

Ольга М. Кондратюк
**БУХГАЛТЕРСЬКЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОРПОРАТИВНОГО
УПРАВЛІННЯ: АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ**

У статті конкретизовано визначальні чинники, під впливом яких відбулося формування сучасної моделі бухгалтерського обліку корпорацій, висвітлено особливості та представлено матричну інтерпретацію бухгалтерського забезпечення корпоративного управління. Окреслено напрями подальших досліджень.

Ключові слова: бухгалтерське забезпечення; облік; корпоративне управління.

Табл. 1. Рис. 2. Літ. 16.

Ольга М. Кондратюк
**БУХГАЛТЕРСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ КОРПОРАТИВНОГО
УПРАВЛЕНИЯ: АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ**

В статье конкретизованы определяющие факторы, под влиянием которых сформировалась современная модель бухгалтерского учета корпораций, описаны особенности и представлена матричная интерпретация бухгалтерского обеспечения корпоративного управления. Определены направления дальнейших исследований.

Ключевые слова: бухгалтерское обеспечение; учёт; корпоративное управление.

Olga M. Kondratiuk¹
**ACCOUNTING SUPPORT FOR CORPORATE
MANAGEMENT: CURRENT ISSUES**

The article highlights the issues affecting the contemporary model of accounting for corporations and determines the specific features, presenting also the matrix interpretation of the accounting support for corporate management. Directions for further research in this field are outlined.

Keywords: accounting support; accounting; corporate management.

Постановка проблеми. Процеси глобалізації вносять суттєві зміни в економічне життя, формуючи нові умови, змінюючи роль її учасників. Ключовими учасниками є корпорації, бізнес яких постійно розширюється, трансформується, інтегрується з іншими учасниками економічних відносин. Зважаючи на те, що пріоритетами корпорацій стають зростання ділової репутації, економічної міцності, конкурентоздатності, відкритості, прозорості, соціальної відповідальності, актуалізується питання бухгалтерського забезпечення корпоративного управління (БЗКУ).

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значення облікової інформації для сталого розвитку суспільства, задоволення нею зростаючої чисельності зацікавлених користувачів, проблеми обліково-аналітичного забезпечення корпоративного управління є предметом досліджень багатьох науковців, в т.ч. О.М. Брадула [2], С.В. Гушка [8], О.П. Кундрі-Висоцької [7], О.І. Пилипенка [11], М.С. Пушкаря [12], М.І. Сидорової [14], А.А. Солоненко [15], М.Г. Чумаченка [12] та багатьох інших. Авторами обґрунтовується взаємозв'язок систем бухгалтерського обліку і корпоративного управління, розглядаються окремі аспекти удосконалення обліку в системі управління підприємством, наголо-

¹ Kriviy Rih Economic Institute of Kriviy Rih National University, Ukraine.

шується на актуалізації питань організації бухгалтерського обліку в системі управління та необхідності подальших досліджень.

Невирішені частини проблеми. Зважаючи на значні наукові розробки, виникає необхідність конкретизації визначальних чинників, під впливом яких відбулося формування сучасної моделі бухгалтерського обліку корпорацій, висвітлення набутих нею характеристик, визначення сутності та складових елементів БЗКУ.

Метою дослідження є розкриття актуальних питань бухгалтерського забезпечення системи корпоративного управління відповідно до завдань, які повсякчас змінюються.

Основні результати дослідження. Зміни, які відбуваються у внутрішньому середовищі корпорацій (зміни структури, напрямів діяльності, концепції розвитку і принципів правління), висувають нові вимоги до інформаційного забезпечення системи управління та основної його складової – бухгалтерської. Адже зростання рівня бухгалтерського забезпечення надає корпорації конкурентних переваг, дозволяє моделювати образ діяльності та індикатори успішності бізнесу, які розкриваються у різних форматах корпоративної звітності.

Бухгалтерське забезпечення визначається як комплекс адміністративних дій та рішень, спрямованих на організацію та безперервність бухгалтерського обліку корпорації з метою генерування інформації відповідно до завдань управління і розвитку корпорації. Наразі бухгалтерський облік корпорації являє собою оригінальну інформаційну технологію, здатну трансформувати бухгалтерську інформацію у різні формати залежно від цілепокладання користувачів, створювати образ діяльності і фінансового стану компанії за заданими параметрами, слугувати фундаментальною основою для прийняття корпоративних рішень. Бухгалтерський облік досяг такого статусу еволюційним шляхом, адаптуючись до динамічних змін під впливом чисельних чинників, конкретизацію яких подано в табл. 1.

