

**АНАЛІЗ ПІДХОДІВ ДО ПОБУДОВИ МОДЕЛЕЙ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ІНЖИНІРИНГУ**

*Обґрунтовано доцільність застосування бухгалтерського інжинірингу як методологічної основи системи стратегічного фінансового обліку, яка вивчає об'єкти внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства і орієнтована на майбутнє. Проведено аналіз історичного розвитку концепції бухгалтерського інжинірингу та його окремих елементів (нульових та актуарних балансів). Виділено теоретико-методологічну основу побудови моделей бухгалтерського інжинірингу. Проведено історичний аналіз появи наукової школи інжинірингового фінансового обліку. Проаналізовано існуючі підходи до побудови моделей бухгалтерського інжинірингу. Розглянуто паттерни концепції інструментів бухгалтерського інжинірингу М.В. Шумейко. Виділено і обґрунтовано основні характерні особливості інжинірингового фінансового обліку, що базуються на концепції бухгалтерського інжинірингу. Обґрунтовано доцільність застосування бухгалтерського інжинірингу під час побудови системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту підприємства в сучасних умовах функціонування економічних систем.*

**Ключові слова:** стратегічно орієнтована система бухгалтерського обліку, бухгалтерський інжиніринг, система інжинірингового фінансового обліку.

**Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями.** 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 конкурентної боротьби та зростанням впливу зовнішнього середовища на результати діяльності підприємств.

Для побудови системи інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту можуть використовуватися різноманітні підходи, одним із яких є розробка системи стратегічного фінансового обліку, що забезпечує генерування облікової інформації, необхідної для прийняття стратегічних управлінських рішень. Як методологічну основу системи стратегічного фінансового обліку, яка вивчає об'єкти внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства і орієнтована на майбутнє, слід застосовувати бухгалтерський інжиніринг, який є концепцією розробки і впровадження облікових інформаційних систем, що побудований на основі використання інжинірингової архітектури – набору інжинірингових інструментів, які стосуються всіх стадій облікового процесу і містять облікові агрегати, структурований план рахунків, коригуючі, інжинірингові, стратегічні та гіпотетичні бухгалтерські записи, похідні балансів звіти тощо.

З метою застосування концепції бухгалтерського інжинірингу під час побудови стратегічно орієнтованої системи фінансового обліку, необхідним є проведення аналізу існуючих підходів до розуміння його сутності та його окремих структурних елементів. Обґрунтування характерних особливостей моделей бухгалтерського інжинірингу дозволить створити необхідні передумови для побудови інформаційної технології, що забезпечує формування облікової інформації стратегічного характеру.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Питанням побудови стратегічно орієнтованої системи обліку присвячені праці І.М. Богатої, М.В. Болдуєва, В.Говіндараджана, С.Ф. Голова, В.А. Залевського, В.Е. Керімова, І.І. Криштопи, Г.Є. Крохичевої, А.А. Пилипенка, М.С. Пушкаря, Б.Райана, С.П. Суворової, К.Урда, І.І. Хахонової, А.В. Шайкана, Дж.Шанка та ін.

Проблеми розвитку інжинірингового інструментарію в бухгалтерському обліку досліджують І.М. Богатая, Н.А. Бреславцева, Т.О. Графова, В.М. Жук, Л.А. Зімакова, О.М. Євстаф'єва, Г.Є. Крохичева, Д.В. Курсеєв, О.В. Кузнецова, В.В. Лесняк, В.І. Ткач, І.М. Ткач, М.В. Шумейко та ін.

**Формулювання цілей статті.** Основною ціллю статті є розгляд існуючих підходів до побудови моделей бухгалтерського інжинірингу та виділення характерних особливостей побудови системи

© Р.Ф. Бруханський, 2014 обліку.

