УДК 657

С. Ф. Голов
ПВНЗ «Міжнародний інститут менеджменту (МІМ–Київ)»

ФУТУРОЛОГІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

© Голов С.Ф., 2014

Розкрито значущість інформаційних джерел для управління економічними процесами в умовах постіндустріальної економіки. Аргументовано, що система бухгалтерського обліку не забезпечує формування релевантної бази даних про фінансово-економічні операції, які здійснюють суб'єкти інформаційно-інтелектуальної економіки. Відзначено надмірну ретроспективну спрямованість інформації, сформованої у сучасній системі обліку.

Наведено аналіз використання професійних суджень у предметній сфері знань. Основну увагу звернуто на розгляд нових підходів до бухгалтерського обліку. Сформульовано розвиток системи бухгалтерського обліку на основі парадигми доданої вартості.

Ключові слова: система бухгалтерського обліку, професійні судження, інформація, ретроспективний характер, доходи, витрати, капіталізація витрат, фінансові результати.

S. F. Holov
PVNZ «International Management Institute (Kyiv MIM)»

FUTUROLOGY OF ACCOUNTING

© Holov S. F., 2014

Reveals the importance of information sources for economic management in the conditions of post-industrial economy, its task is to provide a wide range of involved parties. It is argued that the accounting system does not provide for the formation of a database of relevant financial and economic transactions engaged subjects of informational knowledge economy, not provide figures forming all kinds of statements. We prove that the accounting system makes it impossible to obtain the information necessary for strategic management

Noted excessive retrospective orientation information formed in modern accounting system. The analysis of the use of judgment in the substantive area of knowledge. The analysis concluded that the formal application of the principles or purposeful selection of accounting methods allow the so-called creative accounting to provide indicators of financial statements that meet the objectives of individuals, but deceive a wide range of users. The article focuses on the consideration of new approaches to accounting. Formulated development accounting system based on the paradigm of value added.

Key words: accounting, judgment, information, retrospective nature, income, expenses, capitalization of costs, income.

Постановка проблеми. В сучасних умовах система бухгалтерського обліку не забезпечує формування інформації, актуальної для прийняття управлінських рішень, складання звітності для потреб різних користувачів. Тому більшість вітчизняних вчених визнають необхідність удосконалення бухгалтерського обліку з метою забезпечення усіх, хто перебуває під впливом підприємства. Поряд з акціонерами, такими зацікавленими особами є працівники, постачальники, клієнти, уряд і суспільство, в якому діє підприємство. У зв'язку з цим керівництво має знаходити належний баланс інтересів так, щоб діяльність підприємства не призводила до задоволення однієї групи користу-

вачів, завдаючи шкоди іншим. Це, своєю чергою, потребує трансформації зовнішньої звітності та перегляду базових принципів бухгалтерського обліку.

Аналіз досліджень і публікацій свідчить про значні зусилля дослідників, спрямовані на пошук нової парадигми бухгалтерського обліку. Як проблеми, що підлягають розв'язанню, найчастіше розглядають такі: гармонізація бухгалтерського і податкового обліку; інформаційне забезпечення системи менеджменту підприємства; запобігання впливу креативного обліку.

Проте усі зазначені проблеми вчені намагаються подолати на основі тих самих принципів, що їх створюють. Дослідження у предметній сфері знань засвідчують, що наявна система бухгалтерського обліку не забезпечує формування інформаційної бази для складання усіх видів звітності, зокрема податкової. У зв'язку з цим зростає кількість досліджень, спрямованих на вирішення проблем гармонізації бухгалтерського обліку з метою отримання показників податкової звітності [1, 4, 5, 6].

Невирішена частина загальної проблеми зводиться до розбіжностей, що існують в цілях і методиках розрахунку облікових і податкових показників та викликають сумнів щодо можливості та доцільності такої гармонізації. Розбіжності між обліковим і податковим прибутком зумовлені тим, що визнання доходів і витрат у фінансовій звітності та податковій декларації в часі не збігається (тимчасові різниці) та окремі витрати і доходи не враховують з метою оподаткування (постійні різниці).

