

- Кипчарская, Д.К. Подымало; под ред. д-ра техн.наук В.А. Сергеева. – Ульяновск: УлГТУ, 2010. – 246 с.
3. 4. Экономика предприятия: Учебник / Под ред. проф. Н. А. Сафронова. М.: «Юрист», 2009. – 584 с.
 4. Ширяева Н.В. Инвестиционные стратегии : учебное пособие для студентов специальности 08010565 «Финансы и кредит» и направления 080100.62 «Экономика»/ Н. В. Ширяева, А. В. Пострелова. – Ульяновск : УлГТУ, 2012. – 138 с.

Бруханский Руслан Феоктистович

к.э.н., доцент,

Тернопольский национальный экономический университет, г. Тернополь

ПОДХОДЫ К ПОСТРОЕНИЮ МЕТОДИКИ СТРАТЕГИЧЕСКОГО ФИНАНСОВОГО УЧЕТА НА ОСНОВЕ БУХГАЛТЕРСКОГО ИНЖИНИРИНГА: КРИТИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ

Рассмотрены существующие подходы к построению методики стратегического финансового учета на основе бухгалтерского инжиниринга. Проведен критический анализ использования выявленных подходов в качестве базиса для разработки системы информационного обеспечения стратегического менеджмента. Теоретически обоснована необходимость использования бухгалтерского инжиниринга в качестве наиболее целесообразного инструмента совершенствования системы финансового учета в направлении обеспечения ее стратегической ориентации.

The existing approaches to the construction techniques of strategic financial accounting on the basis of the accounting engineering have been considered. The use of the identified approaches as a basis for the development of strategic management information system have been critically analyzed. The necessity of the use of accounting engineering as the most appropriate tool to improve accounting systems towards ensuring its strategic orientation have been grounded.

В настоящее время не существует единого подхода исследователей к построению системы стратегического учета на основе применения концепции бухгалтерского инжиниринга. Это объясняется как отсутствием общего или наиболее эффективного варианта построения системы учетно-аналитического обеспечения стратегического менеджмента, так и отсутствием единства во взглядах ученых относительно составляющих бухгалтерского инжиниринга и инжиниринговой теории, которые находятся в состоянии активного развития и совершенствования.

Существующие подходы различаются количеством этапов реализации методики стратегического учета, их содержательным наполнением, входными данными и исходящей информацией, методами обработки и формами предоставления учетной информации стратегического характера. Для построения системы стратегического финансового учета на предприятиях необходимо провести анализ существующих подходов, выявить особенности практической реализации, провести их тестирование на возможность и целесообразность применения с учетом особенностей сбора и обработки информации.

Впервые модель стратегического учета собственности на основе бухгалтерского инжиниринга была разработана проф. И.М. Богатой в 2001 году, которая позволяла формировать в рамках стратегического учета информацию о возможном состоянии предприятия [3, с. 98]. Применение такого подхода позволило разработать теоретико-методологические предпосылки приближения системы финансового учета к требованиям стратегического менеджмента, в частности, относительно формирования стратегических альтернатив и возможности включения информации о внешней среде предприятия в состав учетной системы. В то же время, для обеспечения практической реализации такого подхода, без учета методических аспектов применения бухгалтерского инжиниринга, должны быть обязательно разрешены содержательные вопросы бухгалтерского учета, связанные с отражением в учете и оценкой объектов внешней среды предприятия, неопределенностью и рисками деятельности, изменением временной ориентации отображаемых хозяйственных операций и т.д.

В 2007 году проф. И.Н. Богатая предложила усовершенствованный вариант построения системы стратегического учета в коммерческих организациях, состоящий из

трех основных этапов и их составных элементов (табл. 1).

Выделенные проф. И.Н. Богатой этапы составления стратегического производного балансового отчета в дальнейшем были положены в основу построения не только стратегических, но и многих других видов производных балансовых отчетов. Их основным отличием было осуществление трансформационных проводок по другим аналитическим разрезам, не включающим факторы макросреды, в частности, по тем аспектам деятельности предприятия, которые не входят в состав предмета бухгалтерского учета (риски, интеллектуальный капитал, потенциал покупателей и поставщиков и т.д.).

