



БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК: ФУНКЦІОНАЛЬНИЙ ПІДХІД

Лучко М. Р.,

доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку в державному секторі економіки та сфері послуг Тернопільського національного економічного університету

- А** Бухгалтерський облік є функцією управління, яка в економіці інноваційного розвитку та знань набуває домінуючої ваги. Це, своєю чергою, вимагає змінити завдання, що ставляться до нього, і функції, які він виконує. Маючи власну теорію, бухгалтерський облік у практичному житті направлений на виконання завдань суспільного характеру та внутрішньовиробничого (управлінського) змісту. Досліджуючи ці питання, ми переконані, що поділ бухгалтерського обліку на науку з власною теорією і на галузь практичної діяльності зі своєю методикою, методологією й організацією є виправданим та відповідає його призначенню. Тому у статті ми провели наукову розвідку щодо виокремлення функцій теорії обліку, обліку як наукового знання та практичної діяльності людини. Це дало можливість звернути увагу на сучасні проблеми в розвитку бухгалтерської науки, практики і дослідити можливість появи й опису нових елементів його методу.
- В** Бухгалтерський облік, теорія бухгалтерського обліку, функції, управління, центр прибутку, методика та організація обліку.

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ: ФУНКЦИОНАЛЬНЫЙ ПОДХОД

Лучко М. Р.,

доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой учета в государственном секторе экономики и сфере услуг Тернопольского национального экономического университета

- А** Бухгалтерский учет является функцией управления, которая в экономике инновационного развития и знаний приобретает доминирующее значение. Это, в свою очередь, требует изменить те задачи, которые относятся к нему, и функции, которые он выполняет. Имея собственную теорию, бухгалтерский учет в практической жизни направлен на выполнение задач общественного характера и внутрипроизводственного (управленческого) содержания. Исследуя вышеприведенные вопросы, мы убеждены, что разделение бухгалтерского учета на науку с собственной теорией и на область практической деятельности по своей методике, методологии и организации является оправданным и соответствует его назначению. Поэтому в данной статье мы провели научное исследование относительно выделения функций теории учета, учета как научного знания и практической деятельности человека. Это позволило обратить внимание на современные проблемы в развитии бухгалтерской науки, практики и исследовать возможность появления и описания новых элементов его метода.
- В** Бухгалтерский учет, теория бухгалтерского учета, функции, управление, центр прибыли, методика и организация учета.

ACCOUNTING: FUNCTIONAL APPROACH

Luchko M. R.,

Doctor of Economic Sciences, Professor, Head of the Department of Accounting in public sector of the economy and the service sector Ternopil National Economic University

- A** Accounting is a management function, which acquires the dominant weight in the economics of innovative development and knowledge. This in turn requires changing those tasks that belong to it and its performed functions. Having its own theory, accounting is directed on fulfillment of tasks of public nature in practical life and internally production (management) content. Exploring the mentioned above issues, we believe that the division of accounting on the science with its own theory and on the industry of practical activity with its technique, methodology and organization, is justified and meets its purpose. Therefore, we conduct scientific exploration in this article regarding the distinguishing of the functions of accounting theory, accounting as scientific knowledge and practical human activity. The above mentioned facts made it possible to pay attention to the current problems in the development of accounting science, practice and explore the possibility of the appearance and description of new elements of its method.
- B** Accounting, accounting theory, functions, management, profit center, methods and organization of accounting.

Постановка проблеми

В економічній літературі в методичному й організаційному напрямках знайшли своє місце та досить детально описані функції бухгалтерського обліку. Разом із тим ми дотримуємось думки, що важливим для наукових досліджень є виділення бухгалтерського обліку як науки та галузі практичної діяльності людини. Це вимагає дослідження його функцій та розширення завдань у бізнес-середовищі. Нові стратегічні функціональні завдання, що реалізуються крізь призму функцій бухгалтерського

обліку за допомогою автоматизації облікових процесів, значно підвищують конкурентну роль облікового працівника в загальному циклі управління, контролі та регулюванні руху фінансових, грошових і товарних потоків як у середині підприємства, так і за його межами.

Аналіз останніх досліджень та публікацій

У вітчизняній та іноземній фаховій літературі приділяється значна увага питанням організації, методології і методики бухгалтерського обліку.

Окремі питання, які досліджено в статті, знайшли своє відображення в працях Бутинця Ф., Гуцайлюка З., Кузьмінського Ю, Легенчука С., Малюги М., Сіверса Є., Рудановського О., Галагана О., Кірейцева Г. [2], Соколова Я. [4], Eldon S. Hendriksen, Michael F. Van Breda [5]. Водночас проблеми, що складають предмет наукової розвідки, на думку автора, не виокремлено та не досліджено достатньою мірою.

