

В.В. ВОЛЬСЬКА, кандидат економічних наук
Житомирський національний агроекологічний університет

Бухгалтерський облік як складова системи управління підприємством

Незалежно від соціально-економічних відносин дані бухгалтерського обліку завжди були основним джерелом інформації для управління. Економічна ситуація в Україні призвела до диспропорційного її розвитку, який пов'язаний з нестабільною динамікою фінансових результатів діяльності підприємств. Такі результати є наслідком неефективного управління економічними ресурсами, які становлять національне багатство. Причиною вказаних явищ є відсутність своєчасної та достовірної інформації про них як на рівні підприємства, так і на рівні держави. Важливе значення для аналітичних служб різних рівнів управління має бухгалтерська звітність, що надає надійність інформації та можливість її мобілізації. В сучасних ринкових умовах важливе значення слід приділяти науковим досягненням розвитку бухгалтерського обліку, які будуть адекватними розвитку соціально-економічних відносин у державі.

Серед видатних зарубіжних і вітчизняних учених, що здійснили вагомий внесок у розвиток облікових систем на різних історичних етапах, слід назвати Ф.Ф. Бутинця, М.Т. Білуху¹, С.Ф. Голова², В.М. Жука³, Р. Паркер⁴, П.Т. Саблука, М.Й. Маліка, Ю.С. Коваленко⁵, Малюгу Н.М., П. Страсс-

ман⁶, Ю.С. Цал-Цалка⁷. Однак потребують більш досконалого дослідження питання розвитку бухгалтерського обліку як однієї з найважливіших складових у системі управління.

Мета статті – обґрунтування теоретичних положень і розробка практичних рекомендацій щодо раціоналізації бухгалтерського обліку для забезпечення потреб управління суспільно-економічним відтворенням. Методологічною основою дослідження є принципи системного аналізу та фундаментальні положення теорії бухгалтерського обліку.

В умовах розвитку ринкової економіки в Україні, її інтеграції у світовий простір бухгалтерський облік є важливим засобом у системі управління підприємствами, яке потребує постійної інформації про здійснення господарських процесів, їхній характер і обсяг, про наявність майнового, трудового, фінансового потенціалу, про фінансові результати діяльності. Основним джерелом такої інформації є дані бухгалтерського обліку, які систематизуються у фінансову звітність. Остання має особливе значення для управління підприємством, оскільки використовується для аналізу ефективності його функціонування.

Підкреслюючи значення бухгалтерського обліку в управлінні господарською діяльністю, німецький вчений-економіст І.Ф. Шерр ще наприкінці ХІХ ст. писав, що "Бухгалтерський облік – непогрішний суддя минулого, необхідний керівник сучасного й на-

¹ Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку: підручник для студ. екон. спец. вищих навч. закл. освіти / М.Т. Білуха. – К., 2000. – 690 с.

² Голова С. Международные стандарты финансовой отчетности: современное состояние и применение / С. Голова // Бухгалтерский учет и аудит. – 2005. – № 8-9. – С. 88-100.

³ Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: монографія / Жук В.М. – К.: ННЦ ІАЕ, 2009. – 648 с.

⁴ Parker R.H. Macmillan Dictionary of Accounting. Second Edition. There Macmillan Press Ltd. 1992.

⁵ Саблук П.Т. Внутрішньогосподарські організаційно-економічні механізми забезпечення прибутковості сільськогосподарських підприємств: методичні рекомендації / П.Т. Саблук, М.Й. Малік, Ю.С. Коваленко. – К.: ННЦ «ІАЕ» УААН, 2003. – 204 с.

⁶ Страссман П.А. Информация в век электроники: проблема управления / П.А. Страссман. – М., 1987.

⁷ Цал-Цалко Ю.С. Удосконалення економічного механізму оцінки платоспроможності суб'єктів підприємництва / Ю.С. Цал-Цалко // Вісник ЖІТІ. – 2006. – № 1. – С. 185-195.

дійний консультант майбутнього кожного підприємства"¹.