Утворена під дією таких чинників модель бухгалтерського обліку характеризується адаптивністю, відкритістю, диференціацією та інтеграцією, комунікативністю, мультистандартністю, мережевою обробкою та передачею облікової інформації, здатністю до самооцінки, самонавчання і саморозвитку, комплексністю.

Адаптивність – це здатність системи бухгалтерського обліку агрегувати та інтерпретувати облікову інформацію для задоволення чисельних запитів користувачів; здатність системи бухгалтерського обліку відображати об'єктивну реальність, враховувати потреби управлінського персоналу, нові і ускладнені завдання системи управління корпорацією.

Відкритістю є демонстрація намірів прозорого ведення бізнесу і звітування з економічних, соціальних та екологічних результатів діяльності. Відкрита демонстрація досягнутих показників свідчить про стратегію розвитку та зусилля бізнесу щодо підвищення якості життя. Якість життя є поняттям, яке всебічно характеризує рівень та ступінь добробуту, соціального та духовного розвитку людини, економіки, стану навколишнього середовища. Концепція якості життя ґрунтується на створенні умов, які забезпечують оптимальне використання потенціалу людини.

Таблиця 1. Чинники формування сучасної моделі бухгалтерського обліку корпорації, авторська розробка

№	Визначальні чинники	Конкретизація чинників
1	Економічні	Глобалізація світового економічного простору, структурні зміни в організації бізнесу, формування клієнто-орієнтованої економіки, інноваційні підходи до управління корпораціями, розвиток економіки знань
2	Технологічні	Розвиток інформаційних технологій і систем управління: комп'ютерна обробка даних, мережеві технології, Інтернет, корпоративні сховища даних
3	Соціальні	Екологічні проблеми, шляхи їх подолання та попередження, підвищення якості життя людини та забезпечення її розвитку
4	Загально-наукові	Виникнення нових наук, напрямів економічної теорії (синегретика, кібернетика, теорія систем, теорія управління, теорія штучного інтелекта, інституціоналізм, економічна психологія тощо); междисциплінарні підходи в наукових дослідженнях
5	Правові	Розвиток законодавчо-правового регулювання діяльності корпорацій, бухгалтерського обліку в них
5	Теоретико-методологічні	Моделювання як науковий метод бухгалтерського обліку, стандартизація і уніфікація облікових принципів, формування нових видів обліку, міжнародний обмін в сфері облікової теорії та практики, застосування автоматизованих систем управління, розвиток аутсорсингу
6	Політичні	Державна облікова політика та система оподаткування, в т.ч. адаптація законодавства України до ЄС, реформування системи бухгалтерського обліку і звітності із застосуванням міжнародних стандартів, запровадження фінансової звітності за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку компаніями, акції яких знаходяться у лістингу, та професійними учасниками ринку цінних паперів тощо
7	Культурні	Загальний рівень культури, традиції ведення бухгалтерського обліку, утворення професійних організацій, бухгалтерська освіта
8	Внутрішньо-корпоративні	Організаційна структура управління (функціональна, дивізійна/департаментна, змішана), філософія, місія та стратегії розвитку корпорації, внутрішньо-корпоративні стандарти управління, корпоративна культура і етика, програми розвитку персоналу, корпоративна бухгалтерська субкультура та традиції

Диференціація бухгалтерського обліку зумовлена необхідністю задоволення зростаючої кількості користувачів, завдань і вимог до інформації. У ході власного розвитку в бухгалтерському обліку первісно виділилися такі його складові: фінансовий, управлінський, податковий. В умовах розвитку корпоративної форми бізнесу, глобальної інформатизації інтенсифікується подальша диференціація бухгалтерського обліку. Виникли такі його види: екологічний, соціальний облік, облік за міжнародними стандартами, трансформаційний, консолідований, стратегічний, мережевий, актуарний. Їх інтеграція в одне ціле здійснюється задля формування завершеного інформаційного образу діяльності корпорації, розкриття фінансових і нефінансових показників, задоволення зростаючої чисельності користувачів корпоративної інформації.

