

Царук Василь. Еволюція облікової системи під впливом міжнародних практик корпоративного управління. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2021. Випуск 3-4. С. 33-39.

DOI: <https://doi.org/10.35774/ibo2021.03-04.033>

УДК 657.1
JEL Classification M41

Царук Василь

д.е.н., заступник директора з навчальної роботи
ВСП «Рівненський фаховий коледж Національного університету
біоресурсів і природокористування України»
м. Рівне, Україна

E-mail: vasil-caruk@ukr.net
ORCID: 0000-0002-5989-4243

ЕВОЛЮЦІЯ ОБЛІКОВОЇ СИСТЕМИ ПІД ВПЛИВОМ МІЖНАРОДНИХ ПРАКТИК КОРПОРАТИВНОГО УПРАВЛІННЯ

Анотація

Вступ. Облікова система як фундаментальний атрибут функціонування корпорацій перебуває від постійним впливом різноманітних чинників. Глобальні інновації та соціальні трансформації економічних процесів мотивують адаптацію облікових теорій і практик. Один із найбільш суттєвих впливів на модернізацію облікової системи корпорацій формує мультиваріантність міжнародних практик корпоративного управління.

Методи. Методичними інструментами проведеного дослідження є фундаментальні положення економічних знань і наукові праці сучасних дослідників. У процесі дослідження застосовано методи індукції та дедукції для диференціації еволюції облікової системи; аналізу та синтезу для ідентифікації об'єкта і предмета дослідження; конструктивний метод для розчленування етапів еволюції облікової системи; абстрактно-логічний метод для науково-теоретичних узагальнень і формулювання спектру висновків.

Результати. Ідентифіковано характерні риси міжнародних моделей корпоративного управління. Окреслено проблематику облікового забезпечення корпоративного управління. Доведено логічність застосування терміну «вітчизняна модель корпоративного управління». Уточнено специфіку параметрів моделі корпоративного управління в Україні. Диференційовано спектр особливостей впливу англо-американської та німецької моделей корпоративного управління на еволюцію системи бухгалтерського обліку в Україні. Встановлено факт проблематики неадекватності чинної в Україні моделі корпоративного управління й системи обліку. Акцентовано увагу на доцільності уточнення принципів корпоративного управління G20 / ОЕСР.

Перспективи. Ідентифікація доцільності врахування типових параметрів еволюційного розвитку вітчизняної теорії та практики корпоративного управління з позицій модернізації національної системи обліку.

Ключові слова: облікова система, корпоративне управління, міжнародна практика, еволюція облікової системи, практика корпоративного управління.

Вступ.

Еволюційно облікова система корпорацій перебуває під безпосереднім впливом теоретичної ідентифікації, практичної реалізації та нормативно-правової регламентації корпоративного управління з врахуванням національних особливостей і міжнародних практик. Власне поєднання локальних і глобальних підходів формує сучасну специфіку корпорацій та унікальність управління. З одного боку суттєвого впливу завдає локальна ідентифікація корпоративного управління шляхом імплементації особливостей історичного виникнення та національного визнання корпорацій,

трактування сутності корпоративних структур, повноти і об'єктивності відображення параметрів функціонування корпорацій у системі національного законодавства, популярності та питомої ваги корпоративних структур у економічних процесах конкретних держав, рівня розвитку й цивілізованості корпоративного середовища, ідентифікації суб'єктів корпоративного управління, якості й прозорості корпоративного управління, гармонійності поєднання інтересів безпосередніх і опосередкованих суб'єктів корпоративного управління. З другого боку, домінуючого впливу набуває міжнародна практика корпоративного управління, яка іноді витісняє національні особливості і вподобання. Глобалізація світової економіки акцентує увагу на доцільності чіткого і всебічного дотримання єдиних принципів корпоративного управління, які повинні в обов'язковому порядку застосовуватись для побудови системи обліково-аналітичного забезпечення корпоративного для забезпечення синергії облікових і корпоративних управлінських цілей.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Проблематика застосування облікових технологій у поєднанні з специфікою корпоративного управління досліджена у наукових публікаціях Брадула О.М., Бруханського Р.Ф., Воронової К.Ю., Голова С.Ф., Довгаля Ю.Д., Жука В.В., Житного П.Є., Кондратюк О.М., Кузіної Р.В., Кундрі-Висоцької О.П., Куцика П.О., Легенчука С.Ф., Лоханової Н.О., Озеран А.В., Петренко Н.І., Пилипенка Л.М., Пилипенка О.І., Рябініної В.В., Шевченко Л.Я. та ін. Незважаючи на вагомість отриманих результатів, додаткового дослідження потребує аспект встановлення залежності та визначення суттєвості впливу міжнародних практик корпоративного управління на розвиток системи бухгалтерського обліку.

