

УДК 657:005.921

МЕТОДИКА ВЕДЕННЯ СТРАТЕГІЧНОГО ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ: ІНЖИНІРИНГОВИЙ АСПЕКТ

РУСЛАН БРУХАНСЬКИЙ,

канд. екон. наук, доц.,

завідувач кафедри обліку

і правового забезпечення

*агропромислового виробництва, Тернопільський
національний економічний університет*

З метою удосконалення системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту підприємства обґрунтовано використання показників вартості чистих активів та чистих пасивів на основі даних системи стратегічного фінансового обліку. Розроблено методику здійснення стратегічного фінансового обліку. Розроблено процедурну модель складання похідного гіпотетичного стратегічного балансового звіту.

Ключові слова: стратегічний менеджмент, стратегічний фінансовий облік, гіпотетичний стратегічний балансовий звіт, інжиніринговий облік.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

В сучасних умовах розвитку економіки дієвість системи стратегічного менеджменту підприємства значною мірою залежить від ефективності функціонування системи його інформаційного забезпечення. Це пояснюється наростанням глобалізаційних процесів, ускладненням господарських відносин, інтенсифікацією виробничих та обслуговуючих бізнес-процесів, підвищенням рівня конкуренції й зростанням впливу зовнішнього середовища на результати діяльності підприємств. Для побудови системи інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту можуть використовуватись різноманітні підходи, одним із яких є розробка системи стратегічного фінансового обліку, що забезпечує генерування облікової інформації, необхідної для прийняття стратегічних управлінських рішень. В якості методологічної основи системи стратегічного фінансового обліку, яка вивчає об'єкти внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства і орієнтована в майбутнє, слід застосовувати бухгалтерський інжиніринг.

Бухгалтерський облік, як спеціалізована інформаційна технологія, має своєю основною ціллю формування інформаційного продукту у вигляді набору показників звітності (аналітичних та агрегованих), що повинен відповідати запитам його користувачів. В якості вихідного інформаційного продукту, який необхідний менеджменту для прийняття стратегічних рішень, є набір показників, що ілюструють процес формування і ефективність реалізації обраної підприємством стратегії.

В якості підсумкових інтегральних показників, що характеризують зміни загального стану підприємства під впливом факторів мінливого зовнішнього середовища і використовуються для аналізу ефективності стратегічних управлінських рішень, є вартість чистих активів та чистих пасивів підприємства, які мають бути порівняні між собою за період від початку впровадження стратегії до її остаточної реалізації. Це обґрунтовується тим, що на власність підприємства, що є одним із основних об'єктів стратегічного управління, впливає вартість наявних у нього активів та вартість існуючих зобов'язань перед контрагентами та позичальниками, які використовуються для розрахунку чистих активів та чистих пасивів.

Виходячи з цього, стратегічний фінансовий облік доцільно орієнтувати на можливість визначення зміни власності у вигляді агрегованого показника чистих активів і дезагрегованого показника чистих пасивів. Такий підхід до розробки системи інформаційної підтримки стратегічного розвитку підприємства орієнтований на дослідження факторів, від яких залежить збільшення показників чистих активів та чистих пасивів підприємства, що представлені в необхідних для користувачів оцінках (ринкових, справедливих, дисконтованих тощо). Аналіз цих двох базових показників власності підприємства в сучасних умовах є основним індикатором його стратегічної стійкості.

Чисті активи є вартістю власності підприємства, що "очищена" від боргів, яка розраховується шляхом віднімання від вартості всіх наявних на підприємстві активів вартості зобов'язань, розрахованої на основі

застосування різних оціночних баз (балансової, ринкової, справедливої, вартості погашення тощо).

Чисті пасиви (чистий власний капітал і забезпечення зобов'язань) визначаються в результаті ймовірної або реальної реалізації активів і ймовірного або реального задоволення довгострокових і короткострокових зобов'язань підприємства. Результатом такої реалізації є формування нового (похідного стратегічного) балансу підприємства, де в активі залишаються лише грошові кошти в різній формі, а в пасиві – дезагреговані чисті пасиви (zareєстрований (пайовий) капітал, капітал у дооцінках, додатковий капітал, резервний капітал, нерозподілені прибутки (непокриті збитки), вилучений капітал, неоплачений капітал, забезпечення майбутніх витрат і платежів, цільове фінансування та цільові надходження, страхові резерви).

Формування показників вартості чистих активів та чистих пасивів в межах системи стратегічного фінансового обліку дозволяє не лише удосконалити систему обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління підприємством, а виступає передумовою для виникнення нових управлінських методик і концепцій бухгалтерського походження, які можуть бути застосовані в процесі прийняття стратегічних управлінських рішень.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Питанням удосконалення обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту на основі бухгалтерського інжинірингу присвячені праці Е.Л. Архіпова, І.М. Богатої, Т.О. Графовой, Ю.В. Денисевич, Є.М. Євстаф'євої В.А. Залевського, Ю.А. Ільштейна, Г.Є. Крохичевої, Л.Н. Кузнецовой, Л.Р. Лілеєвої, О.Ю. Русиної, С.П. Суворової, К. Уорда, І.І. Хахонової, О.М. Щемелева та ін.

Метою статті є виділення та обґрунтування основних етапів методики здійснення стратегічного фінансового обліку на підприємствах.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Для підвищення ефективності стратегічного менеджменту підприємств запропоновано методику стратегічного фінансового обліку, яка реалізується за наступними етапами:

1. ПОБУДОВА БУХГАЛТЕРСЬКИХ АГРЕГАТИВ (АГРЕГАЦІЯ ОБ'ЄКТІВ ОБЛІКУ)

Першим етапом розробки системи стратегічного фінансового обліку є побудова бухгалтерських агрегатів, що є процедурою агрегатного моделювання укрупнених облікових об'єктів, які виступатимуть початковим оператором, що формує економічний зміст, рівень агрегації та види облікової інформації для прийняття стратегічних управлінських рішень.