**викладення основного матеріалу дослідження.** Методичною основою для розвитку сучасних підходів до побудови систем стратегічного обліку на основі бухгалтерського інжинірингу став підхід представників континентальної моделі обліку (Франція, Німеччина), які починаючи з кінця XIX ст. і до сьогодення використовують технологію складання актуарних та нульових балансів. Їх поява пов'язана з тим, що балансова вартість підприємства не є єдиним можливим і універсальним

узагальнюючим показником, що репрезентує всі характеристики наявної у підприємства власності та відображає всі фактори формування вартості, і в цілому, вартість всього підприємства. Розробка нових видів балансів створює додаткові інформаційні розрізи і формати, що уможлиблює застосовувати для їх обробки різноманітні методи і засоби аналізу та дозволяє забезпечити функціонування управлінських інформаційних систем різних видів (тактичних, стратегічних, інноваційних, інтелектуальних тощо) і рівнів (підприємства, регіону, держави (СНР) тощо).

Так, ще у 70-х рр. XIX ст. Г.В. Сімон запропонував складати баланси за «індивідуальною вартістю», які передбачають проведення оцінки як за межами, так і всередині підприємства. Побудова таких балансів враховувала факт суб'єктивності облікової оцінки та була спрямована на забезпечення потреб користувачів бухгалтерських балансів інформацією, наближеною до дійсності. На сьогодні проф. Ж.Рішар є одним із ідеологів і популяризаторів концепції актуарного обліку, що базується на складанні актуарних балансів як засобу підвищення релевантності облікової інформації шляхом наближення балансової вартості до ринкової. Як основу для удосконалення облікової оцінки ним пропонується використовувати концепцію оцінки дисконтованих грошових потоків, яка визначається в різні моменти часу.

Іншим напрямом розвитку балансового методу є побудова нульових балансів, які є системним обліково-аудиторським механізмом управління, що передбачають реальну або гіпотетичну реалізацію активів і задоволення зобов'язань у ліквідаційних цінах і отримання дезагрегованого показника власності (чистих пасивів) [16, С. 5]. Застосування таких балансів, які мають широке поширення в країнах західної Європи, є одним із засобів виявлення маніпуляцій та шахрайств, що використовуються зовнішніми користувачами під час прийняття інвестиційних та позикових рішень.

Як зазначають В.І. Ткач, Т.О. Кубасова та Є.П. Шумілін, в Німеччині тисячі аудиторів їздять від підприємства до підприємства, перевіряючи бухгалтерські книги і стан фінансових справ у цілому. З їх допомогою складаються так звані «нульові баланси», не ознайомившись з якими жоден інвестор не буде вкладати капітал в підприємство [13, С. 21]. Існування такої практики в інших країнах світу підтверджує Т.В. Сідоріна, яка зазначає, що, наприклад, у Німеччині будь-яка перевірка підприємства починається зі складання нульового балансу на базі умовної реалізації активів і задоволення зобов'язань і шляхом порівняння чистих пасивів на початок і кінець періоду. В Англії з цією метою застосовується система спеціальних балансових відомостей, у Швейцарії – нульові баланси, у Франції – фінансові баланси [11, С. 2].

Відповідно, розроблені наприкінці XIX ст. підходи до побудови актуарних та нульових балансів, що є похідними від бухгалтерських балансів та мають інше цільове призначення, стали прикладом для побудови стратегічних похідних балансових звітів, формування яких є кінцевим результатом функціонування стратегічної системи фінансового обліку. Як актуарні та нульові баланси, похідні стратегічні баланси мають своє особливе цільове призначення – задоволення потреб стратегічного менеджменту підприємства шляхом надання інформації про реальний стратегічний стан його учасників в умовах ризику та невизначеності.

Вперше серед вчених радянської школи похідний балансовий звіт (хеджований) був запропонований у 1997 р. проф. В.І. Ткачем сумісно з французьким дослідником Ж.Лораном на основі виділення категорії чистих пасивів, як залишку джерел коштів після умовної або реальної реалізації активів і задоволення зобов'язань, що характеризують результати використання капіталу і структуру чистих пасивів на основі зіставлення чистих пасивів і чистих активів та їх аналізу як дезінтегрованого і агрегованого показника власності [14, С. 28]. Запропонована авторами методика передбачає формування агрегованих статей балансу, які в подальшому коригуються за допомогою укрупнених бухгалтерських проведення двох основних типів (інжинірингових і гіпотетичних) та забезпечують формування гіпотетичного похідного балансового звіту. Вихід даної роботи в світ послужив точкою відліку для формування окремої наукової школи фінансового обліку, представники якої за основний метод її удосконалення використовували бухгалтерський інжиніринг, зокрема похідні балансові звіти різних видів. Представниками школи (М.Ю. Анікеєв, І.М. Богатая, Г.Е. Крохічева, Л.Н. Кузнецова, В.В. Лесняк, Л.Р. Лілеєва, Т.Г. Савченко та ін.) було розроблено і запатентовано цілу систему похідних балансових інструментів.

