

УДК 65. 012. 32

Чумак О. В.,*кандидат економічних наук, доцент, декан факультету обліку та організації управління персоналом Харківського інституту фінансів УДУФМТ,***Савченко І. Г.,***кандидат з державного управління, керівник організаційного відділу з питань наукових досліджень та міжнародних зв'язків Харківського інституту фінансів УДУФМТ*

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ПОБУДОВИ ОБЛІКОВОЇ СИСТЕМИ В УПРАВЛІНСЬКІЙ СТРУКТУРІ НОВОСТВОРЕНОГО ПІДПРИЄМСТВА

У статті розглядається процедура створення підприємства в аспекті формування облікової політики через призму її взаємозв'язку з системою управління. Для цього систематизовано процедури створення підприємства за напрямками: формування інформації в обліковій системі, передача інформаційних потоків до власників і менеджерів, врахування запитів останніх під час окреслення облікової моделі.

Ключові слова: капітал, підприємство, інформація, облік, інвестори, управління, менеджери.

В статье рассматривается процедура организации предприятия в аспекте формирования учетной политики сквозь призму ее взаимодействия с системой управления. Для этого систематизировано процедуры образования предприятия по направлениям: формирование информации в учетной системе, передача информационных потоков к собственникам и менеджерам, учитывая запросы последних во время обозначения учетной модели.

Ключевые слова: капитал, предприятие, информация, учет, инвесторы, управление, менеджеры.

The article considers the procedure of the organization of enterprise in the aspect of the accounting policy formation through the prism of its interaction with the management system. The procedures of enterprise formation were systematized in the following directions: forming of the information in the accounting system, transfer of information flows to the owners and managers, given the demands of the latter, at the time of designation of the accounting model.

Key words: capital, enterprise, information, accounting, investors, management, managers.

Постановка проблеми. На етапі створення підприємства його облікова служба повинна надавати широкий спектр трактування інформації залежно від її користувача. Потенційним вкладникам необхідно довести безпечність бізнесу та розрахувати коефіцієнт повернення. Згідно з Господарським кодексом України, засновниками підприємства можуть виступати: держава в особі органу, уповноваженого управляти державним майном, юридичні особи й фізичні особи з числа резидентів і нерезидентів, які прийняли рішення щодо заснування господарського товариства. Так, засновники вимагатимуть показники поточної діяльності для зіставлення їх з показниками конкурентів.

Під час створення підприємства засновники, окрім формування власного капіталу, формують управлінський персонал, який має створювати і захищати інформацію, що генерується всередині структури.

Менеджерів цікавить ефективність і результативність діяльності підприємства. Відповідно, навіть на перших етапах формування інформації різної природи про діяльність новоствореного підприємства спричинює правильне та прозоре її трактування для будь-якого рівня користувачів системи управління.

Максимальну ефективність системи менеджменту за всіма її складовими (постачання, виробництво, збут) забезпечує правильно сформоване "інформаційне поле", яке створюється в просторі бухгалтерського обліку. Облікова система підприємства забезпечує, передусім, управління за всіма фінансовими операціями та впливає на прийняття рішень щодо планування і прогнозування, підготовку звітності, аналізу, обґрунтування отриманих результатів, коригування стратегій, консультування менеджерів з питань фінансових наслідків.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питанням взаємодії на підприємстві облікової системи й управлінської вчені приділяють увагу завжди, тому в працях економістів, які вивчали ефективність організації обліку, простежується постійне посилення на важливість цієї синергії, зокрема, в роботах: М. І. Пушкаря, С. Ф. Голова, В. Ф. Масімової, Л. В. Нападовської, С. Кузнецової, Грей Сідней Дж. та багатьох інших. Проте, незважаючи на певну різносторонність взаємозв'язків між управлінням і обліком, в їх працях недостатньо приділяється увага організації й налагодженню цього зв'язку на етапі створення юридичної особи, коли найбільше виникає питань у власників бізнесу.

Мета і завдання дослідження. Метою статті є визначення основних напрямів організації облікового процесу на етапі створення підприємства у взаємозв'язку із запитами системи управління.

