

Тенденції розвитку функцій бухгалтерського обліку в аграрній сфері.

Публікація присвячена дослідженню функцій бухгалтерського обліку та виявленню тенденцій їх розвитку у аграрній сфері; обґрунтовано організаційно-методологічні передумови їх ефективної реалізації в сучасних умовах існування агробізнесу.

функції обліку, тенденція, аграрна сфера, розвиток

В умовах існування агробізнесу в ринковому середовищі, одним з найважливіших факторів ефективного господарювання є перебудова управління. Бухгалтерський облік є однією з функцій управління. Забезпеченню її реалізації в аграрній сфері присвячені праці Р.М. Алборова, М.Г. Белова, В.В. Гуцайлюка, І.М. Білого, В.Г. Гетьмана, М.Я. Дем'яненко, В.Г. Линника, П.Т. Саблука, Л.К. Сука та інших. Неоднозначними є погляди цих вчених на місце, роль і функції бухгалтерського обліку в системі управління. Традиційно бухгалтерський облік розглядається, як функція, що інформаційно забезпечує реалізацію інших (планування, регулювання, контроль, аналіз). На нашу думку, цей підхід ґрунтується на розумінні сутності обліку, як "вторинної", "допоміжної" функції "забезпечення", що суттєво знецінює значення обліку і зводить коло його завдань, а відповідно і функцій до пасивно-спостережницьких.

Функції обліку є центральною категорією науки рахунковедення. Функціонування облікової системи як складової системи більш високого порядку – системи управління, потребує наукового обґрунтування напрямків розвитку функцій. Тенденції розвитку функцій обліку є невід'ємними від тенденцій еволюції фундаментальних категорій: сутності обліку та його задач. Ґрунтовне дослідження функцій обліку в механізмі управління аграрного виробництва проведено Г.Г. Кірейцевим на початку перебудови [1]. Є необхідним продовжити даний напрямок досліджень, визначити тенденції розвитку функцій бухгалтерського обліку та обґрунтувати організаційно-методологічні передумови ефективної їх реалізації в сучасних умовах існування агробізнесу, що і є метою даної публікації.

Під функцією ми розуміємо дію, що забезпечує досягнення мети, тобто функція є обумовленою, "похідною" від змісту, предмету та цільових завдань обліку. В цьому зв'язку, окреслення функцій бухгалтерського обліку ґрунтується перед усім на усвідомленні ролі, сутності та задач бухгалтерського обліку.

Існування різних підходів до тлумачення сутності бухгалтерського обліку об'єктивно зумовлено його багатоаспектністю. Я.В. Соколов відокремив три групи дефініцій натуралістичної концепції бухгалтерського обліку, що базуються на різних підходах, а саме: методичному, змістовному та цільовому. За методичним (процедурним) підходом сутність бухгалтерського обліку пов'язується із процедурою реєстрації фактів господарського життя. За змістовним підходом, бухгалтерський облік зводиться до обчислення вартості власного капіталу підприємства. І лише цільовий підхід пов'язує сутність обліку з управлінськими цілями. [2] Ми вважаємо

аргументованим критичне ставлення Я.В. Соколова до натуралістичної концепції. За реалістичною концепцією, що відповідає сучасним уявленням, бухгалтерський облік як теоретична наука (рахунковедення) має розкривати сутність фактів господарського життя. Його основним завданням є забезпечення можливості пізнання господарської діяльності з метою її оптимізації. Сутність рахівництва, як облікової практики – це організація процесу інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень. Активну, а не спостережницьку роль бухгалтерського обліку, а також невід’ємний зв’язок облікової теорії та практики підкреслював А.П. Рудановський. Так він зазначав, що завдання обліку, як і будь-якого іншого обчислення полягає у визначенні на підставі відомих в результаті спостереження даних, всього невідомого, пов’язаного з відомих рахунковим рівнянням – балансом. Облік як обчислення не обмежується обліковим спостереженням – реєстрацією. Саме теорія обліку, або рахунковедення, основним завданням має знаходження найбільш прийняттого рівняння. [3]

В силу як об’єктивних так і суб’єктивних чинників в нашій країні з 30-х років ХХ сторіччя спостерігається негативна тенденція – поглиблення невідповідності розвитку облікової теорії та практики. На думку Я.В. Соколова (з чим ми погоджуємось) серед іншого, певною мірою це пов’язано з тим, що теоретиками обліку ігнорується таке фундаментальне поняття як облікова задача, що порушує цілісність сприйняття об’єктів обліку.