Вже у 2001 р. проф. І.М. Богатая вперше запропонувала авторський варіант побудови системи стратегічного обліку власності на основі бухгалтерського інжинірингу. В її основі було покладено концепцію віртуальності (віртуальний облік), що передбачає формування в рамках стратегічного обліку інформації про можливий стан підприємства чи можливі його стани при заданих умовах, визначених укладачами віртуальних балансових звітів [2, С. 98]. У 2004 р. ідеї авторів розвинула проф. Г.Є. Крохічева [5, С. 59–62], якою було розроблено концепцію мережевого корпоративного обліку та звітності на основі використання інжинірингового інструментарію (мережеві і фрактальні похідні балансові звіти).

Піонерські роботи проф. В.І. Ткача, І.М. Богатої та Г.Є. Крохічевої стали теоретико-методологічною основою для побудови моделей бухгалтерського інжинірингу різних облікових об'єктів (власності,

інновацій, резервів, ризиків, інтелектуального капіталу, власного капіталу тощо). В подальшому виникнення значної кількості послідовників і популяризаторів бухгалтерського інжинірингу призвело до формування окремого наукового напрямку в сфері науки бухгалтерського обліку з центром у місті Ростов-на-Дону. Якщо на початкових етапах розвитку концепції бухгалтерського інжинірингу дослідження в даній сфері описували окремі аспекти її практичного застосування, то вже наприкінці 2000 рр. з'являються комплексні пропозиції щодо побудови загальної методики інжинірингового обліку, квінтесенцією якої є складання похідних балансових звітів різних видів.

У 2007 р. Л.Р. Лілеєвою [10, С. 18–19] було запропоновано методику оцінки ефективності діяльності підприємства на основі фрактального і сегментарного балансових звітів, які складаються на основі виділення бухгалтерських агрегатів у вигляді розділів балансу та здійснення фрактальних, сегментарних та гіпотетичних проведень. Фрактальні бухгалтерські проведення автор пропонує складати за сегментами споживачів телекомунікаційних послуг і послуг зв'язку, виходячи з основних показників системи директ-костингу, тобто з виділенням доходів, змінних витрат, маржі і постійних витрат. Сегментарні бухгалтерські проведення складаються за 32-ма виділеними видами послуг зв'язку та телекомунікацій і на основі показників системи директ-костингу: доходи, змінні витрати, постійні витрати, маржа окремо за кожним із сегментів. На основі здійснення агрегованих фрактальних і сегментарних проведень формується моніторинговий балансовий звіт, а на основі додавання гіпотетичних проведень – гіпотетичний (фрактальний або сегментарний) балансовий звіт з оцінкою чистих активів і чистих пасивів.

На основі систематизації теоретичних і практичних даних в подальших аспектах (систематизовані економічні процеси; можливості забезпечення процесів і об'єктів управління обліково-аналітичною інформацією; елементи методики використання інструментів бухгалтерського інжинірингу в управлінні та контролі за видами діяльності) М.Я. Сімонович (2007 р.) [12, С. 19–20] сформував методику використання інструментів бухгалтерського інжинірингу (інжинірингових інструментів, інжинірингових ситуацій і процесів, інжинірингових процедур тощо) в управлінні та контролі за видами діяльності, що забезпечує управління і контроль власності, платоспроможність і резервну систему, прогнозування і реалізацію стратегії, інновації, фінансові результатами, специфічні об'єкти і процеси, реорганізаційні і ліквідаційні процеси.

