

РОЗВИТОК БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ПРОФЕСІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ

У статті виявлені проблеми розвитку бухгалтерської професійної діяльності в Україні та світі, а також запропоновані шляхи їх вирішення

Постановка проблеми. Сучасна бухгалтерська професія – продукт постіндустріальної вільної економіки, яка підтримується, переважно, приватним капіталом. При цьому вона зазнає впливу усіх явищ, притаманних економіці в цілому. З урахуванням цього професійна бухгалтерська діяльність визнана такою, що справляє значний вплив на розвиток світової економіки. Бухгалтер відіграє важливу роль у забезпеченні економічної стабільності, наслідком якої є створення сприятливих соціально-економічних умов.

Бухгалтерська професія опинилася перед наступними важливими викликами науково-технічного прогресу: 1) інформаційні технології впливають на організацію бухгалтерського обліку та управління підприємством; 2) комп'ютерні програмні продукти змінюють природу й економіку бухгалтерської діяльності (інформаційний супровід економічної програми вимагає додаткових коштів); 3) інформаційні технології поліпшують конкурентоспроможне навколишнє середовище, в якому професійні бухгалтери беруть участь; 4) змінюються вимоги до знань бухгалтера, оскільки йому потрібно вміти здійснювати оцінку не лише умов, процесів і результатів діяльності, а й інформаційної системи.

Дослідження впливу складності бізнесу на вимоги до професії показало, що існує пряма залежність між пріоритетною галуззю економіки в країні (фінансова сфера, промисловість, сільське господарство) та сферою діяльності бухгалтера. Так, для розвинутого фінансового ринку США необхідні бухгалтери-аналітики зі знанням операцій з цінними паперами, фінансового аналізу. Для розвинених індустріальних країн потрібен бухгалтер з вмінням калькулювати собівартість, обліковувати витрати за різними методами, визначати фінансовий результат, складати кошториси та контролювати їх виконання. Структурні зміни в економіці країни призводять до необхідності набуття нових якостей для успішної адаптації в нових умовах професійної діяльності.

Метою дослідження є комплексне вирішення проблеми розвитку бухгалтерського обліку як професійної діяльності шляхом розробки теоретичних і практичних рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку, які ґрунтуються на засадах соціально орієнтованої економіки і спрямовані на подолання негативних наслідків глобалізації.

Аналіз останніх досліджень з оголошеної теми здійснено у праці.*

Виклад основного матеріалу. Перша проблема розвитку бухгалтерської професійної діяльності полягає у тому, що відсутність теоретичного обґрунтування існування бухгалтерського обліку у формі професійної діяльності унеможливило удосконалення бухгалтерського обліку з організаційної точки зору.

З точки зору ґносеології виникнення і розвитку бухгалтерського обліку призвели до існування трьох його форм: як науки, практичної діяльності та навчальної дисципліни.

Бухгалтерський облік як процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень передбачає виконання певними особами професійних дій. У випадку бездіяльності таких осіб бухгалтерський облік перестає існувати за визначенням. Основною властивістю діяльності є належність її людині, суб'єкту, без якого вона не може існувати. Жоден з названих процесів не може здійснюватись без професійної діяльності людини. Тобто бухгалтерський облік у всіх трьох формах не виконується виключно через метод бухгалтерського обліку, а здійснюється завдяки особам, які використовують (професійно або непрофесійно) цей метод. Такою особою у бухгалтерському обліку як науці є бухгалтер-науковець, як професійній діяльності – бухгалтер-організатор, як навчальній дисципліні – бухгалтер-викладач. Має місце пряма залежність між підготовкою бухгалтера та результатом його діяльності.

Сучасні теоретичні, методологічні та практичні проблеми бухгалтерського обліку спричинені недостатніми професіоналізмом і компетентністю бухгалтерів-організаторів, науковців, викладачів. Ці особи при застосуванні системного підходу розглядаються як елементи системи та водночас є її суб'єктами.

Друга проблема полягає у тому, що має місце невідповідність існуючих функцій бухгалтера, які зорієнтовані на внутрішні функції обліку шляхом виконання процедур технічного узагальнення інформації, вимогам управлінця, який очікує аналітично-стратегічних висновків про діяльність підприємства від бухгалтера, та вимогам суспільства, яке вбачає в бухгалтерських діях захист соціальних інтересів людини.

* Чижевська Л.В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 528 с.

Незважаючи на значну кількість спроб вирішити оголошені питання, належних конкретних результатів не отримано. Питання відображення соціальних відносин у бухгалтерському обліку має високий ступінь проблемності у зв'язку з незбігом економічних інтересів власників капіталу та найманих працівників і безробітних.

