

знаннями / Д. Петелин // PCWeek. – 2006. – № 19. 13. Стюарт Т. Интеллектуальный капитал. Новый источник богатства организаций // Новая постиндустриальная волна на Западе: Антология / Под ред. В. Л. Иноземцева. – М.: Academia, 1999. – С. 372-401. 14. Чухно А.А. Постиндустриальная экономика: теория, практика та їх значення для України. – К.: Логос, 2003. – 632 с. 15. Каплан Р. С., Нортон Д. П. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию / пер. с англ. – М.: ЗАО «Олимпик-Бизнес», 2003. – 320 с.

УДК 657.1

П.О. Куцик

Львівська комерційна академія,
кафедра бухгалтерського обліку

ПЕРЕДУМОВИ ТА ПРОБЛЕМИ ВПРОВАДЖЕННЯ УНІФІКОВАНОЇ КОРПОРАТИВНОЇ СИСТЕМИ ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ

© Куцик П.О., 2012

Розглянуто проблеми розроблення уніфікованих корпоративних систем обліку і звітності у холдингових компаніях. Досліджено ключові напрями реалізації уніфікованої системи обліку в системі управління бізнес-процесами фірми.

In the article some problems of development of unified corporate accounting systems in holding companies is shown. Key ways of implementation of unified accounting system in business process management of the firm are investigated.

Постановка проблеми. Ефективне управління холдингом або групою компаній в сучасних умовах можливе, лише якщо у керівництва є повна інформація про фінансовий та майновий стан, доходи, витрати, джерела отримання прибутку, способи оптимізації податків тощо за кожною компанією. Ця інформація повинна бути оперативною, достатньою й обов'язково порівнянною. На жаль, традиційні системи обліку, фінансової й управлінської звітності далеко не завжди відповідають цим вимогам. Хоча вище керівництво та менеджери середнього рівня повинні мати можливість у будь-який момент одержувати важливу інформацію в зручному форматі та у потрібному аспекті аналітики, на практиці це не завжди реально. Нерідко спроба знайти необхідну інформацію у масиві різномірних даних, що надходять з усіх господарських підрозділів і накопичуються в різних інформаційних системах, схожа на спробу знайти фотографію, випадково вкладену в одну із книг величезної бібліотеки. Це призводить до ситуації, коли управлінські рішення на рівні холдингів і груп компаній не мають належного обліково-аналітичного забезпечення або менеджери користуються інформацією “поважного” віку, цінність якої на момент прийняття рішення є досить сумнівною. Вирішення цього конфлікту лежить у площині уніфікації обліку та звітності у межах холдингу, впровадженні ефективних інформаційних технологій і систем. Водночас підходи до вирішення цієї проблеми недостатньо обґрунтовані у вітчизняній науці, що зумовлює актуальність наукового дослідження та його відповідність вимогам часу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Протягом останніх років науковий інтерес українських вчених до питань уніфікації обліку та звітності постійно зростає. Значний внесок у цьому напрямі зробили такі відомі вчені, як Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, В. І. Єфіменко, В. М. Пархоменко, В. О. Шевчук та інші. Разом з тим, більшість досліджень стосувалася проблем впровадження та адаптації міжнародних стандартів у вітчизняній практиці, а також питань уніфікації бухгалтерського обліку на міжнародному та національному рівнях [1–3]. Що ж стосується розроблення і впровадження уніфікованих систем обліку та звітності на рівні холдингів або груп компаній, то ця сфера досі залишається малодослідженою.

Мета статті. Розглянути й обґрунтувати передумови розроблення уніфікованих корпоративних систем обліку та звітності у холдингових компаніях, визначити напрями розвитку уніфікованої системи обліку в системі управління бізнес-процесами фірми.

