

ПЕРЕДУМОВИ РОЗВИТКУ НАУКОВО-ТЕОРЕТИЧНИХ ОСНОВ І МЕТОДОЛОГІЧНИХ ЗАСАД СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

© Яремко І.Й., 2012

Досліджено рівень адекватності системи бухгалтерського обліку для репрезентації результатів функціонування підприємств постіндустріального типу. Розкрито пропонувані у предметній сфері концептуальну спрямованість і шляхи розвитку науково-теоретичних основ і методологічних засад облікової системи. Запропоновано окремі аспекти адаптивності методологічної основи системи бухгалтерського обліку до сучасних економічних умов.

Investigated the level of adequacy of existing accounting system for the representation of the results of post-industrial type businesses. Reveals offered in the subject field of the conceptual orientation and prospects of scientific and theoretical foundations and methodological basis accounting system. A separate aspects of adaptability methodological basis of accounting the current economic conditions.

Постановка проблеми та її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. В умовах глобалізації ринків капіталів, інвестицій, ринків збуту тощо застосування міжнародних принципів і правил складання публічної фінансової і корпоративної звітності є об'єктивною першопричиною її стандартизації і регламентації. У науково-дослідницькій, предметно-фаховій і загальноекономічній літературі, прикладних аналітичних оглядах наводиться низка об'єктивних аргументів щодо невисокого рівня об'єктивного відображення стандартизованими показниками фінансової звітності реального фінансово-економічного стану і стійкості суб'єкта ринкової економіки, результативності (ефективності) його функціонування. Провідні вітчизняні й зарубіжні фахівці предметної сфери розкривають низку недоліків міжнародної стандартизації фінансової звітності, звертають увагу на лобістські дії Комітету з міжнародної стандартизації фінансової звітності, слабку соціально-суспільну спрямованість ідеологічної основи розроблюваних стандартів. Відповідно до тези Й. Шумпетера – «всьяке наукове теоретизування починається з бачення доаналітичного пізнавального акту», тобто з того, інтереси якої групи користувачів домінують, ураховуючи юридично-економічний зміст публічної звітності, насамперед балансу.

Сучасна стандартизація (IAS, СААР) фінансової звітності, яка безпосередньо впливає на методологічну основу системи бухгалтерського обліку, все більше узалежнюється від приватно-корпоративних мотиваційних аспектів, а не фінансово-економічних канонів теорії і реальної економічної дійсності. Рада зі стандартів фінансового обліку (FASB) стверджує, що головна мета обліку – забезпечення інформацією, яка є корисною для раціонального інвестування, кредитування та інших подібних рішень. Проте, як показує зміст чинних стандартів, – це порожні слова [1]. Суспільно значущі транснаціональні корпорації виникли на гроші міжнародних акціонерів, і мета у них одна – створити умови для можливої максимізації прибутків. Саме ці люди прагнуть створити свій бухгалтерський облік [2, с.30].

Кризові та флуктуаційні явища в сучасній глобальній економіці, фінансові дисбаланси макро-, мезо-, мікроекономічних систем розкривають низку фактів, які дедалі більше тяжітимуть над сформульованими науково-теоретичними та концептуальними засадами у різних предметних сферах економічної науки, виробленими методиками як практичним інструментарієм управління економічними процесами: “... такий, наприклад, феномен, як «провал ринку», розуміється не тільки як “дефект ринку” самого по собі, але також і як «дефект теорії» [3, с. 132]. Відсутність формалізованої, прозорої та об'єктивної інформації є однією з причин і наслідків кризових явищ у

світовій економіці й окремих її суб'єктів. Фінансова (корпоративна) звітність (її суттєвість) відіграє не останню роль в регулюванні ринків капіталів та інвестицій.