На різних етапах послідовно виникають та паралельно існують облікові задачі, що пов’язано із тенденціями еволюції обліку, зростанням його ролі та розширенням його цільових функцій відповідно розвитку суспільно-економічних відносин. (рис. 1)



Рисунок 1 - Задачі бухгалтерського обліку

Цікавим є те, що існує протилежна концепція (отримала поширення як так звана теза Зомбарта): не еволюція обліку обумовлена розвитком суспільно-виробничих відносин, а саме бухгалтерський облік є фактором формування суспільства.[4] Незважаючи на абсолютну ідеалістичність цієї концепції, ми вважаємо, що в ній є раціональне зерно. Так, в умовах соціалізму, виокремлення виховної функції обліку та розробка відповідних механізмів її реалізації певною мірою їй не суперечать. В умовах корпоратизації економіки і функціонування вторинного фондового ринку облікова задача, що виникла останньою також не суперечить цій радикальній концепції.

Облікова система, наукові засади розробки якої є предметом рахунковедення, а побудова – функцією практичного рахівництва має враховувати необхідність постановки та комплексного розв’язання цих задач.

В умовах адміністративно-командної економіки внаслідок невиправданого критичного ставлення до “зайвої” теоретизації обліку нівелюється різниця рахівництва та рахунковедення. В цьому зв’язку, характерним є визначення надане бухгалтерії (цей термін охоплює як рахівництво, так і рахунковедення) М.А. Блатовим. За М.А. Блатовим бухгалтерія – це економічна наука, що вивчає методи раціонального обліку господарської діяльності окремого господарства з метою якнайкращої реалізації принципів госпрозрахунку, з одного боку, і періодичне отримання відображення майнового стану господарства, з іншого. М.А. Блатов визначає бухгалтерію як науку, що досліджує методи раціонального обліку статистики та динаміки окремого господарства[5].

В подальшому, більшість визначень бухгалтерського обліку у вітчизняній навчальній та науковій фаховій літературі тяжіють до процедурного підходу та не розмежовують облікові теорію і практику. Виключенням є позиція Я.В. Соколова та В.Ф. Палія, згідно з якою зміст бухгалтерського обліку – інформація про факти господарської діяльності, становить предмет його теорії, а робоча функція (спостереження, вимірювання, класифікація, узагальнення та передача інформації) обслуговує його практику [6]. Ми вважаємо, що є необхідним досліджувати функції обліку як відносно рахунковедення так і рахівництва. Пізнавальна функція теорії бухгалтерського обліку має поглиблюватись в двох аспектах. Так методологію досліджень облікової науки (її понятійний апарат та інструментарій) може бути використано до всіх економічних об’єктів та процесів (майнові відносини, процеси створення та розподілу вартості та т. і.). Так основні сутності категорії економіки визначаються існуванням в суспільстві економічних відносин, що реалізуються як інтереси різних суб’єктів. І лише бухгалтерський облік всебічно визначає ці поняття, вимірює і спостерігає.

Але в тенденції розвитку облікової функції пізнання є певна суперечливість. Так вважалось, що наслідком цього пізнання є надання визначеності тим економічним категоріям, які фігурують в економічній теорії без вимірювання, а в практичній національній економіці їх узагальнена вартісна оцінка виводилась саме із сукупності показників бухгалтерського обліку. Так економічні об’єкти, що отримали визначеність в обліку (прибуток, доходи), узагальнюються в системній сукупності національної економіки (валовий продукт, національний дохід) і в подальшому трансформуються в категорії економічної науки: вартість, споживання і т.і.. Але відповідно до сучасного розуміння сутності рахівництва і реалізації принципу автономності не є можливим інтегрувати облікові дані макро і мікрорівня. Відповідно, розвиток пізнавальної функції обліку на макрорівні пов’язано з необхідністю розкриття та забезпечення багаторівневого характеру облікової інформації.