Таблица 1

Этапы организации системы стратегического учета в коммерческих организациях по И.Н. Богатой (обобщенно на основе [2, с. 42-43])

Название этапа	Характеристика этапа
Мониторинговый	Согласно выбранных стратегий организация должна осуществить постановку системы мониторинга, предусматривающую мониторинг внешней макросреды и внутренней микросреды.
Методический	Должны быть выделены центры ответственности, сложившиеся формы управленческой отчетности, а также осуществлена постановка системы планирования, программирования и бюджетирования, учтены возможные сетевые эффекты.
Обобщающий	Следует осуществить выбор методик, применяемых в рамках стратегического учета, позволяющих повысить релевантность бухгалтерской отчетности, и их закрепление в соответствующих стандартах. К числу таких методик следует отнести методики составления производных балансовых отчетов различных типов (нулевые балансовые отчеты, стратегические производные балансовые отчеты и др.). Методика составления стратегического производного балансового отчета имеет следующие этапы: 1) изучение бухгалтерского баланса и выявление его основных недостатков; 2) составление производных бухгалтерских проводок, позволяющие устранить или сгладить выявленные недостатки и неточности; 3) формирование оборотно-сальдовой ведомости и производного балансового отчета; 4) определение в рамках системы мониторинга внешних факторов макросреды, которые необходимо поставить на учет; 5) постановка на учет внешних факторов макросреды с помощью механизма трансформационных бухгалтерских проводок, а также проводок, отражающих процессы гипотетической реализации активов и удовлетворения обязательств; 6) Формирование оборотно-сальдовой ведомости и стратегического производного балансового отчета.

В контексте такого подхода проф. А.Н. Щемелевым (2007г.) была разработана система фрактальных производных балансовых отчетов как бухгалтерского механизма стратегического учета инноваций, обеспечивающих получение учетной информации в разрезе территориальных и временных фракталов. В целом, по мнению автора, стратегический производный балансовый отчет является прогнозным или бюджетным механизмом и поэтому имеет статический характер, то есть, направлен на определение возможной стоимости предприятия с учетом ряда внешних факторов, и поэтому строится на принципах статической балансовой теории [10, с. 80]. Соответственно, в отличие от традиционного балансового уравнения, положенного в основу бухгалтерского баланса ($A = K + O$), производные балансовые отчеты базируются на другом балансовом уравнении (Денежные средства = Чистые пассивы) и предусматривают гипотетическую реализацию активов предприятия с целью гипотетического удовлетворения его обязательств.

Составление стратегического производного балансового отчета проф. А.Н. Щемелевым было предложено осуществлять по следующим этапам: 1) на основе бухгалтерского баланса определяется стоимость чистых активов; 2) осуществляются корректирующие записи; 3) составляется скорректированный баланс с определением суммы чистых активов после корректировки; 4) составляются стратегические балансовые проводки с отражением в учете факторов внешней среды и их изменений; 5) составляется стратегический прогнозный баланс с определением размеров стратегических активов [10, с. 190-192]. Соответственно, разработанная автором методика ориентирована на проведение анализа чистых активов и чистых пассивов с учетом оценок объектов учета, необходимых для принятия управленческих решений. Также А.Н. Щемелев вводит понятие стратегических активов, под которыми следует понимать совокупность ресурсов

предприятия (активов и факторов макросреды предприятия), которые необходимы для осуществления стратегического управления предприятием.

Проф. Л.А. Зимаковой (2009г.) разработан следующий набор рекомендаций по использованию инструментов бухгалтерского инжиниринга для ведения стратегического учета на предприятии: 1) анализ с помощью расчета результатов отдельной хозяйственной ситуации и ее отражение по разделам бухгалтерского баланса, что упрощает определение влияния результата запланированных операций на основные финансово-экономические показатели деятельности предприятия в целом; 2) формирование производных балансовых отчетов делает возможным контроль отдельных показателей в оценке по рыночным или справедливым ценам; 3) использование гипотетических проводок по реализации активов, предполагающих получение наличных или безналичных денежных средств, а также удовлетворения обязательств; 4) расчет основных оценочных критериев – чистых активов и чистых пассивов в балансовой и рыночной оценке, изменение которых за период объективно позволит характеризовать фактическую результативность планируемых операций; 5) принятие оперативных, тактических и стратегических решений [5, с. 31]. Согласно подходу проф. Л.А. Зимаковой действующая система бухгалтерского учета не соответствует растущим потребностям менеджмента и должна быть переориентирована и перестроена таким образом, чтобы обеспечивать прогнозирование результатов деятельности, учитывать влияние внешних экстерналий на показатели деятельности предприятия. Автор предлагает расширить перечень фактов хозяйственной жизни, чтобы система стратегического учета обеспечивала предоставление информации о внешней среде предприятия по следующим основным направлениям: покупатели, поставщики, конкуренты, продажи по сегментам, цепочка ценностей, человеческие ресурсы, направления стратегической активности и т.д.

Схожей позиции также придерживается Т.Н. Музыка (2010г.), отмечая, что стратегический учет ориентируется на внешнюю среду организации: поставщиков, покупателей, контрагентов, посредников, конкурентов, государство и т.д., что необходимо учитывать при выборе его объектов. Наличие каналов приобретения материально-технических ресурсов, необходимых для сельскохозяйственного производства ставит вопрос об организации стратегического учета и анализа поставщиков, их состава, структуры и тенденций изменения [7, с. 231]. Применение такого подхода позволяет повысить эффективность функционирования организации путем выработки определенной стратегической ориентации относительно поставщиков и покупателей с целью достижения и реализации конкурентных преимуществ на основе разработки действенной системы их стратегического учета.

