

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Досліджено актуальні теоретичні та практичні аспекти обліку, сутності та визначення тенденцій його розвитку, узагальнення поглядів вітчизняних та зарубіжних вчених. Обґрунтовано систему бухгалтерського обліку як багатофункціональний комплекс, що визначається як сукупність відносин організації, форм і методів обліку та звітності. Визначено цілісність системи бухгалтерського обліку, в межах яких діють елементи методу бухгалтерського обліку. Для методики обліку доведено необхідність пріоритетності управлінського підходу, системності визначення та трактування ключових категорій і фінансових показників для сприяння розвитку на принципах системної цілісності. Виходячи з сутності бухгалтерського обліку уточнено, що принцип бухгалтерського обліку є фундаментальною основою організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Ключові слова: бухгалтерський облік, методика, система, управлінські рішення, господарські процеси, інформація, ресурси.

MARUSHCHAK L.

Ternopil Ivan Puluj National Technical University

CONCEPTUAL BASIS FOR THE FORMATION OF THE ACCOUNTING SYSTEM

This article is about the investigation of the providing of managerial by the information which is the main method of modernization and improving of the economy. This necessary information is operated by the accounting as the main component of the great accounting system. Level of this level of provision is the engine of development of the enterprise economic activity and is certified by the regulatory and legal framework. The author has investigated relevant theoretical and practical aspects of accounting, essence and determining of its development trends, generalizations of the domestic and foreign scientists views. It is grounded the accounting system as a multifunctional complex which is defined as a set of organization, forms and the accounting and reporting methods relations. It is determined the accounting system integrity within which the elements of the accounting method are valid. It is proved for the accounting method the necessity of the managerial approach priority, systematic of definition and interpretation of key categories and financial indicators for promotion of development on the principles of system integrity. It is specified, on the basis of the accounting essence that the accounting principle is the fundamental basis of organization, accounting records maintenance and preparation of financial statements. Undertaken researches are the ground for the future economic interpretation of the methodology and accounting tools as a science. Providing the reliability of accounting data by means of scientific justification, using of its methods and methodological provisions will contribute to the formation of managerial decisions at different levels.

Key words: accounting, methods, system, management decisions, business processes, information, resources.

Постановка задачі. Покращення забезпечення управлінської ланки інформацією є основним методом модернізації та удосконалення економіки. Такою необхідною інформацією оперує бухгалтерський облік як основний компонент великої облікової системи. Рівень такого забезпечення є рушійною силою розвитку господарської діяльності підприємства та засвідчується нормативно-правовою базою.

Аналіз досліджень та публікацій. Методичний апарат характеристики облікової системи вивчали та досліджували такі вітчизняні науковці, як Ф.Ф. Бутинець, З.В. Гуцайлюк, Л.М. Кіндрацька, Я.Д. Крупка, Ю.А. Кузьмінський, Є.В. Мних, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, М.Г. Чумаченко, В.О. Шевчук та ін. Серед зарубіжних вчених – Н.А. Бреславцева, Я.В. Соколов, Д.А. Панков, В.В. Ковальов, О.А. Миронова, С.А. Ніколаєва, В.Д. Новодворський, А.Н. Хорин, В.Ф. Палій, Велш Глен, А. Шорт, М.Р. Метьюс, Д. Міддлтон, Пол Міллер та інші.

Виділення невирішених частин. Однак, необхідно детальніше розкрити сучасні вимоги до облікової інформації, притаманної потребам управлінської діяльності. Тому для успішної діяльності необхідним є забезпечення методичними обліковими правилами галузевої специфіки окремих підприємств, при яких одночасно була б альтернатива вибору форм та способів облікових принципів й дотримання правил чинного законодавства. Метою дослідження є обґрунтування необхідності покращення галузевих ознак методики ведення обліку та визначення шляхів і способів формування його організаційно-методичних аспектів, спрямованих на підвищення ефективності управління фінансово-господарською діяльністю підприємства.