Виклад основного матеріалу. Для задоволення будь-яких інформаційних потреб на підприємстві створюється управлінська інформаційна система, яка складається із взаємопов'язаних підсистем, що готують інформацію, необхідну для управління діяльністю, при цьому бухгалтерська підсистема є ключовою в управлінні потоками економічних даних [4]. Разом з тим будь-яка система управління

не може функціонувати без інформації, отримання якої забезпечує бухгалтерський облік для реалізації всіх завдань менеджменту. Звідси випливає, що облікова система, яка є основою для прийняття рішень, трактується як інтерактивна прикладна система, яка забезпечує користувачам, що приймають рішення, зручний доступ до даних з метою прийняття рішень у важко структурованих і неструктурованих ситуаціях. Такі системи мають не тільки загальну базу даних, але і загальну базу моделей для розв'язання завдань. Адже бухгалтерський облік являє собою інформаційну модель (система організаційно-методичних аспектів), що відображає реальну дійсність роботи та стану підприємства. Звідси випливає, що облікова система продукує (приймаються управлінські рішення) і споживає інформацію (приймаються облікові рішення), тому знаходиться в тісному взаємозв'язку з системою управління.

Виходячи з викладеного, внутрішні користувачі облікової інформації визначаються за змістом запитуваних даних, і ми виділяємо в зв'язку з цим дві їх групи: адміністрація (власники, управлінський персонал, рада директорів, керівники підрозділів) та користувачі з фінансовим інтересом (потенційні інвестори та кредитор).

Керівництво являє собою групу людей, яка несе повну відповідальність за функціонування бізнесу та досягнення цілей прибутковості й ліквідності. Менеджери повинні приймати рішення щодо подальшої діяльності, механізмів її діяльності та порівнювати отримані результати із очікуваними. Досвідчені менеджери поступово приймають правильні рішення, ґрунтуючись на своєчасній та надійній інформації. Оскільки багато ключових рішень ґрунтуються на бухгалтерській інформації, менеджмент є однією з найбільш важливих груп її користувачів. Проте основною проблемою системи бухгалтерського обліку є його ретроспективність, що на етапі створення підприємства відсутнє. Саме тому облікова система реєструє факти операцій, що забезпечують процедури відкриття господарюючого суб'єкта.

На етапі створення підприємства відбувається вкрай важлива юридична операція – формування статутного капіталу товариства. Облікова система на цьому етапі має чітко структурувати інформаційні потоки та достовірно відобразити їх у звітності щодо: видів акцій, їх номінальної вартості, кількості акцій, часток засновників тощо. У Статуті товариства фіксується величина, яка відображається в обліку як оголошений капітал і на етапі створення підприємства є основним джерелом фінансування його діяльності. При цьому підписаний капітал відображає номінальну вартість вкладу, а фактично внесені кошти формують оплачений капітал (дійсне джерело придбання активів). Акціонери (інвестори) вкладають у новостворене підприємство капітал, ризикуючи ним, не контролюючи безпосередньо діяльність, обирають раду директорів для управління бізнесом. На етапі створення підприємства взаємозв'язок управління й обліку проявляється, зокрема, під час підготовки проекту при визначенні кількості максимальної кількості акцій, яку дозволяється випустити (капітал дозволений до випуску). Адже засновники прагнуть отримати дозвіл на випуск більшої кількості акцій, ніж є потреба на момент створення, що дозволяє в майбутньому випустити ще акції для залучення додаткового капіталу. За умови, коли відразу випускається оголошена кількість акцій, в подальшому при необхідності збільшити розмір статутного капіталу потрібно звертатись до держави за дозволом.

При створенні та функціонуванні організації беруть участь акціонери ("постачальники" акціонерного капіталу) і менеджери ("постачальники" управлінського капіталу). Тут важливо визначити взаємозв'язок між акціонерами та менеджерами через систему бухгалтерського обліку (див. рисунок). Базою прийняття будь-яких управлінських рішень завжди залишається облікова система як частина системи управління бізнесом. Загально визнаним залишається той факт, що саме облікова інформація є продуктом, який споживається службою управління.