Основною функцією теорії бухгалтерського обліку є надання обліковій практиці пояснення щодо того, які облікові моделі є можливим використовувати в управлінні.

Існують, в науковій літературі з проблем обліку, різні підходи до виокремлення функцій бухгалтерського обліку та їх класифікації. Але всі підходи є можливим звести до двох: за першим – цільовим, виокремлюються такі як інформаційна, контрольна, виховна, науково-пізнавальна, правового захисту та ін.; за другим – функції бухгалтерського обліку ототожнюються з функціями облікового апарату, що ми вважаємо методологічно невваженим. Сучасна концепція бухгалтерського обліку ґрунтується на системно-цільовому підході. Для бухгалтерського обліку, як складної соціально-обумовленої системи, мета завдається ззовні і змінюється і розвивається

відповідно з тенденціями розвитку системи вищого порядку (системи управління). Тенденції розвитку системи управління, ускладнення його механізмів, виникнення якісно нових суб'єктів і об'єктів в умовах ринку, зумовлюють необхідність розширення кола облікових задач і відповідно еволюцію його функцій в напрямку задоволення цільових запитів управління на різних рівнях. Під розвитком функцій ми розуміємо динаміку в їх ієрархії, посилення окремих, становлення нових.

Ми вважаємо, що є необхідним при обґрунтуванні розвитку функцій обліку враховувати галузевий аспект. Певна суперечливість в цій позиції має місце, адже функції обліку це категорія теоретична, а за сучасним підходом облікова теорія не має галузевого забарвлення. Так, Я.В. Соколовим зазначено, що облік будується за задачами та функціями, а не за галузевою ознакою [7]. Але задачі бухгалтерського обліку мають неоднозначну ієрархію по відношенню до різних господарюючих суб'єктів. В цьому зв'язку достатньо цікавими для сьогодення є погляди А. Ниппа на сільськогосподарське рахівництво в період становлення капіталістичних відносин [8]. Обґрунтовано необхідність врахування особливостей аграрного виробництва і неможливість механічного перенесення методології комерційної бухгалтерії на сільськогосподарський облік, що особливо стосується оцінки. Також визначено різні цілі аграрного обліку і обґрунтовано можливість їх реалізації за різними концепціями в межах одного господарства (на нашу думку відстежується вплив ідей Е. Пізані про необхідність відокремлення в аграрному обліку статичної та динамічної окремого господарства).

Так, за концепцією А. Ниппа сільськогосподарське рахівництво поділяється на поточне (просте) і облік доходності. Просте це облік надходження та списання різного майна (реалізується перша і друга облікові задачі). Другий спрямовано на визначення результативності ведення внутрішньогосподарських виробництв. Кінцева мета сільськогосподарського обліку доходності це здійснення контролю раціонального господарювання. Реалізація мети за А. Ниппом не потребує оцінок в обліку основного капіталу на початок і кінець року. З такою концепцією є можливим погодитись щодо облікової моделі фермерських господарств. Але більш важливим є розуміння суб'єктивного характеру визначення облікових задач, що потребує відповідної розробки комплексу функцій та забезпечення механізму їх реалізації.