Значительное внимание проблемам стратегического учета в целом и его отдельным процедурным аспектам уделяет В.В. Лесняк (2010г.). По мнению автора система производных балансов (стратегических, сегментарных, прогнозных, ситуационных, хеджированных, интегрированного риска и т.д.) выступает учетно-аналитическим инструментарием разработки, отображения и реализации стратегии и обеспечивает:

- постановку на учет факторов внешнего воздействия;
- отражение альтернативности (многовариантности) стратегических решений по соответствующей аналитике (виды деятельности, внутренние сегменты, наружные сегменты, направления стратегической активности, рыночные сегменты, стратегические горизонты и т.п.);
- постановку на учет активов и обязательств, возникающих в результате реализации принятой стратегии (платежеспособности, закупок, продаж, конкурентного, реорганизации и т.п.);
- постановку на учет активов и обязательств, возникающих в результате изменения (корректировки) стратегии, вследствие использования новой стратегии;
- отображение гипотетических процессов условной реализации активов и удовлетворения обязательств в необходимых для принятия решений ценах (рыночных, залоговых, справедливых, ликвидационных и т.д.) [6, с. 221-222]. На основе выделенной автором алгоритмизированной процедуры учетного отображения бизнес-процессов, выступающих объектами стратегического управления, обеспечивается

предоставление учетной информации стратегического характера о внутренней и внешней среде предприятия с целью формирования, реализации, контроля и корректировки стратегии предприятия.

Такой комплексный подход, предусматривающий включение в состав объектов системы стратегического финансового учета элементов внутренней и внешней среды предприятия на сегодня стал доминирующим. Это обусловило необходимость разработки специальных учетных процедур для формализации факторов внешней среды и их включение в состав учетной системы с целью формирования учетной информации стратегического характера. В частности, по мнению Н.Н. Скорева, Т.О. Графовой и А.Г. Селивановой для формирования и реализации более эффективных стратегических альтернатив необходимо учитывать как внутрифирменные, так и рыночные трансакции, строго отслеживать их отклонения, выявлять причины, используя инструменты инжиниринга, при создании стратегии и выявлении и оценки динамики показателей собственности [9].

В отличие от существующих исследований общего характера в области стратегического инжинирингового учета проф. Т.О. Графова (2012 г.) одной из первых разработала объектно-ориентированную методику стратегического учета. Ее основное внимание было уделено трансакционному стратегическому учету интеллектуального капитала (потребительского, человеческого, структурного капитала и гудвилла), обобщенного в авторской концепции.

Разработанная проф. Т.О. Графовой концепция стратегического учета интеллектуального капитала [4] обеспечивает определение эффективности его использования на предприятии путем использования инжинирингового инструментария (учетных агрегатов, инжиниринговых проводок, производных балансовых отчетов и т.п.). Отличительной особенностью подхода автора является выделение различных видов моделей стратегического развития предприятия в зависимости от уровня интеллектуального капитала: инерционный; умеренно-оптимальный; инновационный. Исходя из выделенных уровней, могут быть построены различные фракталы стратегических агрегированных проводок, выступающих основой для формирования различных видов фрактальных балансов. Таким образом, три возможных вида стратегии предприятия выступают основой для осуществления стратегических агрегированных проводок и построения стратегических производных балансовых отчетов.

По мнению Е.С. Аракельянц при организации системы информационного обеспечения процессов стратегического управления необходимо учитывать: 1) факторы внешней среды с точки зрения определенности, особого риска и неопределенного риска; 2) долгосрочные цели компании и предсказуемость их реализации [1]. Для обеспечения учета двух выделенных целей необходимо провести анализ динамики чистых активов предприятия с учетом влияния факторов внешней среды (через осуществление стратегических трансформационных проводок) и провести прогноз возможностей финансирования и рефинансирования предприятия (через составление прогнозных производных балансовых отчетов).

Проф. А.Н. Селезневой и Е.С. Аракельянц (2013г.) было предложено комплексную методику стратегического учета, обеспечивает информационную поддержку стратегии развития организации на базе реализации стратегического учетного механизма по выбранным объектам учета и соответствующими инжиниринговыми стратегическими инструментами. Разработанная методика включает следующие разделы: 1) параметры внешней среды; 2) модель стратегической миссии; 3) объекты учета; 4) начальный оператор; 5) учетное обеспечение; 6) учетный механизм; 7) учетные стратегические показатели; 8) принятые стратегические управленческие решения [8, с. 3]. Разработанный А.Н. Селезневой и Е.С. Аракельянц подход к разработке системы учетно-аналитического обеспечения стратегического управления имеет четкую управленческую ориентацию и связан с системой моделей и методов принятия управленческих решений. Связующим звеном между системой стратегического учета и системой стратегического менеджмента выступают учетные стратегические показатели (чистые активы и чистые пассивы предприятия), которые рассчитываются на основе использования трансформационных

(стратегических) и гипотетических проводок по разным стратегическим альтернативам в соответствии с информационными запросами менеджмента.