Важливе значення й актуальність дослідження перелічених проблем зумовили вибір теми дослідження, її мету і завдання.

Формулювання цілей. Однією із новітніх проблем методології бухгалтерського обліку є поділ бухгалтерського обліку на окремі види або системи. Наслідком існування різноманітних потреб користувачів облікової інформації є створення трьох різних підсистем обліку, які необхідні для оподаткування, управління, інвесторів, власників. Зумовленість поділу системи бухгалтерського обліку на підсистеми покликана необхідністю забезпечення інформаційних запитів різних користувачів. Зокрема,

зростаючий конфлікт фінансової зацікавленості керівників, менеджерів, найманих працівників, державних структур постійно сприяє підтриманню такого поділу єдиної системи обліку. Внаслідок чого бухгалтерський облік як єдина цілісна система, утворює підсистеми фінансового, управлінського та податкового обліку. Залежно від типу користувачів та їх інформаційних потреб про діяльність, дані на підприємстві, які створюються, виходячи із системи бухгалтерського обліку, формують відповідний статус та відрізняються за типом, змістом, формою і черговістю подання. Тобто здійснюється інтерпретація інформації в системі бухгалтерського обліку залежно від потреб користувачів.

Прикладом та доказом забезпечення відповідних інформаційних потреб є те, що через підсистему фінансового обліку відбувається надання інформації для зовнішніх користувачів, приватної інформації для внутрішніх користувачів – управлінського обліку, а взаємозв'язок із органами влади відбувається через призму податкового обліку [1, с. 11–14].

Дослідження вітчизняного досвіду організації та ведення фінансового обліку при складанні показників, які подаються для зацікавлених інвесторів показує, що це макроекономічні показники, а не ведення обліку фінансово-господарської діяльності окремого підприємства. Назва «фінансовий облік» походить від забезпечення зовнішніх та внутрішніх користувачів інформацією про фінансовий стан підприємства.

Під час формування управлінського обліку будуть влучними слова проф. Я.В. Соколова: «Будь-яке рішення приймається на основі інформації, яка складає плоть і кров управлінського обліку» [2, с. 12-13].

Разом з тим, необхідно звернутися до тих фундаментальних основ, без яких ведення податкового обліку є неможливим. Причиною його формування є наявність великої кількості податків та зборів, а також переобтяження розрахунків та облікової роботи. Поява багатьох видів податкових зобов'язань не трансформує зміст бухгалтерського обліку, так як саме тут формуються потоки облікової інформації про усі зобов'язання. На сьогодні найвимогливішим користувачем облікових даних є фіскальна служба. Тому й сформувався концепція незалежності податкового обліку як окремої підсистеми бухгалтерського обліку.

Тому необхідно якнайшвидше вирішувати питання трансформації видів обліку, оскільки в цілісній системі бухгалтерського обліку може утворюватись оперативний та стратегічний облік. Лише об'єднана система бухгалтерського обліку забезпечує довіру користувачів обліку до наданої їм інформації.

Вважається, що поділ бухгалтерського обліку на фінансовий, управлінський та податковий є відносним, так як він ведеться одними тими ж самими працівниками у бухгалтерії та при цьому використовуються спільні для всіх базові показники вхідної інформації. Тому, будучи у тісному взаємозв'язку, усі види обліку забезпечують керівництво необхідною інформацією для прийняття ефективних управлінських рішень.

Разом з тим, багаторічні дослідження з проблем переорієнтації бухгалтерського обліку на задоволення, насамперед інформаційних потреб користувачів пов'язані з розробкою концепції – системи поглядів на стратегію дій під час здійснення реформ, проектів, програм чи планів. На підставі досліджень Соколова Я.В. та Палія В.Ф. [3], можна зробити наступне узагальнення синергетичної концепції інформації в контексті системи бухгалтерського обліку (рис. 1).