Не вирішені раніше частини загальної проблеми

У статті ми вирішуємо загальні проблеми поділу обліку та необхідності дослідження функцій бухгалтерського обліку. При цьому зональній акцент у теоретичному плані робиться на їх виділенні крізь призму сприймання бухгалтерського обліку як науки та галузі практичної діяльності людини.

Формування цілей статті

Метою статті є виокремлення проблем функціонального підходу в теорії бухгалтерського обліку, визначення характеристики та цільової направленості окремих функцій, як традиційних, так і пов'язаних із появою й розвитком бізнес-середовища.

Виклад основного матеріалу дослідження

Зміни, що відбулися в оточенні суб'єктів господарювання, призвели до того, що традиційні фактори виробництва, такі як земля, праця, капітал, втратили домінуючі позиції на користь інформації і знань людини, яка їх має, вміє й може використати. У науці та на практиці панує беззаперечне переконання про те, що настав час знань і технологій, у якому вони, психологія та свідомість мають велике значення в управлінні в цілому. Бухгалтерський облік як функція управління, як незамкнений порядок умінь та методів їх прояву посідає одне з головних місць. Беззаперечно, що він викликаний суспільним буттям, однак є певним артефактом, який створений знаннями людини в процесі еволюції господарської діяльності.

Господарська діяльність підприємства здійснюється в часі. Це передусім динамічні і статичні процеси, що характеризуються наперед визначеним переліком подій та подіями, передбачити точний час і результати яких неможливо [3]. У сучасних умовах формування ринкових відносин, яким властиві розвиток виробництва й зовнішньоекономічної діяльності, посилення конкуренції та зростання насиченості ринку, комерційна діяльність стає одним із найважливіших напрямів підприємства, що забезпечують його функціонування [4, с. 7]. Методичне дослідження та узагальнення

практики господарчої діяльності, що базується на ґрунтовному проникненні в зміст досліджуваного факту, розкриває його закономірності. Узагальнення і тлумачення, відкриття нових законів (тенденцій) і передбачення – у цьому полягає функція та специфіка теорії взагалі. Під нею розуміють також і сукупність взаємопов'язаних принципів (концепцій), визначень, тверджень та суджень, що формують систему уявлень про явища, яка дозволяє їх пояснювати і попереджувати. Таким чином, вчення – це насамперед система. На сучасному етапі наукових розвідок у теорії та практиці бухгалтерського обліку в Україні незначна кількість праць характеризується підходами, в яких підбивалися б підсумки теоретичних й емпіричних досягнень. Про це у своїх виступах на наукових конференціях і в окремих статтях зазначав багато хто із вітчизняних вчених.

Методологія – це система методів пізнання та практики, тобто система принципів, правил, прийомів, способів і засобів організації й побудови теоретичної та практичної діяльності, а також вчення про цю систему. Виходячи з цього визначення, методологія наукової діяльності – це:

- система методів (принципи, правила, прийоми, способи і засоби), зокрема пізнання (відбиття) об'єктів зовнішнього світу та організації (формування) систем наукових знань;
- система методів (принципи, правила, прийоми, способи і засоби) впливу на об'єкти, організації практичної діяльності як одного з об'єктів [8].

Ми дотримуємося думки про те, що бухгалтерський облік є економічною наукою і практичною діяльністю людини (професією). Таким чином, беззаперечним є той факт, що існує методологія бухгалтерського обліку як наукової діяльності та його методологія як практичної діяльності (професії бухгалтера).

Слід зауважити, що у США бухгалтерський облік є незалежною наукою, у Польщі – однією з економічних наук, у Німеччині він входить до складу учень про управління. Мабуть, такі реалії наукового існування повинні поставити завдання й до досліджень з теорії обліку в цих країнах. Чи бути спільними для усіх країн?

Що таке теорія бухгалтерського обліку? Вона може бути пояснена по-різному, до неї багато підходів. Існує велика кількість визначень теорії бухгалтерського обліку. Так, ще 1916 року відомий український вчений-бухгалтер Галаган А. М. у праці «Учебник счетоведения» спробував її «дефінувати» та вказати на її природу і види.

