

УДК 657

ТЕОРІЯ БАГАТОЦІЛЬОВОГО БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

СЕРГІЙ ГОЛОВ,

доктор екон. наук, професор кафедри
менеджменту та економіки Міжнародного
інституту менеджменту (МІМ-Київ)

У статті розглянуто теоретичні основи системи багатоцільового бухгалтерського обліку, яка дає змогу подолати існуючі обмеження бухгалтерського обліку та забезпечити інформаційні потреби як зовнішніх, так і внутрішніх користувачів.

Ключові слова: теорія бухгалтерського обліку, система багатоцільового бухгалтерського обліку.

*«Теорія має бути настільки простою,
наскільки це можливо, але не простішою».*
(Альберт Ейнштейн)

Останнім часом вітчизняні вчені все більше уваги приділяють проблемам теорії бухгалтерського обліку. Про це свідчать, зокрема, публікації М. Пушкаря, Л. Кіндрацької, П. Хомина, В. Жука, С. Легенчука та багатьох інших авторів. У більшості цих публікацій йдеться про необхідність розробки принципово нової теорії обліку, проте не запропоновано конкретних положень такої теорії.

Мета статті – сформулювати основні положення теорії багатоцільового бухгалтерського обліку з урахуванням сучасних інформаційних потреб різних користувачів.

Складність розробки нової теорії бухгалтерського обліку зумовлена низкою стереотипів, які склалися та підтримуються вченою спільнотою. Тому подолання цих стереотипів є необхідною передумовою подальших теоретичних досліджень.

Зокрема, конче потрібно:

- 1) уникати наукового антропоморфізму;
- 2) чітко розуміти поняття «предмет» і «об'єкт» бухгалтерського обліку.

Перша вимога зумовлена тим, що облік не виправдано наділяють людськими якостями. У спеціальній літературі широко застосовують визначення і твердження, що бухгалтерський облік «вивчає», «контролює», «реєструє», «відображує», «накопичує», «групує і систематизує» тощо (табл. 1).

З таким підходом не можна погодитись, оскільки бухгалтерський облік – це не жива істота, що має свідомість, це діяльність, яку здійснюють люди виходячи з власних потреб або потреб суспільства.

Отже, правила та способи цієї діяльності також визначають люди.

Таблиця 1

ПРИКЛАДИ НАУКОВОГО АНТРОПОМОРФІЗМУ ЩОДО БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Автор	Твердження
Л. Кіндрацька [1, с. 31]	Бухгалтерський облік, крім інформаційної, виконує також контрольну, оціночну та аналітичну функції
Ю. Кузьмінський [2, с. 11]	Бухгалтерський облік як сукупність знань вивчає і відображує фінансово-господарську діяльність
З. Гуцайлюк [3, с. 17]	Загальноприйнятим є те, що облік фіксує факти, явища, процеси, які вже відбулися

Друга вимога спричинена тим, що серед вітчизняних фахівців поширена думка, що «об'єкт» обліку як поняття – це частина предмета, його конкретизація [2, с.9].

Застосування такого підходу приводить до констатації, що «об'єктами» бухгалтерського обліку є складові його предмета, які як «об'єкти» знаходять окреме відображення в системі бухгалтерського обліку та представляють загалом для всіх користувачів (інституцій) чи вибірково для їх груп чи індивідуумів [4, с.10].

Дослідження в галузі філософії засвідчили, що між поняттями «предмет» і «об'єкт» можливі різні співвідношення: як окреме до цілого предмет міститься в межах об'єкта; предмет перебуває у певних відносинах з об'єктом; об'єкт може мати кілька предметів. Однак при цьому недоречно звужувати поняття об'єкта як складової предмета.

Використовуючи теорії гешальтів, С. Сливка дійшов висновку, що предмет дослідження є конкре-

тизацією об'єкта, своєрідною точкою його біфуркації [5, с.42].

Саме з цієї позиції виходить В. Палій, який зазначає, що така загальноприйнята категорія, як «об'єкт бухгалтерського обліку», застосовується без достатніх обґрунтувань. Навпаки – об'єкт один, а предмет описує та вивчає певні якості цього об'єкта [6, с.14–15].

Отже, відправною точкою для створення нової базової теорії бухгалтерського обліку є визначення його сучасного об'єкта і предмета.

Досі під об'єктом бухгалтерського обліку зазвичай розуміли господарську діяльність підприємства. Останнім часом все більше уваги приділяють також різним аспектам зовнішнього середовища. Проте таке розширення сфери інтересів користувачів не змінило предмет бухгалтерського обліку. Це привело до появи нових напрямів обліку, зокрема «стратегічний облік», «екологічний облік» тощо.

На думку С. Легенчука, це створює небезпеку, що розвиток бухгалтерського обліку піде не шляхом уніфікації його теорії, а шляхом виокремлення нових теоретичних напрямів обліку, які не можна буде об'єднати в єдину теоретичну конструкцію [7, с.24].

Такий сценарій можливий за умови, що система бухгалтерського обліку не буде здатна задовольнити сучасні інформаційні потреби користувачів.

З огляду на це розглянемо гіпотезу, що в системі сучасного бухгалтерського обліку можливо формувати будь-яку інформацію про суб'єкти господарювання та їх зовнішнє середовище.

Дослідження інформаційних потреб користувачів [8] дало змогу дійти висновку, що в сучасних умовах предметом бухгалтерського обліку є ретроспективні та перспективні параметри господарської діяльності підприємства і його середовища, визначені органами, що регулюють бухгалтерський облік, та власником підприємства або уповноваженим органом (посадовою особою).

