

УДК 571:316.258

Л.В. Кондрюк, кандидат економічних наук, доцент ПДАТУ

ПРИЧИННО-НАСЛІДКОВІ ТА ФУНКЦІОНАЛЬНІ ЗВ'ЯЗКИ РОЗВИТКУ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ ТА СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ

Висвітлено бачення причинно-наслідкових та функціональних зв'язків між ступенем розвитку суб'єктів господарювання та їх менеджменту і межами функціональних обов'язків бухгалтера, теоретико-методологічного забезпечення системи бухгалтерського обліку в Україні.

Ключові слова: система, функції, бухгалтерський облік, метод обліку, менеджмент, управління.

Постановка проблеми в загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. На фоні тенденції збільшення зовнішніх функцій бухгалтерського обліку у міру зростання вимог систем вищого порядку виявляється відповідне збільшення переліку функціональних обов'язків бухгалтера. Для підтримання системи бухгалтерського обліку у робочому стані її суб'єкт (бухгалтер) виконує функції, частина яких в теорії відносяться до функцій управління. Потребують дослідження причини змін у переліку функцій бухгалтера, а також розбіжностей в теоретико-методологічних основах та практиці бухгалтерського обліку в Україні.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми. Питанням функцій обліку приділено увагу у працях Бутинця Ф.Ф., Валуєва Б.І., Голова С.Ф., Кіндрацької Л.М., Малюги Н.М., Палія В.Ф., Петрука О.М., Правдюк Н.Л., Пушкаря М.С., Соколова Я.В., Чижевської Л.В., Хомина П.Я. та інших. Кірейцевим Г.Г. започатковано функціональний напрям у розвитку бухгалтерського обліку і отримано значні напрацювання у цьому напрямі. Однак потребують подальшого дослідження теоретичне обґрунтування функціональної розбудови системи бухгалтерського обліку в Україні.

Ціллю написання статті є оприлюднення власного бачення автора на встановлення причин розбіжностей теорії та практики обліку і шляху вирішення означеної наукової проблеми.

Виклад основного матеріалу дослідження. Кірейцевим Г.Г. обґрунтовано, що функції бухгалтерського обліку поділяються на внутрішні та зовнішні [4, с. 48-50].

Робочі функції обліку виділено В.Ф. Палієм та Я.В. Соколовим, до переліку яких включили спостереження, вимірювання, класифікацію та передачу інформації. На переконання авторів, "... робоча функція обслуговує його практику" [6, с. 23-24].

Існує думка, що робочі функції є ніщо інше як технічні процедури, перелік яких зустрічаємо у визначенні "бухгалтерського обліку" у Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 р. № 996. Бухгалтерський облік визначається як процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень [1]. Передбачено також виділення у системі бухгалтерського управлінського обліку.

С.Ф. Голова констатує, що за визначенням Інституту управлінських бухгалтерів США управлінський облік включає такі процедури: ідентифікація, вимірювання, накопичення, аналіз, підготовка та інтерпретація, взаємодія. Автор зазначає, що в управлінському обліку методи використовуються не лише ретроспективно, але й перспективно. Останнє розуміємо як можливість проводити аналіз та прогнозування, що не є методами бухгалтерського обліку, до складу якого включено управлінський облік [2, с. 305-307].

Спробу систематизувати методи управлінського обліку зустрічаємо у працях М.С. Пушкаря та Л.В. Нападівської. Так, М.С. Пушкар класифікує методи управлінського обліку на загальнометодологічні (спостереження, порівняння, аналіз, синтез), загальнонаукові методи бухгалтерського обліку (рахунки, подвійний запис, документація та інвентаризація, оцінка і калькуляція) та специфічні методи управлінського обліку (групування та перегрупування

витрат виробництва у відповідності з поставленою метою дослідження собівартості). На думку С.Ф. Голова "... такий підхід є ієрархічно послідовним, але не охоплює усіх методів, які застосовуються в управлінському обліку, зокрема методів інших дисциплін".