Відмінними характеристиками бухгалтерської професії є:

- підвищений суспільний інтерес до наслідків діяльності професіонала;
- необхідність дотримання етичних цінностей (бухгалтер повинен дотримуватися норм професійної етики, щоб захищати інтереси суспільства);
- монопольні позиції, зокрема, при підтвердженні фінансових звітів. Згідно з 4-ю, 7-ю і 8-ю Директивами ЄС тільки сертифіковані аудитори вповноважені засвідчувати звіти підприємств. У Греції судовою експертизою можуть займатися тільки сертифіковані аудитори;
- наявність конкуренції всередині професії, що спричиняє конфлікти;
- висока професійна мобільність, внаслідок якої особи з бухгалтерською освітою обіймають інші економічні або фінансові посади;
- відносно низька міжнародна міграція внаслідок того, що предмет діяльності залежить від національного законодавства;
- умови реалізації бухгалтерської професії: бухгалтер може здійснювати свою діяльність як наймана особа у штаті підприємства або як незалежний професіонал;
- сфера незалежної діяльності охоплює надання широкого спектру платних послуг з проведення аудиторських перевірок, оподаткування і консультування;
- прагнення до мультидисциплінарності знань (не тільки економічних, але й, зокрема, соціологічних, екологічних);
- вимога до формального та безперервного навчання;
- забезпечення конфіденційності при роботі з клієнтами;
- автономність і саморегульованість професії;
- суттєва зміна змісту роботи при зміні робочого місця (галузь діяльності, організація бухгалтерської служби відрізняються на різних підприємствах);
- ідентичність завдань (під цим слід розуміти виконання з чітким ромежуванням початку й кінця, наприклад, скласти квартальний звіт);
- державний контроль. Якість виконання обов'язків контролюється як з боку замовників (власників, директорів), так і з боку державних органів (податкової служби, соціальних органів);
- відносно низька кількість відряджень.

Визначені характеристики впливають на визначення сфер діяльності бухгалтера. Виходячи з видів підприємств і організацій, на яких працюють бухгалтери, їх поділяють на наступні категорії:

1. Приватні бухгалтери: як правило, працюють на одного роботодавця і пропонують ведення різних видів обліку.

2. Громадські бухгалтери: виконують замовлення багатьох клієнтів й пропонують аудиторські послуги та консультації з питань бухгалтерського обліку.

3. Державні бухгалтери: працюють в державних установах, контролюючи використання бюджетних коштів.

На ринку надання професійних бухгалтерських послуг спостерігається явище професійної мобільності (переміщення індивідів між різними професійними групами, які змінюють предмет, методи та мету діяльності, та вимагають перекваліфікації – набуття спеціальних знань і навиків, опанування нової професійної культури, зміни способу та стилю життя). З'ясування об'єктивних та суб'єктивних причин професійної мобільності дозволяє поновити зміст професії. Традиційна роль бухгалтерів полягала в наданні інформації щодо вартості майна та фінансових результатів. Оновлена роль бухгалтерського обліку полягає у здатності виконувати такі функції:

- прийняття рішень щодо стратегічного розвитку;
- попередження негативних тенденцій у бізнесі.

У зв'язку з цим функції бухгалтера пропонуємо класифікувати на макроекономічні та мікроекономічні. Макроекономічна функція полягає у наданні зовнішнім користувачам (інвесторам, кредиторам, акціонерам, економічним агентам, суспільству в цілому) інформації про діяльність підприємства. Цим самим бухгалтер впливає на розміщення та рух капіталу в країні або за її межами.

Наступним проявом макроекономічної функції є складання статистичної звітності, що забезпечує інформацією систему національних рахунків, а через це – характеристику стану економічного життя країни в цілому.

Функції бухгалтера можуть відрізнятися від функцій бухгалтерського обліку, оскільки на них впливають такі чинники:

- рівень кваліфікації;
- професійний досвід;
- організаційні та інші індивідуальні здібності бухгалтера;
- вимоги нормативних документів і внутрішніх положень підприємства.

На практиці бухгалтер не завжди усвідомлює власні функції, а керівники не завжди знають ті завдання, які вони можуть ставити перед бухгалтером. З'ясування цих функцій дасть змогу удосконалити організацію бухгалтерського обліку на підприємстві.

Відштовхуючись від наявних історичних досліджень прослідкуємо трансформацію бухгалтерської професії не за хронологічними подіями, а за функціями, що виконувалися бухгалтерами. Такий підхід надасть змогу виявити тенденції та спрогнозувати подальший розвиток функцій бухгалтера.

По-перше, обліковими працівниками були представники різних професій, що, як правило, стало наслідком поширеної думки в суспільстві про те, що облік – це ремесло, яке не потребує особливих знань. Така позиція стримувала розвиток бухгалтерського обліку як науки.

