

УДК 657.372.5

Синиця С.М.*кандидат економічних наук, доцент,
заступник директора**Івано-Франківського навчально-наукового інституту менеджменту
Тернопільського національного економічного університету***Вакун О.В.***кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і фінансів
Івано-Франківського навчально-наукового інституту менеджменту
Тернопільського національного економічного університету*

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ВАРТІСТЮ КОРПОРАЦІЇ

У статті розглянуто причини необхідності вдосконалення бухгалтерського обліку як системи інформаційного забезпечення управління вартістю корпорації. Розроблено і обґрунтовано сучасну модель обліково-інформаційного забезпечення корпорації. На основі структури розробленої моделі запропоновано шляхи трансформації облікової системи в напрямі підвищення ефективності вартісно-орієнтованого управління корпорацією.

Ключові слова: система бухгалтерського обліку, вартість корпорації, бухгалтерський облік у системі вартісно-орієнтованого управління.

Синиця С.М., Вакун О.В. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ СТОИМОСТЬЮ КОРПОРАЦИИ

В статье рассмотрены причины необходимости совершенствования бухгалтерского учета как системы информационного обеспечения управления стоимостью компании. Разработана и обоснована современная модель учетно-информационного обеспечения корпорации. На основе структуры разработанной модели предложены пути трансформации учетной системы в направлении повышения эффективности ценностно-ориентированного управления корпорацией.

Ключевые слова: система бухгалтерского учета, стоимость компании, бухгалтерский учет в системе ценностно-ориентированного управления.

Synytzia S.M., Vakun O.V. BOOKKEEPING IN MANAGEMENT SYSTEM OF CORPORATION VALUE

Reasons of necessity of improvement of record-keeping as data warehouse systems management of the value of corporation are considered. It the modern model of the registration-informative providing of corporation is worked out. On the basis of structure of the worked out model the ways of transformation of the registration system offer direction of increasing of efficiency of the cost-oriented management of corporation.

Keywords: record-keeping system, value of corporation, record-keeping in the system of cost-oriented management.

Постановка проблеми. Негативні наслідки світової фінансової кризи призвели до виникнення необхідності розвитку нових підходів до управління вартістю компаній, що передбачає переосмислення взаємозв'язків інтересів різних груп заінтересованих сторін, проведення поглибленого аналізу впливу механізмів вартісно-орієнтованого управління на інтереси всіх учасників корпоративного бізнесу. За таких умов особливого значення набуває розробка системи інформаційного забезпечення вартісно-орієнтованого управління, використання якої дозволяє побудувати дієву модель аналізу й управління вартістю корпорації.

Система управління корпорацією, націлена на створення додаткової вартості і виявлення чинників генерування/руйнування вартості, дозволяє аналізувати і оцінювати результати діяльності з урахуванням усіх внутрішніх і зовнішніх факторів. Однак її ефективне функціонування можливе лише за умов наявності достовірної інформації в необхідних для менеджменту розрізах, що узагальнюється в корпоративній фінансовій звітності. Основним інструментом формування такої звітності в межах окремої корпорації виступає система бухгалтерського обліку.

У залежності від того, наскільки облікова система своєчасно забезпечує менеджмент релевантною, повною та достовірною інформацією про стан активів і зобов'язань, а також результати діяльності всіх підрозділів корпорації, настільки створюються кращі умови для підвищення ефективності вартісно-орієнтованого управління нею.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значну увагу проблемам вартісно-орієнтованого управління

корпоративними утвореннями приділяли А. Бауш, С. Джарелл, І.В. Івашковська, Б. Мадден, Т.В. Момот, Р. Морін, Г. Островська, С. Пайк, В.В. Павловець, А. Раппапорт, Й. Руус, П.Ю. Старюк, О.Н. Щербакова та ін. Питання обліково-аналітичного забезпечення вартісно-орієнтованого управління компаній розкриваються в працях О.М. Брадула, Р.Ф. Бруханського, В.М. Жука, І.В. Жуаковської, О.А. Зоріної, М.В. Корягіна, С.Ф. Легенчука, О.А. Лаговської, Є.В. Мниха, О.І. Пилипенка, Н.Г. Сапожникової, Л.В. Чижевської та ін.