Цікаво, що у Вебстерському словнику (англ. An American Dictionary of the English Language), що перевидається майже щороку, останні видання якого

містять 450 тис. термінів англійської мови, відомих із 1755 року, зазначено: «Теорія бухгалтерського обліку – це послідовний, внутрішньо несуперечливий і логічний набір гіпотетичних, концептуальних та прагматичних принципів, що складають загальну систему координат для вивчення природи обліку». У праці Eldon S. Hendriksen, Michael F. Van Breda вказується, що теорія бухгалтерського обліку – це набір основних, логічно взаємопов'язаних концептуальних рамок для оцінки політики і практики бухгалтерського обліку (принципів оцінки та подання даних), що використовуються для підготовки фінансової звітності [5, 23]. Існує й багато інших дефініцій теорії бухгалтерського обліку, що подані в науковому доробку вчених. Вони варті уваги та мають пізнавальний характер. Теорія бухгалтерського обліку сьогодні розвивається за індуктивним підходом і характеризується нагромадженням й узагальненням досвіду. Проте на неї не повинні впливати правові норми ведення обліку окремих країн, вони мають базуватися на ній. І, беззаперечно, у теорії обліку широкого застосування повинен набути універсальний математичний понятійний апарат її реалізації.

Слід виділити характерні особливості, які відрізняють науку бухгалтерського обліку від інших: 1) вона є комплексною наукою, яка може бути зарахована до спеціальних, функціональних наук; 2) має свій предмет, метод дослідження та його елементи; 3) має свої об'єкти, перелік яких розширяється з плином часу; 4) має активну направленість на практику; 5) має розвинену систему наукових теорій; 6) має інваріантну природу.

Природа функціонального підходу полягає у формулюванні функцій, якими повинна володіти наука для вирішення тих чи інших вимог.

На нашу думку, при розгляді питань теорії бухгалтерського обліку спочатку слід звернутися до її функцій та приділити їх дослідженню достатньо уваги. Зміст цих функцій полягає в тому, щоб пояснити, яким чином пов'язані між собою явища й події, що досліджуються та вивчаються бухгалтерським обліком і, звісно, відображаються за допомогою нього. З огляду на це до функцій теорії бухгалтерського обліку належать такі: узагальнююча, комунікативна, прогнозування та практична. До того ж кожна з них виконує притаманне тільки їй завдання. Так, функція узагальнення – це формування аксіом і теоретичних концептуальних положень до облікової політики та її практики. Комунікативна функція – це свого роду «мова» бухгалтерського обліку. Вона полягає у створенні концепцій, визначенні термінів і понять, що застосовуватимуться в подальшому. Зміст функцій

прогнозування зводиться до вивчення змін в оточенні бухгалтерського обліку та їх прогнозування в майбутньому для вироблення загальних стратегій діяльності. Згідно з практичною функцією теорії обліку наведені в попередніх функціях завдання повинні узгоджуватися між собою, гармонізуватися та не мають конфліктувати, а отже, повинні складати цілісну систему знань для досягнення загальних цілей діяльності. А у вузькому розумінні – для досягнення цілей управління сьогодні чи на перспективу, а отже, у тісному взаємозв'язку.

Тож завдяки елементам теорії бухгалтерського обліку формується його законодавче, нормативне та суб'єктне регулювання. На практиці відповідно до встановлених засад складаються для користувачів усі види звітності. У подальшому маємо лише абстракції з тієї причини, що користувачі бухгалтерського обліку не мають повного та дієвого впливу на його теорію. А це не найкращий результат для його існування, дослідження та розвитку.

Розглядаючи порушену проблему, визначимо функції бухгалтерського обліку як науки: опис (розроблення прийомів і методів опису та фіксації наявності й руху капіталу, кругообігу засобів і джерел їх формування у процесі пізнання), пояснення (розробка прийомів та методів витлумачення господарських фактів системою знань і науковими методами), передбачення (прогнозування та передбачення розвитку науки як динамічної системи знань), розуміння (вироблення суджень та висновків про закономірності розвитку на теоретичному і прикладному рівнях).

В інституційній економіці зростає значення бухгалтерської інформації для прийняття оперативних та обґрунтованих управлінських рішень щодо виконання зобов'язань, укладання контрактів. Облік стає не стільки засобом інформаційного забезпечення і контролю за діяльністю, він повинен бути інструментом впливу на виробництво, самоконтролю, доцільності, обґрунтованості й ефективності здійснення всіх заходів виробничого та фінансового характеру. Особливого методологічного значення при переході до ринку набуває питання переорієнтації інформаційних потоків, створених шляхом бухгалтерії, на виконання потреб управління виробництвом. Якщо раніше від обліку необхідний був лише чіткий вплив на об'єкти та формування даних про хід виробничих процесів і висновків щодо законності тих чи інших господарських операцій з погляду чинних нормативних актів, то в умовах конкурентного виробництва на перший план виходять питання управління результатами виробництва як на підприємстві, так і в його підрозділах. Інформація

стає основою прийняття будь-якого рішення – управлінського, господарського, інженерного чи науково-технічного. Передусім вона має свого роду опосередковане, непряме знання про навколишнє середовище у формі матеріального чи електронного носія з метою оперативного втручання в господарські процеси задля уникнення ризику їх здійснення.

