

Державного комітету промислової політики від 02.02.01 р. № 47. 17. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт: Наказ Державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики від 07.05.02 № 81. 18. Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті: Наказ Міністерства транспорту від 05.02.01 № 65. 19. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: Наказ Міністерства аграрної політики від 18.05.01 р. № 132, із змінами і доповненнями, внесеними наказами Міністерства аграрної політики від 06.12.01 № 355 та від 25.11.02 р. № 362. 20. Інструкція по плануванню, обліку і калькулюванню собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах лісового господарства України: Наказ Міністерства лісового господарства від 17.07.96 р. № 72.

М.І. Бондар
ДВНЗ “КНЕУ імені Вадима Гетьмана”,
кафедра обліку підприємницької діяльності

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЯК ІНФОРМАЦІЙНА ПІДСИСТЕМА СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ

© Бондар М.І., 2012

Визначено основні проблемні аспекти теорії та методології бухгалтерського обліку. Окреслено коло питань, що потребують вирішення на основі регулювання бухгалтерського обліку.

The main problematic aspects of the theory and methodology of accounting. The range of problems to be solved on the basis of accounting.

Вступ. Не виникає сумніву, що «бухгалтерський облік» – це економічна наука, яка володіє необхідними атрибутами: специфічною діяльністю, котра пов’язана з усіма видами господарської діяльності, містить власний категорійний апарат, упорядкований в теорію, методи та прийоми щодо формування інформаційних потоків для прийняття економічних рішень. Проте спектр сфери інтересів до інформації, що формується в бухгалтерському обліку, до її якості та релевантності обґрунтовує потребу перегляду наукового статусу бухгалтерського обліку, його змісту, предмета та об’єкта дослідження, методів та комунікативних засобів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Розробленню теорії та методології бухгалтерського обліку присвячена значна кількість вагомих наукових досліджень зарубіжних та вітчизняних вчених: Ф.Ф. Бутинця, М.Ф. Ван-Бреди, С.Ф. Голова, М.В. Кужельного, М.І. Кутера, Н.М. Малюги, М.Р. Метьюс, В.Ф. Палія, М.Х. Б. Перера, Я.В. Соколова, Б. Нідлза, І. Шерра та інших.

Метою статті є виокремлення основних засад розвитку теорії та методології бухгалтерського обліку в контексті вартості та руху капіталу.

Невирішена частина загальної проблеми. Незважаючи на вагомність та результативність досліджень, перманентний розвиток теорії, методології, організації та практики застосування бухгалтерського обліку триває. Особливого значення набувають питання щодо перегляду парадигми бухгалтерського обліку як його сучасного зразка з урахуванням нових вимог практики. Тому неможливо однозначно інтерпретувати концепції бухгалтерського обліку лише у межах раніше визначеної теорії, методів та стандартів бухгалтерського обліку.

Виклад основного матеріалу. Розвиток корпоративної форми власності та управління, впровадження нових об’єктів обліку і контролю обґрунтовує необхідність в розширенні спектра

інформаційних потоків, методів визначення та обліку ризиків втрати вартості, зумовлює потребу у вирішенні завдань щодо удосконалення теорії та методології бухгалтерського обліку.

Перспектива розвитку бухгалтерського обліку не може обмежуватися тенденціями обов'язкового наближення до принципів і вимог, закріплених у міжнародних стандартах фінансової звітності, оскільки підприємства, щодо діяльності яких ведеться бухгалтерський облік, мають різну мету, завдання, принципи функціонування, захисні функції, користувачів інформації різного рівня управління. Процеси реформування обліку в Україні призвели лише до деякої трансформації основ бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів, а не до нових підходів та подальшого етапного розвитку бухгалтерського обліку.

