

## **ФОРМУВАННЯ НОВИХ ВИДІВ ОБЛІКУ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ЇХ РОЗВИТКУ**

*Розглянуто недоліки сучасної моделі обліку, розвиток нових його видів та їх значення для інформаційного забезпечення менеджменту. Робиться наголос на те, що облік необхідно розглядати як інтелектуальну систему, яка повинна визначати потребу менеджерів в інформаційних ресурсах на визначених етапах прийняття управлінських рішень.*

*Ключові слова: інформаційна система, модель обліку, види обліку, нові об'єкти обліку, стратегічні аспекти обліку, креативні аспекти обліку.*

Людська цивілізація переживає складний етап свого розвитку, коли йде пошук нових світоглядних орієнтирів, значеннєвих життєвих настанов, а отже і нових способів та форм господарювання. Техногенна цивілізація ввійшла в постіндустріальну епоху, вона здійснила гігантський ривок [1]. Економічна наука напрацювала достатньо нових ідей, що змінюють філософію бізнесу та господарювання. Сучасна концепція інформаційного суспільства декларує визначальний характер інформації та теоретичних знань у технологічному процесі, бо виробничий процес більше не є основним вирішальним чинником змін. В контексті таких тверджень, нового погляду вимагає і система інформаційного забезпечення менеджменту, основу якої, на мікроекономічному рівні, становить облікова система. Дослідження і розвиток нових видів обліку і введення їх в облікову систему і фінансову звітність є *актуальним* не лише з точки зору розвитку обліку, вони є вимогою реальної економіки.

На невідповідність облікової системи сучасним економічним реаліям звертають увагу *вчені* у галузі економіки, менеджменту, маркетингу, а також зарубіжні і вітчизняні вчені у сфері обліку. За словами Пушкаря М. С., "традиційна бухгалтерія ґрунтувалась на використанні лише методологічного підходу до вивчення об'єктів дослідження, а тому виявилась непередбаченою до тих змін, які відбулися у суспільстві" [2, 25]. Я. В. Соколов стверджує, що структура обліку дуже динамічна і тому з нього виділяються багато видів обліку [3, 227]. Такої думки притримуються також П. Міллер [4, 143], С. Голов [5, 3–13], І. Яремко [6, 165–174], Гуцайлюк [7, 14–19] та інші.

Дослідження традиційної моделі обліку в Україні показують, що вона не спроможна повністю задовольнити запити менеджерів на необхідну для них інформацію. Б. Філіп, С. Мітчел та у одній із своїх праць зазначають: "Модель традиційного бухгалтерського обліку не пристосована для нової економіки, тому потрібно або змінювати модель обліку, або ж компанії повинні включити в свої щорічні звіти додаткові розділи" [8]. Розвиток економічних та виробничих відносин вимагає нової інформації про об'єкт управління, традиційна ж модель обліку (стара мова бізнесу) стає перешкодою для розвитку нових методів мислення [9, 131].

У цьому контексті перед сучасною обліковою наукою постає завдання удосконалення моделі обліку та приведення її у відповідність з сучасними запитами користувачів інформації. *Завданням* автора є вивчення сучасного стану розвитку обліку та узагальнення інформації про нові його види, що формуються.

На мікрорівні розрізняють дві системи обліку – патримоніальну та камеральну. В патримоніальній – основний наголос робиться на облік стану та руху цінностей – майна (доходи та витрати є наслідком цього руху), в камеральній – на облік доходів та витрат, а стан і рух майна розглядається як наслідок виконання бюджету (кошторису). Камеральний облік існував та існує паралельно з патримоніальними. Камеральна бухгалтерія є найпершою і найдавнішою.

Відомому професору з Кельна (початок XX ст.) Е. Шмалентайху ми зобов'язані фундаментальною ідеєю про два типи обліку:

– облік, який при складанні балансу враховує тільки стан цінностей на даний момент, тобто ніби на момент ліквідації права. Це статичний облік, основною метою якого є визначення того, чи дозволить реалізація (продаж) всіх активів підприємства на даний момент отримати суму, необхідну для оплати його кредиторської заборгованості.

– облік, який враховує рух цінностей незалежно від можливості ліквідації підприємства. Це динамічний облік – система реєстрації фактів господарського життя, головною метою якого є безперервний вимір ефективності господарської діяльності підприємства

З огляду на ускладнення процесу управління, зростання ролі інтелектуального капіталу як ключового чинника конкурентоспроможності та інформаційних технологій зрозуміло, що традиційні погляди на облік та звітність потребують перегляду. У результаті розвитку облікової думки та постійно зростаючих вимог до інформації з боку менеджменту з системи бухгалтерського обліку виділилися три підсистеми: фінансовий облік, управлінський облік, контролінг, які в сукупності складають єдину обліково-інформаційну систему підприємства. Це пояснюється тим, що, згідно з правилом Р. Ентоні, в умовах ринкової економіки з'явилося багато нових ринкових інструментів господарювання та користувачів інформації традиційного обліку, а для різних груп та категорій користувачів інформації необхідні різні її аспекти і зміст.

