

МОДЕЛЮВАННЯ ВІДОБРАЖЕННЯ ОБ'ЄКТІВ ЗОВНІШНЬОГО СЕРЕДОВИЩА В СИСТЕМІ РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Обґрунтовується необхідність поглиблення та розширення предметного наповнення моделей рахунків бухгалтерського обліку в умовах трансформаційних перетворень в світовій економічній системі шляхом відображення на них інформації не лише про внутрішнє, а й про зовнішнє середовище діяльності підприємства

Постановка проблеми. Моделювання можна використовувати для відображення будь-яких процесів, в тому числі й у сфері бухгалтерського обліку. Сама система бухгалтерського обліку на підприємстві багатьма вченими позиціонується як певна модель господарської діяльності, яка функціонує завдяки послідовному моделюванню господарських процесів. В той же час, система користується певними моделями, які виступають, насамперед, елементами методу бухгалтерського обліку. У даному контексті ми можемо розглядати рахунки бухгалтерського обліку – елементарні одиниці реєстрації, групування, накопичення, узагальнення, зберігання, контролю та передачі інформації про зміни в складі господарських засобів, їх джерел та господарських процесів, що відбуваються на підприємстві – як певні облікові моделі. Адже застосування даного елемента методу системою бухгалтерського обліку надає можливість у спрощеній та достовірній формі екстраполювати усі факти господарського життя та представляти дані про них у зручному для користувача вигляді. Завдяки рахункам моделюється процес кругообороту капіталу всередині підприємства (пермутації) чи його кругооборот із зовнішнім середовищем (модифікації) за допомогою записів одразу на двох чи декількох рахунках. Крім того, завдяки кореспонденції рахунків, на яких відображаються різні об'єкти господарської діяльності, не лише моделюється загальна картина діяльності підприємства, а й реалізується системоутворююча функція бухгалтерського обліку на підприємстві. Отже, рахунок та подвійний запис виступають основами моделювання системи бухгалтерського обліку на підприємстві.

Інформаційний зміст та чисельність рахунків залежать від потреб в бухгалтерській інформації, які змінюються під впливом різних факторів та цілей обліку. Інформація, яка відображена в балансі, може бути названа

одновимірною, адже стосується лише станів активу, капіталу та зобов'язань суб'єкта господарювання на певну дату. Одним із результатів промислової революції стала поява рахунків доходів і витрат, що сприяло вимірюванню певного приросту вартості майна суб'єкта господарювання. Виник упорядкований ряд результатних рахунків, який створив можливість визначати прибуток шляхом віднімання від суми отриманих доходів витрат, понесених для їх отримання.

У динамічно змінному ринковому середовищі, особливо з поширенням глобалізаційних процесів, трансформується значення облікової науки, яка тривалий час знаходилася в адміністративно-командній системі господарювання. Поява **нетрадиційних для вітчизняної облікової системи об'єктів** (об'єкти права інтелектуальної власності, соціальний, екологічний капітал, трансакційні витрати) зумовлює структурну перебудову інформаційного масиву, на основі якого приймаються управлінські рішення, чинить значний вплив і на носії облікової інформації – рахунки бухгалтерського обліку, на яких нові об'єкти повинні знайти своє бухгалтерське відображення.

Під впливом таких трансформаційних змін в економіці двовимірна облікова модель має бути удосконалена шляхом врахування дії на систему бухгалтерського обліку зовнішнього середовища. У зв'язку з цим, значення рахунків як статичних і динамічних мікромоделей, розширюється та поглиблюється. Постає необхідність поглиблення традиційного сприйняття рахунків бухгалтерського обліку як абстрактних моделей відображення інформації лише про внутрішнє середовище підприємства, і розуміння їх як моделей каталактичного типу, на яких знаходять своє відображення зовнішнє середовище – рушійні сили ведення успішного бізнесу в динамічно змінних ринкових умовах.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Відображення впливу зовнішнього середовища на систему бухгалтерського обліку є перспективним напрямом дослідження. Так, в останні роки з'являються публікації, присвячені питанням обліку екологічної діяльності, формування та розкриття у звітності інформації про екологічну діяльність (І.В. Замула, Н.М. Малюга), соціальний капітал (І.В. Жиглей, Н.М. Малюга, М.С. Пушкар), впливу культурних традицій на розвиток системи бухгалтерського обліку (Ф.Ф. Бутинець, С.Дж. Грей, В.Дж. Епстейн, М.Р. Метьюс, Г. Мюллер, О.М. Петрук, В.Ф. Палій, Ш. Савдагаран, Я.В. Соколов, С.Т. Сурди́ковська, Ф.Д.С. Чой), впливу інноваційної діяльності на систему підприємства, її облікового відображення (О.В. Кантаєва, Ю.А. Кузьмінський), формування економіки знань,

постіндустріальної економіки, що зумовлює трансформацію парадигми бухгалтерського обліку (Н.М. Малюга, М.С. Пушкар, В.Ф. Палій), важливості відображення в обліковій системі витрат трансакцій (Г.Г. Кірейцев, М.С. Пушкар) та ін. Проте дослідженню моделювання діяльності підприємства під впливом зовнішніх сил в системі рахунків бухгалтерського обліку не приділяється належної уваги.

Метою даної публікації є окреслення необхідності поглиблення інформаційного наповнення таких важливих моделей облікової інформації, як рахунки бухгалтерського обліку, в умовах трансформаційних економічних перетворень.

Для виконання поставленої мети сформульовано наступне **завдання**: обґрунтування необхідності поглиблення предметного наповнення рахунків бухгалтерського обліку, передбачаючи важливість облікового відображення на них об'єктів частин зовнішнього середовища.

Виклад основного матеріалу дослідження. З переходом до постіндустріальної економіки підприємницьке середовище зазнає динамічних змін внаслідок глобалізації ринків, скорочення тривалості життєвого циклу продукції, зростання затрат на НДДКР, підвищення вимог споживачів тощо. В таких умовах основним способом виживання для підприємств є забезпечення взаємної лояльності, а побудова стратегії діяльності підприємств почала базуватися на таких мотивах: задоволення, постійність, персоналізація, злиття. Значне зростання конкуренції та боротьба за частки ринку за наявності надлишкових виробничих потужностей зумовили перехід до нових форм конкурентної боротьби (зростаюча орієнтація конкурентів на сервіс; зниження торгових націнок; зростаюче значення торгових марок та брендів; ірраціональна реакція конкурентів тощо). В останні роки з'явилась концепція гіперконкуренції (Р. Д'Авені) [17], основними засадами якої є необхідність активних змін правил гри на ринку, постійне руйнування власних конкурентних переваг та орієнтація на "часові" конкурентні переваги.

У межах нової економічної парадигми головним фактором виробництва стають інформація та знання, а головним його учасником, за словами Гудзинського О.Д., Кірейцева Г.Г. та Савчука В.К. [5], – вільний творчий індивід. На сьогодні у загальній структурі капіталу у всіх груп країн "людський капітал" перевищує 60 %. Якщо з показовою структурною динамікою на початку 1990-их рр. співвідношення "фізичного" і "людського" капіталу в провідних країнах світу становило 80 % до 20 %, то наприкінці ХХ століття – 33 % до 69 %. [16, с. 113].

Дедалі важливішим у сучасній економічній теорії та практиці ведення бізнесу стає поняття трансакційних витрат, частка яких, за оцінками нобелівського лауреата 1993 р. – американського вченого Дугласа Норта, у сучасній американській економіці сягає 45 % ВВП, тобто майже 4 трлн. доларів [22, с. 7]. Щодо динамічного зростання даних витрат у структурі ВВП США наявна наступна статистика: частка трансакційних послуг, що надаються приватним сектором, збільшилася з 23 % в 1870 р. до 41 % в 1970 р., що надаються державою – з 3,6 % в 1870 р. до 13,9 % в 1970 р., що в сумі склало зростання з 26,1 % до 54,7 % [13]. Частина цього зростання протягом століття була відображенням пересування трансакційних витрат з позаринкової сфери на ринок, але інша частина представляла реальне інвестування ресурсів.

Таке зростання трансакційних витрат свідчить про рух економічних процесів від матеріального – до зони віртуального середовища. Якщо рівень “трансформаційних” витрат (як назвав їх Д. Норт) визначається, насамперед, технологічними факторами, тобто зміною фізичного капіталу, то рівень трансакційних витрат – інституційними, розміщеними в зоні правових відносин. За влучним висловлюванням К. Ерроу, трансакційні витрати є “витратами з підтримки економічних систем на ходу” [13].

За таких умов пріоритет належить активам, які є результатом інтелектуальної діяльності людини (торгові марки, бренди, знаки для товарів і послуг, торгові упакування, назви сфер володіння Інтернетом, заголовки газет, неконкуруючі угоди тощо) [15, с. 172], оскільки саме такі активи забезпечують генерування прибутку підприємств та отримання конкурентних переваг на ринку.

Для забезпечення ефективного функціонування системи підприємства вже недостатнім виступає удосконалення системи управління якістю, слід формувати нові підходи до управління підприємством, засновані на врахуванні змін у зовнішньому середовищі і в основу яких повинно бути покладено реформування систем, які надають інформацію для потреб управління.

Зміна середовища системи підприємства в умовах постіндустріальної економіки зумовила її трансформацію для забезпечення інтересів груп впливу й, відповідно, модифікацію потреб у користувачів інформації, що надається системою бухгалтерського обліку. Це є однією з причин нездатності системи бухгалтерського обліку в сучасних умовах забезпечити користувачів адекватною інформацією.

Таким чином, значне підвищення рівня конкурентності та насиченості ринків зумовлює необхідність використання для цілей управління системою підприємства інформації не лише щодо внутрішніх процесів (результатів

внутрішнього метаболізму), а й відносно зовнішнього середовища (результатів зовнішнього метаболізму). Для забезпечення ефективної діяльності підприємства з урахуванням зростаючої конкуренції, забезпечення реалізації конкретно визначених цілей та місії підприємства в обраній сфері діяльності необхідним є забезпечення користувачів такою інформацією: показники розвитку галузі; конкуренти в галузі та ступінь їх впливу на діяльність підприємства; показники, що визначають результати конкурентної боротьби; показники виконання замовлень; показники одержаних реклаमाцій тощо.

