

АНАЛІЗ МІЖНАРОДНОЇ ТА ВІТЧИЗНЯНОЇ ПРАКТИКИ: ПЕРЕВАГИ І НЕДОЛІКИ СУЧАСНОГО ОБЛІКУ

Визначальною особливістю обліку на початку XXI ст. стало непросте поєднання історичних традицій, сформованих протягом століть, та новітніх технологій постіндустріальної епохи. На відміну від інших прикладних економічних наук, бухгалтерський облік протягом тривалого часу залишається відданим традиційним принципам і підходам. З часів Луки Пачолі та Бенедетто Котрулі, які заклали підвалини подвійної бухгалтерії, у галузі бухгалтерського обліку відбулося зовсім небагато революційних подій. Через це сьогодні, на думку деяких учених [4], назріває “друге відродження” обліку, метою якого є поступова адаптація до вимог нової економіки та поширення уваги на ті показники, що розкривають природу інтелектуального капіталу.

Бухгалтерська наука тривалий час вивчала зміст і логіку господарської діяльності підприємств, майже виключно орієнтованих на “матеріальне” виробництво. Відповідно, надбання науки про бухгалтерський облік індустріальної епохи стосуються, насамперед, процесів формування інформаційних ресурсів для управління підприємствами, у діяльності яких нематеріальні активи та інтелектуальний капітал відігравали відносно незначну роль. Сьогодні, на початку XXI ст., навіть у традиційних галузях економіки, таких як машинобудування чи енергетика, вартість інтелектуального капіталу часто перевищує вартість матеріальних активів. Наприклад, у 1990 р. частки інтелектуального капіталу і матеріальних активів компаній США становили відповідно 63 і 37% [11, с. 129], а сьогодні перевага інтелектуального капіталу є ще переконалівою: у розвинених країнах світу його частка становить до 80% ринкової вартості компаній.

На межі XX і XXI ст. критика бухгалтерського обліку набула нових обертів. Ще на початку 2000 р. голова Федеральної резервної системи США, відомий економіст А. Грінспен, висловлював занепокоєння тим, що бухгалтерський облік не відстежує вкладення в інтелектуальні активи, і попередив про невідворотність значних проблем через це у майбутньому. У наступні роки позицію А. Грінспена підтримали інші впливові західні економісти - А. Левітт, Б. Лев, Дж. Даум та ін.

У вирішення означеної проблеми найвагоміший внесок зробили представники найбільш впливових у другій половині XX ст. – на початку XXI ст. нормативної та позитивної теорій обліку. Кожна з цих теорій має свою історію. Наприклад, у другій половині 40-х років до 70-х років беззастережно домінувала нормативна теорія, основи якої заклали такі видатні вчені, як К. МакНіл, В. А. Патон, А. К. Літтлтон, а також фахівці Американської бухгалтерської асоціації. Зусиллями представників нормативної теорії свого часу були розроблені перші стандарти бухгалтерського обліку, впроваджені численні директиви з регулювання облікової та аудиторської практики, систематизовані вимоги до фінансової звітності. Але вже у 70-х роках нормативну теорію обліку гостро критикували представники Рочестерської наукової школи (М. Дженсен, Р. Уотс, Дж. Циммерман) та їх послідовники. Вони звинувачували нормативну теорію обліку у негнучкості підходів і застосуванні оцінних суджень, не підтверджених практикою, або таких, що суперечать реальним потребам компаній.

На відміну від нормативної теорії, позитивна теорія обліку намагалася виявити фактичні зв'язки між обліковою практикою та чинниками, що на неї впливають. Прихильники позитивної теорії обліку активно підтримують ідею, що “проштовхувати” зміни до міжнародних і національних стандартів бухгалтерського обліку треба не “згори”, а “знизу”, на підставі пропозицій конкретних компаній та з обов'язковим урахуванням їх економічних інтересів [2].

Перші наукові висновки, які були покладені в основу позитивної теорії обліку, отримані завдяки ґрунтовним дослідженням 60 - 70-х років двох груп науковців. Представники першої групи [5] досліджували взаємозв'язок між показниками прибутковості, визначеними за даними бухгалтерського обліку, та вартістю акцій компаній. Дослідники з'ясували, що прибутковість компанії щільно пов'язана з ринковою оцінкою вартості акціонерного капіталу. Цей важливий висновок дав змогу обґрунтувати подальший розвиток методології бухгалтерського обліку, а відтак і фінансової звітності, зокрема для країн з розвиненими фондовими ринками.