В якості облікових агрегатів системи стратегічного фінансового обліку можуть бути використані:

- мега-рахунки системи національних рахунків;
- складові балансового рівняння: активи, зобов'язання, капітал;
- визначені нормативними документами розділи балансу;
- набір окремих статей балансу або його окремих показників;
- розділи нормативно встановленого або стратегічного структурованого плану рахунків чи окремі групи рахунків;
- визначений на рівні підприємства набір показників стратегічного розвитку підприємства.

Для побудови системи інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту із використанням інструментів бухгалтерського інжинірингу на сьогодні використовується значна кількість моделей та методик. У більшості з них в якості початкового оператора (облікового агрегату) використовуються розділи різних видів балансу підприємства. Однак такий підхід, на нашу думку, не дозволяє повною мірою врахувати потреби менеджменту в обліковій інформації стратегічного характеру.

В залежності від обраного варіанту облікових агрегатів залежить економічний зміст і обсяги бухгалтерських записів, що здійснюватимуться в системі стратегічного фінансового обліку.

2. СТРУКТУРОВАНІЙ ПЛАН РАХУНКІВ ЯК ЕЛЕМЕНТ СИСТЕМИ СТРАТЕГІЧНОГО ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ

В останні роки на великих підприємствах широкого розповсюдження набула практика використання структурованих планів рахунків, які є дуже гнучкими, дозволяють в десятки разів підвищити рівень аналітичності та інформаційну місткість стратегічного фінансового обліку, дозволяють забезпечувати розмежування доступу користувачів до окремих його модулів, блоків та сегментів в умовах використання сучасних інформаційно-комп'ютерних і мережових технологій, внаслідок чого існує можливість напрямку із комп'ютерної системи бухгалтерського

обліку та без додаткових операцій проводити аналіз облікових даних.

Структурований робочий план рахунків виник в період нафтової кризи 70-х рр. XX століття, коли ціна на нафту зросла з 3 до 30 дол. за барель. Структуризація робочих планів рахунків почалась з енергетичних підприємств (електро- і теплоелектростанції, нафтопереробні заводи), коли робочі плани рахунків приводяться у відповідність до структури підприємств для визначення результатів діяльності за центрами виникнення витрат (від генеральних директорів до окремих ділянок) [7, с. 11–12]. Поява структурованого плану рахунків як окремого засобу бухгалтерського інжинірингу була зумовлена виникненням управлінських потреб у більш деталізованій обліковій інформації та стала можливою завдяки підвищенню рівня обробки облікових даних комп'ютерною технікою за допомогою передових програмних засобів економічного спрямування, можливістю швидкісної передачі облікових даних та їх безпечною зберігання.

Основна відмінність структурованих планів рахунків від традиційних зводиться до їх побудови на базі принципів архітекtonіки: інтеграційної, адаптивної, фрактальної, структурованої, транзакційної, аналітичної та ін. [4, с. 25]. Структурований план рахунків передбачає багатосегментний принцип побудови, повинен мати складну жорстку систему взаємозв'язків розділів і використовувати багатозначну систему кодування з урахуванням сучасних можливостей інформаційних систем [7, с. 12]. Відповідно, структурований план рахунків, враховуючи особливості його побудови та можливості структурування облікової інформації, може бути використаний для забезпечення формування ефективно діючої системи стратегічної фінансової звітності.

Використання структурованого плану рахунків при побудові системи стратегічного фінансового обліку різко змінює її характер та можливості (інформаційну ємність), дозволяючи враховувати наступні фактори: особливості організаційної структури підприємства; специфіку системи стратегічного менеджменту (побудова стратегій в розрізі стратегічних бізнес-одиниць); рівень розвитку і побудови обліково-аналітичної системи підприємства; рівень розвитку організаційного та функціонального інформаційно-комп'ютерного забезпечення на підприємстві. Це дозволяє забезпечити його безперешкодне впровадження на рівні облікових та управлінських програмних продуктів (ERP-систем) для задоволення різноманітних інформаційних потреб різних груп кори-

стувачів облікової інформації.

Для надання облікової інформації стратегічного характеру необхідною є розробка саме стратегічного структурованого плану рахунків, що дозволить врахувати існуючі запити із системи стратегічного менеджменту та використати наявні методичні напрацювання в сфері побудови структурованих планів рахунків в умовах комп'ютеризації діяльності підприємств. Побудову ефективної системи стратегічного фінансового обліку можливо забезпечити лише за умови використання стратегічного структурованого плану рахунків як інструменту бухгалтерського інжинірингу, оскільки в основу його розробки покладено використання принципів побудови, спрямованих на прийняття стратегічних управлінських рішень.

З метою забезпечення інформаційних можливостей обґрунтування та оцінки ефективності обраної підприємством стратегії доцільним є використання першого варіанту, що має бути доповнений відповідними субрахунками і аналітичними рахунками, які відображатимуть і враховуватимуть специфіку діяльності підприємства, вимоги системи стратегічного менеджменту, облікову і інформаційну архітектуру підприємства тощо.

В табл. 1 запропоновано макет стратегічного структурованого плану рахунків, що будується на основі використання системи рахунків, субрахунків та аналітичних рахунків, об'єднаних модульною структурою.