У системі бухгалтерського обліку подібна інформація знаходить своє відображення частково в частині залученого капіталу та зобов'язань, тому діюча система обліку є недостатньо повною, місткою, і не може вважатися такою, яка може призвести до сталого стратегічного розвитку підприємства. Діюча система потребує залучення до складу об'єктів бухгалтерського обліку й інших складових зовнішнього середовища (таких, як соціальний, екологічний, клієнтський капітал, трансакційні витрати і т.д.).

На думку проф. М.С. Пушкаря, “вмонтування в існуючу систему фінансового обліку нових об'єктів спостереження вимагає включення нових рахунків, що підсилює інформаційні можливості системи та надає їй нових властивостей (синергетичний ефект)” [25, с. 320]. Даний ефект означає, що чим більшим обсягом інформації володіє підприємство про внутрішнє і зовнішнє середовище, тим більшу можливість він має, щоб забезпечити своє стійке функціонування. Далі вчений продовжує, що якщо залишити незмінними старі підходи до формування системи обліку, то вона може перетворитися на “паталогічну систему”, оскільки не пристосовується до змін середовища, в якому функціонує.

На невідповідність облікової системи вимогам часу, зокрема, відносно зовнішнього середовища, наголошує проф. Ю. Даум, зазначаючи, що однією з проблем є те, що бухгалтерський облік не відповідає темпам розвитку економічної дійсності останнього десятиріччя. Найбільша частина економічних дій компаній, які спрямовані на створення цінності для акціонерів, не охоплена системою обліку [33]. Г.-Я. ван Тееффелен зазначає, що та мізерна інформація, що відображається в фінансових звітах, застаріває вже тоді, коли вони тільки перевіряються. В існуючому вигляді інформація, що міститься в фінансових звітах, далека від тієї, що необхідна інвесторам [2, с. 219]. Д. Дойл, в свою чергу, пише про крах існуючої системи затрат: “...звичайні системи затрат не відрізняються сприйнятністю до особливостей багато- та дрібносерійних продуктів чи таких ринків, для яких потрібно проведення додаткових та модифікованих рекламних компаній, а також додаткових зусиль та трудозатрат для просування товарів на ринки” [7, с. 122].

Такий стан справ пояснює достатньо критичні заяви з боку дослідників щодо необхідності корінного реформування системи бухгалтерського обліку та звітності, оскільки показники, що формуються в середовищі традиційного бухгалтерського обліку, в останні роки значною мірою втратили цінність для управління та інвесторів.

Причини появи існуючої проблеми визначені представниками американської школи менеджменту Дж. К. Грейсоном та К. О'Деллом, які зазначають, що традиційні системи фінансового та бухгалтерського обліку змінюються набагато повільніше, ніж підприємства, для обслуговування яких вони створені, в той час, коли переважало трудомістке виробництво. На сучасному етапі вони виявились погано пристосованими до фондомістких, гнучких виробництв, до рішень, що швидко приймаються, до значної ролі людини і розвитку сфери послуг [4, с. 187-188]. Одним із шляхів забезпечення відповідної пристосованості, адекватності, системи бухгалтерського обліку до потреб управлінців та інвесторів є удосконалення методики обліку зовнішнього середовища системи підприємства.

Розглянемо характерні особливості зовнішнього середовища системи підприємства. Орієнтація суб'єктів господарювання на задоволення завдань, що забезпечують виконання основної мети будь-якої підприємницької діяльності, зумовлює приділення особливої уваги поведінці підприємства в зовнішньому середовищі.

Як пише, Я.Р. Рейльян, проблеми вивчення формування суб'єктів господарювання та його зовнішнього середовища вивчені недостатньо. Про це, безпосередньо, зазначалось на республіканській науково-практичній конференції в Талліні (1986 р.) "... в той час, як системі, та пов'язаним з нею ключовим поняттям присвячено близько 1000 робіт, методологічна сутність та функції середовища практично не розглядаються. Внаслідок відсутності достатньої методологічно-теоретичної розробки поняття середовище, у різних авторів існують значні відмінності в розумінні, обмеженні і використанні поняття середовища, а також його зв'язків з підприємством" [27, с. 153]. Відсутність достатніх напрацювань у цьому напрямі в теорії управління зумовила й відповідний "вакуум" подібних наукових досліджень в теорії бухгалтерського обліку. Першопричиною чого були особливості розвитку інститутів радянської економічної системи.

Вивчення зовнішнього середовища є достатньо новим напрямом розвитку системного підходу. Так, К.Б. Батороев пише, що в наш час (1981 р.) намітився новий етап в розвитку системного підходу в практиці системних досліджень.

Однією з особливостей цього етапу є те, що системний підхід, системне дослідження тепер базується на використанні ЕОМ і пов'язаних з цим методів формалізації і моделювання, тому знання про частини системи отримуються шляхом декомпозиції цілісного уявлення як внутрішніх зв'язків, так і зовнішніх факторів (підкреслено С.Л. та К.П.), які визначають функціонування системи в цілому [3, с. 233].

Відносно системи підприємства весь простір, що складає єдине взаємопов'язане ціле і підлягає вивченню, складається з двох частин – керованого середовища (внутрішнього) і некерованого або умовно некерованого (зовнішнього). Характер, стабільність, та щільність взаємодії системи підприємства із її зовнішнім середовищем визначають сутність, кількісні параметри та рівень досягнення поставлених перед нею економічних цілей.

Під зовнішнім середовищем (макросфера) розуміють сукупність економічних і політичних суб'єктів, що діють за межами підприємства, і відносини, що складаються між ними і підприємством. До них відносять міжнародні, економічні, політичні, конкурентні, технологічні, ринкові та соціальні інформаційні потоки. Відносини визначають взаємодію між підприємством, його реальними та потенційними клієнтами, а також конкурентами [14, с. 113].

Зовнішнє середовище характеризує фактори, умови та суб'єкти, зовнішні по відношенню до системи підприємства, які впливають на її можливості встановлювати та підтримувати успішну взаємодію з контрагентами. Ці фактори та сили не підлягають прямому управлінню з боку підприємства, подібно до внутрішнього середовища. Проф. М. Давидов та В. Лісічкін [6, с. 34] зазначають, що зовнішні елементи системи можна поділити на два класи: 1) А – авторегульовані зовнішні елементи, яке певною мірою аналогічні системі, вони з такої ж категорії об'єктів. Іншими словами А – це система еталонування, обмежень, з якою система співвідноситься по законам зворотного зв'язку. 2) N – це елементи об'єктивної реальності, такі як природні умови, біологічне різноманіття навколишнього середовища, номенклатура реальності тощо.

Управлінці, дотримуючись агресивного підходу взаємодії із зовнішнім середовищем, можуть здійснювати вплив лише на мікрзовнішнє середовища системи підприємства шляхом зміни громадської думки про діяльність підприємства, встановлення тісних взаємозв'язків з контрагентами тощо. Тим самим забезпечуючи підвищення обсягів реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) через використання відповідних клієнтських активів. Управлінці не в змозі безпосередньо впливати на умови макрзовнішнього середовища, а тому повинні пристосовуватись до них у своїй діяльності. Таким чином, у складі об'єктів бухгалтерського обліку (активів) є складові, які використовуються у внутрішньому та мікрзовнішньому середовищі для одержання майбутніх економічних вигод.

Мікроеззовнішнє середовище – середовище непрямого впливу, включає до свого складу сукупність суб'єктів та факторів, що безпосередньо впливають на стан взаємовідносин підприємства з контрагентами, споживачами (саме підприємство, постачальники, клієнти, конкуренти, фінансово-кредитні установи та ін.). Мікроеззовнішнє середовище піддається безпосередньому впливу з боку підприємства шляхом здійснення відповідних зусиль (цінових та нецінових), що передбачають підвищення обсягів реалізації. До нього відносяться, передусім, споживачі, постачальники, конкуренти тощо.

Макроеззовнішнє середовище – середовище, на яке фактично не впливає підприємство, яке є сукупністю суспільних та природних факторів, що опосередковано впливають на внутрішнє та мікроеззовнішнє середовище системи підприємства. До його складу включаються політичні, соціально-економічні, правові, науково-технічні, культурні та антропогенні фактори, які здійснюють вплив на систему підприємства та її мікро зовнішнє середовище.

Юджі Іджірі (Yuji Ijiri) до зовнішніх сил, що впливають на діяльність підприємства, відносить конкуренцію, економічні, урядові (або державні), міжнародні та природні сили (табл. 1). Поряд з цим, інший дослідник А.І. Орлов відносить до факторів макроеззовнішнього середовища лише суспільні складові – соціальні, технологічні, економічні та політичні фактори, називаючи їх СТЕП-факторами. Він зазначає, що при застосуванні лише економічних розрахунків під час проведення аналізу одержані результати виявляються недостатньо обґрунтованими, а тому слід застосовувати різноманітні процедури експертних оцінок для комплексного врахування СТЕП-факторів [23]. Тобто при оцінці керівних впливів слід враховувати весь комплекс факторів, а не лише з економічної точки зору.

Романов А.Н. та ін. до складових (загроз та можливостей) зовнішнього середовища, з якими має справу підприємство, відносять економіку, політику, ринок, конкуренцію, технологію, соціальну поведінку та міжнародне становище [19, с. 49]. Ці фактори, зовнішні по відношенню до підприємства, слід аналізувати при розробці стратегії розвитку підприємства з метою визначення можливостей та загроз для нього.

Розглянемо характеристики кожного з факторів, та особливості їх впливу на систему підприємства.

Політичні фактори характеризують рівень стабільності політичної ситуації, що склалась у країні, стан законодавства, наявність груп з особливими політичними інтересами, рівень захисту державою інтересів суб'єктів підприємницької діяльності, розвиток форм власності тощо.