Друга група науковців [6] теж намагалася визначити природу взаємозв'язку між ринковими оцінками акцій і показниками прибутковості, що базуються на даних бухгалтерського обліку. В основу дослідження було покладено гіпотезу ефективного ринку (Efficient Market Hypothesis, EMH) та модель оцінки довгострокових активів (Capital Asset Pricing Model, CAPM). Отримані результати поставили під сумнів основні постулати нормативної теорії, згідно з якою бухгалтерський облік – єдине джерело інформації для інвестора, а тому фондовий ринок можна ввести в оману маніпулюванням бухгалтерськими цифрами, особливо коли прибуток обчислюється різними способами. Було з'ясовано, що фондовий ринок активно використовує різні, в тому числі необлікові, джерела інформації, а зміни в облікових політиках і процедурах компаній не можуть постійно дезорієнтувати

інвесторів. Маніпулювання прибутком та іншими показниками, що відображаються у фінансових звітах, викликає лише короткострокові реакції ринку, динаміка якого корегується на основі іншої інформації про компанії.

У наступні роки представники позитивної теорії обліку здійснили низку інших досліджень: з'ясували взаємозв'язок між характеристиками корпоративного управління та механізмом управління прибутковістю, вивчали залежність прибутковості компанії від політики викупу акцій менеджментом і незапланованих змін у керівництві компанії, розглядали залежність рівня дискреційних витрат від діяльності аудиторських фірм, з якими співпрацюють компанії, досліджували наслідки первинного розміщення акцій з погляду оцінки бізнесу та прибутковості тощо. Попри значний прогрес у розвитку та поширенні позитивної теорії обліку, дискусії навколо неї не припиняються.

Численні дослідження позитивної теорії обліку систематизували й узагальнили у середині 70 - 80-х роках Р. Уотс (R. Watts) і Дж. Циммерман (J. Zimmerman). Саме ці вчені запровадили у науковий обіг термін "позитивна теорія обліку" і сформулювали її основну мету. Дж. Циммерман (J. Zimmerman) писав, що "позитивні дослідження спрямовані на формування теорії, яка може пояснити явища, що спостерігаються" [15, с. 107-108]. Продовжуючи цю думку, М. Дженсен (M. Jensen) зауважував, що позитивна теорія обліку має на меті "пояснити, чому бухгалтерський облік є таким, яким він є, чому бухгалтери роблять те, що вони роблять, і яким є вплив цієї діяльності на суспільство та споживання ресурсів" [9, с. 13].

Метою позитивної теорії обліку, на думку Р. Уотса (R. Watts), слід вважати пояснення і навіть передбачення змін у бухгалтерській практиці [13]. Такий підхід відрізняється від традиційного для нормативної теорії намагання регламентувати бухгалтерський облік за принципом "як має бути", часто у відриві від реального світу. Наприклад, до 80-х років у літературі з питань фінансової звітності можна було знайти численні вказівки стосовно того, як потрібно відображати окремі статті, але майже не було пояснень, чому потрібно включити у звіт той чи інший показник або оприлюднити інформацію. Позитивна теорія, навпаки, намагається раціонально пояснити, чому фінансова звітність має теперішню форму [14].

Дискусія між прихильниками двох теорій конкурентів іноді набувала радикально контрверсійних форм. Наприклад, в одній зі своїх праць Р. Уотс (R. Watts) називає нормативну теорію обліку "ненауковою", оскільки вона "зосереджена на приписах" [10, с. 54]. Аналогічне твердження зустрічаємо у М. Дженсена (M. Jensen), який пише, що попередні дослідження у галузі обліку були ненауковими, оскільки базувалися на приписово-розпорядчій основі [12, с. 11].

Стейкхолдерський напрям досліджень західних учених-позитивістів, побудований на запереченні концепції максимізації прибутку в інтересах акціонерів, не лише вплинув на консервативний фінансовий облік, а й значною мірою підштовхнув розвиток управлінського обліку. Вже на початку 90-х років "арсенал" останнього був суттєво оновлений: управлінський облік взяв на озброєння низку важливих інструментів підтримки управлінських рішень на користь стейкхолдерів, серед них збалансовану систему показників (англ. Balanced Scorecard), систему показників відповідальності (англ. Accountability Scorecard), калькулювання на основі діяльності (англ. Activity-Based Costing), калькулювання витрат для забезпечення якості (англ. Quality Costing).

Сьогодні зміни в управлінському обліку спричиняє низка зовнішніх і внутрішніх чинників. До зовнішніх чинників найчастіше відносять такі явища, як глобалізація ринків, розвиток інформаційних і виробничих технологій, зростання конкуренції. Внутрішніми причинами змін, пов'язаними з діяльністю самих підприємств, більшість авторів вважає розвиток концепції ключових компетенцій, акцент на зв'язках з покупцями і постачальниками, аутсорсинг низки виробничих та управлінських функцій, організація роботи в командах та ін.

