

nek/2010_5/106.pdf. 4. Kim Y. Стратегический управленческий учёт / У. Кит ; [пер. с англ.]. – М. : Олимп-Бизнес, 2002. – 448 с. 5. Левик І. С. Обліково-аналітичне забезпечення стратегічного управління [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/5652/1/82.pdf>. 6. Плікус І. Й. Стратегічний облік як інструмент стратегічного управління підприємством [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://dspace.uabs.edu.ua/bitstream/123456789/349/1/visnukiabs_12_2002_14.pdf. 7. Пушкар М. С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): [монографія] / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-Бланш, 2006. – 334 с. 8. Райан Б. Стратегічний облік для керівників / Б. Райан. – М. : ЮНІТІ, 1998. – 616 с. 9. Терехова В.А. Стратегический управленческий учет: состояние и развитие в зарубежных странах / В. А. Терехова // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2000. – № 4. – С. 9–12. 10. Bromwich M. The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets / M. Bromwich // Accounting. Organisation and Society. – 1990. – № 1. – P. 27–46. 11. Innes J. Strategic Management accounting, in tones / J. Innes // Handbook of Management accounting. – 1998. – № 2. – P. 968–967.

УДК 657.12

П.Я. Хомин

Тернопільський національний економічний університет

НЕЕКОНОМІЧНІСТЬ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ – ДОМІНАНТА ЧАСУ?!

© Хомин П.Я., 2012

Розглянуто проблему економічності обліку та контролю. Підкреслено, що вона має важливе наукове і практичне значення, оскільки нехтування економічністю обліку і контролю зумовлює непродуктивні витрати як на мікро-, так і на макрорівні, що показано на прикладі динаміки чисельності службовців, зайнятих контрольними функціями. Водночас ця сама причина зумовлює надмірні витрати на ведення бухгалтерського обліку через перманентні зміни методики відображення господарських операцій без урахування економічності та раціональності формування облікової інформації.

In the article the author examines the problem of accounting economy and control. It is underlined that it has important scientific and practical value, as a neglecting of economical accounting and control predetermines unproductive charges as on mikro - so on a macrolevel. It is illustrated on the example of dynamics quantity of office workers, busy at control functions. At the same time, the same reason predetermines surplus charges on the conduct of accounting, as permanent changes of methody of recording operation without economical and rationality of accounting information formation.

Постановка проблеми та її зв'язок з важливими науковими і практичними завданнями. Як видається, ключове визначення “неекономічність”, принаймні стосовно обліку, безсумнівно, не може вживатися поряд із дефініцією “домінанта”, тим більше в розумінні “головний, панівний принцип” [1, с. 316].

Та, на жаль, попри те, що очевидно є необхідність забезпечення мінімальних витрат на організацію обліку і контролю, теперішній статус-кво щодо них є повною протилежністю, а динаміка зростання необхідних для цього трудових і матеріальних ресурсів стає загрозливою для економіки країни. Отож, це стало проблемою, вирішення якої має важливе наукове та особливо практичне значення.

Аналіз публікацій і досліджень. Теоретичне обґрунтування економічності обліку і контролю розроблено доволі давно, воно міститься в підручниках і посібниках поряд із такими важливими вимогами, як точність, правдивість, повнота, дієвість, безперервність тощо [3, 26].

Правда, хоч облік і контроль невіддільні за сутністю і є, так би мовити, двома сторонами однієї медалі, вже на рівні теорії їх розглядають окремо, здебільшого у такій площині: “Вимога економічності і раціональності обліку означає, що при необхідній повноті та своєчасності облік має здійснюватися при мінімальних затратах засобів і праці”; “Економічність – це забезпечення організації та ведення бухгалтерського обліку без перевищення гранично допустимих витрат” [4, с. 12; 3, с. 26]. Як раніше, так і нині те саме стверджують щодо власне контролю: “Принципи контролю, що відповідають командно-адміністративній¹ економіці”, є наступними:

- ...;
- економічності, який передбачає здійснення контролю з найменшими затратами, оптимальною кількістю працівників, які володіють спеціальними знаннями і навиками контрольної роботи”; “Вважаємо, що перелік принципів державного контролю в умовах ринкової економіки є наступним”.
- ...;
- Ефективність. Передбачає здійснення контрольних заходів з використанням мінімального обсягу коштів та досягнення найкращого результату з використанням визначеного обсягу коштів” [2, 203].

