

До спеціалізованої вченої ради Д 26.870.01
Національній академії статистики,
обліку та аудиту,
04107, м. Київ, вул. Підгірна, 1

В І Д Г У К

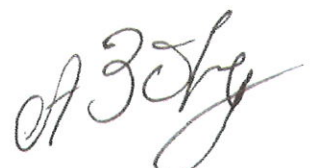
офіційного опонента на дисертаційну роботу
Куцика Петра Олексійовича «Інтегровані системи обліку і звітності в
корпоративному управлінні: теорія, методологія, організація», подану на
здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю
08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)

Актуальність теми дисертаційної роботи. В сучасному економічному та соціальному розвитку багатьох країн, включаючи й Україну, важлива роль відводиться корпоративним інституціям, які все більше набувають ознак інтегрованості. Для управління такими корпоративними об'єднаннями важливо мати добре налагоджену систему обліку і звітності.

Практика показує, що сучасна система звітної інформації, регламентована національними та й міжнародними стандартами обліку і фінансової звітності, не може повністю задовольнити постійно зростаючі інформаційні потреби. Основні користувачі обліково-звітної інформації, якими є акціонери, інвестори, менеджери та інші стейкхолдери, окрім обліково-звітних даних за минулі періоди, потребують поглибленої інформації щодо стратегії діяльності та розвитку компаній, очікуваних системних та несистемних ризиків з визначенням напрямів їх мінімізації. Сучасні реалії вимагають посиленої уваги та інформаційного забезпечення щодо питань дотримання суб'єктами господарювання природоохоронних норм і правил, врахування соціальної складової у підприємницькій діяльності.

Таку інформацію можна одержати шляхом поєднання у звітності облікових та інших даних, де крім фінансових питань розкривалася б інформація організаційного, соціального, екологічного та іншого необлікового

Вх. № 9 від 17.06.2020 р.
Вчений секретар Зоріна О.А.



характеру. Ці проблеми можна вирішити шляхом формування та подання користувачам інтегрованої звітності.

У даному напрямі уже проведена певна робота. Важливим кроком у розвитку інтегрованого звітування може стати законодавче затвердження для вітчизняних підприємств і корпорацій нової звітності про управління та про корпоративне управління, що повинна складатися та оприлюднюватися разом з фінансовою звітністю великими і середніми підприємствами, емітентами цінних паперів. Ця звітність має усі ознаки інтегрованої звітності. Однак, поки що не розроблено чіткого механізму поєднання у такій звітності облікових та необлікових даних, уведення в облік і звітність критеріїв стратегічного, безпекового, соціального та інших напрямів.

Усе це надає актуальності поданій до захисту дисертаційній роботі Куцика П. О. «Інтегровані системи обліку і звітності в корпоративному управлінні: теорія, методологія, організація», робить дослідження важливим для науки і практики.

Зв'язок роботи із науковими програмами, планами, темами. Подана до захисту дисертація виконана у відповідності до планів науково-дослідних робіт Національної академії статистики, обліку та аудиту за темою «Обліково-аналітичне забезпечення та контроль діяльності підприємств» (номер державної реєстрації 0118U005283) і Львівського торговельно-економічного університету за темами: «Моделювання національної системи обліку і контролю в умовах використання міжнародних стандартів фінансової звітності» (державний реєстраційний номер 0111U010544), «Інтегровані системи обліку в корпоративному управлінні: концепції, методологія, організація» (державний реєстраційний номер 01111U010539) та «Удосконалення методології та організації обліку, аналізу і контролю в системі управління підприємств основних галузей економіки» (державний реєстраційний номер 0111U010540). У межах зазначених тем автором проведені дослідження розвитку інтегрованих систем обліку та звітності,

використання бізнес-аналітики і бізнес-моделей в управлінні ресурсами підприємства із застосуванням сучасних інформаційних систем і технологій.

Ступінь обґрунтованості наукових положень дисертації, висновків і рекомендацій, їх достовірність й новизна. Метою виконання дисертаційної роботи є наукове обґрунтування розвитку сучасної теорії, методології, організації та практики діючих систем обліку і звітності, що разом з впровадженням сучасних інформаційних технологій та підтвердженням філософії становлення і розвитку інтегрованих систем в умовах інституційних змін дасть змогу забезпечити підпорядкування їх вимогам корпоративного управління та політики сталого розвитку. Ознайомлення з текстом дисертаційної роботи, автореферату, основними публікаціями дає підстави стверджувати, що мету дослідження досягнуто, а поставлені завдання розв'язані у повному обсязі.

