

**ЗМІНА КОНЦЕПЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ПІД ВПЛИВОМ ДІЇ
ПОСТІНДУСТРІАЛЬНОЇ ЕКОНОМІКИ**

Обґрунтовано, що з розвитком постіндустріальної економіки трудові, інтелектуальні і інформаційні ресурси для підприємств виступають все більшим вагомим фактором виробництва, а матеріальні запаси виконують допоміжну функцію, що свідчить про зростання значення нематеріальних активів в економіці знань, при цьому багато з аспектів цієї економіки змінюються в сторону розвитку креативності та оригінальності

Постановка проблеми. Компетенції, навички та вміння виробляти нові товари підприємством через постійне збільшення людського капіталу персоналу, означає випередження інших у набутті знань у нових видах діяльності задовго до того, як визначаться форми і структура ринків майбутнього.

Проблеми управління людським капіталом стають головними для компаній, проте без інформації про нього відсутня можливість ефективного управління ними. Адже рекомендації щодо інформації, пов'язаної з таким невідчутним активом, вимагають глибокого розуміння факторів, що перешкоджають назрілим змінам.

Незважаючи на зростаюче розуміння важливості невідчутних активів, їх продовжують майже повністю ігнорувати в бухгалтерському обліку.

Ось що з цього приводу відмічають вітчизняні і зарубіжні науковці:

“З часу появи книжкової форми обліку, – вказує М.Ю. Медведєв, – лише деякі методологічні нововведення, кардинально змінили уявлення про бухгалтерський облік, серед яких подвійний запис, калькулювання собівартості і оцінка за нормативною вартістю” [6, с. 667-678].

“За останніх 500 років, що минули з моменту публікації роботи Л. Пачолі “Трактат про рахунки і записи” (1494 р.), теорія обліку принципово не змінилася, – вказує М.С. Пушкар, – принаймні, сучасна теорія повністю повторює принципи обліку та процедури, щодо методичних прийомів обробки даних [9, с. 69]. “Традиційна бухгалтерія, яка розвивалася на основі методологічного підходу, – відмічає проф. М.С. Пушкар, – виявила свою неспроможність пристосуватися до нових умов господарювання починаючи з економічної реформи 1965 р., а також у період так званої “перебудови” (1985-1991 рр.), незважаючи на ряд постанов уряду з удосконалення системи обліку” [8, с. 22].

Проф. Я.В.Соколов вказує на те, що “традиційна бухгалтерія характеризувалася рядом негативних рис – змішуванням проблем теорії і практики, схоластичністю, спеціалізацією, натуралістичністю, техніцизмом, історичністю” [11, с. 371].

Виникає потреба у переході на облік нового рівня, оскільки модель традиційної обліково-аналітичної системи не пристосована до економіки, побудованої на знаннях.

Сьогодні зароджується новий етап у розвитку бухгалтерського обліку, пов'язаний з появою нових об'єктів, які нададуть можливість змінити та удосконалити методологію бухгалтерського обліку

На сучасному етапі розвитку методології бухгалтерського обліку проблема щодо обліку людського капіталу знайшла достатнє теоретичне дослідження, проте виникла необхідність розробити методикку відображення в бухгалтерському обліку інвестицій, пов'язаних з формуванням знань, умінь та професійних навичок працівників підприємства та відтворенням людського капіталу.

В умовах постіндустріальної економіки, що ґрунтується на використанні людського капіталу, питання сутності, визнання, оцінки в бухгалтерському обліку та відображення у фінансовій звітності людського капіталу є актуальними. Проте накопичений науковий потенціал виявився недостатнім для вирішення проблем методології бухгалтерського обліку людського капіталу, оскільки:

– назріла необхідність в розробці комплексної концепції бухгалтерського обліку людського капіталу, що враховує запити користувачів бухгалтерської інформації щодо умов функціонування підприємств в постіндустріальній економіці;

– понятійний апарат обліково-аналітичної системи суттєво поступається практиці організації бухгалтерського обліку на сучасному етапі розвитку постіндустріальної економіки.

