

СОЦІАЛІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В КОНТЕКСТІ КОНТРОЛЮ ЗА ВИКОРИСТАННЯМ ВНУТРІШНІХ РЕЗЕРВІВ ПІДПРИЄМСТВ

Ярослав МЕХ

Copyright © 2009

Постановка проблеми. У загальному вигляді вона може бути сформульована так: сучасний бухгалтерський облік у сфері виявлення і використання внутрішніх резервів на підприємстві як форма прояву суспільного призначення належним чином не виконує контрольну функцію, внаслідок чого облікова інформація втратила соціальне значення. Необхідністю є поєднання функцій обліку між собою, що дозволить найбільш повно реалізувати завдання, поставлені суспільством перед бухгалтерським обліком взагалі, вдосконалити нормативне регулювання та забезпечити захист суспільних інтересів. Зрозуміло, що така постановка проблеми зумовлює її тісний зв'язок як з питанням змісту і способів формування інформаційних систем, функціями управління, так і системою бухгалтерського обліку – об'єктивного і незалежного джерела наповнення інформаційних мереж.

Вирішення наукової проблеми, яка полягає у невідповідності існуючих теоретико-методологічних основ бухгалтерського обліку використання внутрішніх резервів на підприємстві сучасним економічним реаліям глобального ресурсозбереження, економії тощо, сприятиме розробці нової концепції обліку і внутрішньогосподарського контролю, яка буде мати значення для євроінтеграційних процесів, соціалізації бухгалтерського обліку, регламентації та збереження його зв'язку з розвитком ресурсозберігаючої економіки в контексті глобальних процесів пошуку, мобілізації та використання резервів ефективного та економічного використання ресурсного потенціалу підприємств.

Відсутність на сьогодні єдиного підходу до визначення як змісту, об'єктів, способів бухгалтерського обліку внутрішніх резервів, так і меж його застосування негативно впливає на формування інформаційного забезпечення управління ними. Задля повного й усебічного розкриття сутності обліку та враховуючи зна-

чушість його відповідності потребам сучасного суспільства повстає питання обґрунтувати доцільність застосування процесно-системного підходу до визначення сутності інформаційного забезпечення управлінської діяльності, котра оптимізує використання внутрішніх резервів. Крім цього, поставлено за мету – розв'язання згаданих проблем на рівні науки, практики та навчальної дисципліни. Тому виокремлено смислові дихотомії, що сприяють виявленню властивих обліку взаємозв'язків; обґрунтовано критерії визначення меж бухгалтерського обліку внутрішніх резервів, що забезпечує розуміння функцій обліку в управлінні ВВР з підприємством і ролі бухгалтера на підприємстві. Такий підхід уможливує усвідомлення сутності обліку, спрямованого на виявлення і використання резервів ресурсного і виробничого потенціалу підприємства, конкретизує предмет його вивчення з боку користувачів на рівні економічної інформації.

Не дивлячись на те, що в останніх економічних дослідженнях і публікаціях багато уваги приділяється характеристиці інформаційних систем, управління ними, а також специфічним питанням безпосередньо бухгалтерського обліку [1–6], поняття “внутрішні резерви”, “використання внутрішніх резервів”, “система показників використання внутрішніх ресурсів”, “обґрунтування можливостей і доцільностей охоплення системи показників системного бухгалтерського обліку” є відносно новими і поки що малодослідженими за обсягом, змістом і значенням форматом. Залишаються невирішеними не тільки термінологічні питання, а й ті, без яких немислима сама ідея функціонування системи виявлення і використання внутрішніх резервів підприємств промисловості, управління нею, досягнення її належного інформаційного забезпечення об'єктивними даними бухгалтерського (внутрішньогосподарського) обліку.

Постановка завдання. Треба дослідити теоретичні основи бухгалтерського обліку на предмет використання внутрішніх резервів, результатів економії та ефективного задіяння ресурсів, які традиційно розглядає економічна теорія. Водночас методологію такого обліку визначає найбільш впливова і зацікавлена група користувачів, які є суб'єктами методологічного впливу на організацію і методику здійснення обліку і контролю. Задля збалансування інтересів таких суб'єктів, соціалізації бухгалтерського обліку внутрішніх резервів нами запропоновані окремі заходи з реалізації *концепції розвитку системи ВВВР* – мислєдіяльнісне спрямування синтетичного й аналітичного обліку показників використання внутрішніх резервів. Для такого методологічного кроку існує принаймні дві причини: по-перше, це допоможе зрозуміти реальне підґрунтя облікових методів і підходів, по-друге, забезпечить якісне, а не механічне розуміння бухгалтерського обліку внутрішніх резервів. Звідси **загальна мета** статті – опрацювання концептуальних спрямувань синтетичного й аналітичного обліку внутрішніх резервів як нового напрямку в розвитку системи бухгалтерському обліку.

