

А.М. ГЕРАСИМОВИЧ*

(Відокремлений підрозділ Національного університету біоресурсів і природокористування України
«Ніжинський агротехнічний інститут», м. Ніжин, Україна)

І.А. ГЕРАСИМОВИЧ**

(Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана, м. Київ, Україна)

Інжиніринговий бухгалтерський облік: практичний аспект

Стаття присвячена удосконаленню методичних підходів до використання нового економічного механізму бухгалтерського інжинірингу в практичній діяльності українських підприємств. Розкрито передумови і причини виникнення бухгалтерського інжинірингу. Наведено приклад використання механізмів та інструментів бухгалтерського інжинірингу в процесі формування обліково-аналітичної інформації для управління бізнес-процесами підприємства. Зокрема складено Звіт про роботу зміни з виконання бюджетів за бізнес-процесами «центрів відповідальності». Здійснено оцінку витрат за бізнес-процесами базового і вдосконаленого варіантів виготовлення яблучного соку на дослідному підприємстві – Білоцерківському соковому заводі. Визначено, що ключовими інформаційними елементами бухгалтерського інжинірингу є: 1) визначення, ідентифікація та класифікація бізнес-процесів управління як «центрів обліку фінансових ситуацій»; 2) робочий план агрегованих (укрупнених) мега-рахунків, агреговані проведення за подвійним записом, 3) бухгалтерські інжинірингові інструменти, 4) реєстри обліку – моніторингові трансформаційні «Похідні балансові звіти»; 5) результат обліку – визначення у звітах показників чистих активів і чистих пасивів. Механізм бухгалтерського інжинірингу охоплює чотири групи операцій: 1) операції з коригування історичної вартості активів до ринкової (справедливої) вартості; 2) операції з хеджування (захисту) від ризиків скоригованого балансу; 3) операції з наявних ризиків; 4) операції з можливої очікуваної, гіпотетичної реалізації і погашення довгострокових і короткострокових зобов'язань – для визначення величини чистих активів і чистих пасивів, як індикаторів півня ризикової фінансової діяльності підприємства. Як свідчать результати проведеного дослідження, завдяки інжинірингу бухгалтерський облік із фіксатора господарсько-фінансових операцій перетворюється на механізм управління підприємством.

Ключові слова: бізнес-процеси, обліково-аналітичне забезпечення, механізми і інструменти бухгалтерського інжинірингу, управлінський облік, комплексний об'єкт обліку.

DOI: [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-2\(84\)-5-12](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-2(84)-5-12)

A.M. HERASYMOVYCH

(Nizhyn agrotechnical institute' Separated unit
of National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine, Nizhyn, Ukraine)

I.A. HERASYMOVYCH

(Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman, Kyiv, Ukraine)

Engineering Accounting: A Practical Aspect

The article is devoted to the improvement of methodical approaches to the use of accounting engineering in the practical activities of Ukrainian enterprises. The background and causes of appearance of accounting engineering were disclosed. An example of the use of mechanisms and tools of accounting engineering in the process of forming

* Герасимович Анатолій Михайлович, професор кафедри обліку і оподаткування Відокремленого підрозділу Національного університету біоресурсів і природокористування України «Ніжинський агротехнічний інститут» (м. Ніжин), доктор економічних наук, професор.

** Герасимович Інна Анатоліївна, доцент кафедри бухгалтерського обліку Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана (м. Київ), кандидат економічних наук, доцент.

accounting and analytical information for managing business processes of an enterprise was given. In particular, a Report on the implementation of budgets for the business processes, Register of financial and economic operations on hedging of risks by instruments of accounting engineering, Monitoring "Derivative Balance Sheet" were compiled. An assessment of the costs of the business processes of the basic and advanced versions of the apple juice production at a pilot plant was carry out. It was determined that the key information elements of accounting engineering are: 1) definition, identification and classification of business management processes as "centers of accounting for financial situations"; 2) work plan of aggregated mega-accounts, aggregated double-entry; 3) accounting engineering tools; 4) accounting registers; 5) the result of the accounting is the definition in the reports of indicators of net assets and net liabilities. The mechanism of accounting engineering covers four groups of operations: 1) operations to adjust the historical value of assets to market (fair) value; 2) hedging operations (protection) against the risks of adjusted balance; 3) operations with existing risks; 4) operations with possible expected, hypothetical realization and repayment of long-term and short-term liabilities - to determine the value of net assets and net liabilities as indicators of the risk-taking financial activity of the enterprise. As the results of the study shows, thanks to use of engineering tools, accounting from the fixer of economic and financial operations becomes a mechanism for managing the enterprise.