Як фінансовий, так і управлінський облік у другій половині ХХ ст. - на початку ХХІ ст. пройшли декілька стадій розвитку, пережили не одну кризу. Зокрема, у 80-х роках у наукових колах США та Європи жваво дискутувалася тема актуальності управлінського обліку та його відповідності потребам управління компаніями. На той час зростання конкуренції, нові інформаційні технології, глобалізація та розвиток міжнародної торгівлі помітно змінили характер бізнесу та корпоративного менеджменту, тому багато впливових науковців і практиків відзначали численні недоліки бухгалтерського обліку, який не міг надавати інформацію, потрібну для управління складними бізнес-системами, так вважали Х. Джонсон (H. Johnson), Р. Каплан (R. Kaplan) і Дж. Лі (J. Lee) [10]. Критика традиційного обліку супроводжувалася вимогами ширшого використання інформаційних технологій для підвищення статусу облікових працівників в ієрархії системи управління підприємством до рівня, на якому обговорюються та реалізуються наміри щодо формулювання стратегії компанії [12].

Ці дискусії сягнули апогею у 1987 р. після виходу в світ монографії Х. Джонсона (H. Johnson) і Р. Каплана (R. Kaplan) "Злеті і падіння управлінського обліку" [10]. Автори монографії переконливо продемонстрували відірваність від життя традиційного управлінського обліку, основи якого, закладені ще у 20-х роках, протягом наступних 60 років так і не зазнали суттєвих змін. У цей період управлінський облік, на думку Х. Джонсона (H. Johnson) і Р. Каплана (R. Kaplan), був більше зосереджений на обліку витрат і підготовці відповідної інформації для включення у фінансову звітність, ніж на задоволенні реальних інтересів менеджерів, які потребували точної та всеохопної інформації для ухвалення відповідних управлінських рішень.

На відміну від управлінського, фінансовий облік, який ми розглядаємо з погляду міжнародної практики, протягом другої половини ХХ ст. - початку ХХІ ст. еволюційним шляхом рухався досить повільно, уникаючи революційних збурень. Щоправда, протягом останнього півстоліття фінансовий облік регулярно потрапляв під вогонь критики, яка особливо посилилася на початку нового тисячоліття, після гучних корпоративних скандалів, пов'язаних з корпоративним шахрайством і фальсифікацією фінансової звітності у компаніях Enron, WorldCom, Parmalat.

Критика фінансового обліку протягом останніх десятиліть лунала в особливо широкому діапазоні - починаючи від вимог посилення моральної відповідальності бухгалтерів до пропозицій серйозно реформувати фінансову звітність.

Аналізуючи сучасні тенденції реформування системи корпоративної звітності, не можна не зауважити, що не всі вчені вважають сучасні фінансові звіти доскональними за формою і структурою. Йдеться не про якість наповнення звітів інформацією, а про фундаментальний перегляд логічних засад формування річної фінансової звітності.

На думку одного з найавторитетніших критиків сучасної системи фінансових звітів Р. А. Хауелла (R. A. Howell), для того, щоб фінансова звітність була справді корисною для аналізу і прийняття управлінських рішень, принципи її формування треба переглянути щонайменше у трьох напрямках [8, с. 38-42]:

- треба ширше відобразити ринкові показники вартості, що створюється, а увагу зосереджувати на чистому грошовому потоці, який генерує бізнес;

- в активі бухгалтерського балансу повинні бути подані ті нематеріальні активи, які мають високий потенціал з погляду створення вартості у майбутньому, але за чинними правилами обліку у балансі не відображаються;

- треба змінити підхід до представлення витрат у фінансовій звітності з метою відображення реальної логіки створення вартості, а також відкоригувати застарілі назви окремих фінансових звітів.

Р. А. Хауелл (R. A. Howell) вважає, що традиційно існуючі форми балансу, звіту про прибутки і збитки, звіту про рух грошових коштів застаріли і не відповідають інформаційним потребам сучасних інвесторів і керівників бізнесу.

В Україні деякі науковці теж пропонують "вийти за межі традиційних вимірів фінансового обліку". Наприклад, М. Колісник пропонує переглянути структуру балансу зробити його тривимірним, в якій третій вимір він розглядає ринкову вартість статей балансу. Щоправда, сам автор цієї ідеї не заперечує, що "запропонований... баланс може викликати критику, особливо з боку прихильників офіційних стандартів фінансового обліку", і рекомендує використовувати його "виключно для управлінських цілей" [1].

Сьогодні новим способом оприлюднення інформації для зацікавлених користувачів стає інтегрована звітність, покликана повно та всебічно висвітлювати не тільки господарську діяльність підприємств і корпоративних об'єднань, а й фінансові, природні, соціальні, інтелектуальні ресурси, які вони використовують і створюють.