По-друге, професія бухгалтера постійно розвивається. Зміни відбуваються як у функціях, які виконуються представниками бухгалтерської професії, так і в змісті робіт. Розвиток економічних відносин, технічних засобів, інформаційних технологій призвів до того, що найзначніші зміни відбулися саме у змісті професії бухгалтера.

По-третє, бухгалтери змінюються під впливом вимог суспільства. Функції бухгалтера змінюються як в межах підприємства, так і суспільства. Розподіл функцій власника й управлінця сприяв зміні функцій бухгалтера в частині надання звітності не лише суб'єктам управління, але й інвесторам, кредиторам та іншим зовнішнім користувачам.

По-четверте, основними чинниками, що сприяли становленню бухгалтерської професії як суспільно значимої, виступають:

- відокремлення власника від безпосереднього управління бізнесом;
- зростання ролі інформації як стратегічного ресурсу на ринку;
- зміна та розвиток соціально-економічних відносин.

Дослідження генезису функцій бухгалтера дає можливість виділити такі етапи їх становлення:

- 1) поява вільної професії, яка надавала можливість продавати свої послуги;
- 2) стандартизація та масовість професії, ініційована промисловим переворотом і серійним виробництвом, самоорганізація професії;
- 3) зростання професійної мобільності бухгалтерів, які можуть працювати в різних сферах господарювання.

Традиційне трактування функцій бухгалтера, що полягало виключно у веденні рахунків, складанні реєстрів і звітності, на сучасному етапі не є повним. Сьогодні, коли інформаційне забезпечення стало найважливішим чинником успішної господарської діяльності, функції бухгалтера зазнали суттєвих змін (табл. 1).

Таблиця 1. Функції бухгалтера за роллю в системі управління підприємством

Організаційна	Виконавча	Управлінська	Стратегічна	Соціальна
1	2	3	4	5
1) організація бухгалтерського обліку, включаючи підбір і розподіл праці між бухгалтерськими працівниками; 2) вибір комп'ютерних інформаційних систем; 3) розробка облікової політики підприємства	1) ведення бухгалтерського обліку; 2) реалізація управлінських рішень; 3) підтримання корпоративної культури та підтримання сприятливого соціально-психологічного клімату в колективі	1) управління якістю інформаційних послуг; 2) контроль; 3) керівництво колективом бухгалтерських працівників; 4) використання ефективних систем мотивації та оплати праці; 5) профілактика конфліктних ситуацій та вирішення конфліктів	1) розробка нових форм обліку та внутрішньої звітності; 2) планування потреби в ресурсах; 3) планування розвитку бухгалтерської служби	1) забезпечення соціальних виплат і доходів працівникам і акціонерам підприємства; 2) захист членів суспільства через сплату податків та надання достовірної інформації про діяльність підприємства

Розширення функцій бухгалтера необхідне для забезпечення функціонування цілісної системи управління. Такий підхід забезпечить посилення взаємозв'язку бухгалтерського обліку з плануванням, контролем, аналізом.

У запропонованій класифікації функцій бухгалтера науково обґрунтовані та враховані конкретні характеристики суті функції:

1) кожна з функцій складає відносно самостійну ділянку роботи бухгалтерського персоналу;

2) назви функцій у повній мірі відповідають меті та змісту бухгалтерського обліку. У назві кожної функції відображено характерні особливості, властиві суб'єкту і об'єкту бухгалтерського обліку. Кожна функція сформована під спільним впливом особливостей об'єкта і суб'єкта управління;

3) здійснення кожної функції є процесом праці, що сформувався в результаті поділу та спеціалізації праці;

4) здійснення кожної функції ефективно у єдності та взаємодії з усіма іншими;

5) названі функції складають основу для функцій окремих посадових осіб, і зокрема, головного бухгалтера. У цьому полягає практичне значення даної розробки;

6) вперше функції бухгалтера розглядаються за значенням бухгалтерського обліку для економіки, а також за роллю суб'єкта бухгалтерського обліку;

7) при формуванні функцій бухгалтера показано системний характер цих функцій, що обумовлено системністю бухгалтерського обліку;

8) зміст функцій відповідає визначеному комплексу завдань, які вирішуються в процесі управління;

9) при визначенні функцій бухгалтера враховувався критерій економічності бухгалтерського обліку (перевищення вигід від управлінського рішення, прийнятого на підставі бухгалтерської інформації, над витратами, понесеними на збір такої інформації).

Функції бухгалтерських працівників змінилися від процедурних до управлінських, тому що прийняття обґрунтованих управлінських рішень неможливе без обліково-аналітичної інформації. Це вимагає від лідерів, які розуміють нюанси технічних стандартів звітності, дотримуватися високих стандартів якості професійної діяльності.

