

ЯКИЙ БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ПОТРІБЕН ДЕРЖАВІ З СОЦІАЛЬНО-ОРІЄНТОВАНОЮ РИНКОВОЮ ЕКОНОМІКОЮ?

Зроблено спробу висвітлення проблем, що існують в Україні, зокрема, в системі бухгалтерського обліку, пов'язаних з необхідністю формування соціально-орієнтованої ринкової економіки, доведення необхідності їх нагального вирішення та надані певні пропозиції в цьому напрямі

Не мертве матеріальне визначає соціальну доктрину, а духовне та живе.

Д.С. Львов, академік Російської академії наук [4, с. 18].

Постановка проблеми. Україна сьогодні переживає складний і відповідальний період своєї історії як незалежна, демократична держава, в якій відбуваються процеси переосмислення та утвердження провідних принципів її розбудови як правової та соціально-орієнтованої. Формування громадянського суспільства, розбудова демократичних інститутів, поглиблення економічних реформ, які б забезпечували сталий розвиток держави та суспільства в особі кожного суб'єкта господарювання, кожної людини, є неможливим без відповідного теоретичного обґрунтування, зокрема, нових підходів в бухгалтерському обліку.

Ядро реформ, що відбуваються, без сумніву, становить проблема забезпечення стабільності розвитку економіки, що не є можливим без належного управління соціальними процесами. Ефективна соціальна політика держави, безумовно, є певним обмеженням ринкового механізму, однак лише завдяки їй і є можливим забезпечення соціальної стабільності, зокрема, попередження замахів на ці самі основи ринкового господарювання з боку найменш захищених та, відповідно, найбільш агресивно налаштованих верств населення.

Бухгалтерський облік як прикладна економічна дисципліна та наука про відображення всіх господарських операцій, що відбуваються на підприємстві, є основним джерелом інформації для управління. Від правильності організації та

ведення бухгалтерського обліку на мікрорівні, тобто на рівні кожного окремо взятого суб'єкта господарювання, залежить в подальшому результат узагальнення даних на макрорівні, тобто інформація, що характеризує рівень економічного та соціального розвитку країни в цілому.

Зіставлення ряду таких несприятливих для суспільства подій, як корпоративні скандали (Enron, Worldcom, Arthur Andersen, ЮКОС), прийняття в 2002 році закону Сарбейнса-Окслі в США¹, впровадження МСФЗ в постсоціалістичних країнах, зокрема, Україні, активізація міжнародної діяльності FATF² змушують науковців всього світу замислитись над достовірністю інформації, що виходить з системи бухгалтерського обліку та підлягає оприлюдненню. Ключовим питанням, що вимагає негайного вирішення, є питання: що дозволить об'єктивно контролювати не лише діяльність окремого суб'єкта

¹ Закон Сарбейнса-Окслі – законодавчий акт, що стосується ряду важливих першочергових питань діяльності та надання звітності компаніями, що котуються на фондових ринках, незалежно від того, створені вони в США чи в інших країнах. Закон Сарбейнса-Окслі з 2002 р. став найбільш широким законодавчим актом про цінні папери, серед прийнятих в США за останні 70 років.

² FATF (англ. Financial Action Task Force on Money Laundering) — міжнародна група з протидії відмиванню грошових коштів, міжурядова організація, створена відповідно до рішення саміта “великої сімки” в Парижі в 1989 році. Зараз в неї входить 31 держава та дві міжнародні організації.

господарювання (з метою захисту інтересів акціонерів та працівників підприємства), але й економіку цілої держави (з метою захисту національних інтересів).

Концепція соціального бухгалтерського обліку, яка потрібна сьогодні Україні, може сформуватись лише на базі сучасних уявлень про соціально орієнтовану ринкову економіку, при цьому важливо подолати недооцінку ролі соціальної складової при здійсненні економічних реформ.

Аналіз досліджень та публікацій. Дослідження соціальних процесів, як правило, проводяться на макрорівні та належать до сфери соціології (А. Вебер, В.В. Гаврилюк, Дюркгейм, В.К. Левашов, К. Маркс). В політекономії піднімаються питання соціальної направленості економічного зростання (С.М. Бухвальд, Х.В. де Йонг, К. Мікульський, В.А. Погребінська, А. Сміт тощо). В менеджменті вивчаються відносини в колективі, мотивація до праці та управління соціальними процесами на підприємстві, в юриспруденції – соціальне партнерство, в філософії – соціальні трансформації суспільства.