Keywords: business processes, accounting and analytical support, mechanisms and tools of accounting engineering, management accounting, complex accounting object.

Постановка проблеми. Новий прорив науково-технічної революції з 80-х років ХХ століття, подальша глобалізація економіки та посилення конкуренції, призвели до підвищеної уваги управлінців до бізнес-процесів. Оскільки останні, з бухгалтерської точки зору, є комплексним інформаційним об'єктом, який поєднує в собі: у виробничій діяльності попроцесне бюджетування, нормативні методи обліку, операційно-вартісний аналіз відхилень, а в фінансовій – вплив різних ризикових факторів на грошові потоки. Як наслідок, виникла нова методика обліково-аналітичного забезпечення для управління сучасним підприємством – бухгалтерський інжиніринг, в основу якого покладено інжиніринговий підхід з проектування, розроблення та об'єднання в єдиний обліковий комплекс різних економічних інструментів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні та методичні засади бухгалтерського інжинірингу висвітлені в працях таких зарубіжних вчених, як Ф. Джон Маршал і К. Випул Бансала [2], М. Хаммер [6], Д. Харрінгтон, К. Ессемінга [7], В.І. Ткач і М.В. Шумейко [8].

На сьогодні в Україні практично відсутня методика бухгалтерського інжинірингу, адаптованого до особливостей ринкових відносин на вітчизняних підприємствах. Лише окремі автори, зокрема С.Ф. Голов та В.І. Єфіменко [1], І.І. Криштопа [4], С.Ф. Легенчук [5], В.М. Жук [3] розкривають загальні підходи до вирішення цієї проблеми, але в методичному і практичному плані у завершальному вигляді вона не розв'язана.

Мета статті полягає в удосконаленні методичних підходів до використання нового економічного механізму бухгалтерського інжинірингу в практичній діяльності українських підприємств.

Вклад основного матеріалу. Новий, з 80-х років ХХ століття, прорив науково-технічної революції, подальша глобалізація економіки, посилення конкуренції викликали необхідність в зміні пріоритетів управління і контролю: зі статей собівартості, які тільки їх узагальнюють витрати,

увага змістилась на технологічні бізнес-процеси виробництва, які споживають ресурси, а в фінансовій діяльності – на щоденні бізнес-процеси, що формують ризики, резерви, ліквідність, платоспроможність.

Інформаційне забезпечення управління бізнес-процесами вимагає кардинально нових бухгалтерських механізмів та інструментів, в основі яких лежить інжиніринговий підхід до їх створення.

З позиції облікової теорії бухгалтерський інжиніринг є новим методом, але досить поширеним практичним інструментом оновлення інформаційних систем суб'єктів господарювання. Його формування відбувалось в руслі історичного розвитку бухгалтерського обліку. З часів Л. Пачолі до початку ХХ ст. в бухгалтерському обліку панували вісім елементів методу: рахунки, подвійний запис, баланс, звітність, документація, інвентаризація, оцінка і калькуляція, які до кінця ХХ ст. стали наповнюватися інжиніринговим змістом, і вже після другої світової війни бухгалтерські методи сформуливали два напрямки:

– традиційні елементи методу в інжиніринговім наповненні (агреговані рахунки, чотириразовий запис, похідні балансові звіти, управлінська та стратегічна звітність, електронна документація, ринкова і справедлива оцінки, функціональна калькуляція та ін.);

– інжинірингові елементи методу, що формують інтегровану систему фінансового, управлінського, стратегічного, транзакційного і податкового обліку (матричні, графічні, інтеграційні інтерфейси, структуровані та архітектонічні плани рахунків, методи нульових і похідних балансових звітів, фрактальні, гіпотетичні, семантичні, біхевіористичні, кваліметричні, синергетичні, транзакційні й інші методи).

