

УДК 657.1:005

JEL: M49



# МОДЕЛЬ СТРАТЕГІЧНОГО ОБЛІКУ МАТЕРІАЛЬНОГО, НЕМАТЕРІАЛЬНОГО ТА ФІНАНСОВОГО КАПІТАЛУ ПРОМИСЛОВОГО ПІДПРИЄМСТВА

**Криштопа І.І.,***к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту підприємницької діяльності, ДВНЗ «Криворізький національний університет»*

- ▲ *За результатами проведеного дослідження виокремлено принципи, які доцільно покласти в основу моделювання стратегічного обліку матеріального, нематеріального та фінансового капіталу промислового підприємства, а також розроблено модель останнього.*
- ▣ *Стратегічний облік, модель, моделювання, принципи.*

## МОДЕЛЬ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УЧЕТА МАТЕРИАЛЬНОГО, НЕМАТЕРИАЛЬНОГО И ФИНАНСОВОГО КАПИТАЛА ПРОМЫШЛЕННОГО ПРЕДПРИЯТИЯ

**Криштопа И.И.,***к.э.н., доцент кафедры учета и аудита предпринимательской деятельности, ГВУЗ «Криворожский национальный университет»*

- ▲ *По результатам проведенного исследования в статье выделены принципы, которые целесообразно брать в основу моделирования стратегического учета материального, нематериального и финансового капитала промышленного предприятия, а также разработана модель последнего.*
- ▣ *Стратегический учет, модель, моделирование, принципы.*

## MODEL OF THE STRATEGIC ACCOUNTING OF TANGIBLE, INTANGIBLE AND FINANCIAL CAPITAL OF THE INDUSTRIAL ENTERPRISE

**Kryshchak I.I.,***PhD, associated professor of the department of accounting and audit of entrepreneurial activity, SHEE «Kryvyi Rih National University»*

- ▲ *Basing on the results of the study, principles that must be laid at the basis of modeling of the strategic accounting of tangible, intangible and financial capital of the industrial enterprise were figured out in the article. The model of the last one was proposed as well.*
- ▣ *Strategic accounting, model, modeling, principles.*

### Проблема та її зв'язок з науковими й практичними завданнями

Поступове перенесення акценту з оперативного управління на стратегічне зумовлює потребу в адаптації чинної моделі інформаційного забезпечення керівництва вітчизняних промислових підприємств до цілей і завдань останнього. Зазначене, в свою чергу, вимагає розробки моделей стратегічного обліку об'єктів стратегічного менеджменту промислового підприємства (особливе місце серед яких належить матеріальному, нематеріальному та фінансовому капіталу).

### Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання проблеми й на які спирається автор

Дослідження економічної літератури свідчить про незначну кількість робіт, присвячених цьому питанню. Переважна більшість економістів, серед яких слід відзначити Ю. Галієву [2], О. Гуденицю

[3], Л. Івашиненко [4] та Т. Музику [7], надають рекомендації лише щодо методики стратегічного обліку майна в умовах трансформаційних процесів на підприємстві. В свою чергу І. Богатою [1] розроблено низку моделей бухгалтерської оцінки підприємства, ґрунтуючись на даних стратегічного обліку.

### Не вирішені раніше частини загальної проблеми, яким присвячена стаття

Враховуючи цінність результатів, отриманих згаданими вище науковцями, залишається низка питань, які потребують подальшого уточнення. Зокрема, відсутні підходи до вирішення проблеми моделювання стратегічного обліку матеріального, нематеріального та фінансового капіталу промислового підприємства.

**Метою статті** є розробка моделі стратегічного обліку матеріального, нематеріального та фінансового капіталу промислового підприємства.

Для досягнення поставленої мети необхідно вирішити наступні завдання:

- виокремити принципи, які необхідно покласти в основу моделювання стратегічного обліку матеріального, нематеріального та фінансового капіталу промислового підприємства;
- розробити модель стратегічного обліку капіталу (матеріального, нематеріального, фінансового) промислового підприємства.

### **Виклад основного матеріалу дослідження з обґрунтуванням отриманих наукових результатів**

Враховуючи відсутність робіт, присвячених моделюванню стратегічного обліку матеріального, нематеріального та фінансового капіталу промислового підприємства, в основу побудови такої моделі автором пропонується покласти загальні принципи системного економіко-математичного моделювання й системного аналізу, а саме принцип:

- достатності інформації, що використовується;
- інваріантності інформації, що використовується;
- інформаційної коректності;
- ефективної реалізованості;
- економічності структури моделі [8].