Викладення основного матеріалу. Сучасна бухгалтерська спільнота вже багато років активно дискутує щодо напрямів подальшого розвитку вітчизняного обліку. У цих дискусіях часто вживають такі популярні терміни, як “гармонізація”, “стандартизація”, “уніфікація” тощо. Разом з тим, зміст цих термінів різні вчені тлумачать неоднаково. Так, на думку О. Петрука, “гармонізація бухгалтерського обліку являє собою процес уніфікації методів і принципів бухгалтерського обліку у формі стандартів” [4, с. 44]. Інші автори – наприклад, О. Р. Охрамович [2, с. 171], А. А. Бойчук та О. А. Томчук [1, с. 74–76] вважають гармонізацію і стандартизацію підходами до уніфікації обліку.

Разом з тим, авторитетні вчені М. Метьюс і М. Перера вказують, що гармонізація – це узгодження різних систем бухгалтерського обліку і звітності введенням їх у межі загальної класифікації, тобто узгодження систем за формою зі збереженням істотних відмінностей між ними; стандартизація – обмежений набір альтернативних методів для підтримання гнучкості бухгалтерського обліку; уніфікація – це вилучення альтернативних методів обліку господарських операцій та подій [5, с. 565]. Отже, гармонізацію в жодному разі не можна розглядати як частковий випадок або підхід до уніфікації обліку; це абсолютно різні поняття. Професор В. І. Єфіменко слушно зауважує з цього приводу: “Уніфікація походить від французького слова “unique” – однаковий, єдиний, унікальний, безваріантний. Чи може бути уніфікована (єдина) система бухгалтерського обліку і фінансової звітності у світовому просторі – за принципами, за правилами, за змістом, за формою? Звичайно, ні. Існують історичні, національні, культурні, економічні особливості та напрацювання в різних країнах чи групах країн, які не можуть бути відкинуті і повинні враховуватись у системах обліку і звітності. Уніфіковані можуть бути тільки певні, окремі елементи системи, наприклад, первинні документи” [6, с. 280].

Ми погоджуємося, що практично уніфікація стосується лише окремих елементів системи обліку та звітності. Цей процес може відбуватися на корпоративному, регіональному, національному та світовому рівнях. Якщо гармонізація зближує різні облікові системи, а стандартизація – встановлює єдині правила і вимоги, то уніфікація запроваджує єдині облікові процедури, технології, форми документів тощо.

Підкреслимо, що реалізувати будь-які ініціативи з уніфікації обліку та звітності (незалежно від того, чи це відбувається на корпоративному рівні, чи на рівні міжнародних організацій) досить складно. Для цього, по-перше, потрібен консенсус між основними користувачами фінансової звітності, а по-друге, має бути створений уповноважений орган, з достатніми повноваженнями для ліквідації розбіжностей у методології обліку різних підприємств. На корпоративному рівні такий орган могла б створити рада директорів, на національному рівні – уряд країни. Що стосується світового масштабу, то перші спроби уніфікувати принципи бухгалтерського обліку робили ще у 1960-х роках. Зокрема, пропонувалося, щоб “кожна компанія подавала всім інвесторам однаковий пакет звітів, незалежно від країни” [7, с. 11]. Частково ці пропозиції втілено у життя під час розроблення Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), але різниця між обліковими системами різних країн зберігається досі.

На нашу думку, найбільші перспективи уніфікація обліку має у країнах з сильною централізованою владою та високим рівнем державного регулювання економіки, а також на рівні національних і транснаціональних корпорацій (ТНК). Зокрема, специфіка останніх передбачає ведення діяльності у різних країнах з різними правилами обліку, відмінним законодавством і місцевою практикою. Відповідно, постає проблема порівнянності та прозорості фінансових звітів, підготовлених за різними законодавчими вимогами, правилами і стандартами. (Аналогічна, хоча і менш гостра, проблема виникає у національних компаній холдингового типу, які прагнуть забезпечити достовірність і прозорість своєї фінансової звітності).

Частково проблему порівнянності та прозорості фінансової звітності вирішує використання МСФЗ, але хіба що на рівні базових принципів. МСФЗ не регулюють плани рахунків, не визначають типових бухгалтерських проведення і навіть не наводять стандартного переліку статей фінансових звітів. Відповідно, індивідуальна фінансова звітність різних компаній, що входять до складу холдингу, може відрізнитися як за формою, так і за змістом, хоч підготована за вимогами

МСФЗ. Отже, холдингові компанії, окрім МСФЗ, змушені запроваджувати додаткові внутрішні регламенти, які би уніфікували базові елементи корпоративного обліку та звітності.