Мета статті полягає в аналізі ролі бухгалтерського обліку в системі управління вартістю корпорації та обґрунтуванні напрямів його подальшого удосконалення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Корпорації як один із видів об'єднань підприємств значно еволюціонували протягом свого історичного розвитку від простих об'єднань учасників (власних корпоративних прав) до складних багаторівневих структур учасників, які взаємопов'язані між собою різними видами економічних відносин. На сьогодні корпорації є складною і відкритою системою, що характеризується: існуванням значної кількості підходів і механізмів до управління нею та підвищенням рівня їх складності; існуванням обмежень особистої відповідальності учасників; розподілом комерційних ризиків інвестованого капіталу між учасниками; використанням ефекту масштабу та спеціалізації для задоволення поставлених цілей; розширенням відповідальності корпорації перед учасниками та перед суспільством у цілому, що забезпечує узгодження корпоративних інтересів.

Система бухгалтерського обліку як основне джерело інформації для прийняття управлінських рішень поступово трансформується разом із ускладненням корпоративних структур, появою нових механізмів та підходів до корпоративного управління, технологічними та організаційними змінами функціонування корпорацій, зміною запитів суб'єктів управління корпораціями та інших заінтересованих користувачів корпоративної звітності. Подальший статус бухгалтерського обліку в суспільстві напряму залежить від його здатності відповідати запитам корпоративного менеджменту, які в останні роки зазнали значних змін у зв'язку із запровадженням концепцій соціального, екологічного, вартісно-орієнтованого, стратегічного управління тощо.

При побудові системи обліково-аналітичної підтримки прийняття управлінських рішень у корпорації обов'язково слід урахувати особливості розвитку сучасної моделі обліково-інформаційного забезпечення корпорації, яка включає традиційні та нетрадиційні об'єкти облікового спостереження, доповнюється новими видами обліку, зокрема, стратегічним обліком, який забезпечує надання облікової інформації в розрізах, необхідних суб'єктам прийняття стратегічних управлінських рішень (стратегічні доходи і витрати, доходи і витрати в розрізі ланцюжків вартості корпорації тощо) та орієнтована на надання облікової інформації різним групам заінтересованих користувачів (рис. 1).

Корпоративна бухгалтерська звітність (рис. 1) у даному випадку виступає основним обліково-інформаційним продуктом, що призначений для задоволення потреб різних груп заінтересованих користувачів. Вона формується в результаті функціонування різних облікових інформаційних підсистем (фінансового обліку, управлінського, стратегічного та податкового), які орієнтовані на забезпечення потреб різних рівнів менеджменту та окремих груп зовнішніх користувачів.

Розглянемо особливості сучасної моделі обліково-інформаційного забезпечення корпорації з урахуван-

ням виділених у її складі структурних елементів: 1) суб'єкти ведення обліку в корпораціях; 2) об'єкти облікового спостереження в корпораціях; 3) види обліку, що ведеться в корпораціях; 4) бухгалтерська корпоративна звітність; 5) користувачі інформації, що генерується корпоративною обліковою системою.

1. Суб'єкти ведення обліку в корпораціях. На сьогодні в межах корпорації функції з ведення обліку зазвичай покладені на бухгалтерську службу корпорації, очолювану головним бухгалтером, яка може сягати за обсягом до декількох сотень працівників. У більшості вітчизняних корпорацій обліковий процес реалізований в умовах застосування інформаційно-комп'ютерних систем і технологій, зокрема, ERP-систем, що дозволяє побудувати ефективну систему інформаційного забезпечення корпоративного управління за рахунок інтеграції обліково-аналітичного модуля до інших структурних елементів ERP-системи.

Застосування такого підходу до організації бухгалтерського обліку в корпорації передбачає необхідність виділення декількох рівнів центрів відповідальності (центрів прибутку, доходів, витрат), структура яких залежить від особливостей бізнес-процесів, які складають ядро господарської діяльності корпорації. Як зазначає з цього приводу М.М. Шигун, організація бухгалтерського обліку в корпоративних утвореннях має свої особливості, пов'язані з розробкою облікової політики та підготовкою консолідованих фінансових звітів. У кожній філії структура бухгалтерської служби може формуватись за одним з ієрархічних типів (лінійним, функціональним, лінійно-функціональним). Кількість облікового персоналу за конгломератної структури становить 10–15 осіб у бухгалтерських службах філій та 50–100 осіб по компанії в цілому [6, с. 405].