Куцик П. О. продемонстрував уміння використовувати загальнонаукові та спеціальні методи щодо оцінки стану та напрямів розвитку обліку і звітності, інформаційного забезпечення постійно зростаючих запитів від різних рівнів корпоративного управління. Вміле поєднання діалектичного розуміння і системного підходу до пізнання процесів щодо розвитку теорій та практики обліку і звітності дозволили автору обґрунтувати нові концепції розвитку облікової науки.

Обґрунтованість і достовірність результатів дослідження підтверджується опрацюванням та узагальненням значної кількості монографічної літератури, наукових статей вітчизняних та зарубіжних вчених з питань економічної теорії, управління, бухгалтерського обліку і звітності, економічного аналізу, інформаційних технологій, офіційних законодавчих та нормативних документів, статистичних і практичних даних обліку і звітності досліджуваних підприємств, результатів анкетування облікових і аудиторських працівників, іншої довідкової інформації професійних організацій та Інтернет-ресурсів. Опубліковані праці повністю розкривають зміст дисертаційної роботи.

Достовірність одержаних результатів визначається їх впровадженням у практику діяльності підприємств та компаній корпоративного типу, а також у навчально-методичну роботу Національної академії статистики, обліку та аудиту та Львівського торговельно-економічного університету при викладанні обліково-звітних дисциплін, що засвідчується відповідними довідками.

Наукова новизна одержаних результатів. До найбільш важливих результатів, що мають важливе значення для науки, можна віднести:

1. Нове розуміння і трактування бухгалтерського обліку як окремого бізнес-процесу, у результаті якого створюються певні цінності для користувачів (управлінців, різних державних та недержавних інституцій), а на виході формується інформаційний продукт, що подається у формі фінансової, нефінансової, інтегрованої звітності (стор. 61, 422).

2. Ідея про формування нової парадигми бухгалтерського обліку та фінансової звітності, в основі якої знаходиться інформаційний продукт, створений на основі інтегрованих інформаційних систем, орієнтація обліку на оцінку вартості бізнесу та залучення інвестицій, уніфікація принципів і процедур, інтелектуалізація обліку для забезпечення користувачів надійною, оперативною інформацією для управлінських цілей (стор. 62).

3. Розвиток теорії інтегрованої звітності, що розкриває інформацію не тільки про господарську діяльність підприємств і корпорацій, але й містить дані про нефінансові показники, природні, соціальні, інтелектуальні ресурси, базується на різних видах капіталу (фінансового, промислового, інтелектуального, людського, соціального, природничого). Інтегрований звіт, на думку автора, має враховувати те, що цінність створюється не лише силами і не тільки всередині самої компанії. На неї мають вплив взаємовідносини із зацікавленими особами, поліпшення використання усіх ресурсів, усіх видів капіталу (стор. 82).

4. Підтримуємо висловлювання автора стосовно гармонізації бухгалтерського обліку, де зазначається, що чинну в Україні систему обліку та звітності не варто руйнувати вщент, а навпаки, її треба вважати одним з елементів європейської та загальносвітової системи. При цьому не слід

жертвувати місцевими традиціями та досягненнями національної наукової школи заради вигод міжнародної інтеграції (стор. 90).

5. Важливе значення має запропонована концепція розширеної інформаційної системи обліку, що поєднує технологічні процеси, виконавців, процедури, відображає реальні факти та події чи імітує їх для інформаційного забезпечення при прийнятті прогностичних стратегічних рішень. Розроблена модель розширеної інформаційної системи крім основного облікового функціоналу передбачає запровадження додаткових функцій, пов'язаних з управлінським обліком і контролем, бізнес-аналітикою та використанням інших інструментів корпоративного управління (стор. 125-130).

6. Варто уваги нове розуміння і трактування інтегрованої звітності, для якої, на думку автора, характерними є такі властивості: охоплює різні види капіталу; враховує вартісну оцінку на рівні підприємства, його корисність для зацікавлених осіб та для суспільства; орієнтована на минуле і майбутнє; має більшу прозорість при відносній стислості показників; враховує індивідуальні потреби усіх груп користувачів; орієнтована на врахування тих аспектів діяльності компанії, які впливають на її стратегічну стійкість та довгострокову перспективу (стор. 191-194).