Актуальним є питання про зміну концепції бухгалтерського обліку під впливом дії постіндустріальної економіки.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питанням бухгалтерського обліку людського капіталу присвячували дослідження вітчизняних та зарубіжних вчених: А.Н. Короб [1], Н.М. Королюк [2], Б. Лев, А. Шварц [12], С.Ф. Легенчук, [3], Н.А. Лесневська [4], М.Ю. Медведєв, [5, 6], Мет'юс М.Р., Перера М.Х.Б. [7], Я.В. Соколов [10, 11].

Проте комплексні дослідження, пов'язані з розглядом людського капіталу як об'єкту бухгалтерського спостереження, системно не проводилися.

Мета написання статті полягає в узагальненні сучасних концепцій бухгалтерського обліку та розробці методологічних підходів до бухгалтерського обліку людського капіталу через його основні системоутворюючі елементи.

Викладення основного матеріалу дослідження. Не дивлячись на певний розвиток, зміст бухгалтерського обліку залишається відкритим, що піддається змінам і доповненням з виникненням нових вимог практики. Воно демонструє неможливість однозначної інтерпретації концепції бухгалтерського обліку у межах певної структури.

Виділимо деякі фактори, які протягом двох останніх десятиріч ХХ ст. зробили серйозний вплив на облікові процеси:

– глобалізація – розширення поля діяльності до світових масштабів, динамічний перерозподіл товарних, сировинних, грошових потоків усередині корпорацій і холдингових структур зумовили появу МСФЗ;

– лібералізація господарської діяльності призвела до зростання зовнішньоторговельних операцій і розвитку міжнародної кооперації, що зумовило необхідність обліку в різних валютах;

– розвиток міжнародних фінансових ринків призвів до утворення нових фінансових інструментів, зокрема похідних, що часто не укладаються в традиційні національні правові рамки, що вплинуло на формування нових облікових практик, що відображають зміну в часі оцінки цих інструментів, а також до зростання позабалансових операцій (часто за обсягом зіставних з балансовими);

– виникнення нових інформаційних технологій, яке, з одного боку, збільшило можливість організації контролю як основної функції обліку, з іншою – дозволило організувати обробку значних обсягів інформації, підвищити точність і аналітичність даних облікових регістрів, а також збільшити швидкість обробки даних.

Інституційна оцінка є новою для теорії і практики управління господарськими процесами, у тому числі пов'язаними з інститутом бухгалтерського обліку. Перевага цієї теорії полягає в тому, що вона дозволяє ввести стандартний бухгалтерський облік в соціально-культурному контексті і аналізувати глибинні, змістовні механізми його розвитку на перспективу.

Інституційна теорія привернула увагу до дослідження в області бухгалтерського обліку виключно як доктрина,

здатна пояснити сучасний стан і перспективи розвитку бухгалтерського обліку з позицій взаємодії базових економічних інститутів.

Інституційний аналіз стану і розвитку бухгалтерського обліку свідчить про те, що він є елементом складної інституційної системи. За допомогою інституційного аналізу виділено сутність бухгалтерського обліку, що не пов'язана з конкретними формами її прояву і встановлено єдність обліку з іншими складовими інституційного процесу, що розкрито як єдність різноманіття факторів, які впливають на бухгалтерський облік.

Інституційний аналіз і синтез бухгалтерського обліку розглядаються як необхідні елементи при формуванні сучасної облікової концепції і як один з пріоритетних напрямів дослідження сучасних підходів до розвитку бухгалтерського обліку. Такий підхід дозволяє проаналізувати внутрішню властиву еволюції бухгалтерського обліку змістовну структуру і відмовитися від традиційного формального її уявлення з погляду зміни

підходів, які сприяють ефективному розвитку обліку і приросту наукових знань в бухгалтерському обліку.

Інституційна модель бухгалтерського обліку в умовах інституційного середовища повинна бути заснована на інтересах користувачів інформації бухгалтерського обліку і правил взаємодії між ними.

Інституційний аналіз бухгалтерського обліку свідчить про існування глобальних тенденцій (закономірностей) в світовій практиці бухгалтерського обліку і фінансової звітності у бік задоволення запитів і потреб внутрішніх та зовнішніх користувачів, для яких інформація бухгалтерської звітності повинна бути в максимальному ступені достатня і корисна.

Інституційне середовище – це набір взаємопов'язаних формальних правил і неформальних обмежень, що визначають структуру стимулів для ефективного розвитку інституту бухгалтерського обліку. Взаємозв'язок бухгалтерського обліку і його основних елементів в інституційному середовищі представлений на рис. 1.