Беручи до уваги зазначене та результати впливу бухгалтерського обліку як галузі практичної діяльності людини на процес прийняття рішень, можна виділити його основні функції: інформаційну, контрольну, звітну, аналітичну, статистичну, доказову та оцінкову.

Інформаційна функція відіграє головну роль і передбачає створення визначених масивів даних, що використовуються різними користувачами в широкому діапазоні діяльності. Такі дані можуть служити основою в діяльності суб'єктів господарювання чи їх складових частин (дочірніх підприємств, холдингів, представництв тощо). Головне призначення таких даних – безпосереднє використання в процесі прийняття економічних рішень керівництвом, управління в реальному часі, джерело формування стратегій.

Контрольна функція реалізується за допомогою різних заходів контролю, наприклад, для документування всіх без винятку операцій, перевірки відповідності окремих видів діяльності бізнес-правилам чи наміченим стратегіям. У разі відхилень контрольна функція дає можливість коригувань для відновлення належного стану. Внутрішній контроль включає в себе всі види діяльності й методи, за допомогою яких проводиться взаємне порівняння даних, що містяться в звітах і документах. Це дозволяє користувачам покладатися на їх оперативність, надійність і точність та відповідність нормативно-правовому полю держави, законодавству і спеціальним правилам.

Сучасний бухгалтерський облік не може бути обмежений записами лише для формування звітності. Його дані також повинні бути проаналізовані, а за потреби доповнені для правильної інтерпретації. У цьому й полягає зміст аналітичної функції бухгалтерського обліку. Вона проявляється в тому, що дані бухгалтерського обліку дають можливість виявити проблеми, а відтак швидко прийняти рішення для усунення недоліків як у письмовому вигляді на майбутнє, так і безпосередньо в процесі функціонування в реальному часі. Для реалізації цієї функції недостатньо встановити факти. Слід вивчити причини певних станів і подій та розробити конкретні заходи в діяльності для усунення негативного впливу на кінцевий результат діяльності.

Функція звітності пов'язана з підготовкою різних видів відомостей – фінансової, податкової, статистичної звітності. Вони можуть бути отримані відповідно до правил складання в систематичний спосіб за певний період. Звітність є кінцевим «продуктом» обробки даних бухгалтерського облікового процесу та результатом діяльності протягом періоду її формування. Вона формується згідно з визначеним правовим полем й інструкцією щодо її складання, затвердження та подання до відповідних органів.

Зміст статистичної функції обліку полягає в наданні даних для збору інформації про макроекономічний стан регіону чи держави загалом. Вона використовується державними інститутами, що формують економічну політику країни. Такі дані можуть бути зібрані в межах системи бухгалтерського обліку чи передані у формі статистичної звітності до державних інституцій загального чи регіонального масштабу. І цим займається вже спеціальна наука – статистика.

Ще одна важлива функція обліку – доказова. Вона відбувається шляхом архівування всіх бухгалтерських документів за вказаний період. Тому їх наявність дозволяє контролюючим органам в будь-який момент у визначеному законом порядку здійснити перевірку з метою встановлення дотримання правових норм, наприклад, сплати податків, дотримання фінансової дисципліни.

Щоб загальний менеджмент та окремі управління могли матеріалізувати особисту пізнавальну діяльність, їм потрібно одержувати всеосяжну інформацію про визначені події, перевірені та точні дані, на основі яких слід сформулювати власні висновки. Отже, облікова інформація повинна формуватися за такими ознаками:

- релевантність даних (прояви того, що всі події та свідчення повинні мати стосунок до заданої головної думки, ідеї);
- обсяг інформації (різномірність доводів, які використовуються для обґрунтування фундаментальної ідеї);
- змістовність інформації (ступінь послідовної та науково переконливої позиції);
- повнота інформації (співвідношення щонайбільшого обсягу отриманої інформації із щонайменшим часом її сприймання).