Західні бухгалтери-науковці, зокрема, М.Р. Метьюс, М.Х.Б. Перера, все більше уваги приділяють так званому “соціальному обліку”. Ідею соціально-економічного бухгалтерського обліку в своїх роботах розвиває польський проф. М. Добія, який досліджує питання розвитку людського капіталу (суспільних активів) та розглядає можливі способи оцінки цієї величини. Дослідження в сфері бухгалтерського обліку людських ресурсів та екологічних засобів розпочали в 60-х роках ХХ ст. такі вчені, як Р. Лікерт та Р. Хермансон. Питання достовірності показників фінансової звітності піднімається в працях Х. Андресона, М.Ф. Ван Бреди, Ч. Гаррісона, П. Герстнера, С. Діпіази, Р. Екклза, Д. Колдуелла, Б. Нідлза, Е.С. Хендріксона, І.Ф. Шера.

У працях вітчизняних вчених з бухгалтерського обліку (при чому, в більшості випадків – в підручниках та навчальних посібниках) висвітлюються питання, пов’язані з розрахунками з різними фондами соціального

страхування, Пенсійним фондом, а також порядок відображення на рахунках витрат на обслуговуюче виробництво. Цікавим дослідженням є дисертаційна робота О.І. Пацули [3], присвячена обліку соціальних витрат. Питання, пов’язані з бухгалтерським обліком та контролем соціальних процесів на підприємствах, також активно досліджуються представниками Житомирської наукової бухгалтерської школи на чолі з д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинцем.

Метою даної статті є висвітлення проблем, які існують в Україні, зокрема, в системі бухгалтерського обліку, пов’язаних з необхідністю формування соціально-орієнтованої ринкової економіки, та надання відповідних пропозицій щодо їх розв’язку.

Викладення основного матеріалу. Економіка – важлива складова розвитку будь-якої держави. Але вона є суспільною наукою і, нажаль, досі реформатори не зрозуміли, що в процесі реформ доводиться перебудовувати не лише економіку, але й духовне сприйняття людиною цієї економіки.

Постійно йдеться про підвищення рівня виробництва, але конкретних пропозицій, як це зробити – немає. Досягненням вважається відновлення роботи промислового підприємства: заводу, фабрики тощо. А яким шляхом? Шляхом скорочення робітників, відставання рівня заробітної плати від рівня інфляції в країні, економії на заходах охорони праці тощо. І якби ж то ці заходи були тимчасовими, лише на період відновлення діяльності, – їх можна би було виправдати. Але з часом ситуація не покращується, власники прагнуть до постійного збільшення доходів, не цікавлячись тим, за рахунок чого ці доходи отримуються.

Доходить до того, що керівники підприємств не розраховуються за світло, газ, використані в діяльності підприємства, а перераховують наявні кошти власникам. То виникає питання: чи думають такі власники про перспективу, про подальший розвиток підприємства, яке періодично відключається від електроживлення та газопостачання, на якому постійно зупиняється виробничий цикл. І такі випадки непоодинокі.

Ми все більше говоримо про глобалізацію та її негативні наслідки, про постіндустріальне (інформаційне) суспільство, економіку знань, однією з ознак якої є стрімкий розвиток послуг. А це ще більше прив'язує економіку до соціальних проблем. Науковий керівник Інституту соціально-психологічних досліджень Російської академії наук, академік РАН Г.В. Осіпов на Круглому столі, що проходив в Російському державному соціальному університеті 07 жовтня 2004 р., зазначив: “Ми більше всього говоримо про глобалізацію, проблеми тероризму та антитероризму. Вимальовується така картина: на боротьбу з тероризмом відпускаються великі кошти, створюються армії чиновників, установи, підприємства. Знищити сьогодні Бен Ладена – завтра їх буде десять. Корни тероризму – соціальні, обумовлені певними причинами, обставинами. Відбуваються, скажімо, вибухи будинків. Ну що ж, страхові компанії надзвичайно щасливі, вони вже вносять проекти обов'язкового страхування житла. Що це означає? Ось прикиньте, скільки вони отримають грошей. Вбивають людей – страхові компанії відразу ставлять питання про страхування життя. Скільки вони отримають? На кого вони працюють? Працюють проти народу”. [4, с. 17]

Перш, ніж приймати будь-яке рішення, слід прорахувати, які будуть його результати, добро чи зло вони принесуть в першу чергу – працівникам підприємства, а в цілому – суспільству.

Україна сьогодні переживає складний і відповідальний період своєї історії як незалежна, демократична держава, в якій відбуваються процеси переосмислення та утвердження провідних принципів її розбудови як правової та соціальної. При цьому всі вчені – й філософи, й соціологи, й економісти, а також політики та підприємці повинні об'єднати зусилля та виробити стратегію подальшого розвитку країни, яка досі не розроблена. При цьому національна соціальна доктрина ні в якому випадку не повинна зводитись до соціальної політики – це, передусім, економічна та політична доктрина.