У сучасних умовах управління складноорганізованими структурами, елементи яких знаходяться в різних регіонах країни та за її межами, здійснюється на основі інтеграції інформації. Управління значною кількістю промислових

підприємств корпорації, здійснення контролю над постачанням ресурсів і реалізацією готової продукції неможливе без комунікативних зв'язків між службами корпорації, суб'єктів (учасників) корпоративного управління між собою через обмін інформацією, знаннями і досвідом. Координація управління корпорацією полягає у встановленні єдиних вимог до управління та бухгалтерського обліку всередині кожного з учасників корпоративного бізнесу. Задля реалізації такого завдання, наприклад, на підприємствах Групи Метінвест, Групи АрселорМіттал впроваджуються інформаційні системи управління ресурсами SAP R3, які поєднують управління і бухгалтерський облік.

В умовах розширення меж бізнесу, зумовлених глобалізацією, система бух-галтерського обліку корпорації набуває ознак мультистандартності, адже виникає необхідність підготовки інформації та її розкриття у форматах НП(С)БО, МСБО/МСФЗ, GAAP, соціальної відповідальності (ISO 14000, 26000; SA; AA 1000; G3, G3.1, G4).

Розвиток інформаційних технологій та дистанційне управління бізнесом обумовили розвиток практичної реалізації мережевої обробки та передачі облікової інформації, паралельно перед організацією бухгалтерського обліку постають нові завдання щодо безпеки і конфіденційності, створення корпоративних сховищ даних.

На забезпечення безперервності бухгалтерського обліку, зважаючи на обсяг облікової роботи, стратегію підприємства, професійного досвіду та особистих уподобань керівної ланки, відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» можливе: введення в штат посади бухгалтера; формування бухгалтерської служби як структурного підрозділу на чолі з головним бухгалтером; передання на договірних умовах ведення бухгалтерського обліку централізованій бухгалтерії, спеціалізованому підприємству або бухгалтеру-спеціалісту; ведення бухгалтерського обліку власником (або уповноваженим органом) [1]. Обрання будь-якої форми організації бухгалтерського обліку актуалізує питання оцінки ефективності діяльності бухгалтерської служби (або іншої форми організації бухгалтерського обліку) та самооцінки облікового персоналу. Задля цього необхідно розробити критерії оцінювання роботи бухгалтерської служби в цілому, ефективності посад головного бухгалтера, заступника, працівника бухгалтерії n -ї категорії.

Культурні зрушення в економіці, управлінському мисленні та психології людини посилюють безпосередній вплив наукових знань на економічне зростання, що створює основу для формування кваліфікованого персоналу, в тому числі й облікового. Для корпорацій стає важливим формування бази знань та створення середовища, в якому «знання набуваються, накопичуються, розповсюджуються, координуються, цінуються як «джерело базової компетенції і конкурентних переваг» [9, 8]. Основними ресурсами розвитку дедалі більшою мірою стають люди і знання, якими вони володіють, інтелектуальні ресурси та зростаюча компетенція кадрів. Підтвердженням такої тези є новий позитивний напрям в управлінні персоналом ПАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» (Група АрселорМіттал) – практика «сходинкового» підбору кадрів, навчання та підвищення кваліфікації не тільки в системі вищої освіти, а і в корпоративних університетів. Корпоративна політика спрямовується на

підтримку самоосвіти і саморозвитку персоналу через систему матеріального заохочення.

Саморозвиток означає перехід на якісніший рівень. Саморозвиток бухгалтерського обліку виявляється в якісних змінах, наприклад, диференціації бухгалтерського обліку; розширенні кола функцій, що виконуються обліковою системою; безперервній адаптації до нових умов ведення бізнесу; пришвидшенні руху інформації та підвищенні їх якості; інтеграції видів бухгалтерського обліку; досягненні високого загальнокультурного рівня облікового персоналу, володіння фундаментальними знаннями з теорії і методології бухгалтерського обліку; задоволенні інформаційних інтересів учасників корпоративних відносин.

Комплексність означає врахування чисельних питань з проектування, налагодження та безперервності бухгалтерського обліку, захисту інформації і зниження ризиків, удосконалення бухгалтерського обліку тощо. За комплексного підходу організації бухгалтерського обліку враховуються психологічні характеристики особистості бухгалтера як ключового суб'єкта організації бухгалтерського обліку, адже існує тісний взаємозв'язок між ними, рис. 1.

