

УДК 651.1:316.258

ФУНКЦІЇ ОБЛІКУ ТА ВПЛИВ СИСТЕМ ВИЩОГО ПОРЯДКУ

Кондюк Л.В.

У статті розглянуто проблему невідповідності функцій бухгалтера функціям системи бухгалтерського обліку та причини її виникнення; встановлено залежність зростання функцій обліку на потребу систем вищого порядку; висвітлено актуальність соціальної та прогностичної функції обліку; запропоновано диференціацію оплати праці бухгалтера залежно від переліку виконуваних ним внутрішніх та зовнішніх функцій системи обліку.

Ключові слова: система обліку, функції обліку, функції бухгалтера, соціальна функція обліку, прогностична функція обліку.

ВСТУП

Розвиток економічних відносин та вплив глобалізаційних процесів обумовлює необхідність постійного удосконалення функціональної системи обліку в Україні.

Аналіз публікацій свідчить про актуальність обраної теми дослідження. Питання функцій обліку розглянуто в працях: Бутинця Ф.Ф., Валуєва Б.І., Голова С.Ф., Кіндрацької Л.М., Малого Н.М., Моссаковського В.Б., Петрука О.М., Правдюк Н.Л., Пушкар М.С., Чижевської Л.В., Хомина П.Я. Вагомий внесок у розбудові функціональної системи обліку зроблено Кірейцевим Г.Г.

Однак результати останніх досліджень, в яких започатковано розв'язання проблеми розбіжностей у переліку функцій системи обліку та функціональних обов'язків бухгалтера, показали що вирішення цього питання потребує більш глибокого опрацювання [1].

Зроблено припущення, що порушення цілісності системи обліку спричинено не інтеграцією його з іншими функціями управління, а більше пов'язано із відсутністю матеріальної відповідальності за безсистемне ведення обліку; зменшення "економічного ефекту" від якісної облікової інформації на користь штрафів та пені; надання переваги економії на організації обліку та оплати кваліфікованого фахівця з бухгалтерського обліку.

Огляд літератури, моделювання, порівняння та інші методи дозволили окреслити проблему протиріччя між функціями бухгалтера та системою обліку та зробити припущення, що це пов'язано із так званим "нашаруванням" зовнішніх функцій обліку у вигляді запитів від систем вищого порядку (рис.1).

Однак, припущення потребує додаткового обґрунтування, що стосується також і необхідності розглянути взаємозв'язок функцій обліку та його підсистем. Означені питання формують відповідні завдання.

Результати дослідження передбачається розглядати у кількох розділах: в першому розглядається актуальність реалізації соціальної функції та необхідність підвищення статусу бухгалтерської професії; в другому – висвітлено необхідність інтеграції обліку з аналізом та контролем в "рахункознавство" чи "балансоведення" з метою окреслення "меж" та ведучої ролі системи обліку; третя частина статті започатковує розгляд функцій підсистеми бухгалтерського обліку та вплив на них прогностичної функції обліку.

АКТУАЛЬНІСТЬ РЕАЛІЗАЦІЇ СОЦІАЛЬНОЇ ФУНКЦІЇ ТА НЕОБХІДНІСТЬ ПІДВИЩЕННЯ СТАТУСУ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ПРОФЕСІЇ

Валуєв Б.І. відзначає: "слід цілком чітко зрозуміти та визнати, що сам по собі облік, у його чистому, ізольованому від інших функцій управління, вигляді практично нікому не потрібний, як би це не було прикро людям облікової професії, в тому числі автору цих рядків" [2, с.90].

Професор Колумбійського університету Д.Уїтні в доповіді на XV Міжнародному конгресі бухгалтерів зробив головним висновком доповіді: "бухгалтери повинні бути насамперед консультантами менеджерів, а не репортерами суспільства. Професію бухгалтера чекає криза, якщо вона не зміниться у найближчі роки" [3, с. 388].

За таким підходом бухгалтер втрачає можливість виконувати соціальну функцію, актуальність якої набуває ваги і все частіше є предметом наукових досліджень.

Малога Н.М. вважає необхідним реалізацію соціальної функції, за якою "розвиток бухгалтерського обліку повинен відбуватися відповідно до суспільних потреб" ... адже "облік втрачає можливість забезпечення справедливості та соціального захисту" [14, с. 112].