Запропонований макет структурованого робочого плану рахунків (табл. 1) забезпечує стратегічне управління ресурсним потенціалом підприємств у розрізі стратегічних бізнес-одиниць, стратегічних бізнес-зон, видів діяльності тощо. Його застосування на великих підприємствах в умовах запровадження ERP-систем забезпечує порівнянність агрегованих даних на всіх рівнях управління, структурує інформацію щодо виділених об'єктів обліку у відповідності до потреб стратегічного менеджменту, що підвищує оперативність і ефективність прийняття управлінських рішень на основі даних стратегічного фінансового обліку.

Балансові рахунки в запропонованому макеті стратегічного структурованого плану рахунків представлені шістьма розділами: необоротні активи, запаси, кошти, розрахунки та інші активи, власний капітал та забезпечення зобов'язань, зобов'язання. Рахунки витрат, доходів і результатів сформовані трьома розділами: доходи і результати діяльності, витрати за елементами, витрати діяльності.

ЗАПРОПОНОВАНИЙ МАКЕТ СТРАТЕГІЧНОГО СТРУКТУРОВАНОГО ПЛАНУ РАХУНКІВ

Структуровані субрахунки 1-3 порядку і аналітичні рахунки 1-3 порядку, що використовуються для визначення результатів діяльності	Групи рахунків							
	Балансових рахунків					Рахунків витрат, доходів і результатів		
	Розділ 1. Необоротні активи	Розділ 2. Запаси	Розділ 3. Кошти, розрахунки та інші активи	Розділ 4. Власний капітал та забезпечення зобов'язань	Розділ 5. Зобов'язання	Розділ 6. Доходи і результати діяльності	Розділ 7. Витрати за елементами	Розділ 8. Витрати діяльності
	Відповідні рахунки згідно чинного плану рахунків							
Субрахунок 1-го порядку "Стратегічні бізнес-одиночки"								
Субрахунок 2-го порядку "Стратегічні бізнес-зони"								
Субрахунок 3-го порядку "Стратегічні види діяльності"								
Аналітичний рахунок 1-го порядку "Підрозділи підприємства"								
Аналітичний рахунок 2-го порядку "Види продукції, замовлення тощо"								
Аналітичний рахунок 3-го порядку "Елементи витрат"								

Кількість облікових позицій представлено макету структурованого робочого плану рахунків залежить від специфіки діяльності підприємства, рівня розвитку його організаційної структури, кількості стратегічних бізнес-одиночок та бізнес-зон, кількості видів продукції, що виготовляються, використовуваних елементів затрат тощо та в середньому може складати від декількох сотень до декількох тисяч позицій.

3. ЗДІЙСНЕННЯ КОРИГУЮЧИХ ЗАПИСІВ І СКЛАДАННЯ СКОРИГОВАНОГО БАЛАНСУ

На сьогодні баланс підприємства в силу недосконалості системи майнового і немайнового права не відображає у своєму складі всіх об'єктів, які відіграють важливу роль у формуванні вартості підприємства та інформація про які необхідна для розробки, формулювання реалізації, оцінки та контролю стратегії підприємства. Для вирішення цієї проблеми в сучасних умовах розвитку облікової теорії та методології дослідники пропонують два можливих варіанти дій:

– широке запровадження і подальше розширення системи забалансового обліку, де на сьогодні відображаються умовні активи і зобов'язання, стосовно яких існує ймовірність, що вони можуть потрапити

до складу балансу підприємства за умови настання певних подій (В.І. Бачинський, І.В. Литвинчук). Розвиток такого підходу передбачає необхідність розробки методики оцінки та переоцінки позабалансових об'єктів, вартість яких характеризується значним рівнем коливань під впливом зовнішнього середовища, а також передбачає необхідність побудови спеціалізованої системи звітності, де відобразатиметься інформація про позабалансові об'єкти обліку, що необхідна для прийняття рішень користувачами;

– розширення правових рамок (критеріїв визнання) облікових об'єктів, що знаходять своє відображення в балансі шляхом переходу від класичного пучка прав власності (володіння, розпорядження, користування) до більш розширеного переліку майнових прав (С.Ф. Голов, Г.Г. Кірейцев, К.В. Романчук). Застосування такого підходу зумовлює необхідність перебудови існуючої системи критеріїв визнання облікових об'єктів, методики їх оцінки та облікового відображення, що в цілому передбачає трансформацію сутності балансу як звіту, що характеризує майновий стан підприємства в статистиці, внаслідок чого повинна бути адекватно удосконалена методика прийняття рішень на основі його показників.

Якщо б на рівні вітчизняного законодавства був реалізований другий варіант, то при побудові стратегічного похідного балансу не потрібно було б здійснювати жодних коригуючих дій з метою наближення балансової вартості чистих активів до її реального значення. Однак, за існуючої ситуації, коли в фінансовому обліку відображаються умовні активи і зобов'язання, для усунення впливу їх вартості на величину чистих активів і пасивів підприємства слід здійснити коригуючі проведення. Це особливо актуалізується тим, що наявні у підприємства умовні активи та зобов'язання можуть мати важливий або навіть визначальний вплив на платоспроможність, фінансовий та майновий стан підприємства.

Як зазначає з цього приводу Е.Л. Архіпов, баланс повинен коригуватись на позабалансові операції, операції, пов'язані з умовними активами і зобов'язаннями, а також на недоліки, виявлені в процесі проведення внутрішнього і зовнішнього аудиту, і виходить скоригований бухгалтерський баланс, який відображає реальний фінансовий стан підприємства. Зазначений баланс у Франції називається фінансовим, у Німеччині – уточненими, в США – економічним [1, с. 260]. Відповідно, окрім коригування балансу на позабалансові статті, можуть існувати й інші способи здійснення облікових коригувань, що зумовлює необхідність проведення їх класифікації.