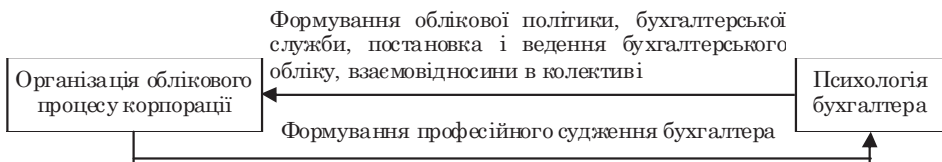


Рис. 1. Взаємозв'язок організації облікового процесу і психології бухгалтера, авторська розробка

Наявність взаємозв'язку, вплив облікової діяльності на поведінку окремих працівників, їх спілкування, трудові відносини; вплив психологічних особливостей облікового персоналу на формування облікової політики, ефективність роботи облікового персоналу та бухгалтерської служби обґрунтовуються в працях Н.А. Каморджанової [3], В.В Ковальова [5], М.О. Козлової [6], Б. Райана [13, 30], А.А. Солоненко [15]. Доводиться, що процес формування і споживання інформації знаходиться в прямій залежності від поведінкових (біхевіористичних) аспектів. Біхевіоризм (від лат. – поведінка) – напрям психології та інших навчальних дисциплін, у центрі вивчення яких знаходиться поведінка. У підготовці облікової інформації беруть участь обліковий персонал, головний бухгалтер, керівники та працівники інших підрозділів підприємства різних рівнів знань, професіональних суджень (компетенцій), психологічних особливостей, стилей поведінки, вподобань та мотивацій. Це впливає на якість підготовленої облікової інформації, адже для різних виробників або користувачів вона (інформація) сприйматиметься по-різному. Одними користувачами інформація буде сприйматися якісною (достовірною, своєчасною), іншими – неякісною (викривленою, несвоєчасною), тому стає неможливим прийняття стратегічно важливих управлінських рішень. Знання практичної психології дозволить забезпечити ефективну роботу бухгалтерської служби, знизити ризик викривлення звітних показників, забезпечити прозо-

рість бізнесу, підвищити конкурентність корпорації за рахунок кращої практики бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік, в праці Н.А Коморджанової, «являє собою думку (знання) та дію (практику). Бухгалтерський облік здійснюється людьми заради людей, зацікавлених у ньому [3, 169]. С.В. Калабухова ілюструє життєвий цикл знань про діяльність підприємства таким чином: дані → інформація → знання [4, 22]. М.І. Сидоровою стверджується, що сучасні відкриття в сфері інформаційних технологій обумовлюють можливість реалізації нової моделі бухгалтерського обліку, його інтелектуалізації, котра вирішує складні завдання [14, 9]. Автором наголошується, що, в період з 1980 р. до теперішнього часу, завдяки новим інформаційним технологіям уможливується формування бази знань, їх копіювання та послідуєчне автономне застосування, обмін і розширення знань, їх автоматичне виділення з досвіду через створення нового класу програмних продуктів. На сучасному етапі розвитку суспільства, науки і техніки знання про діяльність корпорації створюються та поширюються за допомогою взаємодії людини і комп'ютера «(трансформації) неявного (неформалізованого) і явного (формалізованого) знання» [10]. Постає питання управління знаннями. Використання знань дозволяє збільшувати темпи інноваційної діяльності; своєчасно проводити трансформацію бізнесу, зорієнтовану на створення цінностей для споживачів; знижувати витрати, що призводить до зростання ефективності діяльності та розвитку корпорації.

Дослідження досягнутого рівня організації бухгалтерського обліку на ПАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» Групи АрселорМітал, ПАТ «Інгулецький ГЗК», «Центральний ГЗК» Групи Метінвест уможливили матричну інтерпретацію БЗКУ в сучасних умовах, рис. 2.

Складові бухгалтерського забезпечення	Організація безперервного функціонування системи бухгалтерського обліку	Технологія ведення бухгалтерського обліку	Методика ведення бухгалтерського обліку та складання звітності за НП(С)БО, МСФЗ, КСО	Контроль і управління БЗКУ
Рівні				
Персональний (організація бухгалтерського обліку на робочих місцях)	+	+	+	+
Локальний (організація бухгалтерського обліку і звітності бізнес-одиниці)	+	+	+	+
Дивізійний/ департаментний (організація консолідації облікової інформації та звітних показників дивізіону/департаменту)	+	+	+	+
Корпоративний (організація консолідації облікової інформації та звітних показників корпорації)	+	+	+	+

Рис. 2. Матрична інтерпретація бухгалтерського забезпечення корпоративного управління, авторська розробка

Контент кожної складової бухгалтерського забезпечення різнитиметься в залежності від рівнів його організації/управління. Утім, загальні принципи бухгалтерського забезпечення відображають філософію бізнесу, місію та стратегії розвитку, відповідають корпоративній політиці та принципам управління.