В. Жук [4] критикує таке визначення, оскільки предмет бухгалтерського обліку не «даний» тільки зовні (регулятором) чи із середини, а «задається» інтересами широкого загалу інституцій. Тому він вважає, що «предметом бухгалтерського обліку є реальні, визначені соціально-правовими відносинами господарські процеси та явища, які в обліку відображаються й контролюються запитом інституцій» [4, с.101].

Зауважимо, що, по-перше, безпосередньо запитом облік вести неможливо.

По-друге, потреба сталого розвитку привертає увагу передусім до відносин «людина–природа», тому недоречно обмежуватись соціально-правовими відносинами.

По-третє, запити конкретних інституцій неможливо безпосередньо доводити до тих, хто веде облік. Завжди є інститути, які узагальнюють ці запити та надають їм правового статусу.

При цьому, як справедливо зазначає Я. Соколов, інтереси різних груп користувачів відрізняються, а кожна група виходячи з власних інтересів висуває до бухгалтера свої вимоги. Як наслідок облік, який ведуть бухгалтери, – це наслідок компромісу інтересів учасників господарських процесів [9, с.17]. Запити інституцій не завжди виправдані, а іноді можуть нанести шкоду суб'єкту господарювання (наприклад, порушуючи його комерційну таємницю).

Тому передусім необхідно визначити запити користувачів, оцінити їх обґрунтованість та (в разі потреби) вартість виконання, а вже після цього конкретизувати предмет бухгалтерського обліку.

Разом із тим важливо розглянути доцільність існування окремих інституцій. Наприклад, на певному етапі Міністерство АПК може бути визнано неефективним інститутом управління, а його ліквідація означатиме необґрунтованість певних запитів до підприємств цієї галузі.

Поряд із тим, визнаючи важливість запитів користувачів для формування предмета бухгалтерського обліку, уточнимо його визначення:

Предметом бухгалтерського обліку є ретроспективні та перспективні параметри господарської діяльності підприємства і його довкілля, визначені органами, що регулюють бухгалтерський облік, та власником підприємства або уповноваженим ним органом (посадовими особами) з урахуванням запитів інституцій.

З цього визначення випливає розширення предмета бухгалтерського обліку в просторі (зовнішнє середовище) та часі (майбутнє). Це цілком логічно, оскільки більшість управлінських рішень стосуються саме майбутнього, а на їх прийняття впливають зовнішні чинники.

Л. Чайковська дійшла висновку, що система бухгалтерського обліку допускає можливість формування для різних користувачів різних звітів. При цьому складання спеціально орієнтованих звітів передбачає необхідність відбору релевантної інформації для моделей прийняття рішень різними користувачами [10, с.31].

Проте реально задовольнити потреби користувачів у такій інформації неможливо через існуючі теоретичні та регуляторні обмеження.

Існуюча базова теорія бухгалтерського обліку описує модель моноцільової системи бухгалтерського обліку (рис. 1).



Рис.1. Модель моноцільової системи бухгалтерського обліку

Така система здатна забезпечувати лише інформацією про минулі події, які можна виразити в грошовому вимірнику та відобразити на рахунках методом подвійного запису. Проте для управління важлива будь-яка інформація незалежно від вимірника і способу бухгалтерського запису.

П. Друкер зазначає, що «для успішного виконання функцій у майбутньому керівникам необхідна цілісна інформаційна система, яка відповідає стратегії, а не окремі інструменти, які досі використовувалися переважно для опису минулих подій» [11, с.9].

Стандартизація моноцільової системи бухгалтерського обліку неминуче приводить до задоволення потреб лише однієї групи користувачів і пошуків «гармонізації» бухгалтерського обліку з податковим обліком, статистикою тощо, тому стандартизація бухгалтерського обліку неприйнятна. При цьому не має значення, якими будуть стандарти – міжнародними чи національними.

Гостра дискусія щодо небезпеки використання МСФЗ як вітчизняної системи бухгалтерського обліку зумовлена тим, що в Україні національні П(С)БО, на відміну від МСФЗ, визначають не тільки вимоги до фінансової звітності, а й порядок формування інформації в бухгалтерському обліку.

МСФЗ – це стандарти фінансової звітності, тому визначають лише вимоги до вихідної інформації для певних користувачів, передусім інвесторів, а не до всієї інформаційної системи бухгалтерського обліку.

Отже, вимоги користувачів мають стосуватися винятково звітів, а не інформаційної системи в цілому.

Для задоволення інформаційних запитів різних інституцій необхідна система багатоцільового бух-

галтерського обліку (рис.2).

В умовах сучасних інформаційних технологій створювати окремі підсистеми обліку для задоволення потреб окремих користувачів неефективно.

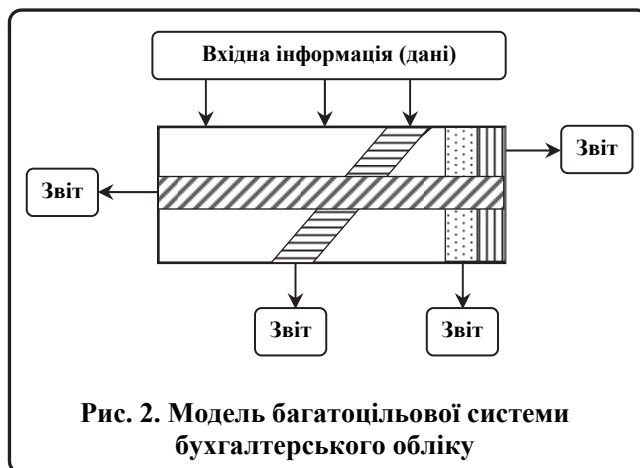


Рис. 2. Модель багатоцільової системи бухгалтерського обліку

Виходячи із цього система багатоцільового бухгалтерського обліку має бути досить гнучкою, щоб забезпечити різноманітні інформаційні потреби як зовнішніх, так і внутрішніх користувачів. Це потребує передусім перегляду принципів та методів бухгалтерського обліку.