Таким чином, у даний момент часу виникла гостра потреба готувати за допомогою обліку мотивовані висновки про доцільність та ефективність господарських операцій і процесів. Бухгалтер став потрібний для того, щоб заздалегідь визначити ризики в бізнесі, оптимізувати фінансові потоки, прорахувати альтернативні варіанти розвитку подій на підприємстві, забезпечити кращі результати шляхом

зменшення й уникнення зайвих витрат та втрат. Він є свого роду центром отримання додаткового прибутку. Тому завдання обліку змінюються, і на базі його інформації уже можуть формуватися майбутні короткострокові та довгострокові стратегії діяльності. Зростає роль і місце бухгалтерського обліку в загальному циклі як функції управління (на нашу думку, не заслуговують на увагу питання прогностичного чи стратегічного обліку). Завдяки цьому поряд з іншими отримує належний розвиток й оцінювальна функція бухгалтерського обліку. За її допомогою в практичних умовах повинні надаватися поради для оптимізації діяльності, має визначатися результат запровадження інновацій на базі використання в першу чергу економіко-математичних методів і побудови АРМ. З новою оцінювальною функцією, що направлена на побудову та виконання бізнес-стратегій, бухгалтерський облік перетворюється на інтелектуальну працю людини. Застосування автоматизації облікових процесів дає час для аналітики в його роботі, яка має бути направлена на вирішення проблем управління, пошук резервів. Виникнення та використання цієї функції потребує пошуку й розвитку нових елементів методу бухгалтерського обліку

(прогнозування, система матриць, лінійні рівняння, моделювання, квантові методи) і додаткових теоретичних пошуків.

Висновки

У процесі суспільного розвитку бухгалтерський облік як наука та галузь практичної діяльності людини отримує нові поштовхи для напрацювання своїх теоретичних засад і прикладних умов застосування. Його зміст визначається крізь призму завдань, що стоять перед ним, та функцій, які він виконує. Проте дослідження, відірвані від практики, зазвичай перетворюється на схоластику, що створює умови для проникнення до них ідеалізму, механіцизму. Формальні знання, відірвані від життя, мертве, як сухий листок, вчення сьогодні може впасти в прірву та без наукового поля досліджень і раціонального зерна в ньому виродитися. Захоплення історичним минулим та постійні «наукові баталії» генези – дорога в нікуди. Як і заперечення домінуючої ролі бухгалтерського обліку в загальній системі управління. Він єдиний у своїй сутності є галуззю наукових знань. На практиці ж існує його поділ на бухгалтерії (фінансову, управлінську тощо), що зумовлено функціями, які він виконує.

1. *Бутинець Ф. Ф.* Бухгалтерський облік: роздуми вченого / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир: ПП «Рута», 2001. – 100 с.
2. *Кірейцев Г. Г.* Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: монографія / Г. Г. Кірейцев. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 236 с.
3. *Лучко М. Р.* Невизначеність та ймовірність господарських операцій: до питання бухгалтерського обліку / М. Р. Лучко. – Київ: Науково-практичне видання «Незалежний аудитор», № 5 (III), 2013, ст. 15–23.

4. *Лучко М. Р., Адамик О. В.* Облік комерційної діяльності / М. Р. Лучко, О. В. Адамик: Підручник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2005. – 441 с.
5. *Соколов Я. В.* История бухгалтерского учета: Учебник / Я. В. Соколов, В. Я. Соколов – М.: Финансы и статистика, 2004. – 272 с.
6. *Eldon S. Hendriksen, Michael F. Van Breda.* Teoria rachunkowosci. Wydaw. Naukowe PWN, 2002 – 893 с.
7. http://pidruchniki.com/10810806/pravo/metodologiya_yurisprudentsiyi.

1. *Butynets F. F.* (2001), Accounting: thoughts of the scholar / F. F. Butynets, Zhytomyr, PE "Ruta", 100 p.
2. *Kireitsev H. H.* (2007), The development of accounting: theory, profession, interdisciplinary communication: monograph / H. H. Kireitsev, Zhytomyr, ZhSTU, 236 p.
3. *Luchko M. R.* (2013), Uncertainty and probability of business transactions: the question of accounting / M. R. Luchko, Kyiv, Science and practical issue "Independent auditor", No. 5 (III), pp. 15–23.

4. *Luchko M. R., Adamyk O. V.* (2005), Accounting of commercial activity / M. R. Luchko, O. V. Adamyk.: Text-book, Ternopil, Kart-blansh, 441 p.
5. *Sokolov Ya. V.* (2004), History of accounting: text-book / Ya. V. Sokolov, V. Ya. Sokolov, Finance and Statistics, Moscow, Russia, 272 p.
6. *Eldon S. Hendriksen, Michael, F. Van Breda* (2002), Teoria rachunkowosci. Wydaw. Naukowe PWN, 893 p.
7. http://pidruchniki.com/10810806/pravo/metodologiya_yurisprudentsiyi.

Дата подачі рукописи: 05.05.2016 р.