

УДК 330.837:657.1



*В.М. ЖУК, доктор економічних наук, професор,
член-кореспондент НААН, віце-президент
Національна академія аграрних наук України*

Розвиток функцій бухгалтерського обліку

Постановка проблеми. Сучасний бухгалтерський облік, будучи однією з найважливіших галузей прикладних економічних наук, навіть у такому статусі досі не сформував чітко структурованого та гнучкого комплексу фундаментальних ідей, які б заклали підґрунтя його подальшого розвитку. Розрізненість бухгалтерських теорій, яка спричиняє розбудову правил і регламентів бухгалтерського обліку, що не мають під собою міцної наукової платформи, призводить до його ідентифікації у соціально-економічному житті підприємств, галузей національної економіки, держав та світу лише як сервісна функція управління. Така теоретична вузькість ролей, які задаються обліку його науковою складовою, не відповідає широкому колу завдань, які щоденно ставляться перед професійними бухгалтерами й виконання яких вони забезпечують.

Можливості бухгалтерського обліку у виконанні поставлених його носіям цілей мають визначати перелік і зміст його функцій, на основі розвитку яких повинні удосконалюватися методи й процедури, які застосовує бухгалтерська система для виконання своєї місії в економічному житті соціуму. Однак вітчизняна облікова методологія рухається консервативним шляхом «найменшого опору», ставлячи у пріоритет лише ті функції, які відбивають відношення до

обліку як до техніки складання та представлення заінтересованим користувачам інформації про параметри господарської діяльності, підготовка відомостей про які регламентована формальними «правилами гри». Це не сприяє досягненню визнання «у головах людей» життєнеобхідності облікової складової для нормального функціонування економіки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання розвитку функцій обліку є доволі дискусійним та розглядається багатьма вченими-бухгалтерами, однак єдиної думки щодо необхідності й ефективності введення нових функцій не сформовано. Існує неузгодженість у поглядах учених стосовно номенклатури, теоретичного обґрунтування та практичної реалізації функцій бухгалтерського обліку.

Деякі з дослідників вважають, що змістовне наповнення функцій бухгалтерського обліку не залежить від кількості заінтересованих у його даних користувачів і від змісту запитів на бухгалтерську інформацію. Це відображає переконання частини бухгалтерської наукової спільноти у тому, що виконання завдань обліку в управлінні економікою забезпечують лише три функції. До таких науковців належать: М.С. Пушкар [8], який виокремлює інформаційну, контрольну й аналітичну функції; П.Л. Сук [9] наводить інформаційну, контрольну та управлінську функції; З.В. Гуцайлюк [1] виділяє такі функ-

© В.М. Жук, 2016

ції обліку, як інформаційна, контрольна й оціночна.

На альтернативу згаданим науковцям, Н.М. Малюга виділяє два рівні функцій бухгалтерського обліку за першочерговістю їх забезпечення [6, с. 32-33]: 1-й рівень – класичні функції, 2-й рівень – регульовальна, правового захисту, мотивувальна, прогностична, соціальна. При цьому особлива увага у роботах Н.М. Малюги приділена останній із названих функцій, що визначає належність цього дослідника до когорти вчених, які визначають облік як соціально орієнтовану професійну діяльність [10], покликану захистити суспільство від опортунізму осіб та організацій, діяльність яких висвітлюють бухгалтери.

В.І. Ждан і Є.Б. Хаустова визначають вісім функцій обліку: інформаційну, контрольну, оціночну, аналітичну, управлінську, захисну, слідоутворювальну, зворотного зв'язку [2, с. 22]. Виокремлюючи біхевіористичний, економічний, інформаційний, психологічний та соціологічний підходи до формування цілей бухгалтерського обліку, які реалізуються через його функції, І.В. Орлов розглядає ролі бухгалтерського обліку у взаємозв'язку з ключовими користувачами й укладачами бухгалтерської інформації [7].

Існування такого розмаїття підходів до визначення переліку функцій бухгалтерського обліку, безумовно, визначає значну наукову цінність робіт згаданих учених. Однак нерозв'язаною залишається проблема визначення теоретичної платформи, на якій обґрунтовується розширення цих функцій. Теоретичні узагальнення мають, по-перше, давати відповідь на запитання про те, які зрушення у суспільстві об'єктивно вимагають перегляду цілей та завдань, що ставляться перед сучасною системою бухгалтерського обліку. По-друге, розвиток досліджень, що ґрунтуються на визначенні у світі наукових парадигмах, має також орієнтувати дослідників на застосування прийомів інституціонального аналізу середовища, в якому такі завдання формуються й реалізуються, з метою розробки нових інструментів інформаційного забезпечення ефективних комунікацій між учасниками економічного життя.

