

ТЕОРЕТИЧНІ ПРОБЛЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК ПРОФЕСІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Обґрунтовано необхідність використання суб'єктного підходу до розв'язання проблем бухгалтерського обліку, розглянуто елементи системи бухгалтерського обліку як професійної діяльності

Постановка проблеми та аналіз останніх досліджень. Теорія бухгалтерського обліку має онтологічний (загальні проблеми вивчення бухгалтерського обліку як реальності) і гносеологічний аспект (пізнання реальності). Онтологічний аспект дозволяє розглядати бухгалтерський облік як вид трудової діяльності.

З точки зору гносеології виникнення і розвиток бухгалтерського обліку призвели до існування трьох його форм: як науки, практичної діяльності та навчальної дисципліни. За першими двома формами закріпились окремі назви бухгалтерського обліку: як науки – рахункознавство, як практичної діяльності – рахунковедення.

Протягом усієї історії розвитку бухгалтерського обліку триває дискусія щодо предмету бухгалтерського обліку як науки, практичної діяльності і навчальної дисципліни. Серед активних її учасників у минулому були російські вчені В.Д. Белов¹, Н.А. Блатов², А.М. Галаган³, Л.І. Гомберг⁴, А.П. Рудановський⁵, іноземні – Ф. Беста, І.Ф. Шер⁶. Серед сучасників до цієї дискусії приєдналися українські вчені С.Ф. Голов⁷, С.М. Деньга⁸, Г.Г. Кірейцев⁹, О.М. Петрук¹⁰, російські – А.Л. Бикова¹¹, Я.В. Соколов¹².

¹ Белов В.Д. Значение теории в бухгалтерии // Счетоводство. – 1893. – № 4. – С. 50-53.

² Блатов Н.А. Балансоведение. Курс общий. – Ленинград: Изд. “Экономическое образование”, 1928. – 283 с.

³ Галаган А.М. Экономология (счётная наука) и её система // Счетоводство. – 1927. – № 12 (51). – С. 1078-1084

⁴ Гомберг Л.И. Учение о торговлеведении и науке и единичном хозяйстве. – Счетоводство. - 1903. – № 15-20

⁵ Рудановский А.П. Теория балансового учета: оценка как цель баланса. – М.: Макиз, 1925. – 164 с.

⁶ Шер И.Ф. Бухгалтерия и баланс: Пер. с нем. С.И. Цедербаума. – М.: Экономическая жизнь, – 1925. – 182 с.

⁷ Голов С.Ф. Предмет і метод бухгалтерського обліку: міфи та реалії // Облік і фінанси АПК: Міжнародний науково-виробничий журнал. – 2004. – № 1. – С. 17-23.

⁸ Деньга С.М. Аспекти характеристики предмета бухгалтерського обліку // Регіональні перспективи. – 2001. № 2-3. – С. 33-36.

⁹ Кірейцев Г.Г. Функции учета в механизме управления сельскохозяйственным производством. – К.: Узд-во УСХА, 1992. – 240 с.

¹⁰ Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 420 с.

¹¹ Бикова А.Л. Теория бухгалтерського учета. – М.: Госфиниздат, 1962. – 352 с.

¹² Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

Серед останніх досліджень, в яких найповніше узагальнено точки зору цих та інших вчених, слід виділити монографію Н.М. Малюги¹³.

Для проведення дослідження бухгалтерського обліку як професійної діяльності будемо виходити з наступного положення: предметом бухгалтерського обліку як науки є розвиток методу бухгалтерського обліку, як практичної діяльності – факти господарської діяльності конкретного підприємства, як навчальної дисципліни – система знань з бухгалтерського обліку.

Систематичне вивчення наукової літератури з даної проблеми показало, що безпосередньо в такій постановці вона не ставилась і не вирішувалась, хоча є значна кількість публікацій з аспектів, які пов'язані з нею.

Метою дослідження є визначення складових бухгалтерського обліку як професійної діяльності та теоретичних проблем, які потребують розв'язання для досягнення мети бухгалтерського обліку.

Виклад основного матеріалу. Бухгалтерський облік як процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передача інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень¹⁴ передбачає виконання певними особами професійних дій. У випадку бездіяльності таких осіб бухгалтерський облік перестає існувати за визначенням. Основною властивістю діяльності є належність її людині, суб'єкту, без якого вона не може існувати. *Жоден з названих процесів не може здійснюватись без професійної діяльності людини.*

Для прикладу скористаємось методом аналогії і наведемо найбільш розповсюджене визначення інших економічних наук.

