

УДК 657.372.5

М. В. Корягін,
д.е.н., професор,
Львівський торговельно-економічний університет

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ СОЦІАЛЬНО ВІДПОВІДАЛЬНИМ ПІДПРИЄМСТВОМ

Анотація. Проведено аналіз підходів дослідників в частині необхідності вдосконалення системи бухгалтерського обліку, з метою забезпечення управління соціально відповідальним підприємством, виявлені причини необхідності проведення її вдосконалення.

Ключові слова: система бухгалтерського обліку, вартість соціально відповідального підприємства, система управління соціально відповідального підприємства.

Постановка проблеми. Бухгалтерський облік все частіше розглядається ширше, ніж цього вимагає традиційний підхід. За словами проф. Н. М. Малюги, “соціальний вплив і зовнішнє середовище суб’єктів господарювання ігноруються у традиційному бухгалтерському обліку. Тому еволюційне розширення відкритості облікових даних позитивно вплине на розвиток бухгалтерського обліку й повернення суспільної довіри до професії бухгалтера” [4]. Необхідність зміни чинної системи бухгалтерського обліку, що базується на МСФЗ (МСБО) та національних П(С)БО, не підтримується всіма представниками вітчизняної бухгалтерської спільноти. Як результат, дослідження розвитку бухгалтерського обліку в напрямку удосконалення його соціальної відповідальності на сьогодні не набули значного поширення в Україні, а окремими вченими навіть вважаються такими, що не заслуговують на увагу справжнього науковця, оскільки такі дослідження ніхто не проводив за часів СРСР.

З метою вирішення зазначеної проблеми слід конкретизувати причини необхідності внесення змін в чинну облікову систему шляхом її формалізації, що дозволить сформулювати конкретні задачі, які повинні бути вирішені для приведення бухгалтерського обліку в тому числі у відповідність до вимог системи управління соціально відповідальним підприємством. При цьому саме вартісно-орієнтований облік, на нашу думку, є найбільш актуальним.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питанням удосконалення системи вартісно-орієнтованого бухгалтерського обліку з метою управління соціально відповідальним підприємством приділялась увага такими вітчизняними дослідниками як М. І. Бондар, І. І. Бродська, С. Ф. Голов, І. В. Жиглей, С. Я. Король, Л. А. Костирко, В. М. Костюченко, О. А. Лаговська, Н. М. Малюга, О. А. Сарапіна, М. Г. Чумаченко, І. Й. Яремко та ін.

Мета дослідження полягає у встановленні причин необхідності удосконалення системи бухгалтерського обліку відповідно до запитів керівників, що здійснюють управління соціально відповідальним підприємством.

Викладення основного матеріалу дослідження. Проф. І. В. Жиглей, враховуючи визначення підприємництва відповідно до Господарського кодексу України та з урахуванням концепції соціальної відповідальності бізнесу, під соціально відповідальною діяльністю суб'єктів господарювання розуміє самостійну, ініціативну, систематичну, на власний ризик господарську діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання як задоволення інтересів всіх груп зацікавлених осіб на взаємовигідних умовах, з метою досягнення економічних і соціальних результатів [3].

Першим із вчених, хто звернув увагу на особливості побудови облікової системи і наголосив на необхідності її удосконалення був американський проф. Х. Кепнік, який у 1975 році зазначив, що функція фінансового обліку не полягає в у вимірюванні вартості бізнесу як цілого, а полягає швидше у тому, щоб супроводжувати інформацію про економічні ресурси підприємства [12]. Ця відмінність притаманна і для соціально відповідальних підприємств і визначає необхідність відокремити бухгалтерську функцію від інвестиційної функції. Ми підтримуємо думку автора про те, що інформація, яка надається бухгалтерським обліком, не відповідає вимогам, що висувуються інвесторами до інформації про вартість соціально відповідального підприємства.

Проф. М. Х. Еванс зазначає, що найбільш важливим кроком до забезпечення виконання фінансової функції відносно управління вартістю підприємства є відокремлення від традиційної бухгалтерської моделі [10].