Мета.

Основною метою статті є інтерпретація та окреслення параметрів еволюційного розвитку облікової системи під впливом міжнародних практик корпоративного управління.

Методологія дослідження.

У процесі дослідження використано спектр фундаментальних положень економічної науки і результати наукових праць сучасних учених. Результати дослідження сформовано на основі застосування методу індукції та дедукції для диференціації еволюції облікової системи; методу аналізу і синтезу для ідентифікації об'єкта і предмета дослідження; конструктивного методу для розчленування етапів еволюції облікової системи; абстрактно-логічного методу для формулювання науково-теоретичних узагальнень і спектру висновків.

Результати.

Корпоративне управління є знаковим атрибутом сучасної економіки. Але, в силу історичних векторів розвитку, практичних особливостей втілення, рівня законодавчого регулювання та інших чинників у різних країнах цю категорію сприймають і трактують в певними відмінностями. Це у свою чергу визначає типові параметри системи обліково-аналітичного забезпечення корпоративного управління. При цьому основний вплив на розвиток облікової системи формують особливості чинних моделей корпоративного управління.

Варіативність моделей корпоративного управління ідентифікує, передусім, специфіку систем управління з переліком спільних ознак і характеристик щодо інструментів та засобів, а також органів корпоративного управління. Мотивація виокремлення різних моделей корпоративного управління зводиться до пошуку найефективніших практик його здійснення та формування основи ефективної діяльності корпоративних структур.

Згідно еволюційних векторів розвитку корпорацій у світовому масштабі доцільно виділити три класичні моделі корпоративного управління: 1) англо-американська; 2) німецька; 3) японська.

Останніми роками, крім трьох класичних моделей, окремі вчені пропонують виокремити

додаткові моделі, сформовані в окремих країнах світу та характерні певними визначальними особливостями, які певним чином відрізняють їх від класично диференційованих світових моделей.

Зокрема, Ентов Р.М., Межераупс І.В. і Радигін А.Д. пропонують виділяти додаткову модель «сімейних володінь», властиву для економіки Бельгії, Ізраїлю та Греції, та модель «атомістичних корпорацій», характерну для економіки Бразилії, Аргентини і Мексик [7, с. 7-8], а от Фернандо А.К. обґрунтовує доцільність виділення індійської моделі корпоративного управління [8, с. 56].

У цілому, звичайно можна погодитися з пропозиціями цих науковців, адже вказані моделі дійсно частково відрізняються від класичних моделей, однак, за нашим переконанням, вони не володіють спектром параметрів загального типу, а також переліком відмінностей у базових характеристиках, на основі яких можна будувати системи корпоративного управління у інших країнах.

З окреслених міркувань вважаємо не прийнятним застосування за аналогом і поняття «українська модель корпоративного управління», яку досить часто використовують окремі вітчизняні науковці. Ми переконані, що певний спектр складових елементів класичних моделей корпоративного управління, епізодично використовуваних корпоративними структурами конкретної країни, не доцільно трактувати у якості окремої моделі.

Для характеристики сукупної конфігурації корпоративного управління, реалізованої українськими суб'єктами господарської діяльності, доречно використовувати дефініцію «вітчизняна модель корпоративного управління». Аналогічну конструкцію доцільно ідентифікувати й на рівні інших країн, за окремим виключенням для моделей корпоративного управління, що переважним чином відповідають одній чи кільком класичним моделям.