Політична економія – суспільна наука про закони виробництва, обміну, розподілу і споживання матеріальних і духовних благ на різних етапах розвитку людського суспільства¹⁵.

Макроекономіка – розділ економічної науки, який вивчає закони і суперечності розвитку економіки країни, механізм взаємодії різних сфер суспільного відтворення та способи впливу держави на функціонування економічної системи¹⁶.

Мікроекономіка – розділ економічної теорії, що вивчає поведінку малих економічних одиниць (підприємства, фірми, домашні господарства, споживачі, працездатні індивіди) та їх взаємодію¹⁷.

¹³ Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.

¹⁴ ЗУ “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність”

¹⁵ Політекономія: Підручник / За заг.ред. Ю.В. Ніколенка. – Київ: ЦУЛ, 2003. – 412 с., с. 14

¹⁶ Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 2 / Редкол.: С.В. Мочерний (відп.ред.) та ін. – К.: Видавничий центр “Академія”, 2001. – 848 с., с. 224

¹⁷ Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 2 / Редкол.: ... С.В. Мочерний (відп.ред.) та ін. – К.: Видавничий центр “Академія”, 2001. – 848 с., с. 423

При порівнянні цих визначень з визначенням бухгалтерського обліку чітко прослідковується, що у бухгалтерському обліку застосовується суб'єктивний підхід, а в інших економічних дисциплінах - об'єктивний. Процедури бухгалтерського обліку (реєстрація, узагальнення, зберігання та інші) потребують певних дій суб'єкта, тоді як закони розвитку економіки об'єктивно існують в реальності.

Це є ще одним свідченням того, що бухгалтерський облік у всіх трьох формах не виконується виключно через метод бухгалтерського обліку, а здійснюється завдяки особам, які використовують (професійно або непрофесійно) цей метод. Такою особою у бухгалтерському обліку як науці є бухгалтер-науковець, як професійній діяльності – бухгалтер-організатор, як навчальній дисципліні – бухгалтер-викладач.

У кожному з цих випадків названі ключові особи тільки тоді якісно виконуватимуть свої функції, коли вони будуть відповідно підготовлені. Удосконалення бухгалтерського обліку неможливе без добре підготовлених кадрів, які володіють і теорією, і практикою. Завданням бухгалтерського обліку як науки є розробка достовірних прогнозів. Науковець ніколи не зможе зробити прогноз, якщо не буде мати відповідних професійних знань і компетенцій. Визначення фінансового результату підприємства, що є завданням бухгалтерського обліку як практичної діяльності, не буде правдивим, якщо бухгалтер-організатор не володітиме відповідними професійними навиками і цінностями. Передача знань, яка здійснюється в системі бухгалтерського обліку як навчальній дисципліні, неможлива без підготовки викладача як спеціаліста і педагога. При цьому прослідковується взаємообумовленість їх діяльності: без бухгалтера-практика, підготовленого до впровадження наукових розробок, останні залишаються надієвими і непотрібними; без викладача з умінням передачі теоретичних знань практикам методологія бухгалтерського обліку не буде прийнята і впроваджена останніми. На викладача покладається місія виховання такого бухгалтера-організатора і бухгалтера-науковця, які б у свої професійній діяльності дотримувались високих моральних цінностей і служили інтересам суспільства.

Важливість теоретичного знання у постіндустріальному суспільстві підтверджується усіма дослідниками неоекономіки. Вчені розглядають його як основу технологічних інновацій, які б дозволили вирішувати економічні та соціальні проблеми. Внаслідок цього прогнозується зростання численності носіїв знання – професіоналів, діяльність яких направлена не на сировину чи штучно створені матеріали, а на взаємодію один з одним. Відповідно до цього передбачається перехід від технократії до меритократії [18, с. 380], при якій

¹⁸ Яковец Ю.В. Глобализация и взаимодействие цивилизаций. – М.: ЗАО «Издательство»Экономика», 2003. – 411 с.

людина може зайняти престижне положення у відповідності зі своєю освітою і кваліфікацією.

У деяких країнах рівень заробітної плати бухгалтерських працівників вже зараз суворо залежить від кваліфікації бухгалтера. При цьому економісти зазначають, що в державах з розвиненим приватним сектором надбавка за освіту вища.