Аналіз досліджень і публікацій. За висновками багатьох вчених нині система бухгалтерського обліку не забезпечує об'єктивної характеристики функціонування підприємства постіндустріального типу: ані його фінансово-економічної позиції, ані рівня ефективності його діяльності. Позицію науковців щодо потреб перегляду теоретико-методологічних основ системи бухгалтерського обліку з метою його адаптації до змін суспільно-економічного середовища можна вважати однозначною. Проте причини, що визначають невідповідність облікової інформації сучасним потребам і погляд на концептуальну спрямованість розвитку облікової методології, не є однозначними. С.Ф. Легенчук дотримується позиції, що “теоретична криза, яка проявилась сьогодні в бухгалтерському обліку, викликана змішуванням метатеорії, теорії, емпірики, методології та практики обліку. Виникає необхідність проведення загальнотеоретичної інтеграції шляхом побудови загальної системи бухгалтерських знань для встановлення логічного зв'язку між окремими узагальненнями, гіпотезами та доведеними положеннями” [4, с. 67].

Г.П. Журавель і П.Я. Хомин достатньо аргументовано обґрунтовують, що подальші “...дослідження різних аспектів бухгалтерського обліку мусять базуватися на тій чи іншій теорії як наріжному камені для подальших висновків і доповнень до неї”. Однак вони констатують, що “фундаментальні розробки в цьому напрямку нині відсутні, а поодинокі є надто звуженими, фрагментарні умовиводи недостатніми чи доволі суперечливими, щоб вважати їх суттєвим внеском у розвиток облікових теорій” [5, с. 4]. С. Ф. Голов, за результатами дисертаційного дослідження, робить висновок, що “парадигма глобального обліку має базуватися на паритетності потреб користувачів, об'єднувати ідеї уніграфічної, камеральної, діаграфічної парадигм та враховувати надбання суміжних галузей знань” [6, с. 369].

М.С. Пушкар і М.Г. Чумаченко розвиток науково-теоретичних основ і методологічних засад системи бухгалтерського обліку вбачають в об'єктивованому і науково обґрунтованому підході, за якого найважливішими є “концептуальні основи, які становлять фундамент теорій обліку, а тому їх розкриття стає одним з центральних завдань облікової науки. Дослідження свідчать про відсутність задовільного вирішення проблеми концептуальних основ обліку” [7, с.102]. Російський вчений К.Ю. Циганков дотримується категоричної позиції про базову потребу “розробити нову методику вивчення основ бухгалтерії, а всі інші теоретичні питання повинні розглядатися після ґрунтовного засвоєння подвійного запису” [8, с.145].

Невирішена частина загальної проблеми щодо розроблення адекватної сучасній економіці методології облікової системи стосується не тільки суто сфери бухгалтерського обліку, але й пов'язана з іншими суміжними і спорідненими сферами економічної науки, зокрема “важливе значення має узгодження всіх професійних стандартів, які складають інфраструктуру бухгалтерського обліку” [6, с.371]. Суто із предметної сфери пропонується “диверсифікація облікових теорій у багатьох випадках є лише словесним вуалюванням запозичених теперішніми авторами надбань попередників” [5, с. 352]. Отже, можна зробити висновок про потребу розроблення нової методології облікової системи, ґрунтованої на теорії подвійного запису, і суттєво нових підходів до оцінювання нематеріальних активів, узгоджених із суміжними сферами економічної науки.

Метою статті є розкриття головних факторів, які зумовлюють необхідність розвитку наукових теоретичних основ системи бухгалтерського обліку з метою вироблення адаптивної методологічної основи цієї системи для об'єктивної репрезентації функціонування і фінансово-економічного стану підприємств постіндустріального типу.

Виклад основного матеріалу. В умовах постіндустріального суспільно-економічного середовища не тільки істотно змінилися обставини функціонування економічних систем, а й змістилась вагомість економічних ресурсів; нематеріальні активи та інтелектуальний капітал стають основними об'єктами інформаційно-інтелектуальної економіки. Саме це ключова проблематика розроблення нової методології обліку, оскільки ідентифікацію і оцінку, а також практичну верифікацію цих об'єктів здійснити важко.