Сучасна система бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні ґрунтується на принципах автономності, безперервності, нарахування та відповідності доходів і витрат, превалювання сутності над формою, історичної (фактичної) собівартості, обачності, єдиного грошового вимірника, періодичності, послідовності, повного висвітлення.

Принцип автономності застосовується в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності, якщо потрібно відображувати активи та зобов'язання підприємства, а не особисте майно і зобов'язання його власників.

Його використовують навіть у випадку, коли власник несе повну матеріальну відповідальність (у тому числі своїм майном) за зобов'язаннями підприємства.

Завдяки цьому принципу досягається чітке визначення сфери підзвітності, тобто господарська діяльність пов'язується з конкретним суб'єктом. Хоча окремі підрозділи (філії, відділення) підприємства також можуть складати фінансові звіти, однак показники діяльності таких відокремлених підрозділів включаються до фінансової звітності підприємства.

Проте не слід ототожнювати сферу підзвітності лише з юридичною особою. Наприклад, материнське

підприємство та його дочірні підприємства є окремими юридичними особами, але складають консолідовану фінансову звітність, яка відображує їх діяльність як єдиної економічної одиниці.

Крім того, в сучасних умовах економічні відносини між господарюючими суб'єктами набувають різноманітних форм. Зокрема, поширені спільні підприємства, філії, аутсорсингові партнери тощо. Проте традиційна консолідована фінансова звітність об'єднує активи, зобов'язання, доходи та витрати лише материнського і його дочірніх підприємств.

Обмеження облікової одиниці (accounting entity) традиційною групою контрольованих підприємств не дає можливості оцінити реальний потенціал бізнесу, оскільки його конкурентні переваги значною мірою зумовлені взаємовигідними зв'язками з партнерами. Тому цілком імовірно очікувати розширення сфери консолідації фінансової звітності шляхом трансформації поняття «економічна одиниця» та модифікації методів консолідації.

Крім того, для цілей оподаткування обліковою одиницею може виступати не юридична особа, а спільна діяльність, для якої складається окремий баланс.

Отож при складанні звітності слід виходити з принципу релевантної (доречної) економічної сукупності.

Принцип релевантної економічної сукупності може бути сформульований так: *звітність підприємства може відображувати інформацію про окремі складові (сегменти) діяльності підприємства в цілому, діяльність кількох підприємств тощо, яка є актуальною для конкретних користувачів.*

Принцип безперервності передбачає, що діяльність підприємства триватиме протягом невизначеного періоду і не буде припинена в недалекому майбутньому. Таке припущення важливе, оскільки в разі банкрутства або ліквідації підприємства його фінансова звітність складається виходячи з інших принципів та вимог щодо оцінки статей, ніж в умовах звичайної діяльності. Зокрема, в разі ліквідації підприємства його активи оцінюються за чистою вартістю реалізації, а розподіл активів і зобов'язань на поточні та довгострокові втрачає сенс.

Отже, безперервність означає, що фінансову звітність складають виходячи з припущення, що підприємство не має ні наміру, ні потреби ліквідувати або суттєво скоротити свою діяльність.

Доречність припущення щодо безперервності діяльності підприємства повинне оцінювати його керівництво, яке має зібрати всю наявну інформацію та розглянути чинники, які визначають прибутковість операцій і доступ до фінансових ресурсів (принаймні протягом 12 місяців після дати балансу). Висновок керівництва підприємства про недоречність припущення безперервності діяльності фактично означає визнання підприємства банкрутом або оголошення про намір припинення діяльності. В інших випадках вважається, що це припущення дотримується.

Тому безперервність діяльності має практичне значення передусім для формування аудиторського висновку.

Принцип безперервності втрачає сенс, якщо метою є оцінка вартості бізнесу. В цьому випадку навіть за наявності припущення безперервності діяльності активи і зобов'язання оцінюватимуться за ринковими цінами. Виходячи з цього такий принцип не має самостійного значення для багаточислового обліку.

Принцип нарахування та відповідності доходів і витрат означає, що результати операцій та інших подій слід відображувати в облікових регістрах і фінансових звітах тоді, коли вони мали місце, а не тоді, коли підприємство отримує або сплачує кошти. Такий підхід до складання фінансових звітів уможливує інформування користувачів не тільки про надходження або сплату грошових коштів у минулому, а й про зобов'язання сплатити кошти або про їх надходження в майбутньому.

Виходячи з цього принципу доходи слід відображувати в обліку та звітності в тому періоді, коли вони були одержані, а витрати – на основі їх відповідності цим доходам.

Однак не всі витрати можна безпосередньо пов'язати з певним доходом. Через це застосування принципу нарахування та відповідності не означає можливості визнання в балансі статей, які не відповідають визначенню активів і зобов'язань. У зв'язку з цим витрати, які не мають безпосереднього зв'язку з певними доходами, слід відображувати у звіті про фінансові результати в тому періоді, коли вони виникли.