В розробленій бухгалтерській моделі обліку власності підприємства як майнового комплексу Ю.А. Ільштейном (2007 р.) [4, С. 8–9] використовуються інжинірингові інструменти, які об'єднані в систему похідних балансових звітів: управління ризиками (хеджованого, інтегрованого ризику); управління власністю (субстанційний, органічний, актуарний, ліквідаційний); управління реорганізацією власності (реорганізаційний, синергетичний); прогнозування зміни власності (віртуальний, прогнозний); застосування контрольних функцій (нульовий, фрактальний); управління платоспроможністю (імунізаційний, дисконтований, диференційний); управління господарськими ситуаціями (стратегічний, фрактальний); управління субсидіями та економічної допомогою (субсидіарний). Виділення такої кількості можливих видів похідних балансових звітів свідчить про значний рівень розвитку концепції бухгалтерського інжинірингу та виникнення значної кількості сфер її практичного застосування.

Автором було запропоновано субстанційний похідний балансовий звіт [4, С. 13], який використовується для організації обліку власності в справедливих цінах і складається за такими етапами: 1) бухгалтерський баланс; 2) коригуючі записи; 3) скоригований баланс; 4) субстанційні записи; 5) субстанційний баланс; 6) гіпотетичні записи; 7) субстанційний похідний балансовий звіт. Розроблена методика дозволяє формувати облікову інформацію для здійснення контролю за власністю, переданою в довірче управління на основі використання показників субстанційних чистих активів (визначаються в момент складання субстанційного балансу) і субстанційних чистих пасивів.

Л.Н. Кузнецовою та Ю.В. Денисевич (2008 р.) на прикладі складання імунізаційного похідного балансового звіту розроблено такий порядок формування похідних балансових звітів: 1) визначення чистих активів за первісним балансом; 2) постановка на облік надходження та відтоки грошових ресурсів (імунізаційні балансові проводки); 3) формування імунізаційного балансу; 4) визначення величини імунізаційних чистих активів; 5) здійснення похідних гіпотетичних бухгалтерських проведень; 6) формування імунізаційного (нульового) похідного балансу; 7) визначення величини чистих пасивів; 8) визначення рівня резервного захисту; 9) прийняття рішень щодо збалансованості стратегічної пропозиції [7, С. 64]. Підхід авторів передбачає розгляд не лише процедурних аспектів застосування інструментів бухгалтерського інжинірингу, а в цілому зорієнтований на побудову комплексної методики аналізу імунізації підприємства – його здатності до адаптації та продовження подальшої господарської діяльності. В результаті складання імунізаційного похідного балансу визначається величина імунізаційних чистих пасивів, на основі якої визначається рівень резервного захисту (нульовий, активний, пасивний) шляхом порівняння з величиною чистих активів, в результаті чого приймаються відповідні рішення щодо подальшої резервної політики підприємства.

Е.Л. Архіповим (2008 р.) [1, С. 258] було розроблено модель обліку резервної системи мережевого підприємства, до складу блоків якої входять побудова хеджованого похідного балансового звіту і похідного балансового звіту інтегрованого ризику.

Для складання хеджованого похідного балансового звіту автором запропоновано здійснювати хеджовані проведення в розрізі 15 виділених агрегатів резервної системи підприємства, що передбачають використання компенсуючих ризик позицій, тобто передбачає врахування інших видів оцінок балансових статей (ринкових, справедливих, відновлювальних тощо), здійснення коригувань за балансові статті, а також врахування різних ризикових факторів негативного та позитивного характеру. Такий підхід не передбачає складання скоригованого балансу, оскільки сам процес хеджування як інструмент бухгалтерського інжинірингу є більш розширеним способом коригування статей балансу з урахуванням всіх можливих ризиків. Формування похідного балансового звіту інтегрованого ризику передбачає після здійснення балансових коригувань відображення ризикових активів, оцінка яких має бути проведена експертами. Після їх облікового відображення складається баланс інтегрованого ризику, на основі якого після здійснення гіпотетичних проведення формується похідний баланс інтегрованого ризику. На основі одержаних звітів проводиться аналіз стану резервної системи підприємства шляхом порівняння показників хеджованих чистих активів і чистих активів інтегрованого ризику з відповідними чистими пасивами.