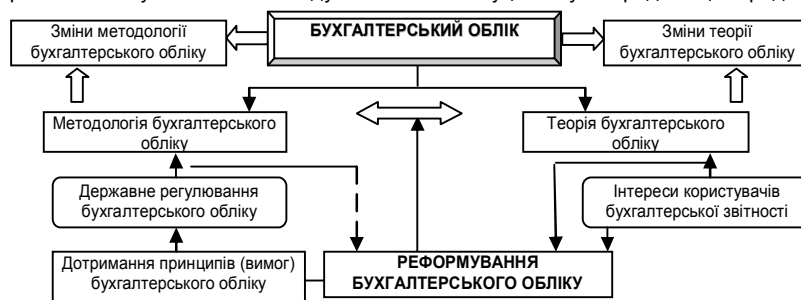


Рис. 1. Напрями реформування системи бухгалтерського обліку

Індустріальна фаза суспільно-економічного розвитку, яка поклала початок сучасному бухгалтерському обліку, поступово змінювалася постіндустріальною інформаційною фазою, заснованою на нових підходах до використання знань. Інформаційна економіка змінює характер виробництва і економічні відносини, що впливає на концепції, покладені в основу теорії бухгалтерського обліку.

Інституційна теорія і методологія бухгалтерського обліку доповнює науковий арсенал концепцій бухгалтерського обліку, в яких основним завданням є визначення загальної концепції його розвитку.

Теорія бухгалтерського обліку представлена як знання, яке існує у формі логічно пов'язаних припущень, що відображають істинні, закономірні і необхідні зв'язки об'єктів бухгалтерського обліку і прив'язана до моделі, побудованої на потребах реальної облікової практики. Сучасні концепції бухгалтерського обліку, їх становлення і розвиток відносяться до одного базису, але мають різноманітні напрями:

1. Мега-концепції бухгалтерського обліку: англо-американська, континентальна, південноамериканська.
2. Основоположні концепції бухгалтерського обліку: статична, динамічна, макроекономічна, мікроекономічна.
3. Сучасні концепції бухгалтерського обліку: стратегічна, соціальна, етична, справедливої вартості, утворююча концепція, ринково-орієнтованої звітності, інституційна.

Пріоритетна роль бухгалтерської звітності як основного засобу комунікації виявляється в тому, що її мета і вимоги, що пред'являються до неї, є пріоритетною при розробці концептуальних основ теорії бухгалтерського обліку. Будь-яка компанія в тому або іншому ступені постійно потребує додаткових джерел фінансування, які можна знайти на ринках капіталу. Привернути потенційних інвесторів і кредиторів можливо лише шляхом їх об'єктивного інформування про господарську діяльність, тобто в основному за допомогою звітності, що представляється. Адекватність інформації визначається інтересом користувача до найважливіших показників бізнесу і тому на сьогодні важливим завданням є теоретичне обґрунтування створення ринково-орієнтованої звітності.

Динамічний розвиток економіки, заснованої на знаннях пов'язані з нею зміни призвели до необхідності критичного переосмислення значення людського

капіталу та пошуків в теорії бухгалтерського обліку дискусії про можливість визнання його елементом бухгалтерського обліку.

Включення в предметну область бухгалтерського обліку нового елемента вимагає внесення змін і розробки методик відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій, пов'язаних з інвестуванням у формування, використання і відтворення людського капіталу.

Сьогодні постають завдання, які не можна вирішити старими засобами і методами, оскільки з'являються нові облікові об'єкти, до яких старі методи не можуть бути використані, умовою вирішення визначеного вище завдання стає розробка нових засобів і методів. Одне із завдань полягає в розгляді проблеми побудови знання про предмет бухгалтерського обліку, або, інакше, опис цього предмету в деякій формі, що відповідає сучасним вимогам. Предмет бухгалтерського обліку є результатом концептуалізації, під якою розуміється процес формування окремої області пізнання за допомогою понятійного апарату. На думку проф. Я.В. Соколова щодо предмету бухгалтерського обліку неможливо створити безперечну дефініцію, яка відповідала б періодичним нормам, оскільки вони містять неточні, двозначні і суперечливі положення.