Виклад основного матеріалу. Система бухгалтерського обліку унеможливлює отримання інформації, необхідної для стратегічного управління. Для втілення стратегії підприємства і забезпечення зростання вартості бізнесу розробляють додаткові системи обліку і методи калькулювання, спрямовані на управління ключовими видами діяльності підприємства в межах вартісного ланцюжка та їх безперервне вдосконалення. Аналіз вартісного ланцюжка дає змогу здійснювати стратегічну оцінку поточної позиції підприємства на ринку та його потенціалу в плані майбутнього розвитку. Утім, практичне застосування такого аналізу істотно ускладнюється відсутністю необхідної інформації про витрати й доходи за стадіями вартісного ланцюжка. Так, витрати на розроблення виробу та його просування (витрати на дослідження, навчання, збут тощо) нерідко становлять значну величину, яка може перевищувати витрати на виробництво. Втім, традиційна система обліку розглядає такі витрати як витрати періоду.

Тотальне управління якістю потребує адекватної інформації про витрати на якість, які охоплюють: витрати на запобігання; витрати на оцінку якості; витрати внаслідок внутрішнього браку; витрати внаслідок зовнішнього браку. Перші дві категорії характеризують витрати на відповідність стандартам якості, а решта – витрати на невідповідність стандартам якості. Витрати на якість узагальнюють у звіті, який дає можливість вивчати тенденцію витрат і приймати відповідні рішення. Але в системі бухгалтерського обліку витрати на якість «розпорошені», тобто входять до різних статей і відображені на різних рахунках.

«Вузьким місцем» бухгалтерського обліку є те, що його принципи і методи спрямовані на формування зовнішньої фінансової звітності, яка не враховує інтересів усіх користувачів. Так звана фінансова звітність загального призначення орієнтована передусім на потреби інвесторів. При цьому вважається, що ця інформація має задовольняти також потреби інших користувачів. Насправді потреби користувачів у сучасних умовах виходять за межі лише фінансової інформації ретроспективного характеру. Зокрема, орієнтація фінансової звітності на традиційний показник прибутку не дозволяє користувачам оцінити реальну вартість бізнесу. З цього приводу А.Н. Хорін зазначає, що, хоч законодавча норма визначає, що метою діяльності комерційної компанії є прибуток, набуває поширення інша цільова установка бізнесу – максимізація вартості компанії. В результаті зміни цільових установок бізнесу змінюється парадигма звітності компанії: ключовим звітом компанії за звітний період стає звіт про вартість компанії та звіт про ризики, що додається до нього [1, с. 41].

Поряд з тим формальне застосування принципів або цілеспрямований вибір методів бухгалтерського обліку уможливлюють так званий креативний облік з метою забезпечення показників фінансової звітності, які відповідають цілям окремих осіб, але вводять в оману широке коло користувачів. Вважається, що основною причиною креативного обліку є можливість впливати на показники бухгалтерського обліку через професійне (суб'єктивне) судження посадових осіб

підприємства. Але це є наслідком того, що ключовим показником прийнятої парадигми бухгалтерського обліку є прибуток, розрахунок якого ґрунтується на принципах (відповідність доходів і витрат, періодичність нарахування тощо), які застосовують в умовах невизначеності. Тому облікові оцінки часто застосовують для максимізації, мінімізації або вирівнювання прибутку відповідним розподілом і перерозподілом витрат між звітними періодами. Встановлення жорстких правил не вирішує цієї проблеми, оскільки суб'єктивізм осіб у місці здійснення господарських операцій замінюється директивним централізованим суб'єктивізмом чиновника.

Отже, показник прибутку, визначений за даними бухгалтерського обліку, не є базою оподаткування, не характеризує максимізацію вартості компанії та є чутливим до впливу людського чинника.

Тому передумовою вирішення розглянутих вище проблем є відмова від показника прибутку, який тривалий час характеризує фінансовий результат підприємства і широко використовується для оцінки його діяльності.

Визначення прибутку тісно пов'язано з іншим ключовим показником бізнесу – собівартістю продукції (робіт, послуг), обчислення якої передбачає відповідні процедури віднесення і розподілу виробничих витрат. Собівартість продукції, як і прибуток, є розрахунковим показником, який також втрачає актуальність внаслідок змін у середовищі та інформаційних потребах користувачів.

Чинником, який суттєво впливатиме на облік витрат, є поступовий перехід від командно-адміністративної організації до інформаційно-ємної організації.

П. Друкер зазначає, що для забезпечення конкурентоспроможності або навіть для виживання компаніям необхідно стати інформаційно-ємними організаціями, які складаються з працівників знань [2, с. 19].