Таблиця 1. Приклади рахунків сил, запропоновані Ю. Іджірі [36, с. 758]

<i>A. Внутрішні сили</i>	<i>B. Зовнішні сили</i>
<p>1. Інвестиційні сили</p> <p>a) придбання обладнання</p> <p>b) продаж обладнання</p> <p>c) збільшення виробничих потужностей</p> <p>d) інвестиції в цінні папери</p> <p>2. Неінвестиційні сили</p> <p>a) розподіл виробничих потужностей</p> <p>b) ліквідація обладнання</p> <p>c) зупинка виробництва</p> <p>d) запаси на митниці</p> <p>3. Дослідження та винахідництво</p> <p>a) винаходи і поліпшення</p> <p>b) доступність ліцензії</p> <p>c) нові вироби</p> <p>d) нові технології</p> <p>e) нові матеріали</p> <p>4. Праця</p> <p>a) прийом на роботу</p> <p>b) заохочення працівників</p> <p>c) професійне навчання</p> <p>d) страйки</p> <p>e) продуктивність праці</p> <p>f) рівень заробітної плати</p> <p>5. Виробничі сили</p> <p>a) удосконалення виробництва</p> <p>b) поліпшення якості продукції</p> <p>c) виробничий провал</p> <p>d) випадки під час праці</p> <p>e) псування</p> <p>f) браки</p> <p>g) надмірні запаси виробів</p> <p>6. Маркетингові сили</p> <p>a) реклама нових виробів</p> <p>b) реклама</p> <p>c) зміни цін</p> <p>d) дослідження ринку</p> <p>e) упаковка</p> <p>7. Фінансові сили</p> <p>a) позики</p> <p>b) повернення</p> <p>c) переоцінка запасів</p> <p>d) викуп векселів</p> <p>e) конвертування</p> <p>f) реструктуризація</p> <p>g) резерви</p>	<p>8. Конкуренція</p> <p>a) нові продукти конкурентів</p> <p>b) нові послуги конкурентів</p> <p>c) реклама конкурентів</p> <p>d) цінова війна</p> <p>9. Економічні сили</p> <p>a) сезонність</p> <p>b) циклічність</p> <p>c) тренди зростання</p> <p>d) рівень інфляції</p> <p>e) рівень безробіття</p> <p>10. Урядові сили</p> <p>a) податкові реформи</p> <p>b) дотації</p> <p>c) процентні ставки</p> <p>d) контроль безпеки і якості</p> <p>e) контроль середовища</p> <p>f) дозвіл (патент, ліцензія)</p> <p>g) сприятливі розпорядження</p> <p>11. Міжнародні сили</p> <p>a) війни</p> <p>b) націоналізації</p> <p>c) ембарго</p> <p>d) поточні обмеження</p> <p>e) квоти імпорту / експорту</p> <p>f) імпортні зобов'язання</p> <p>g) валютні курси</p> <p>h) іноземні процентні ставки</p> <p>i) іноземні рівні інфляції</p> <p>12. Природні сили</p> <p>a) землетруси</p> <p>b) торнадо (паводки)</p> <p>c) урагани</p> <p>d) несприятлива погода</p> <p>e) блискавка</p> <p>С. Інші сили</p> <p>13. Невизначені сили:</p> <p>a) ціна розсіювання</p> <p>b) розмір розсіювання</p> <p>c) обсяг розсіювання</p> <p>d) витрати розсіювання</p> <p>e) ефективність розсіювання</p> <p>f) різне</p>

Соціально-економічні фактори характеризують життєвий рівень населення, темпи економічного зростання, купівельну спроможність окремих прошарків населення та підприємств, що визначають ємність ринку, демографічні процеси, стабільність фінансової системи, темпи інфляції, міжнародний платіжний баланс та ін.

Правові фактори характеризують законодавчу систему, результати діяльності якої (у формі відповідних нормативних актів, стандартів тощо) визначають особливості здійснення діяльності підприємства.

Науково-технічні фактори – стосуються можливостей виробництва нової продукції та здійснення діяльності підприємства відповідно до досягнень науково-технічного прогресу, використання технологій виробництва, технологій збору, обробки та передачі інформації тощо. Ядро постіндустріального технологічного способу виробництва складає розвиток мікроелектроніки, біотехнології та інформатики, в основі яких закладені результати інтелектуальної, творчої діяльності людини.

Культурні фактори, засновані на життєвих цінностях суспільства, культурних традиціях, в основі яких покладені також історичні та географічні фактори, вони визначають попит споживачів та їх смаки на товари (продукцію, роботи, послуги) у порівнянні з іншими.

Антропогенні (кліматичні, метеорологічні, екологічні) фактори характеризують наявність природних ресурсів та стан навколишнього середовища, ціни на сировину, стан видобувної промисловості, які впливають на діяльність системи підприємства та можливості її здійснення.

Складові (фактори) макрозовнішнього середовища здійснюють значний вплив на розвиток системи підприємства в сучасних умовах, що особливо проявляється в умовах постіндустріальної економіки¹. Це зумовлює необхідність забезпечення адекватності облікової системи подібним змінам.

В практиці управління господарською діяльністю виявлення структури зовнішнього середовища, а також механізму та інтенсивності її впливу на простір існуючих альтернатив вибору чи результатів їх реалізації складає основні труднощі [27, с. 154]. В дослідженнях сучасних вітчизняних науковців розкривається наявність зовнішнього середовища системи підприємства. Так, проф. Л.В. Нападівська [20, с. 35, 77] пише, що система управлінського обліку включає внутрішню інформацію та зовнішню, що характеризує зміни в зовнішньому середовищі та залучається для управління діяльністю підприємства. Однак інформація про зовнішнє середовище стосується лише процесу постачання та збуту продукції, тобто в межах взаємозв'язків у площині "система підприємства – зовнішнє середовище". Внаслідок цього відсутній відповідний методологічний інструментарій (відповідна класифікація активів, методика обліку, контролю та аналізу відносно зовнішнього середовища), що дозволяє вирішити існуючі проблеми, відсутні пропозиції щодо шляхів удосконалення облікової системи з метою забезпечення надання інформації про зовнішнє середовище.

¹ Детальніше див. Легенчук С.Ф. Розвиток бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2006. – № 4 (38).– С. 141-149.

Слід зазначити, що одним з виходів, що пропонується вітчизняними науковцями (Ю.А. Верига, З.В. Гуцайлюк, С.М. Деньга, М.С. Пушкар, Л.В. Нападовська, Л.А. Сухарева та ін.) для вирішення даного питання, є створення вищепорядкової управлінської інформаційної системи (контролінг, стратегічний екаунтинг, управлінський облік тощо). Метою створення таких систем є формування комплексної інформаційної системи облікового типу, яка забезпечує надання інформації про зовнішнє та внутрішнє середовище системи підприємства, що забезпечує реалізацію стратегічних цілей, поставлених перед підприємством. В таких системах, орієнтованих на реалізацію стратегічних завдань, особлива роль надається інформації про зовнішнє середовище системи підприємства, показникам про зростання частки ринку, які мають першочергове значення у концепції стратегічного менеджменту на відміну від оперативного, де ключовою є інформація з внутрішнього середовища, а основними контрольованими показниками є прибуток, рентабельність, ліквідність.

На нашу думку, можливі два основні варіанти удосконалення облікової системи з метою забезпечення надання інформації про зовнішнє середовище діяльності підприємства (рис. 1).

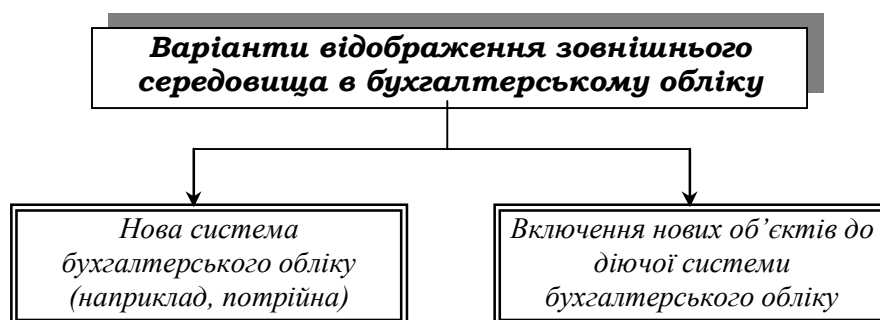


Рис. 1. Варіанти відображення зовнішнього середовища в бухгалтерському обліку.

Перший варіант – запропонований Юджі Іджірі (Yuji Ijiri) [36; 37; 38; 39] – американським вченим японського походження (професором з бухгалтерського обліку Університету Trueblood University і економіки в Університеті Carnegie-Mellon University) у 80-х рр. XX ст. Він зробив спробу відобразити в обліковій системі інформацію про вплив зовнішнього середовища і розробив концепцію, відповідно до якої результат діяльності підприємства визначається як сума двох складових: економічного поштовху, який проявляється на початок періоду, а також імпульсів, викликаних дією економічних сил протягом звітного періоду. Вчений [39, р. 21-22] сформулював та довів тезу, що двовимірний бухгалтерський облік не є завершеною системою, яка надалі вже не розвивається. Сутність одновимірного бухгалтерського обліку полягає в реєстрації величини майна підприємства. Додавання другого виміру дозволяє реєструвати розміри потоків доходів і витрат, величина яких окреслила причини змін величини майна.

Природнім поштовхом до третього виміру є використання таких категорій, які б пояснили причини змін величини потоків доходів і витрат [36, р. 746]. Схема залежності між економічними показниками, які характеризуються окремими вимірами бухгалтерського обліку, представлена на рис. 2.