Досить часто в науковій літературі статутний капітал ототожнюють з майном юридичної особи, однак, на нашу думку, це твердження є дещо помилковим, оскільки статутний капітал, перш за все, виступає як джерело його утворення. У зв'язку з цим його правову сутність можна розкрити, виходячи з того, що розмір внесків у статутному капіталі визначає обсяг належних учасникові корпоративних прав. Перш за все, на підприємстві необхідно оцінити права власності: визначити поняття "власник" і "користувач" або "той, що керує власністю". Засновників, з правового погляду, не зовсім правильно називати власниками майна, оскільки власником майна є товариство як юридична особа. Таким чином, товариство володіє майном, а власник – корпоративними правами на товариство (майновими і немайновими).

Відповідна система корпоративного управління дозволяє інвесторам бути впевненими в тому, що керівники організації розумно використовують їх інвестиції для фінансово-господарської діяльності і, таким чином, збільшується вартість частки участі інвесторів в капіталі господарюючого товариства. Отже, корпоративне управління виступає системою взаємин між учасниками господарюючого суб'єкта, його менеджерами, а також зацікавленими особами для забезпечення ефективної діяльності, рівноваги впливу та балансу інтересів учасників корпоративних взаємин.

Окрім капіталу, акціонер вкладає певні ризики, які прямо не вимірюються системою обліку підприємства, а контролюються менеджерами, на яких покладено функції управління різноманітними ризиками. Таким чином, власник (акціонер) очікує від менеджера виконання його обов'язків [7]. Менеджер,

свою чергою, чекає на виконання обов'язків власника щодо виконання його зобов'язань по винагороді відповідного рівня. Для оцінки виконання ідентифікованих зобов'язань розробляється облікова система, яка дозволяє надати кожній із сторін відповідну достовірну інформацію.



Рис. 1. Схема взаємозв'язку облікової та управлінської систем на етапі створення підприємства

Однією з ознак організації комплексного спостереження за процесом підписки та оплати акцій є необхідність поділу інформації про статутний капітал в розрізі різних типів акцій, передбачених установчими документами акціонерного товариства. Іншим критерієм групування та узагальнення інформації є необхідність організації обліку розрахунків з кожним власником акцій, при цьому гарантією виконання прав акціонерів є достовірність і своєчасність облікового процесу. Тому формування облікової системи на стадії створення фірми є вкрай складним етапом, оскільки, не маючи результатів діяльності, необхідно створити систему, що враховує інтереси всіх сторін – учасників процесу бізнесу.

Найчастіше, при виборі правильної облікової політики в таких умовах вдаються до послуг юристів. Проте, з огляду на свою компетенцію, чітких рекомендацій з організації облікового процесу юрист надати не може. Тому, враховуючи поради правового характеру, облікова служба приймає рішення з формування моделі організації обліку. Перш за все, виникає проблема чіткої організації документообігу доказів, пов'язаних з установчими процедурами, на підставі чого відображаються операції з формування капіталу в обліку. Оскільки на цьому етапі підприємством купується велика кількість документів, що засвідчують права власності на той чи інший об'єкт (в подальшому об'єкт обліку), фінансові відділи мають проблеми щодо їх систематизації. При цьому саме ці свідчення визначають надалі облікові процедури, оскільки на сьогодні залишаються дискусійними питання визнання в обліку внесків до статутного капіталу.

Під час створення підприємства виникають певні витрати, пов'язані з організацією засновницьких процедур. Такі витрати виникають до моменту здійснення діяльності, тому потребують окремої уваги

під час формування первісної моделі облікової системи створюваного підприємства. До означених витрат можна віднести суми мита державної реєстрації, консультації юриста, друк сертифікатів акцій, виготовлення печатки, відкриття рахунків в банку тощо. На думку Сідней Дж. Грея, теоретично ці витрати є джерелом вигід протягом всього періоду існування корпорації. Сідней вбачає логічним враховувати їх як нематеріальні активи і амортизувати упродовж всього строку [1, с. 318]. Як свідчить практика зарубіжних підприємств, організаційні витрати амортизують в перші роки роботи і відображають їх у складі інших активів (в т. ч. нематеріальних активів). Тому основним завданням бухгалтера в умовах створення бізнесу як господарської одиниці є: отримавши інформацію, достовірно її оцінити, проаналізувати та обґрунтувати з метою правильного визнання об'єктів бухгалтерського обліку.

На нашу думку, зазначені витрати не відповідають повною мірою визначенню нематеріальних активів, оскільки, згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи", для визнання в обліку вони можуть бути ідентифіковані та мають утримуватися підприємством з метою використання більше року, існує ймовірність щодо отримання в майбутньому від їх використання економічного ефекту та є можливість достовірної оцінки.

