

ОБЛІК ФОРМУВАННЯ ТА РОЗПОДІЛУ ПРИБУТКУ В КОНТЕКСТІ СУСПІЛЬНОГО ДОГОВОРУ ТА АГЕНТСЬКИХ ВІДНОСИН

Розглянуто облікову категорію прибутку в контексті суспільного договору та агентських відносин.

Исследована учетная категория прибыли в контексте общественного договора и агентских отношений.

Accounting category of the profit in the context of social agreement and agents relations are considered in the article.

Ключові слова: агент, інституційні зміни, прибуток, принципал, розподіл прибутку, суспільний договір.

Ефективність виробництва перебуває
у прямій залежності від того, наскільки плоди
виробництва дістаються особам, які його здійснюють
Дж. С. Мілль

В умовах інституційних змін (економічних, політичних, соціальних, психологічних, внутрішньофірмових, обліково-методологічних) збільшується кількість економічно активних суб'єктів, які продукують та впливають на процес отримання прибутку підприємства, а отже, перетворюються на принципалів у процесі розподілу позитивних фінансових результатів. Постіндустріальний етап розвитку цивілізації, що ґрунтується на інформації та знаннях, поряд з інституційними змінами в економіці та суспільстві призвели до зміни сутності економічної категорії прибутку. Парадигма даної категорії зміщується від домінування матеріально-уречевленого капіталу та ефективного управління до твердження: «Прибуток – знання і праця». В основі нової парадигми – людина як власник, менеджер, працівник, член суспільства. За даних умов прибуток слід розглядати як результат, отриманий внаслідок використання знань та вмінь людей, ефективної взаємодії між ними. Це свідчить про те, що прибуток є результатом суспільного договору, виконання низки функцій якого залежить від системи (процесу) розподілу позитивних фінансових результатів. У виконанні визначених функцій вагоме місце займає система бухгалтерського обліку, яку в частині обліку фінансових результатів необхідно трансформувати до положень теорії суспільного договору та агентських відносин.

Питанням суспільного значення обліку приділена увага багатьох науковців, зокрема Ф.Бутинця, І.Жиглей, Н.Малюги, В.Моссаковського, М.Пушकारа, М.Щирби. Проте недослідженими залишаються питання значення обліку та розподілу прибутку у задоволенні економічних інтересів принципалів та агентів у контексті суспільного договору.

Визначити та дослідити обліковий інструментарій підсистеми обліку

формування і розподілу прибутку, його значення у задоволенні економічних інтересів принципалів та агентів, визначених у рамках теорії агентських відносин.

В умовах інституційних змін значення функціонування господарюючих суб'єктів виходить за межі вузькопрагматичних економічних завдань. Підприємства, які вирішують питання довгострокової перспективи та позитивної результативності, змушені взаємодіяти із зовнішнім середовищем, відмінним від економічного. Вони повинні враховувати свої дії щодо навколишнього середовища, соціальної сфери територіальної одиниці, інформаційних потреб економічних суб'єктів, співпраці з владними інститутами, а головне – трансформувати власні корпоративні цінності та принципи у відповідність з етикою та цінностями суспільства. Природа даних дій базується на взаємозв'язку «людина-людина», адже сутність фінансово-господарської діяльності підприємства передбачає отримання всіх необхідних ресурсів, власниками яких є людина, виготовлення та реалізацію продукції для задоволення індивідуальних і колективних потреб людей: «людина – вихідний пункт та кінцевий результат суспільного виробництва» [6, с.13].

Декларування суспільних відносин здійснюється за допомогою суспільного договору, який характеризується відкритим та динамічним процесом пошуку і реалізації нових форм узгодження інтересів між людьми різними за статусом, можливостями та доходами, визначаючи в кожен момент часу межі та норми, покликані нівелювати руйнівні явища соціальної боротьби, налагоджувати конструктивний діалог у суспільстві. Виконання умов суспільного договору базується на функціонуванні в економічній системі і системі бухгалтерського обліку низки категорій та процесів: витрати, соціальні витрати, прибуток, розподіл прибутку, колективний договір тощо.

Значення суспільного договору ґрунтується на основах спільної відповідальності та ідеалах рівності, соціальної упорядкованості узгодження інтересів, захисті природних прав та свобод людини. Визначені цінності є підґрунтям сучасного розуміння та використання суспільного договору, тому вимагають неодмінного розгляду сутності окремих економічних категорій, що за своєю природою відображають диференціацію економічних інтересів та потребують узгоджених дій щодо ідентифікації таких категорій, асимілювання їх у господарському процесі.