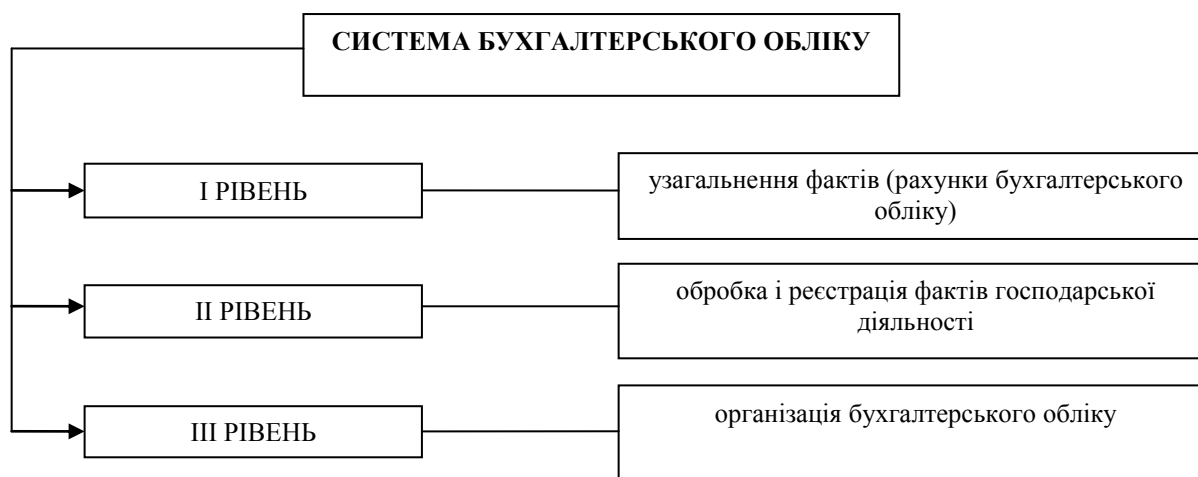


Рис. 1. Структура системи бухгалтерського обліку

В контексті обґрунтування та розробки методики ведення бухгалтерський облік доповнює інформацією процедури управління з метою ефективного використання активів підприємства та отримання бажаного фінансового результату. Облік є безперервною процедурою, яка виконується у єдиній системі.

Недоречним є розділення фактів цілісної системи бухгалтерського обліку, яка направлена на інформування апарату управління через подання необхідної інформації, на захист майна, відображаючи усі господарські процеси та факти, на аналіз показників фінансово-господарської діяльності підприємства. Для

усіх підприємств існує потреба в упорядкуванні ефективного формування облікових даних за усіма видами аналітики відповідно до конкретних запитів користувачів.

Окремі науковці виділяють з системи обліку ще й таку категорію, як «креативний облік». В його основу покладено будь-який метод до ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, який не відповідає загальноприйнятій практиці або встановленим стандартам і принципам; найбільш вигідного відображення складання звітності перед зацікавленими особами [4].

Термін «креативний облік» виник недавно, та економічна сутність цього поняття означає творчий підхід до окремих питань в методиці ведення обліку в цілому. В процесі ведення обліку неможливо однозначно регулювати усі господарські операції, тому й появляється творчий логічний підхід в поясненні того чи іншого факту фіксації даних. Частина творчості завжди має місце та цільове спрямування в окремих ділянках обліку. Існуючі порушення професійним твердженням бухгалтера можна уникнути шляхом розробки нормативів, які будуть обмежувати необхідність застосування професійного твердження та контролю за дотриманням принципу послідовності використання обраної облікової політики.

Протягом останнього десятиріччя креативний облік розглядається виключно в контексті дотримання бухгалтером професійної етики. Креативний облік доцільно розглядати з двох позицій: з одного боку, позитивна сторона включає формування та застосування облікової політики в межах чинного законодавства; з іншого, креативний облік набуває негативного значення з моменту використання його з метою навмисного викривлення інформації про результати діяльності та фінансовий стан шляхом уявлення та фальсифікації звітності [1, с. 11–14].