Вважають, що принцип нарахування та відповідності забезпечує визначення фінансового результату звітного періоду зіставленням доходів звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів.

Слід зазначити, що насправді принцип нарахування та відповідності не завжди дотримується. Наприклад, принцип нарахування не дотримується, якщо дохід визнається безпосередньо у складі власного капіталу. Це стосується передусім дооцінки основних засобів. З економічного погляду дооцінка є доходом, оскільки приводить до зростання величини активів, яке не пов'язане з внесками власників. Проте в сучасних умовах дооцінка (крім випадків попередньої оцінки) не визнається доходом підприємства.

Частково недотримання принципу нарахування пов'язане з пріоритетом іншого принципу – обачності. Наприклад, наднормативні витрати та втрати ресурсів не включають до складу собівартості готової продукції, а визнають у звіті про фінансові результати в тому звітному періоді, в якому вони були понесені. Це означає, що частина фактичних витрат на виробництво продукції не відповідатиме у часі доходу від реалізації цієї продукції.

Поряд із тим певні витрати (на рекламу, навчання персоналу, дослідження тощо) є за своїм характером активами, оскільки забезпечують економічні вигоди для підприємства впродовж кількох звітних періодів. Однак на практиці такі витрати зазвичай відображують у звіті про фінансові результати в тому періоді, в якому їх було здійснено.

Наведені вище приклади свідчать, що принцип нарахування не завжди застосовується послідовно, і в поєднанні з принципом обачності він не забезпечує відповідності доходів і витрат звітного періоду.

Крім того, навіть в умовах застосування принципу нарахування в бухгалтерському обліку окремі звіти складають на основі касового принципу. Насамперед це стосується звіту про рух грошових коштів, який є важливим компонентом фінансової звітності.

У сучасних умовах принцип нарахування не задовольняє потреб усіх користувачів, оскільки для прийняття управлінських рішень, як правило, розглядають майбутні (або дисконтовані) грошові потоки, а певні показники (точка безбитковості, прибутковість капіталу тощо) визначають на основі грошових потоків. Крім того, для цілей оподаткування можна застосовувати касовий або змішаний підхід.

У зв'язку з цим останнім часом учені та практики частіше стали говорити про те, що показники обліку за методом нарахування в кращому випадку застарілі, а в більшості випадків – шкідливі. Тому в системі багатоцільового обліку слід застосовувати гнучкий підхід, тобто принцип нарахування та/або касовий принцип.

Принцип нарахування та/або касовий принцип означає, що вибір основи для відображення доходів і витрат в бухгалтерському обліку визначається залежно від призначення вихідної інформації та потреб її користувача.

Принцип превалювання сутності над формою означає, що в бухгалтерському обліку слід відображувати реальні економічні наслідки господарських операцій та подій, а не формальні правові норми. Такий підхід застерігає від абсолютизації юридичного тлумачення подій та операцій, які відображуються в бухгалтерському обліку, оскільки сутність операцій та інших подій не завжди адекватна тому, що впливає з їх юридичної (або встановленої) форми. Наприклад, передавання активу у фінансову оренду не означає перехід права власності на нього від орендодавця до орендаря. Проте на практиці цей актив зараховується на баланс орендаря, оскільки до останнього фактично перейшли всі вигоди та ризики, пов'язані з його використанням. І навпаки, як правило, реалізація продукції означає перехід права власності до іншої сторони. Однак якщо угода забезпечує подальше використання продавцем економічних вигід, втілених у проданому активі, відображення цієї операції як реалізації не забезпечить правдивого подання інформації про неї у фінансовій звітності.

Принцип превалювання сутності над формою полягає в тому, що бухгалтерський облік не є засобом формальної фіксації формальних даних. Головне – правдиво відображувати господарську діяльність та надавати користувачам реальну картину фінансового стану підприємства. Тому наявність або відсутність первинних документів чи законодавчих актів не завжди є підставою для відображення або невідображення операцій у бухгалтерському обліку з метою складання фінансової звітності.

Превалювання сутності над формою недоречно під час підготовки звітності за уніфікованими правилами. Це стосується насамперед податкової звітності. В таких випадках застосовують принцип превалювання форми над сутністю.

Отже, в багатоцільовому обліку залежно від обставин слід застосовувати принцип превалювання сутності над формою або форми над сутністю, який означає, що пріоритетність у взаємозв'язку «сутність–форма» залежить від того, якою мірою облікова інформація, наведена у звітності, виступає як доказова база у системі правовідносин.

Принцип історичної (фактичної) собівартості означає, що первісна вартість активів і зобов'язань

підприємства складається з фактичних витрат на виробництво або придбання відповідних активів.

На думку Я. Соколова, калькуляція фактично виробленої продукції та/або наданих послуг перетворює оцінку об'єктів обліку на занадто умовну процедуру [9, с. 485].

Внаслідок цього, як було вже зазначено, для первісної оцінки окремих активів (фінансових активів, біологічних активів тощо) застосовується поточна вартість.

Крім того, історична (фактична) собівартість, як правило, нерелевантна для прийняття управлінських рішень.

Витрати, що мали місце в минулому, вже не можуть бути змінені внаслідок прийняття рішення, варіанти якого розглядаються сьогодні. Наприклад, у процесі аналізу можливості заміни старого обладнання новим вартість придбання старого обладнання не є релевантною, оскільки кошти вже витрачено. Попри те вартість нового обладнання та можливий дохід від реалізації (списання) старого обладнання є релевантними, оскільки це стосується майбутніх операцій.