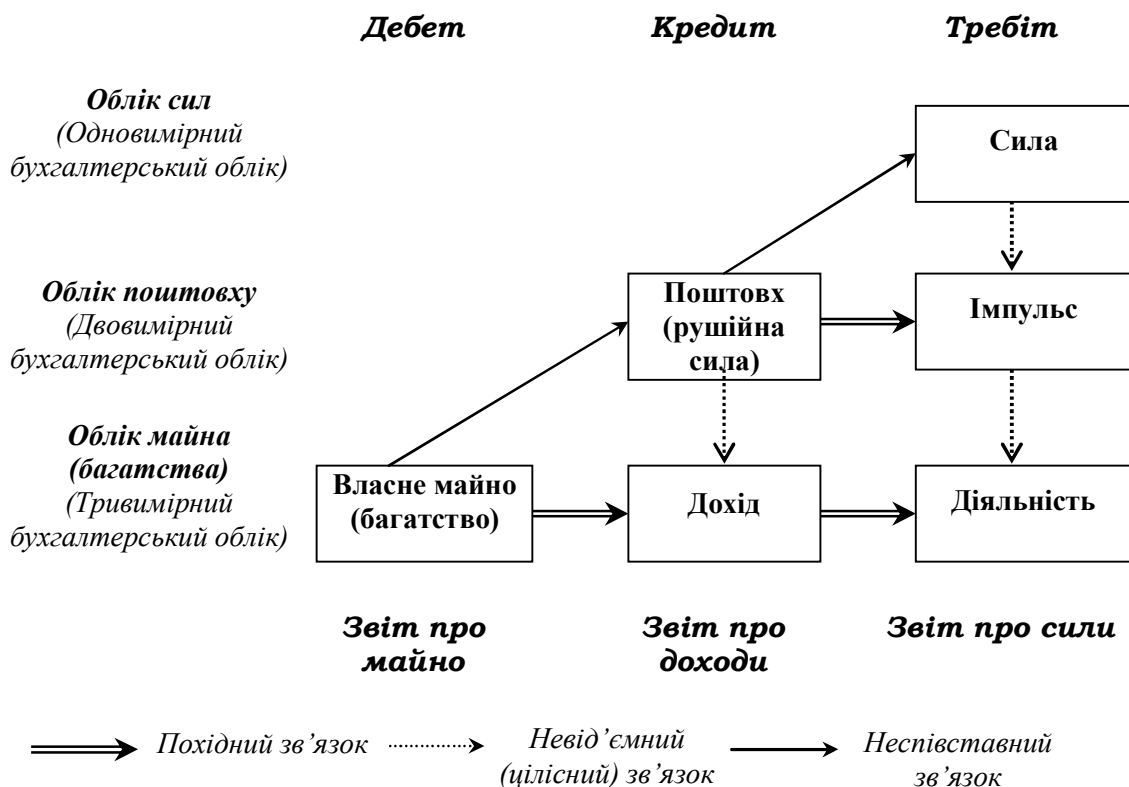


Рис. 2. Залежності між показниками в трьох вимірах бухгалтерського обліку.

Джерело: [36, р. 749].

Аналогом звіту про майно у вітчизняній практиці виступає баланс (форма № 1), звіту про доходи – звіт про фінансові результати (форма № 2). Новою формою звітності в трансформаційному економічному середовищі має стати звіт про сили (насамперед, зовнішні, які значно впливають на зміну потоків доходів та витрат). Ю. Іджірі виділив [36, р. 748-749] два показника, які є предметом вимірювання в другому вимірі бухгалтерського обліку: дохід (income) та поштовх (або рушійна сила) (momentum²). При цьому дохід відображає приріст власного майна за період як різницю між величиною власного майна на кінець та на початок періоду. Поштовх є величиною, яка характеризує темп зміни власного майна в часі, чи здатність підприємства створювати прибуток. Він відображає темп зміни власного майна чи, що є рівнозначним, темп досягнення результату. Різниця між вимірюванням результату та вимірюванням поштовху полягає в тому, що встановлення результату вимагає окреслення двох пунктів у часі, поряд з тим, як поштовх окреслює розмір результату в одному пункті в часі. Різні також і

² В перекладі з латини momentum (mōmentum) – 1) рух як сила саморуху; 2) рух як рушійна сила, поштовх, натиск, вплив [24, с. 347; 30]

одиниці вимірювання: результат вимірюється в грошових одиницях, а поштовх в грошових одиницях за період (наприклад, грн. / період). Темп змін поштовху в часі визначається через вплив економічних сил [36, р. 748]³.

Важливою проблемою щодо застосування тривимірної моделі бухгалтерського обліку є проблема підбору системи економічних сил, адже цей підбір не може бути випадковим. Ю. Іджірі не запропонував конкретних методик визначення переліку цих сил [43, с. 134]. Проблема визначення і вимірювання економічних сил є проблемою, яка не знайшла до даного моменту ефективного вирішення.

Другий варіант, який, на нашу думку, є більш прийнятним в сучасних умовах господарювання, – відображення переваг зовнішнього середовища в активі бухгалтерського балансу. За таких умов з метою відображення достовірної інформації в системі бухгалтерського обліку постає необхідність вести облік не лише в системі майнових та результатних рахунків, а й в новій системі рахунків (названій нами **каталактичній**), в якій знаходить своє відображення інформація про вплив як внутрішніх, так і зовнішніх факторів на систему бухгалтерського обліку (рис. 3). Адже мова йде про інформаційні потоки, які не дозволяють, за словами австрійського економіста, лауреата Нобелівської премії Ф. Хайєка [29, с. 37], встановити чіткі “правила, які, перш за все, і дозволяють людині проводити відмінність між “моїм” і “твоїм”. Не завжди можна розділити інформацію на окремі “шматки” і прикріпити до кожного шматка “бірку” права власності на цей шматок. Так само часто важко визначити, хто першим “відкрив” інформацію і тим самим має законне право претендувати на титул “власності” на неї.

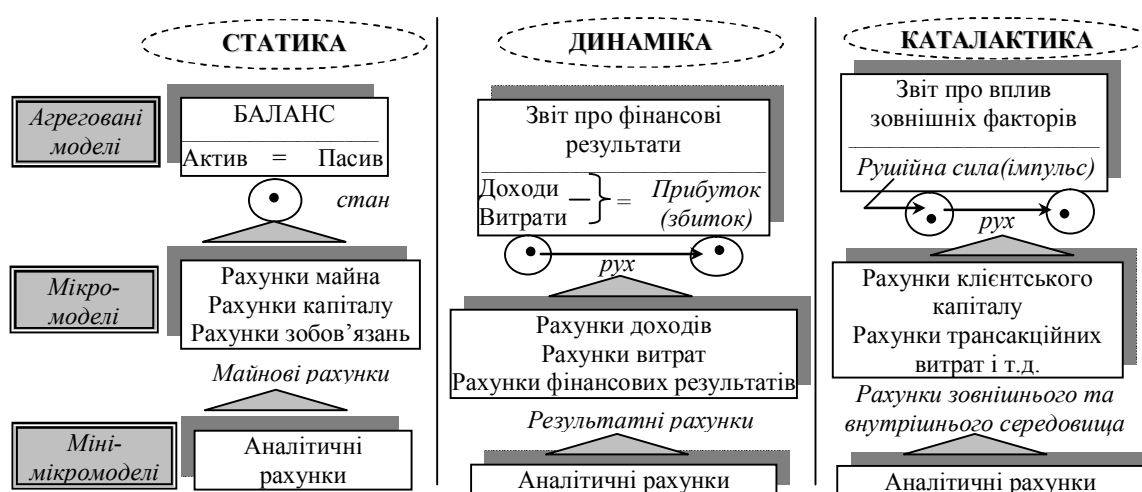


Рис. 3. Статичні, динамічні та каталактичні інформаційні моделі в новій системі бухгалтерського обліку.

³ Див. також Боримська К.П. Трансформація системи рахунків бухгалтерського обліку під впливом глобалізаційних перетворень // Проблеми і перспективи розвитку підприємництва: Збірник матеріалів міжнародної науково-практичної конференції, 14-15 грудня 2007 р. – Ч. 2. – Харків: Видавництво ХНАДУ, 2007. – 260 с. – С. 155-156

Записи на рахунках каталактичного типу, відкриті для організації належного обліку нових об'єктів, можуть надавати вичерпну інформацію про дію тих чи інших економічних сил (зовнішніх: дія природних сил, загальна соціально-політична ситуація в країні, економічні катаклізми; внутрішніх: винахідництво, фінансові інвестиції і т.д.). Термін “каталактика” бере свій початок ще з часів Арістотеля, та означає “ринкове господарство, яке використовує гроші в ролі посередника в обміні”, “перетворення ворогів у друзів”, “перетворення чужого в члени общини” [35]. Вперше запропонований оксфордським професором політекономії, пізніше архієпископом в Дубліні Річардом Уотлі (Whatley, 1787-1863) в 1830-х роках (з грецької $\xi\alpha\tau\alpha\lambda\lambda\alpha\tau\tau\omicron$ чи $\xi\alpha\tau\alpha\lambda\lambda\alpha\sigma\sigma\omicron$, що означає “обмінюю, примірюю”). Предмет вивчення – каталаксія – розширений порядок людської взаємодії [42]. Даний термін також використовувався Л.ф. Мізесом та Ф.А.ф. Хайєком для позначення нового змісту економічної науки. Передумовою для виникнення даного терміну послужило розширене розуміння завдань економічної науки у класиків неолібералізму, які намагалися включати до її складу не лише “матеріальні” ринкові відносини (товарно-грошовий обмін), але й усю систему обміну, засновану на раціональному людському виборі. На думку Л.ф. Мізеса: “Предметом каталактики є усі ринкові явища зі своїми коренями, відгалуженнями та наслідками” [32]. У вченого наука про людські вчинки називається праксеологією, а наука про культуру обміну в економіці, що виступає частиною праксеології, Л.ф. Мізес називає каталактикою. Отже, даний термін увібрав до свого складу сутність сучасного ринкового механізму, заснованого на суперечливих обмінних відносинах, викликаних, як внутрішніми, так і зовнішніми факторами діяльності підприємств.

Слід зазначити, що підприємство може відкрити та вести записи на відповідних рахунках каталактичного типу, чи обрати групу економічних показників, які воно може спеціально контролювати та управляти ними. В умовах комп'ютеризованої форми ведення обліку на підприємстві можна організувати аналітичний облік подібних витрат в необхідних розрізах. При цьому постає завдання визначення цілей, критеріїв та ознак класифікації інформації, необхідної для забезпечення запитів управлінців. Відповідний вибір системи таких рахунків надасть можливість управлінцям звернути більшу увагу на обрані стратегічні напрями діяльності підприємства. Коли відкривається, наприклад, каталактичний рахунок “Праця”, тоді необхідно оцінювати прирости витрат і доходів щодо змін у праці та записувати їх на цьому рахунку. А ведення такого рахунку дозволить оцінити вплив зміни обсягу праці на фінансові результати, а потім створить основу для достовірної оцінки таких змін.

У цьому випадку виникає також необхідність аналітичного поділу праці відповідно до зайнятих працівників, метою якого є врахування ефектів по відношенню до конкретного працівника. Така інформація є цінною для ефективного управління, а також створює основу для аналізу та пошуку потенційних можливостей напрямів покращення результатів діяльності підприємства.