Проф. Л.А. Зімакова (2009 р.) запропонувала складати імунізаційний похідний балансовий звіт, що передбачає ринкову оцінку активів і зобов'язань підприємства. Підхід автора базується на використанні поняття «імунізація», що є методом управління портфелем облігацій, що дозволяє інвестору з високим ступенем визначеності забезпечити даний потік виплат за його зобов'язаннями.

Імунізація досягається шляхом дюрації платежів і формування портфеля з однаковою дюрацією. Таким чином, шляхом імунізації досягається урівноваження надходжень та погашення платежів з урахуванням ризику несплати і відкликання. Завдання імунізаційного похідного балансового звіту – це моделювання ситуації, що дозволяє фірмі мати нормальний рівень платоспроможності, що характеризується дебіторською заборгованістю, кредиторською заборгованістю, наявними платіжними засобами [3, С. 262]. Розроблена проф. Л.А. Зімаковою методика складання імунізаційного похідного балансового звіту дозволяє створити необхідні передумови управління платоспроможністю підприємства на основі врахування всіх можливих видів платежів, що впливають на показники чистих активів та чистих пасивів підприємства.

Проф. О.В. Кузнецовою (2010 р.) [6, С. 36] на основі використання алгоритмів та інструментів бухгалтерського інжинірингу було розроблено концепцію бухгалтерського управління економічними процесами, яка орієнтована на організацію комп'ютерного облікового прогнозування (до 100 видів економічних процесів). Реалізація концепції передбачає застосування бухгалтерського інжинірингу за такими стадіями: 1) початковий оператор (укрупнені економічні агрегати); 2) відображення економічних операцій; 3) відображення гіпотетичних операцій; 4) одержання специфічних і гіпотетичних похідних балансових звітів.

Особлива увага автором приділяється удосконаленню резервної системи підприємства і ризикам, процес управління якими складається з таких ітерацій: 1) контекст управління: постановка мети, визначення стратегії, завдання в цілому за підприємством і в розрізі основних структурних ланок; 2) структурований робочий план рахунків інтегрованого типу (управлінського і стратегічного обліку): розділи початкового оператора; 3) фактичний стан резервної системи: балансова вартість чистих активів; 4) хеджований стан резервної системи: ринкова (справедлива) вартість чистих активів; 5) гіпотетична реалізація активів і гіпотетичне задоволення зобов'язань в цінах, адекватних управлінському процесу (відновних, заставних, світових, регіональних тощо); 6) вартість чистих пасивів; 7) оцінка та відображення інтегрованих ризиків у розрізі окремих агрегатів [6, С. 37]. Розроблена методика базується на використанні методів бухгалтерського інжинірингу і передбачає здійснення хеджованих бухгалтерських проведення на основі використання ринкової (справедливої) вартості.

Таким чином, протягом 2000 рр. відбувався розвиток і удосконалення бухгалтерського інжинірингового інструментарію як елементу системи бухгалтерського обліку, орієнтованого на забезпечення потреб управління. Відбувається формування власного понятійно-категорійного апарату та формування загального підходу до побудови і формування похідних балансових звітів різних видів на підприємстві. Починаючи з 2010 р. вже з'являються перші публікації, в яких автори намагаються узагальнити існуючий досвід і виділяють загальні риси бухгалтерського інжинірингу як нового напрямку розвитку облікової системи в умовах динамічного зростання управлінських потреб.

Так, В.В. Лесняк (2010 р.) виділяє загальну модель побудови похідних балансових звітів на підприємстві. На думку автора, в цілому бухгалтерський механізм реалізації стратегії стратегічного, онлайнного, резервного, сегментарного, прогнозного характеру системи похідних балансів містить такі основні розділи: 1) розділи структурованого плану рахунків; 2) коригуючі бухгалтерські записи;

3) скоригований баланс; 4) спеціалізовані стратегічні записи; 5) стратегічний баланс; 6) гіпотетичні операції; 7) гіпотетичний баланс [8, С. 221].