*Тому в системі багатоцільового обліку вибір оцінки має залежати від мети та потреб користувача, що можна визначити як **принцип релевантності оцінки**.*

Принцип обачності зумовлений невизначеністю певних подій (наприклад, отримання сумнівних боргів, строку експлуатації основних засобів тощо). У зв'язку з цим під час оцінювання наведеної в звітах інформації слід уникати завищення активів і доходів або заниження витрат і зобов'язань підприємства.

Це означає, що витрати та зобов'язання потрібно відображувати в бухгалтерському обліку відразу після отримання свідчення про ймовірність їх виникнення, а активи та доходи – лише тоді, коли вони реально отримані або зароблені. Тому, наприклад, сумнівну дебіторську заборгованість слід списувати на витрати та вираховувати із загальної суми дебіторської заборгованості в тому періоді, коли виникли сумніви щодо можливості її погашення.

Іншими прикладами застосування принципу обачності є оцінка запасів за найменшою вартістю (первісною вартістю або чистою вартістю реалізації) і зменшення корисності необоротних активів.

Принцип обачності дає змогу уникнути зайвого «оптимізму» під час оцінки в бухгалтерському обліку, тобто зменшити ризик суб'єктивності в умовах застосування облікової оцінки.

Проте фактично застосування принципу обачності призводить до невідповідності витрат і доходів, неповного відображення активів підприємства, зокрема значної частини нематеріальних активів.

На практиці принцип обачності нерідко використовують як засіб «творчого обліку», наприклад створенням надмірних забезпечень, заниженням оцінки активів і доходів або завищенням зобов'язань та витрат.

Крім того, цей принцип не прийнятний для цілей оподаткування, оскільки може призвести до «штучного» заниження оподатковуваного прибутку.

У системі управлінського обліку обачність стосується не минулих, а майбутніх подій. Це пов'язано з невизначеністю майбутніх параметрів, що зумовлює ризик відхилення від очікуваних результатів. Тому слід оцінювати ступінь чутливості статей (прибутку, грошових потоків тощо) до ризику.

Отже, принципом бухгалтерського обліку має бути не формальна обачність, а чутливість до ризику.

***Принцип чутливості до ризику** означає, що відображення у звітності фактичних і потенційних наслідків господарських операцій та подій має спиратися та супроводжуватися оцінкою їх чутливості до ризиків, пов'язаних з діяльністю підприємства.*

Принцип єдиного грошового вимірника полягає в тому, що господарські операції підприємства у його фінансовій звітності узагальнюються в єдиній грошовій одиниці. Цей принцип припускає, що гроші є універсальним вимірником різномірних об'єктів обліку та забезпечують адекватне оцінювання господарської діяльності підприємства. Він ґрунтується на припущенні, що грошова одиниця має стабільну купівельну спроможність. Однак в умовах інфляційної економіки виникає потреба коригувати показники звітності з урахуванням зміни купівельної спроможності грошей.

Підприємства України ведуть бухгалтерський облік і складають фінансову звітність у грошовій одиниці України – гривні. Водночас у аналітичному обліку широко застосовуються натуральні та трудові вимірники.

В умовах посилення конкурентної боротьби зростає потреба в нових системах оцінки ефективності, що потребує перегляду ставлення до фінансових показників діяльності.

З цього приводу П. Нівен [12] зазначає, що системи, які ґрунтуються на фінансових показниках, погано пристосовані для виявлення сучасних механізмів

мів, зокрема нематеріальних чинників, що створюють вартість.

Отже, принципом багатоцільового обліку має бути збалансованість грошових і негрошових вимірників.

Принцип збалансованості грошових і негрошових вимірників означає, що для відображення предмета бухгалтерського обліку на різних рівнях управління і в різних формах звітності слід застосовувати комплекс різноманітних вимірників, які дають змогу сформулювати актуальну інформаційну сукупність.

Принцип періодичності передбачає можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди з метою складання фінансової звітності.

В Україні звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік, а проміжна звітність складається щокварталу наростаючим підсумком з початку звітного року.

Проте цей принцип фактично порушується у разі відображення у звітності подій після дати балансу.

Якщо наслідки наведених подій є настільки суттєвими, що можуть вплинути на здатність користувачів фінансових звітів відповідно оцінити звіт та прийняти рішення, то в примітках до фінансових звітів слід розкривати характер подій та оцінку фінансового результату або твердження, що таку оцінку виконати неможливо.

У цьому разі у фінансовій звітності, крім інформації про операції звітного періоду, буде наведено інформацію про окремі події наступного звітного періоду.

Крім того, для користувачів фінансової звітності важливішим є своєчасне отримання інформації.

Фінансова звітність не дає змоги оцінювати й аналізувати діяльність окремих підрозділів та оперативно впливати на відхилення від запланованих параметрів. Тому в системі управлінського обліку інформація про діяльність окремих сегментів (підрозділів, районів збуту, виробничих ліній тощо) готується і надається менеджерами за менші проміжки часу (добу, тиждень, місяць) або в міру потреби у прийнятті рішень.

Однак своєчасність не слід пов'язувати з певним періодом.

Потреба в інформації може виникати в процесі здійснення операції або щодо майбутніх операцій. Виходячи з цього слід зазначити, що ознакою якості звітності є її своєчасність, а не періодичність.