Також С.Ф. Голова вважає ненауковим підхід Л.В. Нападовської у класифікації методів управлінського обліку, що згруповані нею в чотири розділи: планування і контроль, бухгалтерський облік, економічний аналіз і прийняття рішень. Причиною, на його переконання, є ототожнення автором видів управлінських рішень, види витрат і планові документи з елементами методу управлінського обліку, оскільки включає до складу останніх: кошториси, змінні, напівзмінні та постійні витрати, інвестиційні рішення, рішення виробляти чи купувати тощо. Це стосується і методів, які необґрунтовано віднесено до бухгалтерського обліку (наприклад, директ-кост, стандарт-кост), використовуються як для планування і контролю, так і для прийняття управлінських рішень [2, с. 305-307].

Усе вище означене свідчить про вихід управлінського обліку за межі бухгалтерського. У зв'язку із цим потребує перегляду встановлення функціональних меж системи бухгалтерського обліку та встановлення істинних причин означеної проблеми.

У попередніх дослідженнях встановлено, що сучасна практика наділяє бухгалтера додатковими функціональними обов'язками, що вважаються управлінськими. Передумови, на нашу думку, криються в історичному розвитку вітчизняної та зарубіжної систем бухгалтерського обліку.

За кордоном "... у 80-х роках розвиток бухгалтерського обліку розглядається як розвиток інформаційної підсистеми в менеджменті і як розвиток його функцій". При цьому необхідно врахувати, що відбулось це з причин відокремлення управління від власності на капітал. Це відокремлення бухгалтерського обліку від менеджменту як самостійної його функції супроводжується створенням командно-контрольних типів формальної організації виробництва з централізованим управлінським апаратом [3, с. 38].

У радянській (командно-адміністративній) системі управління облік відповідав на інформаційні запити лише одного монопольного споживача інформації – уряду і одним із головних призначень інформації сформованої в обліку було збереження народної соціалістичної власності та контроль за виконанням плану. При цьому робота бухгалтера була чітко регламентована у застосуванні технічних прийомів і не передбачала проведення аналізу та прогнозування, контролю за впливом господарської операції на результати діяльності. Прибуток вилучався з підприємства і розподілявся централізовано.

Причиною того, що за кордоном облік виокремився з менеджменту, а у нашій практичній діяльності інтегрується з ним, є низький рівень розвитку економіки України. Лише незначна кількість вітчизняних підприємств змогли повною мірою розвинути менеджмент, більша частина яких базується на іноземних капіталовкладеннях. Відсутність стратегії розвитку у великих підприємствах України спричинила погіршення фінансового стану і за скорочення управлінського персоналу обумовила збільшення функцій бухгалтера.

З іншої сторони, відсутність вміння та навичок ведення бізнесу в умовах ринку, розрив економічних зв'язків та інші фактори спричинили банкрутство та реорганізацію багатьох підприємств. Разом із тим активізувався розвиток малого підприємництва, який ведуть безпосередні власники капіталу. Обмежені фінансові можливості причинили залучення послуг одного бухгалтера кількома власниками. Таким чином, знову змінилися функціональні вимоги до бухгалтера, від якого очікують проведення аналізу та прогнозування. Саме з причин відставання в економічному розвитку, низького рівня прибутковості суб'єктів господарювання облік повертається до рівня розвитку зарубіжних країн у середині ХХ ст. Саме тому, як влучно відзначають вчені, як не прикро цього визнавати, облік виступає служанкою менеджменту.

Представники бухгалтерської професії у процесах означеної інтеграції бухгалтерського обліку та менеджменту схвильовані передчуттями втрати унікальної системи вітчизняного обліку, що спонукає наукові кола проводити пошук у встановленні "меж" бухгалтерського обліку за різними критеріями, виділяти в його складі управлінський облік, визначати креативний облік, вести мову про екаунтинг тощо. Слід зауважити, що в історії включення аналізу до системи обліку обґрунтував 1912 року Л.І. Гомберг і пропонував на підставі цього перейменувати бухгалтерський облік у економологію [5, с. 38]. Бухгалтерський облік за наявності та унікальної взаємодії методів очікує на зростання економічної ефективності і

вітчизняна та зарубіжна практика є свідченням того факту, що облік із розвитком економіки виокремлюється і лише посилює позиції у суспільному житті.

