

ФУНКЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЇХ РОЗВИТОК

Досліджено розвиток функцій бухгалтерського обліку як складової системи управління підприємством

Постановка проблеми. Роль функціонального підходу у системі наукового пізнання є фундаментальною. Даний підхід лежить в основі методу моделювання явищ, котрі протікають у великих та складних системах, а також вказує шлях до осмислення найбільш важливих понять кібернетики (інформація, управління, ієрархія, мета (ціль) тощо). Функціональний підхід є не лише і не стільки способом обійти внутрішню складність об'єкта дослідження, скільки засобом для виявлення суттєвих сторін цього об'єкта, особливостей його природи, витоки якої слід шукати у сфері взаємовідносин об'єкт – середовище.

Функціональний підхід дозволяє дослідити об'єкт не з точки зору його внутрішньої будови, особливостей субстратної¹ основи, сукупності елементів системи та їх синергічних зв'язків, а з точки зору функціонування об'єкта, його взаємозв'язків з навколишнім середовищем [4]. У поведінці найрізноманітніших систем, незалежно від того, як вони побудовані, можна знайти багато спільного. Це спільне стає логіко-емпіричною передумовою, відправним пунктом для дослідження закономірностей функціонування складних систем і побудови відповідних теорій, котрі охоплюють ті чи інші аспекти функціонування складних систем.

В рамках функціонального підходу система розглядається виключно з позиції її зовнішнього аспекту, відносин системи як цілого з іншими об'єктами, які знаходяться поза її межами, тобто з оточуючим середовищем. Виходячи з цього, функцією, або поведінкою, системи можна назвати все те, що можна дізнатися про систему, не торкаючись її внутрішнього змісту, абстрагуючись від нього.

Функціональний підхід руйнує бар'єри між різними галузями знань, концентруючи увагу на спільності функцій. Іншою особливістю функціонального підходу є його комплексність. Розгляд системи зі сторони її функцій та абстрагування від її внутрішніх складових, які зазвичай характеризуються багатоаспектністю та різноманітністю сутнісних проявів, дозволяє повністю охопити цю різноманітність у її кінцевому вираженні – поведінці системи. Комплексність функціонального підходу слугувала причиною його широкого поширення при вивченні економічних явищ, зокрема при аналізі процесів планування, обліку господарської діяльності підприємств та галузей.

Як зауважує проф. Г.Г. Кірейцев, пізнання функцій є необхідною передумовою усвідомлення призначення та ролі бухгалтерського обліку як засобу управління процесами відтворення. Чітке визначення переліку функцій, які повинен виконувати бухгалтерський облік, дозволить окреслити межі бухгалтерського обліку, відокремити його від інших наук та з'ясувати його місце у системі управління підприємством, забезпечивши його цілісність та ефективність.

Функції є первинними по відношенню до принципів та елементів методу бухгалтерського обліку, саме тому їх чітка ідентифікація слугуватиме розвитку методології бухгалтерського обліку та є вихідною ланкою побудови концепції бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки. Моніторинг підходів вітчизняних та зарубіжних науковців до визначення функцій бухгалтерського обліку як соціально-економічної науки та практичної

діяльності слугуватиме удосконаленню теорії та методології бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Призначення бухгалтерського обліку у розрізі його функцій визначали у своїх працях вітчизняні дослідники: О.С. Бородкін, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, С.Ф. Голов, В.А. Дерій, Г.Г. Кірейцев, Л.В. Кондюк, М.Д. Корінко, В.Г. Лінник, Н.М. Малюга, П.П. Німчинов, Є.В. Мних, В.О. Осмятенко, М.С. Пушкар, П.Т. Саблук, В.М. Савченко, В.В. Сопко, Л.К. Сук, Н.М. Ткаченко, Г.М. Фадеева, В.Г. Швець та інші, російські вчені: М.Т. Білуха, Л.І. Вороніна, З.В. Кір'янова, Я.В. Соколов та інші, білоруські – Б.І. Гаврилов, О.В. Ільющенко, В.В. Кожарський, Ю.Ю. Корольов, І.Є. Тишков та інші, польські – Х. Зелінська, Т. Кізіюкевич, Х. Курек, Б. Міхерда, К. Савицький, Є. Яблонська-Кошмідер, А. Яклік та інші.