Але в епоху інформаційного суспільства, як зазначалось вище, на перший план виходить інформація. А однією з основних інформаційних систем, в якій повинна відображатись (підкреслено автором) вся діяльність кожного суб'єкта господарювання, незалежно від виду діяльності та форм власності, є цілісна система бухгалтерського обліку. Ще в 1975 р. в своїй монографії В.Г. Афанасьєв зазначав: “Найбільш спільним джерелом інформації в розумінні об'єкта є суспільство, в якому протікають різні процеси.

Це можуть бути різні явища, факти, дії, процеси суспільного порядку. Різновидність джерел інформації викликає й відмінність в видах інформації, таких як економічна, політична, науково-технічна тощо. Наприклад, є знання про економічну політику партії і держави; економічні знання, які відображають виробничі відносини та їх прояв в різних сферах економіки; конкретні економічні знання; знання про економічні заходи управління (розрахунок, ціна, прибуток, матеріальне стимулювання та ін.); знання економічних аспектів обліку і контролю тощо (підкреслено автором)” [1, с. 70]. Поза суспільством економіка існувати не може.

Історично склалось так, що система бухгалтерського обліку сформувалась в епоху, яка принципово відрізняється від сучасної: в епоху домінування матеріального виробництва, орієнтації на вузькоспеціалізованого виробника, відсутності телекомунікаційних мереж та електронних технологій.

Окрім постійного збільшення сектору послуг, характерною рисою XXI ст. є створення міжнародних компаній (мультинаціональних, глобальних, наднаціональних, транснаціональних) [2, с. 6] та фінансово-промислових груп. Це зумовило появу різного роду операцій та поділ обліку на різні види (фінансовий, управлінський, податковий), що не завжди є виправданим.

Поряд з соціальними перевагами діяльності транснаціональних компаній, якими є “можливість підвищення ефективності та конкурентоспроможності”, “доступ до ресурсів іноземних держав”, “близькість до споживачів

продукції”, є суттєві недоліки, негативні наслідки, зокрема: “міжнародні компанії передають слаборозвиненим країнам технології, які не відповідають їхньому рівню розвитку”, “неоколоніальна залежність слаборозвинених країн”, “міжнародні компанії нехтують інтересами місцевих робітників, оскільки їхня діяльність носить глобальний характер”, “міжнародні компанії уникають сплати податків шляхом внутрішнього переливу капіталу в країни з нижчим рівнем оподаткування”, “міжнародні компанії встановлюють штучні ціни і таким чином підривають спроби країн управляти власною економікою” [2, с. 8].

Як видно з викладеного вище, нові економічні утворення активно змінюють свої кордони, а відповідно, географічно розширюються: структури виробництва, організаційні структури, системи стимулювання, планування, бухгалтерського обліку, контролю тощо. А в корпоративній інформаційній системі, навіть найсучаснішій, досі діє управлінська модель, зорієнтована на одиничного національного виробника матеріальної продукції.

Глобалізація зумовлює зміну вимог до організації національного бізнес-середовища. Вимоги інформаційної економіки в більшості своїй пов’язані з нормами та практикою “виробництва” та “обігу” інформації. Дійсно, в умовах фактичного стирання кордонів держав та компаній, втрати грошима головної їх функції – міри вартості (що особливо помітно на фондовому ринку), фактичної монополізації всіх істотних галузей та ринків, прискорення темпу змін матеріального світу, домінуючого значення набувають засоби створення інформації та праця осіб, що її створюють.

Відповіддю на жорсткі вимоги часу можна вважати процеси масового реінжинірингу бізнес-процесів в великих компаніях і держорганах, уніфікації різних стандартів, створення могутніх інформаційно-аналітичних систем (як корпоративних, так і державних).