Отже, інжинірингове вдосконалення системи бухгалтерського обліку йшло за трьома магістральними напрямками:

– виникнення і розвиток нових видів обліку – управлінського, стратегічного, ситуаційно-матричного, адаптивного, транзакційного,

Бухгалтерський облік

інжинірингового; крім того, в рамках цих видів виникли більше 30 систем управлінського обліку, десятки варіантів стратегічного, адаптивного й транзакційного обліку;

– формування традиційних елементів методу бухгалтерського обліку в інжиніринговому виконанні призвело до появи агрегованих рахунків, агрегованих бухгалтерських проведення, інжинірингових структурованих планів рахунків, використання ринкової і справедливої оцінки, електронного документообігу та звітності, виникнення нових методів контролю, зокрема, нульових похідних балансових звітів, що функціонують на базі гіпотетичних процесів, розроблених професором Амстердамського муніципального університету Лімпергом;

– широке використання в управлінні економічними процесами алгоритмів, матриць, моделей, нульових і похідних балансових звітів, фракталів часу і простору, оптик обліку, чотирикратних і шестиразових записів, агрегованих бухгалтерських проведення, показників чистих активів і пасивів за ринковою і справедливою оцінкою.

Ці напрямки розвитку бухгалтерського обліку призвели до формування інжинірингової системи бухгалтерського обліку, характерної для XXI ст. і націленої на забезпечення управління економічними об'єктами й процесами, як на мікрорівнях, так і макрорівнях, в першу чергу, на основі інжинірингових агрегованих (укрупнених) і структурованих планів рахунків, в які вмонтовані десятки комп'ютерних програм управлінського, стратегічного і транзакційного обліку.

Такий напрямок розвитку бухгалтерського обліку на інжиніринговій основі викликав необхідність нового обліково-аналітичного забезпечення об'єктів виробничої і фінансової діяльності для формування інформації про здійснювані бізнес-процеси підприємства як у виробничій, так і у фінансовій сфері.

Таким чином, інжиніринг (англ. *engineering*) – це проектування, перетворення, для його реалізації були сконструйовані (створені) і такі нові бухгалтерські механізми та інструменти – як агреговані (укрупнені) мега-рахунки, агреговані бухгалтерські проводки, структуровані плани рахунків та нові реєстри обліку, які за своєю методичною сутністю також є інжиніринговими інструментами.

Звідси, бухгалтерський інжиніринг – це спроектовані, розроблені та створені методи, способи, прийоми, схеми та реєстри обліку, що забезпечують реалізацію нових проектів та перетворень. Бухгалтерський інжиніринг управляє економічними процесами як об'єктами обліку.

Бухгалтерський інжиніринг – процес застосування в моделюванні та системі бухгалтерського обліку як правило запозичених з інших наук специфічних інструментів, що організовується окремими службами підприємств та сторонніми організаціями для посилення значущості бухгалтерського обліку та

результатів його звітності в управлінні ресурсами та економіці підприємства, галузі і держави [3].

Розкриємо в практичному аспекті використання механізмів і інструментів бухгалтерського інжинірингу в формуванні обліково-аналітичної інформації для управління бізнес-процесами підприємства.

На підставі проведеного дослідження встановлено, що найбільш характерними бізнес-процесами цехів, основного виробництва, як «центрів відповідальності» є: у машино- і приладобудуванні та виготовленні меблів; 1) Налагодження обладнання; 2) Заготівля (подача) сировини, матеріалів; 3) Виробниче перетворення (споживання) ресурсів; 4) Монтаж виробів. У харчовій промисловості, враховуючи особливості переробки сільськогосподарської сировини, їх може бути навіть більше десяти.

Необхідною і обов'язковою умовою при цьому є бюджетування бізнес-процесів, без якого управління ними неможливе.

Кожний бізнес-процес представляє собою окремих комплексний об'єкт обліку, що поєднує в собі: у виробничій діяльності інструменти бюджетування, нормативні методи обліку («стандарт-кост» або «дірект-кост»), попроцесний операційно-вартісний аналіз відхилень, що узагальнюється в окремому реєстрі «Звіт центру відповідальності» про виконання бюджетів бізнес-процесами. Сукупність механізмів цього облікового процесу дозволяє скласти звіт, який розкриває в розширеному і поглибленому вигляді рівень використаних бізнес-процесами матеріальних і трудових ресурсів при виготовленні різних видів продукції в цеху (табл. 1).

Дієвим методом внутрішньогосподарського контролю технологічних витрат бізнес-процесів промислових підприємств є використання методики операційно-вартісного аналізу бізнес-процесів «центрів відповідальності». Це реалізується через структурування витрат технологічних переділів, як бізнес-процесів, та порівняння рівнів витрат за різними видами застосованих технологій і виявлення, таким чином, ефективності певних видів технологій (табл. 2).