Мета статті. Власне, це “здійснення контролю з найменшими затратами”, особливо ж “оптимальною кількістю працівників”, не кажучи вже про них як професіоналів, що “володіють спеціальними знаннями і навичками контрольної роботи”, нині різко дисонує з практикою. З цього випливає завдання статті – з’ясувати, чому принцип економічності втратив колишню повноту, адже про оптимум чи спеціальні знання й навички уже навіть не згадують, поза тавтологічним акцентом на мінімізації обсягу коштів, необхідних для контролю. Але ж бо саме дисгармонія між професійністю, причому не тільки контролерів, та сутнісним змістом економічних явищ і їхніми надто деталізованими характеристиками, котрі треба контролювати, породили вказану проблему.

Основний матеріал. Розглядаючи актуальну нині проблему неекономічності обліку і контролю, вважаємо за необхідне підкреслити, що її неможливо поділити на дві окремі. Адже видатні вчені світового рівня різних шкіл передовсім: італійської – Ф. Беста, Ф. Вілла, Д. Россі та ін.; німецької – Ф. Ляйтнер, Е. Шмаленбах, Й. Шер та ін.; англо-американської – Р. Антоні, А. Літлтон та ін.; російської – М. Блатов, М. Лунський та ін. – вважали функції обліку і контролю невіддільними.

На жаль, останніми роками, всупереч очевидності цієї аксіоми як щодо її розуміння у вузькому значенні стосовно суб’єктів діяльності безпосередньо, тобто організації бухгалтерського обліку і контролю на підприємствах, установах і організаціях, так і в ширшому – всіх видів господарського обліку і контролю в державі, спостерігається намагання роз’єднати їх. Стверджують, що контроль не можна ототожнювати ні з бухгалтерським обліком, ні з обліком взагалі, позаяк це є “недоцільним”, бо “обмежувало застосування інших методів контролю, які існують і удосконалюються в сучасних умовах” [2, с. 23].

Але гірше те, що на практиці це набуло гротескного вигляду і власне облік – як основа будь-якого контролю² став другорядним за значенням, а контроль занадто розширився, наближаючись до межі самодостатності. Адже значна частина контролерів вищого рівня перетворила свою роботу на “паперотворчу” діяльність, спрямовану на перманентне директивне розширення обсягу контролю,

¹ Тут ми опускаємо анахронізми: “принципи партійності; демократизму; масовості та широкої гласності контролю; виконання директив партії чи директивності установок КПРС”, “демократичного централізму”, “соціалістичного демократизму” [2, с. 197].

² Д.Ж. Борчачіні (1818), визначення якого “Бухгалтерія – мистецтво ведення, передбачення і регулювання адміністративних розпоряджень” можна вважати взірцем, написав крилату фразу: “Контроль – ось істинна функція обліку” [Сок., от. ист., 114].

відтак зосередилась винятково на перевірках (тут доцільно вжити польський термін “справоздавчості” підвідомчих контролерів).

Водночас ця другорядність щодо бухгалтерського обліку – головна причина того, що як він, так і особливо господарський контроль стали надто затратними, давно вийшовши за економічні межі рахівництва, окреслені Й. Шером³, які “... проходять там, де затрата на теоретично можливе покращення постановки справи в цих областях внутрішньої організації підприємства стає більшою від тієї приватногосподарської вигоди, яку може отримати з нього підприємець” [8, с. 442–443].

Прикметно, що вже й деякі науковці пробують підвести під це теоретичне обґрунтування, по-своєму витлумачуючи правило французького вченого П. Гарньє: “Подання адміністрацією максимально можливої інформації із задовільною точністю та в мінімально стислі терміни” [10, с. 394]. Мовляв, ефективність бухгалтерського обліку, а отже, й контролю, не означає необхідності економії часу, відтак затрат на його ведення. Однак забувають зауваження П. Гарньє: “Цінність бухгалтерської інформації знижується пропорційно до квадрата часу, витраченого на її отримання” [10, с. 358].

