

## **ОБЛІК В УКРАЇНІ ЗА МІЖНАРОДНИМИ ПОЛОЖЕННЯМИ (СТАНДАРТАМИ): ПЕРСПЕКТИВИ ПОКРАЩЕННЯ**

Реструктуризація та реформування управління економікою вимагає критичного підходу до діяльності всіх функціональних служб промислових підприємств, як технічних, так і економічних, включаючи централізовану бухгалтерію.

Програма реформування бухгалтерського обліку, затверджена Кабінетом Міністрів України, передбачала здійснення до 2001 року перехід підприємств, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, на застосування міжнародних стандартів фінансової звітності.

У відповідності з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку регламентації підлягає лише незначна частина фінансової звітності (баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал тощо), а методологія і організація обліку знаходяться в компетенції власника (господарського суб'єкта), який може обирати найкращий варіант оцінки ресурсів, запасів, незавершеного виробництва, методи нарахувань, розрахунків і узагальнення і ін. Причому організація обліку повинна підпорядковуватись не стільки оперативності, аналітичності і навіть точності обліку, як це прийнято в традиційній бухгалтерії, скільки принципам податкового обліку. Не вдаючись в дискусію навколо податкового обліку, на наш погляд, критерієм будь-якої системи бухгалтерського обліку повинна служити повнота і достовірність обліково-аналітичного забезпечення як традиційних, так і нових напрямків облікової роботи, зокрема, обліку процесів виявлення та використання внутрішніх резервів.

Те, що ці процеси важливі для підйому економіки підприємства за рахунок чисто власних джерел (внутрішніх резервів), мабуть, ні у кого не викликає жодних сумнівів. Так, внаслідок послідовних заходів по

використанню внутрішніх резервів на ВАТ "Текстерно" вдалося в минулому році додатково випустити 13 млн. пог. м тканини і забезпечити в 2,2 рази темпи зростання виробництва у порівнянні з 2001 роком. Аналіз темпів виробництва по роках характеризується такими даними: 1991 – 95.4, 1992 – 84.8, 1993 – 59.2, 1994 – 47.0, 1995 – 41.4, 1996 – 52.9, 1997 – 41.6, 1998 – 47.6, 1999 – 98.0, 2000 – 78.0, 2001 – 80.0, 2002 – 118.0.

Цьому сприяла, на наш погляд, розроблена і впроваджена в дію Програма виявлення і використання внутрішніх резервів, яка дозволила ВАТ "Текстерно" значно покращити використання виробничих ресурсів. Якщо у 1997 році виробничі потужності прядильного виробництва використовувалися лише на 9,5 відсотків від проектної величини, а ткацького – на 11,1, то в 2002 році ці показники склали відповідно: в прядінні – 38,4, в ткацькому виробництві – 41,5.

Аналогічні дані про використання виявлених внутрішніх резервів можна привести і по інших підприємствах галузі, зокрема: КП "Текстиль" м. Харків (досягнуто зниження собівартості за рахунок зменшення умовно-постійних витрат на 5-7%), ВАТ "Херсонський бк" (досягнуто і додатковий випуск продукції і зниження собівартості за рахунок зниження простоїв). Слід мати на увазі, що кожен день простою, наприклад, ткацького обладнання обходиться для такого типу підприємств в 41 тис. гривень.

Однак, виникає проблема інформаційного забезпечення показників, які характеризують внутрішні резерви. Це завдання не з простих. Сьогодні бухгалтерський облік тільки частково забезпечує його виконання. Найкраще розроблена методика обліку процесу виробництва. Визначення собівартості продукції є об'єктом практично і фінансового і управлінського обліку. За їх даними є можливим визначати показники, що характеризують внутрішні резерви. Але цього недостатньо. Управління внутрішніми резервами підприємств вимагає системного підходу до охоплення обліковими даними всіх резервів, що є наслідком використання виробничих і фінансових ресурсів, процесів постачання і збуту тощо. З

