

ОБЛІКОВА ІНФОРМАЦІЯ ЧИ САКРАЛЬНІ ПРОЦЕДУРИ?

Хомин П.Я. – д.е.н., професор; Рожелюк В.М. – к.е.н., доцент; Кривий З.І.
Тернопільський національний економічний університет

Попри те, що облікова інформація є надзвичайно важливою для ефективного ведення підприємницької діяльності, адже вона, за словами очільника журналу “Счетоводство”, члена Болонської академії рахівників та низки інших міжнародних професійних об’єднань А. Вольфа (1854-1920), освітлює “господарський шлях, по якому треба вести підприємство відповідно з економічними і юридичними вимогами, ... вказує шляхом підрахунку і обчислень в будь-який час стан підприємства і зв’язок між діями та причинами, що їх зумовили” [3, с.254], доводиться констатувати: у ХХІ ст., так само, як і в минулому, маємо ніби вододіл між менеджерами й бухгалтерами.

З одного боку перші завжди невдоволені забезпеченням їхніх інформаційних запитів, з іншого – бухгалтери заледве встигають подавати різноманітні форми звітності, які не тільки надто громіздкі і специфічні, але й постійно змінюються. Відтак на практиці маємо дещо гротескнун, але загально вірно схоплену з натури ситуацію, описану англійським автором Т. Скоуном, коли бухгалтер півроку складає звіт, а керівник, вислуховуючи його доповідь, приймає позу страуса, вдивляючись в якусь тільки йому видиму в даліні точку, і час від часу глибокодумно киває головою, ніби щось із цього звіту, складеного за сакральними процедурами (К. Болдуїн), зрозумів [2, с.62].

Та найгірше те, що якраз предмет гордості кожного бухгалтера – виверений Баланс ф. № 1 – для “людей практичної справи”, як писав інженер-шляхоник Г. Емерсон (1853-1931), предтеча стандарт-косте, абсолютно нецікавий, оскільки він “включає традиційну бухгалтерську методологію, яка має той недолік, що ніякого відношення між тим, що було, і тим, що повинно бути, не встановлює”, адже “ніяких норм, крім норм уже досягнутих у минулому, бухгалтеря виставити не може” [3, с.409-410].

Проте традиційним для вітчизняної методології бухгалтерського обліку стало скрупульозно точне (до копійок, а при закритті рахунків з обліку витрат – навіть до чотирьох знаків після коми!) вирахування поіменованого його послідовником Ч. Гаррісоном, автором бухгалтерського втілення стандарт-косте, “типовим взірцем того, що може бути названо чисто історичним обліком собіваргості, завдання якого обмежується збиранням даних про витрати, вже здійснені” [3, с.411].

І навіть у ХХІ ст., коли врешті зрозуміли, що інформаційні процеси на підприємствах в умовах інтеграційних змін не забезпечують головної мети бухгалтерського обліку – відображення колообігу капіталу, далі має-

мо рутинні сакральні процедури, пов'язані з історичним обліком собівартості, котра стала "священною коровою", яка поглинає лівову частку робочого часу бухгалтерів і економістів, хоч точністю тут навіть годі, коли вона арифметично виверена, є лише ілюзорною, бо це лише додавання цифр минулого до поточних, які в умовах перманентної інфляції нічого реального не відображають.

Отож виглядає, що М. Пушкар має рацію, коли стверджує, що "критичний стан з теорією і технологією обробки облікової інформації обумовлений носіями знань з обліку, які закрилися у своїй шкаралупі та із середини цієї шкаралупи не бачать світу, і вкотре переробляють той гумус, який вони отримали у спадок від середніх віків, як дощові черв'яки переробляють органічні рештки ґрунту" [1, с.6].

Бо чого б то так триматись за це "добування цифр зі стелі" (вислів І. Ніколаєва), коли фінансова звітність передбачає достатність обліку витрат за укрупненими групами, які мають назву "Елементи операційних витрат"? Чи може хтось похвалитись, що на підставі даних про собівартість продукції коли-небудь керівники підприємств змінювали структуру виробництва, випускаючи замість лопат чи грабель ноутбуки або якесь інше ноу-хау. Не будемо вже акцентувати уваги на тому, що таке "мінімізація витрат", яка призводить до свфемізму, винайденому в обліковій практиці – "рве баланс" саме через доведення до абсурду калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг).

Стосовно неї певною мірою маємо спадок 30-х років ХХ ст., коли "... з початку 30-х років начисто було знищено господарський розрахунок, адже замість госпрозрахунку реального, коли закриваються збиткові підприємства, ввели госпрозрахунок мнимий. Це була ілюзія госпрозрахунку, оскільки ніхто не несе ніякої відповідальності і ніхто нічого не закривав і не ліквідував, можна було мати збитки і отримувати премії та ін" (як-от, при зниженні т. зв. "ціанової" ... збитковості - Авт.).