Висновки. Наявна модель бухгалтерського обліку сформувалась під впливом чисельних чинників та відповідає завданням корпоративного управління в сучасних умовах. Дослідження рівня організації бухгалтерського обліку учасників корпоративного бізнесу уможливило матричну інтерпретацію БЗКУ. Контент запропонованих складових буде різнитися на різних рівнях організації та з часом змінюватися відповідно до нових завдань управління, а отже потребує наукового обґрунтування.

Протягом життєвого циклу корпорацій створюється внутрішньо-корпоративна, а в ній – бухгалтерська субкультура, ключове місце в якій посідає людина. Це обумовлює необхідність подальших досліджень психологічних аспектів при організації роботи персоналу бухгалтерської служби. Потребує уваги і подальших напрацювань питання контролю і управління БЗКУ, в т.ч. правомірності (необхідності) введення посади контролера або менеджера з бухгалтерського обліку, визначення його ролі в системі корпоративного управління, обов'язків, відповідальності, можливості набуття відповідної освіти, необхідних знань і компетенцій.

1. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 №996-XIV // zakon.rada.gov.ua.

2. *Брадул О.М.* Теорія та методологія бухгалтерського обліку і аналізу діяльності корпорацій: Автореф. дис... д-ра екон. наук: 08.00.09 / Київ. нац. торг.-екон. ун-т. – К., 2009. – 35 с.

3. Бухгалтерский учет и психология: Монография / Н.А. Каморджанова и др.; Под науч. ред. д-ра екон. наук, проф. Н.А. Каморджановой. – СПб.: СПбГИЭУ, 2010. – 226 с.

4. *Калабухова С.В.* Дефініції поняття "management accounting", управлінський облік чи бухгалтерський менеджмент? // Бухгалтерський облік, економічний аналіз та контроль в умовах формування і розвитку сучасних концепцій управління (24–25 жовтня 2013 р.): Тези виступів XII міжнар. наук. конф. – Житомир: ЖДТУ, 2013. – С. 20–23.

5. *Ковалев В.В.* Психологические аспекты бухучета // Кадровый менеджмент. – 2010. – №7. – С. 14–27.

6. *Козлова М.О.* Міждисциплінарні та трансдисциплінарні зв'язки бухгалтерського обліку // Вісник Житомирського державного університету. – Серія: Економічні науки. – 2012. – №4. – С. 117–121.

7. *Кундря-Висоцька О.П.* Організація обліку в системі корпоративного управління: Монографія. – К.: УБС НБУ, 2010. – 271 с.

8. Методика та організація обліково-аналітичної системи управління холдингових компаній: Монографія / С.В. Гушко, А.В. Шайкан, М.І. Іщенко, Н.Л. Шкіря, М.П. Сагайдак. – Кривий Ріг: КЕІ ДВНЗ «КНУ», 2012. – 645 с.

9. *Мильнер Б.З.* Управление знаниями в современной экономике. – М.: Институт экономики, 2008. – 400 с.

10. *Низаева Л.И.* Теоретические проблемы менеджмента знаний // Проблемы современной экономики. – 2008. – №2 // www.m-economy.ru.

11. *Пилипенко О.І.* Корпоративні права в системі бухгалтерського обліку: теорія, методологія, організація: Автореф. дис... д-ра екон. наук: 08.00.09 / Житомир. держ. технол. ун-т. – Житомир, 2010. – 40 с.

12. *Пушкар М.С., Чумаченко М.Г.* Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація: Монографія. – Тернопіль: Карт-бланш, 2011. – 336 с.

13. *Райан Б.* Стратегический учёт для руководителя / Пер. с англ.; Под ред. В.А. Микрюкова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 616 с.

14. *Сидорова М.И.* Методология бухгалтерського учета в условиях современных информационных технологий: Монография. – М.: Бухгалтерский учет, 2013. – 141 с.

15. *Солоненко А.А.* Методология формирования единой учетной системы группы взаимосвязанных организаций и развитие её трансляционных возможностей: Науч. монография. – Астрахань: Сорокин Р.В., 2011. – 398 с.

16. Управление знаниями в корпорациях: Учеб. пособие / Б.З. Мильнер, З.П. Румянцева, В.Г. Смирнова, А.В. Блиникова; Под ред. Б.З. Мильнера. – М.: Дело, 2006. – 304 с.

Стаття надійшла до редакції 20.02.2014.