Важливою проблемою бухгалтерського обліку як складової системи управління є синтез сучасних наукових положень та історії науки, що дасть змогу перейти на якісно новий рівень досліджень.

Професор Ф.Ф. Бутинець зазначив, що нині ми маємо нагоду, впроваджуючи в Україні складний і необхідний для життя ринковий механізм, проводити зважену політику становлення й функціонування бухгалтерського обліку, який заснований на єдиній теоретико-методологічній основі. Адже облік дійсно є джерелом справжньої насолоди для тих, хто уважно вивчає його справжнє вживання і хто з любов'ю досліджує його історію². Герберт Джордж Уельс говорив: «Історія людства – в основному історія ідей»³.

Зі слів професора Н.М. Малюги не одне століття знадобилося людству, щоб сформулювати бухгалтерський облік як окрему галузь наукових знань і як наукову дисципліну шляхом узагальнення всіх існуючих прийомів та методів письмової реєстрації фактів господарського життя, побудувати загальну теорію відображення таких фактів, якій властива логіка як побудови, так і використання в більшості випадків⁴.

Нині Україна вступила в новий історичний період формування ринкових відносин. Ситуація, що склалася в соціально-економічному житті держави, призвела до того, що Україна виявилася неготовою до входження в світову спільноту. Сучасні ринкові відносини висувають перед науковцями нові завдання щодо розв'язання проблем обліку. Вимагають розв'язання на національному рівні проблеми реформування бухгалтерського обліку згідно з міжнародними стандартами, створення відповідної нормативної бази бухгалтерського обліку, формування нової облікової політики держави, здатність своєчасно надавати вичерпну й неупереджену

інформацію, необхідну для управління підприємством. Лише достовірна та об'єктивна інформація про діяльність підприємства забезпечить практичне використання обліку для економічно обґрунтованого управління, а також для використання її інвесторами, кредиторами, податковими органами, банками, а також іншими зацікавленими юридичними та фізичними особами.

Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" підприємствам надано право самостійно визначати облікову політику, обирати форму бухгалтерського обліку, затверджувати правила документообороту. Проте самостійність підприємств у виборі й втіленні окремих елементів облікової політики необхідно поєднувати із суворим дотриманням нормативних актів. Система обліку має враховувати специфіку господарської діяльності підприємства, його фінансовий стан і перспективи розвитку. Для побудови облікової системи необхідно визначити мету та завдання обліку в управлінні діяльністю підприємства. Метою ведення обліку є забезпечення управління точною, достовірною й об'єктивною інформацією для визначення доходів і витрат, оцінки активів та зобов'язань. Завданням обліку є надання можливості об'єктивно розкривати і віддзеркалювати існуючі фінансові ризики підприємств для ухвалення відповідних управлінських рішень.

У своєму розвитку бухгалтерський облік пройшов певну еволюцію, зумовлену ускладненням господарської діяльності. Розглянемо трансформацію розвитку бухгалтерського обліку як однієї зі складових управління (табл.).

З даних таблиці видно, що зі зміною об'єкта обліку змінюються відповідно його мета й завдання, що спричинило зміну теоретичних і методологічних положень бухгалтерського обліку як науки (наукових парадигм). Відбулося зростання ролі бухгалтерського обліку в управлінській системі. Не способи виробництва чи економічні умови господарювання впливають на зміну парадигми, а нові вимоги до обліку з боку системи управління, оскільки бухгалтерський облік є джерелом інформації для прийняття перспективних управлінських рішень.

¹ Шерр І. Ф. Бухгалтерія і баланс / І.Ф. Шерр. – М., 1925. – С. 16.

² Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік: проблеми визначення / Ф.Ф. Бутинець // Вісн. ЖІТІ. Серія: економічні науки. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – № 17. – С. 3-14

³ The works. Atlantic edition, v. 1–28, L., 1924.