Залежно від того, яка модель корпоративного управління чи їх комбінація застосовується у національних корпоративних структурах, залежатимуть і специфічні особливості порядку формування та функціонування системи обліково-аналітичного забезпечення корпорацій.

Специфіка еволюції української економіки в цілому і корпорацій зокрема доводить відсутність застосування у традиційному розумінні жодної з класичних моделей, натомість реалізується змішаний варіант, побудований на інтеграції елементів різних моделей (англо-американської, німецької, японської).

Однак, доцільно уточнити, що модель корпоративного управління в Україні все таки характерна значною мірою параметрами німецької (континентальної) моделі, визначальної відчутними аутсайдерськими характеристиками, до яких слід віднести обмежену кількість власників; паралельне володіння іншими корпораціями; пірамідальну структуру власності та ін.

Таким чином, налаштування параметрів функціонування системи обліково-аналітичного забезпечення корпорацій в Україні повинно здійснюватися з врахуванням спектру характеристик усіх класичних моделей світової практики, аде з акцентом на аутсайдерські особливості німецької моделі.

Рівень методологічного спрямування, організаційної специфіки та перелік характеристик окремих елементів системи бухгалтерського обліку в корпораціях визначатиметься застосуванням тієї чи іншої класичної моделі корпоративного управління чи ж їх комбінації.

Приміром, визначальною особливістю англо-американської моделі корпоративного управління є позиціонування акціонерів як основних стейкхолдерів. Це, відповідно, вимагає з метою забезпечення інформаційних потреб суб'єктів корпоративного управління належного розвитку системи фінансового обліку і фінансового аналізу в частині корпоративних прав, дивідендів, перспектив розвитку корпорації і т.д. Дрібні акціонери не цікавляться оперативною діяльністю корпорації, тому не потребують інформації підсистеми управлінського обліку. Інвестиційна політика базується здебільшого на даних фінансової звітності. В результаті, домінантою розвитку обліково-аналітичного забезпечення корпорацій, корпоративне управління яких використовує англо-американську модель, доцільно визнати удосконалення фінансового обліку з метою забезпечення формування повної, релевантної та достовірної інформації для потреб існуючих і потенційних акціонерів.

Спільною особливістю німецької та японської моделей корпоративного управління є превалювання інсайдерських характеристик з наданням важливого значення відносинам між менеджерами і крупними впливовими власниками, що в результаті, з одного боку, стимулює повноцінне забезпечення внутрішньою обліковою інформацією системи управлінського обліку, з іншого боку, формує незацікавленість корпорації у підготовці фінансової звітності для зовнішніх користувачів, оскільки вона не використовується для прийняття рішень.

Корпорації, залежно від імплементованих характеристик різних моделей корпоративного управління, застосовують і відмінні процедури розкриття обліково-аналітичної інформації. Це пов'язано в основному з суттєвими відмінностями у структурі англо-саксонської і романо-германської систем права. Не меншим впливом характерна система регулювання бухгалтерського обліку, що стимулюється базовими гравцями ринку капіталу. Загалом причетними є три основних рівні публічних і приватних структур: 1) глобальний, регламентований Принципами корпоративного управління ОЕСР, IAS/IFRS; 2) регіональний, регламентований Директивами Європейського союзу; 3) національний, регламентований стандартами бухгалтерського обліку.

На рівні окремих країн прослідковуються суттєві відмінності у порядку і пріоритетах розкриття облікової інформації корпораціями, які визначаються національним законодавством з бухгалтерського обліку та адаптуються до специфіки організації національної облікової системи. І лише ці законодавчі акти спроможні додатково констатувати доцільність використання спектру інших нормативно-правових актів регіонального чи ж глобального масштабу.

Загалом, в українських корпораціях, внаслідок затвердження вектору на гармонізацію Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку з Міжнародними стандартами фінансової звітності, відображених у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [3], є підстави визнати імплементацію основних параметрів англо-американської моделі бухгалтерського обліку.

Така система, яка з одного боку є принципо-орієнтованою і не є подібною до більш жорстко регульованої правило-орієнтованої системи стандартів GAAP US, однак з іншого боку, має значні відмінності від німецької та японської національних облікових систем.