Окремі фахівці намагалися ввести як об'єкт обліку людський капітал, не дивлячись на те, що така пропозиція з неминучістю додавала до точної документальної оцінки умовну.

Так, зокрема, Ж. Вільбоа ввів в предмет бухгалтерського обліку людський капітал, що вимірюється грошима, незважаючи на умовність оцінки людського капіталу. Дарик Ж. стверджував, що життя підприємства – це не тільки робота машин, але і учасників (людей) господарського процесу, а Ж. Рів вважав, що обчислювати можна і потрібно як "мертвий", так і "живий" капітал. Дослідники використовували досвід сільськогосподарських ферм, де умовна оцінка набула широкого поширення. Всі вони пропонували ввести спеціальні рахунки для обліку людського капіталу. Наприклад, витрати на підготовку кадрів, на їх думку, потрібно списувати в дебет цих рахунків. Фламмінк Дж. вважав, що ці питання повинні бути поза бухгалтерським обліком, а Ш. Пангло називав трьох ентузіастів нетерплячими ідеалістами [10, с. 334]

Предметом прикладної політичної економії є капітал, а отже всі поняття в бухгалтерському обліку, який є розділом останньої, повинні бути виведені з поняття капіталу. "Бухгалтерський облік, – писав Ш. Пангло, – дзеркало капіталу", і лише ця категорія дозволяє пояснити природу рахунків. "Бухгалтерський облік, – стверджував Ш. Пангло, – дуже сприйнятливий (чутливий) інструмент, призначений для постійного вимірювання (спостереження) мас, що утворюють капітал підприємства, а також для виявлення причин (сил), що впливають на ці зміни". Проте не весь капітал, зокрема людський, – отримав відображення в системі бухгалтерського обліку [10, с. 334]

Для того, щоб визнати людський капітал об'єктом бухгалтерського обліку необхідно відокремити даний об'єкт обліку від інших. Тому необхідно обґрунтувати вартість, по якій його можна прийняти до обліку. Також необхідно розглянути економічну природу людського капіталу як особливого об'єкту бухгалтерського спостереження.

У вітчизняній економічній літературі і на практиці намічається тенденція доповнення об'єктів бухгалтерського обліку – людський капітал трансформується в активи підприємств. Дані активи розширюють можливості підприємства за рахунок формування, використання і відтворення унікальних активів інтелектуально-інформаційного характеру, таких як знання і досвід співробітників, корпоративна культура і репутація підприємства. Саме унікальність є єдиним фактором конкурентоспроможності підприємства, який неможливо придбати на ресурсному ринку, оскільки він є продуктом інтелектуальної, творчої діяльності співробітників підприємства.

Облік людського капіталу виступає вбудованою частиною системи управління компанією в цілому, оскільки ефективність системи управління людськими ресурсами визначається кінцевим результатом діяльності компанії. Метою обліку людського капіталу є надання інформації, необхідної для ухвалення рішень в області інвестування в персонал підприємства.

Існуюча система бухгалтерського обліку не відображає сучасних рушійних сил створення багатства і, отже, знаходиться в повній невідповідності з вимогами нової економіки, основу якої складає людський капітал.

Відповідно до діючих принципів бухгалтерського обліку всі ресурси компанії розглядаються як активи, тому вони повинні бути чітко визначені. Правила бухгалтерського обліку направлені на фіксацію того, що відбувається при конкретних операціях, і тим самим на відстеження руху потоків активів як усередині компанії, так і за її межами. Але якщо не існує однозначного і чіткого визначення активу, то немає ніякої можливості відобразити його в бухгалтерських регістрах, і, отже, він не знайде відображення в балансовій вартості компанії.

Тільки з цієї причини в діючій системі бухгалтерського обліку не відображається людський капітал працівників компанії. Заснований на принципах п'ятсотрічної давності, облік вступив в суперечність з новою економікою. Маючи в своєму розпорядженні систему для опису матеріальних і фінансових активів, нинішня бухгалтерія майже безсила в справі відображення активів невідчутного характеру.

Назріла необхідність перейти на облік нового рівня, який здатний виміряти енергію руху компанії з погляду її ринкових перспектив.