Обґрунтуванням проблем впровадження МСФЗ у вітчизняну практику є недостатній розвиток корпоративних відносин та методів управління власністю, відсутність потреби у публічній бухгалтерській звітності, прозорих методів регулювання економічних відносин та взаємовідносин з суб'єктами діяльності. Враховуючи, що бухгалтерський облік є єдиним офіційним інформаційним джерелом щодо результатів господарської діяльності підприємств, він досить слабо пов'язаний з сучасними цілями і завданнями менеджменту. Однак чітко не визначені вимоги менеджменту до формування структури та змісту облікової інформації. Це пояснюється багатогранністю наукових, методологічних, організаційних та практичних досліджень в сфері економіки, що не скоординовані на вирішення спільного результату. Нині є багато різновидів дефініцій щодо обґрунтування різних економічних явищ та процесів, триває протистояння економічних наук у визначенні їх значення та першості.

Впровадження нових інформаційних систем і технологій, перегляд пріоритетів щодо якості управління підприємствами, зміна релевантності інформації потребує більш глибокого підходу до побудови бухгалтерського обліку. Це проявляється в посиленні економіко-правового статусу бухгалтерського обліку, адаптованості його до потреб управління та доступності у функціонуванні. Зазначимо, що всі попередні результати і наукові дослідження є суттєвими та економічно обґрунтованими. Проте виникає потреба у наукових дослідженнях щодо розробки та впровадження нових методів формування облікової інформації з урахуванням вимог ринку та конкуренції. Обґрутовуючи теорію бухгалтерського обліку, потрібно враховувати, що теорії формують, розробляють і перевіряють згідно з науковим методом. Перевірити якість теорії бухгалтерського обліку можна із застосуванням стандартного методу перевірки теорій — пряма експериментальна перевірка («експеримент — критерій істини»).

Враховуючи, що бухгалтерський облік – це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі **інформації** про господарську діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень, сьогодні потрібно детально переглянути структуру інформації, що підлягає обліку, та параметри її міри (оцінки). Звідси – потреба у дослідженні ентропії в бухгалтерському обліку.

В економічній літературі ентропію визнають похідною від поняття «стан об'єкта» (Р. Клаузіус, Л. Больцман, середина XIX ст.). У теорії інформації ентропія – це міра невизначеності якогось випробування, що може мати різні результати, а значить, і кількість інформації. Діагностика ентропії облікової системи вимагає побудови її моделі й опису можливих станів об'єктів бухгалтерського обліку.

Облікова модель має містити критерії двох видів: критерії різноваріативні відносно усіх допустимих сценаріїв економічних перетворень та критерії, що змінюють свої значення при різних економічних перетвореннях (варіативні параметри). Тому однією з найважливіших характеристик якості інформації, що формує бухгалтерський облік, є її адекватність. Адекватність інформації — це рівень відповідності образу, що створюється за допомогою інформації, реальному об'єкту, процесу, явищу. Від міри адекватності інформації залежить правильність ухвалення управлінських рішень. Адекватність бухгалтерської інформації доцільно досліджувати в двох основних формах та мірах: семантичній і прагматичній.

Семантична адекватність визначає рівень відповідності інформації конкретному об'єкту. Семантична міра інформації використовується для виміру вмісту інформації по суті. З семантичною мірою кількості інформації пов'язаний коефіцієнт змістовності, що визначається відношенням кількості семантичної інформації до загального обсягу можливої інформації.

Прагматична адекватність відображає відповідність інформації меті управління, що реалізовується на її основі. На цьому рівні аналізують споживчі властивості інформації, пов'язані з практичним використанням інформації. Прагматична міра інформації визначає її корисність, цінність для процесу управління. Зазвичай цінність інформації вимірюється в тих самих одиницях, що і цільова функція управління.

Розглядаючи основний акцент регуляторної політики з питань удосконалення бухгалтерського обліку в Україні, треба визнати його спрямованість на складання різних видів звітності, декларацій, тобто на забезпечення формування окремих готових показників (як правило, не для управління), що досить часто не містять економічного підґрунтя, а є лише компіляцією облікових даних. Удосконалення звітності бухгалтерського обліку значно менше залежить від реструктуризації показників, а в основному забезпечується появою нових даних, нової інформації.