Метою статті є наукове обґрунтування можливості розширення функцій бухгалтерського обліку на основі інституціональних підходів до розвитку його теорії й практики.

Виклад основних результатів дослідження. У філософському розумінні функція є вищим проявом якісних властивостей «об'єктів» у певній системі суспільних відносин. У теорії соціології під функціями розуміють ролі, які відіграють соціальні інститути у розвитку суспільства. Практично в кожній науці зміст функцій зводиться до визначення призначення, сфери використання об'єкта або зобов'язань, виконання яких беруть на себе професіонали у певній галузі знань. У цьому зв'язку функції бухгалтерського обліку є конкретним вираженням його місця та ролі як в управлінні кожним окремим підприємством, так і в ідентифікації бухгалтерського інституту в соціально-економічному просторі.

Характер цілей учасників економічних відносин, забезпечення яких покладається на бухгалтерський облік, визначає набір його функцій. «Класичною» вітчизняною наукою бухгалтерського обліку йому відводяться такі ролі: інформаційна, контрольна й аналітична. Звичайно, якщо розглядати облік лише як сервісну функцію, що забезпечує інформаційну підтримку управління підприємствами, то для виконання поставлених перед ним завдань йому цілком і повністю достатньо вказаних трьох. Однак усвідомлення того, що облік давно вийшов за рамки управління підприємством та функціонує далеко за його межами, будучи невід'ємною частиною держави й економіки на глобальному рівні, зумовлює визнання його в новій іпостасі – у статусі вагомого соціально-економічного інституту, який формує ефективні комунікації між учасниками економічного життя, забезпечує довіру, порозуміння між ними та значною мірою відповідає за керованість процесів, які відбуваються у соціально-економічному середовищі. Відповідно й науковці, які розуміють зростаючу роль обліку у місії попередження проявам хаосу в соціально-економічному просторі, знаходять обґрунтування такому зростанню у позитивістських та інституціональних ідеях, що неминуче окреслює вектор на розши-

рення функціональних меж бухгалтерського обліку в його теорії.

Пізнання місії (яка розділяється на функції й конкретизується у них) тієї чи іншої науки є основою побудови концепцій їх розвитку, формування нових парадигм і теорій. Найвидатнішим із числа вітчизняних науковців-бухгалтерів, який зробив найбільший вклад у формування нового теоретичного уявлення про масштаби прояву функцій бухгалтерського обліку, був Григорій Герасимович Кірейцев. Професор Кірейцев доносить до бухгалтерів-учених та бухгалтерів-практиків наступне: «... Пізнання функцій бухгалтерського обліку слід розглядати як передумову до розуміння головного в обліку – його призначення. Під функціями бухгалтерського обліку слід розуміти прояв головних його властивостей. Функції бухгалтерського обліку поділяються на внутрішні й зовнішні. Перші проявляються у виконанні його прийомів. Якісне їхнє виконання – істотний, але технічний елемент професійної діяльності бухгалтера. Внутрішні функції – результат впливу та врахування внутрішніх причин його становлення і розвитку. Зовнішні функції пов'язані з об'єктами обліку через механізм управління, в основі якого лежать економічні потреби, інтереси, економічні та правові відносини, які постійно розвиваються. Бухгалтерський облік виконує такі зовнішні функції: науково-пізнавальну, контрольну, інформаційну, мотиваційну, регульовальну, правового захисту суб'єктів господарювання, прогностичну ...» [3, с. 40-45].