⁴ Малюга Н.М. Періодизація розвитку бухгалтерського обліку на основі зміни парадигм / Н.М. Малюга // Вісн. ЖІТІ. Серія: економічні науки. – Житомир: ЖДТУ. 2006. – № 1. – С. 72.

Періодизація розвитку бухгалтерського обліку як однієї зі складових управління

Етап розвитку суспільства	Об'єкт обліку	Мета обліку	Завдання обліку	Парадигма обліку	
Доцивілізаційний (X тис. до н.е. – II ст. н.е.)	Природні ресурси	Контроль за збереженням цінностей	Розподіл продуктів праці між членами общини	Проста натуральна бухгалтерія	Обґрунтування факту господарського життя як центральної категорії бухгалтерського обліку
Аграрна цивілізація (I ст. до н.е. – кін. XVIII ст.)	Каса, грошові виплати та надходження	Облік грошових виплат та витрат	Контроль за виконанням плану доходів та витрат	Камеральна бухгалтерія	Облік надходжень і видатків шляхом простого підрахунку або подвійного запису
	Майно	Облік результатів використання майна	Контроль майна	Проста монетарна бухгалтерія	Облік стану майна та результатів його використання простим записом
Індустріальний (кін. XVIII – сер. XX ст.)	Майно, нематеріальні активи, облік зобов'язань, дебіторська та кредиторська заборгованість, статутний капітал, амортизація	Облік витрат і калькулювання собівартості продукції	Реальна оцінка майна	Подвійна статистична бухгалтерія	Прибуток є різницею між капіталом на початок періоду і кінець періоду. Майно підприємства включає майно власників
		Визначення ефективності діяльності підприємства	Визначення фінансового результату	Подвійна динамічна бухгалтерія	Фінансовий результат діяльності на будь-який момент часу, при цьому здійснювати це найбільш вдалим способом. Майно підприємства відокремлене від майна власників
Постіндустріальний (кін. XX ст. – до теперішнього часу)	Інформація, природно-ресурсний потенціал	Забезпечення релевантною інформацією процесу прийняття рішень різними групами користувачів	Перерозподіл ресурсів	Подвійна інформаційна динаміка	Забезпечення достовірною інформацією користувачів для прийняття правильних управлінських рішень

Розвиток ринкових відносин ще більше зумовлює потребу в інформації, необхідної для планування, контролю та прийняття рішень. Керівникам підприємств доводиться постійно приймати ті чи інші управлінські рішення, суть яких у кінцевому рахунку зводиться до того, щоб підвищити ефективність функціонування підприємства. З метою визначення на чому базуються керівники підприємств при прийнятті управлінських рішень нами було проведено соціологічне дослідження, – адже інформація з питань, що нас цікавлять, не відбивається у звітних, облікових чи планових документах. Опитуванням було охоплено 40 керівників підприємств Житомирщини. Результати аналізу при опитуванні показали, що 93% респондентів, відповідаючи на поставлене запитання, дали відповідь, що при прийнятті управлінських рішень щодо розвитку своїх підприємств вони передусім керуються даними бухгалтерського обліку. Керівникам було запропоновано розташувати показники бухгалтерського обліку в порядку важливості при прийнятті рішень. Аналіз їх анкетних обстежень показує, що 31 респондент (77,5 %) на перше

місце поставили показник рентабельності підприємства. Наступним за значущістю став показник чистого прибутку (збитку) – 45%. Показник собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) посів третє місце і становить 30%; четверте місце розподілили між собою показники дебіторської й кредиторської заборгованості – 17,5%; на п'ятому місці показник чистого доходу – 15,0 %. Такий рейтинг розподілу показників за значимістю пояснюється їхнім впливом на прийняття управлінських рішень, можливістю своєчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити і скоригувати їхні оцінки, зроблені у минулому. Дані бухгалтерського обліку допомагають керівництву в досягненні стратегічних цілей підприємства, створенні умов для підвищення ефективності його функціонування та можливості швидко і з мінімальними витратами реагувати на потреби ринку. Керівники повинні вміти використовувати облікові дані для планування й контролю за діяльністю підприємства, інтерпретувати інформацію залежно від її характеру і сутності управлінських рішень, які приймаються на її основі.