Для забезпечення вимог, які ставить до системи бухгалтерського обліку постіндустріальне (інформаційно-інтелектуальне) середовище, необхідний перегляд науково-теоретичних основ і методологічних засад, в координатах яких сформовано цю інформаційно-оцінну систему. Використання узвичаєної для агрегування матеріального економічного ресурсу методології обліку спричиняє розширене застосування так званого “професійного судження”, використання неформалізованої комбінаторики методик визначення “справедливої вартості” чи, наприклад, алгоритмізації «зменшення корисності активів», позаяк багато об’єктів економіки постіндустріального типу не можна оцінювати прямолінійно-арифметичним способом.

Нинішня система обліку спирається на основоположні засади і принципи (СААР), сформована відповідно до умов функціонування підприємства індустріального типу і не пристосована для відображення факторів вартості сучасного суб’єкта ринкової економіки, передусім його нематеріального економічного ресурсу, що є ключовим компонентом вартості. Сьогодні достатньо очевидним є зміщення конкурентних акцентів з товарних ринків на ринки капіталу, домінує концепція управління підприємством на основі вартості капіталу (ринкова капіталізація суб’єкта економіки). Для формалізованого інформаційного забезпечення сучасних концепції стійкого розвитку і концепції постіндустріального суспільства у балансовому узагальненні (валюта балансу – сумарна вартість економічних ресурсів) репрезентація об’єктів нематеріального характеру як таких і балансової (об’єктивної) вартості підприємства є обов’язковою. Необхідним є вироблення синтезованого показника ефективності функціонування, тобто поєднання узвичаєного показника прибутковості (додаткова вартість вкладеного капіталу) і зміни ринкової вартості власного капіталу.

Облікові новації, які пропонують професійні та дослідницькі організації, окремі авторські розробки, що стосуються окремих об’єктів і процедур, насправді фундаментально не вирішують основної проблеми розвитку системи бухгалтерського обліку – формування адаптивної до сучасної економіки його методології.

І навіть більше, “нескінченний потік доповнень і роз’яснень суттєво змінює зміст інформації, яка підлягає оприлюдненню” [9, с. 94].

Методологічні засади системи бухгалтерського обліку ґрунтуються на економіко-правовій основі, що найочевидніше за формою балансового узагальнення. Юридичні категорії “майно” (активи), “власність”, “право власності” звернені до балансу (відображені в балансі). Об’єктивне звернення юристів до балансу має за мету встановити правовий режим матеріальних і нематеріальних активів економічної одиниці, сукупність вимог, які ставлять до будь-якого майна під час придбання, використання у процесі фінансово-господарської діяльності, вибуття (зокрема безплатне передавання, добродійні акції тощо).

У цьому контексті об’єкт обліку і стаття балансу “статутний (акціонерний) капітал” є ключовим поняттям. Згідно з фінансовою концепцією категорію “капітал” розглядають як синонім поняття “чистих активів” або власного капіталу компанії. Проста арифметична формула визнання чистих активів (власного капіталу) “активи мінус зобов’язання” викликає складні методологічні проблеми об’єктивного встановлення цих найважливіших категорійних понять, оскільки як активи враховують лише об’єкти матеріального характеру.

Розроблення концептуальних засад нематеріальних активів (інформаційно-інтелектуальних ресурсів) та інтелектуального капіталу (визнання, ідентифікація, оцінка), введення на цій основі формалізованого формату і позиціонування цих об’єктів у загальну методологічну основу бухгалтерського обліку надасть цій системі постіндустріальної парадигми. Особливу увагу необхідно звернути на “внутрішньо генерований гудвіл”. Крім адаптації суто методологічної основи системи бухгалтерського обліку до умов постіндустріальної економіки, такий формат облікової системи дасть змогу порівнювати балансову вартість капіталу підприємства з його вартістю, обчисленою ринковим інструментарієм (рейтингові агентства, інвестиційні інститути, різноформатні індикативні системи тощо). Такі зміни, очевидно, потрібно вважати одним з найважливіших аспектів надання соціальної спрямованості системі обліку і фінансової звітності, оскільки обчислений неформалізованим (умоглядно-експертним методом чи методами дисконтування) способом власний капітал (ринкова ціна акцій публічних акціонерних товариств), нерідко значно завищений, поширюється у суспільні інституції (недержавні пенсійні фонди, страхові компанії тощо).