При цьому в умовах запровадження системи управління вартістю корпорації необхідною є трансформація існуючого підходу до організації бухгалтерського обліку, що передбачає необхідність виділення центрів відповідальності в розрізі факторів генерування та руйнування вартості корпорації, формування системи внутрішньої звітності про вартість корпорації в розрізі об'єктів вартісно-орієнтованого управління (факторів генерування/руйнування вартості, інтелектуального капіталу, синергетичних ефектів, об'єктів соціальної та екологічної відповідальності).

У той же час в останні роки при здійсненні облікових процедур корпорації використовують послуги аутсорсингових і консалтингових компаній, що викликано як необхідністю підвищення якості облікової інформації за окремими ділянками ведення обліку, так і політикою економії витрат на утримання облікового персоналу. Під обліковим аутсорсингом слід розуміти передачу сторонньому відносно корпорації суб'єкту функцій із ведення та організації обліку, що в цілому спрямоване на підвищення конкурентоспроможності корпорації за рахунок підвищення якості корпоративної бухгалтерської звітності та економії витрат на функціонування облікової системи.

Застосування облікового аутсорсингу в корпораціях на сьогодні ускладнюється:

– великими обсягами облікових процедур, що здійснюються в різних підрозділах корпорації;



Рис. 1. Сучасна модель обліково-інформаційного забезпечення корпорації

– складністю структури обліково-інформаційної системи корпорації, що майже унеможливує виокремлення ділянок, що можуть бути передані на аутсорсинг;

– можливістю витоку важливої облікової інформації за межі корпорації, що значно підвищує ризики її одержання конкурентами, і що в цілому може негативно позначитись на результатах її функціонування;

– відсутністю технічних можливостей роботи в корпоративних інформаційних системах корпорацій за допомогою режиму віддаленого доступу через їх високу вартість і складність функціонування.

2. Об'єкти облікового спостереження в корпораціях. Специфіка функціонування корпорацій визначає систему об'єктів бухгалтерського обліку, що підлягають обліковому спостереженню, до яких відносяться як традиційні елементи фінансової звітності, так і нетрадиційні об'єкти, що є важливими з позиції вартісно-орієнтованого і стратегічного управління корпорацією. Зокрема, В. Хомка наголошує, що до об'єктів бухгалтерського обліку в корпоративних структурах слід відносити цінні папери, облігації, акції, розподіл доходів (прибутків), внутрішні корпоративні кредити, корпоративні права, прибутки корпорацій, корпоративні витрати, боргові цінні папери, дивіденди, корпоративну звітність та оподаткування [5, с. 192]. При цьому слід урахувати, що в даному випадку автором було розглянуто лише об'єкти системи фінансового обліку, частина з яких (корпоративна звітність) взагалі не може бути віднесена до їх складу.

Дослідники, які вивчають проблеми обліку в корпораціях, досить велику увагу приділяють обліку корпоративних прав або інструментів ринку капіталу, які засвідчують ці права, – акції. Це пов'язано з економічною сутністю корпорацій як виду об'єднань підприємств, права на майно якого розподілено між учасниками на основі випуску цінних паперів, що котируються на фондовому ринку.

Важливу роль у процесі облікового відображення корпоративних прав відіграє правильно сформована облікова політика, де мають бути враховані як особливості функціонування корпорації, так і її цілі в контексті концепції управління вартістю. Роль і місце облікової політики в системі вартісно-орієнтованого управління, а також основні завдання облікової політики як складової облікової методології корпорації визначають процес формування облікової політики. Так, на думку О.І. Пилипенко, в обліковій політиці корпорації повинна бути відображена методика та база розподілу одноразово визначеної суми за партію цінних паперів, яка складається з декількох типів цінних паперів; вибір методів оцінки акцій, які виплачуються як дивіденди; вибір методу оцінки власних акцій у портфелі при їх реалізації та розповсюдженні, анулюванні; методи розподілу прибутку, який призначено для розподілу та виплати дивідендів між звичайними та привілейованими акціями; установлення резервного капіталу з метою покриття можливих у майбутньому непередбачених збитків, втрат тощо [3, с. 170].

Таким чином, у залежності від побудованої в корпорації обліково-аналітичної системи і виділених у ній видів обліку набір об'єктів облікового спостереження може значно відрізнятись. Окрім традиційних об'єктів фінансового обліку, важливе значення в системі корпоративного управління приділяється обліку корпоративних прав та цінних паперів, дивідендів та роялті, внутрішньокорпоративних розра-

хунків тощо. У випадку впровадження системи стратегічного обліку на рівні корпорації для ефективного управління її вартістю можуть виділятися об'єкти в розрізі стратегічних бізнес-одиниць та стратегічних бізнес-зон.