Тому в системі багатоцільового обліку визначальним має бути принцип своєчасності, а не періодичності.

Принцип своєчасності означає, що облікова інформація має бути надана користувачу саме в той час, коли вона йому потрібна.

Принцип послідовності означає незмінність облікової політики підприємства, що є передумовою зіставності показників фінансових звітів за різні звітні періоди. Тому зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і має бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності.

Проте принцип послідовності не завжди дотримується у випадку податкової звітності, оскільки зміна податкового законодавства може призвести до незіставності певних показників.

В управлінському обліку цей принцип також не завжди доречний. Як було зазначено раніше, зіставлення витрат і вигід для прийняття управлінських рішень залежить передусім від їх релевантності.

У зв'язку з цим принцип послідовності в системі управлінського обліку має обмежене застосування.

Принцип повного висвітлення означає, що суттєва та доречна інформація про фінансовий стан і результати діяльності підприємства надана користувачам. Практичне застосування цього принципу досягається розкриттям інформації безпосередньо у фінансових звітах та в примітках до них. Однак такий принцип не забезпечується лише на основі даних бухгалтерського обліку внаслідок його обмеження ретроспективною інформацією у грошовому вимірнику.

Зокрема, переважну частину характеристик довкілля і соціального розвитку неможливо відобразити у грошовому вираженні.

З приводу цього Я. Соколов зазначає: «Для того щоб дані бухгалтерського обліку могли бути джерелом інформації для прийняття дієвих рішень, вони мають відповідати трьом вимогам: бути достатньо репрезентативними, мати необхідну значущість і давати можливість обчислювати ризики, пов'язані з наслідками ухвалених рішень» [9, с. 486].

Поділяючи цю точку зору, зауважимо, що основною причиною нерепрезентативності даних бухгалтерського обліку є те, що його методи зорієнтовані лише на забезпечення суцільного, безперервного і документального відображення фактів господарської діяльності.

По-перше, документи в більшості випадків складають після здійснення подій господарського життя,

тому облік завжди відстає від реалій [13, с. 50].

По-друге, суцільний облік більшості елементарних господарських явищ неможливий, тому доводиться або отримувати дані вибірконим шляхом, або не отримувати їх зовсім [14, с. 51].

Виходячи з того, що більшість господарських явищ мають масовий характер, слід погодитися, що вони можуть бути предметом облікового дослідження із застосуванням статистичних методів, зокрема методів вибіркового спостереження.

Крім того, в управлінському обліку вже широко застосовуються такі кількісні методи, як регресійний аналіз, лінійне програмування тощо.

Тому замість принципу повного висвітлення у системі багатоцільового обліку слід застосовувати принцип репрезентативності.

Принцип репрезентативності означає, що облікова інформація, надана користувачам, має якнайкраще відображувати властивості актуальної інформаційної сукупності.

С. Легенчук допускає модифікацію окремих принципів бухгалтерського обліку та розширення його предмета в просторі. Проте, на його думку, у випадку появи аномалій слід змінювати захисний пояс (форми звітності та методи оцінки й системи калькулювання), а не жорстке ядро (рахунки, подвійний запис, баланс, документування, інвентаризацію) подвійної науково-дослідницької програми [15, с. 313].

Отже, С. Легенчук апіорі вважає подвійну науково-дослідницьку програму та методи, які є її ядром, адекватними сучасним потребам людства.

А. Хорін головне обмеження традиційних методів бухгалтерського обліку вбачає в тому, що вони орієнтовані на інформацію фактологічного, а не прогнозного характеру [16, с.52].

Проте в управлінському обліку для цілей перспективного відображення вже широко використовують такі методи бухгалтерського обліку, як оцінка, калькування, баланс і звітність (табл. 2).

Таблиця 2

ЗАСТОСУВАННЯ МЕТОДІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В СИСТЕМІ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

Метод	Варіанти методу	Сфера застосування	Горизонт часу	
			Ретроспективно	Перспективно
1. Рахунки та подвійний запис	Інтегрована система рахунків Автономні системи рахунків	Формування інформації для складання внутрішніх і зовнішніх звітів	+	-
2. Калькулювання витрат				
2.1. Калькулювання неповних витрат	Фактичне калькулювання Нормативне калькулювання Бюджетне калькулювання Калькулювання стандартних витрат			
2.1.1. Калькулювання виробничих витрат	За процесами За замовленнями Операційне калькулювання	Формування планової та фактичної інформації про витрати за їх функціями та об'єктами згідно зі стандартами бухгалтерського обліку	+	+
2.1.2. Калькулювання змінних витрат	Простий директ-костінг Розвинутий директ-костінг Калькулювання продуктивності	Формування планової та фактичної інформації про витрати для прийняття поточних управлінських рішень	+	+
2.1.3. Калькулювання релевантних витрат	Калькулювання за кожною альтернативою Диференціальне калькулювання	Формування прогнозної інформації про майбутні грошові потоки для прийняття управлінських рішень	-	+
2.1.4. Калькулювання контрольованих витрат		Формування планової та фактичної інформації за центрами відповідальності для контролю та оцінки результатів діяльності	+	+
2.2. Калькулювання повних витрат	Калькулювання за замовниками Калькулювання життєвого циклу Калькулювання вартісного ланцюжка	Формування планової та фактичної інформації для прийняття управлінських рішень і безперервного вдосконалення діяльності	+	+

Метод	Варіанти методу	Сфера застосування	Горизонт часу	
			Ретроспективно	Перспективно
3. Оцінка	Оцінка дійсних витрат Оцінка дійсних та альтернативних витрат	Відображення планових і фактичних витрат в єдиному грошовому вимірнику	+	+
4. Баланс і звітність	Баланс на звітну дату та звітність за певний період Бюджетний баланс і звітність	Узагальнення планових і фактичних даних про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів для контролю збалансованості планів і результатів їх виконання	+	+

У цьому разі на рахунках бухгалтерського обліку будуть відображені бюджетні витрати, доходи, активи, зобов'язання та власний капітал.