За допомогою даної системи рахунків вимірюється вплив за певний період сукупності економічних факторів на зміну доходів і витрат діяльності. Таким чином, в цій групі рахунків записуються результати досліджень причин приросту доходів та витрат протягом певного проміжку часу, чи, як пише проф. М. Добія [34, с. 21], реєструються зміни економічного поштовху (рушійної сили).

У зв'язку з впровадженням нової системи рахунків бухгалтерського обліку видозмінюється і структурна побудова балансу (рис. 4).

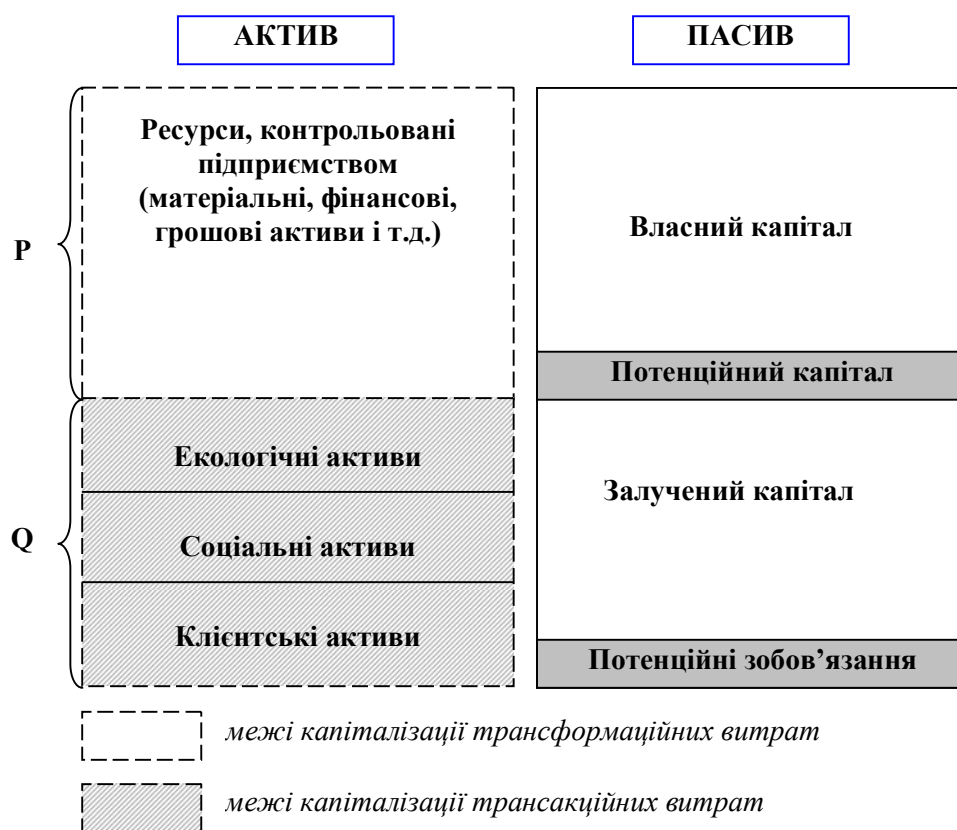


Рис. 4. Пропонована структура балансу.

В лівій частині балансу розміщуються ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій і використання яких, як очікується, призведе до отримання прибутку в майбутньому. Отже, основним критерієм кінцевої ефективності використання капіталу системи підприємства виступає чистий прибуток звітного періоду, який є кінцевим показником при формуванні фінансових результатів діяльності підприємства.

Прогресивний шлях розвитку системи підприємства досягається у випадку компенсації ентропії системи за рахунок негативної обмінної складової ентропії, тобто капіталу, одержаного із зовнішнього середовища за рахунок процесів метаболізму. Початковим показником, що вимагає контролю при формуванні фінансових результатів – показником, що забезпечує визначення негативної обмінної складової ентропії – є валовий дохід:

$$ВД = Q \times P, \quad (1)$$

де ВД – валовий дохід; Q – обсяг реалізації; P – ціна.

Обсяг реалізації (Q) є результатом взаємодії системи підприємства з зовнішнім середовищем – зовнішнього метаболізму, ціна продукції (P) є результатом внутрішнього метаболізму, наслідком перетворення ресурсів і видозміни різних складових капіталу. Варіювання параметрами цих двох факторів (ціна та обсяг реалізації) забезпечує зростання/зменшення валового доходу. В умовах розвитку постіндустріальної економіки можливості зменшення витрат (ціни) в межах існуючого правового поля достатньо обмежені, що зумовлює орієнтацію основної уваги на підвищення обсягів реалізації. Їх підвищення можна досягти через вихід на нові ринки або через інтенсифікацію діяльності в межах існуючого ринку. Оскільки незайнятих ринків в сучасних умовах майже не існує або вихід на них є економічно недоцільним, єдиним правильним шляхом, що забезпечує зростання валового доходу є інтенсифікація діяльності через здійснення відповідних зусиль, реалізації ринкової влади по відношенню до інших суб'єктів ринку. Основу таких зусиль в умовах постіндустріальної економіки складає використання переваг, насамперед, соціального, екологічного та клієнтського капіталів.

У правій частині балансу розміщуються статті пасиву, який складається крім традиційних власного та залученого капіталу, з потенційного капіталу та потенційних зобов'язань. При цьому,

$$\text{Потенційний капітал} = \text{Стартовий} + \text{Накопичений}$$

$$\text{Потенційні зобов'язання} = \text{Стартові} + \text{Накопичені}.$$

Вплив імпульсів (рушійних сил) призводить до появи потенційного капіталу, закладеного ще при створенні підприємства. Адже, виходячи на ринок певного товару чи послуги, подальша діяльність підприємства буде залежати від стану розвитку даної галузі, конкурентних позицій на ній, у зв'язку з цим, і ніша, яку посяде дане підприємство на ринку. Поряд з цим, при вході на вже зайнятий ринок підприємство отримує потенційні зобов'язання, і змушене певний час нести збитки з метою майбутнього примноження капіталу і стратегічного розвитку підприємства.

У межах існуючої традиційної системи бухгалтерського обліку через подвійний запис відбувається відображення зовнішнього середовища в пасиві балансу. Однак капітал зовнішнього середовища відображається лише в частині зв'язків з капіталом підприємства, та лише в юридичному полі, відображаючи у чийй конкретно власності знаходиться майно, яким володіє конкретне підприємство. Система підприємства не може забезпечувати тривалий прогресивний розвиток, стійко та ефективно функціонувати без урахування змін у зовнішньому середовищі.

Традиційна ж облікова система не передбачає відображення соціальних, екологічних та клієнтських активів у складі активів підприємства. Розглянемо можливі причини даного становища на прикладі клієнтських активів. Згідно з МСФЗ (п. 49 Принципів підготовки та складання фінансової звітності) активами визнаються ресурси, контрольовані компанією в результаті минулих періодів, від яких компанія очікує економічної вигоди в майбутньому. Тобто є два⁴ основні критерії віднесення до активів: 1) наявність контролю компанії над ресурсами; 2) одержання економічної вигоди в майбутньому. Другий критерій впливає із першого – оскільки компанія контролює актив, якщо вона може одержати економічні вигоди, що покладені в основу цього ресурсу та обмежити доступ іншим компаніям до одержання цих вигод. Використання ринкових активів в діяльності підприємства забезпечує одержання економічних вигод шляхом збільшення виручки від продажу товарів, продукції, робіт, послуг.

Здатність підприємства контролювати майбутні економічні вигоди від нематеріального активу, зазвичай, впливає з юридичних прав. Підприємство може використовувати ринкові та технічні знання, лояльність клієнтів для одержання економічних вигод, однак ці вигоди можна вважати контрольованими, якщо такі знання захищені відповідними правами інтелектуальної власності, обмеженнями в договорі, що дають право торгівлі тощо, або такі клієнтські взаємини (портфель клієнтів) будуть захищені відповідними юридичним правами.

Одержання юридичних прав на ринкові активи закріплюється Цивільним кодексом України. Компіляції (бази) даних клієнтів є об'єктами авторського права, якщо вони за добором або упорядкуванням їх складових частин є результатом інтелектуальної діяльності (ст. 433). Порядок виникнення авторського права, види майнових прав інтелектуальної власності на твір визначаються ст. 437, 440 [31]. Право інтелектуальної власності на комерційне найменування визначено в главі 43 ЦКУ, на торговельну марку – в главі 44, на географічне зазначення – в главі 45 [31]. Таким чином, чинне законодавство про

⁴ будемо вважати, що всі ринкові активи є ідентифікованими.

інтелектуальну власність створює всі необхідні передумови для визнання подібних ринкових активів активами через здатність інтелектуальної власності забезпечувати обмеженість доступу до них.

Вищенаведене свідчить про те, що ринкові активи відповідають всім критеріям їх визнання активами, однак їх капіталізація заборонена за національними та міжнародними обліковими стандартами при їх створенні всередині компанії. Хоча згідно МСФЗ 3 “Об’єднання бізнесу” ці ж ринкові активи за можливості їх ідентифікації пропонується визнавати у складі активів підприємства (див. вище). Внаслідок цього виникає ситуація, коли основні ресурси, що забезпечують ефективність діяльності підприємства в умовах постіндустріальної економіки⁵ (ринкові активи) відображаються в бухгалтерському обліку у вигляді витрат, тим самим ускладнюючи або навіть унеможливаючи ефективне управління такими активами.

Причиною такого парадоксу, на нашу думку, є можливість зловживання капіталізацією ринкових активів. У вітчизняних умовах ринкової економіки, коли перед бухгалтером ставиться задача мінімізації оподаткування, існування такої можливості включення до складу вартості ринкових активів різних витрат відкривала б практично необмежені можливості для приховування прибутку, шляхом його виведення з під оподаткування через амортизацію ринкових активів. А з іншого боку – до зростання обсягу власного капіталу підприємства. Однак слід враховувати, що ринкові активи є одними з найнеліквідніших ресурсів.