3. Види обліку, що ведеться в корпораціях. На сьогодні крім традиційної облікової тріади (фінансовий, управлінський, податковий облік) система бухгалтерського обліку корпорації, орієнтована на підвищення ефективності управління вартістю, доповнюється системою стратегічного обліку, що забезпечує надання інформації про стратегічні аспекти формування вартості, особливості реалізації обраної стратегії та виступає інструментом інформаційної підтримки для здійснення її коригування.

У залежності від політики менеджменту корпорації, рівня і складності його інформаційних запитів відбувається розвиток облікової інформаційної системи корпорації та прогрес чи регрес її окремих підсистем. Наприклад, за умови запровадження концепції стратегічного менеджменту в корпорації відбувається розвиток облікового інструментарію в напрямі забезпечення генерування бухгалтерської інформації стратегічного характеру.

Виходячи зі сформованої організаційної структури корпорації, прав і обов'язків менеджерів різних рівнів має бути належним чином побудована і облікова інформаційна система підприємства, розроблені і впроваджені її окремі блоки та підсистеми. Тому система бухгалтерського обліку в корпорації повинна бути взаємоузгодженою як на найвищому рівні, так і на рівні бізнес-процесів або на рівні окремого структурного підрозділу корпорації. На думку О.І. Пилипенко, ця особливість має ідентифікуватися як узгодженість інформаційних потоків про діяльність усіх структурних підрозділів із метою вдосконалення системи корпоративного управління (включаючи планування і контроль) [3, с. 170].

Система бухгалтерського обліку в корпорації на сьогодні може включати різноманітний набір підсистем (видів обліку) у залежності від потреб суб'єктів управління. Крім традиційних задач, які покликаний вирішувати бухгалтерський облік (забезпечувати генерування своєчасної та релевантної інформації), на сьогодні корпоративні облікові системи повинні забезпечувати:

- швидке введення і обробку великих масивів внутрішньої та зовнішньої інформації;
- генерування облікової інформації про результати діяльності корпорації в режимі он-лайн та оприлюднювати її на корпоративному веб-сайті;
- формування в корпоративній звітності показників про результати вартісно-орієнтованого управління та ступінь досягнення стратегічних цілей корпорації;
- формування і збереження централізованого архіву облікової інформації корпорації для здійснення поглибленого інтелектуального аналізу.

4. Бухгалтерська корпоративна звітність на сьогодні дозволяє одержувати бухгалтерську інформацію різного рівня деталізації, що дозволяє на її основі формувати моделі прийняття тактичних і оперативних управлінських рішень.

З розвитком економіки, що проходить на фоні глобалізації економічних відносин, відбувається підвищення вимог, що висувуються з боку менеджменту корпорацій як у цілому до облікової системи, так і безпосередньо до системи корпоративної звітності. Як наголошує з цього приводу О.М. Кондратюк, формат надання звітності змінюється через нову філософію

оцінки фінансових результатів, зміст якої полягає в інтеграції головних фінансових показників із нефінансовими та публікуванні звітності в мережі Інтернет [2, с. 118–119]. Великі корпорації мають власні веб-сайти, де заінтересовані користувачі можуть знайти інформацію в необхідних розрізах та аспектах щодо результатів діяльності корпорації. Крім того, на корпоративних сайтах досить часто публікуються різноманітні додаткові фінансові і нефінансові звіти про інтелектуальний та людський капітал, здійснені соціальні та екологічні ініціативи та відповідальність корпорації з метою підвищення рівня її сприйняття інвесторами та суспільством у цілому.

Глобалізація фінансових ринків потребує розробки єдиних стандартів корпоративної звітності, що будуть сполучною ланкою між емітентом (корпорацією) та інвесторами. Вирішення проблеми глобальної облікової інтеграції на міжнародному рівні, на думку Н.Г. Сапожнікової, потрібно здійснювати за допомогою розробки моделі корпоративної звітності, що забезпечить однозначну інформативну базу по результатам діяльності та фінансовий стан корпорацій, підвищить методологічний рівень обліку, активізує оборот капіталу, посилить дієвість соціального контролю над багатонаціональними корпораціями та дозволить оптимально розподіляти світові ресурси [4, с. 16–17]. Проте на сьогодні одним із найбільш дієвих шляхів вирішення даної проблеми є розробка концепції інтегрованої звітності, яка забезпечує надання інвесторам інформації про сталий розвиток, що має істотний вплив на стратегічні зміни вартості підприємства. Вона дозволяє сформувати набір фінансових та нефінансових показників, що відображають фінансовий стан і результати різних видів діяльності корпорації (фінансової, соціальної, екологічної тощо) за певний період із метою спостереження та контролю менеджментом і власниками та іншими користувачами (наприклад, аудиторами) діяльності корпорації.