Виходячи із підходу автора необхідним є пошук нового шляху до вимірювання стану і результатів діяльності й соціально відповідального підприємства, орієнтованого на вимоги фінансового менеджменту. У фінансовому менеджменті основний акцент робиться на аналіз зростання вартості соціально відповідального підприємства, а не на аналізі надходжень. Тому для того, щоб здійснити перехід в орієнтації системи обліку на вартісно-орієнтовану систему соціально відповідального підприємства (систему, що забезпечує створення вартості), важливо зрозуміти, чому і завдяки чому система бухгалтерського обліку на сьогодні не дозволяє виконувати функцію забезпечення створення вартості.

Проф. Н. Хамфрі, проаналізувавши теоретико-методологічні основи фінансового обліку, в основі якого покладена ретроспективна орієнтація, дійшов висновку, що традиційна система обліку не забезпечує і не зможе забезпечувати потреби користувачів стосовно інформації про вартість підприємства. На думку автора вирішити дану проблему зможе використання розробленої ним концепції AFTF – “Бухгалтерський облік для майбутнього” [11]. Концепція AFTF вирішує проблеми традиційного

ретроспективного обліку шляхом надання перспективної облікової моделі, що базується на універсальних показниках ринкової вартості та грошових потоків, яка забезпечує надання інформації про вартість підприємства, корисної для прийняття оперативних управлінських рішень. Застосування цієї облікової моделі автоматично забезпечує релевантність облікової інформації.

У 2002 р. вийшла в світ праця С. Діпіази (молодшого) та Р. Екклза “Майбутнє корпоративної звітності ...”, яка фактично здійснила революцію в сфері бухгалтерського обліку [1]. Зокрема, автори, які є практикуючими аудиторами – представниками компанії “PricewaterhouseCoopers”, донесли до світової бухгалтерської громадськості думку практикуючих бухгалтерів про те, що бухгалтерська фінансова звітність не відповідає запитам користувачів (у першу чергу зовнішніх. Щоб відповідати зростаючим з кожним роком запитам учасників фондового ринку, на їх думку, в бухгалтерській фінансовій звітності повинна розкриватись інформація про фактори, що впливають на вартість підприємства, тобто на його інвестиційну цінність (з позиції учасників ринку).

В результаті С. Діпіазою (молодшим) та Р. Екклзом була розроблена концепція звітності, що спрямована на створення вартості – “ValueReporting”. Її основною відмінністю від узвичаєної облікової моделі, що задекларована американськими стандартами GAAP US, є необхідність доповнення традиційної фінансової звітності показниками про нефінансові результати діяльності, які слугують індикаторами зростання вартості у тому числі й соціально відповідального підприємства, причому, з випередженням в часі, на відміну від фінансових результатів, що виникають в кінці конкретного звітного періоду.

Як зазначає Е. С. Райкін, є загальновідомим, що бухгалтерська звітність не відображає повну вартість сучасної компанії [6, с. 19]. Активи, що відображаються в обліку, не враховують цілого ряду ресурсів, які використовуються фірмою і приносять дохід (вкладення в НДДКР, навчання персоналу тощо). Всі ці ресурси відносяться до елементів капіталу, але не визнаються активами відповідно до стандартів обліку і не беруть участь в розрахунку бухгалтерського прибутку. Тому, на думку автора, з точки зору стратегічного аналізу і стратегічного управління такі ресурси слід враховувати при визначенні розміру використовуваного капіталу. Е. С. Райкін пропонує використовувати в системі обліку концепцію EVA, що враховує такі ресурси, та дозволяє відобразити в обліку повну вартість фірми. Такий підхід щодо визначення вартості притаманний і соціально відповідальним підприємствам.

Вітчизняні науковці, зокрема, Т. О. Єрофєєва, наголошують, що фінансова звітність підприємств, на основі якої визначають вартість бізнесу, не може бути основним орієнтиром оцінки [2, с. 42].

Слід також відмітити, що вищенаведена проблема необхідності удосконалення чинної системи бухгалтерського обліку набула

узагальнюючого характеру, тобто стосується не лише господарських підприємств, які залучають капітал, а й фінансово-кредитних установ, що також є учасниками ринку капіталу. Зокрема, як зазначає Т. Н. Мозгальова, якщо в минулому столітті базою для оцінки та прийняття рішень виступали бухгалтерські показники, то сучасні умови діяльності банків не дозволяють їх ізольовано ефективно використовувати [5, с. 8]. На заміну бухгалтерській концепції прийшла економічна, основою для якої є ринкова вартість.