Сьогодні існує потреба у впровадженні обов'язкових показників з питань соціальної звітності. Велика увага надається розробленню аналітичних систем збору і обробки інформації про стан навколишнього середовища, екологічних аспектів діяльності підприємства. Однак попиту на цю інформацію, на жаль, в країні немає.

Різні економічні інтереси обумовлюють необхідність складання для різних користувачів різних форм звітності. Розширення форм обов'язкової звітності або обсягу інформації в одному звіті, який би був розрахований на всіх користувачів, недоцільне. У сучасних умовах подання обов'язкової звітності має бути зведене до подання інформації в «єдине вікно», єдиним файлом даних (наприклад: деталізованої оборотно-сальдової відомості тощо), який би був придатним для формування відповідних показників, а також різних податкових декларацій. З упровадженням низки законів у 1997 р. (про ПДВ, про оподаткування прибутку підприємств) основна функція бухгалтера зведена до нарахування податків та складання декларацій, а не проведення бухгалтерських розрахунків для прийняття управлінських рішень, не для формування необхідної облікової інформації. Сьогодні бухгалтер обмежений у можливості формування обліково-економічної інформації на основі власного професійного судження, а важелі управління все частіше використовують як директивний підхід з урахуванням можливостей «лобіювання» рішень. Професійне судження бухгалтера, що ґрунтується на концепції достовірного і добросовісного відображення інформації, швидше може розглядатися як інструмент підвищення стійкості облікової системи відносно зовнішніх чинників для менеджменту, ніж жорсткі нормативні розпорядження облікових стандартів, що знижують самоорганізацію облікової системи в управлінні. Але застосування такого підходу має базуватися на основі моделювання принципів управління з обов'язковим аналізом варіантності прийняття управлінських рішень. Такий підхід обґрунтовує поєднання в системі бухгалтерського обліку методів різних економічних наук: менеджменту, економіки, фінансів, обліку. Моделювання таких методів може поєднатися в стратегічний напрям підсистеми бухгалтерського обліку. Причому такий облік повинен обов'язково аналізувати стан галузі (або певного виду бізнесу), конкурентоспроможність, можливість використання потенціалу зовнішнього середовища, шляхом відсікання розглядати перспективу розвитку бізнесу та ефективності використання вкладеного капіталу.

Новозеландські вчені М.Р. Метьюс і М.Х.Б. Перера в межах традиційного фінансового обліку виділяють такі види обліку: креативний облік, соціальний облік і облік людських ресурсів [6, с. 456], достатньо уваги креативному обліку приділив і М.С. Пушкар [7], екологічному обліку С.Ф. Голова [2].

Складання спеціально орієнтованих звітів передбачає необхідність відбору релевантної інформації для моделей ухвалення рішень різними користувачами. Цей відбір можна виконати на основі аналізу того, як користувачі приймають рішення, і аналізу таких рішень з урахуванням ризиків недостовірності інформації.

За таких умов розвитку бухгалтерської науки не можна не схвалювати поодинокі спроби науковців (М.С.Пушкар, С.Ф.Голова) прояснити сучасний стан бухгалтерського обліку і прогнозувати подальший його розвиток, виходячи за межі традиційного дебету і кредиту, балансу та звіту про фінансові результати. Проте відзначимо, що нині недоцільно змінювати саму назву «бухгалтерський облік» на інші: облік (*не бухгалтерський*), інформологія, рахунковедення тощо.

- Йдеться в основному про вироблення моделі використання даних бухгалтерського обліку для:
- управління господарськими процесами і формування фінансової звітності;
 - статистичних розрахунків – для отримання відповідних показників;
 - оподаткування – для визначення бази оподаткування.

