

УДК 657:006.032

**О.П. Кундря-Висоцька, канд. екон. наук,
Львівський інститут банківської справи
Університету банківської справи НБУ**

МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ В СИСТЕМІ КОРПОРАТИВНОГО УПРАВЛІННЯ

У статті показано, що основою раціоналізації корпоративного управління є організована належним чином облікова система. Виокремлено та охарактеризовано методологічні інструменти, що мають визначальний вплив на якість функціонування облікової системи в умовах корпоративного управління.

Ключові слова: корпоративне управління, облікова система, приватний сектор, фінансовий ринок, масштабні інвестиції, фінансовий облік.

Постановка проблеми. За останні десятиріччя значно зросла роль приватного сектора у розвитку економіки, зокрема підприємницьких структур, які належать до великого корпоративного бізнесу. Корпорації забезпечують не лише зайнятість, податкові надходження у бюджет, масштабні інвестиції в національну економіку, а й вихід на міжнародний фінансовий ринок. Відповідно, така організаційно-правова форма господарювання потребує специфічної системи управління, що включає, в широкому розумінні, власне управління, ревізію, контроль, звітність і відповідальність. Йдеться про систему корпоративного управління, належний рівень організації якого має забезпечувати як ефективне використання підприємницькими структурами їх капіталу, так і сприяти тому, аби корпорація враховувала інтереси широкого кола зацікавлених осіб, забезпечувала підзвітність органів управління як самої корпорації, так і її акціонерів. Саме такі підходи в корпоративному управлінні будуть результативними в плані широкого залучення інвесторів, ефективного розвитку бізнесу загалом.

У зв'язку з цим слід зауважити, що основою раціоналізації корпоративного управління є належним чином організована облікова система. Етапи функціонування обох систем, безумовно, є паралельними (рис. 1). Таким чином, ефективність корпоративного управління прямо і безпосередньо пов'язана з обліковою системою.

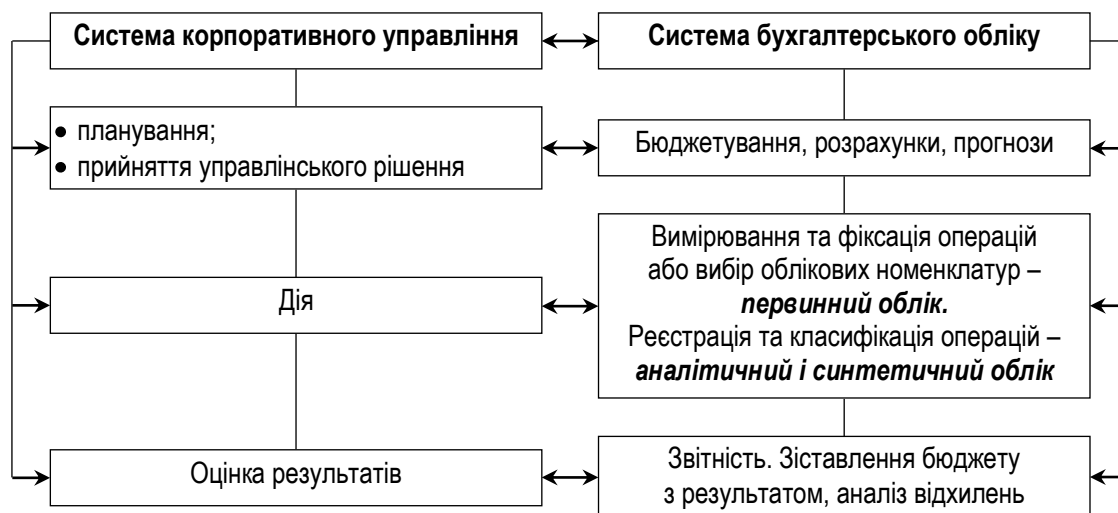


Рис. 1. Функціональний взаємозв'язок системи обліку та корпоративного управління

Аналіз останніх досліджень. Щодо системи обліку в корпораціях, то її методологічні та організаційні особливості достатньо висвітлені в сучасній зарубіжній та вітчизняній літературі. Вони обумовлені насамперед корпоративною формою власності, відокремленням власників від управління суб'єктом господарювання та певними вимогами користувачів фінансової звітності до її змісту. Проте детальне обґрунтування функціонування облікової системи в умовах корпоративного управління за параметрами розвитку ринкових відносин є проблемою актуальною, що потребує вивчення та удосконалення більш аналітичних підходів, які і будуть визначати її результативність.