В обліку з'являються нові об'єкти спостереження: логістичні витрати, маркетингові витрати, природоохоронні витрати, трансакційні витрати, витрати на якість продукції, витрати на сегментацію ринку, інтелектуальний капітал, соціальні витрати та витрати на соціальну відповідальність бізнесу тощо.

Інформація про такі об'єкти необхідна користувачам, а отримати її з реєстрів традиційного фінансового чи управлінського обліку можна лише за допомогою трудомістких процедур вибірки з первинних документів. Проте, при сучасному рівні розвитку комп'ютерних та інформаційних технологій, створення інформаційних звітів, реєстрів та форм різного типу не є чимось надскладним, саме тому, роль облікового працівника, який повинен стати творцем необхідної інформації а не записувачем фактів які вже відбулися, полягає у створенні інформації на запит користувачів.

Для ефективного функціонування підприємства в складних ринкових умовах та умовах жорсткої конкуренції і науково-технічного прогресу, інформація розглядається як ресурс, що має цінність і вартість. У цьому аспекті зростає роль обліковця як працівника з винятково креативними функціями щодо створення інформації. Розуміючи важливість інформації для менеджменту обліковці роблять спроби моделювання облікової системи на запит користувачів і говорять про виникнення нових видів обліку: податкового, креативного, соціального, екологічного, стратегічного, інноваційного, обліку людських ресурсів, актуарного обліку, ситуаційного обліку, адаптивного обліку, хедж обліку, сітьового обліку управлінського спрямування [10, 175] тощо. Наскільки це правомірно і чи відповідає загальній логіці побудови облікових систем, чи маємо ми право говорити зараз про таку кількість нових видів обліку і чи є вони видами обліку взагалі, як їх класифікуватимемо, зводячи в одну систему? Дотримуючись таких критеріїв ми, аналогічно, можемо говорити і про зарплатний облік, матеріальний облік, облік борговий і т. д.

Що ж таке нові види обліку, чи радше, що розуміють під видами обліку в науковій та спеціальній літературі?

Креативний облік – нове поняття, яке часто трактують як творчий облік. Однак границя між творчим підходом і фальшуванням дуже хитка і розмита. Креативний облік явище негативне, коли використовується недобросовісними керівниками для фальшування інформації, і несе позитивний результат, коли використовується належно, прогресивно, для відображення основних тенденцій ведення бізнесу і для представлення добросовісної інформації про компанію [11, 457]. Благо, на сторожі достовірності облікової інформації стоять нормативи та стандарти обліку, а тому, використовуючи прийоми креативності щодо ведення обліку бухгалтер стає творцем, конструктором інформації.

Проте, говорячи про креативний облік, ми не маємо права назвати його окремим видом обліку, а лише творчим підходом до формування загальноприйнятої облікової системи. Креативним може бути як підсистема фінансового обліку, так і підсистеми управлінського та стратегічного обліку, що повністю відповідає їх призначенню та меті. У кращих своїх проявах креативний облік – це будь який науковий метод, який не відповідає загальноприйнятій практиці або встановленим стандартам та принципам.

Соціальний облік – це відносно новий напрям в обліку, точне визначення якому дати досить важко, проте це не окремий самостійний вид обліку, а, скоріше, розширення границь традиційного обліку. Він представлений двома напрямками. Перший і найважливіший – пов'язаний з необхідністю збільшення складу показників звітності в інтересах користувачів [3, 197–230]. Другий напрям концентрується на обліку соціальних витрат. Деколи термін “соціальний облік” трактується як облік, метою якого є визначення витрат, що несе суспільство у зв'язку з діяльністю організацій [11, 614]. З огляду на такі визначення, аналогічно, немає підстав називати соціальний облік окремим видом обліку, який формує інформаційну підсистему підприємства, а лише говорити про отримання необхідної інформації у підсистемах традиційного обліку з використанням його методик та інструментарію.