З метою вирішення такого протиріччя Ст. Бір сформулював принцип зовнішнього доповнення. Він запропонував, не розриваючи ланцюг управління, включити до нього додатковий елемент “чорну скриню”, що задовольняє потреби управління у врахуванні зовнішнього середовища. “Чорна скриня” в цій схемі управління повинна у випадковому порядку знаходити рішення для тих випадків, коли в рішеннях керуючого пристрою існують недоліки через невраховані зовнішні збурення. Призначення “чорної скрині” полягає у формулюванні рішення, що виражене мовою більш високого порядку, які не можуть бути виражені в термінах цієї керуючої системи [1, с. 100].

Взаємодією підприємства із зовнішнім середовищем забезпечує маркетингова інформаційна система. Саме тому, як пишуть дослідники [14, с. 360], для контролінгу маркетингові заходи представляють собою “чорну скриню”, на вході та виході якої – кількісні параметри, одержані з системи фінансового та управлінського обліку.

⁵ С. Девіс в умовах постіндустріальної економіки управління брендом прирівнює до управління нерухомістю: “...з яким постійно слід щось робити, інакше він “розвалиться” [8]

Таким чином, пасив бухгалтерського балансу – надаючи інформацію про капітал зовнішнього середовища – виступає “чорною скринєю”, яка дозволяє врахувати вплив зовнішніх збурень лише частково. Внаслідок такого часткового відображення капіталу зовнішнього середовища – лише в частині зв'язків з капіталом підприємства, і лише в юридичному полі, необхідним є включення й інших складових капіталу зовнішнього середовища (екологічних, соціальних, клієнтських активів) до складу об'єктів бухгалтерського обліку та відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку.

У зв'язку з цим в сучасних умовах господарювання не достатньо показувати в структурі активу балансу капіталізовані витрати, визначені зміною фізичного капіталу, або, за визначенням Д. Норта [22], так звані “трансформаційні” витрати. В новій обліковій системі, яка враховує вплив зовнішнього середовища, до складу активів ще додаються капіталізовані витрати інституційного характеру, так звані “транзакційні витрати”.

Введення до наукового обороту ідеї позитивних витрат транзакції – за словами проф. Р. Капелюшнікова [13], – одне із основних досягнень нового неоінституціонального підходу. У теорії прав власності і споріднених з нею концепціях базовою одиницею аналізу визнається акт економічної взаємодії, угода, транзакція. Категорія “транзакції” охоплює як матеріальні, так і контрактні аспекти обміну. Вона розуміється гранично широко і використовується для позначення як обміну товарами та різними видами діяльності, так і обміну юридичними зобов'язаннями, угод як довгострокового, так і короткострокового характеру, таких, що вимагають деталізованого документального оформлення, так і таких, які передбачають просте взаєморозуміння сторін.

Категорія транзакційних витрат була вперше запропонована та розглянута американським вченим, нобелівським лауреатом 1991 р., Р. Коузом в працях “Природа фірми” (1937 р.) та “Проблема соціальних витрат” (1960 р.). Сам Р. Коуз на початку відносив до їх складу лише витрати, що виникають при використанні цінового ринкового механізму. Пізніше до їх складу стали включати і витрати, пов'язані з використанням адміністративних механізмів контролю – відносин, які встановлюються як між підприємствами, так і всередині них.

Транзакційні витрати на сьогодні охоплюють витрати на прийняття рішень, розробку планів та організацію майбутньої діяльності, ведення переговорів про її зміст та умови, коли в ділові стосунки вступають двоє або більше учасників; витрати на зміну планів, перегляд умов угоди та вирішення спірних питань; витрати на забезпечення дотримання учасниками досягнутих домовленостей.

Трансакційні витрати включають також будь-які втрати, що виникають внаслідок неефективності спільних рішень, планів, договорів, що укладаються, і створених структур; неефективних реакцій на умови, що змінилися; неефективного захисту угод. Частина трансакційних витрат, яку можна вважати за попередню, відноситься до моменту до укладання угоди (збір інформації про стан ринку, ціни, переваги споживачів, наміри конкурентів), інша припадає на момент її оформлення (переговори і укладення контракту, юридичний супровід), третя носить постконтрактний характер (заходи безпеки проти опортуністичної поведінки, заходи з відновлення порушених прав власності).

Потрібно відзначити, що загальноприйнятої класифікації трансакційних витрат не існує, кожен з дослідників звертав увагу на найбільш цікаві, з його точки зору, елементи. Систематизовані Р. Капелюшніковим види трансакційних витрат, пропонувані різними дослідниками, наведені на рис. 5.



Рис. 5. Класифікації трансакційних витрат, систематизовані Р. Капелюшніковим [13]

Виділення нового класу витрат дозволило поставити питання про реакцію економічних агентів на їх наявність. Оскільки трансакційні витрати обмежують можливості взаємовигідної співпраці, економічні агенти виявляються зацікавленими в їх скороченні та будуть готові застосовувати необхідні для цього заходи. З погляду трансакційного підходу різні форми організації діяльності людей – це не що інше як знаряддя з економії трансакційних витрат. У цьому полягає основна функція будь-яких соціальних інститутів, у тому числі і такого інституту, як бухгалтерський облік.

Проблема облікового відображення трансакційних витрат на рахунках бухгалтерського обліку полягає в тому, що в кожному обліковому об'єкті закладена частка трансакційних витрат, тобто даний вид витрат розсіяний між різними частинами майна та зобов'язань підприємства. Поряд з тим, як “в собівартості продукції вони можуть досягти у високотехнологічних галузях до 20 % і більше” [26, с. 207].

Облік трансакційних витрат повинен враховувати асиметрію інформації, асиметрію правових відносин, економічну асиметрію. Адже в умовах зміни пріоритету власності на пріоритет контролю за цінностями внаслідок минулих подій з метою відображення їх у звітності, з'являється поняття “соціальний капітал” як сукупність норм, правил, зв'язків та організацій.

Відповідно до теореми Р. Коуза, існування екстерналій (зовнішніх ефектів, наприклад, викидів шкідливих речовин заводом у річку, шум аеродрому, що порушує спокій мешканців міста і т.д.) приводить до розбіжностей між приватними і соціальними витратами (за формулою – соціальні витрати рівні сумі приватних і екстернальних, тобто витрат, що покладаються на третіх осіб). У разі негативних зовнішніх ефектів приватні витрати виявляються меншими за соціальні, у разі позитивних зовнішніх ефектів – соціальні витрати менші за приватні. Стандартний прийом – запровадження податку на тих, хто породжує зовнішні ефекти. Р. Коуз довів, що ринок сам може усунути ці ефекти (у випадку, якщо права власності визначені і трансакційні витрати незначні): зацікавлені сторони можуть прийти до найзлагодженішого рішення самі. Учасник, здатний отримати з володіння правом власності найбільшу вигоду.

Найбільш очевидні та видимі трансакційні витрати пов'язані з організацією прийомів, презентацій і свят, придбанням і розповсюдженням подарунків, включаючи безоплатну роздачу зразків товарів або безоплатне надання послуг (виконання робіт), понесені з рекламними цілями, тобто спрямовані на збут продукції. Тому їх облік може вестися на рахунку 93 “Витрати на збут” у відповідних аналітичних розрізах. Та чи доцільно усі представницькі витрати відображати на рахунку 93, адже частина з них може бути пов'язана з інформаційними, посередницькими та іншими подібними послугами у зв'язку з пошуком і придбанням необоротних активів, організацією та проведенням переговорів, пошуком постачальників і покупців?

На сьогодні не розроблено методик оцінки та відображення таких витрат на рахунках бухгалтерського обліку. Проф. М.С. Пушкар, змальовуючи новий, на його точку зору, вид обліку – креативний⁶, пропонує перейменувати

⁶ Креативний облік – за визначенням автора – це творчий облік, який вимагає від облікових працівників організації фактів і правил їх групування виходячи з інтересів менеджменту з метою отримання знань про нові об'єкти спостереження [26, с. 90]

рахунок 93 “Витрати на збут” на “Витрати на маркетинг і комерційну діяльність” з виділенням на ньому двох субрахунків – витрати на маркетинг і комерційні витрати [26, с. 163]. На субрахунку “комерційні витрати” вчений пропонує збирати ті витрати, які пов’язані зі збутом продукції, а решту витрат на субрахунку “Витрати на маркетинг”. Таким чином дослідник не акцентує увагу на необхідності обліку “невидимих”, на перший погляд, витрат трансакційного характеру.

Для забезпечення конкурентоспроможності продукції особливого значення набувають засоби індивідуалізації товарів та послуг (торгові марки, товарні знаки, знаки для товарів і послуг, комерційні найменування тощо) – ринкові активи, які забезпечують краще становище системи підприємства на ринку у порівнянні з конкурентами, оскільки продукти творчої, інтелектуальної діяльності є об’єктом володіння однієї (монополія) або декількох (олігополія) осіб, та через їх правову охорону передбачають обмеженість доступу до них.

Необхідність застосування об’єктів клієнтського капіталу визначається його функціями. Визначальною функцією клієнтського капіталу є забезпечення ринкової влади. Як пише проф. В.П. Третьяк [28], ринкова влада – здатність підприємства придбавати товари (роботи, послуги) за ціною, значно вищою за затрати; конкурентна перевага активної фірми по відношенню до інших суб’єктів ринку.

Одним з окремих випадків найтипівіших випадків реалізації ринкової влади є монопольна влада на галузевому ринку. Однак підприємства можуть володіти ринковою владою і в умовах дуополії чи монополістичної конкуренції. Свідченням зростаючого прояву ринкової влади в практиці ведення світового бізнесу є дані структури активів найпотужніших компаній за останні тридцять років ХХ ст. (рис. 6).