Разом з тим, необхідно звернутися до питань з проблем екології, які сьогодні займають важливе місце в житті людини, діяльності підприємства, тому необхідно розумно управляти діяльністю у частині екологічного забруднення. І саме ведення екологічного обліку може забезпечити інформацією з метою запобігання загрози екологічних ризиків як всередині підприємства, так і за його межами.

Екологічний облік на підприємстві можна трактувати як систему виявлення, вимірювання, реєстрації, нагромадження, узагальнення, зберігання, оброблення та підготовки релевантної інформації про діяльність підприємства в галузі природокористування з метою передачі її внутрішнім і зовнішнім користувачам для прийняття оптимальних рішень [5].

До завдань екологічного обліку слід відносити:

- формування інформаційної бази про господарські процеси та явища в галузі природокористування й охорони навколишнього середовища;
- забезпечення достовірною і своєчасною обліковою інформацією про діяльність, що здійснювалась на підприємстві, внутрішніх та зовнішніх користувачів;
- надання інформації про взаємодію підприємства із довкіллям, збереження навколишнього природного середовища, раціональне природокористування.

Сфера охоплення діяльності екологічним обліком передбачає діяльність з охорони навколишнього середовища, при якій витрати займають велику частку. При цьому зворотної віддачі доходів немає.

Так, реалізуючи обрану стратегію, необхідно створити нові форми звітності, які б давали можливість спеціалістам визначати витрати на екологічні ресурси. Впровадження такої діяльності дозволить фахівцям визначати витрати на екологічні послуги, які, зазвичай, не несуть вартісного виміру.

В такому випадку, якщо керівники прагнуть досягти бажаного прибутку, то менеджери підприємства не обов'язково будуть виконувати усі їхні вказівки. Ця проблема залишається актуальною і позитивним є той факт, що в цій ситуації перевага надається обліковій інформації та вмінням керівника її використовувати у різних випадках.

Якщо опустити прив'язку до теорії, то можна стверджувати, що в структуру бухгалтерського обліку входять різні методи, правила, дотримання та використання яких описує рух облікової інформації теоретичного опанування змісту бухгалтерського обліку до використання його на практиці. Використовуючи їх в роботі, фахівець безпосередньо впливає на формування показників фінансово-господарської діяльності, які будуть базою для формування правильних важливих управлінських рішень. Методи бухгалтерського обліку застосовують не лише у вигляді визначень в теорії, а як рекомендації у практичній діяльності бухгалтера.

Так, постійні зміни в обліку є наслідком того, що не була сформована концепція реформування обліку в державі, а пропозиції науковців (табл. 1) не враховуються для покращення та спрощення облікової роботи.

Крім того, в бухгалтерському обліку мають місце його принципи. Їх використовують для розроблення інструкцій, нормативно-правових актів щодо ведення обліку. За допомогою принципів автономності, безперервності, єдиного грошового вимірника, історичної (фактичної) собівартості, нарахування та відповідності доходів та витрат, обачності, періодичності, повного висвітлення, послідовності, превалювання сутності над формою визначають правила ведення бухгалтерського обліку руху активів, зобов'язань та інших господарських операцій.

Будь-яка мета бухгалтерського обліку реалізується при використанні принципів у їх взаємозв'язку. Дані принципи постійно удосконалюють та коригують залежно від специфіки діяльності, під потреби чинного законодавства, а також потреби зовнішніх та внутрішніх користувачів.