На думку Г.І. Мільохіної (2010 р.), алгоритм складання похідного балансового звіту можна представити таким чином: 1-й крок – за основу побудови похідного балансового звіту береться бухгалтерський баланс або головна книга; 2-й крок – ставляться на облік умовні та позабалансові активи і зобов'язання; 3-й крок – проводиться переоцінка активів і пасивів; 4-й крок – здійснюються коригуючі записи і складається скоригований балансовий звіт; 5-й крок – проводиться умовна реалізація активів і зобов'язань в цінах, необхідних для конкретно поставлених завдань та прийняття рішення про можливе банкрутство; 6-й крок – визначаються і порівнюються чисті активи і чисті пасиви; 7-й крок – складається похідний балансовий звіт; 8-й крок – виробляються операційні, тактичні та стратегічні рішення [10].

Наведені вище два підходи відображають загальну логіку побудови похідних балансових звітів, орієнтованих на розрахунок показників чистих активів та чистих пасивів через здійснення гіпотетичних операцій, однак мають відмінності:

– В.В. Лесняк розглядає стратегічні аспекти побудови балансових звітів, а підхід Г.І. Мільохіної орієнтований на вирішення конкретно поставлених завдань та прийняття рішення про можливе банкрутство;

– В.В. Лесняк всі види додаткових інжинірингових операцій називає спеціалізованими стратегічними записами, які взагалі відсутні у Г.І. Мільохіної. Таким чином, підхід останньої передбачає лише складання похідного балансового звіту шляхом здійснення коригувань, без здійснення додаткового відображення інжинірингових операцій різних видів (стратегічних, хеджованих, фрактальних, субстанційних тощо). Тобто, підхід Г.І. Мільохіної можна вважати лише одним із можливих варіантів застосування концепції бухгалтерського інжинірингу та є значно вужчим за підхід В.В. Лесняка;

– Г.І. Мільохіна більш детально описує порядок здійснення коригування бухгалтерського балансу, а також вказує на ціль складання похідного балансового звіту – прийняття управлінських рішень різних видів.

Окрім узагальнення поглядів авторів щодо порядку складання похідних балансових звітів, в останні роки з'явилися спроби синтезу наукових знань у сфері бухгалтерського інжинірингу як окремого напрямку розвитку облікової науки. Особлива увага приділяється застосуванню бухгалтерського інжинірингу при розробці облікових інформаційних систем, оскільки лише за таких умов впровадження цієї технології формування і обробки бухгалтерських даних в облікову практику є економічно виправданим та доцільним.

Проф. М.В. Шумейко, намагаючись систематизувати існуючі напрацювання російських дослідників у сфері бухгалтерського інжинірингу з метою побудови окремої повноцінної теорії, виділила паттерни концепції інструментів бухгалтерського інжинірингу (табл. 1), які можна розглядати як набір теоретико-методологічних основ та процедур практичної реалізації бухгалтерського інжинірингу.

Таблиця 1

Паттерни концепції інструментів бухгалтерського інжинірингу за М.В. Шумейко (узагальнено на основі [15, С. 73–77])

| Паттерн                                      | Характеристика                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
|----------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Теоретичні основи інжинірингу                | Представлений його основними бухгалтерськими теоріями, методологіями і підходами: методологією архітектоніки-структурованого забезпечення обліку; бухгалтерськими та балансовими теоріями; концепцією розмірності обліку; обліковими підходами; гіпотетичними процесами                                            |
| Інжинірингові інструменти                    | Фінансові баланси; похідні балансові звіти; реінжиніринг бізнес-процесів; інтерактивні методи економіко-математичних розрахунків; імунізаційних механізмів; збалансована оцінна відомість; оцінна відомість інтелектуального капіталу; оцінна відомість чистих пасивів; оцінна відомість капіталу; нульові баланси |
| Технологія облікових інжинірингових процедур | Початковий оператор; коректувальні операції; скоригований баланс; економічні операції; специфічні проміжні операції; альтернативні операції; гіпотетичні операції; гіпотетичний кінцевий оператор; контрольні операції                                                                                             |
| Обліково-аналітичне забезпечення інжинірингу | Сформовано обліково-аналітичним забезпеченням інжинірингу: агреговані проводки; структурований план рахунків; кваліметричні складові; комп'ютерні програми; системи оцінок; алгоритми; драйвери; обліково-контрольні точки; облікові агрегати                                                                      |
| Керовані об'єкти і процеси                   | Представлений управлінськими об'єктами і процесами, серед яких можна виділити кілька груп:<br>1. загальне управління (генеральний похідний балансовий звіт);<br>2. власність (органічний, субстанційний, актуарний похідний балансовий звіт);                                                                      |