На сьогодні можна виділити декілька способів здійснення коригуючих записів:

1. Вартісні коригування. Для здійснення коригуючих записів можуть використовуватись методики формування спеціалізованих похідних балансових звітів, в залежності від мети побудови яких буде визначатись сума необхідних коригувань. Такий вид коригування передбачає здійснення двох напрямів коригувань: 1) коригування вартості балансових показників; 2) коригування вартості умовних облікових об'єктів, якими доповнюється баланс.

Згідно першого напрямку показники балансу, вартість яких не відповідає потребам стратегічного управління повинні бути переоцінені відповідно до обраної бази оцінки, наприклад, ринкової вартості. Прикладами чого на думку проф. Л.А. Зімакової є переоцінка вартості залежаних запасів до рівня реальної вартості (яка є нижчою за балансову), перегрупування і дроблення показників балансу в порядку зменшення ліквідності, що дозволяє користувачеві з першого ж погляду визначити реальні можливості підприємства – наявні в його розпорядженні фінансові ресурси і кредиторську заборгованість, яка в подальшому може вилитися в судові розгляди та інші несприятливі явища [6, с. 259-260]. Також особлива

увага повинна бути приділена аналізу відповідності балансової вартості нематеріальних активів їх ринковій оцінці, оскільки вартість нематеріальних активів, особливо, ринкового типу (торгові марки, знаки для товарів і послуг), знаходиться під значним впливом факторів зовнішнього середовища і підлягає постійним змінам.

За другим напрямом бухгалтерський баланс повинен бути доповнений позабалансовими об'єктами обліку, що є однією із передумов формування похідних балансових звітів. При здійсненні коригуючих записів і складанні скоригованого балансу можуть використовуватись оцінки, згідно яких умовні активи і умовні зобов'язання відображаються в позабалансовому обліку, а також і інші види оцінок, що залежить від подальшої мети використання скоригованого балансу. Зокрема, якщо скоригований баланс використовуватиметься для подальшого формування похідного актуарного балансу, то коригуючі записи здійснюватимуться на основі врахування оцінки дисконтованих грошових потоків. При застосуванні такого підходу необхідним є також удосконалення системи рахунків фінансового обліку для забезпечення облікового відображення умовних активів і зобов'язань на основі подвійного запису.

Загальним правилом при здійсненні таких коригувань може бути впровадження принципу пріоритету стратегічного значення об'єктів бухгалтерського обліку над формою їх облікового відображення, внаслідок чого у складі балансу слід відображати всі ті реальні та умовні активи і зобов'язання, інформація про які необхідна для прийняття стратегічних управлінських рішень.

2. Коригування внаслідок зміни стратегії. Також коригуючі записи можуть включати до свого складу господарські операції, виникнення яких пов'язано зі зміною (корективами) окремих видів стратегій підприємства. Зміна або виникнення стратегічної альтернативи стосовно існуючої стратегії підприємства виступає причиною для здійснення коригуючих записів. При зміні стратегії такі записи є ретроспективними, а при формуванні альтернативного варіанту стратегічного розвитку вони є гіпотетичними, що оцінюються на основі складання прогнозів та моделювання розвитку господарської діяльності в майбутньому з врахуванням впливу факторів внутрішнього та зовнішнього середовища.

3. Коригування шляхом доповнення новими об'єктами обліку. Ще один варіант здійснення коригуючих записів ґрунтується на відсутності окремих об'єктів стратегічного управління в складі системи

облікових об'єктів, що не дозволяє одержувати необхідну інформацію про них для прийняття стратегічних управлінських рішень. З метою вирішення цієї проблеми система облікових об'єктів повинна бути доповнена новими елементами – інтелектуальним та людським капіталом, об'єктами ресурсного потенціалу та зовнішнього середовища, неврахованими зобов'язаннями тощо. Основною проблемою стосовно даного виду коригувань є проведення оцінки таких нових об'єктів обліку, оскільки в більшості випадків

їх ринкова вартість значно перевищує понесені на їх створення витрати, що зумовлює необхідність залучення професійних оцінювачів для забезпечення ринкової оцінки, що вимагає від підприємства понесення значних фінансових витрат.

Загальний порядок здійснення коригуючих записів за трьома виділеними способами їх здійснення, враховуючи виділені групи рахунків запропонованого макету стратегічного структурованого плану рахунків, наведено в табл. 2.