Виявлені функції дають змогу запропонувати таку систему заходів щодо посилення професіоналізму бухгалтера:

1) з боку держави:

– закріплення на законодавчому рівні відповідальності бухгалтера й аудитора;

– упорядкування нормативної бази з бухгалтерського обліку;

– встановлення обов'язкової вимоги до освітньо-кваліфікаційного рівня бухгалтера;

2) з боку професійних організацій:

– розробка системи безперервної освіти;

– забезпечення контролю за дотриманням суспільних інтересів у діяльності бухгалтерів і аудиторів;

– розробка технічних стандартів ведення обліку;

3) з боку навчальних закладів:

– забезпечення вимог держави та професійних організацій щодо змісту і форми навчального процесу;

– участь у забезпеченні безперервного навчання бухгалтерів;

– наукові розробки з питань розвитку бухгалтерської професії;

4) з боку суб'єктів підприємницької діяльності:

– розробка системи підтримки високої працездатності бухгалтерів;

– дотримання моральних цінностей вищим управлінським персоналом;

– здійснення інвестицій у людський капітал.

Бухгалтерський облік в Україні формувалася в умовах планової економіки, а після прийняття Закону України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність” – за континентальною моделлю, якій притаманне сильне державне регулювання. Водночас впровадження МСФЗ вимагає посилення діяльності бухгалтерських організацій та контролю над професійною етикою. Ця невідповідність спричинює зміну підходів до відповідальності бухгалтера.

Для бухгалтерського обліку ХХІ ст. властиве наповнення новими інституційними явищами. Як і будь-яка інша професійна діяльність, бухгалтерський облік потребує регулювання. Професійні організації сприяють соціальному партнерству з державою і вдосконалюють інституційне середовище. Цим досягається зменшення трансакційних витрат на взаємодію бухгалтерів між собою.

Професійні бухгалтерські організації повинні виконувати функцію громадського контролю над розробкою, прийняттям і виконанням нормативних документів у сфері бухгалтерського обліку, здійснюючи таким чином дієвий вплив на регуляторну політику держави. Послаблена увага до контролю над професійною діяльністю призводить до того, що професіонали відмежовують себе від будь-яких моральних, етичних чи соціальних вимог до своєї роботи та розвивають неухважність до технічних навиків і знань.

Перелік професійних міжнародних і регіональних організацій дуже широкий. При узагальненні їх діяльності приходимо до наступних, не завжди утішливих для користувача фінансової інформації, висновків:

1) у роботі організацій не існує системності та продуктивної співпраці: одні займаються розробкою бухгалтерських стандартів, інші – аудиторських, одні намагаються гармонізувати форму та зміст фінансової звітності, інші займаються проблемами підготовки професійних бухгалтерів і організацією їх роботи;

2) рекомендаційний характер більшості бухгалтерських стандартів, що розробляються організаціями, обумовлює відповідне ставлення до них;

3) чітко не визначена географічна сфера впливу організацій, що ускладнює застосування правил корпораціями, які працюють у різних регіонах. Які стандарти вибирати ТНК у разі виникнення суперечності між стандартами різних організацій, як визначати пріоритетність міжнародних стандартів перед національними – питання залишається відкритим;

4) недосконалим є механізм ухвалення і введення в дію міжнародних стандартів. Як правило, процедура складається з 10-12 етапів починаючи з ідентифікації проблеми, вивчення національних вимог до бухгалтерського обліку, обміну думками з цих питань, створення консультативної групи зі складання проекту, закінчуючи публікацією документа для обговорення. У результаті практично перманентним є процес введення, відміни стандартів і внесення змін в них;

5) відносини між різними професійними організаціями не завжди гармонійні. У важливих питаннях вони вважають за краще діяти самостійно;

6) більшість міжнародних організацій служать цілям корпорацій. Корпорації впливають на політику держав і міжнародних організацій. Комітет з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку одержує фінансову підтримку

від провідних бухгалтерських фірм, приватних фінансових установ і виробничих компаній багатьох країн світу, центральних банків, а також інших міжнародних і професійних організацій. Для могутніх фінансових корпорацій держава не є єдиним засобом встановлення порядку. Будь-яка ТНК виходить з власних інтересів при виборі дій для досягнення результатів. На даному етапі посилюється роль англо-американської моделі бухгалтерського обліку, що відповідає інтересам ТНК і фінансових ринків;

7) корпоративна гегемонія в бухгалтерському обліку супроводжується зневагою до національних особливостей. Глобалізація і зростання міжнародних рухів капіталів сприяє формуванню набору міжнародних стандартів звітності, але культурні, соціальні й економічні чинники країн відмінні. Переважна більшість офісів міжнародних професійних організацій мають юридичні адреси в США і в Європі, і виступають на користь американських норм. У світовій координації провідну роль відіграють дві організації: FASB і IASB. Вплив цих організацій зокрема пояснюється пануючим положенням США в світі, а тому ухвалення їх норм часто має форму нав'язаної (примусової) координації. Закономірним є процес американізації не тільки нормативів, але й принципів організації професійного руху.