Методика має практичне значення ще й тому, що дає змогу здійснювати контроль за бізнес-процесами не тільки «центрів відповідальності», а й визначити, через механізм трансферних цін, внесок кожного з «центрів» у результати діяльності підприємства, а також інших, пов'язаних з його діяльністю, структурних підрозділів.

Облікове аналітичне забезпечення управління бізнес-процесами, що формують фінансовий стан підприємства здійснюється за допомогою інструментів бухгалтерського інжинірингу, що також формує в управлінському обліку комплексний об'єкт обліку за видами фінансових ситуацій з ризиків і резервів, ліквідності, платоспроможності та інших.

Таблиця 1

Звіт про роботу зміни з виконання бюджетів за бізнес-процесами «центрів відповідальності» Білоцерківської меблевої фабрики підприємства за січень 2017

Бізнес-процеси	ЗАТРАТИ												Разом		
	Матеріали			Оплата праці			Загально виробничі			Бюджет	Факт	Відхилення	Бюджет	Факт	Відхилення
	Бюджет	Факт	Відхилення	Бюджет	Факт	Відхилення	Бюджет	Факт	Відхилення						
Центр відповідальності «Виготовлення шаф»															
1. Наладка обладнання, грн	86,0	80,0	-6,0	55,0	50,0	-5,0	31,8	30,8	-1,0	172,8	160,8	-12,0			
2. Заготівля сировини та комплектуючих, грн	1790,0	1850,0	+60,0	27,5	30,0	+2,5	16,0	15,0	-1,0	1833,5	1895,0	+61,5			
3. Виготовлення деталей, грн	250,0	260,0	+10,0	192,5	195,0	+2,5	111,8	110,5	-1,3	554,3	565,5	+11,2			
4. Монтаж виробів, грн	110,0	100,0	-10,0	137,5	125,0	-12,5	79,8	75,0	-4,8	327,3	300,0	-27,3			
Разом	2236,0	2290,0	+64,0	412,5	400,0	-12,5	239,4	231,3	-8,1	2887,9	2921,3	+33,4			
Центр відповідальності «Виготовлення тумбочок»															
1. Наладка обладнання, грн	6,8	6,0	-0,8	37,1	35,0	-2,1	18,6	18,0	-0,6	62,5	59,0	-3,5			
2. Заготівля сировини та комплектуючих, грн	56,7	65,0	+8,3	18,6	22,0	+3,4	9,2	9,0	-0,2	84,5	96,0	+11,5			
3. Виготовлення деталей, грн	20,4	25,4	+5,0	83,6	84,0	+0,4	41,8	40,1	-1,7	145,8	149,5	+3,7			
4. Монтаж виробів, грн	15,0	12,4	-2,6	46,4	40,4	-6,0	23,2	22,0	-1,2	84,6	74,8	-9,8			
Разом	98,9	108,8	+9,9	185,7	181,4	-4,3	92,8	89,1	-3,7	377,4	379,3	+1,9			
Центр відповідальності «Виготовлення стільців»															
1. Наладка обладнання, грн	4,4	4,0	-0,4	22,5	20,5	-2,0	7,6	7,0	-0,6	34,5	31,5	-3,0			
2. Заготівля сировини та комплектуючих, грн	32,7	37,0	+4,3	15,0	20,0	+5,0	5,2	5,0	-0,2	52,9	62,0	+9,1			
3. Виготовлення деталей, грн	7,7	7,0	-0,7	44,9	40,1	-4,8	15,2	14,5	-0,7	67,8	61,6	-6,2			
4. Монтаж виробів, грн	4,0	3,0	-1,0	30,0	25,0	-5,0	10,2	10,0	-0,2	44,2	38,0	-6,2			
Разом	48,8	51,0	+2,2	112,4	105,8	-6,6	38,2	36,5	-1,7	199,4	193,1	-6,3			
Всього на процеси виробництва	2383,7	2449,8	+66,1	710,6	687,2	-23,4	370,4	356,9	-13,5	3464,7	3493,7	+29,0			

Джерело: складено авторами.