Зокрема, принцип достатності інформації, що використовується, передбачає застосування в моделі стратегічного обліку матеріального, нематеріального та фінансового капіталу промислового підприємства лише тієї інформації, яка має необхідну для цієї моделі точність. Якщо міра точності інформації невідома або недостатня, то така інформація не повинна використовуватися.

Принцип інваріантності полягає в тому, що інформація, яка використовується в процесі реалізації моделі стратегічного обліку матеріального, нематеріального та фінансового капіталу промислового підприємства, має бути інваріантною відносно невідомих параметрів об'єкта, який моделюється, що означає незмінність такої інформації за будь-яких можливих значень параметрів.

Принцип інформаційної коректності полягає в тому, що структура моделі стратегічного обліку матеріального, нематеріального та фінансового капіталу промислового підприємства має відповідати структурі та точності доступної вхідної та необхідної вихідної інформації.

Принцип ефективної реалізованості передбачає, що модель стратегічного обліку матеріального, нематеріального та фінансового капіталу промислового підприємства має розроблятися з урахуванням простоти її імплементації в умовах

використання сучасних технічних обчислювальних засобів.

У свою чергу, принцип економічності структури моделі полягає в тому, що в моделі стратегічного обліку матеріального, нематеріального та фінансового капіталу промислового підприємства повинні бути враховані лише ті умови, які є суттєвими для завдання, що вирішується за її допомогою.

Наступним важливим аспектом дослідження є побудова моделі стратегічного обліку матеріального, нематеріального та фінансового капіталу промислового підприємства. Враховуючи відсутність в економічній літературі досліджень, присвячених цьому питанню, автор рекомендує здійснювати розробку зазначеної моделі з урахуванням впливу моделі ринку його функціонування (зокрема, монополії, олігополії, монополістичної або чистої конкуренції). У свою чергу до аспектів, які визначають структуру моделі стратегічного обліку матеріального, нематеріального та фінансового капіталу промислового підприємства, автором віднесено:

- стратегію;
- тип організаційної структури;
- концепцію управління бізнес-процесами;
- концепцію управління діяльністю;
- інструменти стратегічного обліку;
- форми стратегічної звітності;
- користувачів інформації, отриманої за допомогою інструментів стратегічного обліку.

Розроблена автором модель стратегічного обліку матеріального, нематеріального та фінансового капіталу промислового підприємства наведена в таблиці 1.

Розглянемо кожну ситуацію на ринку та відповідну їй модель стратегічного обліку матеріального, нематеріального та фінансового капіталу промислового підприємства детальніше.

Відповідно до позиції К.Р. Макконела та С.Л. Брю, чиста монополія є ринком, де підприємство – єдиний продавець продукту або послуги та здійснює суттєвий контроль над його ціною. При цьому проникнення в галузь інших суб'єктів господарювання заблоковано, а диференціація продукції відсутня [6]. Прикладом вітчизняних промислових підприємств, які функціонують в умовах ринку чистої монополії, є НАК «Нафтогаз України» та ДП НАЕК «Енергоатом».

Як зазначає Л. Малишева, найбільш відповідною стратегією підприємства в умовах такої моделі ринку є зростання виробництва, організаційною структурою – функціональна, концепцією

**МОДЕЛЬ СТРАТЕГІЧНОГО ОБЛІКУ МАТЕРІАЛЬНОГО, НЕМАТЕРІАЛЬНОГО ТА ФІНАНСОВОГО КАПІТАЛУ ПРОМИСЛОВОГО ПІДПРИЄМСТВА ЗАЛЕЖНО ВІД МОДЕЛІ РИНКУ** Таблица 1

СКЛАДОВА МОДЕЛІ	МОДЕЛЬ РИНКУ			
	ЧИСТА МОНОПОЛІЯ	ОЛІГОПОЛІЯ	МОНОПОЛІСТИЧ- НА КОНКУРЕНЦІЯ	ЧИСТА КОНКУРЕНЦІЯ
Стратегія	Зростання виробництва	Зниження витрат	Диференціація	Фокусування
Тип організаційної структури	Функціональна	Лінійно-функціональна	Проектно-матрична	Змішана (регіональна, дивізійна)
Концепція управління бізнес-процесами	<i>BPM</i>	<i>BPR</i> <i>BPI</i>	<i>BR</i>	<i>XE</i>
Концепція управління діяльністю	<i>MBI</i>	<i>MBO</i>	<i>MBL</i> , <i>PM</i>	<i>MBK</i>
Інструмент стратегічного обліку	Формула Дюпона, похідний балансний звіт	<i>KPI</i> , похідний балансний звіт	<i>BSC</i> , похідний балансний звіт	<i>TPS</i> , похідний балансний звіт
Форми стратегічної звітності для користувачів, які не мають права приймати участь у стратегічному управлінні підприємством	Стратегічний звіт			
Форми стратегічної звітності для користувачів, які мають право приймати участь у стратегічному управлінні підприємством	Звіт про капітал підприємства (матеріальний, нематеріальний, фінансовий)			