Таблиця 2

**КОРИГУЮЧІ ЗАПИСИ ЗА АГРЕГОВАНИМИ СТАТТЯМИ
СТРАТЕГІЧНОГО СТРУКТУРОВАНОГО ПЛАНУ РАХУНКІВ**

№ з/п	Назва господарської операції	Дебет	Кредит	Примітка
1. Вартісні коригування				
1	Коригування кредиторської заборгованості	Розділ 8	Розділ 5	На суму непередбачених і контрактних зобов'язань
2	Коригування дебіторської заборгованості	Розділ 5	Розділ 6	На суму гарантій за забезпечення отримані та непередбачених активів
3	Уцінка вартості необоротних активів	Розділ 8	Розділ 1	На суму різниці між ринковою і балансовою вартістю
4	Дооцінка вартості необоротних активів	Розділ 1	Розділ 4	На суму різниці між ринковою і балансовою вартістю
5	Уцінка вартості оборотних активів	Розділ 8	Розділ 2	На суму різниці між ринковою і балансовою вартістю
6	Дооцінка вартості оборотних активів	Розділ 2	Розділ 6	На суму різниці між ринковою і балансовою вартістю
2. Коригування внаслідок зміни стратегії				
1	Зміна стратегії закупівель	Розділ 1, Розділ 2	Розділ 6	На суму різниці планових і скоригованих планових значень
2	Зміна стратегії продаж	Розділ 3	Розділ 6	На суму різниці планових і скоригованих планових значень
3	Зміна фінансової стратегії	Розділ 3	Розділ 5	На суму різниці планових і скоригованих планових значень
3. Коригування шляхом доповнення новими об'єктами обліку				
1	Капіталізація нематеріальних активів (інтелектуального капіталу, інновацій)	Розділ 1	Розділ 4	На суму їх ринкової вартості
2	Капіталізація соціального капіталу	Розділ 1	Розділ 4	На суму його ринкової вартості
3	Капіталізація ділової репутації	Розділ 1	Розділ 4	На суму її ринкової вартості

Представлений в табл. 2 перелік записів не є вичерпним та може бути доповнений в залежності від специфіки та особливостей господарської діяльності підприємства, здійснюваних на ньому господарських операцій і використовуваних ресурсів.

Після здійснення коригуючих записів повинен бути сформований агрегований скоригований баланс підприємства, який дозволяє наблизити балансові показники до зростаючих вимог користувачів облікової інформації. Для формування скоригованого балансу проведення по розділах 6, 7 та 8 закрива-

ються на розділ 4 стратегічного структурованого плану рахунків.

Враховуючи те, що процес облікового коригування балансових показників є лише першим етапом наближення облікової системи до потреб стратегічного менеджменту, тому скоригований баланс не дозволяє забезпечити повноцінну підтримку розробки і реалізації стратегії підприємства, оскільки не враховує вплив можливих варіантів реалізації стратегії та стратегічні й інжинірингові господарські операції.

4. ЗДІЙСНЕННЯ ІНЖИНІРИНГОВИХ ОБЛІКОВИХ ЗАПИСІВ ПО АГРЕГОВАНИХ І АНАЛІТИЧНИХ ПОЗИЦІЯХ (СУБРАХУНКИ І АНАЛІТИЧНІ РАХУНКИ) В ЗАЛЕЖНОСТІ ВІД ОБРАННОГО ПОЧАТКОВОГО ОПЕРАТОРА

Існуючий на сьогодні бухгалтерський інжиніринговий інструментарій дозволяє одержувати інжинірингові похідні балансові звіти різних видів, вигляд і змістове наповнення яких залежить від виду інжинірингових облікових записів, що включені до складу похідних облікових процедур. Кожен з видів таких записів “заповнює існуючі прогалини” в класичній моделі системи фінансового обліку, побудованій на основі національних П(С)БО, та орієнтований на задоволення конкретних інформаційних потреб користувачів облікової інформації.

На сьогодні дослідниками запропоновані наступні варіанти здійснення інжинірингових записів:

- трансформаційні бухгалтерські проведення (постановка на облік зовнішніх факторів макросередовища) (І.М. Богатая);
- фрактальні бухгалтерські записи (Л.Р. Лілеєва);
- субстанційні записи (Ю.А. Ільштейн);
- записи по економічних ситуаціях (О.Ю. Русина);
- стратегічні балансові проведення (О.М. Щемелев);
- імунізаційні бухгалтерські проведення (О.М. Щемелев);
- імунізаційні балансові проведення (Кузнецова Л.Н. та Ю.В. Денисевич);
- проведення по відображенню ризикових активів (Е.Л. Архіпов);
- хеджовані записи (Е.Л. Архіпов);
- відображення фактів господарського життя з врахуванням впливу факторів макро- і мікросередовища (Є.М. Євстаф’єва);
- стратегічні агреговані проведення за фракталами (Т.О. Графова).

Кожен із представлених варіантів може бути використаний для одержання облікової інформації стратегічного характеру у вигляді відповідного похідного балансового звіту. Наприклад, якщо для здійснення вибору із існуючих стратегічних альтернатив необхідно провести порівняння в контексті можливості виникнення стратегічних ризиків, то в даному випадку доцільно використовувати імунізаційні і хеджовані проведення та проведення по відображенню ризикових активів, що дозволить сформулювати три різних види похідних балансових звітів для кожної зі стратегічних альтернатив, та прийняти в кінцевому випадку стратегічне рішення на основі аналізу одер-

жаних показників з кожного звіту (наприклад, хеджованих чистих активів, імунізованих чистих активів, чистих ризикованих активів тощо).

5. ЗДІЙСНЕННЯ СТРАТЕГІЧНИХ ОБЛІКОВИХ ЗАПИСІВ ПО АГРЕГОВАНИХ І АНАЛІТИЧНИХ ПОЗИЦІЯХ (СУБРАХУНКИ І АНАЛІТИЧНІ РАХУНКИ) В ЗАЛЕЖНОСТІ ВІД ОБРАННОГО ПОЧАТКОВОГО ОПЕРАТОРА

З метою формування стратегічної бухгалтерської похідної звітності необхідним є здійснення стратегічних облікових записів. Враховуючи результати проведеного аналізу причин невідповідності системи фінансового обліку вимогам стратегічного управління, можна констатувати, що основним напрямом здійснення стратегічних облікових записів є врахування впливу зовнішнього середовища на реалізацію стратегічних альтернатив, що в кінцевому випадку повинно знайти своє відображення в стратегічному похідному балансовому звіті в розрізі конкретної стратегічної альтернативи.