Концептуальну основу бухгалтерського обліку внутрішніх резервів не можна порівняти з базисним законом науки. Вона постійно змінює форми для того, щоб відповідати динаміці господарських потреб, і розвивається через досвід і консенсус. Аналізоване спрямування двох видів обліку внутрішніх резервів доречно розглядати з погляду: а) головних характеристик синтетичного й аналітичного обліку і б) концепцій, які створюють їх логіко-змістову основу.

Зауважимо, що вплив глобалізаційних процесів на розвиток бухгалтерського обліку в Україні виявляється в транснаціоналізації бізнесу, міжнародній стандартизації обліку. Наслідки такого розвитку виявились негативними: бухоблік за багатьма напрямками втратив достовірність, об'єктивність та соціальну спрямованість; на практичному рівні він не залишається єдиною системою, адже під впливом змін в економіці відбулося відокремлення внутрішньогосподарського (управлінського) обліку від фінансового. У цьому сенсі важливо обґрунтувати дієві принципи бухгалтерського обліку на законодавчому рівні та доцільність застосування єдиного плану розрахунків як центрального інструменту регламентації методології такого обліку, що дозволить забезпе-

чити макромеджмент з будь-якого напрямку, в тому числі й обліку використання внутрішніх резервів достовірною інформацією.

Критичний аналіз фінансового стану й результатів діяльності великих промислових підприємств України свідчить про відсутність відображення в обліку значної частини внутрішніх резервів. Крім того, у фінансовій звітності України відсутня інформація про вплив їх використання на функціонування підприємства, на навколишнє середовище, на економію, на енергоресурсозбереження. Це призводить до неможливості проведення об'єктивного аналізу, вказує на невідповідність методології прикладного бухгалтерського обліку сучасним вимогам. У підсумку теоретичне узагальнення практики організації обліку внутрішніх резервів на підприємствах робить неможливим конструктивне використання останніх наукових досліджень при вирішенні буденних завдань. Ось чому потрібна систематизація вітчизняних і зарубіжних облікових теорій стосовно обліку ефективності, економії, використання внутрішнього потенціалу і на цьому підґрунті створення *методології управління внутрішніми резервами* підприємств та організацій.

Методика обліку внутрішніх резервів підприємств промисловості – важливий інструмент регулювання економіки на всіх рівнях. Щодо сучасної методологічної ситуації в економіці України, то вона характеризується переходом від уніфікованої, здержавленої методології до плюралістичного багатоманіття методологічних підходів. Однак на цьому шляху зроблені лише перші кроки. Нині ж слабе інформаційне забезпечення процесів виявлення і використання внутрішніх резервів не дозволяє надати відповідної методологічної спрямованості заходам з регулювання та впровадження цієї системи на кожному підприємстві. Для усунення таких негативних явищ пропонується трирівнева методика, суть якої полягає в обґрунтуванні наявності трьох якісно самостійних та взаємопов'язаних методологічних рівнів – предметно-концептуального, нормативного та логічного, на кожному з яких визначено перелік відповідних проблем, що підлягають розв'язанню. Це уможливило систематизацію уявлень про предмет, метод, принципи, правила і завдання обліку внутрішніх резервів задля визначення об'єктів їх регламентації.

Результати проведеного дослідження. Концептуальна основа обліку, на наш погляд,

Облікова інформація за показниками внутрішніх резервів	
Відповідно до	Найважливіші характеристики
1. Мети	Формування облікових даних для управління внутрішніми резервами
2. Користувачів	Окремі працівники і служби, які приймають рішення, потребують обліково-аналітичної інформації про процеси ВВВР
3. Головних параметрів	Порівнянність – із попередніми періодами. Аналітичність – придатна і значуща для аналізу. Об'єктивність – повна і своєчасна інформація
4. Допоміжних параметрів	Доречність – для рішень. Вірогідність – правильна інформація
5. Порогу визнання	Нематеріальні суми окремих складників факторів – не такі великі, щоб впливати на важливі рішення стосовно ВВВР
6. Обмеження вартості вигоди	Вартість розробки (облік, аналіз, контроль внутрішніх резервів) має бути меншою, ніж цінність вигоди для підприємства

Рис.
*Найважливіші характеристики облікової інформації
синтетичного та аналітичного обліку внутрішніх резервів*

починається з визначення суттєвих характеристик, точніше – параметрів, які повинна мати облікова інформація, одержана за даними синтетичного та аналітичного обліку внутрішніх резервів. Найважливі характеристики-параметри схематично подані на *рисунок*.