Таким чином, бухгалтерський облік у будь-якій формі не виконуватиме своїх функцій, якщо названі особи не вестимуть цілеспрямованої професійної діяльності, яка в свою чергу є наслідком якісної професійної підготовки. Така позиція дає змогу дослідити умови, за наявності яких можливе ведення бухгалтерського обліку. Має місце пряма залежність між підготовкою бухгалтера та результатом його діяльності (рис. 1.1).

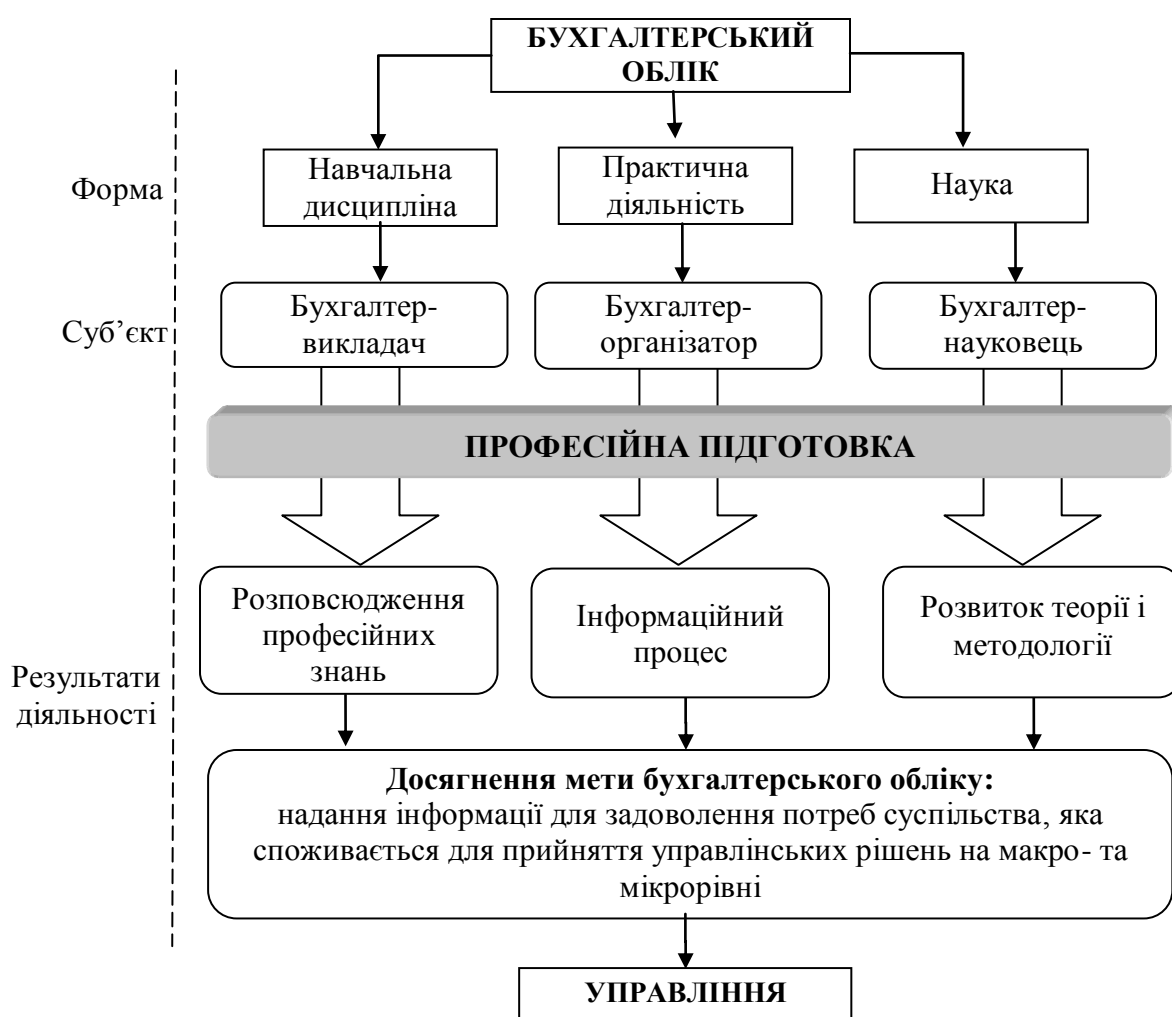


Рис. 1.1. Процес досягнення мети, для якої функціонує система бухгалтерського обліку

Підтвердженням такого взаємозв'язку є праця Луки Пачолі. Його "Трактат про рахунки та записи" є зведенням вказівок компетентній особі для виконання професійних дій. Прикладом залежності нововведень у бухгалтерському обліку

від компетентності суб'єктів є зародження та занепад потрійної (Ф.В. Єзерського) та четвертої (І.П. Шмельова) системи ведення бухгалтерського обліку. Дослідники історії бухгалтерського обліку доводять, що саме неспроможність вчених довести і відстояти власну позицію і невідповідність бухгалтерів-практиків до сприйняття їх теорій призвели до нехтування розробками цих вчених.