**Результати оцінки витрат за бізнес-процесами базового і вдосконаленого варіантів виготовлення
яблучного соку на Білоцерківському соковому заводі за 2015 рік**

Сутність операцій за бізнес-процесами	Діюча технологія		Варіант I Зниження трудомісткості суміщенням функцій	Варіант II Скорочення браку	Варіант III. Реалізація в крупних ємкостях	Розмір зниження витрат	
	Людино годин	Вартість бізнес- процесу, грн				Людино годин	Вартість бізнес- процесу, грн
Підготовка сировини (прийом, мийка, сортування)	4,80	80,56	1,35	15,65	15,70	-	-
Віджим соку	1,30	15,30	-	-	-	15,75	-
Варіння соку	1,25	14,25	-	-	-	-	-
Розфасування в банки	9,40	130,15	5,35	6,35	9,41	2,41	32,23
Стерилізація	12,00	70,25	-	-	12,98	-	-
Укупорка	2,60	33,80	-	-	15,15	0,86	3,37
Етикетування	5,50	15,25	4,24	3,30	10,71	0,43	8,61
Упаковка в тару	28,60	27,10	2,83	14,54	6,01	1,29	9,07
Разом – за діючою технологією	67,45	386,56	x	x	x	x	x
– за варіантами можливого скорочення	x	x	13,77	39,84	54,26	20,74	53,25
Співставно скороченням	x	x	13,77	39,84	54,26	20,74	53,25

Джерело: складено авторами.

Стержневими інформаційними елементами бухгалтерського інжинірингу є:

1) визначення, ідентифікація та класифікація бізнес-процесів управління як «центрів обліку фінансових ситуацій»; 2) робочий план агрегованих (укрупнених) мега-рахунків, агреговані проведення за подвійним записом, 3) бухгалтерські інжинірингові інструменти, 4) реєстри обліку – моніторингові трансформаційні «Похідні балансові звіти»; 5) результат обліку – визначення у звітах показників чистих активів і чистих пасивів.

Основними інструментами є «Похідні балансові звіти» та робочий план мега-рахунків. Мега-рахунки – це укрупнення рахунків сучасного балансу, виходячи з їх економічного змісту: «Необоротні активи», «Оборотні активи», (за потребою детальніше – «Виробничі запаси», «Витрати виробництва», «Готова продукція і товари», «Грошові кошти», «Покупці і дебітори»), «Власний капітал», «Забезпечення наступних витрат і платежів», «Довгострокові зобов'язання», «Короткострокові зобов'язання». Об'єктами обліку є окремі «Центри

обліку фінансових ситуацій» з ризиків, резервів, платоспроможності.

Механізм бухгалтерського інжинірингу охоплює чотири групи операцій:

1) операції з коригування історичної вартості активів до ринкової (справедливої) вартості;

2) операції з хеджування (захисту) від ризиків скоригованого балансу;

3) операції з наявних ризиків;

4) операції з можливої очікуваної, гіпотетичної реалізації і погашення довгострокових і короткострокових зобов'язань – для визначення величини чистих активів і чистих пасивів, як індикаторів півня ризикової фінансової діяльності підприємства.

Ці методичні підходи апробована на підставі здійснюваних операцій з хеджування ризиків на прикладі олійно-жирового заводу ТОВ «Каховка Протеїн Агро» і включає в себе два етапи. На першому етапі вказані операції реєструються в окремому реєстрі, який розкриває напрям здійснення фінансових потоків, пов'язаних з оцінкою їх ризиковості (табл. 3).

Реєстр фінансово-господарських операцій ТОВ «Каховка Протеїн Агро» з хеджування ризиків інструментами бухгалтерського інжинірингу