Загалом розвиток науково-теоретичних основ системи бухгалтерського обліку як предметної сфери знань, що має на меті об'єктивно репрезентувати фінансово-економічну позицію й ефективність (у широкому сенсі) функціонування підприємства постіндустріального типу, повинен ґрунтуватись, передусім, на адекватних сучасній економіці гіпотетичних, концептуальних і прагматичних принципах, а безпосередня стандартизація облікових методик більшою мірою ураховувати ідеологічний зміст соціально-суспільної спрямованості.

Висновки і пропозиції подальших досліджень. Науково-теоретичні розробки, спрямовані на адаптивний розвиток (формування) методологічної основи системи бухгалтерського обліку підприємства постіндустріального типу, повинні предметно базуватися на основоположній категорії “капітал”, яка фундаментально визначатиме всі інші (похідні) поняття теорії обліку. Тракткування бухгалтерського обліку як методологічної науки зобов'язує передусім пов'язати подвійним записом нематеріальні активи підприємства з інтелектуальним капіталом, ураховуючи той факт, що вартість власного капіталу в частині інтелектуальної його складової формується під впливом суспільного визнання потенційної ринкової вартості економічної одиниці, а не здійснених витрат.

1. Редченко К. Революція в учете / К. Редченко // *irki@mail.lviv.ua*. 2. Соколов Я. Досвід змін у бухгалтерському обліку Росії / Я.Соколов // *Бухгалтерський облік і аудит. Науково-практичний журнал*. – 2004. – № 5. – С.28–34. 3. Московский А. Смысл дискуссии о современных изменениях в экономической науке / А. Московский // *Вопросы экономики*. – 2008. – № 1. – С. 131–140. 4. Легенчук С.Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки: [монографія] / С.Ф. Легенчук. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 652с. 5. Теорії бухгалтерського обліку: студії [монографія] / Г.П. Журавель, П.Я. Хомин. – Тернопіль: Економічна думка, 2008. – 400 с. 6. Голов С.Ф. Сучасний стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні : дис. ... доктора екон. наук : спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит / Сергій Федорович Голов. – Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана, 2009. – 374 с. 7. Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація: [монографія] [Інформація для менеджменту] / М.С. Пушкар, М.Г. Чумаченко. – Тернопіль: Карт-бланш, 2011. – 336 с. 8. Цыганков К.Ю. Бухгалтерский баланс в историческом развитии / К.Ю. Цыганков // *Всероссийский экономический журнал*. – 2006. – № 7. – С. 131–145. 9. Кучеренко Т. Генезис функції і концепції фінансової звітності в системі управління / Т. Кучеренко // *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. – 2009. – № 3. – С. 94–104. 10. Бетге Й. Балансоведение / Йорг Бетге; пер. с нем.: научн. ред.В.Д. Новодворский. – М.: Бухгалтерский учет, 2000. – 454 с. 11. Бутинець Ф.Ф. Альфа і омега бухгалтерського обліку, або моя болісна не сповідь: моногр. / Ф.Ф. Бутинець.– Житомир: Рута,2007.– 328 с. 12. Обербрисман Ф. Современное понимание бухгалтерского баланса / Франк Обербрисман: пер. с нем.: под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 416 с. 13. Хомин П.Я. Парадигма і контрверзи бухгалтерського обліку та звітності / П.Я. Хомин, Р.П. Журавель. – Тернопіль: Економічна думка, 2007. – 299 с.