Т.Ю.Сидоріна визначає необхідність дослідження основ суспільного договору у розв'язанні актуальних проблем економічної системи: «актуальність звернення до концепції суспільного договору в сучасних умовах економічного і соціального розвитку обумовлена значенням, яке концепції суспільного договору мають для розуміння ролі таких фундаментальних соціально-політичних категорій, як права людини,

громадянське суспільство, соціальна справедливість, власність, раціональний вибір та ін.» [7, с.118].

Інституційні зміни, що відбулися, перенесли акцент досягнення мети суспільного договору на первинну ланку економічної системи, вагомого значення набув взаємозв'язок «підприємство-людина-суспільство». Центральною ланкою в ньому залишається людина як власник, менеджер, працівник, член суспільства, котрі в рамках суспільного договору мають інтереси, а головне – право у задоволенні власних економічних потреб, що передбачає додаткові вимоги до процесу управління господарюючим суб'єктом: «перш ніж приймати будь-яке рішення, слід прорахувати, які будуть його результати, добро чи зло вони принесуть, у першу чергу, – працівникам підприємства, і в цілому – суспільству» [6, с.17].

Беззаперечним залишається факт того, що підприємство є активним суб'єктом у відносинах, визначених суспільним договором, а результати його діяльності – об'єктом у виконанні останнім його функцій. Отримавши фінансово-економічну свободу дій, економічні суб'єкти взяли на себе виконання низки функцій держави щодо забезпечення стабільності та справедливості соціально-економічного розвитку.

Еволюція сутності прибутку в контексті інституційних змін характеризується як можливий інструмент задоволення соціально-економічних інтересів усіх без винятку суб'єктів, що визначає дану економічну категорію як результат суспільного договору. Часткове забезпечення виконання останнього слід розглядати через призму процесів формування та розподілу прибутку, визначення всередині кожного з них суб'єктів, що вносять ресурси для отримання прибутку і переваг, що ними отримуються після проведення його розподілу.

Категорія прибутку в агентських відносинах неінституційної теорії об'єднує агентів і принципалів. Ю.Брігхем та М.Ерхардт визначають, що агентська теорія побудована на відносинах «між акціонерами і менеджерами, між акціонерами і кредиторами» [3, с.47]. З даним твердженням можна не погодитись, адже в умовах інституційних змін коло принципалів і агентів значно розширюється. Майже всі суб'єкти є одночасно і агентами, і принципалами. Даний факт визначає необхідність диференціації напрямків розподілу прибутку в рамках суспільного договору для задоволення економічних інтересів всіх суб'єктів (рис 1). Останні формуються у процесі, в основу якого покладено обернену дію причинно-наслідкового зв'язку.

Всі принципали акцентують увагу першочергово на процесі розподілу прибутку, у разі незадоволення їхніх економічних потреб звертають увагу на хід формування фінансових результатів, оцінюючи фактори впливу на отриманий результат, що має доволі неправильне підґрунтя. Частково можна погодитися з проф. М.С.Пушкарем, який називає економічним

безглуздя акцентування головної уваги на процесі розподілу прибутку: «не перерозподіл, а створення прибутку повинно бути основним завданням менеджменту» [5, с.82]. Проте процеси формування та розподілу прибутку взаємопов'язані і взаємозалежні між собою. Яким чином будуть задоволені інтереси всіх суб'єктів господарського процесу при розподілі прибутку, можна буде спрогнозувати стабільність його формування в наступному періоді. Для уникнення конфлікту інтересів принципалів необхідно їх врахувати ще на етапі формування фінансових результатів (через інструменти облікової політики), а також визначення бази розподілу. Тому ці процеси мають знайти своє адекватне відображення в обліковому процесі.