Виходячи із вищенаведених поглядів дослідників можна сформулювати основну проблему, що на сьогодні постала перед бухгалтерським обліком та фінансовою звітністю, які не може забезпечити користувачів інформацією про вартість соціально відповідального підприємства. Традиційний бухгалтерський облік концентрує свою основну увагу на визначення фінансових результатів діяльності соціально відповідального підприємства, що декларується одним із тріади завдань, які висуваються перед системою бухгалтерського обліку в пострадянських країнах. Для управління вартістю соціально відповідального підприємства необхідно, щоб система бухгалтерського обліку надавала інформацію про фактори генерування такої вартості, зокрема, про грошові потоки, які дозволяють забезпечити релевантне представлення діяльності підприємства.

Реалізація вищенаведеної задачі передбачає необхідність концептуального перегляду системи вартісного вимірювання, що використовується в системі бухгалтерського обліку, з його переорієнтацією на застосування доходного підходу до оцінки активів соціально відповідального підприємства.

Іншим підтвердженням необхідності удосконалення чинної системи бухгалтерського обліку, з метою забезпечення управління вартістю соціально відповідального підприємства є аналіз історичного розвитку системи управлінського обліку. Так, починаючи з середини ХХ ст. розвиток управлінського обліку характеризується впровадженням широкого кола нових підходів, розроблених, з метою врахування змін, що відбуваються в економічній системі та вирішення проблеми неефективності управлінських структур підприємств.

У 50-60 рр. ХХ ст. значна увага дослідників приділялась характеру інформації, що надається системою управлінського обліку, для процесу прийняття управлінських рішень. Наприкінці 60-х рр. – початку 70-х рр. ХХ ст. окремі дослідники (Д. Соломонс, Р. Ентоні та ін.) згрупувались навколо застосування концепції залишкового доходу та оптимального контролю автономних підрозділів підприємства.

В останні роки в сфері управлінського обліку значного поширення набули такі нові концепції: стратегічний управлінський облік; реінжиніринг бізнес-процесів; збалансована система показників. Загальним елементом, що об'єднує вищенаведені концепції від тих, які використовувались раніше, була залежність їх використання на

підприємстві від порад консультантів. Саме представники консалтингових компаній, завдяки специфіці своєї діяльності, можуть одержувати інформацію як про внутрішнє, так і про зовнішнє середовище підприємства, що надає можливість застосувати цю концепцію.

Також однією із концепцій, що починаючи із кінця 80-х років ХХ століття набула широкого поширення в сфері фінансового менеджменту великих компаній, стала концепція вартісно-орієнтованого менеджменту (value-based management). Як пише Х. Ронте “вартісно-орієнтований менеджмент – це концепція вимірювання і управління бізнесом, що створює довгострокову вартість для акціонерів, яка задовольнятиме потреби користувачів з ринку капіталів та товарного ринку” [13, с. 38].

Доц. Т. Г. Теплова наступним чином відображає співвідношення між концепцією вартісно-орієнтованого менеджменту та системою бухгалтерського обліку [8, с. 84] (рис. 1).

