

Руслан Бруханський

д.е.н., професор, завідувач кафедри
обліку та економіко-правового забезпечення агропромислового бізнесу,
Тернопільський національний економічний університет

МОНІТОРИНГ ПІДХОДІВ ДО ПОБУДОВИ МОДЕЛЕЙ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ІНЖИНІРИНГУ

Методичною основою еволюції 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., використовують технологію складання актуарних і 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 й загалом вартість підприємства. Розробка нових видів балансів створює додаткові інформаційні розрізи та формати, що уможлиблює застосування для їх обробки різноманітних методів і засобів аналізу та дозволяє забезпечити функціонування управлінських інформаційних систем різних видів (тактичних, стратегічних, інноваційних, інтелектуальних тощо) і рівнів (підприємства, регіону, держави тощо).

У 70-х рр. XIX ст. берлінський адвокат 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 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 він пропонує 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, задоволення зобов'язань у ліквідаційних цінах і отримання дезагрегованого показника власності (чистих пасивів) [4, с. 5]. Застосування цих балансів, поширених у Західній Європі, є одним із засобів виявлення шахрайств, що використовуються зовнішніми користувачами при прийнятті інвестиційних і позикових рішень.

Як зазначають В. І. Ткач, Т. О. Кубасова та Є. П. Шумілін, у Німеччині тисячі аудиторів їздять від підприємства до підприємства, перевіряючи бухгалтерські книги та стан фінансових справ загалом. З їх допомогою складаються так звані «нульові баланси», не ознайомившись з якими, жоден інвестор не буде вкладати капітал у підприємство [2, с. 21].

Існування такої практики в інших країнах світу підтверджує Т. В. Сідоріна, яка зазначає, що, у Німеччині будь-яка перевірка підприємства починається з складання нульового балансу на базі умовної реалізації активів і задоволення зобов'язань і шляхом порівняння чистих пасивів на початок і кінець періоду. В Англії для цих цілей застосовується система спеціальних балансових відомостей, у Швейцарії – нульові баланси, у Франції – фінансові баланси [1, с. 2].

Відповідно розроблені наприкінці XIX століття підходи до побудови актуарних і нульових балансів, що є похідними від бухгалтерських балансів і мають інше цільове призначення, стали прикладом для побудови стратегічних похідних балансових звітів, формування яких вважають 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.

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

Таблиця 1

Паттерни концепції інструментів бухгалтерського інжинірингу
за М. В. Шумейко (узагальнено на основі [5, с. 73-77])

Паттерни	Характеристика паттернів
Теоретичні основи інжинірингу	Представлений визначальними його бухгалтерськими теоріями, підходами та методологіями: – методологією архітекτονіки – 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; імунізаційні механізми; збалансована оцінна відомість; оцінна відомість інтелектуального капіталу; оцінна відомість чистих пасивів; оцінна відомість капіталу; нульові баланси.
Технологія облікових інжинірингових процедур	Початковий оператор; коригувальні 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 виокремити кілька груп: загальне управління (генеральний похідний балансовий звіт); власність (органічний, субстанційний, актуарний похідний балансовий звіт); резервна система (хеджований похідний балансовий звіт); ризики (похідний балансовий звіт інтегрованого ризику); інновації (венчурний та інноваційний похідні балансові звіти); фінансові результати (профіцитний похідний балансовий звіт); реорганізація (реорганізаційний і синергетичний похідні балансові звіти); фінансове становище (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.

На думку В. І. Ткача та М. В. Шумейко, характерними рисами інжинірингового фінансового обліку є: структурований план рахунків; архітектоніка облікових процесів; агреговані та дезагреговані показники власності (чисті активи і чисті пасиви); агреговані проводки, які використовуються з метою управління; інтеграція інтерфейсів фінансового та інжинірингового обліку; використання початкового оператора у вигляді чистих активів і чистих пасивів, що характеризують агрегований і дезагрегований показники власності в адекватних цінах (балансова, ринкова, справедлива, міжнародна, застава і т. ін.), що дозволяє використовувати інжинірингові програми управління без урахування специфіки конкретного підприємства; інтеграція інтерфейсів управлінського, стратегічного, трансакційного обліку в єдину систему фінансового обліку через систему початкових операторів [3, с. 83].

На нашу думку, 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 і похідних форм звітності залежно від обраного варіанта здійснення інжинірингових операцій відповідно до запитів зацікавлених користувачів у обліковій інформації.

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

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

Відповідно до визначених особливостей можна констатувати, що застосування бухгалтерського інжинірингу є доцільним при побудові системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту підприємства. Це обґрунтовується як адаптивністю даної концепції під запити різних видів користувачів облікової інформації, так і багатоманітністю й універсальністю інжинірингового інструментарію, що використовується для формування похідних балансових звітів.

Список використаних джерел

1. Сидорина Т. В. Нулевые производные балансовые отчеты как инструмент контроля, определяющий реальную стоимость страховой компании. Наукoведение. 2012. № 4. С. 1-8. URL: naukovedenie.ru/PDF/64ergsu412.pdf.
2. Ткач В. И., Кубасова Т. О., Шумилин Е. П. Бухгалтерский учет реорганизации, санации и покупки предприятия. М.: ПРИОР, 2000. 128 с.
3. Ткач В. И., Шумейко М. В. Инжиниринговая теория бухгалтерского учета: квалиметрический учебник. Азов : ООО «АзовПечать», 2013. 460 с.
4. П. Е. Особенности аудиторской модели контроля реорганизационных процедур. Наукoведение. 2012. № 4. С. 1-8. URL: naukovedenie.ru/PDF/97ergsu412.pdf.
5. Шумейко М. В. Концепция инструментов бухгалтерского инжиниринга. Terra Economicus. 2012. Т. 10. № 1. С. 72-77.