В описаних взаємозв'язках між бухгалтером-науковцем, бухгалтером-практиком, бухгалтером-викладачем особливий вплив має діяльність бухгалтера-викладача як педагога, від якого залежить формування майбутнього бухгалтера-організатора, науковця та наступного покоління викладачів. (рис. 1.2)

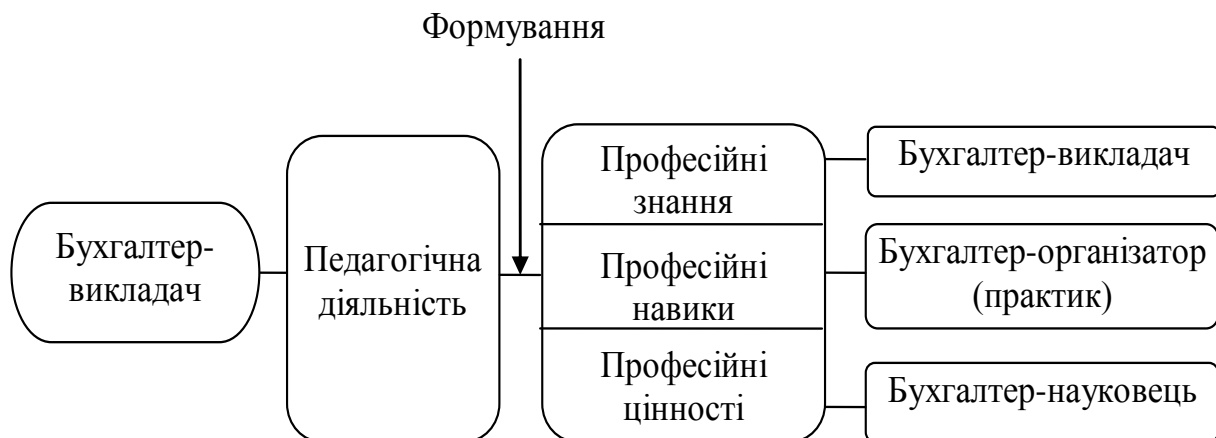


Рис. 1.2. Роль викладача у підготовці бухгалтерських кадрів

Як видно з рисунку, саме від якісної педагогічної діяльності викладача залежить не тільки передача знань і оволодінням навичками, але є прищеплення професійних цінностей MS етичних засад професійної діяльності. Тому на викладача покладається особлива відповідальність за розвиток бухгалтерського обліку, як професійної діяльності.

Сучасні теоретичні, методологічні та практичні проблеми бухгалтерського обліку спричинені недостатніми професіоналізмом і компетентністю бухгалтерів-організаторів, науковців, викладачів. Ці особи при застосуванні системного підходу розглядаються як елементи системи та водночас є її суб'єктами.

Системний підхід є основною особливістю розвитку науки починаючи з другої половині XX-го століття. Він успішно застосовується при розв'язанні

проблем бухгалтерського обліку¹⁹. Система, яка при цьому досліджується, – це зв'язок таких елементів, як методи, об'єкти, функції, суб'єкти і зв'язки між ними.

Без системного підходу не можна обійтись хоча б тому, що предмет бухгалтерського обліку у трьох формах неможливо розділити на окремі економічні, соціальні, юридичні та дидактичні проблеми.

Оскільки бухгалтерський облік є системою не природною, а створеною людиною, хибним є шлях дослідження бухгалтерського обліку без врахування суб'єкта цієї системи.