При ознайомленні зі статутами українських професійних організацій (Спілка аудиторів України, Аудиторська палата України, Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України, Українська асоціація сертифікованих бухгалтерів і аудиторів) приходимо до висновку про подібність проголошеної мети, єдність цілей і завдань, залучення представників однієї професії.

Причинами неефективного функціонування та непопулярності серед широкого загалу бухгалтерів-практиків професійних організацій є:

- незначна впливовість цих організацій на законодавчий процес;
- неспроможність професійних організацій вирішувати проблеми бухгалтерів-практиків (наприклад, захист інтересів бухгалтера перед контролюючими органами, в судах);
- неефективна сертифікаційна діяльність: оскільки одним з головних завдань професійної бухгалтерської організації є забезпечення належного рівня кваліфікації членів, професійні організації, які декларують діяльність згідно зі суспільними інтересами, перетворюються у торговельні фірми з надання освітніх послуг. Професійні організації пропонують освітні сертифікаційні продукти високої вартості, які в Україні не мають державного визнання;
- нерозвинута внутрішньоорганізаційна система заохочень: динаміка росту чисельності членів професійних бухгалтерських організацій залежить від системи

заохочень і видів послуг, які надаються членам. Наприклад, знижки на товари та послуги; можливість отримання консультацій; можливість організації виступати в ролі поручителя при отриманні кредитів її членами; можливість взаємодіяти з лідерами професійного співтовариства;

– сертифікаційні програми, які діють в Україні, на відміну від американської практики, не відкривають шлях до високооплачуваних посад на підприємстві. Тобто бухгалтер не має конкретного мотиваційного чинника для проходження сертифікації.

Професійні організації України намагаються підтримувати власні вузькопрофесійні інтереси. На документальному рівні декларується мета – підвищення престижу й статусу професії, проте реалізація цих інтересів буде виправданою лише в тому випадку, якщо вона виникатиме в руслі вирішення загальнопрофесійних і соціальних проблем. Тому одним із основних завдань повинно бути прагнення не допустити протистояння між корпоративними інтересами й завданнями професійної діяльності, а також інтересами суспільства.

Незважаючи на чисельність професійних бухгалтерських організацій в Україні, жодна з них не отримала повного членства у Міжнародній Федерації Бухгалтерів. Не налагоджено ефективної співпраці цих організацій з Міністерством фінансів України. Жодна зі створених організацій не взяла на себе відповідальності за організацію громадського контролю за професійною діяльністю та за розвиток методології бухгалтерського обліку. Недивлячись на те, що кожна професійна організація має структурний підрозділ з питань етики, обговорення етичних конфліктів не здійснюється. Члени професійних організацій мають повне членство (з правом голосу – у випадку здачі іспитів на сертифікат за певною програмою) та асоційоване (без права голосу – за відсутністю останнього). Такий підхід суттєво зменшує можливість залучення широкого загалу бухгалтерів і зменшує їх активність. Але основним недоліком є неавторитетність цих організацій серед представників професії.

Причинами зазначених вище негативних явищ є невідповідність між моделлю бухгалтерського обліку, яка історично склалася в Україні (континентальною), та моделлю бухгалтерського обліку, на якій базуються міжнародні стандарти фінансової звітності (англо-американською). Це пояснюється тим, що при першій моделі застосовується звичне для України державне регулювання бухгалтерського обліку, в англо-американській моделі регулювання здійснюється професійними організаціями. Тому українські професійні організації опинилися у складній ситуації, яка вимагає офіційного визнання і передачі повноважень з боку державних органів регулювання бухгалтерського обліку.

Враховуючи історичне підґрунтя, ефективність суспільного регулювання професійної діяльності бухгалтерів в Україні при всій його привабливості обмежена.

Регулюючі органи визнають, що незалежний нагляд, який здійснюється ними, недостатній, щоб гарантувати якість бухгалтерського обліку або відповідність стандартам. Для посилення їх впливу необхідне посилення ролі державного регулювання бухгалтерського обліку й звітності, яке, в свою чергу, повинне взаємодіяти з професійними організаціями. Незалежне зовнішнє регулювання і контрольоване саморегулювання повинні скласти взаємне зміцнююче коло з метою захисту суспільних інтересів. Державні органи в особі міністерства без підтримки професійного товариства не можуть вирішити масштабне та стратегічно важливе для країни завдання – підготовку висококваліфікованих спеціалістів, які поряд з професійними знаннями мали б високу професійну відповідальність.