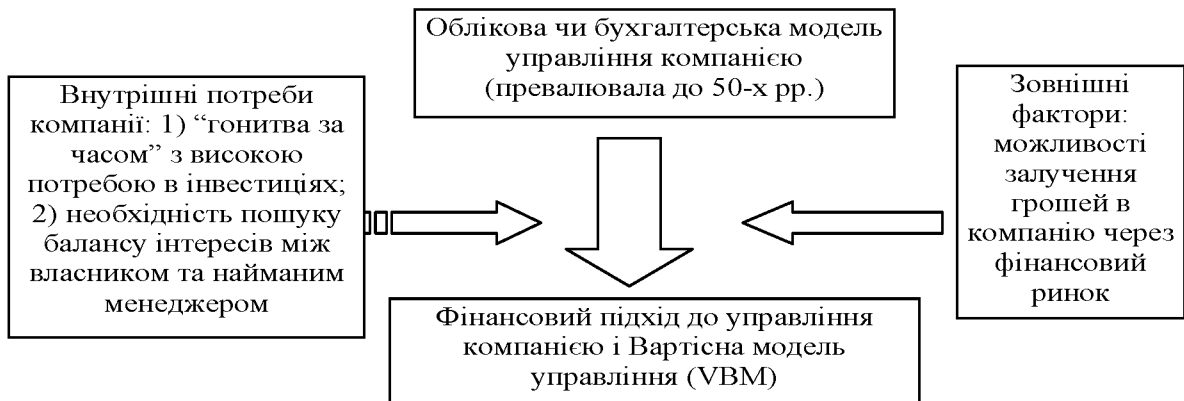


Рис. 1. Зміна внутрішніх і зовнішніх умов функціонування соціально відповідального підприємства і перехід від облікового погляду на компанії до фінансового

Подібного підходу до встановлення місця і ролі бухгалтерського обліку в процесі управління підприємством дотримуються доц. С. В. Расказов та А. Н. Расказова [7, с. 72] (рис. 2).

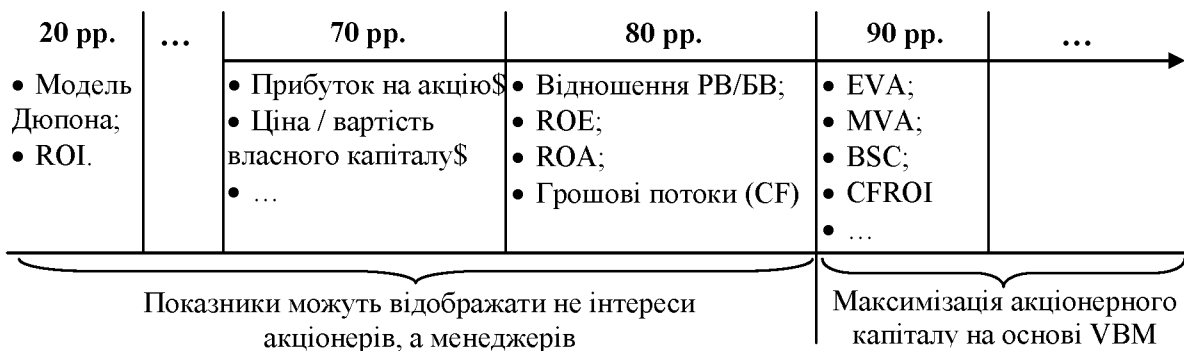


Рис. 2. Еволюція фінансових показників в оцінці ефективності управління підприємством

На сьогодні концепція вартісно-орієнтованого менеджменту перебуває в стадії розвитку, що засвідчує існування декількох підходів до її реалізації, що пропонуються окремими дослідницькими групами та консалтинговими компаніями (“Stern Stewart & Co”; “Marakon Associates”; “McKinsey & Co”; “Price Waterhouse Coopers”; “L.E.K. Consulting”; “HOLT Value Association”). Хоча всі вищенаведені підходи до реалізації концепції вартісно-орієнтованого менеджменту базуються на різних фундаментальних основах створення вартості (стратегія, організаційна структура, вимірники), використовують різні вимірювальні інструменти (наприклад, економічна додана вартість, ринкова додана вартість, додана вартість акціонерів тощо), всі вони мають єдину мету – визначення реальної вартості соціально відповідального підприємства.

Ще одним доказом необхідності удосконалення системи обліку для забезпечення управління соціально відповідальним підприємством є роль бухгалтера, яку він на сьогодні займає при визначенні вартості підприємства. Американський дослідник Е. Хеслоп [9, с. 72] взагалі задає питання, а чи потрібно звертатись за консультацією до бухгалтера з питань продажу бізнесу? На його думку, відповідь на дане питання залежить від конкретної ситуації, від досвіду бухгалтера та його здатності мінімізувати майбутні податкові платежі (шляхом застосування формальних і неформальних інституційних факторів).

Тобто, на сьогодні в зарубіжних країнах бухгалтер, як виконавець облікових процедур, вважається не повною мірою причетним до процесу формування вартості на соціально відповідальному підприємстві, а лише у випадку наявності у нього специфічних професійних вмінь і навичок.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Таким чином, потреби користувачів бухгалтерської інформації в умовах розвитку сучасних управлінських систем передбачають необхідність удосконалення системи бухгалтерського обліку в широкому розумінні (управлінського та фінансового) в частині інформаційного забезпечення управління соціально відповідальним підприємством.