Суб'єктний аспект бухгалтерського обліку не досліджувався в докторських дисертаціях, захищених в Україні. Суб'єкт контролю виділений у докторській дисертації В.О. Шевчука²⁰ при розгляді системи контролю. Автор під суб'єктом контролю розуміє особу, яка спрямовує контрольні дії на власну діяльність або діяльність іншої фізичної чи юридичної особи (осіб), що перебувають в оточуючому господарському середовищі. Проблемність вивчення цього питання зумовлена тим, що суб'єктне визначається як таке, що належить суб'єкту і протистоїть об'єктивному. Не дослідженим залишається питання про принципи включеності суб'єкта в систему бухгалтерського обліку. Важливість цього питання зумовлена тим, що бухгалтерський облік як система такою мірою буде функціонувати ефективно, самодостатньо, якою мірою в її рамках суб'єкт виконуватиме свої функції. Суб'єкт здатний перетворювати об'єкти, на які спрямована його діяльність. Тому виникає потреба у регулюванні діяльності суб'єкта. У системі бухгалтерського обліку об'єкти, властивості та зв'язки задаються людиною та підпорядковані меті, визначеною нею. Це робить професійну діяльність бухгалтера “особистісно забарвленою”. Внаслідок цього дії бухгалтера отримують певний напрям та орієнтацію.

Можливість обирати суб'єкта бухгалтерського обліку власником підприємства є ознакою його демократичності. Водночас можливість вибору ставить підвищені вимоги до інститутів, відповідальних за якісну підготовку бухгалтерських кадрів.

¹⁹ Ловінська Л.Г. Оцінка в сучасній системі бухгалтерського обліку підприємств України: Автореф. дис... док. екон. наук: 08.00.09. – Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана. – Київ. – 2007.

²⁰ Шевчук В.О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою: Дис... д-ра екон. наук: 08.06.04. – К., 1999.

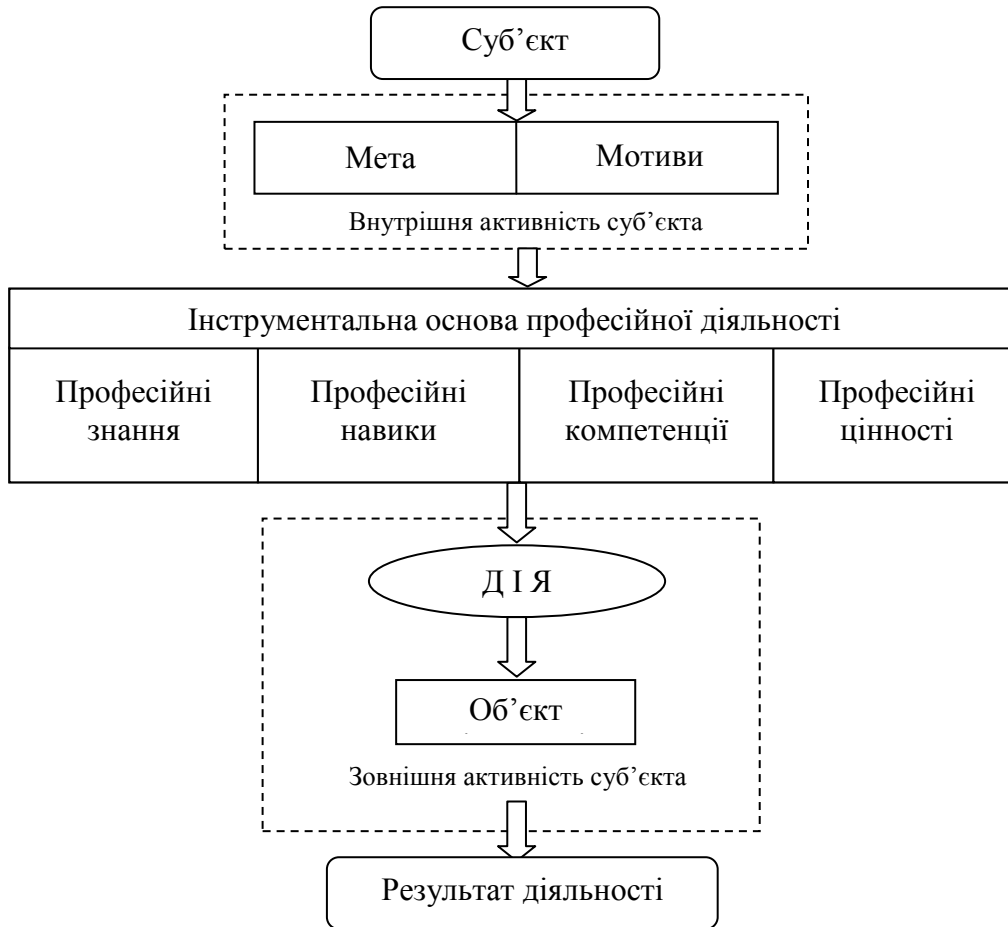


Рис. 1.3. Система бухгалтерського обліку як професійної діяльності

Система бухгалтерського обліку як професійної діяльності складається з невід'ємних елементів (рис. 1.3), сутність яких полягає в наступному:

