

Сокольська Р.Б.

МЕТОДОЛОГІЧНІ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ СТВОРЕННЯ СИСТЕМИ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

В роботі розглянуті методичні та організаційно-методичні аспекти створення системи фінансового обліку на підприємстві з урахуванням ізоморфного впливу інституціонального середовища. Виявлено, що ізоморфні зміни впливають як на нормативну базу обліку, так і на методологію і організацію його здійснення. Запропонований методичний підхід до формування системи фінансового обліку як цілісної соціально-економічної системи на основі функціонального, організаційного, ресурсного та технологічного принципів, а також ряд організаційних заходів з удосконалення системи фінансового обліку на підприємстві.

Ключові слова: фінансовий облік, інституціоналізм, ізоморфізм, система, обліковий процес, методологія обліку, організація обліку.

Постановка проблеми. Методологія обліку має два рівні: верхній, який виявляється в стереотипах документів, і глибинний механізм, який означає професійний цілеспрямований алгоритм дій з інформацією, що відповідає сучасним уявленням про єдність предмету і методу обліку. Саме стійкістю останнього пояснюється переважно еволюційний процес розвитку обліку, його пристосованість до економічних обставин, що змінюються, і законодавчої бази [1, с.184-187]. В умовах реформування системи обліку виникає особлива необхідність в удосконаленні методологічних та методично-організаційних аспектів формування системи фінансового обліку з урахуванням як внутрішніх особливостей підприємства, так і зовнішнього інституційного середовища, яке має суттєвий вплив на методологію і організацію обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. На думку деяких вітчизняних вчених [2, с.32; 3, с.34-35] методологічною основою побудови обліку є діалектичний метод пізнання природи, суспільства і людського мислення, який розглядає усі явища природи і суспільства у взаємозв'язку і взаємозалежності, у безперервному русі й змінах. Методологія обліку в його історичному розвитку є механізмом професійних способів обробки інформації і включає: практичний досвід, що передував теорії, теорію з поясненням категорій і взаємозв'язків, формалізацію досвіду і теорії в стереотипах і постулатах [1, с.184-187]. При цьому до стереотипів методології обліку віднесені: способи бухгалтерського запису на рахунках поточного обліку (інвентарний,

прибутково-видатковий, контокоректний) і облікова процедура в послідовності від первинного документа через поточний облік до звітності. В результаті соціалістичності діяльності в бухгалтерському обліку поступово поступається місцем відособленню науки та її методології [4, с.13-15]. Отже, розвиток обліку призвів до виникнення теорії. Не випадково необхідно розрізняти «рахівництво» – практичну діяльність і «рахунковедення» – науку про облік. Інформаційна структура обліку дуже динамічна, між її відділами немає і не може бути чітких меж, вони завжди розмиті [5, с.5]. І те, що ще на початку ХХ сторіччя називалося бухгалтерським обліком, вже в останній третині минулого сторіччя почало швидко змінюватися.

Останнім часом у науковій літературі [6, с.53, 7, с.61] все частіше з'являються висловлювання про необхідність пов'язати процеси, що відбуваються в економіці, з правовою, політичною та соціальною областями. Значні зміни спостерігаються і в розумінні сутності бухгалтерського обліку. Облік став розглядатись як соціальна та інституційна практика і більше не вважається певним нейтральним винаходом, який тільки реєструє і узагальнює факти господарської діяльності. Облік уже визначають як набір дій, що впливають на тип світового устрою, в якому ми живемо, тип соціальної реальності, яку ми населяємо, спосіб, яким ми усвідомлюємо вибір, що стоїть перед організаціями та індивідами, спосіб, яким ми ведемо справи і організуємо різні процеси, і спосіб, яким ми управляємо життями інших і своїм [8, с.1]. Інституціоналізм дозволяє пояснити динаміку облікового процесу, особливості його трансформації, а також еволюційні процеси його становлення і розвитку [7, с.61]. Організація бухгалтерського обліку передбачає побудову облікового процесу з метою отримання своєчасної та достовірної

інформації для ефективного управління фінансово-господарською діяльністю підприємства і контролю за раціональним використанням його майна. Але особливості раціоналізації та вдосконалення облікового процесу з точки зору інституціоналізму у науковій літературі розглянуті недостатньо, що обумовлює доцільність даного дослідження.