В умовах інституційної економіки та інформаційного суспільства зростає значення культури та освіти. Їх вплив на розвиток бухгалтерського обліку залишається недослідженим. У бухгалтерському обліку заінтересованість морально-культурними питаннями виникла у 90-х роках ХХ ст., що зумовлено змінами в ідеології та світосприйнятті. На початку ХХІ століття ця тема особливо актуалізувалася. Мораль та похідні від неї категорії активно увійшли до наукового обороту бухгалтерів, проте, через свою складність дотепер не одержали однозначного наукового визначення. Праці з проблем моралі бухгалтерів та її філософсько-ідеологічних аспектів з'явилися в Україні вже після десяти років активного обговорення цієї теми світовою спільнотою.

Система бухгалтерського обліку характеризується структурними елементами, які можуть оцінюватися з позицій моралі та культури. Бухгалтер діє в умовах, де кожна дія, мета, мотив, засіб досягнення мети або навіть намір можуть одержати оцінку щодо відповідності моральним нормам, тобто уявленням суспільства про справедливість.

Проблема впливу національної культури на розвиток бухгалтерського обліку особливо актуалізувалася з впровадженням Міжнародних стандартів фінансової звітності.

В умовах глобалізації бухгалтерський облік опинився перед дилемою: національні традиції бухгалтерського обліку та міжнародні стандарти повинні бути гармонізовані чи можуть конфліктувати. Водночас труднощі впровадження МСФЗ полягають у переплетінні культурологічного, соціального, політичного та історичного контексту, що надає особливої актуальності досліджуваній темі.

Незважаючи на всі зусилля міжнародних організацій щодо впровадження єдиних стандартів бухгалтерського обліку, практика його ведення свідчить про суттєві відмінності в облікових системах різних країн. Це пояснюється тим, що національні бухгалтерські системи здебільшого є віддзеркаленням економічного, правового, соціального та культурного середовища.

У зв'язку з цим потребують дослідження питання доцільності врахування особливостей національної культури для організації бухгалтерського обліку, значення культурного надбання нації при визначенні професійних обов'язків бухгалтера на основі вивчених існуючих культурних теорій. Це дозволить встановити, чи є бухгалтерський облік продуктом культури.

Пряме перенесення кращої практики країни в інше культурне середовище викликає напругу, супротив, адже становлення бухгалтерського обліку в кожній країні має свою специфіку. У зв'язку з цим модель, яка функціонує на одному культурологічному підґрунті, має власні цінності та моральну спрямованість, не може бути застосована в умовах України.

Разом з тим, зарубіжні моделі бухгалтерського обліку мають своїх прихильників в Україні, що породжує неоднозначність розуміння представниками різних наукових шкіл сутності бухгалтерського обліку, його цілей та завдань, ціннісних орієнтирів. Внаслідок цього народжується певний компромісний варіант.

Освіта, виконуючи функцію відтворення головної продуктивної сили – робочої сили, є рушійним фактором прогресу. З огляду на це, назріла необхідність аналізу ролі освіти як фактора модернізації бухгалтерського обліку, ефективного способу поліпшення його методології та організації відповідно до потреб сучасного бізнесу.

Як правило, зв'язок освіти та бухгалтерського обліку розглядається в спеціальній літературі односторонньо: під функції бухгалтерського обліку розробляються навчальні предмети; визначаються методики викладання; формується перелік навиків і умінь до випускника навчального закладу за спеціальністю “Облік і аудит”. Тобто в більшості випадків змінюються певні інструменти освіти (наприклад, форми й види навчання), але не її зміст. До цих пір праці вчених концентрували увагу на тому, як суб'єкт обліку (бухгалтер) може впливати на об'єкт обліку, але вплив на суб'єкта досліджувався недостатньо. Відповідь на це питання дає освіта. Тому є необхідність вийти за рамки власне методичних розробок викладання бухгалтерського обліку та розглянути освіту як фактор, що впливає на його розвиток.

Значення освіти полягає в тому, що теорія і методологія не сприймається практиками обліку, оскільки вони не розуміють мови наукової теорії, не відчують актуальності піднятих науковцями проблем. Тому освіта за допомогою методик передає теоретичні знання і тим самим підвищує фаховий рівень практиків.

Використання облікових знань полягає в тому, що бухгалтери, знаючи причинно-наслідкові зв'язки між економічними явищами, свідомо впливають на розвиток причин, щоб одержати наслідки. Вплив освіти як фактора розвитку бухгалтерського обліку полягає в тому, щоб сформувавши таку свідомість бухгалтера, яка б відповідала цілям розвитку суспільства в цілому. Викладачі бухгалтерського обліку покликані виховувати, формувати свідомість, моральні переконання, ділові та етичні риси бухгалтера.