У таких організаціях основна діяльність буде зосереджена в командах, сформованих для розв'язання конкретної задачі, а не в традиційних структурних підрозділах. Це приведе до скорочення рівнів управління і менеджерів середньої ланки та зростання кількості фахівців – працівників знань. Зміни у підходах до організаційної структури компанії вплинуть на побудову аналітичного обліку витрат. Динамічність організаційної структури компанії, побудованої на основі робочих груп, потребуватиме гнучкого обліку за центрами відповідальності та призведе до трансформації вартісного ланцюжка компанії і, як наслідок, класифікації та калькулювання витрат. Традиційний вартісний ланцюжок характеризує послідовність певних видів діяльності, наприклад: дослідження – розроблення – виробництво – просування на ринок. В інформаційно-ємних організаціях ці види діяльності виконуватимуть синхронно члени багатофункціональної групи фахівців. Це означатиме відхід від показника «виробнича собівартість», внаслідок чого функціональний формат звіту про фінансові результати, який характерний для сучасної зовнішньої звітності, втратить сенс.

Поряд з цим в умовах сучасної конкуренції собівартість вже не є основою для ціноутворення, оскільки, на відміну від традиційної практики ціноутворення за принципом «витрати плюс», застосовують цільове калькулювання. Цільове калькулювання (target costing) – це стратегія, за якою компанія спершу визначає прийнятну ціну нового виробу та його граничну собівартість, а вже потім проектує сам виріб, реалізація якого забезпечить досягнення певної мети.

Нарешті, собівартість втрачає свою значущість для управління через можливість впливу на неї за допомогою методів бухгалтерського обліку, передусім методів розподілу непрямих витрат. Але розподіл витрат між продуктами не має жодного сенсу. Т. Корбетт зазначає, що неактуальність розподілу витрат полягає в тому, що, незалежно від способу розподілу, ці витрати прямо не залежать від обсягу виробництва або іншого змінного чинника. Тому розподіл лише заплутує нас і змушує приймати нераціональні рішення [3, с.35].

Щоб уникнути впливу такого розподілу на показники прибутковості окремих сегментів, слід відмовитись від розподілу постійних виробничих витрат між об'єктами обліку (видами продукції, послуг тощо), а також розподілу напівзмінних (змішаних) витрат на постійні та змінні.

За цих умов ключовим показником для прийняття рішень є продуктивний маржинальний дохід (throughput contribution margin) – різниця між доходом від продажу та справді змінними витратами (true variable costs). Справді змінними витратами є лише ті витрати, які виникають на рівні одиниці продукції та змінюються прямо пропорційно до обсягу продажу. Такими витратами звичайно є прямі матеріальні витрати.

Різниця між доходом і матеріальними витратами характеризує додану вартість, яка підлягає розподілу між працівниками, державою, власниками та іншими зацікавленими особами.

Отже, саме додана вартість є тим показником, який цікавить широке коло користувачів. Це актуалізує теорію підприємства, яку розробив В. Суойанен у 1954 р. [4]. Теорія підприємства (Enterprise theory) розглядає корпорацію як соціальний інститут, діяльність якого спрямована на задоволення потреб широкого кола зацікавлених осіб (власників, працівників, позикодавців, уряду, громадськості тощо).

З урахуванням цього діяльність підприємства оцінюється показником вартості, доданої до продукту за допомогою капіталу і праці, яка підлягає розподілу і відображає внесок підприємства у розвиток суспільства.

Тому пріоритетним в цій концепції є звіт про додану вартість (Value-added statement), який нині добровільно складають окремі компанії на додаток до звіту про фінансові результати (сукупний прибуток). Типова структура цього звіту така:

Дохід

–

Матеріальні витрати (сировина, послуги контрагентів, амортизація)

=

Додана вартість

Розподіл доданої вартості:

– працівникам;
– постачальникам капіталу (дивіденди, відсотки);
– уряду (податки, збори);
– підприємству для розширення (резерви, нерозподілений прибуток).

М. Р. Метьюс, М. Х. Б. Перера вважають, що в певних соціальних і економічних умовах такі звіти можуть відіграти важливу роль у поданні широкому загалу додаткової або по-новому структурованої інформації про підприємство [5, с. 414].

Білоруські вчені [6] пропонують модифікований підхід до обліку доданої вартості. Вони вважають, що додану вартість слід поділяти на категорії з урахуванням того, чи була ця вартість реалізована, забезпечена коштами та пов’язана з основною діяльністю. Тому автори розробили методику аналітичного обліку, яка дає змогу складати детальний звіт про формування, розподіл і грошове забезпечення основних показників діяльності підприємства і звіт про додану вартість для цілей національного рахівництва.