- 1) суб'єкт бухгалтерського обліку – це особа, яка організовує і здійснює свою діяльність, реалізуючи індивідуальні можливості і маючи права і обов'язки;
- 2) мета – передбачуваний кінцевий результат. Мету бухгалтерського обліку задає його суб'єкт;
- 3) мотиви – пов'язані із задоволенням певних потреб спонукання до діяльності;
- 4) професійні знання – сукупність відомостей з бухгалтерського обліку, здобутих у процесі навчання;
- 5) професійні навички – уміння з бухгалтерського обліку, здобуті вправами і досвідом;
- 6) професійні компетенції – характеристики, які дозволяють особі якісно вести бухгалтерський облік;
- 7) професійні цінності – професійна етика, морально-культурні цінності;

8) дія – це відносно завершений елемент діяльності (процедура), спрямований на досягнення певної проміжної усвідомленої мети, поставленої суб'єктом;

9) об'єкт – активи, джерела формування активів, господарські процеси, результати господарських процесів.

Від того, наскільки органічно та повно знання, навички, компетенції цінності будуть задіяні у цій системі, залежить розвиток системи вцілому.

З метою висвітлення діяльності бухгалтера як суб'єкта професійної діяльності розглядаються наступні питання. (рис. 1.4)

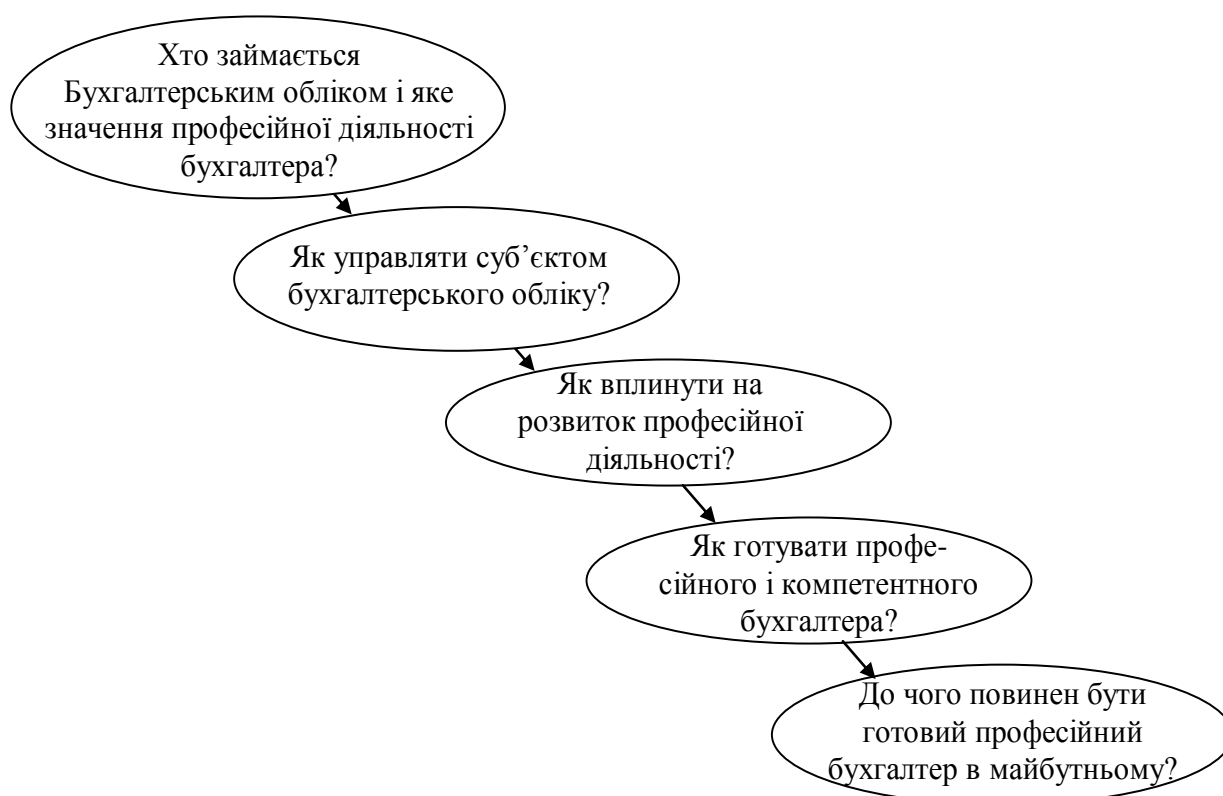


Рис. 1.4. Ключові питання дисертації

Визначивши елементи системи бухгалтерського обліку як професійної діяльності, сформулюємо поняття “бухгалтерської професійної діяльності”. У науці немає єдиного підходу до розкриття поняття та структури професійної діяльності. Під діяльністю розуміють специфічну форму суспільного буття людей, що полягає в цілеспрямованому перетворенні природної і соціальної дійсності. Проблема діяльності органічно пов’язана з проблемою особистості та свідомості. Під професійною діяльністю взагалі розуміють рід трудової діяльності, яка вимагає певних знань і навичок.

Під бухгалтерською професійною діяльністю будемо розуміти організовану і регульовану діяльність бухгалтера як фахівця-науковця, організатора, викладача, яка передбачає наявність визначених професійних

знань, володіння професійними навиками і компетенціями, спрямованих на досягнення мети бухгалтерського обліку. Бухгалтерська професійна діяльність як система є сукупністю елементів (суб'єкта, об'єкта, дій), які у взаємодії забезпечують досягнення мети бухгалтерського обліку.

Значення бухгалтерського обліку як виду діяльності, що має конкретну мету, полягає у виникненні витрат у ході такої діяльності. Розуміння складових бухгалтерського обліку як професійної діяльності є важливим кроком на шляху до підвищення економічності бухгалтерського обліку, яке передбачає зниження витрат. Такий підхід дозволяє описати і оцінити результати використання ресурсів підприємства, в той час і трудових.

Визначимо, що відноситься до теоретичних проблем професійної діяльності, щоб розширити об'єкт дослідження.