Мета статті – виокремити та охарактеризувати методологічні інструменти, що мають визначальний вплив на якість функціонування облікової системи в умовах корпоративного управління.

Виклад основного матеріалу. Головним підходом до аналітики ефективного функціонування облікової системи в умовах корпоративного управління вважаємо формування методологічного інструментарію фінансового та управлінського обліку для побудови методик обліку конкретних операцій, процесів.

За результатами аналізу теоретичної бази обліку доведено, що кожен обраний інструмент необхідно орієнтувати на ефективну технологію облікового процесу з тим, щоб забезпечити повне “входження” об'єктів у первинний облік, у процедуру фінансового, управлінського обліку, і, відповідно, – у звітність.

Оскільки фінансовий облік є засобом обліковування суспільного виробництва як у межах корпоративних утворень, так і на державному рівні, то під час формування системи облікових інструментів у межах кожної корпоративної структури слід урахувати три основні правила:

- 1) обсяги облікової процедури фінансового обліку визначаються первинним обліком – кількісним та якісним складом вхідних облікових номенклатур;
- 2) у систему облікової процедури вводяться тільки ті інструменти, що їх можна враховувати в методології бухгалтерського обліку;
- 3) збільшення облікових об'єктів і впровадження нових облікових інструментів супроводжується змінами та доповненнями щодо чинного плану рахунків, а отже, до практичного втілення в облікову систему [3, с. 103].

Тут слід зауважити, що сьогодні причиною опрацювання інструментарію є забезпечення його позитивного впливу на загальні якісні характеристики облікової інформації, що використовується в управлінні. Йдеться, передусім, не про нові інструменти, а про їх “новий якісний зміст”, продиктований сучасними параметрами ринкової трансформації економіки. Внаслідок цього має відбутися суттєве оновлення методології обліку, що в кінцевому підсумку призведе до високого рівня результативності облікової інформації, яка б відповідала тим вимогам, які продиктовані у принципах бухгалтерського обліку як за національними, так і міжнародними стандартами.

Для обґрунтування даної тези у процесі дослідження було виокремлено такі методологічні інструменти, які, на нашу думку, мають суттєвий вплив на функціонування облікової системи, а отже, – продукування результативної інформації (рис. 2).

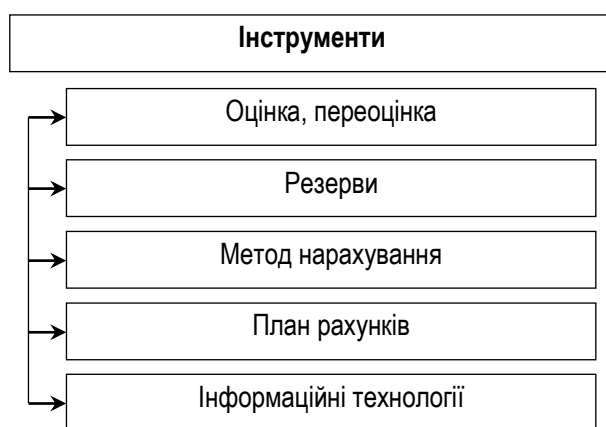


Рис. 2. Методологічні інструменти облікової системи

Отже, зміст “нової ідеології обліку” визначають вищевказані облікові механізми, використання яких суттєво вплинуло на коригування методик обліку і заклало підвалини функціонування таких підсистем, як фінансовий та управлінський облік. Облікові дані, одержані в результаті “оновленої методології”, забезпечать більш повне та якісне розуміння діяльності корпоративної структури. Таким чином, розглядаючи “нові підходи” до “старого інструментарію”, необхідно звернути увагу на такі чинники.