Формулювання цілей статті. Метою даної роботи є проаналізувати методологічне забезпечення фінансового обліку з точки зору інституціональної теорії, на підставі чого розробити методичний підхід до формування системи фінансового обліку як цілісної соціально-економічної системи.

Опис основного матеріалу дослідження. Інституціоналізм – це наукова течія, яка вважається не окремою теорією, а об'єднанням наукових доктрин, в яких центральною категорією аналізу є поняття «інститут». У даний час немає однозначного визначення інститутів, але для мети аналізу облікового процесу їх можна охарактеризувати наступним чином: інститути – це звичний спосіб думки, керуючись якими живуть люди [9, с.202]. Розглядаючи інститути як «правила гри» у суспільстві, можна сказати, що модель облікового процесу в організації складається під впливом формальних та неформальних правил і норм. У процесі розвитку суспільства відбувається трансформація інститутів. Якщо формальні правила можна змінити, прийнявши той чи інший закон чи указ, то неформальні обмеження, що виражаються в звичаях і традиціях, неможливо змінити або ліквідувати за один день: вони продовжують жити і впливають на розвиток суспільства ще довгий час. Однак інституційне середовище схильне до постійних змін. Основною причиною інституційних змін за твердженням Т. Веблена є невідповідність між уже сформованими інститутами та зміненими умовами, зовнішнім середовищем. На зміну новим формальним нормам приймаються інші, а неформальні відмирають поступово, коли їх починає дотримуватися все менша і менша кількість людей [10, с.32].

Практична реалізація облікового процесу також визначається інституціональним середовищем (як зовнішнім, так і внутрішнім), у якому організація функціонує і з яким взаємодіє. Зовнішнє інституційне середовище являє собою право, економіку, культуру та ін. і встановлює насамперед нормативні рамки. Внутрішнє інституційне середовище формується обліковою політикою, рівнем організаційної культури, особистими якостями працівників і керівництва. Правила і звички виключно важливі у формуванні повсякденних процесів, у тому числі

і облікового процесу, який, у свою чергу, можна розглядати як внесок у само собою зрозумілий спосіб мислення і поведінки, заснований на тих же звичках і правилах. З часом встановлений порядок починає підтримуватися автоматично, за допомогою знань, які люди набувають, аналізуючи свою минулу поведінку. Інституційна теорія звертає увагу на роль інститутів в поясненні діяльності компаній і забезпечує основу для оцінки формальних та неформальних правил, що формують їх спосіб дій.

В економічній теорії виділяють раціональну та інституційну моделі поведінки індивіда. Раціональна модель заснована на прагненні людини отримати максимальний результат при мінімальних витратах в умовах обмеженості використовуваних можливостей і ресурсів. Раціональна людина найкращим із можливих чином використовує всю наявну інформацію, і, як наслідок, її рішення близькі до оптимальних. Згідно інституційної моделі індивід не може використовувати всю повноту наявної інформації і приймає рішення здебільшого під впливом існуючих соціальних норм. Іншими словами, саме існування «вбудованого» набору інститутів дозволяє нам уникнути обдумування проблем і зіткнення з ситуаціями, коли доводиться робити вибір [11, с.41]. Інституціоналізм розглядає діяльність організацій під впливом сил, що діють у навколишньому світі. Організації, що знаходяться в певному організаційному полі, схильні приймати схожі структури і моделі поведінки. Механізм, за допомогою якого даний процес відбувається, отримав назву «ізоморфізм».

Виділяють три види інституційного ізоморфізму – примусовий, нормативний та наслідувальний [12, с.188]. Хоча кожен вид представляє собою окремий процес, вони можуть діяти одночасно і приводити до певного результату там, де вплив якогось одного процесу досить складно визначити.

Примусовий ізоморфізм (*coercive isomorphism*) виникає здебільшого із зовнішнього по відношенню до організації впливу і зазвичай пов'язаний з державним законодавством і регулюванням. Обліковий процес формується самим підприємством, але на підставі облікової політики, при розробці якої здійснюється вибір одного способу з декількох, що допускаються законодавством і нормативними актами з бухгалтерського обліку. Примусовий ізоморфізм також може бути пов'язаний з потребою світових ринків капіталу в гармонізації облікової інформації (МСФЗ).