Основоположні концепції бухгалтерського обліку ВВВР засновані не тільки на характеристиках облікової інформації, а й на спрямуваннях синтетичного та аналітичного обліку, зокрема, на формуванні обліково-аналітичної інформації за факторами, на обліку й аналізі відхилень; обліку нормативних факторів; на накопиченні даних; на розрахунках майбутньої і поточної вартості об'єкта внутрішніх резервів; на обліку фактичних рівнів дії фактора; на врахуванні умовності в обліку факторів; на вимогах принципу обмежень; на обліку елементів (складників) факторів; на деталізації процедур і методиці управлінського (синтетичного й аналітичного) обліку внутрішніх резервів; нарешті на використанні інших облікових систем і даних.

Збір та обробка інформації з урахуванням факторів, що проводяться протягом облікового періоду, становлять завершений *цикл обробки облікової інформації*. Останній охоплює такі фази: 1) первинний збір даних щодо виявлення

чи використання внутрішніх резервів, 2) обробка інформації в обліковій системі в розрізі факторів протягом облікового періоду, 3) формування узагальнювальних показників внутрішніх резервів і 4) їх аналіз. Розглянемо окремі фази обробки даних внутрішньогосподарського обліку, тобто так само, як це б мало місце в реальній практиці.

Операції щодо показників використання внутрішніх резервів бувають трьох типів: а) пов'язані із змінами всередині фактора; б) ті, що мають характер взаємодії факторів з показниками внутрішніх резервів; в) операції, які інтегрують показники внутрішніх резервів із зменшенням собівартості продукції і додатковим випуском, реалізацією продукції та додатковим нагромадженням власного капіталу. Якість інформації на виході системи внутрішньогосподарського обліку зумовлюється головним чином об'єктивністю та своєчасністю вхідних даних (первинної інформації), що характеризують фактичні операції з виявлення і використанню внутрішніх резервів. Процедура початкового збору інформації становить невід'ємну і важливу складову системи обробки інформації синтетичного та аналітичного обліку зазначених резервів.

Формування аналітичних даних розпочинається після дослідження кожної господарської

операції та фіксації економічних змін до реєстру аналітичного обліку. Останній покликаний забезпечувати одержання даних, з одного боку, про наявність і запас ресурсів підприємства, їх технічні та експлуатаційні ознаки, а з другого – про їх якісні характеристики щодо ефективності використання, величини (виявлення втрат) цих резервів.

Поняття “нормативні фактори” пов’язане з розрахунком норм витрачання матеріалів, робочої сили, накладних та інших розходів, а також з використанням нормативних паспортних даних, таких як продуктивність, швидкість обладнання. Нормативні фактори являють собою спосіб оцінки та обліку змін, які відбуваються у середині фактора. Водночас управління факторами на основі норм дозволяє вести облік непродуктивних втрат, наслідків раціонального використання виробничих ресурсів, ефективності виробництва, покращення заготівельних процесів, витрачання виробничих ресурсів та дії ефекту організації господарських процесів.

Здійснення нормативного обліку факторів вимагає, по-перше, планування значень реальних факторів впливу на показники внутрішніх резервів на підставі норм; по-друге, документування значень складників цих факторів з обов’язковим відображенням в документах санкцій на використання виробничих ресурсів та здійснення господарських процесів, підтверджених нормами; по-третє, списання фактів пов’язаних з виявленням і використанням внутрішніх резервів, на унормовані рахунки їх загального бухгалтерського обліку; по-четверте, оцінки готової продукції і незавершеного виробництва стосовно впливу факторів внутрішніх резервів, відхилень від норм поточних значень цих факторів, а також відхилень в обсягу готової продукції і собівартості, що спричинені дією цих самих факторів; по-п’яте, відображення у синтетичному й аналітичному видах обліку вищезгаданих відхилень; по-шосте, виявлення відхилень від норм у форматі внутрішніх резервів.