Хоч очевидно, що йдеться тут не про економічність обліку, а про один із постулатів т. зв. “управлінського обліку”, за яким менеджери, вибираючи критерії оцінювання якості інформації “точність – своєчасність”, віддають перевагу останньому.

Проте неекономічність обліку й контролю надто відчутна, аби її ігнорувати надалі. Так, упродовж 2000–2009 рр. кількість державних службовців, які, власне, і є контролерами в державі, випереджала динаміку зайнятих економічною діяльністю. Співвідношення перших та других становило 1:53, хоч у 2005 р. вже досягло 1:63. Практично за 2000–2005 рр. 0,7 відсотка населення, зайнятого економічною діяльністю, перейшло у ранг службовців.

Певною мірою такий стрімкий приріст пояснюється випереджувальними темпами зростання чисельності керівників: за 2000–2009 рр. їх стало більше на 45458 осіб. а саме це зумовлює найбільшу витратність контролю. Адже кожен з них потребує зазвичай персонального автотранспорту та хоча б мінімального штату (секретаря-референта, водія) обслуги, що призводить до надмірних витрат на функціонування такого контрольного органу.

Водночас наведені цифри – це тільки верхівка айсберга, а нижня частина, якою обростає будь-який контрольний орган за вектором столиця – область – району, в кілька разів більша, бо до них треба долучити обліково-контрольний апарат недержавних суб’єктів діяльності. Ураховавши контролерів інших установ та організацій (податкової адміністрації, фондів соціального страхування etz) разом з аудиторами, матимемо велетенську армію, здатну поглинути будь-який приріст ВВП. Отож і не дивно, що склалась напружена ситуація з дефіцитом державного бюджету⁴, Пенсійного фонду, зрештою – з тіньовою економікою.

Але очевидно, що неможливо вирішити цю проблему одним помахом чарівної палочки, бо вона надто складна. Якщо не вирішувати її ґрунтовно й кардинально, то можливий хаос у здійсненні контрольної функції уже за вектором суб’єкти господарювання → органи контролю.

Йдеться насамперед про те, що причиною неекономічності обліку і контролю є застарілі підходи до прийняття тих чи інших нормативно-правових актів, адже ігнорується їхня виваженість стосовно обсягу рутинної роботи, необхідної для дотримання встановлених у них вимог. У недалекому минулому – як підкреслив В. Ластовецький – “була доведена до агонії оперативна звітність” [5, с. 15], тепер те саме відбувається з податковою, кварталні й річні бланки форм якої газета “Все про бухгалтерський облік” змушена друкувати у двох томах.

Яскравим прикладом нехтування економічністю обліку і контролю може бути уведення трьох (!?) примірників податкових накладних під час їх початкового затвердження, а потім відміна одного з них – як непотрібного, чи дальші дріб’язкові з позиції логіки позначки оригіналу й копії цього первинного документа вже за Податковим кодексом, але надто вагомим щодо наслідків їхнього

³ Як уже згадувалось, Й. Шер облік і контроль вважав невіддільними.

⁴ В. Симоненко вказує, що упродовж 2005–2009 рр. на 23,5 тис. осіб зросла чисельність співробітників центральних органів управління і досягла 286,7 тис. осіб. А витрати на забезпечення діяльності органів управління виросли на 6 млрд. грн., або майже у 2 рази [Симоненко В. Два в одному или фальшарт админреформы / Валентин Симоненко // 2000, 4.03.2011. – С. А. 4].

випадкового переплутування. Хоч відрізнити перший від другої, якщо вони виписані за допомогою комп'ютера, не може жоден експерт.