Інтегрована звітність сфокусована на те, щоб:

- впровадити більш інтегрований, ефективний і креативний підхід до корпоративної звітності, що надає весь перелік чинників, які істотно впливають на можливість підприємства створювати цінність протягом всього часу і формувати інші аспекти звітності;

- формувати і надавати інформацію про розподіл фінансового капіталу, що спрямований на підтримку створення цінності компанії у довгостроковій, середньостроковій та короткостроковій перспективах;

- покращити стандарти підзвітності і керування великим діапазоном капіталів (промисловим, фінансовим, інтелектуальним, соціальним, людським, природнім), слугувати дослідженню взаємозалежності між капіталами;

- сприяти інтегрованому мисленню, прийнятті рішень і дій, націлених на створення цінності у короткостроковій, середньостроковій та довгостроковій перспективах [3].

Фундаментальні концепції інтегрованого звіту сконцентровані на різних видах капіталу (фінансовому, промисловому, інтелектуальному, людському, соціальному і природному), який використовують компанії і на який впливають, а також на бізнес-моделі та процесах створення цінності протягом часу. Крім того, інтегрований звіт передбачає, що цінність не створюється тільки силами самої компанії або тільки всередині неї, і визнає наступне: цінність зазнає впливу зовнішнього середовища, у якому працює компанія; цінність створюється через взаємовідносини із зацікавленими особами; створення цінності залежить від наявності й якості ресурсів. Цінність створюється шляхом збільшення, зниження або перетворення капіталів, викликаних діяльністю і продуктами компанії. Цінність створюється шляхом поліпшення використання всіх видів капіталу [7].

В основу інтегрованого звіту покладено інтегроване мислення, яке передбачає аналіз підприємством чи корпоративним об'єднанням зв'язків між його різними операційними, функціональними одиницями, а також капіталами, які воно використовує, і за рахунок яких отримує необхідний результат. В інтегрованому мисленні

враховуються зв'язність і взаємозалежність між різними чинниками, що впливають на спроможність підприємств створювати цінність у тривалому часі.

Отже, творці концепції єдиного звіту розуміють звіт майбутнього саме як інтегрований звіт, що охоплює всю необхідну для зацікавлених користувачів інформацію. Впровадження інтегрованого звіту у практику діяльності українських компаній є необхідною передумовою як поліпшення якості корпоративного управління, так і формування правильного підходу з боку бізнесу до вирішення глобальних проблем, які стоять перед суспільством.

Список використаних джерел

1. Колисник М. Финансы. Стратегии, с которыми побеждают. К.: Максимум, 2006. 340 с.
2. Куцук П. О. Позитивна теорія обліку : сучасність та перспективи. Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2009. № 647. С. 411-415.
3. Міжнародний стандарт інтегрованої звітності. URL: [http://ir.org.rn/ attachments/artide/108/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx_en-US_ru-RU.pdf](http://ir.org.rn/attachments/artide/108/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx_en-US_ru-RU.pdf).
4. Эдвинссон Л. Корпоративная долгота. Навигация в экономике, основанной на знаниях: науч. издан. М.: ИНФРА-М, 2005. 248 с.
5. Ball R., Brown P. An Empirical Evaluation of Accounting Income Numbers. Journal of Accounting Research. 1968. Vol. 6 (Autumn). P. 159-178.
6. Biddle G. C., Lindahl F. W. Stock Price Reactions to LIFO Adoptions: The Association Between Excess Returns and LIFO Tax Savings. Journal of Accounting Research. 1982. Vol. 20 (Autumn). P. 551-588.
7. Business and Investors explore the sustainability perspective of Integrated Reporting. URL: <http://www.theiirc.org>; <http://bdo.com.ua>
8. Howell R. A. Fixing Financial Reporting: Financial Statement Overhaul. Financial Executive. 2002. April. P. 38M2.
9. Jensen M. Reflections on the State of Accounting Research and the Regulation of Accounting. Stanford Lectures in Accounting. 1976. P. 11-19.
10. Johnson H. T., Kaplan R. S. Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting. Boston: Harvard Business School Press, 1987. 269 p.
11. Seetharaman A., Hadi Helmi Bin Zaini Sooria, Saravanan A. Intellectual capital accounting and reporting in the knowledge economy. Journal of Intellectual Capital. 2002. Vol. 3. No. 2. P. 128-148.
12. Simmonds K. Strategic management accounting. Management Accounting. 1981. Vol. 59. No. 4. P. 26-29.
13. Watts R. Corporate Financial Statements. A Product of the Market and Political Processes. Australian Journal of Management. 1977. №. 2. P. 53-75.
14. Watts R., Zimmerman J. Positive Accounting Theory. Englewood Cliffs: Prentice Hall, 1986. 388 p.
15. Zimmerman J. Positive Research in Accounting. Madison: Graduate School of Business, University of Wisconsin, 1980. P. 107-128.