Означена інтеграція виявляє безпосередній вплив на склад інструментів (методів), що у своїй роботі використовує бухгалтер.

Розділяємо позицію Г.Г. Кірейцева: "... під методом бухгалтерського обліку слід розуміти систему взаємопов'язаних і взаємодоповнюючих прийомів, які постійно розвиваються і призначені для реалізації як внутрішніх, так і зовнішніх корисних його функцій" [3, с. 52]. При цьому "... функції завжди первинні по відношенню до методу та організаційних форм бухгалтерського обліку" [3, с. 41].

Усестороннє дослідження методу бухгалтерського обліку проведено у праці Н.М. Малюги, де відзначено два підходи: адитивний та процедурний. За адитивним підходом метод розглядається як набір, система прийомів або інструментів. Процедурний підхід, прихильниками якого були О.П. Рудановський та А.М. Галаган, передбачає перелік послідовно виконуваних процедур. Повертаючись до питання робочих функцій обліку, звертаємо увагу, що вони і є складовими процедурного підходу або ж технічними прийомами. При цьому Рудановський О.П. виділяє процедури: спостереження, вимірювання, класифікацію, аналіз, синтез, індукцію і дедукцію, що відрізняється від переліку у визначенні бухгалтерського обліку і передбачає аналіз [5, с. 255-266].

І до сьогодні відбуваються дискусії щодо переліку методів, їх класифікації та доцільності використання і це, як було відзначено, спричинено різним ступенем економічного розвитку суб'єкта господарювання і розвитку організації управління та функціональними обов'язками бухгалтера.

Практика показує, що крім законодавчо визначених прийомів виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації бухгалтер виконує аналіз та прогнозування, адже управлінський облік, будучи видом бухгалтерського, передбачає виконання управлінських функцій. Практика свідчить про інтеграцію бухгалтерського обліку з менеджментом і це, як було відзначено, спричинено низьким рівнем розвитку економіки та слабким фінансовим положенням на ринку суб'єктів господарювання. Так, практикуючий бухгалтер залежно від стану на ринку працевлаштування може ставити питання: "Чи входять запропоновані мені обов'язки до функцій бухгалтера і якщо ні чи буде додаткова оплата" або ж "Чи маю я достатній рівень знань і навичок не лише з бухгалтерського обліку, але й менеджменту для виконання запропонованих мені функціональних обов'язків для реалізації шансу працевлаштуватись"?

Практика свідчить, що на відміну від зарубіжного досвіду у нашій країні бухгалтер перебирає на себе функції управління (менеджменту) і на цій підставі підготовку фахівців на найближчу перспективу необхідно проводити з вивченням комплексу дисциплін обліку, аналізу, контролю, фінансів та ін. Це стосується підготовки як бухгалтерів, так і економістів, менеджерів.

Означена проблема у практиці та теорії обліку, яка зумовлена протистоянням підпорядкування менеджменту та бухгалтерського обліку, вимагає визначитись в одному з двох підходів. За одним, базуючись на практиці розширення функціональних обов'язків бухгалтера, необхідно певною мірою розширити перелік методами управління у складі управлінського чи креативного обліку (які С.Ф. Голов ототожнює); введення у вітчизняну науку терміну "еккаутинг" (який на думку Ю.А. Вериги та С.М. Деньги включив в себе теорію обліку, частину теорії економічного аналізу, господарського контролю, прогнозування, теорії інших видів обліку) [2, с. 304].