Зміст операції	Кореспонденція рахунків			
	Дебет		Кредит	
	Назва мега-рахунку	Сума, грн	Назва мега-рахунку	Сума, грн
Група I. Хеджовані операції				
1. За рахунок прибутку створюється страховий резерв під очікувані ризики – як самострахування	«Власний капітал»	60 000	«Короткострокові зобов'язання»	60 000
2. На попередження ризику формується зростання виручки і прибутку для формування резерву	«Оборотні активи», субрахунок «Покупці»	100 000	«Власний капітал»	100 000
3. Стягнення заборгованості з безнадійних дебіторів як уникнення ризику	«Власний капітал»	5000	«Оборотні активи», субрахунок «Покупці»	5000
4. Передача ризику страховій компанії	«Власний капітал»	15 000	Довгострокові зобов'язання	15 000
Група II. Ризикові операції				
5. Потенційно-збиткові ризикові операції	«Власний капітал»	100 000	«Необоротні активи»	25 000
6. Потенційно-збиткові операції	«Необоротні активи»	35 000	«Власний капітал»	150 000
	«Оборотні активи»,	115 000		
Група III. Гіпотетичні реалізаційні операції				
7. Повна реалізація активів за їх історичною вартістю	«Оборотні активи», субрахунок «Грошові кошти»	630 000	«Необоротні активи»	650 000
	«Власний капітал»	20 000		
8. Повна реалізація оборотних активів за їх історичною вартістю	«Оборотні активи», субрахунок «Грошові кошти»	320 000	«Оборотні активи» (матеріальні запаси)	300 000
			«Власний капітал»	20 000
9. Погашення довгострокових зобов'язань за рахунок грошових від реалізації необоротних і оборотних активів	Довгострокові зобов'язання	290 000	«Оборотні активи»	300 000
	«Власний капітал»	10 000		
10. Погашення короткострокових зобов'язань на дату вступного балансу за рахунок коштів від реалізації необоротних і оборотних активів	«Короткострокові зобов'язання»	280 000	«Оборотні активи»	270 000
			«Власний капітал»	10 000

Джерело: складено авторами.

На другому етапі операції відображаються в моніторинговому «Похідному балансовому звіті», визначається та аналізується величина чистих активів та чистих пасивів на предмет їх достатності для перекриття наявних ресурсів.

Інформація, одержана на підставі використання механізмів і інструментів бухгалтерського інжинірингу, свідчить про реальний фінансовий стан підприємства (табл. 4).

Так, за історичною оцінкою розмір чистих активів складає 570000 грн., а з врахуванням ринкової оцінки

та наявних ризиків тільки 450000 грн., що і визначає рівень маржі безпеки відповідно не 60,0 %, а реально – 41,1 %.

Апробацію рекомендованої методики здійснено також на підприємствах інших галузей економіки, зокрема Київського машинобудівного заводу «Квазар» та на ряді підприємств харчової галузі. Отримані нами результати підтверджують їх високу реальну достовірність. Відтак для вирішення проблем сучасного управління доцільно застосувати саме бухгалтерський інжиніринг.

Таблиця 4

Моніторинговий «Похідний балансовий звіт» олійно-жирового заводу ТОВ «Каховка Протейн Агро» за 13 жовтня 2018 року (в тис. грн)

Метарахунки вступного бухгалтерського балансу	Вступний баланс в історичній оцінці	Проведення за подвійним записом											
		Хеджовані (захисні) операції			Баланс після хеджування		Ризикові операції		Баланс після впливу ризиків		Гіпотетичні операції		Гіпотетичний баланс
		Дебет	Кредит	Сума	Дебет	Кредит	Сума	Дебет	Кредит	Сума	Дебет	Кредит	
													Сума
1. Необоротні активи	650000			650000	6) 35000	5) 25000	660000	7) 650000					
2. Оборотні активи	300000	2) 100000	3) 5000	395000	6) 115000	5) 75000	435000	8) 300000 10) 270000 9) 300000	630000 320000			515000	
3. Баланс активів	950000	X	X	1045000			1095000					515000	
4. Власний капітал	380000	1) 60000 3) 5000 4) 15000	2) 100000	400000	5) 100000	6) 150000	450000	7) 20000 9) 10000				450000	
5. Довгострокові зобов'язання	290000		4) 15000	305000			305000	9) 290000					
6. Короткострокові зобов'язання	280000		1) 60000	340000			340000	10) 280000					
Баланс пасивів	950000	X	X	1045000			1095000						
Обороти	X	180000	180000	X	250000	250000	X	1550000	1550000				
Чисті активи	570000	X	X	400000	X	X	450000	X	X	X	X	515000	
Чисті пасиви													
Цінова складова до історичної				-70000			+120000					-55000	
Зони фінансового стану	570000			400000			450000					+515000	
Активна	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	
Пасивна	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	
Нейтральна	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	

Джерело: складено авторами.

Висновки. З кінця 80-х років ХХ століття відбулась зміна пріоритетів в управлінні: акцент зі статей собівартості змістився на бізнес-процеси, які їх формують у виробничій діяльності; більше уваги стали приділяти не коефіцієнтній оцінці фінансового стану за результатами місячного балансу, а управлінню щоденними грошовими потоками з бізнес-процесів, що формують ризики, резерви, ліквідність, платоспроможність. Як наслідок, це зумовило необхідність в новому обліково-аналітичному забезпеченні – бухгалтерському інжинірингу, який базується на інжинірингових підходах з проектування та розроблення нових облікових механізмів та інструментів.