Наукові підходи щодо покращення розвитку системи бухгалтерського обліку та його складових

Автор	Пропозиції розвитку
І.А. Герасимович [6, с. 46]	Сучасні концепції розвитку бухгалтерського обліку пов'язані з еволюцією підготовки та обробки обліково-аналітичної інформації, що генерується у рамках облікової системи організації, якість і ефективність функціонування якої можливо оцінити тільки через призму задоволення інформаційних потреб господарюючих суб'єктів
Л.М. Кіндрацька [7, с. 23]	Необхідно визначити ключові елементи розвитку обліку в майбутньому; важливо оцінити міру впливу міжнародних стандартів, регуляторної політики та професію бухгалтера загалом
З.В. Гуцайлюк [8, с. 53]	Концепція потрібна для того, щоб вдосконалити у масштабах держави цілісну інформаційну систему, яка включає в себе вид практичної діяльності і бухгалтерський облік як науку, котра розвивається за своїми об'єктивними законами
Н.М. Малюга [9, с. 465]	Концепція бухгалтерського обліку має стати серйозним підґрунтям для керівників і власників підприємств при розробці перспективних програм їх розвитку в умовах жорсткої конкуренції; її наявність створює «психологічну комфортність» в бухгалтера у зв'язку з формуванням цілісної картини системи бухгалтерського обліку в Україні, вона удосконалила б підготовку бухгалтерських кадрів, прискорила б процес реформування обліку у зв'язку з новими тенденціями його розвитку
С.Ф. Голов [10, с. 12]	Необхідно здійснити комплекс заходів методологічного та організаційного характеру, які охоплюють, зокрема, перегляд відповідних нормативно-правових актів; перегляд порядку формування статистичної фінансової інформації; чіткий розподіл функцій щодо контролю та забезпечення дотримання МСФЗ і НП(С)БО; кадрові зміни, спрямовані на залучення та проведення зазначених вище заходів висококваліфікованих і патріотично налаштованих працівників; перегляд механізму формування і функціонування Методологічної ради бухгалтерського обліку

В ході використання облікових принципів безвідповідальними працівниками мають місце певні порушення на усіх ділянках ведення бухгалтерського обліку. Так, в процесі використання елементу методу документації перекручують окремі дані в розрізі господарських процесів; при реєстрації фактів – невірно передають дані в проміжні облікові звіти; при складанні фінансової звітності – навмисне її спотворення. Тому, з метою усунення негативних наслідків прийнятих рішень, необхідно дотримуватись моральних принципів ведення бухгалтерського обліку.

Висновки. Ведення бухгалтерського обліку у своїй сутності ґрунтується на багаторівневому характері, переході з одного рівня системи у інший, метою якого є виконання процедури передавання інформації, що реалізується через процедуру подання та оприлюднення фінансової звітності. Таке тлумачення системи бухгалтерського обліку дозволяє відобразити її сферу охоплення, взаємозв'язок з користувачами та водночас бути економічно вигідною для підприємства.

Проведені дослідження є підставою для подальшого економічного тлумачення методології та інструментарію обліку як науки. Забезпечення достовірності даних обліку шляхом наукового обґрунтування застосування його методів та збагаченні теоретичних і методологічних положень обліку, які забезпечать більш повне пізнання об'єктів дослідження під дією об'єктивних і суб'єктивних факторів та сприятимуть формуванню управлінських рішень на різних рівнях.

Література

1. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / [Ф.Ф. Бутинець та ін.] ; під заг. ред. [і з передм.] Ф.Ф. Бутинця. – 8-е вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП «Рута», 2009. – 912 с.
2. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика / под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смироновой ; пер. с англ. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
3. Палий В.Ф. АСУ и проблемы теории бухгалтерського учета / В.Ф. Палий, Я.В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1981. – 224 с.