Зазначені критерії не повною мірою належать до економічного змісту організаційних витрат, зокрема, щодо забезпечення в майбутньому економічної вигоди. Існує ймовірність, що новостворене підприємство може бути ліквідоване через досить короткий проміжок часу: може не проіснувати року, що суперечить критерію використання більше року тощо. Відповідно, в національній системі обліку для визнання як нематеріального активу таких витрат не достатньо економічного обґрунтування. Проте відображати їх як витрати поточного періоду також не доцільно, оскільки вони понесені для забезпечення підґрунтя в майбутньому здійснювати господарську діяльність з метою отримання прибутку.

Нами рекомендовано цей вид витрат зараховувати до витрат майбутніх періодів, розподіляючи їх пропорційно впродовж першого року існування підприємства. Таким чином, витрати, понесені протягом першого місяця існування, не занижуватимуть необґрунтовано його фінансовий результат. Принцип відповідності доходів і витрат передбачає для визначення фінансового результату порівняння доходів звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. За таких методологічних умов важко довести відповідність понесення організаційних витрат доходам першого місяця існування, адже доходи можуть і не виникати протягом зазначеного періоду. Відповідно, ці витрати забезпечують доходи досить тривалого періоду. Відтак, нами пропонується таким періодом визнати перший рік існування підприємства, коли відбувається формування його як бізнес-структури. Звідси виходить, що логічно є організаційні витрати визнавати в момент їх виникнення як витрати майбутніх періодів та щомісяця зараховувати до адміністративних витрат.

Висновки. Під час створення підприємства виникають витрати, пов'язані з організацією процесу його відкриття, формування капіталу, організовується документообіг, який забезпечує зазначені операції, що викликає особливості у функціонуванні системи бухгалтерського обліку. Оскільки такі процедури здійснюються, враховуючи економічну природу явищ та принципи юриспруденції, бухгалтерська служба є ключовою. Ґрунтуючись на цих положеннях, вона систематизує всю створювану інформацію й передає її в належному вигляді системі управління. Таким чином, привертає в подальших дослідженнях питання щодо систематизації ознак в узагальненому вигляді за такими напрямками: підтвердження права власності, організація та правове забезпечення бізнесу, організація установчих процедур, первинна документація, облікові реєстри. Надалі, враховуючи специфіку товариства, можна формувати облікову модель, що включає економічну, правову та облікову складові.

Література:

1. Грей Сідней Дж. Финансовый учет: глобальный подход / Сидней Дж. Грей, Белверд Е. Нидлз. – Москва : Волтерс Клувер, 2006. – 614 с.
2. Лисенко Л. І. Теорії капітала: учетно-економічний аспект // Актуальні проблеми економіки. – № 7. – 2006. – С. 25-32.
3. Кузнєцова С. Система бухгалтерського учета: методологические и правовые аспекты формирования / Бухгалтерський учет и аудит. – № 4. – 2008. – С. 12-16.
4. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл: Пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. – 2-е изд. – М. : Финансы и статистика, 1994. – 496 с.
5. Сопко В. В Концепція бухгалтерського обліку пасивів (капіталу, власності) в управлінні підприємницькою діяльністю: Автореферат дис. канд. екон. наук: 08. 06. 04. / КНЕУ. – К., 2008. – С. 18.
6. Стоун Д., Хитчинг К. Бухгалтерский учет и финансовый анализ: Подготовительный курс / пер. с англ. Ю. А. Огибина и др.; под общ. ред. Б. С. Лисовика и М. Б. Ярцева. – СПб. : АИЗТ "Литера плюс", 1993. – 272 с.
7. Теорія бухгалтерського обліку: монографія / Л. В. Нападовська, М. Добія, Ш. Сандер, Р. Матезіч та ін.; за заг. ред. Л. В. Нападовської. – К. : КНТЕУ, 2008. – 735 с.
8. Шляга О. В. Аналіз компонентів процесу інформаційного забезпечення в контексті формування системи менеджменту організацій в Україні / О. В. Шляга // Вісник Національного університету "Львівська політехніка". проблеми економіки і управління. – 2007. – № 579. – С. 627-632.