Бутинець Ф.Ф. переконаний: "Не можна орієнтувати облікову науку лише на збагачення

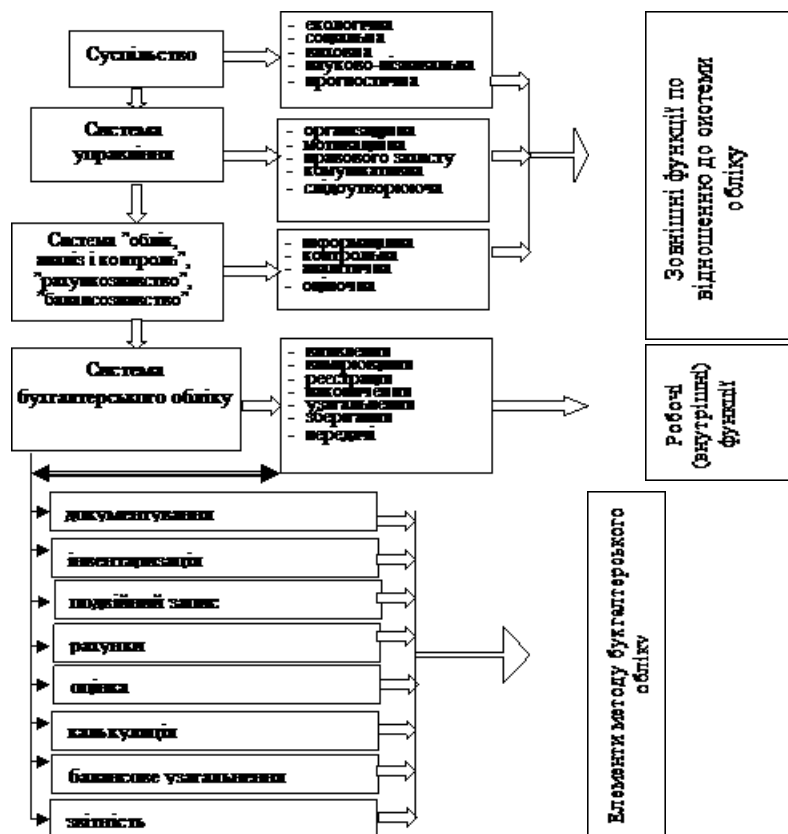


Рис. 1 Прояв функцій системи обліку на вимогу запитів вищих систем та взаємозв'язок із підсистемами (елементами обліку)

багатих, а бідних робити ще біднішими... Було б цілком логічно організувати широкомасштабні національні дослідження проблем застосування обліку і контролю як засобу збереження національного багатства країни, як інструментів об'єктивного розподілу прибутку корпорацій та соціального захисту населення [1, с. 102].

Таке ж бачення проблеми зустрічаємо у працях Кірейцева Г.Г.. Автор виходить з того, що "глобальні фінансові ринки створюють умови вільного руху фінансового капіталу, кожна країна мусить конкурувати з іншими країнами щодо його залучення. На думку Дж. Сороса, це позбавляє їх можливостей об'єктивно і обґрунтовано використовувати механізм соціального захисту своїх громадян. Інформація бухгалтерського обліку з уніфікованою за вимогами МСФЗ методологією буде забезпечувати захист економічних інтересів "глобальних гравців", а бухгалтерський облік буде позбавлений можливостей виконувати свою соціальну функцію" [9; с. 28].

Кірейцев Г.Г. також вважає: "бухгалтерський облік, як суспільна наукова дисципліна та управлінська практика повинен задовольняти інформаційні потреби всіх зацікавлених членів суспільства ... В цьому контексті перші ініційовані власниками капіталу і менеджерами спроби відмінити право другого підпису на первинних документах працівників, що виконують функції обліку, - це перша спроба ігнорування вимог первинних формальних інститутів, проба позбавитися від бухгалтерського контролю, бухгалтера-контролера як представника суспільства, свідка, що стримує дії, які суперечать суспільним інтересам та правовим нормам економічної діяльності" [10, с. 15].

У зв'язку з цим, необхідно провести першочергові заходи, спрямовані на підвищення прав та авторитету бухгалтера; встановлення відповідальності за порушення безсистемного ведення бухгалтерського обліку у більших розмірах, ніж витрати на організацію обліку та оплати праці бухгалтерів, ніж штрафи за порушення податкового законодавства та за порушення у поданні звітності. Саме на часі питання збереження системи обліку, яка має можливості формувати якісну і найрізноманітнішу інформацію суб'єкта господарювання.

2 НЕОБХІДНІСТЬ ІНТЕГРАЦІЇ ОБЛІКУ З АНАЛІЗОМ ТА КОНТРОЛЕМ В «РАХУНКОЗНАВСТВО» ЧИ «БАЛАНСОВЕДЕННЯ» З МЕТОЮ ОКРЕСЛЕННЯ «МЕЖ» ТА ВЕДУЧОЇ РОЛІ СИСТЕМИ ОБЛІКУ

Погоджуємось, що "визначення меж системи обліку є нагальною проблемою для розуміння сутності власне бухгалтерського обліку, оскільки, досить часто, як вказує проф. Ф.Ф. Бутинець, бухгалтера плутають з маркетологом, аналітиком і товарознавцем [14, с. 106-107]... Одночасно, Малога Н.М. приходиться до необхідності включення економічного аналізу до сфери бухгалтерського обліку і вказує на прояв нових ознак системи, які можуть визначатись як "рахункознавство", "балансознавство" [14, с. 106-107].