Вся госпрозрахункова робота зводилась до створення бухгалтерами з кожним днем все більшої кількості зведень. Їм приходилось виводити прибуток навіть там, де його не було, і рахувати фіктивні результати всередині підприємств" [3, с.483] – досить пригадати горезвісну "чекову форму обліку і контролю" як квінтесенцію паралелізму облікових процедур, доведених до абсурду вже в кінці 90-х років ХХ ст.

Проте, замість епітафії "Rip"¹, маємо вже у ХХІ ст. спроби реанімувати щось подібне під нібито благородними намірами розширити інформаційні функції обліку, що насправді є лише намаганням реінкарнації подібного дубляжу облікових процедур, яка ґрунтується на псевдотеоретичних намаганнях перетворити синоніми "затрати" й "витрати" в антоніми, причому майже точно із зауваженням Я. Соколова: "... П'ятдесят років у нашої країні не було більш популярної бухгалтерської теми, ніж нормативний облік, всі впроваджували його, звітували "про впровадження", а його не було – "облік-невидимка" [3, с.504].

А тим часом така чехарда в ядрі інформаційного-облікового процесу прикриває, наче ширмою, невирішену донині проблему, окреслену відомим в Європі, але незраним у сучасній вітчизняній обліковій теорії практиком і теоретиком² П. Цюмпою: “Проста бухгалтерія є недосконалим рахунком майна, подвійна – рахунком капіталу” [4, с.120], котра із суто теоретичної площини перейшла у розряд найважливіших практичних, оскільки глобалізація, як відомо, річ уперта, вона діє з непереборною силою. наче молох поглинаючи вітчизняні підприємства, тим більше, що спротив цьому за існуючої методології обліку капіталу надто кволий (табл. 1).

Таблиця 1

Витяг із Балансів ф. № 1

(тис. грн)

Показники	Підприємства		
	А	Б	В
Активи – всього	35648	1182	2427
Статутний капітал	86	117	0
Зобов'язання	9243	933	1380
Різниця (А – 3)	26405	249	1047

Із-за цих показників складатиметься враження, що незабутній Й. Шер, видатний швейцарський вчений, марно доводив своє знамените рівняння $A - 3 = K$ і рахунок капіталу знов перетворився в “порожній аркуш паперу”, на якому бухгалтер “віків мороку” або “епохи Відродження” фіксував тільки для пам'яті і зручності наступного контролю ... суми³, ніякого смислу в них не вкладаючи” [3, с.60]. Мабуть Ф. Єзерський (1836-1916) мав рацію, заявляючи: “Двойной системе нельзя дать ... другого названия, как системы воровской. Это не литература, не учет, но правдиво” [3, с.246], якщо врахувати такий стан на цих і багатьох інших підприємствах.

А з позицій інформаційних процесів за умов інтеграційних змін виглядає, що власники таких підприємств – наївні люди, бо вірять у свою недоторканість, хоч може статись неочікуване: їхні підприємства заберуть за безцінь. І певною мірою винним буде бухгалтерський облік, який у кінці ХХ ст. – на початку ХХІ ст. втратив навіть ті надбання, які мав раніше.

Бо поза тим, що подвійна бухгалтерія – як стверджував П. Цюмпа – є “недосконалим рахунком капіталу”, усе ж таки ніхто не думав, що станеться таке, коли на рахунках з обліку капіталу матимемо декілька не пов'язаних логікою цифр, і жодна з них не буде реальною, не кажучи вже про спробу довідатись, скільки якого – основного та оборотного капіталу має на певну дату підприємство.

Дивно, бухгалтерія може точно визначити кількість і вартість шиферних і звичайних цвяхів гоцьо, але безсила щодо головного об'єкта, хоч “подвійне виведення капіталу” як стверджував Й. Шер – якраз і є метою бухгалтерії.

Певною мірою тут негативно позначилась інерція т. зв. “соціалістичного” обліку, метою якого було визначено “відображення виконання ... підприємством всього господарського плану”, а категорія “капітал” майже до кінця ХХ ст. взагалі вилучена з облікової теорії. Як висловився Я. Соколов: “Такий маразм не міг відобразитись на теорії і практиці обліку. Вони починають стрімко деградувати” [3, с.478]. Все це може призвести до того, що невдовзі матимемо не тільки нульовий статутний капітал – як у наведеному прикладі в таблиці, але й наближену до такої величини вартість необоротних активів, адже тільки за період 1998-2011 рр. кумулятивний індекс інфляції досягнув 519,8 відсотка, що подібно до протитанкового снаряда, пропалює до гла сподівання на будь-яку достовірність Балансу ф № 1.