7. Для практичної реалізації таких якісних характеристик розроблено концепцію уніфікованої корпоративної системи обліку і звітності, що враховує такі регламенти як основні положення облікової політики, корпоративних відносин, інструкції щодо застосування корпоративних стандартів, класифікатори і довідники (стор. 382-395).

8. Заслужують на увагу, мають теоретичне і практичне значення пропозиції щодо побудови обліку на основі бізнес-аналітики. Застосування її інструментарію дозволить забезпечити високу аналітичність та деталізацію складеної на її основі звітності. Вона дає можливість доступу відповідальних за підготовку корпоративної звітності осіб до впорядкованої обліково-аналітичної інформації, формування експертних висновків щодо позитивних зрушень. Побудована на їх основі бізнес-модель забезпечує поєднання економічних показників діяльності корпорацій (доходів, втрат, грошових

потоків) з нефінансовими критеріями (асортиментом, якістю, продуктивністю, ціною), а також дозволяє враховувати соціальну та екологічну ефективність їх діяльності. (стор. 215-224).

9. Автор провів важливі дослідження і має напрацювання стосовно правил формування внутрішньої та стратегічної корпоративної звітності, їх поєднання на базі єдиної облікової інформації (п. 3.3 і 3.4). У зв'язку з цим запропоновано загальну модель взаємодії системи стратегічного управління та системи управлінської звітності. Для уніфікації та регламентації такої звітності розроблено Внутрішній регламент корпоративної звітності.

10. Значна увага відводиться контролінгу, як важливому способу управління підприємством. Автор зумів чітко визначити обліково-інформаційну функцію контролінгу, поєднання інструментів планування, обліку, аналізу, контролю, координації в управлінні. Побудована схема контролінгу (рис. 4.6) охоплює контрольні функції у підсистемі управління щодо інформаційного забезпечення, обліку, аналізу та оцінки, фінансового планування та у підсистемі виконання: визначенні цільових показників, фінансах, клієнтській базі, матеріально-технічному забезпеченні, якості персоналу. Розроблені концепції контролінгу, що орієнтовані на систему обліку, на управлінську інформаційну систему, на систему управління (стор. 279-281), дозволили автору органічно поєднати різні напрями і завдання ведення управлінської роботи.

11. Слід позитивно оцінити пропозиції щодо вирішення організаційних питань уніфікації документування, налагодження корпоративної культури, розробки внутрішньофірмових регламентів стосовно ведення обліку та формування інтегрованої звітності. Визначені транснаціональний, національний, галузевий рівень, рівень бізнес-одиниць і проектів, підрозділів і робочих груп дозволяють побудувати чітку уніфіковану корпоративну систему документообороту, стратегічно орієнтованого управлінського та фінансового обліку, що забезпечується наявною ІТ-інфраструктурою з високим рівнем орієнтації на потреби користувачів обліково-звітної інформації (стор.354-417).

12. Заслугує на увагу вміло використаний математичний апарат у поєднанні з економічними методами аналітичного опрацювання облікових даних, зокрема:

- для оцінки ефективності запровадження системи контролінгу у підприємствах корпоративного типу (стор. 323-331);
- при побудові моделі дискримінантного аналізу показників щодо інтегрованої звітності (стор. 336-346).

Значення результатів дисертації для практики. Практичне значення одержаних результатів полягає у тому, що обґрунтовані автором наукові ідеї та рекомендації дозволяють корпоративним структурам на основі уніфікованих систем обліку та бізнес-аналітики формувати з елементами бізнес-моделювання корпоративну управлінську, нефінансову, інтегровану звітність для задоволення потреб оперативного і стратегічного управління. Пропозиції автора прийняті для практичного використання:

- на загальнодержавному рівні: у Міністерстві фінансів України при розробці і вдосконаленні нормативно-правового забезпечення та методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку і звітності в Україні, у тому числі при підготовці національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у частині загальних вимог до фінансової та консолідованої фінансової звітності (довідка № 31-21000-14-17/37712 від 30.12.2016 року); у Всеукраїнській центральній спілці споживчих товариств (Укркоопспілка) при підготовці корпоративних стандартів обліку і звітності, уніфікованої документації, планів рахунків, визначенні типових проведень та облікових процедур (довідка № 50/13 від 23.03.2016 р.);