Учитывая уровень развития собственного теоретико-методологического аппарата и действенность использования на практике предприятий различных отраслей экономики, в современных условиях применения концепции бухгалтерского инжиниринга является одним из наиболее целесообразных направлений совершенствования и развития системы стратегического финансового учета как средства информационного сопровождения стратегического менеджмента.

Литература:

1. Аракельянц Э.С. Информационное обеспечение стратегии развития организации / Э.С. Аракельянц // Электронный научный журнал "Инженерный вестник Дона". – 2013. – № 4. – Электронный ресурс. – Режим доступа: <http://ivdon.ru/magazine/archive/n4y2013/2084>
2. Богатая И.Н. Стратегический учет и аудит: теория и практика / Богатая И.Н. // Фундаментальные исследования. – 2007. – № 4. – С. 42-44.
3. Богатая И.Н. Стратегический учет собственности / И.Н. Богатая. – Ростов н/Д.: "Феникс", 2001. – 320 с.
4. 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.
5. Зимакова Л.А. Развитие теории и методологии формирования учетных систем на основе интернациональных моделей финансового учета и контроля / Зимакова Лилия Александровна. Автореф. дис... на соиск. науч. степ. д.э.н. по спец. 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика". – Мичуринск-наукоград РФ, 2009. – 40 с.
6. Лесняк В.В. Инструментарий стратегического учета / В.В.Лесняк // Актуальные вопросы современной экономической науки [Текст]: Сборник докладов международной научной заочной конференции (Липецк, 20 февраля 2010 г.) в 2 т. Т. 2/ Отв. ред. А.В. Горбенко. – Липецк: Издательский центр «Де-факто», 2010. – С. 218-222.
7. Музыка Т.Н. Стратегический учет объектов внешнего управления в сельскохозяйственных организациях / Т.Н. Музыка // Актуальные вопросы современной экономической науки [Текст]: Сборник докладов международной научной заочной конференции (Липецк, 20 февраля 2010 г.) в 2 т. Т. 2/ Отв. ред. А.В. Горбенко. – Липецк: Издательский центр «Де-факто», 2010. – 256 с., с. 231-236.
8. Селезнёва Е.М. Методическое обеспечение стратегического учета / Е.М. Селезнёва, Э.С. Аракельянц // Интернет-журнал "Науковедение". – 2013. – №3. – С. 1-8. – Электронный ресурс. – Режим доступа: aukovedenie.ru/PDF/17ergsu313.pdf
9. Скорев М.М. Стратегия развития предприятия в контексте динамики его собственности / М.М. Скорев, Т.О. Графова, А.Г. Селиванова // Инженерный вестник Дона. – 2012. – Номер 4 (часть 2). Электронный ресурс. – Режим доступа: <http://www.ivdon.ru/magazine/archive/n4p2y2012/1353>
10. Щемелев А.Н. Стратегический учет инноваций в коммерческих организациях / А.Н. Щемелев. Дис... на соиск. научн. степ. д.э.н. по спец. 08.00.12 – «Бухгалтерский учет, статистика». – Ростов-на-Дону, 2007. – 255 с.

Бублык Мирослава Ивановна

к.ф.-м.н., доцент,

Национальный университет «Львовская политехника», г. Львов

КЛАССИФИКАЦИЯ ПРОСТРАНСТВЕННОЙ КОНЦЕНТРАЦИИ ВИДОВ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПО ФАКТОРАМ ТЕХНОГЕННОГО УЩЕРБА В НАЦИОНАЛЬНОМ ХОЗЯЙСТВЕ УКРАИНЫ

Рассмотрено пространственную концентрацию видов экономической деятельности с учетом показателей техногенной нагрузки, обусловленной ими. Проведена классификация областей по факторам техногенного ущерба, вызванного хозяйственной деятельностью, методом нечетких С-средних. Обосновано применение методов нечеткого кластерного анализа, как для определения источников техногенного ущерба, так и для оценки эффективности функционирования видов экономической деятельности. Предложены для каждого кластера пути государственного регулирования техногенного ущерба, вызванного хозяйственной деятельностью в Украине.

The spatial concentration of economic activities has been considered based on indicators of technogenic impact due to them. The classification of areas by factors of technogenic damage caused by economic activity was conducted by the method of Fuzzy C-means. The application of fuzzy cluster analysis methods has been substantiated for identifying sources of man-made damage and for evaluating the performance of economic