Ба більше, такий псевдоконтроль умудрились ще більше ускладнити, бо тепер ця частина податкової накладної містить ще й позначку про внесення до Єдиного реєстру, а також додаткову – для зазначення, з якої причини не видали її покупцеві (вони зашифровані за 11 ознаками – ото простір для помилок, відтак для імітації контролю, хоч у розділі XX (підрозділ 2, пункт 11) Податкового кодексу України чітко диференційовано суми ПДВ, які є підставою для такої реєстрації. Отож досить лише глянути у відповідний рядок цієї накладної за графою 11, і відразу стане зрозуміло, чи треба ставити таку позначку. До того ж діяла ця норма тимчасово, бо з 1 січня 2012 вже всі платники, у яких сума ПДВ більша за 10 тис. грн., повинні реєструвати свої податкові накладні.

І взагалі, чи спробував хтось порахувати додаткові витрати хоча б на зміну програмного забезпечення, а потім на введення шифрів причин невидання податкових накладних. А головне – для чого всі ці ускладнення потрібні та чи сприятиме це посиленню контролю за достовірністю нарахування податків, зборів і платежів. Бо, врешті-решт, навіть фізичні можливості контролерів обмежені, а вимушена перевірка додаткових показників призведе до неминучого послаблення контролю щодо головних, через брак часу для їх аналітичного осмислення.

Крім того, не можна забувати, що збільшення через згадані нововведення обсягу рутинної роботи облікових працівників теж негативно впливатиме на якість інформації, яка необхідна для визначення податків, зборів і платежів, оскільки це автоматично зменшує час для аналізу змісту господарських операцій, перетворюючи тим самим бухгалтерів лише на їхніх реєстраторів.

Та замість того, аби обґрунтувати раціональну систему обліку і контролю, стохастичні теоретичні блукання в царині контролю привели вже до того, що окремі автори ратують за визнання доцільності подальшого збільшення кількості контролерів уже всередині підприємств чи то як надбудови над бухгалтерією в системі так зв. “контролінгу”, чи “внутрішніх аудиторів”. Можливо, варто врахувати думку Д. Масси, який “висловлювався за повну незалежність контрольного органу – бухгалтерії – від адміністрації”, позаяк “контроль, для того, щоби бути дієвим, повинен бути доручений такому органу, який, з одного боку, мав би відомості про кожний акт і документ, з іншого – користувався б необхідною незалежністю, щоби мати можливість діяти вільно. Якби контроль був довірений особам залежним, на яких адміністрація може тиснути, або гірше, вчиняти стосовно них репресії, то не було би ніякої гарантії щодо нормальної його роботи” [7, с. 126].

Правда, це теж не панацея від зловживань, а Р. Годдард, англійський вчений, песимістично заявив, що “бухгалтери – ті самі люди і вони не обов'язково кращі тих, дії яких їм доводиться перевіряти” й стверджував, що “дев'ять десятих усіх крадіжок відбувається з вини бухгалтерів” та сакраментальне: “Де та сторожа, яка контролюватиме охорону?” [7, с. 126].

Однак саме останнє риторичне запитання повинно уберегти від хибних кроків щодо розширення кількості зовнішніх контролерів, бо перебільшення вже переконало у згубності такого шляху, адже надмірна “законтрольованість” нічого, окрім зростання корупції, не дала, облік і – особливо – контроль стали ще затратнішими, а лєвова частка економіки через це просто пішла в тїнь.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Видається, що в Україні пора, нарешті, визнати слушність твердження Й. Шера – класика теорії бухгалтерського обліку – щодо його економічних меж та невіддільності від нього функції контролю, бо все інше, як мовиться, від лукавого, оскільки штовхає вітчизняну науку на манівці маргінесів світової. Адже вчені світових наукових шкіл – американець Дж. Г. Сортер, болгарин Т. Тотев, росіянин Я. Соколов, поляк К. Сова – однозначно дотримуються духу наведеного у статті тлумачення економічності і вважають, що “бухгалтерський облік, як складову частину інформаційної системи..., не можна розглядати як самоціль” [7, с. 538], тому “вартість інформації не повинна перевищувати затрат на її отримання” [7, с. 381], або, інакше: “Затрати на ведення обліку не повинні перевищувати можливого економічного ефекту від використання облікової інформації, при правильній організації роботи він елімінує надлишкові дані” [7, с. 570].