Тенденції розвитку функцій обліку безпосередньо обумовлені тенденціями еволюції облікової системи. Щодо цього, у вітчизняній науковій літературі із облікової проблематики (як і на теренах пострадянського простору) в кінці ХХ сторіччя сформувалося два діаметрально протилежних підходи: перший зводиться до того, що напрямком евоції обліку є його інтеграція з точки зору реалізації запитів різних споживачів інформації, а другий – диференціація. Нам імпонує концепція, яка заперечує формування бухгалтерської інформаційної системи, як механічного сумування її складових, але і не абсолютизує цілісність системи в контексті виокремлення її підсистем: фінансової та управлінської. На нашу думку є необхідним визначити цільову функцію кожної з підсистем обліку (в залежності від потреб з часом вона може і змінюватися), а також робочі, які дають можливість реалізувати цільову. Розвиток функцій, в цьому зв'язку, ми пов'язуємо з обґрунтуванням механізмів їх забезпечення та реалізації. На нашу думку це не потребує організаційного відокремлення управлінської та фінансової бухгалтерії (за будь-яким варіантом організації обліково-економічних служб вирішальним є забезпечення оптимальних умов реалізації функцій обліку в системі управління). Саме в цьому ми вбачаємо діалектичний зв'язок проблем диференціації та інтеграції.

При дослідженні функцій обліку в умовах адміністративно-командної системи більшістю науковців відповідно до соціального запиту абсолютизувалась контрольна

функція. В умовах ринкового середовища центр ваги переміщується і посилюється інформаційна функція. Існують різні концепції фінансового обліку. Так, в умовах адміністративно-командної системи превалювала концепція пасивно-спостережницької ролі обліку, що не виправдано методологічно і суперечить вимогам ринку. На нашу думку, концепція побудови інтерактивної системи обліку заслуговує на увагу, але потребує відповідного обґрунтування, а її реалізація відповідного методологічного забезпечення.

В підсистемі фінансового обліку нами визначено інформаційне забезпечення реалізації правомочностей власників як цільову функцію бухгалтерського обліку. Традиційно в юридичній та економічній літературі право на захист та механізм його реалізації пов'язується з моментом порушення правомочностей власника. Проте, ми вважаємо, що спрямування організації фінансового обліку на забезпечення інтересів власника є превентивним механізмом реалізації права на захист правомочностей власників, що безпосередньо пов'язано з цільовою функцією фінансового обліку і спрямовано на розвиток бізнесу.

Проблеми відображення в обліку обсягу прав власника зумовлено наявністю різних форм господарювання. В науковій літературі та працях останніх років існує твердження про необхідність використання для різних форм господарювання різних концепцій. Так, відповідно до особливостей регулювання майнових відносин в фермерському господарстві та приватному підприємстві більш адекватним є застосування теорії власності, а для великих підприємств більш доцільно при організації обліку базуватись на теорії господарюючої одиниці. В великих агроформуваннях, де присутній плюралізм організаційно-правових форм є відмінності в обліку та структурі капіталу. Відповідно механізм реалізації функцій обліку повинен мати варіативний характер, як по відношенню до правомочностей власників так і щодо організаційно-правових форм.

Бухгалтерська інформаційна система є відкритою і має прямі та зворотні зв'язки із системою управління господарюючого суб'єкта та зовнішнім економічним середовищем. Тому розвиток функцій обліку як системи, має бути спрямованим саме на забезпечення цих зв'язків в оперативному режимі. Для потреб управління доходами, інвестиціями, прибутком своєчасність і якісність отриманої інформації в режимі "реального часу" є вирішальними, саме це зумовлює посилення та новий зміст таких функцій обліку, як функція розподільча та перерозподільча. Цю функцію ми розглядаємо як з точки зору перерозподілу доходів між суб'єктом господарювання та державою в системі розрахунків з податків і платежів, так і в частині перерозподілу доходів між учасниками виробництва та власниками (встановлення пропорцій на споживання, на розвиток, нарахування дивідендів тощо).

Традиційно в системі обліку відбивались розподільчі "пропорції" через застосування "фондових" рахунків. Саме спрямування фінансового обліку на задоволення потреб "зовнішніх" по відношенню до підприємства інвесторів у відповідності з вимогами міжнародних стандартів спонукало відмову від "фондового" принципу побудови плану рахунків. На практиці це привело (в умовах відсутності належного фінансового планування) до негативних наслідків. В цьому зв'язку є доцільним розглянути можливість поєднання системи фінансового обліку з процесом фінансового планування шляхом використання "резервних" рахунків та використання в обліку прийому "реверсування", що посилює функціональне навантаження обліку.