Слід зауважити, що у сучасній літературі, присвяченій висвітленню питань теорії бухгалтерського обліку та у роботах практичного характеру взаємозв'язку функцій бухгалтерського обліку та їх трансформації і модифікації під впливом викликів часу та змін умов господарювання не приділялося достатньої уваги. Окрім того, нині існує неузгодженість у поглядах вчених стосовно кількості та сутності функцій бухгалтерського обліку.

Мета дослідження. Дослідити розвиток функцій бухгалтерського обліку.

Викладення основного матеріалу. Потреба у функціональному підході до розуміння сутності соціально-економічних наук, включаючи бухгалтерський облік, особливо посилилася під впливом трансформації економічного буття суспільства, розвитку практики ринкового регулювання економіки. Категорія функції стала однією з центральних в управлінні, а отже і в обліку як обов'язкової компоненти управлінських відносин на підприємстві. Позатим, обґрунтування сутності та реалізації функцій бухгалтерського обліку є доволі дискусійним.

Аналіз наукової та навчальної літератури підтверджує наявність варіативності поглядів вітчизняних та зарубіжних вчених з цього питання. Проф. Г.Г. Кірейцев зауважує, що "поглиблене вивчення поняття "функції" як у бухгалтерському обліку, так і в інших суміжних з обліком і управлінням галузях знань складають підґрунтя підвищення методологічного рівня обліку, ефективного використання його потенціалу" [3].

Для чіткої ідентифікації функцій бухгалтерського обліку спершу слід з'ясувати семантичну наповненість терміну "функція".

У сучасній науковій та довідковій літературі поняття "функції" трактується по-різному. В політичній економії під функцією розуміють конкретну форму прояву сутності; в соціології – роль, яку виконує певний соціальний інститут або процес по відношенню до цілого; обов'язок, коло діяльності, повинність, місію. У математиці функція є величиною, яка змінюється зі зміною незалежної змінної величини (аргументу); у біології – специфічною діяльністю організму людини, тварин, рослин, їхніх органів, тканин і клітин. У філософському розумінні основну увагу акцентовано на тому, що функція – це зовнішній прояв властивостей якогось об'єкта в даній системі відносин.

В Економічній енциклопедії "функція" (лат. Function – виконання, здійснення) визначається як зовнішній вияв якісних і сутнісних властивостей об'єкта у системі

¹ Субстрат – (філос.) спільна єдина основа різноманітних явищ, основа спільності або подібності однорідних явищ.

відносин; відношення двох і більше об'єктів або залежність одного з них від іншого, за яких зміна одного з них зумовлює зміну іншого; взаємовідносини між різними об'єктами, явищами, процесами – з'ясування залежностей між ними; роль певного економічного або соціального інституту, їх призначення; обов'язки окремого суб'єкта або групи суб'єктів, коло їх діяльності [2, с. 525]. У якості синонімів даного поняття словниками визначаються такі категорії як призначення, роль, місія.

Водночас у навчальній та науковій літературі подеколи зустрічається ототожнення понять "функція", "вимога", "задача", "завдання", "мета", "ціль", зокрема й у контексті бухгалтерського обліку. Для виявлення доцільності детермінації цих категорій стосовно бухгалтерського обліку слід уточнити економіко-філософську сутність вищезазначених понять. Нижче наведені визначення понять "вимога", "задача", "завдання", "мета" відповідно до тлумачного словника української мови:

– вимога – норми, правила, яким хто-, що-небудь повинні підлягати; потреби, запити, які хто-, що-небудь має або ставить до когось, чогось [5, с. 310];

– задача – питання, яку розв'язується шляхом обчислень за визначеною умовою; доручення, завдання; [5, с. 57];

– завдання – визначений, запланований для виконання обсяг роботи; мета, замисел [5, с. 46];

– мета – те, до чого хтось прагне, чого хоче досягти; заздалегідь намічене завдання, ціль [5, с. 315].

Проаналізувавши словникові статті, приходимо до висновку, що під метою слід розуміти головну ціль (стратегічне завдання), до якої прагне суб'єкт; завдання – це конкретний запланований обсяг роботи, тобто шлях досягнення мети; функції – зовнішній прояв властивостей (форма), дії, діяльність. Це означає, що суб'єкт ставить перед собою (або виконує визначені кимось завдання) певні завдання для досягнення мети, таким чином завдання конкретизують мету. Функції виражають призначення та роль тих дій, які виконуються в процесі виконання завдань. Функції – це конкретизація призначення об'єкта дослідження, завдань, які він виконує. Водночас слід пам'ятати, що поняття "завдання" є суб'єктивним², тобто доцільно говорити про завдання, які виконують суб'єкти організації та ведення обліку, але не власне облік, який лише слугує інструментом для реалізації поставлених завдань.