Дослідники в сфері бухгалтерського обліку (Е.С. Аракельянц, І.М. Богатая, Л.А. Зімакова, С.Ф. Легенчук, І.А. Харченко, О.М. Щемелев) в останні роки приділяють значну увагу необхідності включення об’єктів зовнішнього середовища до складу бухгалтерської звітності.

На сучасному етапі розвитку облікової методології стратегічного обліку відсутня єдність в підходах дослідників стосовно порядку облікового відображення та оцінки факторів зовнішнього середовища (макро- та мікросередовища), що впливають на процес прийняття стратегічних управлінських рішень.

Можна виділити два окремих основних підходи до здійснення стратегічних облікових записів.

1. Відокремлене відображення об’єктів зовнішнього середовища за обраними агрегатами на основі подвійного запису. Реалізація такого підходу повинна проводитись на основі дотримання наступних вимог, що висуваються до здійснення агрегованих стратегічних облікових записів:

- обрання облікових агрегатів на основі розробленого стратегічного структурованого плану рахунків, що стосуються агрегованих стратегічних записів;
- впровадження нових агрегатів, що стосуються зовнішнього середовища підприємства (активи зовнішнього середовища, капітал зовнішнього середовища, зобов’язання зовнішнього середовища);
- визначення характеру змін (збільшення або зменшення) і типу облікових змін, до яких призводить здійснення такого запису (активні або пасивні, пермутації або модифікації);

– здійснення агрегованих стратегічних облікових записів на основі застосування подвійного запису (один агрегат – по дебету, інший – по кредиту).

Оскільки стратегічні записи здійснюються в розрізі обраних стратегічних альтернатив, які відрізняються між собою за просторовими та часовими характеристиками, проф. Г.Є Крохічевою (2004 р.) було введено поняття “фракталу”, в якості критерію їх класифікації. На думку проф. М.В. Болдуєва використання гіпотези фрактальності в стратегічному обліку дає можливість визначати інформацію і забезпечувати управління за територіальними фракталами (внутрішні і зовнішні сегменти діяльності, ланки ланцюжка створення вартості продуктів тощо) і фракталами часу (інвестиційні, інноваційні та стратегічні горизонти) [2, с. 126]. В подальшому дана ідея була розвинута при побудові системи агрегованих стратегічних облікових записів.

Зокрема, на думку проф. Т.О. Графовой стратегічні агреговані проведення здійснюються за фракталами, в якості яких можуть виступати: варіанти діяльності підприємства відповідно до моделі стратегічного розвитку підприємства (інерційний, помірно-оптимальний, інноваційний); сегменти стратегічної активності; часові горизонти різної тривалості (5, 10, 15 і т.д. років). Наявність і використання єдиного інформаційного простору дозволяє отримувати інформацію багаторівневого характеру по фракталах простору і часу: стратегічних майданчиках, інформаційних супермагістралях, мобільних фракталах часу та мережевого простору, варіантах стратегічного розвитку, сегментах стратегічної ак-

тивності тощо [3, с. 46]. Таким чином, використання концепції фракталів у системі стратегічного фінансового обліку дозволяє формувати різні види стратегічних похідних фрактальних балансових звітів, які виступають основою для прийняття стратегічних управлінських рішень.

2. *Додаткове відображення впливу факторів зовнішнього середовища на об'єкти внутрішнього середовища підприємства.* Такий спосіб здійснення стратегічних записів був запропонований проф. О.М. Щемелевим (2007 р.) у вигляді неттінгових проведеннь та розвинений О.М. Євстаф'євою (2011 р.). Він передбачає відкриття до кожного синтетичного рахунку стратегічного структурованого плану рахунків окремого субрахунку, який би відображав позитивний та негативний вплив факторів зовнішнього середовища.

Зокрема, О.М. Євстаф'євою було розроблено алгоритм постановки на облік фактів господарського життя, що враховує вплив факторів макро- і мікросередовища та виявлення супутніх та результуючих ризиків, що впливають на діяльність підприємства: 1) виявлення зовнішніх і внутрішніх факторів та визначення направленості їх впливу; 2) оцінка ризиків, що виникають від впливу визначених факторів; 3) визначення сутності, типу та суми за фактом господарського життя, що виник в результаті впливу виділених факторів; 4) визначення рахунків, які використовуються при відображенні фактів господарського життя [5, с. 5]. Приклади облікового відображення таких додаткових стратегічних операцій представлено в табл. 3.

Таблиця 3

МОЖЛИВІ ПРИКЛАДИ ВІДОБРАЖЕННЯ ФАКТІВ ГОСПОДАРЬСЬКОГО ЖИТТЯ З ВРАХУВАННЯМ ВПЛИВУ ФАКТОРІВ МАКРО- І МІКРОСЕРЕДОВИЩА ЗА О.М. ЄВСТАФ'ЄВОЮ [5, с. 6]

№ з/п	Фактори	Спрямованість		Факт господарського життя
		+	-	
1	Економічний	+		Нараховані відсотки за кредит з врахуванням підвищення відсоткової ставки
			-	Нараховані відсотки за кредит з врахуванням зниження відсоткової ставки
2	Податковий	+		Нараховані податки та збори з врахуванням збільшення податкового тягара
			-	Нараховані податки та збори з врахуванням зменшення податкового тягара
		+		Збільшені затрати на виробництво, як результат зміни податкової політики держави
3	Характер діяльності підприємства		-	Відображені втрати від псування, розкрадань та невиправного браку продукції
		+		Відображені ризикові активи, які можуть призвести до економічних вигід
4	Особливості товарів, робіт, послуг і ринків збуту		-	Відображені втрати від прострочення виконання зобов'язань
			-	Відображений ризик неплатежів за продану продукцію

На основі здійснення представлених в табл. 3 стратегічних записів складається стратегічний похідний балансовий звіт, що дозволяє сформувати думку користувача не лише про фактичний, а й про ймовірний стан підприємства, що формується в результаті ймовірних змін внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства. Інформація з одержаного звіту може бути використана для оцінки стратегічних переваг кожної із виділених стратегічних альтернатив і дозволяє побудувати дієву та ефективну систему стратегічного менеджменту.