Нормативний ізоморфізм (*normative*

isomorphism) бере початок в діяльності професійних співтовариств, учасники яких колективно визначають умови і методи своєї роботи і встановлюють легітимність свого інституційного поля, в якому відповідна поведінка прописана або розглядається як само собою зрозуміле. Нормативний ізоморфізм здійснює все більший вплив на зміни в обліковому процесі в Україні. Ще одним аспектом нормативного ізоморфізму можна вважати навчання бухгалтерському обліку у вищих навчальних закладах, на курсах професійної підготовки, курсах підвищення кваліфікації за програмами, складеними викладачами даних навчальних закладів. Тим самим навчальні заклади впливають на розвиток професійних норм та облікових практик у тих компаніях, куди приходять працювати їхні випускники. Так, на вибір бухгалтером тієї чи іншої бухгалтерської комп'ютерної програми для автоматизації облікового процесу в компанії може вплинути те, з якими програмами його ознайомили або навчили працювати ще у період, коли він був студентом або слухачем.

Наслідувальний ізоморфізм (*mimetic isomorphism*) припускає запозичення успішного досвіду інших індивідів і груп, що діють у тому ж інституціональному полі. Можна сказати, що подібним чином організації реагують на ризики і невизначеність навколишнього оточення.

У теперішній час у системі бухгалтерського обліку виділяють податковий, управлінський та фінансовий облік. Податковий облік схильний до примусового ізоморфізму, управлінський облік – до нормативного та наслідувального, а фінансовий облік – до усіх трьох видів ізоморфізму.

Усі три види ізоморфних змін стимулюють організації брати і формувати конкурентоспроможні організаційні структури і практики фінансового обліку.

Фінансовий облік визначається як частина обліку, яка представляє собою соціально-економічну систему обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства та його фінансовий стан для зовнішніх та внутрішніх користувачів у формі фінансової звітності. Тобто фінансовий облік є цілісною соціально-економічною системою, і методологічною основою його організації є системний підхід. Цілісні системи створюються людьми для задоволення їх специфічних цілей. Основою для побудови цілісної системи є структурний та функціональний підхід. Структурний підхід дозволяє визначити сукупність елементів системи, а функціональний – перелік усіх функцій і операцій, що здійснюються системою. Згідно структурного підходу кожна система це

сукупність елементів, об'єднання яких на усіх рівнях здійснюється за єдиними принципами:

1) функціональний – елементи призначені та забезпечують своїми цільовими функціями, тобто інтегральними напрямками діяльності та результатами, реалізацію глобальної цілі системи;

2) організаційний – елементи пов'язані організаційно та співвідпорядковані так, щоб найкращим чином забезпечити реалізацію головної мети;

3) ресурсний – елементи забезпечені усіма необхідними ресурсами (матеріальними та нематеріальними) для виконання своїх функцій та пов'язані ресурсними потоками;

4) технологічний – елементи мають власні технології задля функціонально-необхідного перетворення ресурсів; підсистеми, пов'язані загальносистемними технологічними перетвореннями ресурсів, необхідними для реалізації цілей.

Таким, чином, принципи об'єднання елементів формують чотири основні типи структурних зв'язків згідно їх конфігурації: функціональної, організаційної, ресурсної та технологічної. Зрозуміло, що організаційна, ресурсна та технологічна конфігурації зв'язків системи залежать насамперед від функціональної конфігурації, а вона, у свою чергу, залежить від цільової спрямованості системи, тобто основою для організації системи фінансового обліку має бути визначення мети його функціонування. У свою чергу, ціль будь-якої системи підпорядковується місії її функціонування. Таким чином, виникає необхідність формування місії системи фінансового обліку.

З урахуванням вимог щодо визначення місії соціально-економічних цілісних систем, місію системи фінансового обліку можна сформулювати як забезпечення зовнішніх та внутрішніх користувачів якісною, неупередженою та своєчасною інформацією про діяльність підприємства та його фінансовий стан, яка представлена у формі фінансової звітності та дозволяє приймати певні фінансові рішення.