За іншим напрямом – відстоювати існуючі робочі функції бухгалтерського обліку як виконання технологічних процедур без включення аналізу та прогнозування. Прогнозування передбачає внесення до переліку елементів методу бухгалтерського обліку моделювання, що висвітлено у працях О.І. Васюти-Беркут, Д.І. Пільменштейна, Г.Ф. Шепітка. Однак, підтримуючи позицію В.Ф. Палія та Я.В. Соколова, Н.М. Малюга констатує інше бачення: "... моделювання не можна розглядати як новий елемент методу бухгалтерського обліку, а як засіб опису та удосконалення його методики. Традиційні елементи методу є проявом різних сторін загальнонаукового методу моделювання" [5, с. 256].

До часу, поки не буде чітко визначений один із означених напрямів, в процесі вивчення теорії та практики бухгалтерського обліку необхідно вказувати причини цієї розбіжності та альтернативи їх вирішення, що є предметом подальших досліджень.

Висновки. У результаті проведеного дослідження встановлено передумовою невідповідності теорії та практики бухгалтерського обліку в Україні історичні відмінності у розвитку обліку вітчизняного та бухгалтерського обліку за кордоном. Вітчизняна система обліку формувалась в умовах відсутності менеджменту, радянський уряд перебирав на себе обов'язки перерозподілу прибутків, облік був спрямований на одного споживача інформації для прийняття рішень і виокремився із системи управління, забезпечуючи інформаційні запити та контроль за збереженням суспільної власності. За кордоном у другій половині ХХ століття власники передали управління капіталами підприємств менеджерам, а розвиток менеджменту спричинив виокремлення в його структурі обліку.

Розрив економічних зв'язків та втрата ринків збуту, відсутність вмінь та навичок ведення стратегічної поведінки в умовах переходу до ринкової економіки, скорочення штату управління на великих та середніх вітчизняних підприємствах та створення малих підприємств з обмеженими фінансовими можливостями, конкуренція на ринку праці спричинили перебирання бухгалтерами на себе частини функцій управління. Намагання підвести теоретико-методологічну основу бухгалтерського обліку до практики в таких умовах зумовлена протиріччям у намаганні розширити функціональні межі обліку понад вищу за ієрархічною будовою систему управління і менеджменту у тому числі. Вважаємо, що саме з цих причин в наукових колах активізувались гострі дискусії щодо виокремлення та підпорядкування управлінського та креативного обліку, заміну понять бухгалтерського обліку на еккаунтинг тощо. Це відповідним чином визначає вплив на взаємозв'язок функцій системи обліку та його методів, що є предметом подальших досліджень. Сутність означеного протиріччя важлива як для подальших наукових напрацювань, так і має бути врахована при вивченні курсу теорії бухгалтерського обліку у навчальних закладах України. Разом із тим важливо зазначити, що зі зростанням прибутковості суб'єктів господарювання в Україні питання виокремлення обліку та застосування існуючих теоретико-методологічних напрацювань відбудеться і підпорядкування відновиться (як це спостерігається на підприємствах з іноземними інвестиціями та тих, що зуміли ефективно працювати).

Список використаних джерел

1. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 р. № 996 / Національні стандарти в бухгалтерському обліку. Питання використання: Навч. посібник. – 2-ге вид. доп. / за ред. М.Г. Михайлова. – К.: Вища освіта, 2002. – 400 с.
2. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: Монографія. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
3. Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 236 с.
4. Кірейцев Г.Г. Функції обліку в системі управління сільськогосподарським виробництвом. – К.: Видавництво УСГА, 1992. – 240 с.
5. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія і методологія, перспективи розвитку: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.
6. Палий В.Ф. та Соколов Я.В. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 224 с.

Аннотація. Отражено понимание причинно-следственных функциональных связей между степенью развития субъектов ведения хозяйства, их менеджмента и пределами функциональных обязанностей бухгалтера, теории и методологии обеспечения системы бухгалтерского учета в Украине.

Ключевые слова: система, функции, бухгалтерский учет, метод учета, менеджмент, управление.

Abstract. In the article vision of causes and effect of functional connections is reflected between the degree of development of subjects of menage and their management and limits of functional duties of accountant, theories and methodologies of providing of the system of record-keeping in Ukraine.

Key words: system, functions, record-keeping, method of account, management.