управління бізнес-процесами – управління бізнес-процесами (*BPM*), а концепцією управління діяльністю – менеджмент за інструкціями (*MBI*) [5].

Враховуючи зазначене вище, до інструментів стратегічного обліку, які дадуть змогу акумулювати всю необхідну для керівництва інформацію, автором віднесено модель Дюпона (або показник *ROI*), прогнозний баланс та наступні похідні балансні звіти: актуарний, аутсорсинговий, біхевіористичний, венчурний, віртуальний, гарантійний, дисконтований, диференціальний, інтегрованого ризику, імунізаційний, інвестиційний, інноваційний, ліквідаційний, моніторинговий, нульовий, органічний, ресурсний, секційний, ситуаційного ризику, стратегічний, структурний, субсидіарний, субстанціальний, хеджований та соціально-економічний. Зокрема, використання формули Дюпона дасть можливість керівництву підприємства визначити рентабельність його активів через рентабельність продажу, обіговість активів та фінансовий леведріж. У свою чергу складання зазначених похідних балансних звітів дає можливість оцінити вплив розроблених стратегій на майбутню вартість чистих активів промислового підприємства та величину економічної доданої вартості.

Інформацію, отриману за допомогою зазначених інструментів стратегічного обліку, доцільно узагальнювати у вигляді форми «Стратегічний звіт», зміст якої затверджено Комітетом з фінансової звітності Великобританії в 2013 році [9]. Також автор пропонує скласти «Звіт про капітал підприємства (матеріальний, нематеріальний, фінансовий)», який міститиме більш деталізовану інформацію про вплив стратегії, що рекомендується до впровадження, на майновий стан промислового підприємства та результати його діяльності. Слід наголосити, що застосування цих форм стратегічної звітності є справедливим також щодо промислових підприємств, які працюють в умовах олігополії, чистої конкуренції та монополістичної конкуренції.

Олігополія передбачає наявність на ринку незначної кількості підприємств, які виробляють однорідну або диференційовану продукцію та мають обмежений контроль над її ціною. Слід відзначити, що за такої ситуації є суттєві бар'єри для виходу на ринок інших підприємств [6]. Як приклад вітчизняних промислових підприємств, які функціонують в умовах олігополії, можна назвати ПАТ «Центральний гірничо-збагачувальний комбінат» та ЗАТ «Запорізький автомобілебудівний завод».

Поділяючи думку Л. Малишевої, підкреслимо, що цій моделі ринку відповідає стратегія зниження витрат, типу організаційної структури – лінійно-функціональна, концепції управління бізнес-процесами – реінжиніринг бізнес-процесів (*BPR*), покращення бізнес-процесів (*BPI*), а концепції управління діяльністю – управління за цілями (*MBO*) [5].

Інструментами стратегічного обліку, які, на погляд автора, дають можливість акумулювати всю необхідну для керівництва інформацію, є ключові показники ефективності (*KPI*), використання яких дає змогу підприємству оцінити ступінь досягнення стратегічних цілей. Доцільним буде також використання таких похідних балансових звітів, як актуарний, аутсорсинговий, біхевіористичний, венчурний, віртуальний, гарантійний, дисконтований, диференціальний, інтегрованого ризику, імунізаційний, інвестиційний, інноваційний, кон'юнктурний, ліквідаційний, маркетинговий, моніторинговий, нульовий, органічний, реорганізаційний, ресурсний, роздільний, сегментарний, секційний, синергетичний, ситуаційного ризику, стратегічний, структурний, субсидіарний, субстанціальний, фрактальний, хеджований та соціально-економічний. Слід відзначити, що застосування зазначеного переліку похідних балансових звітів є справедливим також щодо вітчизняних промислових підприємств, які функціонують в умовах монополістичної конкуренції та чистої конкуренції.