|                                                                  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
|------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                                  | 3. резервна система (хеджований похідний балансовий звіт);<br>4. ризики (похідний балансовий звіт інтегрованого ризику);<br>5. інновації (венчурний та інноваційний похідні балансові звіти);<br>6. фінансові результати (профіцитний похідний балансовий звіт);<br>7. реорганізація (реорганізаційних і синергетичний похідні балансові звіти);<br>8. фінансовий стан (моніторинговий похідний балансовий звіт) |
| Результати використання інструментів бухгалтерського інжинірингу | Підсумкові показники (чисті активи за балансовою і ринковою оцінкою і чисті пасиви за справедливою вартістю); управлінські альтернативи; аналіз альтернатив; прийняті рішення; контроль, побудований на використанні комп'ютерних програм тощо                                                                                                                                                                   |

Розроблена М.В. Шумейко (табл. 1) концепція інструментів бухгалтерського інжинірингу спрямована на впровадження та ефективне функціонування інтегрованих систем управлінського і стратегічного обліку. Вона відображає існуючий рівень розвитку теоретико-методологічних досліджень в даній сфері, визначає перелік охоплених бухгалтерським інжинірингом сфер, об'єктів та процесів, що характеризує її предметне поле та визначає можливі напрями подальших перспектив наукових досліджень.

**Висновки.** За результатами проведених досліджень встановлено, що 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 залежно від обраного варіанта здійснення інжинірингових операцій відповідно до запитів зацікавлених користувачів в обліковій інформації.

Основними характерними особливостями інжинірингового фінансового обліку, що базується на концепції бухгалтерського інжинірингу, є такі:

- неможливість функціонування без початкового оператора (бухгалтерського балансу);
- використання нових розрізів для кваліфікації і групування фактів господарського життя шляхом використання структурованих планів рахунків;
- використання системи початкових та кінцевих бухгалтерських агрегатів (чистих активів та чистих пасивів), а також агрегованих господарських операцій для зменшення трудомісткості облікових інжинірингових процедур;
- обов'язкове використання інформаційно-комп'ютерних технологій як організаційно-технологічної основи реалізації бухгалтерського інжинірингу на практиці;
- застосування різних видів оцінок залежно від потреб користувачів інжинірингової звітності;
- використання інжинірингових та гіпотетичних господарських операцій, що передбачає розширення предмета бухгалтерського обліку в просторі (зовнішнє середовище) та в часі (майбутнє);
- формування похідних балансових звітів різних видів;
- орієнтація на потреби стратегічного управління та під конкретні цілі і запити управлінського персоналу.

Виходячи із виділених особливостей можна констатувати, що застосування бухгалтерського інжинірингу є доцільним під час побудови системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту підприємства. Це обґрунтовується як адаптивністю даної концепції під запити різних видів користувачів облікової інформації, так і багатоманітністю та універсальністю інжинірингового інструментарію, що використовується для формування похідних балансових звітів.