Відзначимо від себе, що це далеко не повний перелік функцій, які може реалізувати бухгалтерський облік, виконуючи свою місію забезпечення довіри, порозуміння й ке-

рованості в соціально-економічному просторі, що визначається зовнішньою затребуваністю його функцій. Однак зі слів Григорія Герасимовича випливає висновок про вкрай важливу для розуміння функцій бухгалтерського обліку його характеристику, яка формулюється за ринковим правилом співвідношення попиту та пропозиції. Дія правила попиту в бухгалтерському обліку приводить до виникнення запитів на бухгалтерську інформацію з боку індивідуальних користувачів і заінтересованих інституціональних груп, що дає змогу зробити висновок про існування функціональної затребуваності бухгалтерського обліку, які дають пояснення тому, як виникають функції бухгалтерського обліку (з виникненням відповідних запитів до системи бухгалтерського обліку). Правило пропозиції реалізується через внутрішні можливості бухгалтерської професії в удосконаленні інструментів облікового забезпечення ефективних комунікацій між учасниками економічних відносин як на рівні кожного конкретного підприємства, так і в межах держав й усього ділового світу. Це визначає функціональні можливості бухгалтерського обліку. При цьому останні розвиваються зі зростанням функціональної затребуваності обліку, яка, у свою чергу, визначається розвитком інституціональної структури соціально-економічного простору, що зумовлює виникнення все нових і нових запитів, що надходять до системи бухгалтерського обліку та на які професійні бухгалтери щоденно реагують. Взаємозв'язок між функціональною затребуваністю бухгалтерського обліку і його функціональними можливостями представлено на рисунку 1.



Рис. 1. Стадії реалізації функцій бухгалтерського обліку

Джерело: Авторська розробка.

У теорії вітчизняної бухгалтерської науки найбільш розробленою була управлінська функціональна затребуваність обліку. Бухгалтерський облік розглядався як важлива функція управління, з чим ми не сперечаємося. Однак учені не виділяли поняття управлінської функціональної затребуваності, а прямо говорили про похідну від класичних (інформаційна, контрольна, аналітична) управлінську функцію бухгалтерського обліку. Разом із тим розширення класичних функцій ніяким чином не пояснювалося, адже вчені не досліджували, чим визначається потреба у саме такому окресленні їх кількості. Наприклад, професор М.С. Пушкар вважає, що система управління є провідною для бухгалтерського обліку, а завданням його є професійне впорядкування інформації. Для цього використання класичних трьох функцій (інформаційної, контрольної й аналітичної), можливо, і достатньо.

Однак, як зазначає П.О. Куцик, підвищення ролі комп'ютерних інформаційних систем у цілому та облікової функції, зокрема, зумовлює зростання очікувань користувачів щодо них. Задоволення цих очікувань потребує ґрунтовних наукових досліджень на перетині теорії обліку, інформатики й прикладних економічних дисциплін [5, с. 56].

На наш погляд, розвиток управління, так само як і розвиток методологічних, методичних та технологічних можливостей обліку, може, з одного боку, активізувати управлінську функціональну затребуваність обліку, з іншого – каталізувати розвиток його функціональних можливостей. Введення нами поняття «функціональних можливостей обліку» важливе саме в теоретичному обґрунтуванні системності й функціональності появи (пропозиції) нових функцій бухгалтерського обліку.

У теоретичному плані раніше доцільно було б говорити про управлінську функціональну затребуваність бухгалтерського обліку, що і визначало, передусім, його класичні функції (функціональні можливості).

Останнім часом, багато в чому під впливом західної науки, активізувалася іденти-

фікація функцій обліку для задоволення парадигм нового соціально-економічного розвитку. Парадигмальне обґрунтування нових функцій бухгалтерського обліку визнається науковим співтовариством. У міру виникнення облікових парадигм кожна з них обґрунтовувала привнесення в бухгалтерський облік нових функцій.

Еволюція існуючих функцій бухгалтерського обліку, як вважає Н.Т. Кулікова, стає очевидним результатом розвитку комп'ютерних інформаційних систем. Зокрема, дослідник пише: «... господарська діяльність все більш ускладнюється, обсяг інформації збільшується, а існуючі стандарти ведення бухгалтерського обліку все більше витісняються досконалішими з погляду управління з використанням спеціальних управлінських інформаційних систем. Такі системи мають більшу функціональність та здатні оброблювати ширший діапазон даних, що й визначає їхню більшу досконалість і корисність для управління порівняно із суто бухгалтерськими програмами. У зв'язку зі зміною статусу знань в постіндустріальному, інформаційному суспільстві, з розвитком інформаційних систем та все більшою комп'ютеризацією процесів збору, обробки й передачі інформації цілком природно очікувати, що все більше функцій бухгалтера еволюціонують та стануть здійснюватися комп'ютером без допомоги людини» [4, с. 38].