Якщо ж уже говорити про “недоцільність ототожнення обліку й контролю”, то насамперед доведеться вирішити, що робити з таким елементом методу бухгалтерського обліку, як інвентаризація. Бо поки що ніхто із сучасних авторів, які сповідують “неототожнення”, чомусь не посягає на те, щоб включити цей елемент у сферу обліку.

Але, незалежно від того, якої позиції щодо співвідносності обліку і контролю дотримується той чи той науковець, нині найважливішою проблемою є обґрунтування критеріїв визначення обсягу інформації, яка має формуватись в надрах першого, спонтанно зумовлюючи потребу в другому, бо внесок декого з них у теорію його предмета поки що обмежується арифметичними символами (+; –) підрахунку в інших науковців включення / невключення до нього таких дефініцій, як генезис, предмет, або ж дослідження вже давно визначених хрестоматійних. Отож, навіть не читаючи, можна впевнено стверджувати, що їхня присутність тут стовідсоткова, а можливий пропуск є хіба недоглядом якогось автора ім'ярек. Здебільшого це нагадує відому забавку “хрестики-нулики”, засвідчуючи неспроможність сказати щось путне, приміром, стосовно того, як усе ж таки протидіяти неконтрольованому збільшенню армії тих, що рахують та контролюють на тлі надто повільних темпів зростання економіки, котра ніяк не може вийти хоча б на рівень 1990 р., який теж не був достатнім.

Але випереджувальним є саме зростання, бо як-не-як, але щодо тих, котрі, власне, обліковують, існують міжгалузеві нормативи чисельності працівників бухгалтерського обліку, затверджені Мінпраці України від 26.09.2003 р. № 269, за якими вона корелює із загальною кількістю працівників та питомою вагою автоматизації облікових робіт і наявністю структурних підрозділів. Та вся біда в тому, що тут не передбачено кратності зростання саме обліково-контрольних робіт через непродумані вимоги щодо облікового забезпечення нібито й раціональних заходів щодо регулювання економічних взаємовідносин у державі, як, наприклад, щодо введення правила “першої події” в податковому обліку в період суцільної бартеризації обміну товарами.

Але це призвело до такого ускладнення обліку й контролю, що врешті-решт (після майже 13 років марних спроб якось налагодити системне облікове забезпечення накопичення валових витрат та валових доходів і визначення т. зв. “оподаткованого” прибутку) уже самі податківці змушені були визнати фіаско цієї ідеї й повернути все на круги свої: за прийнятим Податковим кодексом податок на прибуток тепер слід нараховувати від результату, визначеного як різниця між сумою доходів звітного року й собівартістю реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та інших витрат [6, п. 134.1.1], а, інакше кажучи, – за даними “Звіту про фінансові результати” ф. № 2. Певна річ, – достовірного, що теж залежить від вирішення окресленої у статті проблеми, бо наразі обсяг марудної і часто марної рутинної роботи бухгалтерів стоїть на заваді, і через це стан бухгалтерського обліку загалом, зокрема й фінансової звітності – як його результату – далекий від критеріїв точності й достовірності та економічності разом, а зарадити цьому не зможуть жодні контрольні заходи чи контролери, які, за словами славновісного А. Вольфа, головного редактора (1884–1904) журналу “Счетоводство”: “В громадном большинстве случаев ревизоры со счетоводством ничего общего не имеют и в деле бухгалтерии младенчески чисты душою” [7, с. 282], хоч ще у 1823 р. К. Арнольд підкреслив: “Без знання бухгалтерії не може існувати істина й правильна ревізія” [7, с. 239–282].

На завершення висловимо застереження: аби у читачів не склалось враження, що автор цієї статті, обстоюючи невіддільність обліку й контролю, оперує надто “несучасними” тлумаченнями, отож заважає “застосуванню інших методів контролю, які існують і удосконалюються в сучасних умовах”, визначення видатного російського теоретика Я. Соколова: “Мета бухгалтерського обліку в накопиченні інформації, необхідної для контролю збереження власності, прийняття управлінських рішень і оптимізації структури виробництва та розподілу в народному господарстві” [7, с. 570], яке можна вважати класичним, оскільки ключове слово “контроль”, підкреслене автором цієї статті, чітко вказує, що йдеться про його широке розуміння – від одиничного господарства до народного загалом.