Такий підхід не забезпечує прозорого прийняття управлінських рішень, їх адекватності та доцільності, оскільки:

- у бухгалтерській фінансовій звітності підприємства не відображають об'єкти обліку за справедливою вартістю, оскільки історична оцінка активів за фактичними витратами відображає процеси минулого періоду і спрямована в основному на визначення фінансових результатів здійснених господарських операцій. До викривлення показників фінансової звітності зараховуємо і той факт, що передбачає відображення готової продукції та власних виготовлених матеріалів за виробничою собівартістю, що призводить до прямого викривлення фінансового стану підприємства;
- фінансова звітність підприємства не враховує ризиків щодо недостовірності визначення окремих показників через об'єктивні та суб'єктивні обставини (зокрема конкурентну загрозу);
- інформація сучасного бухгалтерського обліку відображає не лише і не стільки досягнуті результати діяльності економічного суб'єкта, скільки інформацію про наявність відповідних ресурсів, що підлягають обліку і дадуть можливість впливати на виконання намічених цілей;
- облік дебіторської заборгованості не враховує факту, що затримання платежу за погашення дебіторської заборгованості призводить до зменшення показника «прибуток» внаслідок впливу інфляції на купівельну спроможність грошових коштів;
- не існує підходів до оцінювання та обліку інтелектуального капіталу, що є важливим чинником господарських процесів. Поза межами бухгалтерського обліку – такий потужний чинник модернізації економіки, як «людський капітал», що не дає можливості побачити у фінансовій звітності економічного суб'єкта інтелектуальні здібності трудового колективу;
- не враховується в обліку і так званий «внутрішній гудвіл», що зумовлений внутрішньо створеними назвами марок, бази даних клієнтів.

Стосовно значення гудвілу в економічній літературі підкреслюється, що для бухгалтера гудвіл – категорія вартісна, тому гудвіл існує лише при здійсненні витрат [3]. Об'єктивною причиною неможливості відображення в обліку внутрішнього гудвілу сьогодні є те, що виокремити такий об'єкт обліку на основі витрат підприємства досить складно, та і недоцільно, оскільки підприємство зацікавлене в компенсації витрат. Проте в звіті про фінансовий стан, що повинен подаватися для прийняття управлінських рішень, інформація, яка зміцнює фінансову стабільність підприємства, має бути відображена та обґрунтована на предмет її реальності. Визнаючи складність відображення в обліку цього об'єкта, є очевидним його вплив на прийняття управлінських рішень не лише при придбанні (приватизації) підприємства.

Тому, цілком погоджуючись з тим, що сучасна теорія бухгалтерського обліку має передбачати значну кількість видів звітності, слід визнати, що головною (глобальною) проблемою обліку є оцінка його об'єктів. Розвиваючи концепцію справедливої вартості, що досить часто побудована на альтернативних підходах оцінювання, доцільно її враховувати, висвітлюючи показники звітності. Застосування різних підходів до оцінки при формуванні показників публічної фінансової звітності унеможливує порівняльний аналіз показників господарської діяльності підприємств. У такому випадку стає очевидним, що пропозиції щодо зміни назви «Баланс» на «Звіт про фінансовий стан» є некоректними. З урахуванням вказаних вище недоліків, Баланс не відображає повністю реального фінансового стану підприємства, тому і його визначення в П(С)БО 2 «Баланс» не відповідає економічній сутності. З огляду на проблеми оцінки в бухгалтерському обліку, відсутність загальних принципів управлінського (внутрішньогосподарського) обліку, в частині виробничого обліку, дискусійними є і підходи до визнання та порядку визначення фінансових результатів у обліку та фінансовій звітності.