На жаль, вітчизняні дослідження класифікують і пропонують нові функції бухгалтерського обліку без теоретичних обґрунтувань. Багато пишуть про функції: соціальну, екологічну, координувальну, регулювальну, мотиваційну, біхевіористичну й інші. Однак обґрунтування причинно-наслідкового розвитку функцій обліку в доступних нам першоджерелах не виявлено.

У зв'язку з цим пропонується наукова гіпотеза розвитку функцій бухгалтерського обліку, яка ґрунтується на діалектичній взаємодії функціональної затребуваності (зовнішніх проявів) і функціональних можливостей (внутрішніх проявів) бухгалтерського обліку. Модель даної гіпотези представлена на рисунку 2.

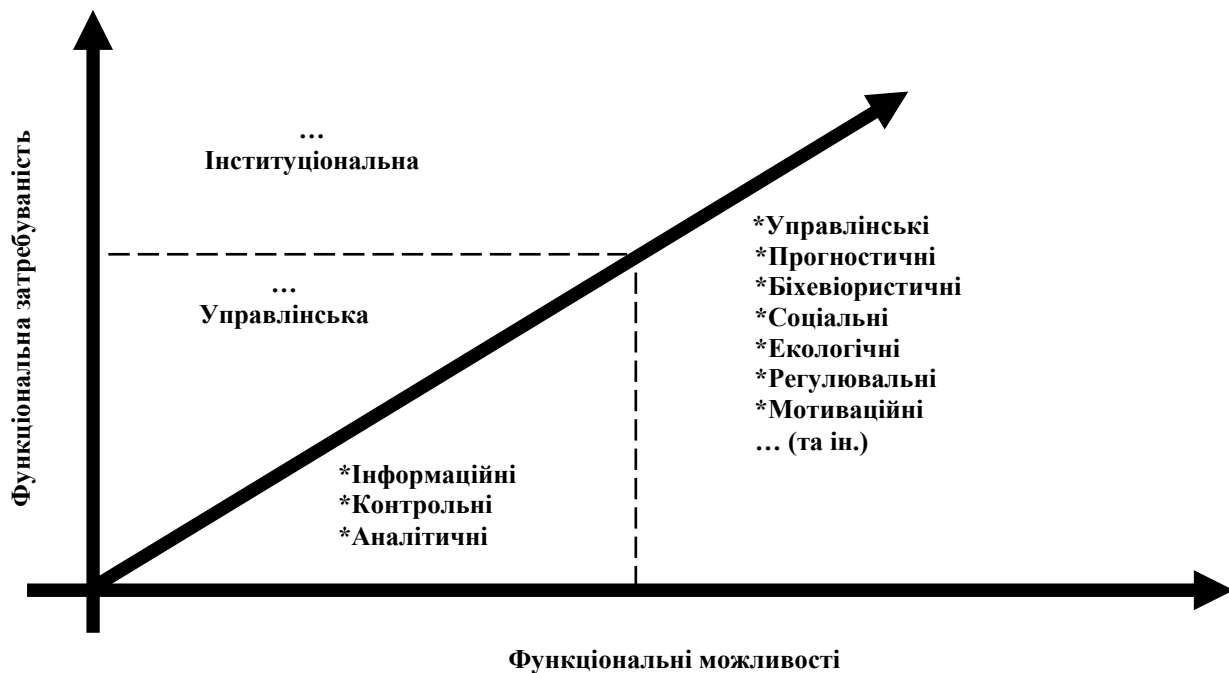


Рис. 2. Модель розвитку функцій в інституціональній теорії бухгалтерського обліку (діалектика функціональних можливостей та функціональної затребуваності бухгалтерського обліку)

Джерело: Авторська розробка.

Згідно з моделлю, до «класичних» (інформаційної, контрольної та аналітичної) додаються нові функції обліку (їхній перелік складно й привести), які розкривають інституційну сутність бухгалтерського обліку. Для управлінської функціональної затребуваності більшість пропонованих функцій, скажімо м'яко, економічно недоцільна. Разом із тим нові функції обліку потрібні для виконання ним нової та вищої місії в соціально-економічному просторі. Затребуваність у нових функціях доцільна, коли ми говоримо про інститут бухгалтерського обліку і його місце не тільки в управлінні, а в набагато більшому розумінні – про його роль у соціально-економічному просторі, яка визначається інституційними факторами.

Інституціональна теорія бухгалтерського обліку обґрунтовує появу інституціональної функціональної затребуваності до бухгалтерського обліку. Остання, вбираючи в себе та ґрунтуючись на управлінській функціональній затребуваності, визначає подальший розвиток функцій бухгалтерського обліку.