#### Список використаної літератури:

1. *Архипов Э.Л.* Управленческий учет резервной системы сетевого предприятия / *Э.Л. Архипов* // Вестник Ростовского государственного экономического университета «РИНХ». – 2008. – № 2. – С. 257–264.
2. *Богатая И.Н.* Стратегический учет собственности / *И.Н. Богатая*. – Ростов н/Д. : «Феникс», 2001. – 320 с.
3. *Зимакова Л.А.* Управление стратегической платежеспособностью / *Л.А. Зимакова* // Научные ведомости. – 2009. – № 1 (56). – С. 258–264.
4. *Ильштейн Ю.А.* Учет и контроль стоимости имущественного комплекса предприятия как объекта прав собственности : автореф. дис. ... к.э.н. : по спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / *Ю.А. Ильштейн*. – Ростов-на-Дону, 2007. – 19 с.
5. *Крохичева Г.Е.* Корпоративный сетевой учет и отчетность: концепция, методология и организация: концепция, методология и организация : дис. ... д.э.н. по спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / *Г.Е. Крохичева*. – Ростов н/Д, 2004. – 379 с.

6. Кузнецова Е.В. Система планов счетов и бухгалтерское управление экономическими процессами: теория, методология и практика : автореф. дис. ... д.э.н. по спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Кузнецова Елена Вячеславовна. – Ростов-н/Д., 2010. – 44 с.
7. Кузнецова Л.Н. Методика построения иммунизационного производного балансового отчета в целях оценки сбалансированности стратегического плана / Л.Н. Кузнецова, Ю.В. Денисевич // Учет и статистика. – 2008. – № 1 (11). – С. 62–66.
8. Лесняк В.В. Инструментарий стратегического учета / В.В. Лесняк // Актуальные вопросы современной экономической науки : сб. доклад. междунар. науч. заоч. конф. (Липецк, 20 февраля 2010 г.) в 2 Т. – Т. 2 ; отв. ред. А.В. Горбенко. – Липецк : Издательский центр «Де-факто», 2010. – С. 218–222.
9. Лилеева Л.Р. Бухгалтерский учет в сфере связи и телекоммуникаций : автореф. дис. ... к.э.н. : по спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Л.Р. Лилеева. – М., 2007. – 24 с.
10. Милёхина Г.И. Производные балансове отчеты как один из инструментов управленческого аудита / Г.И. Милёхина [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [rusagroug.ru/articles/print/797](http://rusagroug.ru/articles/print/797).
11. Сидорина Т.В. Нулевые производные балансовые отчеты как инструмент контроля определяющий реальную стоимость страховой компании / Т.В. Сидорина // «Наукоедение». – 2012. – № 4. – С. 1–8 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [naukovedenie.ru/PDF/64ergsu412.pdf](http://naukovedenie.ru/PDF/64ergsu412.pdf).
12. Симонович М.Я. Организация учета и контроля по видам деятельности в коммерческих предприятиях : автореф. дис. ... к.э.н. : по спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / М.Я. Симонович. – Мичуринск-научград РФ, 2007. – 26 с.
13. Ткач В.И. Бухгалтерский учет реорганизации, санации и покупки предприятия / В.И. Ткач, Т.О. Кубасова, Е.П. Шумилин. – М. : ПРИОР, 2000. – 128 с.
14. Ткач В.И. Инициативный семинар по России / В.И. Ткач, Ж.Лоран. – Париж, Европейская комиссия ЕЭС, 1997. – 82 с.
15. Шумейко М.В. Концепция инструментов бухгалтерского инжиниринга / М.В. Шумейко // Terra Economicus. – 2012. – Том. 10. – № 1. – С. 72–77.
16. Шумилин П.Е. Особенности аудиторской модели контроля реорганизационных процедур / П.Е. Шумилин // «Наукоедение». – 2012. – № 4. – С. 1–8 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [naukovedenie.ru/PDF/97ergsu412.pdf](http://naukovedenie.ru/PDF/97ergsu412.pdf)

БРУХАНСЬКИЙ Руслан Феоктистович – кандидат економічних наук, доцент, завідувач кафедри обліку і правового забезпечення агропромислового виробництва Тернопільського національного економічного університету.

Наукові інтереси:

- бухгалтерський облік в системі стратегічного управління підприємством;
- обліково-аналітичне забезпечення стратегічного менеджменту в сільськогосподарських підприємствах;
- стратегічний фінансовий та стратегічний управлінський облік.

Стаття надійшла до редакції 21.07.2014