Конструювання будь-якої соціально-економічної системи полягає у визначенні елементів, які вона має містити, та засобів об'єднання цих елементів. При цьому необхідно основні вимоги до соціально-економічної системи проаналізувати та розділити відповідно до забезпечення місії, внутрішніх організаційних аспектів та граничних вимог. До таких вимог відносяться: цілеспрямованість системи; пріоритет якості; надійність системи; пріоритет інтересів системи більш високого рівня; оптимальність системи; синергетичність системи; адаптивність системи; інноваційний

характер. При цьому перші три вимоги відносяться до тих, що забезпечують реалізацію місії, тобто є вимогами з боку зовнішнього середовища. Наступні три вимоги є вимогами з боку внутрішнього середовища, та останні дві вимоги є граничними, тобто виконання цих вимог обумовлено як зовнішнім, так і внутрішнім середовищем. До цих вимог доцільно було б додати мотивованість та безпечність системи, оскільки обидві ці вимоги відносяться до тих, що пов'язані з внутрішнім середовищем.

Крім того, доцільно було б сформувані заходи, що мають забезпечити реалізацію вказаних вимог, а для цього виділити пріоритетну функцію управління, у рамках якої забезпечується виконання цих вимог. Аналіз змісту вимог до системи фінансового обліку та їх забезпечення основними функціями управління показав, що дотримання вимог щодо формування соціально-економічної системи здійснюється при реалізації низки заходів організаційного характеру, які пов'язані із плануванням, контролем та мотивацією. Такий системний підхід до виділення організаційних аспектів здійснення фінансового обліку дозволяє розробити теоретичні засади організації фінансового обліку на підприємствах.

Формування теоретичних засад організації фінансового обліку базується на понятті організації як функції управління. Можна сказати, що сутністю організації як функції управління є створення системи, яка включає керуючу та керовану підсистему та яка найбільш повно відповідає вимогам ефективного досягнення цілей діяльності. Як було вже визначено, фінансовий облік теж є соціально-економічною системою, яка потребує організаційного забезпечення, що включає наступні завдання:

- сформувати ОСУ бухгалтерії з урахуванням ОСУ підприємства, з виділенням фінансового

обліку як окремої підсистеми;

- розподілити повноваження та обов'язки між працівниками облікового апарату відповідно до встановлених цілей;

- забезпечити функціонування обліково-інформаційної системи підприємства (ІСП) на підставі аналізу рівня задоволення інформаційних потреб споживачів інформації;

- оцінити параметри організації системи та забезпечити їх відповідність вимогам надійності;

- оптимізувати інформаційне забезпечення та кількість робітників облікового апарату;

- запровадити інформаційно-облікову логістику;

- організувати систему мотивації робітників облікового апарату на підставі оцінювання результативності їх діяльності;

- організувати дотримання норм конфіденційності інформації;

- організувати моніторинг змін законодавства та зовнішнього середовища щодо вимог до системи фінансового обліку;

- організувати впровадження нових інформаційних технологій у діяльність системи фінансового обліку.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Таким чином, в роботі запропонований методичний підхід до формування системи фінансового обліку на основі функціонального, організаційного, ресурсного та технологічного принципів, що формують чотири основних типи структурних зв'язків елементів, які дозволяють розробити завдання з організаційного забезпечення системи фінансового обліку у відповідності до вимог, які до неї висуваються. Такий склад завдань вимагає розробки нового підходу до формування організаційної структури, що дозволило б виділити фінансовий облік у системі обліку підприємства у цілому.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Малькова Т.Н. Исторический анализ методологии бухгалтерского учета / Т.Н.Малькова // СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 1997. – 249 с.
2. Сопко В.В. Бухгалтерський облік у вугільній промисловості: Практ. посіб. / В.В. Сопко, О.І. Шатохіна // За ред. В.В. Сопка, О.І. Шатохіної. – К.: Логос, 2004. – 410 с.
3. Ловінська Л.Г. Уніфікація термінології бухгалтерського обліку – передумова створення національної системи бухгалтерського обліку в Україні / Л.Г. Ловінська // Фінанси України. – 2006. – № 8. – С. 33 – 44.
4. Гушко С.В. Методологічний та організаційний аспекти обліку, аналізу та аудиту в управлінні підприємств гірничо-металургійного комплексу: монографія / С.В. Гушко // К.: КНЕУ, 2010. – 332 с.
5. Сиверс Е.Е. Торговое счетоводство и сношения с банками / Е.Е. Сиверс // СПб.: Типо-Литография А.Э. Винеке, 1913. – 389 с.
6. Воронова Е.Ю. Влияние институционального изоморфизма на учетный процесс / Е.Ю. Воронова // Аудиторские ведомости. – 2008. – № 6. – С. 53 – 60.
7. Чайковская Л.А. Теория и методология бухгалтерского учета: институциональный подход / Л.А. Чайковская // Аудиторские ведомости. – 2007. – № 12. – С. 61 – 68.
8. Hopwood A.G. Accounting as Social and Institutional Practice / A.G. Hopwood, P. Miller // Cambridge University Press, 1994. – 253 p.

