяльності промислових підприємств нерідко має місце переплетення внутрішніх і зовнішніх сегментів, вважаємо необхідним виділити в окрему групу комбіновані сегменти, що характеризуються комбінацією перших двох типів сегментів.

Враховуючи ті обставини, що діяльність промислових підприємств у сучасних умовах усе частіше має інноваційний характер і зв'язана із все зростаючими вимогами ринку, у наведеній моделі виділені інноваційні арени промислового підприємства з метою забезпечення роздільного обліку витрат на НДДКР, доходів і результатів по промислових інноваціях, контролю частки ринку інноваційних продуктів.

Діяльність промислових підприємств, пов'язаних з розробкою яких-небудь нововведень, може бути представлена декількома інноваційними аренами, що включають нові розробки і певні категорії покупців.

Крім того, інноваційна діяльність визначається різними часовими періодами розробки і реалізації інноваційних проектів, від вкладення коштів у інноваційні проекти до отримання результатів.

Часові горизонти пов'язані з діяльністю інституційних одиниць на вибраних інтервалах часу і є інвестиційними горизонтами, часові потоки грошових коштів, горизонти прогнозування, стратегічні горизонти, проектні горизонти, товарні горизонти.

Інвестиційним горизонтом виступає часовий інтервал від вкладення грошових коштів або ресурсів до отримання відповідних доходів.

При цьому часовий горизонт представляється у вигляді циркулюючих грошових потоків від декількох хвилин до декількох років.

Так, стратегічним горизонтом виступає період часу, на який розповсюджується ухва-

лене стратегічне рішення, і який характеризується цільовою спрямованістю і можливістю отримання прибутку, нарощування власності, досягнення стійкої конкурентної переваги.

Фрактальна будова ринку забезпечує можливість організації стратегічного управлінського обліку по фракталах простору і часу на базі сучасних інформаційних систем і технологій.

Досягнутий рівень розвитку інформаційно-технічного забезпечення дає можливість одержувати і використовувати інформацію в розрізі фракталів часу і простору, тобто часових інвестиційних горизонтів, стратегічних майданчиків, зовнішніх сегментів діяльності, сегментів ринку, які можуть бути відображені у фрактальному похідному балансовому звіті.

Модель побудови стратегічного управлінського обліку по фракталах простору і часу наведена 8 агрегатами (табл. 1): економічна характеристика мережі; облікові принципи і підходи; системоутворюючі показники і їх використання; базовий оцінний принцип; оцінний алгоритм; контрольний механізм фрактальних позицій; фрактальний похідний балансний звіт; ухвалення стратегічних рішень за фракталами простору і часу.

Перший агрегат моделі представлений економічними характеристиками мережі, що дають можливість використовувати фрактали простору і часу в стратегічному управлінському обліку.

Для мережевої економіки характерна мережева організація менеджменту, обліку, аналізу, контролю тощо. З обліково-аналітичних позицій для мережі властиві дві стійкі економічні характеристики, які складають основу глобального ринку:

багатосегментність, що створює можливість отримання, обробки і використання інформації в територіальних фракталах: територіальні сегменти, сегменти ринку, сегменти стратегічної активності, мережеві бізнес-сегменти тощо;

багаторівневість, що дає можливість одержувати, обробляти і використовувати інформацію по часових горизонтах самої різної.

Другий агрегат моделі визначає облікові принципи і підходи, що формують основу фрактального обліку: організація роздільного обліку у фракталах простору і часу; облік показників, що залежать від сегменту діяльності; принцип відповідності доходів і витрат сегменту на основі часової визначеності; раціональність оцінювання результатів; облік чинників зовнішнього середовища; оцінювання та облік ризиків; релевантність інформації.

Організація роздільного обліку у фракталах простору і часу передбачає встановлення відповідної системи показників, облік і аналіз цих показників, а також прогнозування результатів діяльності в територіальних сегментах і часових горизонтах.

Відповідно до принципу обліку показників (доходів, витрат і результатів), що залежать від сегменту діяльності, при оцінюванні результатів які досягнуті у сегменті, враховуються тільки ті чинники, які мають безпосереднє відношення до даного сегменту.