Таким чином, мета визначає завдання, які її конкретизують; у свою чергу, завдання, які є похідними від загальної мети функціонування суб'єктів господарювання, визначають функції, які реалізують головну мету. Екстраполюючи вищезазначені визначення ключових понять та їх зв'язки на облікову сферу вважаємо, що функції бухгалтерського обліку – це зовнішній прояв головних його властивостей, спрямованих на задоволення суспільних потреб, які змінюються у часі, шляхом формування якісної інформації для зацікавлених осіб, здійснення контролю та аналітичних узагальнень з метою забезпечення збереження власності та прогнозування наслідків управлінських рішень щодо фінансового стану суб'єкта господарювання. Водночас мету можуть мати лише суб'єкти організації та ведення обліку і для досягнення цієї мети, конкретизованої через певні завдання, використовують функції, тобто властивості, притаманні бухгалтерському обліку.

Наші попередні міркування стосувалися бухгалтерського обліку як практичної діяльності. Що ж стосується теоретичного рівня системи бухгалтерського обліку, то цілком обґрунтованим є визначення мети і завдань бухгалтерського обліку як соціально-економічної науки.

Проф. М.С. Пушкар у даному контексті зазначає: "Визначення мети бухгалтерського обліку, як науки, відрізняються від буденної мети обліку, як практичної, рутинної діяльності. Для практики метою є своєчасна обробка даних, і отримання інформації у відповідності до прийнятої моделі та процедур обліку. Метою науки є вищі цінності – побудова теоретичних конструкцій, які включають окремі категорії, елементи системи, ціле покладання, що забезпечує відображення реальної діяльності та розкриває сутність і корисність облікових даних для користувачів" [6, с. 11].

Проф. Г.Г. Кірейцев також зауважує, що завдання бухгалтерського обліку як сфери практичної управлінської діяльності і як науки не ідентичні [3, с. 47-70]. У першому випадку йдеться про більш повне та своєчасне виконання функцій обліку за допомогою напрацьованих прийомів обліку й використання засобів облікової праці, а в іншому – про розробку нових і удосконалення наявних прийомів й організаційних форм обліку з метою більш повного і ефективного виконання його функцій.

Погоджуємося з думками науковців у частині, що стосується бухгалтерського обліку як науки. Безперечно, дослідники повинні розуміти завдання, які стоять перед наукою, в іншому випадку їх напрацювання не відповідатимуть практичним потребам користувачів продукту бухгалтерського обліку, а цінність досліджень знизиться до нуля.

Що ж до практичного аспекту системи бухгалтерського обліку, у всесвітньо відомому підручнику з теорії бухгалтерського обліку Е.С. Хендріксена та М.Ф. Ван-Бреди [7] систематизовані за етапами розвитку бухгалтерського обліку наступні задачі (вважаємо ці задачі завданнями суб'єктів організації та ведення бухгалтерського обліку) (рис. 1).

Таким чином, автори виділяють чотири основні завдання:

1) забезпечення збереження майна власників;

2) контроль як засіб забезпечення ефективного управління підприємством (завершені форми отримало в німецькій факторній бухгалтерії, ідеологом був І. Готліб (1531 р.));

3) обчислення (квантифікація) фінансових результатів (виявлення економічних та юридичних наслідків господарських фактів) (найбільш чітко відображене у працях Е. Леоте та А. Гільбо (1860 р.));

4) перерозподіл ресурсів у галузях економіки (сформульоване власне Е.С. Хендріксеном).

Проф. Ф.Ф. Бутинець визначає три головні завдання бухгалтерського обліку (завдання суб'єктів обліку – Н.Г.) в умовах ринкових відносин:

1) збереження майна власника;

2) надання інформації для забезпечення управління;

3) визначення фінансових результатів [1, с. 19].

При цьому слід усвідомлювати, що даним переліком завдання, які ставляться управліннями перед суб'єктами ведення бухгалтерського обліку, не вичерпуються. На кожному підприємстві ці завдання деталізуються, уточнюються залежно від індивідуальних особливостей суб'єкта господарювання та пріоритетів функціонування. До таких особливостей належать: вид господарської діяльності; галузь діяльності; організаційно-правова форма суб'єкта господарювання, відокремленість структурних підрозділів; особливості процесу виробництва, зберігання, обертання, способів транспортування продукції, рівень кваліфікації персоналу тощо.