Для здійснення стратегічних облікових записів як одного із етапів методики стратегічного фінансового обліку може бути використаний будь-який із розглянутих двох підходів. Проте, на нашу думку, більш доцільним є застосування першого підходу, який, з одного боку, дозволяє відобразити вплив реалізації конкретної стратегічної альтернативи на стан підприємства в його зовнішньому середовищі, а з іншого боку, дозволяє відобразити за допомогою стратегічних похідних балансових звітів вплив зовнішнього середовища на стратегічні показники діяльності підприємства (чисті активи та чисті пасиви), що дозволяє зробити відповідний стратегічний вибір або вжити належних заходів з метою коригування вже сформульованої та обраної стратегії.

За результатами здійснення інжинірингових та стратегічних облікових записів складається інжинірингово-стратегічний баланс, за яким розраховується показник стратегічних чистих активів, що враховує вплив включення інжинірингових облікових об'єктів та факторів зовнішнього середовища і є стратегічним показником власності підприємства, "очищеним" від наявних в нього зобов'язань.

**6. ЗДІЙСНЕННЯ ГІПОТЕТИЧНИХ ПРОВЕДЕНЬ
З РЕАЛІЗАЦІЇ АКТИВІВ ТА ПОГАШЕННЯ
ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ТА СКЛАДАННЯ ПОХІДНОГО
ГІПОТЕТИЧНОГО СТРАТЕГІЧНОГО
БАЛАНСОВОГО ЗВІТУ**

Для формування аналітичних показників, на основі яких має бути здійснений вибір із сформованих стратегічних альтернатив, необхідним є здійснення гіпотетичних проведення з реалізації активів та погашення зобов'язань. Застосування такої ітерації дозволяє розширити предмет стратегічного фінансового обліку в часі, включивши до його складу майбутні факти господарського життя, що є однією із ключових інформаційних вимог, що висувається системою стратегічного менеджменту до бухгалтерського обліку, як інформаційної технології.

Гіпотетичні проведення з реалізації активів та погашення зобов'язань дозволяють сформувати прогнозне облікове інформаційне поле у вигляді набору показників (чистих активів та чистих пасивів), яке є одним із шляхів підвищення ефективності облікового інформаційного простору. Застосування такого підходу дозволяє забезпечити відповідність інформаційного продукту, що формується системою стратегічного фінансового обліку, зростаючим запитам стратегічного менеджменту.

При здійсненні гіпотетичної реалізації активів і погашення зобов'язань підприємства важливе значення займає вибір оцінки, за якою має проводитись така реалізація. На нашу думку, вибір виду оцінки має здійснюватись на основі врахування виду і типу стратегії, а також потреб стратегічного менеджменту. Наприклад, при аналізі стратегічних фінансових або інвестиційних альтернатив, слід використовувати дисконтвані оцінки, при аналізі маркетингових стратегій – ринкові, тощо.

Порядок здійснення агрегованих гіпотетичних проведення з реалізації активів і погашення зобов'язань підприємства представлено в табл. 4.

Таблиця 4

БУХГАЛТЕРСЬКІ АГРЕГОВАНІ ПРОВЕДЕННЯ З РЕАЛІЗАЦІЇ АКТИВІВ І ПОГАШЕННЯ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

№ з/п	Назва господарської операції	Дебет	Кредит
1	Гіпотетична реалізація необоротних активів	Розділ 3	Розділ 1
2	Гіпотетична реалізація запасів	Розділ 3	Розділ 2
3	Гіпотетична реалізація розрахунків та інших активів	Розділ 3	Розділ 3
4	Гіпотетична реалізація зобов'язань	Розділ 5	Розділ 3

Гіпотетичні агреговані проведення, наведені в табл. 4, слід здійснювати за наступним алгоритмом:

– гіпотетична реалізація активів підприємства, починаючи з активів із найменшою ліквідністю: не-

оборотні активи; запаси; розрахунки та інші активи;

– гіпотетичне задоволення зобов'язань наявними грошовими коштами;

– за умови недостачі наявних та одержаних в ре-

зультаті гіпотетичної реалізації активів грошових коштів здійснюється гіпотетичне задоволення зобов'язань за рахунок власного капіталу (нерозподілених прибутків, резервного капіталу, зареєстрованого капіталу тощо).

За результатами здійснення агрегованих гіпотетичних господарських операцій складається похідний гіпотетичний стратегічний балансний звіт, що є похідним від інжинірингового звіту, одержаного в результаті здійснення інжинірингових (трансформаційних, субстанційних, імунізаційних, хеджованих тощо) операцій. Одержаний стратегічний гіпотетич-

ний балансний звіт може бути двох типів, що залежить від здатності підприємства повною мірою задовольнити наявні в нього зобов'язання. Балансовий звіт першого типу в активі містить грошові кошти, а в пасиві – чисті пасиви (власний капітал та забезпечення зобов'язань). Балансовий звіт другого типу в активі містить від'ємні активи (на суму різниці між наявними грошовими коштами і зобов'язаннями підприємства), а в пасиві – знецінені чисті пасиви.

Загальна модель побудови похідного гіпотетичного стратегічного балансового звіту наведена в табл. 5.