Із зростанням обсягів корпоративного сектора економіки України роль оцінки як методологічного інструмента набуває якісно нового значення. Це обумовлено тим, що приватизованим підприємствам необхідна об'єктивна оцінка вартості акціонерного капіталу (для інвесторів об'єктивна оцінка дасть можливість прийняти правильне рішення); при створенні спільних

підприємств і розпаюванні колективної власності всі сторони зацікавлені у справедливому визначенні своєї частки в статутному капіталі. Крім того, необхідно встановити об'єктивну вартість майна, яке під час приватизації було передано в руки як вітчизняних, так і іноземних підприємців, інвесторів.

Найбільш проблематичним є питання вибору методики оцінки. Яку методику застосовувати в кожному конкретному випадку, вирішує оцінювач залежно від мети і завдання щодо визначення вартості оцінюваного об'єкта. Відомо, що у світовій практиці використовуються три методи визначення вартості об'єкта в процесі його приватизації:

- 1) за собівартістю – затратний метод;
- 2) за поточними ринковими цінами – метод потенційної прибутковості або капіталізації доходу;
- 3) аналогів продажу.

Слід зауважити, що в діяльності вітчизняних бухгалтерів та економістів склались досить спрощені погляди щодо оцінки. У більшості підручників з теорії бухгалтерського обліку зазвичай зазначалось, що оцінка і калькуляція є способом вартісного вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку. При цьому суть і значення цього важливого прийому не розглядались. Необхідність проведення ринкових оцінок несправедливо ігнорувалась. За часів становлення радянської влади за основу був прийнятий метод оцінки за собівартістю, запропонований Рудановським, що “дожив” до економічних реформ.

Вперше про можливість використання в Україні різних методів оцінки майна вказується в ст. 20 Закону України від 04.03.92 “Про приватизацію майна державних підприємств” (а саме: “Визначення початкової ціни об'єкта приватизації або розміру статутного фонду господарського товариства, що створюється на основі державного підприємства, здійснюється з урахуванням оцінки у відновній вартості основних фондів за вирахуванням їх зносу, фактичної вартості оборотних фондів та врахування дебіторської та кредиторської заборгованості відповідно до методики, що затверджується Кабінетом Міністрів України. У випадках, передбачених Державною та місцевими програмами приватизації, початкову ціну майна державного підприємства може бути змінено з урахуванням потенційної прибутковості” [5, с. 5].

Отже, в Україні історично склався і зараз використовується затратний метод. Проте з початком економічних реформ і переходом до ринкових відносин (зокрема, це пов'язано і з приватизацією) виникла необхідність застосовувати інші методи оцінки, що практикуються в зарубіжних країнах. Слід зауважити, що світовий досвід свідчить про неможливість застосування на практиці кожного окремо взятого варіанта оцінки. Тому пропонується при здійсненні оцінки об'єкта застосовувати паралельно всі методи з метою визначення більш реальної вартості (табл. 1). Проте при використанні кожного

з методів необхідно враховувати нормативно-законодавчу базу України, специфіку ринкової трансформації.

Таблиця 1

Характерні ознаки методів оцінки

Метод оцінки	Характеристика
За собівартістю (історичний метод)	База оцінки – сума витрат, понесена на придбання (виготовлення) об'єкта
Метод потенційної прибутковості (капіталізації доходу)	Капіталізація доходу – це процес перерахунку потоку майбутніх доходів в єдину суму поточної вартості. База оцінки: 1) сума майбутніх доходів; 2) час отримання доходів; 3) тривалість часу отримання доходів
Метод аналогів продажів	Метод оцінки ринкової вартості базується на даних про недавні угоди

Розрахунки методом капіталізації прибутку досить складні та трудомісткі і вимагають досконалого вивчення й аналізу фінансового стану підприємства, передбачень на макрорівні. І сьогодні, і в недалекому майбутньому такий метод в Україні застосовувати, на наш погляд, унеможлиблюється через інфляцію, нестабільність економіки, недосконалу законодавчу базу тощо.