Монополістична конкуренція характеризується значною кількістю підприємств на ринку, які виробляють різноманітні продукти та здійснюють контроль ціни на них у дуже вузьких межах. Умови виходу на ринок для інших суб'єктів господарювання є порівняно легкими [6]. Прикладами підприємств України, які функціонують в умовах ринку монополістичної конкуренції, є ПрАТ «Чернігівська взуттєва фабрика «БЕРЕГІНЯ» та ТДВ «Криворізька швейна фабрика «Старт».

Приєднуючись до думки Л. Малишевої, зазначимо, що найбільш адекватною стратегією підприємства в умовах цієї моделі ринку буде диференціація, типом організаційної структури – проектно-матрична, концепцією управління бізнес-процесами – реінжиніринг бізнесу (*BR*), а концепцією управління діяльністю – менеджмент наочіння (*MBL*), управління проектами (*PM*) [5].

Зважаючи на зазначене вище, до інструментів стратегічного обліку, які дають можливість акумулювати всю необхідну для керівництва інформацію, автором віднесено збалансовану систему показників (*BSC*), яка дає змогу здійснити деталізований

моніторинг діяльності компанії в стратегічному фокусі шляхом контролю найважливіших фінансових та нефінансових показників діяльності (у тому числі показників, які характеризують матеріальний, нематеріальний та фінансовий капітал), ступінь досягнень яких визначає рух компанії згідно із заданою стратегією. Крім того, доцільно застосовувати низку похідних балансових звітів, перелік яких наведено вище.

У свою чергу ринок чистої конкуренції характеризується одночасним функціонуванням значної кількості підприємств, які виробляють стандартизований продукт та не контролюють ціну на нього. При цьому слід відзначити повну відсутність будь-яких перешкод для виходу інших суб'єктів господарювання на ринок [6]. Серед вітчизняних промислових підприємств, які функціонують на ринку чистої конкуренції, можна відзначити ПрАТ «Криворізький міський молокозавод № 1» та ТОВ «Криворізький хлібозавод № 1».

Враховуючи думку Л. Малишевої, зауважимо, що цій моделі ринку відповідає стратегія фокусування, типу організаційної структури – змішана (регіональна, дивізійна), концепції управління бізнес-процесами – пересічений інжиніринг (*XE*), а концепції управління діяльністю – менеджмент на основі знань (*MBK*) [5].

До інструментів стратегічного обліку, які дають можливість акумулювати всю необхідну для керівництва інформацію, автором віднесено універсальну систему показників Х. Рамперсада (*TPS*), складовою частиною якої є збалансована система показників (*BSC*). Доцільним також буде використання низки похідних балансових звітів, які рекомендовано застосовувати в умовах ринків олігополії та монополістичної конкуренції.

### **Висновки дослідження й перспективи подальших розвідок у цьому напрямі**

Грунтуючись на результатах проведеного дослідження, автором розроблено модель стратегічного обліку матеріального, нематеріального та фінансового капіталу промислового підприємства, використання якої дасть можливість формувати достовірну та повну стратегічну інформацію щодо впливу управлінських рішень на майновий стан промислового підприємства в умовах ринку монополії, олігополії, чистої конкуренції або монополістичної конкуренції. Крім того, надані пропозиції суттєво полегшать процес імплементації стратегічного обліку на практиці та забезпечать його раціональність, що сприятиме виваженості та обґрунтованості стратегічних рішень керівництва вітчизняних промислових підприємств.