Згідно досліджень Кузіної Р.В. «підвищення інтересу до збільшення ефективності корпоративного управління відбулося в першу чергу через нещодавні скандали, пов'язані з корпоративним управлінням, скоєні основними корпораціями як «Enron», «Waste Management, Inc.», «Sunbeam Corporation», «Wright and Co», «Xerox Corporation», «MicroStrategy, Inc.», «Lucent Technologies», у Сполучених Штатах і Європі, частина яких призвела до найбільших в історії банкрутств, стали причиною кризи довіри до корпоративного сектору» [4, с. 15].

Турбулентність сучасного бізнесу створює все нові і нові виклики. Новітній менеджмент потребує інноваційної та своєчасної і структурованої інформації, і система обліку, адаптуючись до нових вимог, з успіхом її формує.

Незважаючи на загальноприйняте визнання бухгалтерського обліку «мовою бізнесу» і незаперечність його домінуючої місії в обліково-аналітичному забезпеченні економічних процесів, інколи бухгалтерський облік, в силу історичних особливостей функціонування в різних країнах, трактується у якості нейтрального або ж пасивного елемента щодо корпоративної діяльності.

Однак, на думку проф. Бочулі Т.В, саме облікова інформація «дозволяє бізнесу оминати турбулентне середовище, викликане змінами, та швидко адаптуватись до змін в інноваційній економіці. В інформаційній архітектурі обов'язково мають бути реалізовані автоматизовані системи, бази рейтингових і аналітичних даних, внутрішньо корпоративні комунікації, технологічні та технічні інновації, інформаційні експертні системи» [1, с. 31].

З початком XXI століття як внутрішнє, так і зовнішнє середовище корпоративного бізнесу значно ускладнилось, що підтверджується зростанням регуляторного навантаження з позицій профільних суб'єктів, започаткованим прийняттям так званого «закону Сарбейнса-Окслі» у США в 2002 році і активізованим заходами з нівелювання наслідків світової фінансової кризи та

енергетичних загроз, коронавірусної пандемії, що сприяло додатковим затратам на удосконалення й модернізацію концептуально-інституційної структури корпорацій та систем корпоративного управління, мінімізацію суттєвих відхилень системи нормативно-правового регулювання і стилю менеджменту корпорацій у локальному і глобальному масштабах, що виявилось однією з найбільш суттєвих перешкод для ефективного функціонування корпорацій транснаціонального типу.

Проф. Куцик П.О. значну роль у зміні пріоритетів економічної діяльності надає глобалізації, яка на його думку супроводжується: «стиранням кордонів між національними ринками, інтернаціоналізацією корпоративного капіталу; перетворенням інформаційних ресурсів та інтелектуального капіталу у найважливіший фактор виробництва; формуванням нових засад конкуренції та принципів корпоративного управління на глобальних ринках; становленням регіональних угруповань як важливих учасників міжнародних економічних відносин» [5, с. 7].

Проф. Легенчук С.Ф. наголошує на доцільності врахування новітніх «технологічних інновацій в сфері обробки, збереження, передачі і візуалізації облікової інформації (Advanced analytics, Big data, Blockchain, Cloud, Cognitive computing, Data visualisation tools, Digitally distributed supply chains, In-memory computing, Internet of things, Machine learning, Process robotics, Real-time data, SAAS, XBRL)», які змінюватимуть методологію облікового і звітного процесів корпоративного управління [6, с. 74].

Проф. Бруханський Р.Ф. для налагодження ефективної облікової системи у корпораціях пропонує використовувати «корпоративну стратегічну обліково-аналітичну систему» з алгоритмом вибору альтернатив на основі врахування управлінських потреб корпоративного управління. Запропонована система може з успіхом застосовуватись у великих корпораціях чи об'єднаннях підприємств, які практикують використання сучасних корпоративних інформаційних систем не нижче ERP-класу [2, с. 17].

Це генерує комплекс реальних можливостей імплементації та ефективного застосування стратегічного обліково-аналітичного інструментарію як основи інноваційного розвитку корпоративного управління.

За інформацією представників групи «The Business Roundtable», до якої належать директори найбільших корпорацій США, проблематика удосконалення переліку і змісту загальних принципів корпоративного управління перебуває під впливом суттєвої трансформації інтересів акціонерів [9].