Слід звернути увагу на те, що бухгалтерський облік є однією з найважливіших складових у системі управління, недосконалі форми та методи якої можуть уповільнити розвиток економіки. Тому в Україні необхідно протягом короткого терміну забезпечити наявність бухгалтерів, які зможуть обслуговувати ринкову економіку, володіючи знаннями з ведення фінансової звітності згідно з міжнародними стандартами і здатних приймати рішення на основі глибокого розуміння основних економічних явищ. Формування в системі бухгалтерського обліку якісної інформації значною мірою залежить від того, наскільки швидко практикуючі бухгалтери усвідомлять можливості, надані їм новими нормативними документами. Чим швидше бухгалтер усвідомить, що він – не просто реєстратор фактів господарського життя, тим швидкими темпами відбудуться реформи в галузі обліку¹. Отже, підвищилася роль людського фактора як ключового чинника системи управління при створенні умов для забезпечення правильної та стабільної роботи підприємства. Пріоритетності набуває професіоналізм бухгалтера, його компетентність в умовах постійних змін правового регулювання й ускладнення ведення бізнесу.

Зважаючи на сучасний стан розвитку підприємств, є потреба в кваліфікованих спеціалістах, що добре знають міжнародні стандарти. Тому керівникам необхідно направляти на навчання своїх бухгалтерів або залучати зі сторони консультантів. У зв'язку з цим стає необхідною підготовка кваліфікованих кадрів зі знаннями міжнародних стандартів фінансової звітності, що є одним із актуальних напрямів реформи системи обліку й звітності в Україні. Потрібні нові підходи до навчання, підготовки та перепідготовки кадрів. Насамперед слід навчати тих працівників, які є заінтересованими користувачами бухгалтерської звітності, в тому числі власники і керівники підприємств.

Професійна освіта є фактором розвитку бухгалтерського обліку. Починаючи з вищого навчального закладу майбутній бухгалтер повинен формувати у собі свідомість за ввірену йому справу. Бухгалтер у підприємстві має бути компетентним та здатним прийма-

ти рішення в нестандартних ситуаціях, виходячи з основних принципів, закріплених у законодавчих актах. Для підвищення професіоналізму бухгалтера необхідне запровадження такої системи освіти, яка б забезпечила безперервне підвищення його кваліфікації, вільний доступ до інформаційної бази й заінтересованість бухгалтера у кінцевих результатах своєї праці.

Слід зазначити, що проблема забезпечення високого рівня кваліфікації кадрів залишається досить гострою і для більшості країн світу, включаючи високорозвинуті. Виступаючи перед Конгресом США (1989 р.) міністр освіти Д.Ф. Кавасос влучно заявив: "Наша країна страждає від трьох криз: торгової, бюджетної й освітньої. Всі три взаємозв'язані, до того ж торгова і бюджетна не знайдуть розв'язання до тих пір, поки ми не подолаємо кризи у сфері освіти"². Формування організаційних навичок у вузі необхідно здійснювати через стажування, заняття з розгляду і вирішення конкретних практичних ситуацій, участь у ділових іграх у спеціальних лабораторіях, обладнаних найновішими засобами оргтехніки, офісними меблями тощо. В 1974 році Міністерством сільського господарства колишнього СРСР була затверджена типова програма стажування молодих спеціалістів. За підсумком стажування керівники підприємств повинні надавати у вуз відгук про якість підготовки випускників. На жаль, на практиці цієї вимоги не дотримуються, тобто не діє зворотний зв'язок вузу з виробництвом. Про потребу практичної підготовки, одержання необхідних навичок дуже виразно писав лікар і письменник В. Вересаєв. Одержані ним в університеті знання являли собою хаотичну груду, в якій він не міг орієнтуватися й перед якою стояв безпомічний. Автор підкреслював, що необхідність практичної підготовки важлива для суспільства, адже лікарі вчать потім на людях, набуваючи практичного досвіду іноді ціною їхнього життя і здоров'я. Але якщо практичний досвід лікаря проходить через "гори трупів"³, то виробництво – через відсутність професійних на-

¹ Пархоменко В.М. Проблеми регламентації бухгалтерського обліку в період ринкового реформування економіки України / В.М. Пархоменко, О.М. Петрук // Вісник ЖГТІ. – 2001. – № 15. – С. 24-39.