1. *Богатая И.Н.* Стратегический учет собственности : [монография] / И.Н. Богатая. – Ростов н/Д : Феникс, 2001. – 320 с.
2. *Галиева Ю.Р.* Управленческий и стратегический учет в холдингах: моделирование, теория и практика [Электронный ресурс] : автореферат дис. ... кандидата экономических наук : спец. 08.00.12 / Галиева Юлия Рузановна [Место защиты: Сев.-Кавказ. гос. техн. ун-т], 2009. – Режим доступа: <http://dlib.rsl.ru/01003472736>
3. *Гуденица О.В.* Методическое обеспечение стратегического учета и аудита собственности коммерческих организаций при реорганизационных процедурах [Электронный ресурс] : автореферат дис. ... кандидата экономических наук : спец. 08.00.12 / Гуденица Ольга Васильевна [Место защиты: Рост. гос. эконом. ун-т], 2005. – Режим доступа: <http://dlib.rsl.ru/01003039393>
4. *Ивашиненко Л.О.* Развитие теории и методики стратегического учета в коммерческих организациях [Электронный ресурс] : автореферат дис. ... кандидата экономических наук : спец. 08.00.12 / Ивашиненко Любовь Олеговна [Место защиты: Мичурин. гос. аграр. ун-т], 2008. – Режим доступа: <http://dlib.rsl.ru/01003451472>
5. *Малишева Л.А.* Контроллинг организационных изменений: как не утонуть в море популярных концепций? : Учебное пособие [Электронный ресурс] / Л.А. Малишева. – Екатеринбург : ООО «Издательство УМЦ УПИ», 2010. – 386 с. – Режим доступа: [http://bs.urfu.ru/upload/files/our\\_research/Kontr\\_Org\\_Izm.PDF](http://bs.urfu.ru/upload/files/our_research/Kontr_Org_Izm.PDF)
6. *Макконел К.Р.* Экономика : принципы, проблемы и политика [Электронный ресурс] / К.Р. Макконел, С.Л. Брю. – Режим доступа: <http://padaread.com/?book=13130>
7. *Музыка Т.Н.* Стратегический учет в сельскохозяйственных организациях [Электронный ресурс] : автореферат дис. ... кандидата экономических наук : спец. 08.00.12 / Музыка Татьяна Николаевна [Место защиты: Сев.-Кавказ. гос. техн. ун-т], 2009. – Режим доступа: <http://dlib.rsl.ru/01003482532>
8. *Царев В.В.* Оценка экономической эффективности инвестиций. Разработка стратегий, методы оценки рисков, моделирование задач / В.В. Царев. – СПб. : Питер, 2004. – 464 с.
9. *The Companies Act 2006 (Strategic Report and Directors' Report) Regulations 2013* [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/206241/bis-13-889-companies-act-2006-draft-strategic-and-directors-report-regulations-2013.pdf](https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/206241/bis-13-889-companies-act-2006-draft-strategic-and-directors-report-regulations-2013.pdf)

1. *Bogataya I.N.* Strategic accounting of property [monograph] / I.N. Bogataya. – Rostov on Don: Phoenix, 2001. – 320 p. [in Russian]
2. *Galiyeva Y.R.* Management and strategic accounting in holdings: modeling, theory and practice: abstract for dis. of PhD in Economics: 08.00.12 / Galiyeva Yulia Ruzanovna; [North-Caucasus. Reg. techn. Univ], 2009. Access mode: <http://dlib.rsl.ru/01003472736> [in Russian]
3. *Gudenitsa O.V.* Methodical maintenance of strategic accounting and auditing for property of commercial organizations at reorganization procedures: abstract for dis. of PhD in Economics: 08.00.12 / Gudenitsa Olga Vasilievna; [Rostov. Reg. Economics Univ.], 2005. Access mode: <http://dlib.rsl.ru/01003039393> [in Russian]
4. *Ivashinenko L.O.* Development of theory and techniques of strategic accounting in commercial organizations: abstract for dis. of PhD in Economics: 08.00.12 / Ivashinenko Liubov Olegovna; [Michuryn. Reg. agrarian. Univ], 2008. Access mode: <http://dlib.rsl.ru/01003451472> [in Russian]
5. *Malisheva L.A.* Controlling of organizational changes: how not to drown in a sea of popular concepts? / L.A. Malisheva. – Mode of access: [http://bs.urfu.ru/upload/files/our\\_research/Kontr\\_Org\\_Izm.PDF](http://bs.urfu.ru/upload/files/our_research/Kontr_Org_Izm.PDF) [in Russian]
6. *McConnell K.R.* Economics: Principles, Problems and Policies / K.R. McConnell, S.L. Brue. – Mode of access: <http://padaread.com/?book=13130> [in Russian]
7. *Musyka T.N.* Strategic account in agricultural organizations: abstract for dis. of PhD in Economics: 08.00.12 / Musyka Tatiana Nykolaevna; [North-Caucasus. Reg. techn. Univ], 2009. Access mode: <http://dlib.rsl.ru/01003482532> [in Russian]
8. *Tsarev V.V.* Estimation of economic efficiency of investments [develop. strategies, risk assessment methods, modeling tasks] / V.V. Tsarev. – St. Petersburg.: Peter, 2004. – 460 p. [in Russian]
9. *The Companies Act, 2006 (Strategic Report and Directors' Report) Regulations of 2013.* Access mode: [https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/206241/bis-13-889-companies-act-2006-draft-strategic-and-directors-report-regulations-2013.pdf](https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/206241/bis-13-889-companies-act-2006-draft-strategic-and-directors-report-regulations-2013.pdf) [In English]

Дата подання рукопису: 24.05.2014 р.