Принцип відповідності доходів і витрат на основі часової визначеності подій вимагає використання методу дисконтування, тобто відображення грошових потоків у поточній вартості в розрізі фракталів простору на основі фрактального дисконтованого балансового звіту.

Зовнішнє середовище має вирішальний вплив на досягнення мети у фракталах простору і часу. Принцип оцінювання і узяття на облік зовнішніх чинників є одним із головних принципів стратегічного управлінського обліку, для чого використовується фрактальний похідний балансний звіт.

Наведена модель передбачає оцінювання і облік потенційних небезпек і загроз, що впливають на одержувані результати в територіальних сегментах і часових горизонтах, на основі фрактального похідного балансового звіту інтегрованого ризику.

1

Таблиця 1

Модель формування стратегічного управлінського обліку за фрагментами простору та часу

Агрегати бухгалтерської моделі Об'єкти обліку	Системоутворюючі показники													Алгоритм оцінювання						Алгоритм з 8 етапів							
	Об'єкти роз'яснювального обліку	Об'єкти показників, що залежать від сегмента діяльності	Тимчасова визначеність доходів та витрат	Рациональність оцінки результатів	Облік факторів зовнішнього оточення та облік ризиків	Оцінювання та облік ризиків	Релевантність інформації	Доходи	Витрати	Фінансовий результат	Чисті активи	Чисті пасиви	Частка ринку	Відносна частка ринку	Базовий принцип оцінювання	Алгоритм оцінювання	Перевіщення показників	Перевіщення цільових показників	Визначення впливу від межового забезпечення виконання міжового Ранжирування сегментів	Система моніторингу показників	Оцінювання отриманого результату	Фрагментальний похлінний балансний звіт	Лінійний практичний рішень за фрагментами простору та часу				
Внутрішні сегменти	Н	Н	В	Н	Н	Н	Н	0	Н	0	0	0	0	Витрати сегмента	0	Н	0	0	0	0	0	0	0				
Зовнішні сегменти	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Доходи/ витрати	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н				
Комбіновані сегменти	Н	Н	Н	Н	В	В	В	В	В	В	В	В	В	Доходи/ витрати	В	В	В	В	В	В	В	В	В				
Інноваційні сегменти	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Доходи/ витрати	В	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н				
Інвестиційні горизонти	Н	Н	О	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Грошові кошти / Чисті пасиви	0	0	0	0	0	0	0	0	0				
Інноваційні горизонти	Н	Н	О	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	0	0	Грошові кошти / Чисті пасиви	0	0	0	0	0	0	0	0	0				
Стратегічні горизонти	Н	Н	О	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	0	0	Грошові кошти / Чисті пасиви	0	0	0	0	0	0	0	0	0				
Фрагменти простору	Економічна характеристика мережі													Алгоритм з 8 етапів													
Фрагментальність														Алгоритм з 8 етапів													

Н - наявність ознаки моделі та її використання; 0 - відсутність ознаки в моделі або неможливість її використання; В - можливе часткове використання ознаки в певних умовах

1

Стратегічний управлінський облік у фракталах часу і простору забезпечує адаптацію до численних змін зовнішнього середовища, у тому числі і вибір найменш ризикованих варіантів.

Для організації час її адаптації до ринкових змін є основою її конкурентоспроможності.

Релевантність інформації відносно фракталів простору і часу розглядається як здатність інформації впливати на ухвалення рішень багаторівневого характеру.

Фрактальний облік і аналіз є основою оцінювання успішності стратегії підприємства і досягнення мети у відповідних сегментах і часових горизонтах.

Третій агрегат моделі передбачає використання системоутворюючих показників для оцінювання результатів діяльності промислового підприємства з погляду фрактального підходу.

Фрактальний підхід заснований на гіпотезі, що зміна масштабів системи або структури як у просторі, так і у часі зберігає її основні властивості, що створює можливості обліку показників щодо даної системи [4, с. 62].