Аналогічний висновок отримав Сопко В.: "сьогодні наука "бухгалтерський облік" – рахунковедення – як система знань – це сукупність таких складових: бухгалтерський облік, бухгалтерський контроль, бухгалтерський аналіз та бухгалтерський аудит як вид контролю" [16, с. 9-10].

Можна зробити припущення, що в означенні та введенні в сучасну термінологію "рахунковедення", "балансознавства" з превалюванням в ньому цілісної підсистеми обліку є одним із факторів збереження "меж" та інтеграції обліку в сучасних реаліях, проявах економічної діяльності. Означений підхід не порушує цілісності системи обліку, як це зображено на рисунку 1.

Більше того, визнання зовнішніх функцій обліку підтверджує необхідність розширення функціональних обов'язків бухгалтера, при цьому можна вести мову про додаткову оплату за додаткові обов'язки. За чітко визначених "меж" система обліку має мати максимальні можливості "входів-виходів" для запитів систем вищого порядку та відповідного виконання зовнішніх функцій. Аналогічно, як деталь у механізмі виконує свою внутрішню функцію і, одночасно, реалізує функції механізму, двигуна, машин, цеху, організації, суспільства.

Цілісність облікової системи, як ідзначає С. Кузнецова, - "принципова незвідність системи до суми властивостей елементів, які її утворюють, і водночас залежність властивостей кожного елемента від його місця і функції усередині системи. Отже функціональність облікової системи забезпечує її цілісність та право на існування" [12, с.14].

Правдюк Н.Л. вважав функції обліку його системоутворюючим фактором [15, с.36].

При цьому, елементи обліку (які для переважної більшості авторів формують систему обліку) доцільно розглядати як підсистеми, які мають функції.

3 ФУНКЦІЇ ПІДСИСТЕМ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ВПЛИВ НА НИХ ПРОГНОСТИЧНОЇ ФУНКЦІЇ ОБЛІКУ

Л.Кіндрацька констатує: "теорія не підпадає під зміни: діє процедура подвійного запису, чіткі функції виконують інші елементи бухгалтерського обліку (документація й інвентаризація, рахунка, оцінка та калькуляція, баланс, звітність)". Інша справа, що сучасні комп'ютерні технології визначають потребу, і врешті-решт забезпечують практичну зміну застосування елементів методу в обліковій процедурі" [8, с. 30-31].

В цьому контексті важливо відмітити висновок дисертаційного дослідження Євдокимова В.В., який відзначаючи значимість прогностичної функції обліку пропонує не ототожнювати "комп'ютеризацію" та "моделювання" обліку. Останнє, як вказує автор, передбачає можливість моделювати систему обліку в програмному середовищі, що утверджує необхідність знань теорії обліку та збереження системи обліку [6, с. 14-16]. Автор зазначає, що на ринку програмного забезпечення з обліку, можливість моделювати систему обліку відповідно до змін мають лише 2-3 програмних продукти.

З.Гуцайлюк вважає: "потребує нового трактування документація як елемент методу бухгалтерського обліку в зв'язку з практично повною автоматизацією процесу фіксації, опрацювання інформації та формування інформаційних потоків для потреб споживачів" [4, с.15].

Документацію як підсистема бухгалтерського обліку можна розглядати як функцію останньої. Однак, як і для інших елементів методу системи обліку, трактування у різних авторів відзначається з причин суб'єктивного бачення. З цих причин на рисунку 1 на даному етапі дослідження функції елементів методу не визначено і що є предметом подальшого дослідження.

Запити систем вищого порядку відбуваються не лише до системи обліку у формі зовнішніх функцій, але і її підсистем (чи функцій обліку). Так, в монографії "Оцінка в бухгалтерському обліку" Ловінська Л.Г. робить висновок, що "оцінка як складова методу бухгалтерського обліку виконує такі функції:

- вимірювання вартості об'єктів бухгалтерського обліку;
- визначення критеріїв визнання активів, капіталу, зобов'язань, доходів і витрат;
- створення якісних характеристик облікової інформації;
- інформаційне забезпечення оцінки менеджменту, діяльності суб'єктів господарювання" [13, с. 26].

В працях Загороднього А.Г., Партина Г.О. та Пилипенко Л.М. [7, с.23] та Швеця В.Г. [17, с. 14-15], Данькова Й. Я., Остап'юка М.Я. [5, с. 48] виділено оціночну (або оцінювальну) функцію обліку, що полягає у вимірі та оцінці ресурсів, визначенні собівартості виготовленої продукції та результатів діяльності підприємства.