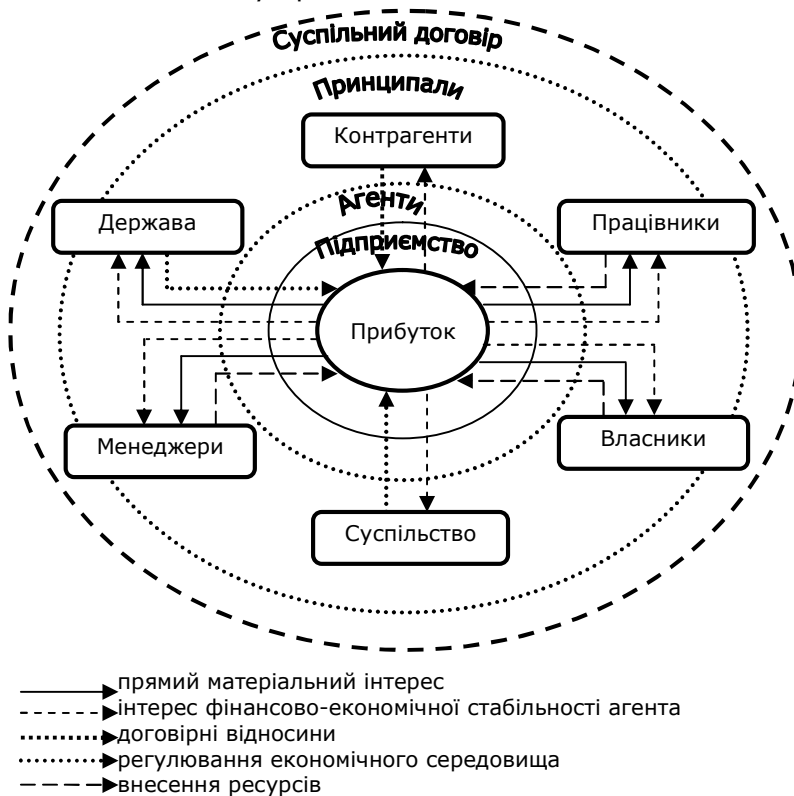


Рис. 1. Формування та розподіл прибутку в контексті неоінституційної теорії (теорія агентських відносин)

Розв'язання проблем щодо процесу формування та розподілу прибутку доцільно розглядати в контексті теорії агентських відносин. Визначення та врахування економічних інтересів агентів та принципалів повинно лягти в основу підсистеми обліку фінансових результатів. Теорія агентських відносин передбачає узгодження економічних відносин шляхом досягнення балансу інтересів принципалів та агентів, в т. ч. і щодо

розподілу прибутку: «концепція покликана оптимізувати розподіл результатів діяльності, яка впливає із кооперації між принципалом та агентом» [9, с. 162].

Проведені дослідження дають змогу окреслити низку логічно послідовних (хронологічних) факторів, що вплинули на формування обліку фінансових результатів, а саме: закладення обчислювальної основи обліку – здійснення підрахунку основних облікових об'єктів та їх споживчих вартостей; поява систематичності у фіксації господарських даних та у бухгалтерських записах; формування та розвиток товарно-грошових відносин; виникнення та використання подвійного запису для фіксації інформації про здійснені господарські операції; збільшення кількості економічно незалежних суб'єктів, що беруть участь у виробничому процесі та процесі розподілу: «у докапіталістичному періоді виробництво здійснювалося за умов використання безоплатної праці раба і кріпака, а пізніше – ремісника-індивідуала, а тому не було потреби в обліку витрат на виробництво і обчислення результатів виробничої діяльності» [4, с.6]. Всі початкові фактори призвели до виокремлення та домінування останнього.

Прибуток стає домінуючим об'єктом бухгалтерського обліку. Підтвердженням цього є думка Е.А.Мудрова, який під предметом бухгалтерського обліку трактував «... будь-який промисел, будь-яку працю, метою якої є прибуток» [8, с.242].

Проведені дослідження історії питання дають змогу стверджувати, що науковці минулого акцентують увагу на захисті прав власників через систему облікового інструментарію визначення фінансових результатів. Рахунки Капіталу та Збитків і прибутків розглядалися як рахунки власника (підприємця), які дебетувалися на суму збитків, що повинні бути покриті підприємцем і кредитувалися на суму прибутку належного підприємцю. Інституційні зміни в економіці справляють вплив на трансформацію сутності даних рахунків, що проявляється не тільки щодо відображення на них результатів роботи та процесу розподілу (використання) прибутку, але і методики його формування. Врахування інтересів принципалів та агентів передбачає визначення прибутку за низкою якісних критеріїв, шляхом ідентифікації низки витрат, що не включаються в методику розрахунку фінансових результатів, а повинні списуватися за рахунок капіталу або ж нерозподіленого прибутку (сформованих резервів), і низки додаткових витрат, які необхідно врахувати. Дана проблема ще визначена науковцями минулого, зокрема В.Швайкер стверджував, що ті доходи і витрати, які прямо не пов'язані з господарською діяльністю, повинні відображатися на рахунку Капіталу.

Для принципалів, зокрема менеджерів, цінною інформацією про фінансові результати є інформація, яка отримується на принципах

визначення маржинального доходу, економічно добавленої вартості, прибутковості однієї акції, впливу облікової політики на фінансові результати. Визначення альтернативних показників фінансових результатів для задоволення інформаційних потреб різних принципалів визначає необхідність застосування до підсистеми обліку формування фінансових результатів принципу квантифікації.