Коли йдеться про “екологічний облік”, то під цим терміном ми розуміємо облік витрат на природоохоронну діяльність підприємств, який доцільно вести в розрізі всіх трьох підсистем облікової системи для отримання різнобічної інформації, як тактичного так і стратегічного характеру, про стан та розвиток природоохоронної діяльності підприємства. А тому вживати термін “екологічний облік” стосовно обліку природоохоронної діяльності чи природоохоронних витрат окремих підприємств не доцільно, оскільки під цим терміном скоріше розуміють облік екологічних витрат та результатів природоохоронної діяльності на рівні держави. Такий облік тісно пов'язаний та перекликається у формуванні своєї мети з соціальним обліком, що, проте, не дає нам права ставити його в ряд із загальноприйнятими вже видами обліку: фінансовим, управлінським, стратегічним.

Аналогічно можемо говорити про “інноваційний облік” як про облік інвестиційно-інноваційної діяльності; про “податковий облік” як про облік податкових розрахунків в обліковій системі підприємства; “облік людських ресурсів”, який полягає в усвідомленні того, що вкладення в людей повинні розглядатися як “вкладення капіталу”; “актуарний облік” як про систему, що використовує метод подвійного запису і надає інформацію про зміну ринкової вартості підприємства; “ситуаційний облік”, що перекликається з стратегічним (прогностичним) обліком чи є його частиною; “хедж облік” як консервативну стратегію, що дає змогу обмежити збитки за інвестиціями здійсненням операції, яка компенсує наявну позицію тощо.

Не обмежуючись обліком фактичних величин, відкидаючи уявлення про облік як про історичний опис господарства, А. П. Рудановський (1863–1934) вважав, що в балансі повинні знайти відображення і ті події, які ще тільки будуть відбуватися [3, 197–230]. У цьому випадку науковці говорять про стратегічний облік як одну із підсистем облікової системи підприємства. У літературі такий вид обліку називають ще прогностичним,

контролінгом тощо. Стратегічний облік лише розвивається, але його розвиток і використання не має сумніву, адже він дозволяє максимально наблизити облік до потреб управління, дати готові варіанти ефективних управлінських рішень. Це, у свою чергу, дасть можливість у майбутньому запобігти небажаним господарським операціям, що викликають перебільшення матеріальних та трудових ресурсів. До стратегічного обліку належать методи прогнозування, що використовуються у статистиці, а також економіко-математичні методи на базі даних оперативного, статистичного і бухгалтерського обліку (кожного окремо і в цілому). Для стратегічного обліку можуть використовуватись носії інших видів обліку, але в них мають бути передбачені реквізити для прогностичного обліку. Відразу можуть наводитись і висновки (варіанти управлінських рішень), але за відповідний період їх доцільно узагальнювати у спеціальних реєстрах (на окремих носіях).

Таким чином можемо говорити про існуючу проблему щодо визнання і визначення видів обліку з точки зору як теорії так і практики. Ми схильні до думки, що система обліку – це єдина і нерозривна система, яка має умовний поділ на три підсистеми (фінансового, управлінського, стратегічного обліку), використовує одні інформаційні джерела та інструментарій обробки інформації, забезпечуючи виконання своїх функцій з метою повного інформаційного забезпечення менеджменту. Щодо нових видів обліку, то вони зароджуються через недостатність та невідповідність інформації запитам керівництва і мають право на існування та розвиток в межах зазначених підсистем обліку, що сприятиме підвищенню інформаційності обліку.

Проте в сучасних умовах розвитку економіки традиційні системи обліку змінюються набагато повільніше, ніж організації, для обслуговування яких вони створені. Сучасна система обліку була створена в той час, коли переважало трудомістке виробництво, а тому зараз вона погано пристосована до фондомістких, інтелектуальних, гнучких виробничих систем, нових економічних інструментів та важелів впливу на економіку.

У сучасних системах фінансів і обліку існує два основних види проблем. Перші пов'язані із системою обліку, другі – з тим, як вона використовується. Ми вважаємо, що більшість керівників і фінансових директорів добре розуміють недоліки системи, однак не знають, як їх можна перебороти.

Облікова інформація не завжди доступна: через те, що системи дуже складні й не відбивають тих факторів, які люди вважають важливими, більшість працівників в організаціях зовсім не цікавляться тим, як діє система обліку, як вона впливає на прийняття рішень і відповідно на людей. Бухгалтери й керівники намагаються тримати всі дані під своїм контролем, хоча доведено, що інформація, отримана по каналах зворотного зв'язку про зовнішнє середовище організації, сприяє поліпшенню її діяльності.

Ще одна причина, за якою інформація повинна бути більш доступною, полягає в тому, що необхідно поліпшити контакт між керівництвом і рядовими працівниками, а для цього - зробити фінансову інформацію зрозумілою робітникам. Це більше, ніж яка-небудь інша акція, допоможе усвідомити загальні цілі й закладе основу партнерства між ними.