Теорія як сукупність положень передбачає створення і розвиток понять та категорій, пошук і відкриття нових закономірностей, концепцій, висунення і розвиток наукових гіпотез. Завданнями теорії є:

➤ узагальнити накопичений матеріал, пізнати сутність об'єктів, що вивчається;

➤ виявити тенденції змін, розвиток явищ, передбачити їхнє майбутнє;

➤ спрогнозувати можливість їх практичного використання.

Тому до теоретичних проблем бухгалтерського обліку як професійної діяльності відносяться:

➤ визначення нового поняття: "бухгалтерська професійна діяльність";

➤ встановлення закономірностей формування та розвитку складових професійної діяльності (професійних знань, професійних навиків, професійної компетенції, професійних цінностей);

➤ управління бухгалтерською професійною діяльністю;

➤ визнання та організація діяльності суб'єкта бухгалтерського обліку;

➤ прогноз розвитку бухгалтерського обліку як професійної діяльності.

Перспективи подальших досліджень. Вирішення цих проблем потребує розв'язання супутніх питань, а саме:

1) соціальна значимість професійної діяльності бухгалтера: бухгалтерський облік повинен задовольняти інтереси держави та суспільства, стояти на їх захисті;

2) управління бухгалтерською професійною діяльністю: під час діяльності суб'єкт вступає у взаємодію з іншими суб'єктами, маючи при цьому певні права та обов'язки. Це зумовлює потребу в керованості професійної діяльності;

3) вплив морально-культурних цінностей на професійну діяльність

суб'єкта: розвиток суб'єкта відбувається у конкретних суспільних умовах. Суб'єкт змінюється зі зміною історичних епох, кожна з яких ставить вимоги, зумовлені характером економічних, соціально-політичних та духовно-культурних процесів. На кожному історичному етапі розвитку бухгалтерського обліку формувався суб'єкт з певними рисами, який спирався на знання й культурні надбання, що виробило на певний час людство. Такі категорії як "справедливість", "обов'язок", "добро", "зло" мають прямий вплив на діяльність бухгалтера і залежать від прийнятої в даній культурі шкали цінностей;

4) формування системи безперервної освіти: навчання кадрів необхідно здійснювати постійно у зв'язку з безперервним розвитком бухгалтерського обліку, його удосконаленням як науки. У процесі навчання суб'єкт оволодіває інструментальною основою діяльності, у нього формуються професійні цінності, з'являється здатність до самовдосконалення. Професіоналізм бухгалтера впливає на ефективність діяльності підприємства, на внутрішню систему управління, на процес прийняття рішень зовнішніми користувачами бухгалтерської звітності. Повністю погоджуємося з проф. Г.Г. Кірейцевим в тому, що професійні знання з бухгалтерського обліку є найважливішою складовою національного багатства України, умовою для ефективного функціонування власності та систем менеджменту [53, с. 9]. Тому питання якісної підготовки бухгалтерів, здобуття ними практичного досвіду, оволодіння теоретичними аспектами бухгалтерського обліку залишаються актуальними та вимагають вирішення;