5. Користувачі інформації, що генерується корпоративною обліковою системою. Система обліково-інформаційного забезпечення корпорації орієнтована на досить широке коло користувачів, що зумовлюється як значними обсягами її діяльності, так і кількістю суб'єктів, які пов'язані з її функціонуванням або на які впливає функціонування корпорації. Користувачами корпоративної звітності є всі заінтересовані особи з прямим або непрямим фінансовим інтересом, а також усі інші члени суспільства, на яких впливає або може в майбутньому вплинути діяльність корпорації.

Окремі дослідники відмічають, що в Україні корпорації як колективні товариства характеризуються роздвоєнням інтересів користувачів облікової інформації. Тобто в умовах діяльності корпорації з'являються дві умовних групи користувачів облікової інформації з протилежними економічними інтересами: 1) основні власники заінтересовані у невисокому прибутку з метою мінімізації оподаткування; 2) інвестори заінтересовані у високому прибутку та,

відповідно, у зростанні курсу акцій та дивідендних виплат, а також власники, які бажають залучити додаткові фінансові ресурси через покращання власних результатів діяльності [1, с. 144]. Слід наголосити, що дана модель економічних відносин і відповідний поділ на дві групи зазначених користувачів відображає сучасний рівень розвитку корпоративного сектору в Україні, що загалом не є типовим для країн з розвиненим ринком капіталу.

Висновки. На разі корпоративна облікова система виступає одним із основних засобів інформаційної підтримки управління вартістю корпорації. З метою підвищення ефективності її функціонування облікова система має бути адаптована до зростаючих запитів корпоративного менеджменту шляхом уточнення її завдань, розширення функцій і вдосконалення корпоративної бухгалтерської звітності як основного інформаційного продукту, що формується бухгалтерським обліком.

Для забезпечення інформаційних потреб заінтересованих користувачів у системі реалізації вартісно-орієнтованого управління корпорації, облікова система повинна генерувати якісну (достовірну та своєчасну) і релевантну (доцільну і адекватну рівню розвитку внутрішнього і зовнішнього середовища) облікову інформацію у вигляді корпоративної звітності, що має формуватись як на регулярній основі для задоволення типових управлінських потреб, так і за нетиповими запитами корпоративного менеджменту.

Еволюційний розвиток корпорації зумовлює необхідність трансформації облікової системи, що запропоновано здійснювати на основі розробленої моделі обліково-інформаційного забезпечення корпорації, яка включає наступні структурні елементи: 1) суб'єкти ведення обліку в корпораціях; 2) об'єкти облікового спостереження в корпораціях; 3) види обліку, що ведеться в корпораціях; 4) бухгалтерська корпоративна звітність; 5) користувачі інформації, що генерується корпоративною обліковою системою.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Жолнер І.В. Поняття та значення креативного обліку в Україні та світі / І.В. Жолнер // Наукові праці Національного університету харчових технологій. – 2011. – № 40. – С. 140–145.
2. Кондратюк О.М. Глобалізація світової економіки та її вплив на розвиток бухгалтерського обліку корпорацій / О.М. Кондратюк // Вісник ЖДТУ. – 2012. – № 4(62). – С. 117–121.
3. Пилипенко О.І. Етапи формування єдиної облікової політики корпорації / О.І. Пилипенко // Вісник ЖДТУ. – 2008. – № 3(45). – С. 169–175.
4. Сапожнікова Н.Г. Развитие методологии и практики корпоративного учета и отчетности: автореф. дис. ... д-ра экон. наук: спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Н.Г. Сапожнікова; Воронеж. гос. ун-т. – Воронеж, 2009. – 48 с.
5. Хомка В. Облікова політика в умовах корпоратизації аграрного сектору України / В. Хомка // Вісник Львівського національного аграрного університету. – 2013. – № 20(1). – С. 189–200.
6. Шигун М.М. Нові типи організаційних структур бухгалтерської служби та їх розвиток / М.М. Шигун // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнародний збірник наукових праць. – 2011. – Вип. 1(19). – С. 401–410.