Нами пропонується використання таких показників для оцінювання та аналізу діяльності у фрактальному розрізі: доходи; витрати; фінансовий результат; чисті активи; чисті пасиви; частка ринку; відносна частка ринку.

У фракталах часу і простору результат діяльності визначається різницею між фрактальними доходами і фрактальними витратами.

Показники чистих активів і чистих пасивів визначаються за даними фрактального похідного балансового звіту шляхом агрегації і дезагрегування інформації у фрактальному розрізі.

Професор К. Друрі справедливо відзначає, що фінансові дані придатні тільки для ситуації з низьким рівнем невизначеності зовнішнього середовища [5, с. 616].

Тому у розробленій моделі показники, що характеризують стратегію підприємства, представляються не тільки у фінансовому виразі: у систему показників оцінювання крім фінансових індикаторів включені також і нефінансові, такі, як частка ринку і її зміна, відносна частка ринку і її зміна тощо.

Нефінансові показники можуть розраховуватися у вартісному вираженні (наприклад, прибутковість за покупцями), відсотковому (зниження кількості забракованих одиниць продукції), натуральних одиницях (кількість покупців сегменту) або у балах (рейтингова оцінка).

Частка ринку виражена у відсотках - це частка сукупних продажів, які припадають на одну марку або компанію на конкретному ринку. При визначенні частки можна виходити як з кількісних, так і з вартісних показників. Аналіз тенденції зміни частки ринку дуже важливий для підприємства, оскільки відображає його загальне положення на ринку [6, с. 104].

При визначенні частки ринку можуть використовуватися як вартісні показники (вартість реалізованої продукції), так і натуральні показники (одиниці реалізованої продукції, кількість покупців). При цьому враховуються, у першу чергу, місткість і ступінь насиченості цільового ринку.

Використання показника частки ринку дозволяє зрозуміти, у якому ступені використовується стратегія дає можливість досягти очікуваних результатів у цільовому ринковому сегменті [5, с. 868].

Важливим показником, що відбиває зміну положення підприємства відносно його конкурентів, є показник відносної частки ринку, визначуваний діленням частки ринку підприємства у сегменті на долю ринку у цьому ж сегменті його найближчого конкурента.

Використання зазначених оцінних показників дає можливість контролювати частку

сегменту у фінансових результатах, частку сегменту у сукупних чистих активах, зміну фрактального потенціалу підприємства, зростання частки ринку тощо.

Інформація у фрактальному розрізі має формуватися так, щоб забезпечити можливість оцінювання та аналізу створення нової вартості кожним територіальним фракталом. Тому ефективність діяльності у сегментному розрізі має визначатися не лише зіставленням доходів і витрат, а й шляхом аналізу динаміки чистих активів, ринкової частки, зростання кількості покупців тощо.

З метою організації фрактального обліку, аналізу, контролю і прогнозування тенденцій розвитку підприємства застосовуються фрактальні похідні балансові звіти.

На основі наведеної системи оцінних показників у стратегічному управлінському обліку відбувається порівняння сегментів за доходам, витратам, фінансовими результатами, чистими активами, ринковою часткою.

Четвертий агрегат моделі представлений базовим оцінним принципом, на основі якого здійснюється порівняння відповідних сегментів діяльності: доходи/витрати, грошові кошти/чисті пасиви.

При цьому принцип «грошові кошти/чисті пасиви» є визначальним при формуванні фрактального похідного балансового звіту й оцінюванні фрактального потенціалу промислового підприємства.

П'ятий агрегат моделі представлений оцінним алгоритмом, що застосовується при організації фрактального обліку, який включає такі етапи:

- 1) вибір оцінних показників;
- 2) визначення базового принципу оцінювання;
- 3) відстежування поточної ситуації за фракталами простору і часу;
- 4) оцінювання і облік системи чинників;
- 5) отримання економічних показників за територіальними фракталам і часовими горизонтами;
- 6) порівняння з показниками попереднього періоду, цільовими показниками поточного періоду;
- 7) аналіз досягнутого рівня за показниками, встановлення причин зміни показників;
- 8) ухвалення стратегічних рішень з управління діяльністю підприємства у фрактальному розрізі.