5) формування компетенції бухгалтера: діяльність здійснюється у конкретних умовах. Це вимагає від бухгалтера прояву конкретних знань і навиків у оточуючому середовищі, що повинно бути закладено в системі освіти;

б) прогноз: суб'єкт бухгалтерського обліку наділений здатністю прогнозувати можливі наслідки власної діяльності, коригувати їх. Відсутність цього унеможлиблює планування у розвитку бухгалтерського обліку.

Висновки. Бухгалтерська професійна діяльність як система визначається взаємозв'язками її структурних елементів: суб'єкта, дії, об'єкта. Виділення і обґрунтування трьох форм бухгалтерської професійної діяльності дозволяє розглядати діяльність трьох ключових осіб – бухгалтера-науковця, бухгалтера-викладача та бухгалтера-практика – в контексті досягнення ними мети бухгалтерського обліку. При цьому бухгалтер-науковець розвиває теорію та методологію бухгалтерського обліку, бухгалтер-практик (організатор) – практику, а бухгалтер-викладач передає професійні знання, формує професійні навички та виховує професійні цінності у наступного покоління бухгалтерів-науковців, практиків, викладачів.

Бухгалтерський облік як наука є системою ідей, принципів, методів, які роз'яснюють досліджувану область суспільних відносин. Як область практичної діяльності бухгалтерський облік базується на теорії (хоча може і не збігатись з нею) і є інформаційним процесом.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Белов В.Д. Значение теории в бухгалтерии // Счетоводство. – 1893. – № 4. – С. 50-53.
2. Быкова А.Л. Теория бухгалтерского учета. – М.: Госфиниздат, 1962. – 352 с.
3. Блатов Н.А. Балансоведение. Курс общий. – Ленинград: Изд. “Экономическое образование”, 1928. – 283 с.
4. Галаган А.М. Экономология (счётная наука) и её система // Счетоводство. – 1927. – № 12 (51). – С. 1078-1084
5. Голов С.Ф. Предмет і метод бухгалтерського обліку: міфи та реалії // Облік і фінанси АПК: Міжнародний науково-виробничий журнал. – 2004. – № 1. – С. 17-23.
6. Гомберг Л.И. Учение о торговлеведении и науке и единичном хозяйстве. – Счетоводство. - 1903. – № 15-20
7. Деньга С.М. Аспекти характеристики предмета бухгалтерського обліку // Регіональні перспективи. – 2001. № 2-3. – С. 33-36.
8. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 2 / Редкол.: С.В. Мочерний (відп.ред.) та ін. – К.: Видавничий центр “Академія”, 2001. – 848 с., с. 224
9. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 2 / Редкол.: ... С.В. Мочерний (відп.ред.) та ін. – К.: Видавничий центр “Академія”, 2001. – 848 с., с. 423
10. ЗУ “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність”
11. Кирейцев Г.Г. Функции учета в механизме управления сельскохозяйственным производством. – К.: Узд-во УСХА, 1992. – 240 с.
12. Ловінська Л.Г. Оцінка в сучасній системі бухгалтерського обліку підприємств України: Автореф. дис. док. екон. наук: 08.00.09. – Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана. – Київ. – 2007.
13. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.
14. Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 420 с.
15. Політекономія: Підручник / За заг.ред. Ю.В. Ніколенка. – Київ: ЦУЛ, 2003. – 412 с., с. 14
16. Рудановский А.П. Теория балансового учета: оценка как цель баланса. – М.: Макиз, 1925. – 164 с.
17. Соколов Я.В. Бухгалтеский учт: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
18. Шевчук В.О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою: Дис... д-ра екон. наук: 08.06.04. – К., 1999.
19. Шер И.Ф. Бухгалтерия и баланс: Пер. с нем. С.И. Цедербаума. – М.: Экономическая жизнь, – 1925. – 182 с.
20. Яковец Ю.В. Глобализация и взаимодействие цивилизаций. – М.: ЗАО “Издательство”Экономика”, 2003. – 411 с.