В зв'язку з цим найбільшу увагу потрібно приділити відображенню в звітності людського капіталу, що зумовлює необхідність перегляду традиційної концепції бухгалтерського обліку.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Досліджуючи сучасну систему бухгалтерського обліку та її зміни під впливом постіндустріальної економіки зроблено наступні висновки.

1. Існують суперечності в інституційному середовищі між системою бухгалтерського обліку і потребами користувачів бухгалтерської звітності, оскільки на концептуальному рівні проблема основного користувача інформації бухгалтерського обліку представлена недостатньо послідовно. Подолання подібних суперечностей сприятиме якісному удосконаленню системи бухгалтерського обліку, підвищенню ефективності його функціонування і дозволить визначити основні напрями його подальшого реформування.

2. З метою удосконалення обліково-аналітичної системи та усунення традиціоналізму в наукових дослідженнях необхідним є перегляд проблематики та визначення нових підходів та способів вирішення проблеми відображення в обліку нових об'єктів. Дослідження повинні бути направлені на вивчення методологічного контексту проблем бухгалтерського обліку, переосмислення категорійного апарату (зокрема предмету і методу) у відповідності до концепції ринково-орієнтованої звітності.

3. Встановлено, що потрібні певні зусилля і час для розробки теорії, науково-практичних рекомендацій щодо розвитку інституційної концепції бухгалтерського обліку в рамках концепції ринково-орієнтованої звітності.

4. В умовах загальної інформаційної і економічної глобалізації відбуваються зміни в обліковому процесі, що охоплюють як технологічну, так і методологічну його складові. Ці зміни відбуваються на перший погляд непомітно, шляхом трансформації окремих облікових практик, коригування звітних форм, появи нових об'єктів обліку і щодо частих змін нормативної бази.

5. Система бухгалтерського обліку повинна бути придатна не тільки для того, щоб оцінити невідчутні активи компанії, вона покликана забезпечити активний процес створення вартості. Її ядро повинні складати способи візуалізації того, як невідчутні активи розміщуються в окремих сферах впливу компанії.

Розробка інституційної концепції і створення відповідної теоретичної бази щодо бухгалтерського обліку людського капіталу знаходиться в початковому стані, проте отримані на її основі висновки свідчать про перспективні подальші напрями вирішення проблем бухгалтерського відображення людського капіталу.

Список використаної літератури:

1. Короб А.Н. Человеческий капитал – новый объект бухгалтерского учета / А.Н. Короб // Экономика глазами молодых ученых: материалы I-го международного экономического форума молодых ученых (Вилейка, 12-14 сентября 2008 г.) – Минск: ООО "ТМ Агро-графикс", 2008. – С. 224.
2. Королюк Н.М. Облік і контроль в системі управління людським капіталом підприємства: методика та організація: автореф. кандидата екон. наук 08.00.09 / Королюк Наталія Михайлівна. – Київ, 2010. – С. 22.
3. Легенчук С.Ф. Бухгалтерське відображення інтелектуального капіталу: дис. кандидата екон. наук: 08.06.04 / Легенчук Сергій Федорович – Житомир, 2006. – С. 264.
4. Лесневская Н.А. Развитие методик бухгалтерского учета вложенный в воспроизводство человеческого капитала / Н.А. Лесневская // Бухгалтерский учет и анализ. – 2009. – № 07. – С. 32-40
5. Медведев М.Ю. Бухгалтерский учет для посвященных. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – С. 320.
6. Медведев М.Ю. Общая теория учета: естественный, бухгалтерский и компьютерный методы. – М.: Издательство "Дело и сервис", 2001. – С. 752.
7. Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерского учета: [учебник] / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера; пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – С. 440
8. Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія / М.С. Пушкар. – Тернопіль, 2007. – С. 261.
9. Пушкар М.С. Створення інтелектуальної системи обліку: [монографія] / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт – бланк, 2007. – С. 152.
10. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: [учебн. пособие для вузов] / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – С. 638.
11. Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1991.
12. Lev B. On the Use of the Economic Concept of Human Capital in Financial Statements / Lev B., Schwarz A. – The Accounting Review. – Menasha. – January 1971. – P. 103-112.

ДАВИДЮК Тетяна Вікторівна – кандидат економічних наук, доцент, докторант кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

- бухгалтерський облік людського капіталу;
- управлінський облік;
- комп'ютеризація бухгалтерського обліку