Світ розділяється на дві кімнати, між якими знаходиться скляна перегородка. В одній кімнаті розташована більшість підприємств, організацій, з їх працівниками, менеджерами, керівниками, які вважають, що ця кімната – це весь світ, оскільки

для них ця перегородка не є прозорою. В іншій кімнаті – декілька осіб, для яких ця перегородка – абсолютно прозора. Цих кілька осіб (приватних осіб) володіють всією суттєвою інформацією про більшу частку бізнес-структур, а джерелом цієї інформації є система бухгалтерського обліку. Недарма популярним є афоризм: “володіти інформацією – значить володіти світом”. Але не можна допустити, щоб такою інформацією в соціально-орієнтованій державі з розвинутою ринковою економікою володіла група приватних осіб. Ситуацію потрібно змінювати, беручи до уваги ті механізми, за якими діє ця “привілейована” група. Така база даних потрібна державі, щоб можна було оцінити економічну ситуацію в країні, зробити прогноз на майбутнє, щоб політичні рішення приймалися з урахуванням реальної економічної ситуації в країні, якою сьогодні ніхто не володіє. Лише в структурі державних органів може (і повинна) бути створена єдина інформаційно-аналітична система обліку операцій між всіма елементами економічної системи держави. Підтвердженням цього є виступ міністра фінансів України, д.е.н., проф. В.М. Пинзеника на пленарному засіданні Всеукраїнської науково-практичної конференції “Моделювання систем і процесів обліку, аналізу та аудиту” 10 квітня 2008 р. в Київському національному торговельно-економічному університеті, де він відзначив (з наведенням графічного відображення інформації), що в Україні за 2007 р. спостерігалась однакова тенденція зростання та зменшення розміру податкових зобов’язань та податкового кредиту, при чому розмір податкових зобов’язань приблизно відповідає розміру податкового кредиту. Отже, доданої вартості в країні немає?

Будь-які міжнародні (світові) стандарти є єдиними правилами гри, які створюються під макровласників та їх системи управління. Світовими стандартами поступово стають міжнародні стандарти фінансової звітності, які розробляються на базі європейських стандартів IFRS та американських стандартів GAAP.

В той же час перед власниками міжнародних бізнес-груп повстало завдання – як побудувати систему управління в режимі реального часу економічними суб’єктами з часто протилежними інтересами, різним економічним змістом одних і

тих же по формі операцій, різними життєвими циклами та законами, вимогами до персоналу тощо? Відповідь полягає в тому, що потрібно створювати інтегровану систему відображення господарських операцій в єдиній обліковій підсистемі. Держава, в якій вдасться створити подібну систему, повинна одержати беззаперечну перевагу в боротьбі за іноземні інвестиції та кваліфікований персонал.

Ключовою проблемою перевірки будь-яких тверджень і особливо тих, що стосуються питань економічної діяльності суб'єктів, є проблема порівняння парних різнополярних тверджень (наприклад, показників бухгалтерської звітності різних суб'єктів по всьому ланцюгу). Тільки в порівнянні або співставленні даних та інформації основних учасників бізнес-процесу можна виявити реальний стан справ і, таким чином, управляти процесом та вимушувати учасників процесу притримуватись певних правил поведінки (ділової, корпоративної). В світі відбувається заміна принципу “неможна управляти тим, що неможна виміряти” принципом “неможна управляти тим, результати вимірювання чого не підтверджені зустрічним вимірюванням”.

У вищезгаданому виступі на Всеукраїнській науково-практичній конференції “Моделювання систем і процесів обліку, аналізу та аудиту” міністр фінансів України, д.е.н., проф. В.М. Пинзеник також підтвердив це на прикладі узагальнення статистичних даних про експортно-імпорту діяльність України. Зокрема, співставляючи інформацію про суму експортних операцій України з Німеччиною та аналогічні дані, надані німецькою стороною, про імпорتنі операції Німеччини з Україною, виявилось, що протягом 2007 р. експорт з України в Німеччину на десятки мільйонів доларів США перевищує імпорт в Німеччину з України. А де ці десятки мільйонів доларів США? Їх же ніхто українським експортерам не повернув! Хіба цю інформацію не можна одержати з системи бухгалтерського обліку? Можна, було б лише бажання!

Створення середовища, що дозволяє ефективно робити таке порівняння даних по всій сукупності суб'єктів економічних відносин, автоматично виявляти протиріччя в твердженнях власників та менеджерів суб'єктів

господарювання, стає можливим лише у випадку уніфікації відповідної понятійно-методологічної бази. Це означає необхідність приведення до єдиного “знаменника” основних економічних категорій та об'єктів обліку (активів, капіталу та зобов'язань, доходів та витрат, надходжень та списання грошових коштів) для суб'єктів, які займаються різними видами господарської діяльності, різних видів та форм власності.

В результаті переосмислення економічного значення однотипних для різного типу об'єктів управління, розробки єдиної методики оцінки об'єктів в бухгалтерському обліку та обліку їх вартості необхідним є розробка універсального класифікатора об'єктів обліку. Без такого стандарту не може бути створена надкорпоративна інформаційна система, що відповідає сучасним вимогам власників бізнесу та менеджерів компаній до отримання достовірної та корисної інформації про зміни структури прав власності всіх істотних суб'єктів економіки та їх ділової активності.