Таблиця 5

ПРОЦЕДУРНА МОДЕЛЬ СКЛАДАННЯ ПОХІДНОГО ГІПОТЕТИЧНОГО СТРАТЕГІЧНОГО БАЛАНСОВОГО ЗВІТУ

Агрегований баланс	Коригуючі проведення			Скоригований баланс	Інжинірингові проведення			Стратегічні проведення	Інжинірингово-стратегічний баланс	Гіпотетичні проведення з реалізації активів та задоволення зобов'язань			Похідний гіпотетичний стратегічний баланс				
	Розділи	Сума	Дт		Кт	Сума	Сума			Дт	Кт	Сума	Дт	Кт	Сума	Актив	Пасив
Розділ 1. Необоротні активи																	
Розділ 2. Запаси																	
Розділ 3. Кошти, розрахунки та інші активи																	
Розділ 4. Власний капітал та забезпечення зобов'язань																	
Розділ 5. Зобов'язання																	
Баланс																	
Чисті активи		1				2							3				
Чисті пасиви																	4

¹ показник чистих активів.

² показник чистих активів після здійснення коригувань.

³ показник стратегічних чистих активів.

⁴ показник чистих пасивів.

Запропонована процедурна модель складання похідного гіпотетичного стратегічного балансового звіту відображає набір необхідних облікових процедур, за результатами реалізації яких може бути сформований похідний гіпотетичний стратегічний балансний звіт.

Застосування розробленої моделі дозволяє забезпечити адаптацію системи фінансового обліку до змін, що відбуваються у внутрішньому й зовнішньо-

му середовищі підприємства, однак залишались поза увагою бухгалтерів, що керуються національними П(С)БО. Її впровадження спрямоване на визначення результатів гіпотетичної реалізації стратегічних альтернатив та здійснення серед них стратегічного вибору за допомогою аналізу показників чистих активів і чистих пасивів, власного капіталу, зобов'язань, ризиків, інтелектуального капіталу, об'єктів зовнішнього середовища тощо.

ВИСНОВКИ

Система інжинірингового фінансового обліку є надбудовою до системи фінансового обліку. На відміну від останнього, що передбачає складання стандартизованих форм фінансової звітності, інжиніринговий облік забезпечує складання інжинірингових та похідних форм звітності в залежності від обраного варіанту здійснення інжинірингових операцій у відповідності до запитів зацікавлених користувачів в обліковій інформації.

На основі застосування концепції інжинірингового обліку запропоновано методику ведення стратегічного фінансового обліку, результатом якої є побудова похідного гіпотетичного стратегічного балансового звіту, як основного обліково-інформаційного джерела для прийняття стратегічних управлінських рішень. Запропонована методика складається з шести основних етапів:

1. Побудова бухгалтерських агрегатів (агрегація об'єктів обліку);
2. Розробка структурованого плану рахунків;
3. Здійснення коригуючих записів і складання скоригованого балансу;
4. Здійснення інжинірингових облікових записів;
5. Здійснення стратегічних облікових записів;
6. Здійснення гіпотетичних записів і складання похідного гіпотетичного стратегічного балансового звіту.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. *Архипов Э.Л.* Управленческий учет резервной системы сетевого предприятия / Архипов Э.Л. // Вестник Ростовского государственного экономического университета «РИНХ». – 2008. – № 2. – С. 257–264.

2. *Болдуєв М.В.* Концептуальні підходи формування стратегічної бухгалтерії / М.В. Болдуєв // Вісник Запорізького національного університету. – 2010. – №3 (7). – С. 122–128.

3. *Графова Т.О.* Методология комплексного учета интеллектуального капитала / Графова Татьяна Олеговна. Автореф. дис... на соиск. научн. степ. д.э.н. по спец. 08.00.12 – «Бухгалтерский учет, статистика». – Ростов-н/Дону, 2012. – 50 с.

4. *Графова Т.О.* Структурированные планы счетов и

их использование в бухгалтерском управлении экономическими процессами / Т.О. Графова // Экономический анализ: теория и практика. – 2011. – № 10. – С. 25–32.

5. *Евстафьева Е.М.* Методика формирования стратегического балансового отчета, ориентированного на показатели стоимости капитала / Е.М. Евстафьева // Аудит и финансовый анализ. – 2011. – № 3. – С. 1–7.

6. *Зимакова Л.А.* Управление стратегической платежеспособностью / Л.А. Зимакова // Научные ведомости. – 2009. – № 1(56). – С. 258–264.

7. *Солоненко А.А.* Интеграция видов учета в рамках единого плана счетов / А.А. Солоненко // Научный журнал КубГАУ. – 2011. – №71 (07). – С. 1–16. – Электронный ресурс. – Режим доступа: <http://ej.kubagro.ru/2011/07/pdf/37.pdf>.

С целью усовершенствования системы учетно-аналитического обеспечения стратегического менеджмента предприятия обоснована необходимость использования показателей стоимости чистых активов и чистых пассивов на основе данных системы стратегического финансового учета. Разработана методика стратегического финансового учета. Разработаны процедурную модель составления производного гипотетического стратегического балансового отчета.

Ключевые слова: стратегический менеджмент, стратегический финансовый учет, гипотетический стратегический балансовый отчет, инжиниринговый учет.

In order to improve the system of accounting and analytical support of the strategic management of the enterprises the necessity of the use of the net assets and net liabilities on the basis of the strategic financial accounting has been grounded. The technique of strategic financial accounting have been developed. The procedural model of derivative hypothetical strategic balance sheet have been developed.

Keywords: strategic management, strategic financial accounting, strategic hypothetical balance sheet, engineering accounting.