Висновок. Визначаючи проблемні аспекти подальшого розвитку теорії бухгалтерського обліку, погоджуємося з думкою Я.В. Соколова та В.Ф. Палія щодо неможливості однозначного визнання дефініції предмета бухгалтерського обліку. Дійсно, що є ключовим у визначенні предмета: фінансово-господарська діяльність чи рух капіталу? З огляду на розвиток корпо-

ративного управління цілком очевидно, що сьогодні перевагу надають «руху капіталу», а рух активів та джерел їх отримання належить до питань технологічного управління на рівні менеджменту. Тобто власник вкладає капітал у підприємство, а підприємство має його зберегти та примножити, а завдання бухгалтерського обліку мають бути спрямовані на інформування власника про зміни власного капіталу та тенденції його можливого примноження. Як зазначено в попередніх дослідженнях [1], акцент потрібно робити на використанні як початково інвестованого капіталу, так і реінвестованого. Тобто факт зменшення невикористаного прибутку має призвести до відповідальності менеджерів за неефективність використання капіталу. Отже, на сучасному етапі економічного розвитку обумовлюється потреба в обліково-аналітичній інформації для управління процесами руху капіталу та зниження невизначеності його вартості в майбутньому на основі вартісно-орієнтованого управління з посиленням актуарності обліку [8], що відображало би інтереси потенційних та фактичних інвесторів.

1. Бондар М.І. *Інвестиційна діяльність: методика та організація обліку і контролю* : [монографія] / Бондар М.І. — К. : КНЕУ, 2008. — 256 с. 2. Голов С.Ф. *Екологічний облік: локальні рішення та глобальна потреба* / С.Ф.Голов // *Перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу у контексті євроінтеграції: Мат. міжнар. наук.-практ. конф. Одеса, 19–20 травня 2011 р.* – Одеса: ОДЕУ, 2011. – 305 с. – С.28–29. 3. Грачова Р. *Гудвіл: новий актив і нові проводки* / Р. Грачова // *Практична бухгалтерія*. – 2000. – № 30. – Електронний ресурс: <http://www.dtk.com.ua/debet/ukr/>. 4. Грязнова А.Г. *Оценка бизнеса.: учебн. / под ред. А.Г. Грязновой, М.А.Федотовой.* – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 736 с. 5. Кутер М.И. *Теория бухгалтерского учета: учебн. / М.И. Кутер.* – М.: Финансы и статистика, 2002. – 640 с. 6. Мэтьюс М.Р. *Теория бухгалтерского учета: учебн. / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера.* – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с. 7. Пушкар М. С. *Креативний облік (створення інформації для менеджерів)* / М.С.Пушкар. – Тернопіль: Карт-блани, 2006. – 334 с. 8. Шигаев А.И. *Актуарный учет и использование его данных для управления / А.И. Шигаев.* – М.: Магистр: ИНФРА-М, 2011.

УДК 657:336.741.242.1

Г.В. Веріга

Донецький державний університет управління,
кафедра обліку і аудиту

ОПЕРАЦІЇ ПІДПРИЄМСТВ В ІНОЗЕМНІЙ ВАЛЮТІ: БУХГАЛТЕРСЬКИЙ АСПЕКТ

© Веріга Г.В., 2012

Розкрито основні принципи відображення у бухгалтерському обліку операцій підприємств в іноземній валюті відповідно до міжнародних і національних стандартів, проведено їх порівняльну оцінку.

The basic accounting principles of the reflection of enterprises operations in foreign currency according to international and national standards are exposed, their comparative estimation is conducted.

Питання удосконалення методичних підходів до бухгалтерського обліку операцій в іноземній валюті є актуальними в умовах активізації зовнішньоекономічної діяльності (ЗЕД) українських підприємств. Операція в іноземній валюті – господарська операція, вартість якої визначена в іноземній валюті або яка потребує розрахунків в іноземній валюті. Сфера ЗЕД визначає необхідність проведення розрахунків із закордонними партнерами в іноземній валюті, які знаходять своє відображення в системі бухгалтерського обліку з врахуванням вимог як чинного законодавства, так і інформаційних запитів зацікавлених осіб – власників, менеджерів, інвесторів тощо. Погоджуємося з І.А. Волковою, Б.І. Іванюком, що облік розрахункових операцій в іноземній валюті