Сучасним аналогом економічного класифікатора об'єктів обліку є, як відомо, план рахунків бухгалтерського обліку, з використанням якого в обліку відображаються все майно організації (активи) і джерела його отримання (пасиви – капітал та зобов'язання). В Україні одночасно діють декілька типів планів рахунків бухгалтерського обліку (для суб'єктів господарювання, що займаються підприємницькою діяльністю, кредитних та бюджетних установ, індивідуальні плани рахунків організацій, що складають звітність за міжнародними стандартами IFRS, GAAP тощо). Окрім того, в межах Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, який використовують суб'єктів господарювання, що займаються підприємницькою діяльністю, є ряд неузгодженостей, зокрема, в частині віднесення тих чи інших активів до основних засобів або інших необоротних матеріальних активів.

Все це призводить до того, що найважливіша частина інформації, що генерується організаціями різного типу, виходить незіставною, а значить, не дає жодної корисної інформації для держави.

Звідси виникає питання – чи можна вирівняти рівні інформаційної прозорості і достовірності всіх суб'єктів економічної системи держави (банків, комерційних, некомерційних і бюджетних організацій)? На наш погляд – це можна, потрібно і не так важко зробити, як здається, за допомогою розробки і впровадження універсальних економічних обґрунтувань, що регулюють порядок здійснення операцій між суб'єктами та відображення їх в системі бухгалтерського обліку.

План рахунків повинен бути якомога більше уніфікований, незалежно від сфери діяльності суб'єкта господарювання та форм власності. Інша справа, що при здійсненні одного виду діяльності одні рахунки – використовуються, а інші – ні. Такий уніфікований план рахунків повинен стати основою для системи виробництва та обігу якісної інформації (прозорої та достовірної) про економіку в цілому та її окремих учасників зокрема.

Висновки та перспективи подальших досліджень. В зазначеній статті автором зроблена спроба висвітлити проблеми, які існують в Україні, зокрема, в системі бухгалтерського обліку. Основні висновки наведено нижче:

1) при здійсненні економічних реформ в державі з соціально-орієнтованою ринковою економікою необхідно перебудувати не лише економіку, але й духовне сприйняття людиною цієї економіки;

2) перш, ніж приймати будь-яке рішення в діяльності підприємства, слід прорахувати, якими будуть його результати, при чому не лише для власника, а й для працівників підприємства, і в цілому – для суспільства;

3) оскільки соціальна орієнтація держави передбачає певний рівень втручання останньої в діяльність суб'єктів господарювання, необхідним кроком є створення інтегрованої системи відображення господарських операцій в єдиній обліковій підсистемі, оскільки тільки в порівнянні або співставленні даних та інформації основних учасників бізнес-процесу можна виявити реальний стан справ і, таким чином, контролювати законність процесів та вимушувати учасників процесу притримуватись певних правил поведінки, притаманних цивілізованому суспільству;

4) створення на макрорівні інтегрованої системи відображення господарських операцій в єдиній обліковій підсистемі є можливим лише у разі узгодження основних економічних категорій та об'єктів обліку для суб'єктів, які займаються різними видами господарської діяльності, різних організаційно-правових видів та форм власності. В іншому випадку найважливіша частина інформації, що генерується суб'єктами господарювання різного типу, є незіставною, а значить, не дає жодної корисної інформації для держави;

5) узгодження основних економічних категорій та об'єктів обліку повинно відображатись в Єдиному плані рахунків, який повинен бути якомога більше уніфікований, незалежно від сфери діяльності суб'єкта господарювання та форм власності.

Все це є постановкою питань, які потребують нагального розв'язку.

Список використаної літератури:

1. *Афанасьев В.Г.* Социальная информация и управление обществом. – М.: Политиздат, 1975. – 408 с.
2. *Новикова М.В., Смітюх Т.В.* Теоретичне дослідження визначення сутності поняття “міжнародні компанії” за сучасних умов глобалізації // Економіка, фінанси, право. – 2008. – № 2. – С. 5-8.
3. *Пацула О.І.* Облік і контроль соціальних витрат підприємства: Автореф. дис. ... кандидата екон. наук: 08.00.09. – Київський національний торговельно-економічний університет МОНУ. – К., 2008. – 21 с.
4. Социальная парадигма развития России: возможные модели социальной модернизации // Ученые записки. – №1. – 2005. – С. 16-32.

ЖИГЛЕЙ Ірина Вікторівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету, докторант

Наукові інтереси:

– бухгалтерський облік: соціальний аспект