При розумінні управлінської функціональної затребуваності обліку можемо говорити про відповідні їй управлінські функції (інформаційну, контрольну, аналітичну).

Оскільки бухгалтерський облік в його інституціональному розумінні ми розглядаємо як ширше явище, ніж просто функція управління, його інституційна функціональна затребуваність (яка, на відміну від управлінської, здебільшого має зовнішній характер, тобто залежить від розвитку інституціональної структури економіки) відкриває і формує теоретичну й практичну платформу для розширення «класичних» функцій бухгалтерського обліку новими. Враховуючи вищезазначені застереження, можемо вести мову і про інституціональну функціональну затребуваність бухгалтерського обліку та відповідні їй інституціональні функції – біхевіористичні, екологічні, соціальні тощо.

Висновки. Розвиток функцій бухгалтерського обліку доцільно пов'язувати з формуванням його парадигм і теорій. У теоретичному плані для досліджень функцій обліку важливі поняття «функціональних затребуваностей» та «функціональних можливостей». Пізнання функцій як засобу практичної реалізації завдань бухгалтерського обліку є передумовою розуміння його призначення.

Функціональна затребуваність характеризує важливість бухгалтерського обліку в си-

стемі управління й у соціально-економічному просторі. У сучасному світі бухгалтерський облік є важливим соціально-економічним інститутом, що і надає йому нову інституціональну функціональну затребуваність. Остання й вбирає виділену раніше управлінську функціональну затребуваність.

Функціональні можливості характеризують ступінь задоволення бухгалтерським обліком зовнішньої затребуваності та власні внутрішні можливості його як науки, які уможливають ефективніше виконувати завдання з інформаційного забезпечення

прозорості й керованості соціально-економічних відносин.

Інституційна теорія бухгалтерського обліку узагальнює та впорядковує на діалектичній причинно-наслідковій платформі наявну у науковій літературі «різномірність» у визначенні функцій. Таким чином, розвиток функцій бухгалтерського обліку покладено на фундаментальну теоретичну платформу, що також визначає збагачення сутності предмета й об'єктів, методології та моделювання нашої професійної діяльності. Через окреслення фундаментальної платформи розвитку функцій бухгалтерського обліку збагачується його інституціональна теорія.

Список використаних джерел

1. *Гуйцалюк З.В.* Інформаційна система бухгалтерського обліку в управлінні промисловим підприємством: рівні формування та напрямки використання / З.В. Гуйцалюк, Р.І. Мачуга // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 3. – С. 70-74.
2. *Ждан В.І.* Теорія бухгалтерського обліку: навч. посіб. / В.І. Ждан, Є.Б. Хаустова, І.В. Колос, О.С. Бондаренко. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 384 с.
3. *Кірейцев Г.Г.* Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: моногр. / Г.Г. Кірейцев; Житомирський держ. технолог. ун-тет. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 236 с.
4. *Кулікова Н.Т.* Проблеми адекватності принципів та елементів методу бухгалтерського обліку умовам розвитку інформаційного суспільства / Н.Т. Кулікова // Облік і фінанси. – 2014. – № 2(64). – С. 32-40.
5. *Куцик П.О.* Концептуальні підходи до розгляду інформаційних систем обліку в корпоративному управлінні / П.О. Куцик // Облік і фінанси. – 2013. – № 4(62). – С. 52-59.
6. *Малюга Н.М.* Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико-методологічні основи: Наук. доп. за дисертацією на здобуття наукового ступеня доктора екон. наук: спеціальність 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 84 с.
7. *Орлов І.В.* Призначення бухгалтерського обліку та його історична модифікація / І.В. Орлов // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю та аналізу. – 2011. – № 3, ч. 2(21). – С. 231-241.
8. *Пушкар М.С.* Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): моногр. / М.С. Пушкар; Тернопільська академія народного господарства. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 424 с.
9. *Сук П.Л.* Облік виробництва і реалізації продукції в сільськогосподарських підприємствах: методологія і практика: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / П.Л. Сук. – Тернопіль, 2009. – 46 с.
10. *Hopwood, Anthony G.* Accounting as Social and Institutional Practice / Anthony G. Hopwood. – Cambridge University Press, 1994. – 340 p.

Стаття надійшла до редакції 18.05.2016 р.

*