Проте обидва розглянуті вище підходи до звіту про додану вартість ґрунтуються на парадигмі обліку прибутку і передбачають лише перегрупування даних бухгалтерського обліку з метою складання додаткової звітності про додану вартість та її розподіл. В обох підходах враховано витрати на амортизацію, які не відображають реальне споживання основних активів. Тому вартість таких активів необхідно враховувати під час визначення доданої вартості лише за умови їх знецінення (зменшення корисності). Це дасть змогу уникнути поширеного парадоксу, коли повністю замортизовані активи беруть участь у створенні доданої вартості.

Поряд з тим, сучасні стандарти фінансової звітності вимагають обов’язкової капіталізації фінансових витрат, пов’язаних з кваліфікованими активами. Як наслідок фінансові витрати, наведені у звіті про фінансові результати (звіті про сукупний прибуток), можуть не відображати реальну суму доданої вартості, розподіленої позикодавцям. Тому необхідно відмовитись від капіталізації витрат на позики під час побудови нової парадигми.

З урахуванням вищевикладеного пропонується такий формат звіту про додану вартість.

Дохід від продажу

–

Справді змінні матеріальні витрати

=

Продуктивний маржинальний дохід

+

Інші доходи

–

Інші матеріальні витрати

=

Додана вартість

Розподіл доданої вартості:

– витрати на персонал;
– фінансові витрати;
– податки;
– дивіденди;
– резерви.

За такого підходу категорії «нерозподіленого прибутку» і «непокритого збитку» втрачають сенс, оскільки сума доданої вартості (за її наявності) буде повністю розподілена.

У парадигмі доданої вартості рахунки класу 9 вітчизняного плану рахунків не потрібні, а рахунки класу 8 доречно використати для накопичення інформації про матеріальні витрати та розподіл доданої вартості (витрати на персонал, фінансові витрати, податки, дивіденди тощо). Відповідно для узагальнення інформації про додану вартість можна використати рахунок 79. Поряд з цим запаси незавершеного виробництва та готової продукції будуть оцінені за прямими матеріальними витратами.

Нова парадигма бухгалтерського обліку спростить ведення бухгалтерського обліку, зменшить вплив суб'єкта обліку на його показники і поліпшить якість облікової інформації.

Спрощення бухгалтерського обліку досягається, зокрема, за рахунок того, що зникає необхідність:

– визначення відстрочених податків;
– нарахування амортизації;
– штучного розподілу загальновиробничих витрат на змінні та постійні;
– розподілу постійних загальновиробничих витрат на основі нормальної потужності;
– капіталізації витрат на позики;
– створення забезпечень.

Таке спрощення значно звужує сферу застосування попередніх облікових оцінок, що своєю чергою підвищує надійність та релевантність даних бухгалтерського обліку.

Використання для оподаткування доданої вартості замість податку на прибуток та ПДВ у сучасному вигляді дасть змогу значно спростити систему оподаткування та забезпечить реальну гармонізацію бухгалтерського і податкового обліку.

Висновки. Система бухгалтерського обліку, орієнтована на визначення прибутку та калькулювання виробничої собівартості продукції, не забезпечує сучасні потреби користувачів облікової інформації. Ці обмеження можна подолати, створивши парадигму обліку доданої вартості, інформація про формування і розподіл якої важлива для усіх зацікавлених осіб. Подальші дослідження доречно зосередити на розробленні елементів такої парадигми та механізмів її функціонування.

1. Хорин А. Н. Рыночно ориентированная финансовая отчетность: баланс корпоративного капитала // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 15. – С. 39–44. 2. Друкер П. Рождение новой организации / Питер Друкер // Управление знаниями; пер. с англ. Т. Гутниковой. — М.: Альпина Бизнес Букс, 2006. — С. 9–26. 3. Корбетт Т. Управленческий учет по ТОС / Т. Корбетт; пер. с англ. Д. Капранов. – К.: Необхідно і достатньо, 2009. – 240 с. 4. Suojanen W.W. Accounting theory and the large corporation / W.W. Suojanen // Accounting Review. – 1954. – July. – Vol. 29. – Issue 3. – P. 391–398. 5.Мэтьюс М. Р. Теория бухгалтерского учета / М. Р. Мэтьюс, М. Х. Б. Перера; пер. с англ. Э.И. Гогия, Я.В. Молоток, И.А. Смирновой; под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. – М.: ЮНИТИ, 1999. – 663 с. 6. Панков Д.А. Бухгалтерский учет по добавленной стоимости / Д.А. Панков, Ю.Ю. Кухто. – Минск: БГАТУ, 2012. – 118 с.