На жаль, Існуюча система освіти не забезпечує підготовку професійного бухгалтера для умов інноваційної та електронного інформаційного середовища.

Міжнародний стандарт освіти № 8 “Вимоги щодо компетентності для професіоналів з аудиту” передбачає, що “метою освіти бухгалтерів і практичного досвіду є підготовка компетентних професійних бухгалтерів, здатних протягом свого життя робити позитивний внесок у професію та суспільство, де вони працюють”. З огляду на все більші зміни, з якими стикаються бухгалтери, для підтримання професійної компетентності важливо, щоб вони розвивали та зберігали заінтересоване ставлення до вміння навчатися” [¹, с. 21].

Причинами необхідності безперервної бухгалтерської освіти є:

1) швидкість змін знання. Визначальною ознакою інноваційної економіки є швидкість змін. Внаслідок стрімкої появи нових технологій швидко продукується інформація, при цьому виникає необхідність більш оперативної її обробки. Неймовірно збільшення наукової інформації призводить до того, що кожна книга містить все меншу частину від загальної суми знань. Термін актуальності книги зменшується до півроку, для бухгалтерських видань цей термін може дорівнювати місяцю. Таке явище істотно змінює методику наукових досліджень у бухгалтерському обліку;

2) забезпечення конкурентоспроможності спеціаліста: зміна умов праці, спричинена удосконаленням техніки й технології, вимагає підвищення професійних навиків. Це впливатиме на розміри заробітної плати, а отже, на добробут працівника;

3) забезпечення новими знаннями: освіта покликана задовольняти потребу бухгалтерів у додаткових знаннях;

4) удосконалення кадрової політики на підприємстві. Стратегією кадрової політики щодо бухгалтерського персоналу на підприємстві є: укомплектування бухгалтерської служби працівниками відповідної кваліфікації; створення резерву кадрів; поліпшення якісного складу кадрів. З цією метою необхідно планувати порядок підвищення кваліфікації працівників підприємства;

¹ Міжнародні Стандарти Освіти для професійних бухгалтерів / Пер. з англ. під ред. Н. Непийводи. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2004. – 78 с.

5) забезпечення дотримання національної безпеки: в основі стійкого прогресу економіки визначальне місце належить такому ресурсу, як знання.

Враховуючи значення безперервної освіти для бухгалтера, необхідно розглянути конкретні механізми її впровадження.

Для того, щоб мотивувати бухгалтерів до сертифікації, необхідно:

- вести інформаційно-роз'яснювальну роботу. Бухгалтери повинні розуміти важливість сертифікату при прийомі на роботу та кар'єрного росту;

- продумати ефективну цінову політику: небажання витратити кошти на сертифікацію працівниками та економічна неспроможність підприємств забезпечувати підвищення кваліфікації працівників відповідно до потреб сучасного виробництва вимагають перегляду цінової політики щодо даної послуги;

- ввести обов'язковість сертифікації для бухгалтерів лістингових акціонерних товариств;

- диференціювати види сертифікатів (наприклад, для головних бухгалтерів і фінансових директорів, для бухгалтерів – молодших спеціалістів, для бухгалтерів-економістів за напрямками облікових робіт);

- широко інформувати професійне співтовариство щодо кар'єрного росту кадрів із сертифікатами: механізм проведення сертифікації повинен бути розроблений таким чином, щоб чітко відслідковувалося які переваги атестованого фахівця перед неатестованим. Це буде найкращим результатом проходження сертифікації;

- розробити систему переваг для сертифікованих бухгалтерів;

- розробити систему економічних механізмів для роботодавців. Останнім потрібно надати можливість практично стимулювати освітній процес. Повинні бути розроблені такі економічні механізми, які примушували б роботодавця піклуватися про підвищення кваліфікації своїх співробітників, їх компетентності. Пропонується ввести відрахування із заробітної плати на підвищення кваліфікації, які у подальшому необхідно використати на підвищення кваліфікації, підготовку та перепідготовку кадрів. За нецільового використання кошти вилучатимуться до фонду зайнятості.

Висновки:

1. Бухгалтерська професія у XXI ст. стає важливим чинником досягнення стабільності в економіці держави, її подальшого розвитку. Бухгалтер виступає активною дійовою особою у формуванні бухгалтерської інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень. Стійкий розвиток економіки в значній мірі залежить від якості послуг, що надають бухгалтери суспільству.