"Вимірювання вартості об'єктів бухгалтерського обліку – є первинною функцією оцінки", що задається запитом системи обліку до підсистеми оцінки і, одночасно, розглядається як внутрішня функція першої. Разом із тим, "інформаційне забезпечення оцінки менеджменту, фінансового стану та фінансового результату діяльності господарювання" є зовнішньою функцією підсистеми обліку. Це, в свою чергу, дозволяє зробити припущення, що елементи методу як підсистеми обліку мають сформувати свої "межі" з метою збереження сутності системи.

ВИСНОВКИ

Соціальну функцію обліку неможливо реалізувати, якщо облік позиціонує як "служанку менеджменту" та виходить лише з інтересів капіталу. Порушення системного ведення обліку спричинено оцінкою "ефективності обліку" у керівника, де зважаються втрати за безсистемність ведення обліку чи втрати на організацію обліку та витрат на кваліфікованих бухгалтерів з метою отримання якісної інформації. Посилення позицій системи обліку неможливе без інтеграції з аналізом та контролем і можливе у формі "рахунковедення", "балансознавства", однак з основоположним твердженням пріоритетності обліку та визначення її чітких "меж" з метою збереження системи обліку.

В практичній діяльності необхідно ранжувати заробітну плату в залежності від виконуваних бухгалтером як внутрішніх, так і зовнішніх функцій системи обліку.

Потребує подальшого дослідження визначення функцій елементів методу обліку як складових підсистем у системі обліку та встановлення зовнішніх їх функцій.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бутинець Ф.Ф. Альфа і омега бухгалтерського обліку або моя болісна несповідь / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП "Рута", 2007. 328с.
2. Валуев Б.И. Некоторые актуальные направления развития учета – управленческий аспект // Финанси, облік і аудит: Зб. наук. праць. Спец. випуск / Відп. ред. В.Г. Лінник. – К.: КНЕУ, 2006. – Ст.89-94;
3. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: Монографія. – К.: центр учбової літератури, 2007. – 522С.
4. Гуцайлюк З. Деякі питання реформування системи бухгалтерського обліку: концепція та реалізація // Бухгалтерський облік і аудит. -№10 - 2007. – Ст. 10-17. № 156
5. Даньків Й.Я., Остап'юк М.Я. Бухгалтерський облік: Підручник. – Знання, 2007 – 469с.
6. Євдокимов В.В. Моделювання систем бухгалтерського обліку: теорія і практика застосування: автореф. Дис. На здобуття наук. ступеня канд. екон. наук / Євдокимов Віктор Валерійович. – Київ, 2005. – 20с.
7. Загородній А.Г., Партин Г.О., Пилипенко Л.М. Бухгалтерський облік: Основи теорії і практики Підручник. – 4-те вид. перероб. і доп. – К. : Знання, 2007. – 550с.
8. Кіндрацька Л. Теорія бухгалтерського обліку: сучасні реалії оновлення // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. -№12. –С. 30-33.
9. Кірейцев Г.Г. Глобалізація економіки и уніфікація методології бухгалтерського обліку // праці конф. 18-19 жовтня 2007р. Житомир /за ред. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖІПІ, 2007. – 28С.
10. Кірейцев Г.Г. Регулювання розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві України // праці конф. 24-25 вересня 2009, Кам'янець-Подільський / за ред. Бахмата М.І. - Кам'янець-Подільський: ПДАТУ, 2009. – 28с.
11. Кондрюк Л.В. Об'єктивні та суб'єктивні підходи до переліку та сутності функцій обліку // Збірник наукових праць Черкаського технологічного університету. – 2009. –Ч.ІІІ. – Ст.264-266.
12. Кузнецова С. Система бухгалтерського обліку: методологічні та правові аспекти формування // Бухгалтерський облік і аудит. №12. -2008. – Ст. 12-16.
13. Ловінська Л.Г. Оцінка в бухгалтерському обліку: Монографія. – К.: Кнеу, 2006. – 256с.
14. Малюга Н.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико-методологічні основи: дис. ... доктора економ. наук. 08.06.04/ Малюга Наталія Михайлівна. – Житомир, 2006р. -397с.
15. Правдюк Н.Л. Тенденції розвитку фінансового обліку в агропромисловому виробництві. – К.: ННЦ "Інститут аграрної економіки", 2005. – 420с.
16. Сопко В. Глобалізаційні процеси та їх вплив на бухгалтерський облік // Бухгалтерський облік і аудит. -2009. - №10. – Ст.2-22.
17. Швец В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник – 3-тє вид. перероб. і доп. - К.: Знання, 2008. – 535с.

Кондрюк Леся Василівна, к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку Подільського державного аграрно-технічного університету