У світовій практиці холдингами називають особливий тип компаній, які створюють для володіння контрольними пакетами акцій інших компаній з метою контролю та управління їх діяльністю. Етимологічно слово “холдинг” надходить від англ. to hold – “тримати”, що пояснює історичні корені цього правового поняття. У пострадянських країнах під холдингами часто розуміють групу компаній, утворену на основі економічної субординації і контролю одного учасника над іншими [8, с. 24]. Відповідно, великі холдинги зі складною та розгалуженою структурою витрачають чималі кошти спочатку на ведення обліку в кожному підприємстві, а потім на процедуру отримання звітних даних, їх консолідацію та аналітичне опрацювання. Крім суто грошових витрат, ця діяльність часто призводить до значних затримок у часі, що негативно впливає на своєчасність прийняття управлінських рішень.

Уніфікація обліку та звітності великою мірою допомагає вирішити ці проблеми. Вчений О. М. Островський вказує, що уніфікація “покликана раціонально скоротити кількість об’єктів однакового функціонального призначення, наприклад, форм первинних документів. Типізація бухгалтерського обліку спрямована на розробку і впровадження типових елементів на основі загальних для всіх або деяких підприємств характеристик (наприклад, типові алгоритми розрахунків із заробітної плати, амортизаційних відрахувань тощо)” [9, с. 6]. Зрозуміло, що зменшення кількості об’єктів і типізація алгоритмів обробки даних зменшують трудомісткість облікових процедур і вивільняють персонал, що є важливим чинником економії коштів. Крім того, уніфікована корпоративна система обліку та звітності (УКСОЗ) уможливує так зване “швидке” закриття періоду. Це означає, що бухгалтерські реєстри закривають не пізніше, ніж на третій – п’ятий день після закінчення звітного періоду, а комплект фінансової звітності подають на підпис керівнику щонайдовше на десятий день. Зазвичай до уваги беруть лише календарні дні, незалежно від днів тижня чи наявності робочих та вихідних днів.

Причини затримок у процесі формування фінансової звітності можуть бути різними і стосуватися як організації роботи бухгалтерів, так і методології обліку, застосування інформаційних систем, кваліфікації та продуктивності персоналу тощо. Разом з тим, строки формування консолідованої фінансової звітності для холдингу завжди визначаються строками подавання індивідуальної звітності останнім з підприємств, що спонукає керівництво запроваджувати єдині строки та критерії оцінки виконання облікової роботи.

Щоб поліпшити ситуацію й оперативно закрити період за всіма підприємствами холдингу, доцільно виконати низку кроків зі створення ефективної УКСОЗ:

1) організація та регламентування (впровадження єдиної організаційної моделі бухгалтерського обліку, уніфікація посадових обов’язків працівників, перегляд і запровадження єдиних показників оцінки діяльності структурних підрозділів);

2) внутрішні процеси (визначення єдиних вимог до подання документів під час роботи із зовнішніми контрагентами, уніфікація регламентів діяльності всередині компанії, запровадження типового графіка документообігу та форм первинних документів у холдинговій компанії тощо);

3) персонал (навчання та підвищення кваліфікації, створення єдиної системи заохочень і винагород для скорочення термінів закриття періоду);

4) інформаційні системи (впровадження єдиних вимог до функціонування інформаційних систем, розроблення інтерфейсів між різними системами, уніфікація прийнятих рішень, “вирівнювання” технологічної інфраструктури, розроблення та впровадження електронної системи документообігу тощо);

5) методологія обліку за ПСБО та МСФЗ (заходи, спрямовані на пришвидшення підготовки звітності; робочий план рахунків, що відображає специфіку діяльності компанії; довідники господарських операцій та типових бухгалтерських проведення; детальні рекомендації зі збирання інформації для діючої системи обліку й інформаційної системи тощо).