Бо зараз, як бачимо, не тільки “подвійного виведення чистого майна” – як висловлювався Й. Шер про капітал – вона не забезпечує, але й вуялоє його метаморфози, котрі нерідко завершуються легальними рейдерським захопленням одних підприємств, або ж банкрутством інших. Для наглядності наведено запозичену у П. Цьомпи карикатуру балансу та висновки до нього, які найкраще ілюструють наслідки таких перекручень (рис. 1).

Шахта К 10.000.000	Акціонерний капітал К 10.000.000
Втрата <u>К 10.000.000</u> К 20.000.000	Амортизація <u>К 10.000.000</u> К 20.000.000

Рис. 1. Баланс акціонерного товариства [4, с.164]

Стосовно такого балансу П. Цьомпи зауважує: “Цей баланс із 20-ма мільйонами активів і пасивів, звичайно, виглядає дуже імпозантно, проте профани були б дуже розчаровані, коли б їм пояснити, що цей баланс не вартий і геллера. Куплені на 10 млн шахти є безвартісними, тому що їхня вартість корегувалася через 10 млн амортизації: повністю зниклі 10 млн акціонерного капіталу мають своє покриття лише в 10-ти мільйонах втратах” [4, с.164].

Проте й через 100 років після публікації книги П. Цьомпи маємо подібні “баланси, не варті й геллера”, зате поряд із цим “фішкою” публікацій став капітал, але не основний чи оборотний, а з позицій теорії бухгалтерського обліку – віртуальний чи то пак інтелектуальний і замість того, аби розвивати вчення П. Цьомпи (1910) та Е. Шмаленбаха (1873-1955) про динамічний баланс, який “не має ніяких штучно зафарбованих псевдовартостей і доступний всім, легко зрозумілий і ясний” [4, с.200], як “метри”, так і неофіти, наче з фетишем, змирились із статичним, застиглим у часі, і ніби уфологи, вишукують невідомі літаючі об’єкти (НЛО) на кшталт “страте-

гічного” обліку, що є оксюморonom, подібним до фразеологізму “гарячий під” чи “сухий туман”.

Тому пора облішити пошуки ефемерій, про які дехто з їхніх пошуківців навіть уяви достатньої не має, але, як мовиться, куди кінь з копитом, туди й рак з клешнею, а зосередитись усе таки на вирішенні справжньої мети бухгалтерського обліку – відображенні колообігу капіталу, не плутаючи його реальної величини з НЛО, тобто інтелектуальним (людським, екологічним тощо), бо економісти від А. Сміта до Т. Шульца і Г. Беккера називали ним наявні в індивіда знання, виробничі навички і мотивації, що підвищують продуктивність праці та приносять індивіду дохід (до цього американський економіст-історик Р. Фогель запропонував дефініцію “фізіологічний капітал” – потенційний запас фізичних сил і здоров’я, який людина отримує в перші роки життя, а пізніше вже майже не може змінити). Але ніхто з класиків не вважав можливим увести це в число об’єктів бухгалтерського обліку, позаяк такий його елемент методу як грошова оцінка у грошовому вимірнику тут безсилій

Примітки:

1. Рір – спочивай з миром.
2. Українець за походженням, Павло Цюмпа працював у 1899-1910 рр. керуючим, ревизором, викладачем бухгалтерського обліку у вищій торговій школі Кракова, в банківських установах Австро-Угорщини. З 1910 по 1913 рік – директором бухгалтерського обліку у Крайовому банку Королівства Галиції і Лодомерії з великим герцогством Краківським (м. Львів), де у 1910 р., на основі своєї доповіді в товаристві випускників Львівської торгової академії, розробив теорію економетрії тобто “побудованої на національній політекономії теорії бухгалтерського обліку” [4].
3. Маються на увазі т. зв. “однобічні факти” на зразок “украли товари”, “дали хабар”, “згинула корова”, “згорів будинок”, для яких не було відповідного рахунка, як-от при продажі товарів (товарів менше, грошей більше).

Література

1. Перспективи розвитку контролінгу як науки: теорія і практика. – Тернопіль, 2008
2. Скоун Г. Управлінський учёт / Пер. з англ. – М.: Аудит ЮНИТИ, 1997. – 179 с.
3. Соколов Я.В. Бухгалтерский учёт: от истоков до наших дней / Я.В. Соколов. – М.: Аудит ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
4. Цюмпа П. Нариси економетрії і побудована на національній політекономії теорія бухгалтерського обліку / Павло Цюмпа / Пер. з нім. – Львів: Каменяр, 2001 – 123 с.