У світовій спільноті по сьогоднішній день, на жаль, відсутній універсальний і єдино прийнятний підхід до формування спектру принципів корпоративного управління, що пояснюється існуванням значної кількості варіантів архітектури корпоративного управління, а також особливостями історичного, соціального, правового та економічного регулювання діяльності корпорацій. Для вирішення цієї ситуації та з метою моніторингу й удосконалення нормативно-правових, інституційних і регуляторних параметрів корпоративного управління було розроблено систему принципів корпоративного управління G20 / ОЕСР, яка станом початок 2022 року максимально використовується передовими компаніями світу. Основними уточненнями останніх років стала модифікація цінностей, зокрема обсягу прозорості, рівня підзвітності; ступеня нагляду з боку ради директорів; рівня дотримання прав акціонерів; перегляд ролі ключових зацікавлених осіб.

Висновки та перспективи.

Таким чином, можна констатувати, що в сучасних реаліях України генеровано власну автентичну модель корпоративного управління, засновану на поєднанні окремих ознак англо-американської та німецької моделей, з певним домінуванням аутсайдерських характеристик. Щодо облікової системи, старт узгодження вітчизняного бухгалтерського обліку з характерними рисами англо-американської моделі регулювання бухгалтерського обліку закладено ще у 1999 році з введенням в дію національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Однак, часткову неадекватність чинної системи облікового забезпечення сучасного корпоративного управління в Україні потребам більшості суб'єктів системи національного корпоративного управління слід

визнати однією з пріоритетних передумов доцільності трансформації й удосконалення системи вітчизняного бухгалтерського обліку.

Врахування специфіки сформованої вітчизняної моделі корпоративного управління, унікальність якої передбачає комбінацію характеристик як англо-американської, так і німецької моделей, повинно стимулювати розвиток національної системи бухгалтерського обліку в напрямі пріоритетності визнання її інсайдерських й аутсайдерських характеристик.

Список використаних джерел

1. Бочуля Т. В. Інформація: чинники, переваги та синергія розвитку / Актуальні проблеми розвитку обліку, аналізу, контролю і оподаткування у контексті Європейської інтеграції та сучасних викликів глобалізації: матеріали ІХ міжнародної науково-практичної конференції. Львів : Видавництво ЛТЕУ, 2021. С. 31-35.
2. Бруханський Р. Ф. Параметри розвитку корпоративної стратегічної обліково-аналітичної системи підприємства. *Облік і фінанси*. №1 (87). 2020. С. 13-19.
3. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» від 16.07.1999 № 996-ХІV, зі змінами і доповненнями в редакції від 01.07.2021 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
4. Кузіна Р. В. Корпоративний облік і звітність в Україні: сучасний стан і перспективи розвитку: Монографія. Херсон: Гринь Д. С., 2015. С. 15.
5. Куцик П. О. Концепція уніфікованої системи обліку і звітності в корпоративному управлінні: монографія. Львів: Вид-во ЛТЕУ, 2017. 408 с.
6. Легенчук С. Ф. Розвиток корпоративної звітності: перспективи та проблеми / Актуальні проблеми розвитку обліку, аналізу, контролю і оподаткування у контексті Європейської інтеграції та сучасних викликів глобалізації: матеріали ІХ міжнародної науково-практичної конференції. Львів : Видавництво ЛТЕУ, 2021. С. 73-76.
7. Радьгін А. Д., Энтов Р. М., Межеряупс И. В. Особенности формирования национальной модели корпоративного управления. М.: Институт экономики переходного периода, 2003. 164 с.
8. Fernando A. C. Corporate Governance: Principles, Policies and Practices. 2 ed. New Delhi: Pearson Education India, 2012. 580 p.
9. Principles of Corporate Governance. Posted by Business Roundtable. URL: <https://corp.gov.law.harvard.edu/2016/09/08/principles-of-corporate-governance/>

Статтю отримано: 09.09.2021 / Рецензування 26.10.2021 / Прийнято до друку: 30.12.2021