Є необхідним забезпечити спрямування обліково-інформаційної системи на реалізацію таких функцій як мотивація, стимулювання, розвиток бізнесу, що відповідає принципам концепції активно - адаптивної системи.

Розвиток функцій обліку у фінансовій підсистемі безпосередньо пов'язаний з оцінкою. Так, довгий час панувала позиція за якою оцінка не формувалась в системі обліку, а була задана ззовні. Як елемент методу бухгалтерського обліку її розглядали лише як спосіб переведення натуральних показників до вартісних. Оцінка з технічного прийому в сучасному обліку перетворюється на його важливу функцію, що має суттєві галузеві особливості.

Як вже зазначалось, розвиток бухгалтерського обліку безпосередньо пов'язується з його орієнтацією на забезпечення потреб управління. В обліковій практиці країн з ринковою економікою відбулось трансформування внутрішньої системи обліку в систему внутрішньогосподарського управління, і управлінський облік в цьому зв'язку розглядається, як складова частина процесу управління. Функції системи управлінського обліку виходять за межі суто облікових систем і охоплюють планування, організацію, безпосередньо облік та контроль, заохочення та компенсацію, оцінку ефективності діяльності менеджерів та персоналу, координацію та обмін інформацією. В Україні сьогодні не існує єдиної концепції управлінського обліку, що негативно позначається на орієнтації обліку на задоволення внутрішніх потреб управління. Є необхідним відпрацювати концепцію управлінського обліку пов'язану з його функціями та потенціалом розвитку функцій.

Ми розглядаємо управлінський облік не як самостійний вид обліку, а як підсистему загальної облікової системи, що поглиблює і конкретизує бухгалтерський облік на аналітичному рівні для більш ефективної реалізації його функцій. Основним об'єктом обліку в аграрному підприємстві є процес виробництва, який пов'язаний із споживанням ресурсів. Відповідно визначено оптимізацію використання ресурсного потенціалу, як цільову функцію внутрішньогосподарського обліку в сучасних умовах .

Таким чином, дослідження тенденцій розвитку функцій на нашу думку необхідно проводити з розмежуванням облікової теорії та облікової практики, врахуванням галузевого та організаційного аспектів. Розвиток функцій бухгалтерського обліку передбачає визначення цільових функцій та комплексу робочих, що їх забезпечують, а також організаційного механізму їх реалізації.

Список літератури

1. Кирейцев Г.Г. Функции учёта в механизме управления сельскохозяйственным производством.- Киев:Изд-во УСХА, 1992.
2. Я.В. Соколов Принципы и концепции бухгалтерского учёта.- Уфа: Изд-во Регионального отделения ИПБ России, 2003.
3. А.П. Рудановский Теория балансового учёта.- Москва:МАКИЗ, 1928.
4. Мэтьюс М.Р., Перера М.ХБ. Теория бухгалтерского учёта. – Учебник/ пер. с англ. Под.ред. Я.В, Соколова, И.А. Смирновой – М.:Аудит,ЮНИТИ,1999.
5. Н.А. Блатов Основы общей бухгалтерии. – Л.:Изд-во Экономическое образование, 1926.
6. В.Ф. Палий, Я.В. Соколов АСУ и проблемы теории бухгалтерского учёта. – М.:Финансы и статистика,1981.
7. Я.В. Соколов «Очерки по истории бухгалтерского учета» М. “Финансы и статистика” 1991 г.
8. А. Нипп О сельскохозяйственном счетоводстве. – Курск.: Оттиски из журнала СХ и Л, 1908 апр. №4.

Публикация посвящена исследованию функций бухгалтерского учета и выявлению тенденций их развития в аграрной сфере; обосновано организационно-методологические предпосылки их эффективной реализации в современных условиях существования агробизнесу.

The publication is devoted to research of functions of record-keeping and exposure of tendencies of their development in an agrarian sphere; organizational-methodological pre-conditions of their effective realization are grounded in the modern terms of existence to the agribusiness.