Поряд з тим для складання прогнозних фінансових звітів можна використовувати систему рахунків і подвійний запис. Це уможливить формування показників зведених бюджетів підприємства за даними рахунків, зокрема бюджетного балансу та бюджетного звіту про фінансові результати.

Отже, методи бухгалтерського обліку можна застосовувати як ретроспективно, так і перспективно. Проте поширене обмеження методу бухгалтерського обліку певною кількістю елементів є штучним, оскільки склад і кількість способів та прийомів залежать від предмета й мети дослідження.

З огляду на те, що предмет і мету бухгалтерського обліку визначають люди, то методи також установлюють органи й осіб, які регламентують ведення бухгалтерського обліку. Отож перелік елементів методу бухгалтерського обліку в кращому випадку може відображувати лише ту частину методів, застосування яких обов'язкове для підприємств певної країни на певному історичному етапі її розвитку згідно з відповідними нормативами (законами, інструкціями, стандартами тощо), затвердженими органом, що регламентує ведення бухгалтерського обліку.

Справді, в сучасних умовах обов'язковими є документування господарських операцій, їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку шляхом подвійного запису в грошовій одиниці України, проведення інвентаризації активів і зобов'язань та складання фінансової звітності.

Розширення предмета бухгалтерського обліку в часі (майбутнє) й просторі (зовнішнє середовище) потребує оцінки актуальності та адекватності традиційних методів бухгалтерського обліку.

По-перше, не можна обмежувати методи бухгалтерського обліку лише оцінкою в грошовому вимір-

нику. Хоча цей вимірник є узагальнюючим (на рівні синтетичних рахунків і фінансової звітності), для забезпечення контролю й оперативного управління використовують дані аналітичного та позабалансового обліку, виражені в негрошових вимірниках.

Заслужує на увагу точка зору щодо необхідності перенесення акценту з числової точності даних обліку на використання лінгвістичних змінних, значеннями яких є слова або речення [17, с. 295].

По-друге, незважаючи на значне поширення подвійний запис не можна вважати єдиним методом реєстрації господарських операцій. Наприклад, для бюджетних установ і малих підприємств в окремих країнах може бути передбачений простий (уніграфічний) запис.

У сучасному багатомірному просторі подвійний запис вже не здатний охопити всі важливі характеристики операцій та подій.

Датський учений Х. Кіркегаард (Kirkegaard) пропонує своє розуміння невизначеностей, притаманних подвійному запису. Він зазначає, що упродовж п'яти століть питання про причини виникнення вимог і угод залишилися без відповіді, оскільки подвійна бухгалтерія має тільки дві логічні точки вимірювання. Тому, на його думку, подвійну бухгалтерію можна лише назвати «абсолютно досконалою системою» у світі, де немає часових інтервалів між очікуванням, угодою та вимогою. Це було можливим 500 років тому, коли купці привозили товар на ринок і угоди були завершені упродовж дня.

Отже, незважаючи на свій офіційний статус, метод подвійного запису має суттєві недоліки, оскільки є логічно неповною моделлю, в якій відсутні інтервали «очікування–угода» і «угода–реалізація», а обмежуються лише інтервалом «реалізовано–оплачено» [18].

По суті подвійний запис можна розглядати як окремих випадок багатомірного запису.

Навіть у межах сучасної системи обліку нерідко зустрічаємо потрійний запис. Наприклад, списання безнадійної дебіторської заборгованості, крім по-

двійного запису на балансових рахунках, потребує ще одинарного (простого) запису на позабалансовому рахунку.

Це є своєрідним «прихованим» резервом бухгалтерського обліку. Розширення системи позабалансового обліку дасть змогу шляхом багатократного запису відображувати необхідні параметри діяльності підприємства та зміни його довкілля.

Це потребує розширення системи рахунків бухгалтерського обліку, можливість чого вже була

продемонстрована автором [8].

Запропонована система рахунків глобального обліку викликала певне непорозуміння, оскільки окремі вчені, не вдаючись у сутність такої системи, помилково пов'язують її винятково з обліком у світовому масштабі. Тому в цій статті застосовується більш нейтральний термін «багатоцільовий облік».

Результати проведених досліджень дають змогу узагальнити основні характеристики багатоцільового бухгалтерського обліку (табл. 3).

Таблиця 3

ОСНОВНІ ХАРАКТЕРИСТИКИ БАГАТОЦІЛЬОВОГО БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Складава	Зміст
Предмет	Ретроспективні та перспективні параметри господарської діяльності підприємства і його довкілля, визначені органами, що регулюють бухгалтерський облік, та власником підприємства або уповноваженим ним органом (посадовими особами) з урахуванням запитів інституцій
Принципи	Релевантної економічної сукупності
	Нарахування та/або касовий принцип
	Превалювання сутності над формою або форми над сутністю
	Релевантності оцінки
	Чутливості до ризику
	Збалансованості грошових і негрошових вимірників
	Своєчасності
	Послідовності (якщо інше не зазначене користувачем)
Основні методи формування звітної інформації	Репрезентативності
	Однократний (простий) та багатократний записи
	Рахунки ретроспективного та перспективного, внутрішнього і зовнішнього обліку
	Балансове та позабалансове відображення
	Числове та описове подання інформації

У разі узгодження такого підходу запропоновані характеристики можна розглядати як теоретичну основу нової базової теорії бухгалтерського обліку.