Враховуючи те, що до економічних інтересів всіх принципалів входить інтерес у фінансово-економічній стабільності агента, підтверджується доцільність формування резервного капіталу. Його наявність та збільшення призводить до підвищення фінансової стійкості підприємства. Виходячи з даних умов, першим етапом у розподілі прибутку є направлення його частини в розмірах, регламентованих законодавством, до резервного капіталу. Облікова ідентифікація даного рішення характеризується складанням бухгалтерського проведення Д-т 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» К-т 43 «Резервний капітал». Резервний капітал формується у розмірі не менше ніж 15% статутного капіталу шляхом щорічних відрахувань не менше ніж 5% суми чистого прибутку товариства за рік [1]. Його призначенням є покриття збитків, збільшення статутного капіталу, погашення заборгованості у разі ліквідації товариства, виплата дивідендів за привілейованими акціями. З метою облікового відображення останнього внесено зміни до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, а саме задекларовано нову кореспонденцію рахунків: Д-т 43 «Резервний капітал» К-т 67 «Розрахунки з учасниками».

Найменше враховуються інтереси працівників підприємства, дрібних власників та суспільства в цілому: «слід прагнути, щоб бухгалтерський облік виконував не лише функцію рахівництва, а його акценти зміщувалися на рівень захисту інтересів власників, рядових працівників та суспільства в цілому» [6, с.25], а інформація, що потрапляє до їх рук, значно завуальована вибраною власником методологією бухгалтерського обліку. Як стверджує проф. Ф.Ф.Бутинець: «... дедалі менше облік і контроль впливають на дії урядів і міжнародних інституцій щодо захисту інтересів рядових акціонерів і працівників» [2, с.24].

Для розв'язання облікових проблем щодо задоволення економічних інтересів принципалів доцільно визначати вплив облікової політики підприємства на фінансові результати, на основі чого встановлювати базу розподілу, яка б максимально відповідала економічній сутності прибутку.

Окремим напрямом розв'язання окреслених проблем є декларування за допомогою субрахунків напрямків розподілу виходячи, знову ж таки, з економічних інтересів принципалів. Пропонуємо виділити такі аналітичні рахунки до субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»:

443.1 «Резерв непередбачуваних подій»; 443.2 «Резерв розвитку виробництва»; 443.3 «Резерв соціального розвитку»; 443.4 «Резерв виплати дивідендів».

Треба зазначити, що до моменту використання резервів його величина виступає у формі зарезервованого капіталу, який відображає застосовуване в товаристві майно, структура якого відповідає потребам та особливостям його діяльності, тим самим у короткостроковому періоді задовольняються інтереси менеджерів. Проведений розподіл прибутку зі складанням відповідних бухгалтерських проведення дозволяє окреслити цільову спрямованість проведеного розподілу, що підвищить трудову мотивацію працівників та імідж підприємства як відповідального суб'єкта бізнесу перед суспільством.

Отже, прибуток – суспільно важлива категорія з точки зору задоволення інтересів економічних суб'єктів, що здійснюють внески в отримання позитивних фінансових результатів діяльності підприємства. Дослідження сутності прибутку в контексті агентської теорії дозволило окреслити коло принципалів, вагомість ресурсів, що надаються ними агенту, визначити право принципалів на отримання частини прибутку. В системі бухгалтерського обліку доцільним є окреслення облікових інструментів, які б забезпечували задоволення інтересів принципалів (врахування впливу облікової політики, рахунки, звітність). Перспективами подальших досліджень є: розробка методики визначення кількісного впливу облікової політики на фінансові результати шляхом поділу обліково-методологічних факторів, формульне визначення часток розподілу прибутку за визначеними напрямками, облікове забезпечення запропонованої методики.

Список використаних джерел:

1. Закон України „Про акціонерні товариства” від 17 вересня 2008 р. №514-VI [Електронний ресурс] / Правова бібліотека: CD – вид-во „Інфодиск”.
2. Альфа і омега бухгалтерського обліку, або моя болісна не сповідь / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП „Рута”, 2007. – 328 с.
3. Бригхэм Ю. Финансовый менеджмент / Ю. Бригхэм, М. Эрхардт. 10-е изд. / Пер. с англ. под ред. к. э. н. Е.А. Дорофеева. – СПб.: Питер, 2009. – 96 с.
4. Ластовецький В.О. Галузевий бухгалтерський облік: проблеми теорії і практики / В.О. Ластовецький. – Чернівці: Прут, 2005. – 200 с.
5. Пушкар М.С. Метатеорія обліку, або якою повинна стати теорія [Текст]: Монографія // М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2007. – 359 с.
6. Розвиток теорії та методологій обліку і аналізу в умовах трансформації суспільної свідомості [Текст]: Монографія // І.В. Жиглей, І.В. Замула, О.В. Олійник, М.М. Шигун; під заг. ред. [і з передм.] Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 319 с.
7. Сидорина Т. Ю. Социальный контракт и гражданское общество в исторической перспективе и современных Российских реалиях // Экономический вестник Ростовского государственного университета, 2007.- Т.5.- №2. – С. 118-128.
8. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов, / Я.В. Соколов / – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
9. Swoboda P. Betriebliche Finanzierung, 3., ueberarb. Aufl. – Heidelberg, 1994. – S. 162.