З розвитком і становленням нових параметрів ринкової трансформації досить широко буде використовуватись, на наш погляд, *метод прямого порівняльного аналізу продажів (аналогів)*. Оцінювач аналізує реальні ринкові угоди і порівнює об'єкти, за якими вони проводились, з оцінюваним об'єктом. Цей підхід ґрунтується на принципі заміщення. Передбачається, що раціональний інвестор або покупець не заплатить за конкретну власність більше, ніж обійдеться придбання іншої подібної власності, яка має таку ж корисність. Тому ціни, заплачені за подібні або порівнювані об'єкти, повинні відображати ринкову вартість оцінюваної власності.

Отже, оцінюючи об'єкти, що приватизуються, необхідно враховувати три методи з метою визначення найбільш реальної ціни. При виборі методів оцінки (основних і додаткових) необхідно володіти інформацією не лише про підприємства, а й про ринок, законодавство та інші зовнішні дані на макрорівні.

Істотне місце в дослідженні економічного змісту і механізму займає застосування методологічного інструмента *оцінки активів через формування резервів*. По-перше, формування резервів примушує корпоративну структуру якнайточніше визначати реальність ситуації щодо вартості активів; по-друге, підвищує ступінь відповідальності працівників вищого та середнього менеджменту з огляду на те, що за результатами проведеної операції їм необхідно обґрунтувати власні рішення та дії; по-третє, сприяє своєчасному коригуванню стратегії діяльності корпоративного управління.

Дослідження інших методологічних інструментів облікової системи показали, що застосування такого інструмента, як *нарахування*, також вплинуло на розширення номенклатури об'єктів фінансового обліку. Принцип нарахування та пов'язані з ним принципи відповідності та обережності з огляду на їхній вплив на фінансові результати діяльності повною мірою відповідають ознакам нових облікових інструментів методології фінансового обліку. Їх запровадження значно розширило сфери впливу аналітичної та інформаційної функцій обліку на загальний процес управління й активізувало механізм вияву контрольної функції.

Облік доходів (витрат) за принципом нарахування забезпечує вирівнювання фінансових результатів діяльності суб'єкта підприємництва за звітними періодами: доходи фіксуються на момент їх заробляння, а не отримання, що спостерігається за касового методу обліку доходів. Відповідно, витрати визнаються на момент виникнення зобов'язання. Сутнісна економічна інтерпретація облікового принципу нарахування забезпечує розуміння того, які доходи, в якому періоді підлягають визнанню та відображенню у фінансовій звітності, як оцінити дійсний обсяг власного капіталу на основі коригувальних проведень за доходами, визнаними безнадійними до отримання. Механізм коригувальних проведень знижує ймовірність перенесення наявних фінансових ризиків на майбутні звітні періоди. Визнання нарахованих доходів супроводжується внутрішнім контролем якості прийняття рішень за операцією [2, с. 38].

У такий спосіб керівництво отримує можливість у майбутньому оперативно реагувати на події, які призводять до зниження чи зростання прибутковості тієї чи іншої операції.