- на рівні професійних громадських організацій: у Федерації професійних бухгалтерів і аудиторів України при формуванні програм професійних навчань бухгалтерів та аудиторів з питань уніфікації і гармонізації корпоративної звітності, розробці методології інтегрованого обліку, що базується на єдиному підході до складання звітності у корпораціях і групах компаній (довідка №26 від 17.03.2017 р.);

- на рівні суб'єктів господарювання: у ПАТ «Івано-Франківський арматурний завод» при побудові інтегрованої системи обліку на основі корпоративних стандартів обліку і звітності (довідка № 09/06-735 від 15.10.2014 р.); у ПАТ «Іскра» в частині використання авторської моделі уніфікації обліку та звітності (довідка № 2977 від 21.11.2014 р.); у ПАТ «Новокраматорський машинобудівний завод» при впровадженні корпоративних стандартів обліку і звітності, розробці документації, уніфікації процедур обліково-контрольного контуру управління (довідка № 015/57 від 14.01.2015 р.).

Результати дослідження знайшли застосування у навчальному процесі Національної академії статистики, обліку та аудиту (довідка № 31/1 від 10.01.2019 р.) при викладанні дисциплін «Бухгалтерський облік в управлінні підприємством», «Управлінський облік», «Організація обліку», «Консолідація фінансової звітності» та у науковій діяльності Львівського торговельно-економічного університету (довідка № 133/01-1.08 від 5.03.2019 р.).

Повнота висвітлення наукових положень, висновків та рекомендацій в опублікованих працях. Висновки та пропозиції автора у достатній мірі викладені у 99 наукових працях, у тому числі: 10 монографіях (1 одноосібна); 36 статтях у вітчизняних наукових фахових виданнях (19 одноосібних), з яких 19 статей опубліковано у виданнях, що включені до міжнародних наукометричних баз даних; 8 статтях у наукових виданнях інших держав (5 одноосібних); 44 тезах доповідей на міжнародних і всеукраїнських науково-практичних конференціях (42 одноосібних); 1 праці, яка додатково відображає результати дослідження. Загальний обсяг публікацій становить 232,64 друк. арк., з яких автору належить 116,19 друк. арк.

Відповідність змісту автореферату основним положенням дисертації. Автореферат за своїм змістом відповідає положенням та висновкам дисертаційної роботи, відображає її структуру та порядок викладу матеріалу.

Зауваження до змісту дисертації. Загалом, позитивно оцінюючи подану до захисту дисертацію Куцика П. О., необхідно вказати на окремі дискусійні питання, спірні положення, що потребують уточнення та додаткової аргументації, зокрема:

1. Не зовсім коректно ставити в один ряд фінансовий облік, управлінський облік, податковий облік, облік за МСФЗ, як це подано на стор. 107-108 та на рис. 1.10. По-перше, у даний час нелогічно виділяти окремо податковий облік, оскільки після введення в дію Податкового кодексу України більшість податків і платежів до бюджету нараховується за базовими показниками, що формуються у бухгалтерському обліку. По-друге, не визначені рамки самого бухгалтерського обліку: чи охоплює він системи фінансової та управлінської бухгалтерії, чи обмежується лише обліком для формування фінансової звітності. Не варто поряд з цими видами обліку ставити ще й облік за МСФЗ, тому що згідно статті 121, п. 6 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» складання фінансової звітності за МСФЗ повинні передувати зміни облікової політики, потім – подання першої фінансової звітності згідно МСФЗ №1, і аж тоді повноцінне формування фінансової звітності за міжнародними стандартами, яку повинні складати лише окремі групи підприємств (з суспільним інтересом, з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення, публічні акціонерні товариства, інші – за бажанням). Тому одночасно вести бухгалтерський облік за національними і міжнародними стандартами в одній інтегрованій системі надто складно та й, напевно, чи доцільно.

У цій же схемі при візуальному представленні варіанту організації інтегрованого обліку не знайшлося місця для нефінансової інформації, яка автором та й більшістю науковців відноситься до обов'язкових компонентів інтегрованої звітності.

2. Спірним, на наш погляд, є твердження про те, що у кінці минулого століття «...інтелектуальний капітал об'єднує активи, що мають нефінансову природу та зазвичай у бухгалтерському обліку не відображаються» (стор.63-

64). У світовій, та й у вітчизняній практиці ще до прийняття сучасних стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності була можливість оцінювати та відображати в обліку і звітності такі активи у нематеріальному вираженні, як гудвіл чи в іншій формі. Інша справа, що мало хто використовував такі можливості.