За результатами проведеного дослідження у статті наведено методичні підходи до побудови комплексних об'єктів обліку – бізнес-процесів, що поєднують в собі: у виробничій діяльності – попроцесне бюджетування, нормативні методи, операційно-вартісний аналіз відхилень, а в фінансовій – відображення операцій за агрегованими (укрупненими) мега-рахунками, варіанти ринкової (справедливої) оцінки та моніторингового реєстра обліку, що визначає величину чистих активів і чистих пасивів як індикаторів ризикової діяльності підприємства.

Використання наведених методичних підходів до обліково-аналітичного забезпечення управління бізнес-процесами підприємства, перетворює бухгалтерський облік з фіксатора господарсько-фінансових операцій на механізм управління сучасним підприємством.

4 Список використаних джерел

1. Голов С. І., Єфименко В. Й. Учет и контроль затрат и пути развития. *Бухгалтерский учет*. 1991. № 11. С. 5-11.
2. Джон Ф. Маршал, Випул К. Бансал. Финансовый инжиниринг. Полное руководство по нововведениям. Пер. с англ. М., «Инфра». 1998. 784 с.
3. Жук В. Н. Основы институциональной теории бухгалтерского учета: монография. К.: Аграрная наука, 2013. С. 187-206.
4. Криштопа І. І. Стратегічний облік об'єднаного бізнесу. *Методологія моделювання, організація: монографія*. Кривий Ріг, 2016. 464 с.
5. Легенчук С. Ф., Вольська К. О., Бакун О. В. Документування в бухгалтерському обліку:

практичний підхід: монографія. Івано-Франківськ, 2016. 226 с.

6. Хаммер М., Чампа Д. Реинжиниринг корпорации: манифест революции в бизнесе. Пер с англ. Изд-во «Манн, Иванов и Фарбед», 2005. 718 с.

7. Харрингтон Д., Эсиминг К. С. Оптимизация бизнес-процессов: документирование, анализ, управление. СПб.: Азбука. Б.Микро, 2002. 750 с.

8. Ткач В. И., Шумейко В. М. Инжиниринговая теория бухгалтерского учета. *Международный бухгалтерский учет*. 2013. № 46. С. 2-8.

4 References

1. Holov, S. I., Efimenko, V. I. (1991). Uchet i kontrol zatrat i puti razvitiya [Accounting and cost control and development paths]. *Bukhhalterskiy uchet*, (11), 5-11.

2. Dzhon F. Marshal, Vypul K. Bansal. (1998). Finansovyi inzhiniring. Polnoe rukovodstvo po novovvedeniyam [Financial engineering. Complete Innovation Guide] (Translate into English). Moskva: Infra.

3. Zhuk, V. N. (2013). Osnovy institutsionalnoi teorii bukhgalterskoho ucheta [Fundamentals of the institutional theory of accounting]. Kiev: Ahrnaya nauka.

4. Kryshtopa, I. I. (2016). Stratehichnyi oblik obiednanoho biznesu. Metodolohiia modeliuвання, orhanizatsiia [Strategic accounting of the merged business. Methodology of modeling, organization]. Kryvyi Rih.

5. Lehenchuk, S. F., Volska, K. O., Bakun, O. V. (2016). Dokumentuvannya v bukhgalterskomu obliku: praktychnyi pidkhid [Documentation in accounting: a practical approach]. Ivano-Frankivsk.

6. Khammer, M., Champa, D. (2005). Reinzhiniring korporatsii: manifest revoliutsii v biznese [Corporate reengineering: Manifest revolution in business] (Translate into English). Moskva: Izd-vo «Mann, Ivanov i Farbed».

7. Kharrington, D., Esiminh, K. S. (2002). Optimizatsiya biznes-protssessov: dokumentirovanie, analiz, upravlenie [Optimization of business processes: documentation, analysis, management]. Sankt-Peterburg: Azbuka. B. Mikro.

8. Tkach, V. I., Shumeiko, V. M. (2013). Inzhiniringovaya teoriya bukhgalterskoho ucheta [Engineering accounting theory]. *Mezhdunarodnyi bukhalterskiy uchet*, (46), 2-8.