Як показує практика, намагаючись скоротити терміни підготовки звітності, більшість компаній стикаються з однотипними проблемами, зумовленими різними факторами. Ці фактори можна об’єднати так:

– зовнішні фактори, які можуть бути підконтрольні компанії або перебувати за межами її впливу (наприклад, коли компанія не може прискорити отримання первинних документів від контрагентів);

– внутрішні фактори, які звичайно під контролем компанії;

– фактори автоматизації, які залежать від ступеня автоматизації процесів обліку та підготовки корпоративної звітності.

У ході створення УКСОЗ ці фактори повинні бути ідентифіковані та враховані. Разом з тим, зробити це можна лише на основі формалізації та подальшої уніфікації ключових бізнес-процесів, фінансово-облікового контуру підприємства та його документообігу. Зазначимо, що процедура уніфікації бізнес-процесів зазвичай відбувається безболісно тільки у разі забезпечення правильних організаційних заходів із залученням управлінців більшості підприємств холдингу (корпорації). Доцільно виявляти найкращі практики підприємств, модернізувати їх до необхідного для холдингу рівня.

На нашу думку, це найефективніший спосіб уніфікувати бізнес-процеси та розробити ефективну УКСОЗ (з економічного погляду). Також можна залучати для вирішення окремих завдань уніфікації консалтингові компанії, наприклад під час розроблення окремих бізнес-процесів, уніфікації документообігу, навчання персоналу на різних етапах роботи тощо. Більшість менеджерів вважають, що для досягнення ефективності подібні проекти повинні „продиратися крізь систему”, що добре управління полягає в тому, щоб уникати зайвої варіабельності. Насправді ж треба повністю позбавитися від такої системи і почати працювати з чистого аркуша [10, с. 78].

Уніфіковані бізнес-процеси повинні генерувати уніфіковані інформаційні потоки, які фіксують у затверджених формах документів, у графіках документообігу. Тільки після систематизації й уніфікації документообігу фінансово-економічний блок холдингової компанії (корпорації) може працювати ефективно. Під документообігом ми розуміємо всі інформаційні потоки (як в паперовому, так і в електронному вигляді), що надходять або створюються у фінансово-економічному контурі управління підприємством.

Обсяг інформаційних потоків, що проходить через фінансово-економічні служби підприємства, зокрема бухгалтерію, є досить значним. За деякими оцінками, 80–90 % інформації, що утворюється у процесі господарської діяльності підприємства, проходить через бухгалтерію. Це означає, що ключові бізнес-процеси діяльності фірми так чи інакше отримують або надсилають інформацію в бухгалтерію, а отже, пов'язані з обліковими процедурами та документами, які потрібно уніфікувати.

Відомо, що основна функція бухгалтерських служб підприємств – це ведення обліку активів, капіталу і зобов'язань, доходів і витрат, формування за встановленими правилами та подання фінансової звітності. Будь-який облік неможливий без первинних документів і ми так звикли до цього, що часто говоримо: „бухгалтерські документи”. Але насправді складання переважної більшості первинних документів не є функцією бухгалтерії. Упроваджуючи уніфіковані бізнес-процеси, завжди відзначають, що первинні документи для бухгалтерського обліку формуються при реалізації бізнес-процесу разом з іншою інформацією про такий процес. Тобто первинний документ „прив'язується” насамперед до бізнес-процесу, а не до облікової процедури. Наприклад, під час відвантаження продукції товарно-транспортна накладна та рахунок-фактура є документами бізнес-процесу „відвантаження продукції”. Їх формує відповідальний за цей бізнес-процес фахівець в установленому порядку як на паперовому носії, так і в інформаційній системі. Аналогічно, первинні документи, пов'язані з рухом ресурсів у виробництві (вимоги, накладні, акти тощо), повинні формуватися у виробництві, й там коректно вноситись в інформаційну систему. Тільки забезпечивши фіксацію всієї інформації бізнес-процесів в інформаційній системі „на місцях”, можна забезпечити своєчасність інформації, достовірність, повноту і, відповідно, якість обліку.