огляду на це, від бухгалтерського обліку нічого нового не вимагається, оскільки згадані вище завдання покладались на нього і раніше. Однак мова йде про посилення вимог до якості їх виконання, до переорієнтації бухгалтерського обліку в значній мірі на задоволення інформаційних потреб (обліково-аналітичне інформаційне забезпечення) управління підприємством в цілому і його окремими видами діяльності, зокрема, управління внутрішніми резервами. При цьому від бухгалтерії вимагається постійний пошук внутрігосподарських резервів, підготовки оперативних даних, що при завантаженості бухгалтерів технічною роботою по збору інформації для складання фінансової звітності, веденні податкового обліку, здійснити досить складно. Усунути цю суперечність можна шляхом як подальшого вдосконалення форм обліку і звітності внутрішніх резервів, приведення їх у відповідність до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, а також розробки методики внутрішньогосподарського і бухгалтерського аналітичного обліку.

Таким чином, перехід підприємств на нові економічні відносини, насамперед, вимагає підвищення якості інформаційного забезпечення. Але при цьому необхідно практично вирішувати й іншу, не менш важливу проблему: забезпечення необхідними обліковими даними управління внутрішніми резервами в розрізі окремих підрозділів підприємства. На жаль, бухгалтерський облік нині зорієнтований на задоволення інформаційних потреб лише верхнього рівня системи управління. Саме ця обставина і стала однією з причин стримування впровадження на підприємствах системи виявлення і використання внутрішніх резервів.

Оскільки реальний перехід суб'єктів господарювання на роботу в нових економічних умовах, по суті, неможливий без виявлення, мобілізації і використання внутрішніх резервів всіма функціональними підрозділами підприємства, перед бухгалтерським обліком в цілому і внутрішньогосподарським (управлінським) обліком зокрема, ставиться конкретне завдання: створити повноцінну обліково-аналітичну базу

інформаційного забезпечення управління внутрішніми резервами. Причому обмеження навіть в умовах бригади числа об'єктів бухгалтерського обліку внутрішніх резервів, наприклад, лише обліком виробітку і нарахування заробітної плати явно недостатньо, оскільки показники, що характеризують внутрішні резерви бригади, вимагають облікових даних про роботу обладнання, ефективність технологій, а також про понесені витрати і непродуктивні втрати, одержані результати тощо. Окремому обліку підлягають внутрібригадні виробничі претензії і санкції.

Отже, в умовах ринку об'єктами обліку повинні бути всі господарські операції, що відбуваються на різних рівнях управління підприємством. При цьому під терміном *"господарська операція"* ми розуміємо його визначення Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.99 р. № 996-XIV як *"дію або подію, яка викликає зміни"* в структурі активів та зобов'язань, власного капіталу тощо. Таке тлумачення господарської операції в повній мірі відповідає поняттю *"внутрішніх резервів"* підприємства. Їх використання, тобто *"дії і події"* з ними пов'язані, викликають зміни в собівартості (цей показник знижується), а також в обсязі готової продукції (за рахунок використання внутрішніх резервів можна збільшити додатковий випуск продукції). Однак необхідно відокремлено обліковувати явища, факти, події, операції, пов'язані з виявленням і використанням внутрішніх резервів в розрізі окремих структурних підрозділів і по підприємству в цілому: фондоддачу, фондоємність, фондооснащеність, матеріалоємність, продуктивність і т.п.

Для цього підрозділам слід самостійно розраховувати завдання по виявленню і використанню внутрішніх резервів на підставі розроблених на рівні адміністрації науково обґрунтованих і підтверджених практикою норм. На нашу думку, кожному підрозділу (в т.ч. бригаді, зміні) необхідно планувати суму умовного виявлення і використання внутрішніх резервів у вигляді різниці в собівартості, досягнутої завдяки впливу факторів на

показники внутрішніх резервів, а також відхилень у випуску готової продукції або додатковому випуску продукції, одержаної саме за рахунок факторів, пов'язаних з внутрішніми резервами.