Серед інструментів фінансового обліку, що забезпечують ефективне функціонування облікової системи, визначальне місце належить *плану рахунків фінансового обліку*. План рахунків є ефективним засобом поточного контролю й оперативного аналізу, він сприяє групуванню інформації стосовно діяльності корпоративної структури, дозволяючи своєчасно зрозуміти сутність процесу ведення бізнесу і переорієнтувати його в міру необхідності. Структура плану рахунків уможлиблює внесення необхідних змін до номенклатури балансових рахунків, рахунків доходів і витрат без порушення загальних принципів виокремлення розділів і груп за відповідними класами. За необхідності суб'єкти підприємництва можуть самостійно опрацьовувати робочі плани рахунків, виокремлюючи в них балансові синтетичні рахунки, аналітичні рахунки та рахунки підсистеми як фінансового, так і управлінського обліку. Це, безумовно, має важливе методологічне значення у визначенні пріоритетів при формуванні облікових номенклатур на всіх етапах облікового процесу. В результаті чого такий інструмент, як план рахунків має суттєвий вплив на структурну чіткість відображення як вхідної, так і результативної інформації.

Аналізуючи такий методологічний інструмент, як *інформаційні технології* в обліку, слід відмітити, що це потужний механізм, який

забезпечує високий рівень ефективності функціонування облікової системи за умов тих параметрів ринкової трансформації економіки, які маємо сьогодні. Автоматизація бізнес-процесів сьогодні стає для українських підприємств способом виживання. Вона розглядається як засіб найбільш ефективного управління, що забезпечує мінімізацію витрат і збільшення прибутковості підприємства. Крім того, крім рішення глобальних завдань, сучасні керівники різного рівня зіштовхуються з різними внутрішніми проблемами, які ставляться до роботи окремих підрозділів й які неможливо вирішити за допомогою численних інструкцій, оскільки їхнє написання займає занадто багато часу й не дозволяє вирішувати завдання в оперативному порядку.

Внаслідок цих причин корпоративні інформаційні системи (КІС) для керівництва середніх і великих підприємств є необхідним інструментом, що дозволяє підвищити ефективність і прозорість бізнес-процесів і забезпечити централізовану підтримку прийняття управлінських рішень на всіх рівнях і у всіх сферах бізнесу компанії. Крім цих параметрів, важливу роль при виборі КІС відіграють швидка окупність первісних інвестицій і забезпечення плавного переходу від старої системи до нової.

Найбільш затребуваними серед інформаційних систем масштабу підприємства сьогодні є [1]:

- системи електронного навчання;
- системи управління інформаційними ресурсами підприємства.

КІС мають необхідну гнучкість, адаптованість і надійність для повноцінної й ефективної інтеграції із уже існуючою ІТ-інфраструктурою підприємства й забезпечують широкі можливості для інформаційно-аналітичного забезпечення різного рівня.

У даний час існує ряд істотних обставин впровадження інтегрованої системи, що обумовлюють важливість запровадження інтегрованої системи управління (ІСУ) для великих промислових підприємств України.

По-перше, для більшості великих українських корпоративних структур характерні:

- досить складна система розподілу повноважень між головною компанією й виробничими підрозділами, дочірніми й залежними підприємствами, тобто розподілення показників господарської діяльності на плановані із центру і обумовлені на місцях;
- різноманіття товарно-матеріальних і фінансових потоків, яке обумовлене наявністю елементів вертикальної (за стадіями технологічного циклу) та горизонтальної (регіональний й дивізійний поділ праці) інтеграції;
- різноманіття ринків збуту, що відрізняються за своєю місткістю й еластичністю попиту за ціною;
- різноманіття видів діяльності (виробництво, послуги, торгівля, будівництво) і, як наслідок, необхідність додаткового розмежування за видами діяльності в системі управлінського обліку й планування;
- ускладнена система контролю й стимулювання діяльності підрозділів, що в ідеалі повинна охоплювати всі фактори господарської діяльності,

контрольовані підрозділами, й забезпечувати уніфікацію (тобто рівність стимулювання за однаковий внесок у фінансові результати компанії різних підрозділів);

- різний характер виробничого процесу за різними видами діяльності й, як наслідок, різні способи обліку витрат і фінансових результатів (так, у рамках однієї компанії одночасно можуть вестися попроцесний, пограничний і позамовний методи обліку, залежно від виду діяльності);
- недостатня якість інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень (недостатня повнота, вірогідність й оперативність одержання даних менеджерами всіх рівнів управління);
- недостатня регламентованість документообігу й, як наслідок, зниження ефективності систем обліку й контролю діяльності компанії.