Vasyl Tsaruk

Doctor of Economics, Deputy Director of Educational Work
SSS «Rivne Professional College of National University of
Life and Environmental Sciences of Ukraine»

Rivne, Ukraine

E-mail: vasil-caruk@ukr.net

ORCID: 0000-0002-5989-4243

EVOLUTION OF THE ACCOUNTING SYSTEM UNDER THE INFLUENCE OF INTERNATIONAL CORPORATE GOVERNANCE PRACTICES

Abstract

Introduction. *The accounting system as a fundamental attribute of the functioning of corporations is under the constant influence of various factors. Global innovations and social transformations of economic processes motivate the adaptation of accounting theories and practices. One of the most significant influences on the modernization of the corporate accounting system is the multivariate nature of international corporate governance practices.*

Methods. *The methodological tools of the study are the fundamental principles of economic knowledge and scientific works of modern researchers. In the process of research, methods of induction and deduction were used to differentiate the evolution of the accounting system; analysis and synthesis to identify the object and subject of research; constructive method for dissecting the stages of evolution of the accounting system; abstract and logical method for scientific and theoretical*

generalizations and formulation of a range of conclusions.

Results. The characteristic features of international models of corporate governance are identified. The problems of accounting support of corporate governance are outlined. The logic of using the term “domestic model of corporate governance” is proved. The specifics of the parameters of the corporate governance model in Ukraine are specified. The range of features of the Anglo-American and German models of corporate governance on the evolution of the accounting system in Ukraine is differentiated. The fact of the problem of inadequacy of the current model of corporate governance and accounting system in Ukraine has been established. Emphasis is placed on the expediency of clarifying the principles of corporate governance G20 / OECD.

Discussion. Identification of the expediency of taking into account the typical parameters of the evolutionary development of domestic theory and practice of corporate governance from the standpoint of modernization of the national accounting system.

Keywords: accounting system, corporate governance, international practice, evolution of accounting system, corporate governance practice.

References

- 1.Bochulya T. V. (2021). Informatsiya: chynnyky, perevahy ta synerhiya rozvytku [Information: factors, advantages and synergy of development]. materialy IKH mizhnarodnoyi naukovo-praktychnoyi konferentsiyi. Lviv, 31-35.
- 2.Brukhansky R. F. (2020). Parametry rozvytku korporatyvnoyi stratehichnoyi oblikovo-analitychnoyi systemy pidpryyemstva [Parameters of development of corporate strategic accounting and analytical system of the enterprise]. *Oblik i finansy [Accounting and finance]*, №1 (87), 13-19.
- 3.Zakon Ukrainy Pro bukhhaltersky oblik ta finansovu zvitnist': pryinyaty 16.07.2002 roku № 996– XIV. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
- 4.Kuzina R. V. (2015). Korporatyvny oblik i zvitnist v Ukrayini: suchasnyy stan i perspektyvy rozvytku [Corporate accounting and reporting in Ukraine: current status and prospects]. Kherson : Hrin D.S.
5. Kutsyk P. O. (2017). Kontseptsiya unifikovanoyi systemy obliku i zvitnosti v korporatyvnomu upravlinni [The concept of a unified system of accounting and reporting in corporate governance]. Lviv: Vyd-vo LTEU.
- 6.Lehenchuk S. F. (2021). Rozvytok korporatyvnoyi zvitnosti: perspektyvy ta problemy: materialy IKH mizhnarodnoyi naukovo-praktychnoyi konferentsiyi. Lviv, 73-76.
- 7.Radygin A. D., Entov R. M. & Mezheraups I. V. (2003). Osobennosti formirovaniya natsional'noy modeli korporativnogo upravleniya [Features of the formation of the national model of corporate governance]. Moscow: Institut ekonomiki perekhodnogo perioda.
- 8.Fernando A. C. (2012). Corporate Governance: Principles, Polices and Practices. 2 ed. New Delhi: Pearson Education India.
- 9.Principles of Corporate Governance. Posted by Business Roundtable. Retrieved from <https://corp.gov.law.harvard.edu/2016/09/08/principles-of-corporate-governance/>

Received: 09.09.2021 / Review 10.26.2021 / Accepted 12.30.2021