З огляду на існуючі проблеми, можна визначити декілька варіантів дій, щодо поліпшення існуючих облікових систем і приведення їх у відповідність сучасним вимогам. Підприємства можуть створити додаткові або паралельні системи, за допомогою яких можна оцінити ефективність і якість, що більше відповідають вимогам виробництва; можуть виробити підходи до оцінки людських ресурсів, які найбільш точно відповідають виробничим завданням; можуть забезпечити працівникам доступ до виробничої і фінансової інформації, що дозволить поліпшити їхню діяльність; можуть створити внутрішній ринок облікової інформації – що змусить давати саме ту інформацію, що потрібна.

Головне – дати інформацію в руки людей, здатних її використовувати, і у вигляді, для них зрозумілому. Найправильніший спосіб домогтися цього – забезпечити участь користувачів у розробці системи збору даних. Керівники ж повинні відмовитися від

звички використовувати інформацію переважно для заохочення або покарання, даючи людям можливість приймати з її допомогою рішення.

Деякі керівники не хочуть ділитися інформацією зі своїми підлеглими з побоювання, що вона буде використана для "вибивання" усілякого роду збільшень (якщо інформація гарна) або навіть деморалізує людей (якщо вона погана). Однак, не маючи інформації, працівники не можуть адекватно реагувати на нові вимоги до організації, яка повинна показати своїм співробітникам, що вона означає для них.

Існування ж та розвиток багатьох видів обліку – вимога часу, і не потрібно обмежувати ці процеси, а лише сприяти їх розвитку. При сучасному розвитку інформаційних технологій та автоматизованої обробки даних – множина видів обліку чи виникнення нових об'єктів обліку не призведе до значних ускладнень в роботі облікової служби, при умові грамотної побудови облікової системи. Використання обчислювальної техніки дозволить органічно об'єднати (але не ліквідувати) види обліку в систему, яка дозволить одержувати більш цінну інформацію і підняти її на більш високий якісний рівень. Вважаємо, що фірми не повинні дозволити недолікам існуючих облікових систем обмежити можливості їхнього розвитку. Вони повинні дати можливість користувачам створювати додаткові системи, спрямовані на задоволення їхньої потреби в інформації для прийняття рішень, корисна інформація повинна поширюватися всередині організації набагато ширше і більша кількість інформації в агрегованому вигляді повинна доводитися до безпосередніх виконавців, які могли б цю інформацію використовувати за призначенням. Створення внутрішнього ринку інформації могло б сприяти тому, щоб користувачі одержували саме ту інформацію, яка їм потрібна.

#### **Література**

1. Радченко Я. Ю. Знання як стратегічний ресурс сталого економічного розвитку. – Автореф...дис.к.е.н. за спец. 08.01.01 – Економічна теорія. – Харків – 2004. – 20 с.
2. Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): Монографія. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 421 с.
3. Соколов Я. В., Соколов В. Я. История бухгалтерского учета: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 272 с.
4. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік в Україні. В 2-х ч.: Міфологія. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – 524 с.
5. Голов С. Ретроспективний погляд на реформування бухгалтерського обліку в Україні. Анти міфологія // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 2. – С. 3–13.
6. Яремко І. Й. Інтелектуально-інформаційний потенціал як фактор виробництва і капітал: проблематика облікової системи в постіндустріальній економіці // Актуальні проблеми економіки. – 2004. – № 12(42). – С. 165–174.
7. Гуцайлюк З. В. Прогнозний (стратегічний) облік і сучасні проблеми розвитку теорії бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 2. – С. 14–19.
8. Beaulieu Philip, Williams S. Mitchell, Wright Michael. Intellectual capital disclosure practices in Scandinavia (Цитовано за: Лейф Эдвинссон. Корпоративная долгота. Навигация в экономике, основаной на знаниях. – М. ИНФРА-М, 2005. – 248 с. )
9. Лейф Эдвинссон. Корпоративная долгота. Навигация в экономике, основаной на знаниях. – М. ИНФРА-М, 2005. – 248 с.
10. Денчук П. Н. Сучасні концептуальні підходи до дослідження тенденцій розвитку системи обліку // Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України / Матеріали міжнародної науково-практичної конференції. – Тернопіль: Економічна думка, 2007. – 526 с. – С. 175–179.
11. Мэтьюс М. Р., Перера М. Х. Б. Теория бухгалтерского учета: Учебник / Пер.с англ. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с. – 663 с.

Редакція отримала матеріал 21 травня 2009 р.