Всі вищевказані фактори є компонентами єдиної системи оптимального формалізованого (кількісного) планування, сутності бюджетування. Впровадження оптимальної системи бюджетування дозволить пов'язати окремі аспекти господарської діяльності компанії в єдину господарську політику, оптимальну з погляду сукупного ефекту на фінансові результати.

По-друге, у цей час більшість великих корпоративних структур співпрацюють із закордонними партнерами у виробничій та фінансовій сферах. Однією з умов продовження широкомасштабного співробітництва із західними партнерами є ведення обліку відповідно до норм GAAP з метою задоволення вимог закордонних акціонерів, кредиторів і контракторів. Впровадження інтегрованої системи управління дозволить компанії ефективно вирішити дане завдання, тому що ІСУ ґрунтується на новітніх розробках у сфері управлінського планування й інформаційних технологій, застосовуваних великими компаніями Західної Європи й США. Однією з основних передумов ІСУ є ведення управлінського й фінансового документообігу відповідно до міжнародних норм обліку й звітності.

Таким чином, впровадження інтегрованої системи управління в українських промислових компаніях:

- *по-перше*, створить передумови для якісного поліпшення процесу управлінського планування й контролю діяльності компанії з боку вищого й середнього керівництва;
- *по-друге*, забезпечить належне уявлення про результати діяльності компанії західним партнерам та призведе до позитивних результатів у сфері розширення співробітництва із закордонними підприємствами й організаціями.

Висновки. За умов функціонування нових параметрів ринкової трансформації економіки роль і значення бухгалтерського обліку як важливої функції в системі корпоративного управління суттєво зростає. З позицій вимог до інформаційного забезпечення управлінського процесу у сфері корпоративного бізнесу процедури бухгалтерського обліку мають забезпечувати адекватне відображення фінансового стану та його змін, що зумовлює об'єктивну потребу в реформуванні облікової системи.

Програма реформування спрямована на розробку таких методологічних інструментів, які дозволяють визначати реальні результати фінансової діяльності, ураховувати економічні ризики, реально оцінювати дійсну вартість власного капіталу, зростання якого – головна мета діяльності суб'єктів великого корпоративного бізнесу.

Проведений аналіз методологічних інструментів бухгалтерського, а отже, і фінансового обліку дає підстави стверджувати, що методологія гарантує функціональність документального обліку. Це забезпечує належне використання облікової інформації в системі великого корпоративного бізнесу.

Ефективне використання інструментарію – забезпечення позитивного впливу на загальні якісні характеристики облікової інформації, що використовується в корпоративному управлінні.

Список літератури

1. Грабауров, В. А. Информационные технологии для менеджеров [Текст] / В. А. Грабауров. – К. : ФІС, 2001. – 368 с.
2. Кіндрацька, Л. М. Метод нарахування як базова основа формування фінансової звітності комерційних банків [Текст] / Л. М. Кіндрацька // Економіка, фінанси, право. – 1999. – № 7. – С. 38–40.
3. Кіндрацька, Л. М. Фундаментальна облікова модель у загальному контексті облікової політики комерційного банку [Текст] / Л. М. Кіндрацька // Вчені записки : наук. збірник. – К. : КНЕУ, 1999. – Вип. 2. – С. 103.
4. Костров, А. В. Основы информационного менеджмента [Текст] / А. В. Костров. – М. : ФІС, 2001. – 336 с.
5. Про приватизацію майна державних підприємств [Текст] : Закон України // Голос України. – 1992. – 6 травня.
6. www.it.ru [Електронний ресурс].
7. www.itk.ru [Електронний ресурс].

Summary

It is proved that the properly organized registration system lies in basis of rationalization of corporate management. Methodological instruments which have a determining influence on quality of functioning the system of account in the conditions of corporate management are selected and described

Отримано 19.02.2009