3. Наводячи статистику складання звітності за МСФЗ та законодавче закріплення цього (стор.83), варто було б згадати й про суттєві зміни, внесені відносно цього до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» 5.10.2017 року, за якими звітність за міжнародними стандартами крім публічних акціонерних товариств, банків, страховиків мають складати усі підприємства, що становлять суспільний інтерес, та компанії з видобування корисних копалин загальнодержавного значення.

4. При проведенні аналізу складу суб'єктів у корпоративному середовищі (стор. 98) доцільно було б виділити й таку групу користувачів звітної інформації як широка громадськість, оскільки саме інтегрована звітність повинна містити крім фінансової ще й нефінансову інформацію для цієї групи стейхолдерів (стосовно соціальної політики, використання природних ресурсів, охорони навколишнього середовища та інше). Крім цього, громадськість можна представити як велику кагорту потенційних інвесторів, що використовує публічну інформацію для оцінки інвестиційної привабливості корпорацій з метою придбання акцій, а попит на акції є важливим чинником у формуванні вартості підприємства.

5. При дослідженні питання обліку і звітності в управлінні ресурсами підприємства (п. 2.2, стор.131-146) основна увага зосереджена лише на якісних характеристиках програмних продуктів класу ERP. Результати мали б більшу вагу, якби автор на прикладі цих та інших продуктів продемонстрував особливості, переваги, недоліки в оцінці різних видів ресурсів підприємства (трудових, матеріальних, фінансових, інтелектуальних тощо).

6. Характеризуючи перехід від четвертої до п'ятої парадигми бухгалтерської звітності (так званий «парадигмальний зсув»), для якого

властивими є, як зазначає здобувач, конгломерування бухгалтерсько-управлінських звітів та формування на цій основі інтегрованої звітності (стор. 184-202), упущені питання щодо ступеня відкритості інформації, економічної безпеки, пов'язані із захистом конфіденційної інформації, що використовується внутрішніми користувачами для управління корпораціями.

7. Виникають певні запитання щодо запропонованих принципів обліку і звітності при розробці внутрішніх регламентів і стандартів (п.5.2, ст. 391-393). З шести пропонованих здобувачем принципів два («відповідності» та «обачності») недавніми змінами до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» вилучені з основної групи принципів (на наш погляд, не зовсім обґрунтовано). А запропоновані автором принципи уніфікації і трансферного ціноутворення скоріше можна вважати вимогами, особливостями у веденні обліку в підприємствах корпоративної групи та складанні консолідованої звітності, а не узагальненими принципами бухгалтерського обліку.

8. За текстом роботи зустрічаються не зовсім вдалі у науковому плані висловлювання та вирази. Для прикладу:

- людський капітал, що розглядається як сукупність компетенцій і навичок персоналу, має здатність створювати вартість, коли люди працюють у компанії, та полишають компанію разом із людьми (стор. 64);

- бухгалтерський облік, хоча і є інформаційною технологією, зовсім не є «ідеально стерильний», як примхливий музичний інструмент, він потребує особливого налаштування для кожної окремої групи «слухачів» (стор. 105).

Однак, зазначені недоліки не знижують загальної науково-практичної цінності дослідження, проте можуть бути предметом для обговорення під час захисту дисертації.

Загальний висновок. Дисертаційна робота характеризується науковою новизною, має практичну цінність та в цілому відповідає вимогам пп. 9, 10, 13 та 14 «Порядку присудження наукових ступенів», затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 24 липня 2013 року, № 567.

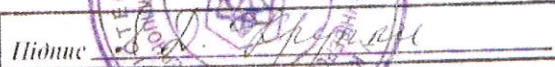
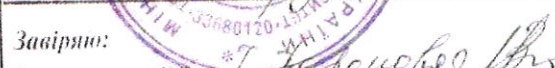
Враховуючи актуальність проблеми та результати проведеного дослідження, вважаємо, що дисертація «Інтегровані системи обліку і звітності в корпоративному управлінні: теорія, методологія, організація» є завершеною, самостійною науковою роботою, що виконана на високому науково-теоретичному і практичному рівні, а її автор Куцик Петро Олексійович заслуговує на присудження наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності).

Офіційний опонент,

доктор економічних наук, професор кафедри
обліку і оподаткування Тернопільського
національного економічного університету

Я. Д. Крупка

15.06.2020 р.

Підпис	
Завіряю:	
Зав. загальним відділом	