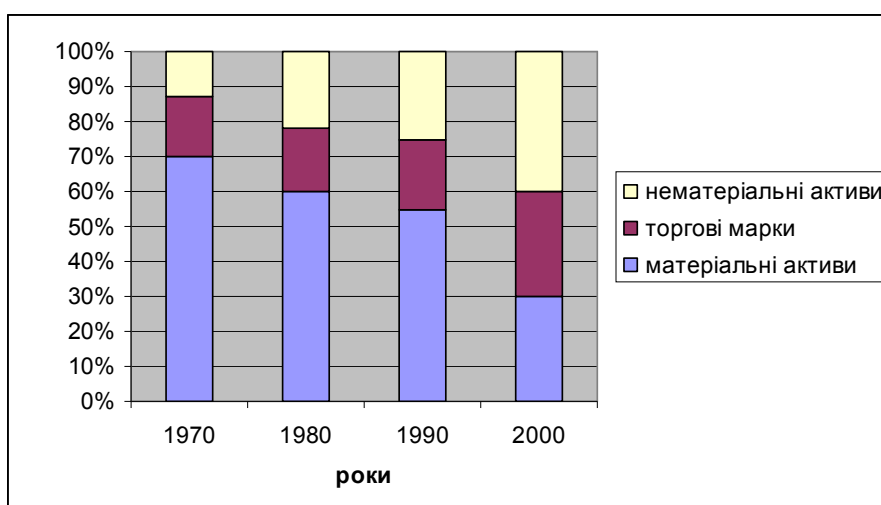


Рис. 6. Структура активів найпотужніших компаній світу за 1970-2000 рр. [21]

Наведені дані свідчать, що ще у 1970 р. матеріальні активи склали 70 % від вартості підприємства. Однак до 2000 р. їх роль скоротилась до 30 %, а враховуючи тенденцію, що спостерігається, в теперішній час їх частка у структурі активів стала ще менше. Частка нематеріальних активів та безпосередньо торгових марок (брендів) невпинно зростає. Як зазначає проф. Д. Райбстин [12], серед нематеріальних активів інтелектуальна власність знаходиться на першому місці, а вартість клієнтського капіталу – на другому.

Клієнтський капітал забезпечує краще становище системи підприємства на ринку у порівнянні з конкурентами, оскільки продукти творчої, інтелектуальної діяльності є об'єктом володіння однієї (монополія) або декількох (олігополія) осіб, та через їх правову охорону передбачають обмеженість доступу до них. Такі активи шляхом індивідуалізації учасників цивільного обороту, товарів та послуг забезпечують здійснення активного впливу на зовнішнє середовище системи підприємства та покращують економічні умови виготовленої готової продукції. Практика відображення клієнтських активів в обліку давно вже є усталеною для зарубіжних країн⁷, і вже більше 10 років використовується в українській обліковій методології.

Для забезпечення адекватності системи бухгалтерського обліку потребам користувачів необхідним є його удосконалення в межах системи управління, зокрема, через створення методик обліку клієнтського капіталу, що забезпечать надання інформації про зовнішнє середовище системи підприємства, яка є визначальною при прийнятті управлінських рішень в умовах постіндустріальної економіки.

Це саме стосується й необхідності розробок методик обліку соціальних та екологічних активів, адже на сьогодні інвестор зацікавлений саме в інвестуванні коштів в ті підприємства, які дбають про соціальний захист своїх працівників, а отже частини соціуму, виготовляють екологічно чистий продукт, не зашкоджуючи при цьому природі, пройшли екологічний аудит і т.д. За оцінками експертів на сьогодні грамотне управління передбачає не лише управління фізичним і людським капіталом, але і управління соціальним капіталом, 70-80 % ціни при продажу фірми складає її репутація” [9, с. 129]. А репутація фірми – це ні що інше, як сукупність, накопиченого людського, соціального, екологічного капіталу, що сприяють довгостроковому економічному зростанню підприємства.

В сучасних умовах розвитку вітчизняної економіки рівень соціальної відповідальності бізнес-структур в Україні, на жаль, є досить низьким, оскільки це є не вигідним для власників. При цьому проведене на замовлення ООН дослідження 1220 компаній в 6-ти найбільш економічно розвинутих регіонах

⁷ В США в балансах корпорацій права на торгову марку з'явилися з початку ХХ ст.

країни (Київ, Одеська, Харківська, Дніпропетровська, Донецька та Львівська області) демонструє, що значна частина представників великого та середнього і навіть малого бізнесу розуміють зміст поняття “соціальна відповідальність” та визнають її необхідність. Так, 76 % бізнесменів переконані, що вони соціально відповідальні. Однак програми соціальної відповідальності зазвичай зводяться до запровадження нових програм з покращання умов праці персоналу (66 %), розвитку та навчанню працівників компанії (64 %), благодійної допомоги (56 %). Коли ж справа доходить до надання допомоги місцевому населенню, у бізнесменів немає твердої впевненості в тому, що гроші насправді знайдуть свого адресата. Тобто у бізнесменів немає довіри до тієї системи господарювання, яка склалася в країні [10, с. 57-58]. Поряд з тим, як в розвинутих країнах соціальний капітал виступає важливою складовою економічного зростання. Так, за матеріалами звіту Всесвітнього економічного форуму за 2003-2004 рр. [10, с. 58] до першої десятки найбільших конкурентоздатних країн світу ввійшли країни Скандинавії і так звані “азіатські тигри” (Фінляндія, Данія, Швеція, Тайвань, Сінгапур, Швейцарія, Ісландія, Норвегія). Вони не мають особливих переваг у забезпеченні природними ресурсами та умовами, а їх успіх повністю обумовлений інвестиціями в людський та соціальний капітал, а також ефективністю управління державними витратами.

Витрати, які виникають в процесі створення та реалізації соціального капіталу підприємства, частково відображаються в системі бухгалтерського обліку шляхом включення їх лише до складу представницьких витрат, тобто не підлягають належній капіталізації. Як зазначає доц. І.В. Жиглей, “на жаль, не оцінюються та не відображаються в бухгалтерському обліку витрати часу, фізичних, розумових та емоційних зусиль. Частково це компенсується розміром заробітної плати та інших видів винагород особам, які володіють соціальним капіталом та використовують його з метою підвищення ефективності діяльності суб’єкта господарювання, працівником чи власником якого вони є. Але на сьогодні це дуже суб’єктивний підхід, який застосовується далеко не на всіх підприємствах і не до всіх працівників, які на це заслуговують” [9, с. 129-130]. Таку ситуацію дослідник пояснює відсутністю критеріїв оцінки та методики обліку соціального капіталу, а також нерозробленістю питання визнання доходів, які виникають в результаті використання соціального капіталу підприємства.

Стратегічне управління соціальним та клієнтським капіталом тісно переплітається з екологічним управлінням, особливо на вітчизняних підприємствах, які організовують свою діяльність на унікальних землях, більша частина яких має найкращі економічні та екологічні параметри (унікальний масив чорноземних ґрунтів (більше 20 % світових ресурсів), запаси

високоякісного коксівного вугілля Донбасу, карпатська провінція мінеральних вод (кілька десятків типів), а також родовища лікувальної ропи та мулу Причорноморського регіону [18]). За таких умов охорона такого багатого природного середовища повинна пронизувати стратегічні цілі діяльності підприємства. Це означає не тільки виробництво та постачання на ринок екологічно чистої продукції, але й побудову таких структур, які узгоджують охорону навколишнього середовища з цілями діяльності підприємства на усіх етапах кругообороту капіталу, починаючи від процесу постачання, виробництва, реалізації, і закінчуючи навчанням та мотивацією працівників щодо формування екологічної свідомості та діяльності.

Нехтування проблемами охорони навколишнього середовища в діяльності підприємства може призвести до прикрих результатів. Як пише доц. І.В. Замула, “підприємство, яке знищує середовище, повинно рахуватися з втратою довіри суспільства, а, отже, і зі зменшенням обсягів реалізації. Відновити довіру дуже складно. Натомість підприємство, яке може сказати, що його технології та продукція мають найвищу екологічну якість, виграє в очах екологічно свідомої частини суспільства та може розраховувати на лояльність і залучення клієнтів на тривалий період. Недостатня турбота про середовище не оплачується, тоді як турбота про неї, хоч і вимагає витрат, але примножує прибутки” [11].

Західний світ вже давно зрозумів важливість врахування екологічної складової при побудові стратегії діяльності підприємства. Так, зокрема, польські дослідники наголошують на тому, що хоча побудова екологічної стратегії та її реалізація пов'язані зі значними витратами, їх можна розглядати як інвестиції у майбутнє, “в якому тільки підприємства, що мають найкращі відносини з навколишнім середовищем, зможуть здобути успіх на ринку через довіру та симпатію суспільства [41, с. 49]. При цьому метою облікового відображення навколишнього середовища “є не тільки вимірювання фінансового впливу на середовище або завданих йому шкод, але також надання результатів для побудови тісних стосунків між підприємствами та суспільством” [40, с. 99].

Вітчизняні підприємства повинні усвідомити, що врахування екологічного аспекту в діяльності та поява в активі балансу екологічних активів гарантуватиме їм шанси на виживання. Це вимагатиме скрупульозних економічних розрахунків та заходів з охорони середовища, які певний час можуть зменшувати рентабельність з огляду на конкуренцію закордонних підприємств, які раніше інтегрувалися до екологічного розвитку. Для цього керівництво підприємств разом з експертами повинно відпрацювати відповідний екологічний план і на підставі нього – стратегію охорони середовища, а обрану стратегію уміло залучити до загальної стратегії підприємства – в цьому полягає

професіоналізм екологічного управління [11; 18]. Таке управління забезпечить довготривалу інтеграцію економічних цілей підприємств з екологічними, а, звідти, рівновагу між господарською системою підприємства та системою його екологічної політики.

Отже, в умовах, коли домінуючим об'єктом власності стає інформація, яка втілює у собі переважно витрати інтелектуальної робочої сили, власність на матеріальні засоби виробництва перестає бути основною умовою високого достатку; запорукою життєвого успіху стає не власність, а організація, не володіння, а користування, не здатність присвоїти, а здатність застосувати ті чи інші засоби в умовах виробництва. Формується новий підхід до оцінки господарської діяльності, в якій вихідним пунктом є господарський потенціал, а не лише досягнутий рівень виробництва. Такі перетворення повинні призвести до зміни пріоритетів та підходів до побудови системи рахунків бухгалтерського обліку. Вони мають враховувати дію як внутрішніх, так і зовнішніх факторів діяльності суб'єктів господарювання. Адже для того, щоб вижити в бурхливому конкурентному середовищі підприємства повинні володіти інформацією, яка надходить ззовні – з зовнішнього середовища (розвиток інфраструктури ринку, діючі та потенційні конкуренти, продукція, яку вони пропонують, показники розвитку галузі, інвестиційна активність, рівні безробіття, інфляції тощо). Володіння подібною інформацією забезпечить сталі показники розвитку підприємства та створить умови для побудови ефективної стратегії функціонування на ринку.