Існування та необхідність вирішення даної проблеми підтверджується:

- її оприлюдненням та розглядом в працях зарубіжних дослідників (С. Діпіаза та Р. Екклз, М. Х. Еванс, Т. О. Єрофієва, Х. Кепнік, Н. Хамфрі, Е. С. Райкін);
- розвитком концепції вартісно-орієнтованого менеджменту, що зумовлений необхідністю вирішення даної проблеми;
- незадовільною роллю бухгалтера в процесах генерування та визначення вартості соціально відповідального підприємства.

Список використаних джерел:

1. Дипиаза С. Будущее корпоративной отчетности. Как вернуть доверие общества / С. Дипиаза (младший), Р. Экклз. – М. : Альпина Паблишер, 2003. – 212 с.
2. Єрофєєва Т. О. Система управління вартістю компанії в інституційній економіці: методологічні аспекти / Т. О. Єрофієва // Наукові Записки. – 2009. – Том 94. Економічні науки. – С. 42-46.
3. Жиглей І. В. Облікове забезпечення соціально відповідальної діяльності в умовах антикризового управління / І. В. Жиглей // Вісник ЖДТУ. – 2013. – № 2 (64). – С. 42-46.
4. Малюга Н. М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку : [монографія] / Н. М. Малюга. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.
5. Мозгалева Т. Н. Адаптация оценки рыночной стоимости коммерческого банка к условиям современной российской экономики: дис. на соискание уч. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.10 “Финансы, денежное обращение и кредит” / Татьяна Николаевна Мозгалева. – Москва, 2008. – 184 с.
6. Райкин Э. С. Теоретико-методологические основы управления предприятием на основе стоимостного подхода: автореф. дис. на соискание уч. степени д-ра экон. наук: спец. 08.00.05 “Экономика и управление народным хозяйством” / Эдуард Семенович Райкин. – Санкт-Петербург, 2006. – 34 с.
7. Рассказов С. В. Стоимостные методы оценки эффективности менеджмента компании / С. В. Рассказов, А. Н. Рассказова // Финансовый менеджмент. – 2002. – № 4. – С. 71-81.
8. Теплова Т. В. Современные модификации стоимостной модели управления компанией / Т. В. Теплова // Вестник МГУ. – 2004. – № 1. – С. 83-103.
9. Хеслоп Э. Как оценить и продать свой бизнес / Эндрю Хеслоп. – [пер. с англ.] – М.: Альпина Бизнес Букс, 2009. – 182 с.
10. Evans M. H. Creating Value through Financial Management / Matt H. Evans // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.oercommons.org/courses/creating-value-through-financial-management/view>.
11. Humphrey N. The AIMR and AFTF / Nash Humphrey // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://home.sprintmail.com/~humphreynash/The_AIMR_and_AFTF.htm.
12. Kapnick H. Value-based accounting: evolution or revolution / Harvey Kapnick // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://newman.baruch.cuny.edu/digital/saxe/saxe_1975/kapnick_76.htm.
13. Ronte H. Value based management / H. Ronte // Management Accounting. – 1998, January. – P. 38.

М. В. Корягин,
д.э.н., профессор,
Львовский торгово-экономический университет

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ СОЦИАЛЬНО ОТВЕТСТВЕННОЕ ПРЕДПРИЯТИЕ

Аннотация. Проведен анализ подходов исследователей в части необходимости совершенствования системы бухгалтерского учета, с целью обеспечения управления социально ответственным предприятием, выявлены причины необходимости проведения ее совершенствования.

Ключевые слова: система бухгалтерского учета, стоимость социально ответственного предприятия, система управления социально ответственного предприятия.

M. V. Koryahin,
Doctor of Economics, professor,
Lviv Trade and Economic University

ACCOUNTING SYSTEM MANAGEMENT RESPONSIBLE NOW

Abstract. The approaches of researchers are analyzed in need of improving the system of accounting to provide value management of the socially responsible company. The reasons for improvement the value management of the socially responsible company are identified.

Keywords: the system of accounting, value of the socially responsible company, the system of management the socially responsible company.