² Cavasos D.F. A survey of financial and managerial accounting / D.F. Cavasos. – 1989. – Р. 53.

³ Вересаєв В.В. Підвищення ефективності праці / В.В. Вересаєв. М., 1934. – 126 с.

вичок спеціаліста, в тому числі бухгалтера, несе великі втрати у вигляді недоодержаних прибутків, низької зарплати, слабкої соціальної захищеності та відображається на матеріальному добробуті працівників, задоволеності роботою, бажанням працювати. Тому для керівників і спеціалістів підприємств важливе значення мають не лише теоретичні знання, а й трудовий досвід, вміння застосувати знання на практиці. Позитивним досвідом могло б бути запровадження в практику зворотного зв'язку підприємства з вузом. Це дасть змогу виявити недоліки в навчанні студентів та їх усунення.

З вище викладеного можна зробити висновки, що бухгалтерський облік як одна з найважливіших складових у системі управління повинна бути організованою та регу-

льованою діяльністю науковців, викладачів і бухгалтерів, поєднувати в собі професійні знання, практику, цінності, компетенцію. Від правильності дій бухгалтера залежать ефективне й законне функціонування підприємства. Для підвищення професіоналізму бухгалтера потрібна підтримка з боку держави, вищих навчальних закладів і науки, що дасть можливість суттєво вплинути на розвиток теорії, методології та організації бухгалтерського обліку. В зв'язку із запровадженням міжнародних стандартів фінансової звітності основною вимогою ведення бухгалтерського обліку є відображення реального майнового і ділового стану підприємства. Розвиток бухгалтерського обліку повинен відбуватися з урахуванням накопиченого історичного досвіду та сучасних здобутків науки.

Обґрунтовано важливість бухгалтерського обліку в системі управління підприємством. Визначено аспекти процесу прийняття управлінських рішень.

Обоснована важность бухгалтерского учета в системе управления предприятием. Определены аспекты процесса принятия управленческих решений.

The importance of accounting in the enterprise management system is substantiated. The aspects of management decision-making are identified.

*

**Г.М. САТИНА, кандидат економічних наук
Інститут садівництва НААН**

Інвестиційне забезпечення розвитку промислового горіхівництва в Україні

Садівництво – одна з найтрудомісткіших галузей сільського господарства. Так, затрати праці на створення 1 га насаджень волоського горіха залежно від схем садіння та умов виробництва становлять 155-201 люд.-днів, фундука – 165-200, мигдалю – 146-171, по догляду за плодоносними садами – відповідно 58-81, 38-63 і 43-75 люд.-днів на рік. Значні кошти необхідні й на матеріально-технічні ресурси. Це зумовлює високу балансову вартість горіхоплідних насаджень, яка у незрошуваних умовах становить 62,0-107,1 тис. грн для 1 га, а за наявності зрошення – 72,0-124,1 тис. грн.

У зв'язку з перспективами та завданнями розвитку в Україні промислового горіхівництва особливої гостроти набуває проблема фінансового забезпечення створення (відтворення) багаторічних насаджень, формування розсадницької й плодопереробної бази, забезпечення виробничих процесів обіговими коштами.

Тривалі кризові явища у промисловому садівництві зумовили численні дослідження фінансового стану садівничих підприємств, інвестиційних потреб галузі, обґрунтування джерел їх забезпечення та ефективного використання, які у різний час виконували О.М. Шестопад, О.Ю. Єрмаков, В.А. Руть-