2. Бухгалтерський облік як професійна діяльність є організованою і регульованою діяльністю бухгалтера-організатора, науковця, викладача і

утворює систему взаємозв'язків між суб'єктом та об'єктом бухгалтерського обліку. При цьому суб'єкт виконує дії, застосування яких є можливим внаслідок наявності професійних знань, професійних навиків та цінностей, професійної компетенції, для досягнення суб'єктами мети бухгалтерського обліку.

3. Бухгалтерській професії притаманні автономність, саморегульованість та підвищений суспільний інтерес до наслідків діяльності професіонала. Для посилення професіоналізму бухгалтера необхідно прийняти комплекс заходів з боку держави, професійних організацій, суб'єктів господарювання та навчальних закладів, що дасть можливість суттєво вплинути на розвиток теорії, методології та організації бухгалтерського обліку.

4. Визначення соціальних відносин у системі бухгалтерського обліку на теоретичному рівні розширює перелік об'єктів та категоріальний апарат бухгалтерського обліку. Важливими складовими удосконалення бухгалтерського обліку на методологічному рівні повинні стати забезпечення методом бухгалтерського обліку максимально ефективного розподілу ресурсів з урахуванням суспільних інтересів; внесення до показників фінансової звітності таких показників, як витрати на матеріальну допомогу та інші платежі соціального спрямування, благодійна допомога, сплата податків, фінансовий результат від пільгових операцій, витрати на підвищення кваліфікації працівників та їх оздоровлення.

5. Від професійної діяльності бухгалтера на локальному рівні залежить ефективне та законне функціонування підприємств, на глобальному – фінансових ринків у цілому. Зміна вимог до професійного бухгалтера спричинила оновлення функцій бухгалтера за змістом (організаційна, виконавча, управлінська, стратегічна, соціальна) і за значенням (макроекономічна, мікроекономічна). Функції бухгалтера впливають на коло їх обов'язків, прав і сфери відповідальності.

6. Проблема невідповідності між моделлю бухгалтерського обліку, яка історично сформувалася в Україні (в умовах планової економіки та континентальною моделлю, на якій базуються Міжнародні стандарти фінансової звітності (англо-американською), спричинила негативні тенденції у діяльності професійних організацій України. Ефективність їх подальшої діяльності залежатиме від об'єднання зусиль і надання таким організаціям статусу недержавного органу регулювання бухгалтерського обліку з чітким визначенням їх повноважень.

7. Розвиток світового бухгалтерського обліку як професійної діяльності відбувається з урахуванням накопиченого досвіду, розвитку облікової теорії, але має характерні особливості, які визначаються ментальними

характеристиками окремої нації. Серед основних напрямів удосконалення організації і методології бухгалтерського обліку є врахування відповідних культурних умов і морально-етичних цінностей, прийнятих суспільством.

8. Особливої актуальності набуває питання компетентності бухгалтера як ключової характеристики його професіоналізму в умовах постійного ускладнення ведення бізнесу. Для формування компетентності необхідним є запровадження такої системи освіти, яка б забезпечувала безперервне підвищення кваліфікації бухгалтера, формування його інформаційної культури, розвиток критичного мислення.

9. У сучасних умовах професійна освіта як фактор подальшого розвитку бухгалтерського обліку потребує адекватної розробки її принципів з урахуванням соціальної ролі бухгалтера. У такому контексті викладач через виховну функцію освіти повинен формувати свідомість бухгалтера, яка відповідає потребам і цілям розвитку суспільства в цілому, та економічну культуру бухгалтера, яка запобігає крадіжкам, розбазарюванню майна власника, обману членів суспільства, вуалюванню та фальсифікації звітності, неетичній професійній поведінці, антисуспільному професійному судженню.

10. Бухгалтерський облік як сформована наука потребує обґрунтованих довгострокових прогнозів з метою здійснення випереджаючих заходів щодо розвитку його теорії, методології та підготовки бухгалтерських кадрів. Розробка та впровадження методики здійснення прогнозних досліджень на державному рівні покликані сприяти прийняттю рішень, які визначають найактуальніші напрями розвитку теорії, організації і методології бухгалтерського обліку та підвищать ефективність бухгалтерської освіти. З метою вироблення достовірних прогнозів необхідно формувати спеціальні експертні групи з прогнозування бухгалтерського обліку.

11. Традиційна роль бухгалтерів полягала в наданні інформації щодо вартості майна та фінансових результатів. Оновлена роль полягає у здатності приймати рішення щодо стратегічного розвитку підприємства та попереджувати негативні тенденції у бізнесі. Тому при визначенні прав, обов'язків, відповідальності, кваліфікаційних вимог бухгалтера у чинних нормативних документах України необхідно закласти не тільки принцип якісного виконання технічних процедур, але й обов'язки, які враховують зміну функцій бухгалтера у забезпеченні стабільності економіки держави та інтересів суспільства.