Реформування бухгалтерського обліку як складової трансформації економіки України на рівні управління внутрішніми резервами підприємства вимагає певного перегляду всієї системи узагальнення облікової інформації. Цього вимагають також перших п'ять стандартів бухгалтерського обліку. Основний акцент в них, і він найбільш правильний. З нашої точки зору, ставиться на забезпечення обліковими даними *"отримання економічних вигод"* від використання ресурсів підприємства. Зрозуміло, що таких даних нині діючий облік дати не може. Одержання економічних вигод безпосередньо пов'язане з використанням активів, причому з ефективністю їх використання. Однак ефективність використання активів і одержання на цій основі реальних економічних вигод не являється об'єктом бухгалтерського обліку. Професор В.Сопко справедливо визначає його як *"систему безперервного, суцільного і взаємозв'язаного спостереження за створенням суспільного продукту і пов'язаними з ним процесами обміну, розподілу та перерозподілу, за наявністю і рухом майна господарства, його майновими відносинами"*. Водночас, він зазначає, що *"бухгалтерський облік як інформаційна система поділяється на відкриту, таку, що може бути опублікованою, та закриту, яка становить комерційну таємницю підприємства. Перша формує поняття фінансового обліку, друга – внутрішньогосподарського (управлінського) обліку"*. Очевидно, що управління використання внутрішніми резервами може бути забезпечене, головним чином, даними внутрішньогосподарського обліку як *"системи обробки та підготовки інформації"* про особливий вид діяльності підприємства – виявлення і використання внутрішніх резервів.

У цьому зв'язку виникає потреба в розвитку і розширенні об'єктів управлінського обліку. Зосередження його застосування лише на окремих

напрямах облікової роботи значно звужує рамки потенційних можливостей цього виду обліку, обмежує його суть і практичну значимість. Внутрігосподарський (управлінський) облік в редакції Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" вимагає сталого його використання (закріплення) за певним видом діяльності підприємства. Те, що виявлення і використання внутрішніх резервів є такою діяльністю, окремих доказів не потребує. Річ у тім, що нині відсутня не тільки теорія, але й методика та практика такого обліку. Суть запропонованої нами схеми руху інформаційного потоку в тому, що спочатку необхідно визначити об'єкти управлінського обліку внутрішніх резервів. Такими об'єктами можуть бути показники внутрішніх резервів. Відтак, слід розробити методику їх обліку. Нарешті, сформовану таким чином інформаційну базу облікових даних внести в аналітичні таблиці, провести глибокий аналіз виявлення і використання внутрішніх резервів на підприємстві і представити їх адміністрації для управління цією діяльністю.

Підприємства бавовняної промисловості, можливо, єдині в своїх намаганнях, вдаються до розрахунку багатьох показників, що характеризують внутрішні резерви як окремих підрозділів, так і підприємства в цілому. Однак невирішеність вказаної проблеми на практиці приводить до того, що виявлення і використання внутрішніх резервів ведуть працівники економічного відділу в основному для вищестоящої організації в саморобних реєстрах. Зафіксовані в них дані труднодоступні їх безпосередньому користувачу – адміністрації підприємства. Вони малокорисні, непридатні для аналізу цих важливих процесів на підприємстві.

Більше того, як уже згадувалось, їх розрахунок здійснюють працівники економічного відділу. Дані для розрахунку показників внутрішніх резервів – приблизні, побудовані на припущеннях. Звідси, необхідне обліково-аналітичне забезпечення цих показників. Але виникає

правомірне запитання: хто повинен вести такий облік? Навряд чи можна покласти ці обов'язки на бригадирів, начальників цехів і т.п., оскільки мова йде не про якийсь-там рядовий показник, а про самостійну інформаційну систему. Оскільки збільшення чисельності облікових працівників в нинішніх умовах нереально, то вирішити цю проблему, на нашу думку, можна шляхом автоматизації вводу інформації про діяльність, пов'язану з виявленням і використанням внутрішніх резервів на підприємстві за допомогою ПК.

Розширення масштабів автоматизації обробки облікової інформації, і як наслідок, вивільнення бухгалтерів від технічної роботи створює сприятливі умови для переміщення частини облікового персоналу безпосередньо в низові виробничі ланки для організації обліку виявлення і використання внутрішніх резервів. Працівники бухгалтерії будуть зайняті не стільки фіксацією і обробкою облікової інформації (ця робота буде покладена на ПЕОМ), скільки пошуком форм і методів розширення сфери впливу їх інформаційної, контрольної і оцінної функції на рівень ефективності виробництва, використання внутрішніх резервів, а також аналізом цієї діяльності.