9. Веблен Т. Теория праздного класса / Т. Веблен // М.: Прогресс, 1984. – 368 с.
10. Бренделева Е.А. Неинституциональная теория. Учеб. пособие / Е.А. Бренделева // Под ред. проф. М.Н. Чепурина. – М.: ТЕИС, 2003. – 348 с.
11. Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики / Д. Норт // М.: Фонд экономической книги "Начала", 1997. – 180 с.
12. Wolk H.I. Accounting Theory: A Conceptual and Institutional Approach / H.I. Wolk, M.G. Tearney, J.L. Dodd // 5th Edition. SouthWestern. – 173 p.

REFERENCES

1. Mal'kova, T.N. (1997). Istoricheskij analiz metodologii bukhgalterskogo ucheta [Historical Analysis of the Accounting Methodology]. St. Petersburg: Izd-vo SPbGUJeF [in Russian].
2. Sopko, V.V. & Shatokhina, O.I. (2004). Bukhgal'terskii oblik u vuhilnii promyslovosti: Prakt. posib. [Accounting for the Coal Industry: Practical handbook]. V.V. Sopko & O.I. Shatokhina (Ed.). Kyiv: Lohos [in Ukrainian].
3. Lovinska, L.H. (2006). Unifikatsiia terminolohii bukhgal'terskoho obliku – peredumova stvorennia natsionalnoi systemy bukhgal'terskoho obliku v Ukraini [Unification of Accounting Terminology – the Premise of Creating a National Accounting System in Ukraine]. *Finansy Ukrainy – Finances of Ukraine*, 8, pp.33-44 [in Ukrainian].
4. Hushko, S.V. (2010). Metodolohichni ta orhanizatsiinyi aspekty obliku, analizu ta audytu v upravlinni pidpriemstv hirnycho-metalurhiinoho kompleksu: monohrafiia [Methodological and Organizational Aspects of Accounting, Analysis and Audit in the Enterprise Management of Mining and Metallurgical Complex: Monography]. Kyiv: KNEU [in Ukrainian].
5. Sivers, E.E. (1913). Torgovoe schetovodstvo i snosheniya s bankami [Commercial Bookkeeping and Relationships with Banks]. St. Petersburg: Tipo-Litografiya A.Je. Vineke [in Russian].
6. Voronova, E.Ju. (2008). Vlijanie institucional'nogo izomorfizma na uchetyj process [The Influence of Institutional Isomorphism for Accounting Process]. *Auditorskie vedomosti – Audit statements*, 6, pp.53-60 [in Russian].
7. Chajkovskaja, L.A. (2007). Teorija i metodologija bukhgal'terskogo ucheta: institucional'nyj podhod [Theory and Methodology of Accounting: an Institutional Approach]. *Auditorskie vedomosti – Audit statements*, 12, pp.61-68 [in Russian].
8. Hopwood, A.G. & Miller P. (1994). Accounting as Social and Institutional Practice. Cambridge University Press.
9. Veblen, T. (1984). Teorija prazdnogo klassa [The Theory of the Leisure Class]. Moscow: Progress [in Russian].
10. Brendeleva, E.A. (2003). Neoinstitucional'naja teorija. Ucheb. posobie [The neo-institutionalist theory: Tutorial handbook]. Prof. M.N. Chepurin (Ed.). Moscow: TEIS [in Russian].
11. Nort, D. (1997). Instituty, institucional'nye izmeneniya i funkcionirovanie jekonomiki [Institutions, Institutional Changes and Economic Performance]. Moscow: Fond jekonomicheskoy knigi "Nachala" – Foundation for Economic Book "Nachala" [in Russian].
12. Wolk, H.I., Tearney, M.G. & Dodd, J.L. Accounting Theory: A Conceptual and Institutional Approach. 5th Edition. SouthWestern.

Одержано 01.02.2016 р.