Принагідно зауважимо, що у західній обліковій теорії теж чомусь не прагнуть оцього “неототожнення” обліку й контролю і, приміром, виділяють такі функції рахівництва:

- інформаційну;
- контрольну;

- звітно-аналітичну;
- доказову⁵ [9, с. 15]

А загалом, аби забрати заперечувальну частку в першому слові назви статті та запитальний знак – у її кінці, викладеного тут замало, отож подальші дослідження є перспективними.

1. Великий тлумачний словник української мови / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. – Київ: Ірпінь, ВТФ “Перун”, 2007. – 1736 с. 2. Виговська Н. Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: моногр. / Н. Г. Виговська. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 532 с. 3. Кужельний М. В. Теорія бухгалтерського обліку / Кужельний М.В., Лінник В.Г. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с. 4. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку: підр. для с. г. технікумів. – 3-тє вид., перероб. і доп. / Н. М. Грабова. – К.: Вища школа, 1979. – 328 с. 5. Ластовецький В. О. Галузевий бухгалтерський облік: проблеми теорії і практики: моногр. / В. О. Ластовецький – Чернівці: Прут, 2005. – 210 с. 6. Податковий кодекс України // Все про бухгалтерський облік, 3.01.2011 р. – № 1–3. 7. Соколов Я.В. Бухгалтерский учёт: от истоков до наших дней. – М.: Аудит ЮНИТИ, 1996. – 638 с. 8. Шерр И. Бухгалтерия и баланс / Шерр И. В. – М.: Экономическая жизнь, 1926. – 575 с. 9. Podstawy rachunkowości. Praca Zbirova pod. red. Kazimierza Sawickiego. Wydanie V, zmienione. 10. Garnier P. Comptabilite commerciale. Comptabilite generale – Paris, 1975.

УДК 657.37:336.74:005

О.М. Чабанюк, Т.І. Балецька
Львівська комерційна академія,
кафедра бухгалтерського обліку

ЗВІТ ПРО РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ ТА ЙОГО МІСЦЕ В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВОМ

© Чабанюк О.М., Балецька Т.І., 2012

Досліджено структурні зміни у Звіті про рух грошових коштів, зокрема нововведення першого розділу. Звернуто увагу на порядок заповнення першого розділу звіту за прямим методом. Досліджено зміст статей надходження та витрачання коштів у межах операційної діяльності. Визначено інформаційне застосування звіту в управлінні підприємством.

Investigational structural changes are in Report on motion of money, in particular innovations of the first section. Paid regard to order of filling of the first section of report after a direct method. Investigational maintenance of the articles of receipt and expense of money within the limits of operating activity. Certainly informative application of report in a management an enterprise.

Постановка проблеми. Звітність підприємств є завершальним кроком системи бухгалтерського обліку, яка узагальнює і систематизує інформацію про діяльність підприємства та яка необхідна усім зацікавленим особам для прийняття ефективних економічних рішень. Добре налагоджена звітність підприємств є, безсумнівно, умовою будь-якого правильно організованого бізнесу. Фінансова звітність підприємств – це система узагальнених показників, які характеризують підсумки фінансово-господарської діяльності за минулий період (квартал, рік).

Грошові кошти та їх еквіваленти як найліквідніші активи які потребують постійного контролю та повного відображення у фінансовій звітності підприємства.

У балансі підприємства показують наявність грошових коштів на початок та кінець періоду, з чого можна визначити лише величину їх збільшення або зменшення. У звіті про фінансові

⁵ Власне, навіть з міркувань доказовості розширення згаданих даних у податковій накладній спірне, бо у звітності звести їх у якийсь синтетичний показник неможливо, а при перевірках все одно доведеться це уточнювати, а не покладатись на наявні помітки.