4. Пушкар М. С. Креативний облік : створення інформації для менеджерів : монографія / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2006. – 334 с.
5. Кирсанова Т.А. Экологический контроллинг – инструмент екоменеджмента / Т.А. Кирсанова, Е.В. Кирсанова, В.А. Лукьянихин ; под ред. В.А. Лукьянихина. – Сумы : Изд-во «Козацький вал», 2004. – 222 с.
6. Герасимович І. А. Сучасні підходи до вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення процесу управління підприємством / І. А. Герасимович // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні : матеріали III Міжнар. наук. практ. конф., 10–11 жовт. 2014 р. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – С. 46–48.
7. Кіндрацька Л. М. Об'єктивні умови формування основної концепції розвитку бухгалтерського обліку / Л. М. Кіндрацька // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні : матеріали III Міжнар. наук. практ. конф., 10–11 жовт. 2014 р. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – С. 22–24.
8. Гуцайлюк З. В. Облік і контроль у ринковій економіці: елементи концепції : моногр. / З. В. Гуцайлюк. – Тернопіль : Крок, 2013. – 408 с.
9. Малиуга Н. М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку : моногр. / Н. М. Малиуга. – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 548 с.
10. Голов С. Ф. Регулювання бухгалтерського обліку і аудиту в ЄС та виклики для України / С. Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 10. – С. 3–13.

References

1. Bukhhalterskyi finansovyi oblik : pidruchnyk dlia studentiv spetsialnosti «Oblik i audyt» vyshchychk navchalnykh zakladiv / [F.F. Butynets ta in.] ; pid zah. red. [i z peredm.] F.F. Butynetsia. – 8-e vyd., dop. i pererob. – Zhytomyr : PP «Ruta», 2009. – 912 s.
2. Apcherch A. Upravlencheskyi uchet: pryntsyipy u praktyka / pod red. Ya.V. Sokolova, Y.A. Smyronovoi ; per. s anh. – M. : Fynansy y statystyka, 2002. – 952 s.
3. Palyi V.F. ASU y problemy teoryi bukhalterskoho ucheta / V.F. Palyi, Ya.V. Sokolov. – M. : Fynansy y statystyka, 1981. – 224 s.
4. Pushkar M. S. Kreatyvnyi oblik : stvorennia informatsii dlia menedzheriv : monohrafiia / M.S. Pushkar. – Ternopil : Kart-blansh, 2006. – 334 s.
5. Kyrzanova T.A. Ekolohycheskyi kontrollynh – ynstrument ekomenedzhmenta / T.A. Kyrzanova, E.V. Kyrzanova, V.A. Lukianykhyn ; pod red. V.A. Lukianykhyna. – Sumy : Izd-vo «Kozatskyi val», 2004. – 222 s.
6. Herasymovych I. A. Suchasni pidkhody do vdoskonalennia oblikovo-analitychnoho zabezpechennia protsesu upravlinnia pidpriemstvom / I. A. Herasymovych // Stan i perspektyvy rozvytku oblikovo-informatsiinoi systemy v Ukraini : materialy III Mizhnar. nauk. prakt. konf., 10–11 zhovt. 2014 r. – Ternopil : TNEU, 2014. – S. 46–48.
7. Kindratska L. M. Obiektivni umovy formuvannia osnovnoi kontseptsii rozvytku bukhalterskoho obliku / L. M. Kindratska // Stan i perspektyvy rozvytku oblikovo-informatsiinoi systemy v Ukraini : materialy III Mizhnar. nauk. prakt. konf., 10–11 zhovt. 2014 r. – Ternopil : TNEU, 2014. – S. 22–24.
8. Hutsailiuk Z. V. Oblik i kontrol u rynkovii ekonomitsi: elementy kontseptsii : monohr. / Z.V. Hutsailiuk. – Ternopil : Krok, 2013. – 408 s.
9. Maliuha N. M. Bukhhalterskyi oblik v Ukraini: teoriia y metodolohiia, perspektyvy rozvytku : monohr. / N. M. Maliuha. – Zhytomyr : ZhDTU, 2005. – 548 s.
10. Holov S. F. Rehuliuvannia bukhalterskoho obliku i audytu v EU ta vyklyky dlia Ukrainy / S.F. Holov // Bukhhalterskyi oblik i audyt. – 2014. – № 10. – S. 3–13.

Рецензія/Peer review : 01.03.2018
Надрукована/Printed : 06.04.2018
Рецензент: д. е. н., проф. Хомин П. Я.