Тому, на нашу думку, у майбутньому можливе виникнення або поглиблення існуючих рахунків зовнішнього середовища: соціального, екологічного, клієнтського (ринкового) капіталу, трансакційних витрат. Це стане можливим за умови капіталізації витрат на створення та збільшення даних об'єктів в активи та встановлення кореляційних зв'язків між витратами та можливими вигодами, отриманими від їх понесення.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Застосування моделі рахунку надає можливість імітувати практичну дійсність, фіксуючи здійснені господарські операції, формалізуючи бухгалтерські задачі та процедури, надаючи можливість приймати управлінські рішення й прогнозувати на цій основі подальші шляхи розвитку бухгалтерського обліку. Найбільш важливим при моделюванні системи бухгалтерських рахунків в традиційному розумінні є використання подвійного запису при фіксації кожної господарської операції на рахунках бухгалтерського обліку. При цьому сформована кореспонденція рахунків описує і розкриває економіко-правові

зв'язки суб'єктів господарювання, створює певний ланцюг обміну інформацією про господарські операції, які відображають існуючий між рахунками зворотній зв'язок.

В сучасних умовах господарювання цього не достатньо. Бухгалтерський облік, як одна з найконсервативніших систем, що ґрунтується на наданні інформації про внутрішнє середовище системи підприємства, виявився непристосованим до змін в економіці, коли визначальним для потреб управління є надання інформації про зовнішнє середовище системи підприємства. З метою забезпечення відповідності системи бухгалтерського обліку потребам користувачів, потрібно поглибити та розширити предметне наповнення рахунків бухгалтерського обліку, передбачаючи включання до складу облікових об'єктів частин зовнішнього середовища.

Під фактами, що відбуваються в зовнішньому середовищі слід розуміти факти про зміну стану множини елементів, які не входять до системи, однак змінюють поведінку системи. Лише за таких умов система бухгалтерського обліку забезпечує надання адекватної інформації для цілей управління в умовах мінливого зовнішнього середовища постіндустріальної економіки, створює можливість ефективно керувати капіталом системи підприємства.

У зв'язку з тим, що відносини власності нині не є визначальними, таку роль відіграють відносини розподілу, економічна влада, контроль за ресурсами тощо, з'являється поняття "соціальний капітал" як сукупність норм, правил, зв'язків та організацій, трансакційні витрати як сукупність витрат на укладання договорів, ведення переговорного процесу тощо. Вони є зовнішнім середовищем для суб'єкта господарювання, створюють певні правила гри на ринку та потребують свого облікового відображення. Останнє можливе за умови капіталізації трансакційних витрат, витрат на створення та примноження соціального, екологічного, клієнтського (ринкового) капіталу в активи. Поряд з цим, умовою існування активів виступає можливість оцінки та принесення прибутків в майбутньому. Коли буде доведено, що витрати на соціальні заходи, екологічні витрати, витрати на просування продукту дадуть змогу отримати прибуток, можлива поява таких активів. Облікова система повинна дати відповідь, наприклад, на таке запитання: яку користь отримає підприємство при понесенні витрат на забезпечення соціального захисту робітників (суспільства)? Необхідним постає встановлення кореляційних зв'язків між витратами та можливими вигодами (прибутками), отриманими від їх понесення.

ЛІТЕРАТУРА:

1. *Алдохин И.П., Кулиш С.А.* Экономическая кибернетика. – Харьков: Вища школа. Изд-во при Харьк. Ун-те, 1983. – 224 с.
2. *Андриссен Д., Тиссен Р.* Невесомое богатство: определите стоимость вашей компании в экономике нематериальных активов. – М.: Олимп-Бизнес. – 2004. – 304 с.
3. *Батороев К.Б.* Аналогии и модели в познании. – Новосибирск: Наука, 1981. – 318 с.
4. *Грейсон Дж. К. мл., О’Делл К.* Американский менеджмент на пороге XXI века: Пер. с англ. / Авт. предисл. Б.З. Мильнер. – М.: Экономика, 1991. – 319 с.
5. *Гудзинський О.Д., Кірейцев Г.Г., Савчук В.К.* Економічна теорія та реалізація її положень в механізмах розвитку АПК // Економічна теорія. – 2005. – № 2. – С. 80-95.
6. *Давыдов М.Г., Лисичкин В.А.* Этюды о прогностике. – М.: “Знание”, 1977. – 96 с.
7. *Доил Д.П.* Управление затратами: Стратегический маркетинг. – М.: Волтерс Клувер, 2006. – 264 с.
8. *Дэвис С.М.* Управление активами торговой марки. – СПб.: Питер, 2001. – 272 с.
9. *Жиглей И.В.* Социальный капитал предприятия: экономическое обоснование и бухгалтерское отображение. // Бухгалтерский учет, анализ и контроль: теория, методология, организация: Результаты научных исследований проблем бухгалтерского учета и контроля Житомирской бухгалтерской научной школы: Монография. – Житомир: ЖГТУ, 2007. – 448 с. – С. 100-139.
10. *Жиглей И.В.* Соціальний капітал та його місце в системі бухгалтерського обліку // Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – № 2(40). – 302 с. – С. 53-62.
11. *Замула І.В.* Екологічний аспект бізнесу // Теорія та методологія бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: Міжнародний збірник наукових праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 1 / Відповідальний редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 304 с. – С. 100-111.
12. Как привязать маркетинговые показатели к финансовым // <http://www.advertology.ru/print10555>
13. Капелюшников Р. Категория трансакционных издержек // Сборник материалов Института коммерческой инженерии “Как это делается: финансовые, социальные и информационные технологии”. – 1994. – выпуск 3.

14. Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организациях / А.М. Карминский, Н.И. Оленев, А.Г. Примак, С.Г. Фалько. – 2-е изд. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 256 с.

15. *Легенчук С.Ф.* Бухгалтерське відображення зовнішнього середовища системи підприємства: енерго-ентропійний підхід // Міжнародний збірник наукових праць. Теорія та методологія бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2006. – Випуск 4. – С. 167-173.

16. *Лук'яненко Д.Г.* Економічна інтеграція і глобальні проблеми сучасності: Навч. посіб. – К.: КНЕУ, 2005. – 204 с.

17. *Макаров А.М.* От долгосрочного выживания к своевременной трансформации предприятия: модификация целей стратегического менеджмента в ходе становления постиндустриального общества // <http://makarov.udm.ru/scwork/001.htm>

18. *Малюга Н.М., Замула І.В.* Біологічне різноманіття: обліковий аспект (до питання розробки національного стандарту) // Збірник наукових праць Міжнародної науково-практичної конференції “Облік і аудит екологічної діяльності в АПК”. – Мелітополь, 2005. – 130 с. – С. 8-17.

19. Маркетинг: Учебник / А.Н. Романов, Ю.Ю. Коллочев, С.А. Красильников и др.; Под ред. А.Н. Романова. – М.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 1995. – 256 с.

20. *Нападовська Л.В.* Управлінський облік: Монографія. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 450 с.

21. Нематериальная стоимость // <http://www.strategy.com.ua/strategy/printable.aspx?column=3&article=372>

22. *Норт Д.* Природа фірми: Походження, еволюція і розвиток / За ред. О.Е. Вільямсона, С.Дж. Вінтера; Пер. з англ. А.В. Куликова; Наук. ред. пер. В.П. Кузьменко. – К.: А.С.К., 2002. – 336 с.

23. *Орлов А.И.* Менеджмент: Учебник. – М.: Знание, 1999.

24. *Петрученко О.* Латинско-русский словарь. 11-е изд., стер. – СПб.: Издательство “Лань”, 2003. – 704 с.

25. *Пушкар М.С.* Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія: Монографія. – Тернопіль: Карт-бланш, 2007. – 359 с.

26. *Пушкар М.С.* Креативний облік (створення інформації для менеджерів): Монографія. – Тернопіль, Карт-бланш, 2006. – 334 с.

27. *Рейльян Я.Р.* Аналитическая основа принятия управленческих решений. – М.: “Финансы и статистика”, 1989. – 206 с.

28. *Третьяк В.П.* Рыночная власть фирмы: формы проявления, показатели // virtass.ru/10/05.doc
29. *Хайек Ф.* Индивидуализм и экономический порядок. – М., 2000. – 282 с.
30. *Хоміцька З.М.* Латинська мова. – Х.: Право, 2004. – 256 с.
31. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року. № 435-IV
32. Человеческая деятельность: трактат по экономической теории. – М.: Экономика, 2000. // <http://www.libertarium.ru/libertarium/>
33. *Daum H. Jürgen.* Intangible Assets: The Art of Creating Value // www.juergendaum.com
34. *Dobija M.* Teoretyczne i organizacyjne podstawy systemu trójwymiarowej rachunkowości // *Zeszyty naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie.* – 1990. – № 329. – S. 19-33.
35. <http://ru.wikipedia.org/wiki>
36. *Ijiri Y.* A Framework for Triple-Entry Bookkeeping // *The Accounting Review.* – 1986. – № 4. – P. 745-759.
37. *Ijiri Y.* Momentum Accounting and Managerial Goals on Impulses // *Management Science.* – 1988. – Vol. 34, No 2. – P. 160-166.
38. *Ijiri Y.* Three Postulates of Momentum Accounting // *Accounting Horizons.* – 1987. – March. – P. 25-34.
39. *Ijiri Y.* Triple-entry Bookkeeping and Income Momentum // *Studies in Accounting Research.* – 1982. – № 18.
40. *Marcinkowska M.* Wpływ przedsiębiorstw na środowisko naturalne – co pokazać w systemie rachunkowości? // *Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej, SKwP, Warszawa.* – 1999. – № 129. – S. 99-109.
41. *Penc J.* Ekologiczny kontekst biznesu // *Studia i materiały Wyższej Szkoły Marketingu i Biznesu w Łodzi.* – 2000. – № 5. – S. 35-55.
42. *Whately.* Introductory Lectures on Political Economy. – London, 1831. – p. 6.
43. *Wójtowicz Piotr.* Teoretyczne i praktyczne problemy wdrożenia systemu trójwymiarowej rachunkowości // *Zeszyty teoretyczne rachunkowości.* – 2002. – Tom 9(65). – S. 132-153.