Децентралізація формування первинних документів, безумовно, передбачає їх типізацію. Інформаційна система повинна працювати з єдиними формами документів, що дає змогу уникнути будь-яких затримок через необхідність перегрупування або приведення у порівнянний вигляд облікових даних. Єдиним проблемним питанням децентралізації є ускладнення документообігу на паперових носіях і забезпечення доступу до головного сервера інформаційної системи, але ці питання зазвичай легко вирішити.

Висновки. Розроблення і впровадження УКСОЗ, безумовно, є непростим і тривалим процесом, що ґрунтується на численних змінах, які треба внести як у господарський механізм, так і в інформаційні системи холдингової компанії (корпорації). Впровадження УКСОЗ дає змогу формувати й отримувати як стандартні, так і спеціальні звіти у режимі реального часу, зокрема оперативні виробничі, фінансово-економічні й управлінські звіти. Також у керівництва корпорації з'являється можливість виділити бухгалтерську функцію в окрему сервісну службу, побудовану на засадах внутрішньої автономії та аутсорсингу, що зменшує витрати на утримання бухгалтерського апарату без погіршення оперативності та якості роботи.

1. Бойчук А. А. Гармонізація та стандартизація як основні підходи до вирішення проблеми уніфікації бухгалтерського обліку / А. А. Бойчук, О. А. Томчук // *Наука й економіка*. – 2010. – № 4. – С. 74–76. 2. Охрамович А. Р. Проблемні аспекти уніфікації бухгалтерського обліку / А. Р. Охрамович // *Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Серія “Економіка”*. – 2010. – Вип. 2. – С. 171–178. 3. Голов С. Ф. Уніфікація як гальмо розвитку бухгалтерського обліку в Україні / С. Ф. Голов // *Бухгалтерський облік і аудит*. – 2010. – № 7. – С. 3–7. 4. Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку : [монографія] / О.М. Петрук. – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 420 с. 5. Мэтьюс М. Р. Теория бухгалтерского учета : [пер. с англ.] / М. Р. Мэтьюс, М. Х. Б. Перера ; [под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой]. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с. 6. Єфіменко В. І. Напрямки гармонізації бухгалтерського обліку та звітності в Україні / В. І. Єфіменко // *Фінанси, облік і аудит*. – 2011. – № 18. – С. 278–284. 7. Wilkinson T. L. United States accounting as viewed by accountants of other countries / T. L. Wilkinson // *The International Journal of Accounting*. – 1965. – Vol. 1, No. 1. – P. 3–14. 8. Шиткина И. С. Правовое регулирование холдинговых объединений / И. С. Шиткина. – М. : Волтерс Клувер, 2007. – 248 с. 9. Островский О. М. Типовые элементы организации бухгалтерского учета / О. М. Островский. – М. : Финансы и статистика, 1988. – 207 с. 10. Вумек Д. Бережливое производство / Д. Вумек, Д. Джонс. – М. : Альпина бизнес букс, 2005. – 470 с.

УДК 657.62:658.1:338.3

Д.В. Максименко

Мукачівський державний університет

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТРАТЕГІЧНОГО АНАЛІЗУ

© Максименко Д.В., 2012

Розкрито теоретичні аспекти стратегічного аналізу та роль інформаційного забезпечення стратегічного аналізу, охарактеризовано джерела стратегічної інформації.

The theoretical aspects of strategic analysis and the role of strategic analysis, described the source of critical information.

Постановка проблеми. Кожне підприємство провадить господарську діяльність у відкритому ринковому просторі. В цих умовах для успішного функціонування і розвитку підприємствам необхідно підтримувати і посилювати конкурентні позиції, тобто раціонально використовувати свій потенціал як в поточній діяльності, так і в процесі адаптації до умов зовнішнього середовища, які постійно змінюються.

Стратегічний аналіз посідає важливе місце в процесі підготовки і прийняття управлінських рішень, є невід'ємною частиною планування господарської діяльності підприємств усіх форм власності та господарювання.

Аналіз публікацій та виділення невирішених проблем. Теоретико-методологічні аспекти стратегічного управління і стратегічного аналізу розкрито в роботах І. Ансоффа, Г. Мінцберга, М. Мескона, М. Портера, О.С. Віханського, Р.А. Фатхудинова.