² У лексикології означає те, що дане поняття слід вживати виключно стосовно іменників на позначення живих істот.

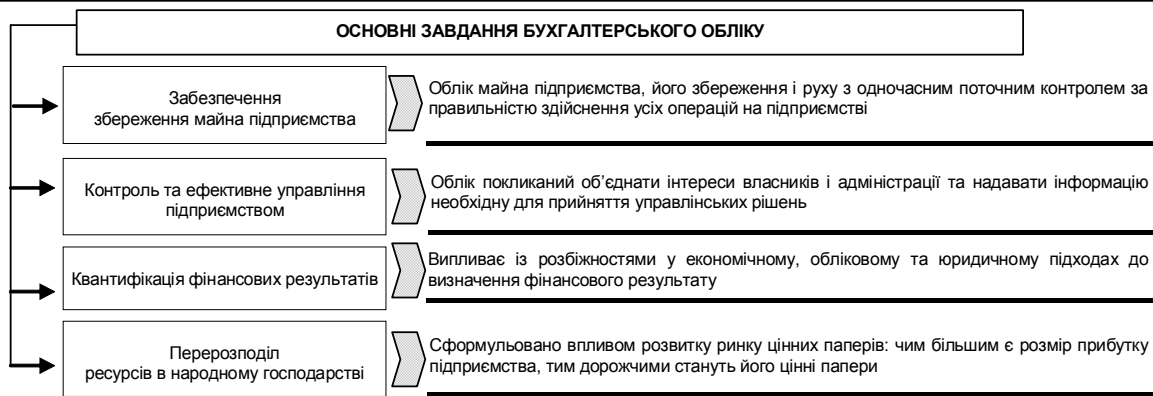


Рис. 1. Завдання бухгалтерського обліку [7]

У період нестабільності економічного розвитку та суттєвих змін умов господарювання підвищується попит на ефективні методи управління. Це обумовлює необхідність чіткого визначення функцій бухгалтерського обліку як складової системи управління та забезпечення їх виконання через систему елементів методу та принципів бухгалтерського обліку.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

Система бухгалтерського обліку є багатофункціональною, на мікрорівні вона покликана забезпечувати збереження майна підприємства, достовірну оцінку результатів господарської діяльності, надання корисної інформації користувачам для прийняття рішень, а також соціальний захист працюючих на підприємстві. Слід наголосити на взаємопов'язаності та нерозривності функцій бухгалтерського обліку. Окрім того, бухгалтерський облік шляхом ефективного механізму реалізації власних функцій повинен сприяти найбільш повній реалізації усіх функцій загальної системи управління економікою країни. Більше того, жодна з функцій системи управління в цілому не може бути виконана без тієї інформаційно-аналітичної бази даних, яку здатна надати лише система бухгалтерського обліку через взаємодію її функцій.

Список використаної літератури:

1. *Бутинець Ф.Ф.* Бухгалтерська освіта: до Болонії від Житомира / Ф.Ф. Бутинець. – Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу.

Міжнародний збірник наукових праць. / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 1(4). / Відповідальний редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 400 с. – С. 17-33. 2. Економічний енциклопедичний словник: У двох томах. Т. 2 / За ред. С.В. Мочерного. – Львів: Видавництво "Світ", 2006. – 568 с. 3. *Кирейцев Г.Г.* Функции учета в механизме управления сельскохозяйственным производством / Г.Г. Кирейцев. – Киев: Изд-во УСХА, 1992. – 240 с. 4. *Марков Ю.Г.* Функциональный подход в современном научном познании. – Новосибирск: "Наука", 1982. – 71 с. 5. Новий словник української мови: у 4х томах. Т. 1 / Укладачі В. Яременко, О. Сліпушко. – Київ: Видавництво "Аконіт", 2000. – 910 с. 6. *Пушкар М.С.* Філософія обліку: [монографія] / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 157 с. 7. *Хендриксен Э.С.* Теория бухгалтерского учета [текст] / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван-Бреда; пер. с англ. / под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.

ОРЛОВ Ігор Віталійович – доктор економічних наук, професор Житомирського державного технологічного університету.

Стаття до редакції надійшла: 02.03.12 р.