Сьогодні багато хто з вітчизняних учених перебуває на позиціях, що в обліку слід фіксувати лише факти, явища, процеси, які вже відбулись, а не ті, які ще мають (можуть) відбутися, а збирання інформації щодо перспективи або стратегії розвитку суб'єкта

господарювання має відбуватися поза сферою бухгалтерського обліку [3, с. 17].

У разі, якщо така думка переважатиме, то більш перспективним є пропозиція М. Пушкаря [19] щодо побудови теорії обліку без вживання терміна «бухгалтерський», а розвиток традиційного бухгалтерського обліку в його існуючих межах не матиме перспективи.

ВИСНОВКИ

1. Розширення предмета і методів бухгалтерського обліку дасть змогу забезпечити сучасні інформаційні потреби різних користувачів.
2. Створення системи багатоцільового бухгалтерського обліку потребує перегляду загальноприйнятих принципів і методів бухгалтерського обліку.
3. У межах подвійної науково-дослідницької програми та традиційних методів бухгалтерського обліку не можна сформулювати всю актуальну інформацію, необхідну для задоволення сучасних запитів інститутів.
4. Запропоновані автором визначення предмета, склад принципів і методів бухгалтерського обліку можуть бути покладені в основу нової базової теорії вітчизняного бухгалтерського обліку.

5. Відмова вітчизняних учених від перегляду принципів і методів бухгалтерського обліку означатиме безперспективність його розвитку та необхідність створення теорії нової інформаційної системи, здатної забезпечити сучасні потреби різноманітних інституцій.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. **Кіндрацька Л.М.** Теорія бухгалтерського обліку: сучасні реалії оновлення / Л.М. Кіндрацька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №12. – С. 30–33.
2. **Кузьмінський Ю.** Що таке система бухгалтерського обліку? / Ю. Кузьмінський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 6. – С. 8–11.
3. **Гуцайлюк З.** Прогнозний (стратегічний) облік і сучасні проблеми розвитку теорії бухгалтерського обліку / З. Гуцайлюк // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – №2. – С. 14–19.
4. **Жук В.М.** Предмет та об'єкти бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності / В.М. Жук // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю, аналізу: міжнар. зб. наук. праць / Сер.: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – Вип. 2 (17) / Відповідальний ред. проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – С.100–110.
5. **Сливка С.С.** Об'єкт і предмет філософії права / С.С. Сливка // Проблеми філософії права. – 2008–2009. – Т. VI–VII. – С. 42–48.
6. **Палий В.Ф.** Теория бухгалтерского учета: современные проблемы / В.Ф. Палий. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2007. – 88 с.
7. **Легенчук С.** Новый підхід до структури бухгалтерського обліку / С. Легенчук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – №10. – С. 23–29.
8. **Голов С.** Система глобального бухгалтерського обліку / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 3. – С. 3–12.
9. **Соколов Я.В.** Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
10. **Чайковская Л.А.** Современные концепции учета: теория и методология: автореф. дис. на соискание науч. степени докт. экон. наук: спец. 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика / Л.А. Чайковская. – М., 2007. – 45 с.
11. **Друкер П.Ф.** Информация, которая действительно нужна руководителю. Измерение результативности компании / П.Ф. Друкер; пер. с англ. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2006. – С. 9 – 31.
12. **Нивен П.Р.** Сбалансированная система показателей – шаг за шагом: Максимальное повышение эффективности и закрепление полученных результатов / П.Р. Нивен; пер. с англ. А.Д.Каникевича. – Днепропетровск: Баланс–Клуб, 2003. – 328 с.
13. **Соколов Я.В.** Скептицизм в бухгалтерском учете / Я.В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 10. – С. 49–52.
14. **Учет** и анализ эффективности производства / [А.Ф. Аксененко, А.М. Ильшев, Н.И. Ильшева и др.]; под ред. А.Ф. Аксененко. – М.: Финансы и статистика. – 1986. – 276 с.
15. **Легенчук С.Ф.** Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки: [монографія] / С.Ф.Легенчук. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 652с.
16. **Хорин А.Н.** Принципы формирования бухгалтерской отчетности / А. Н. Хорин // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 23. – С. 50–52.
17. **Рожнова О.В.** Финансовый учет. Теоретические основы, методологический аппарат / О. В. Рожнова. – М.: Экзамен, 2001. – 320 с.
18. **Kirkegaard H.** True Accounting -Myth or Possibility? / H. Kirkegaard [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.business.aau.dk/ha/HA/3sem/2003/TRUEACC.pdf>
19. **Пушкар М.С.** Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія: [монографія] / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2007. – 359 с.

В статье рассмотрены теоретические основы системы многоцелевого бухгалтерского учета, что позволит преодолеть существующие ограничения бухгалтерского учета и обеспечить информационные потребности как внешних, так и внутренних пользователей.

Ключевые слова: теория бухгалтерского учета, система многоцелевого бухгалтерского учета.

The article defines theoretical basis of multisubjects accounting system, which makes it possible to overcome existing accounting restrictions and provides for informational needs of both external and internal users.