Використання наведеного алгоритму спрямоване на виявлення неприбуткових сегментів, найбільш перспективних сфер бізнесу, визначення нових напрямів розвитку у фракталах простору і часу та коригування конкурентної стратегії підприємства.

Шостий агрегат моделі представлений механізмом контролю оцінних показників і передбачає: постійне перевищення показників попереднього періоду; перевищення цільових показників поточного періоду; визначення відхилення від граничного стану; забезпечення виконання нижньої межі за показниками; ранжирування сегментів за базовими показниками; забезпечення моніторингу економічних показників; оцінювання очікуваного результату до певного моменту в майбутньому.

Сьомий агрегат моделі представлений фрактальним похідним балансовим звітом, який будується на принципах еволюційно-адаптивної балансової теорії і об'єктом подальшого дослідження.

Використання фрактального похідного балансового звіту дає можливість організувати контроль зміни фрактального потенціалу промислового підприємства у вигляді показників фрактальних чистих активів і чистих пасивів у розрізі системи чинників.

Восьмий агрегат моделі визначає основні етапи ухвалення стратегічних рішень за фракталами простору і часу на базі фрактального похідного балансового звіту з урахуванням

поставлених цілей і вирішуваних завдань:

- 1) моделювання різних варіантів рішення;
- 2) апробація цих варіантів у фракталах простору і часу;
- 3) оцінювання гіпотетично можливих результатів при кожному альтернативному варіанті;
- 4) вибір оптимального варіанту з альтернативно можливих;
- 5) впровадження вибраного варіанту;
- 6) оцінювання отриманих результатів;
- 7) ухвалення стратегічного рішення;
- 8) зворотний зв'язок і коректування потреби в інформації.

Процес ухвалення стратегічних рішень за фракталами простору і часу має ґрунтуватися на інформації фрактального похідного балансового звіту.

Наведена бухгалтерська модель заснована на взаємозв'язку стратегічного менеджменту з інформаційними потоками фракталів простору і часу, що дає можливість організувати облік по територіальних сегментах і часових горизонтах з відповідним рівнем деталізації інформації та отриманням результатів як в реальному, так і мережевому просторі на основі сучасних комп'ютерних технологій.

Розроблена модель визначає територіальні сегменти й інвестиційні горизонти з погляду економічної характеристики мережі в розрізі облікових принципів і підходів, використовуваних системоутворюючих показників, базових оцінних принципів, оцінного алгоритму, механізму контролю, механізму складання і використання фрактального похідного балансового звіту, процесу ухвалення стратегічних рішень за фракталами простору і часу, що забезпечує ефективну організацію стратегічного управлінського обліку на промислових підприємствах.

Література

1. Кузьмін, О. Є. Дегресивні і прогресивні витрати в економічному оцінюванні виробничо-господарської діяльності підприємств та інжинірингу / О. Є. Кузьмін, У. І. Когут. – // Актуальні проблеми економіки. – 2007. – № 1. – С. 48–62.
2. Райан, Б. Стратегический учет для руководителя / Б. Райан; пер. с англ. / под ред. В.А. Микрюкова. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. - 616 с.
3. Кох, Р. Стратегия: как создавать и использовать эффективную стратегию / Р. Кох; пер. с англ. - СПб: Питер, 2003. - 320 с.
4. Янсен, Ф. Эпоха инноваций / Ф. Янсен; пер. с англ. - М.: ИНФРА-М, 2002.-308 с.
5. Друри К. Управленческий и производственный учет Серия: Зарубежный учебник. - М.: Издательство Юнити-Дана, 2007- 1424 с.
6. Уолл, И. Экономика и бизнес. А-Я: словарь-справочник / Н. Уолл, Я. Маркузе, Д. Лайнз, Б. Мартин; пер. с англ. К.С. Ткаченко. - М.: ФАИР-ПРЕСС, 1999.-624 с.

Рекомендовано до друку:

д.е.н., проф. Паршиною О.А. 16.04.2010

Надійшло до редакції:

05.04.2010