Синтетичний облік за зонами виникнення внутрішніх резервів охоплює сумарні рахунки структурних підрозділів, на яких потрібно організувати нормування, планування та облік факторів впливу, головню задля спостереження, контролю й управління внутрішніми резервами використання виробничих ресурсів, їх оцінки. Відрадно констатувати, що у досліджуваних нами підприємств легкої промисловості наявні реальні умови повноцінного

здійснення обліку внутрішніх резервів за вищевказаною сукупністю показників. Так, кожне підприємство донині розраховує такі показники, як додатковий випуск товарної продукції в аспектах фабрик і видів продукції за рахунок використання внутрішніх резервів, а саме економії сировини, раціонального використання устаткування, цехових площ, активізації трудових ресурсів тощо.

Заключною фазою процесу обробки даних є **формування обліково-аналітичних таблиць та здійснення фінансового аналізу і контролю** показників внутрішніх резервів. Зазначені таблиці вимагають обґрунтованої методики розрахунку показників і впливу факторів і відповідного фінансового аналізу цих показників. На нашу думку, в них треба додати розділ, який би характеризував взаємозв’язок і взаємозалежність показників внутрішніх резервів та інших індикаторів фінансово-господарської діяльності підприємства, а також відповідність даних фінансового і податкового обліку. Ці таблиці повинні доповнюватися пояснювальною запискою бухгалтерії і, природно, відноситися до документів тривалого зберігання.

Концептуальні спрямування синтетичного та аналітичного обліку внутрішніх резервів охоплюють такі важливі складові, як прийняті умовності, принципи побудови, обмеження дії, елементи та детальні процедури, набутий досвід внутрішньогосподарського обліку. Щодо умовностей, то вони визначаються масштабами конкретного господарського доквілля. Так, скажімо, *умовність окремого підприємства* полягає в тому, що воно може розглядатися як самостійна господарська одиниця, а умовність *ефективної діяльності* – що воно здійснює усвідомлений перехід від досягнення результативних показників “будь-якою ціною” до максимального використання ресурсів, високораціонального господарювання. Водночас *принципи побудови обліку* вказують на концептуальні спрямування щодо формування обліково-аналітичної інформації за показниками внутрішніх резервів, класифікації факторів, у тому числі й ресурсів, та ін.

ВИСНОВКИ І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ РОЗВІДОК

1. Вивчення сутності і природи внутрішніх резервів дало змогу встановити, що: а) ці резерви – реальний, але прихований потенціал, який потребує виявлення, і б) їх потрібно використовувати як джерело інвестиційної

діяльності, поповнення ресурсів. З іншого боку, основу формування джерела розширення обсягу виробництва, поліпшення якісних показників продукції, збільшення доходів тощо становлять внутрішні резерви. Ця їх здатність приносити покращення якісних показників роботи підприємства створює умови для раціонального господарювання, усунення марнотратства, розкрадання, ефективного використання ресурсів, уможливлення режиму економії. Тому, при визначенні об'єктів обліку внутрішніх резервів, обов'язково повинна детально вивчатися структура, динаміки руху окремих суб'єктів такої діяльності.

2. До істотних відмінностей між об'єктами обліку внутрішніх резервів та іншими об'єктами бухгалтерського обліку слушно віднести: а) обов'язкову наявність, потребу у виявленні, участь у покращенні якісних показників діяльності, претендування на участь у збільшенні ресурсів чи інших доходів; б) багатривнівість використання, визнання об'єктом обліку як окремого фактора, так і ефективного задіяння ресурсу чи цілого виробничого процесу. Зокрема, об'єктами обліку внутрішніх резервів є ефективність використання наявних ресурсів, оптимізація господарських процесів за базовими факторними показниками.

3. Особливості об'єктів обліку внутрішніх резервів мають вплив на його організацію через: а) принципи побудови – безперервність виявлення і використання, застосування планових оцінок, формування елементів окремого фактора і показників заповнення аналітичних таблиць для управлінських цілей; б) методи обліку – планування і нормування, лімітування і кошторис, документування, оцінку і підготовку калькуляції, рахунки та аналітичні таблиці; в) розкриття суті фактору (показника) внутрішніх резервів шляхом створення інформаційної бази показників фондівддачі, продуктивності праці, матеріаломісткості.

4. Обліково-аналітична інформація для управління внутрішніми резервами повинна відповідати таким концепціям її формування:

- стандартних витрат і нормативів використання;
- класифікації факторів;
- аналізу відхилень і змін фактора (показника);
- оцінки інформації про місце і способи виявлення та напрямки використання внутрішніх резервів;
- управління резервами зниження собівартості;
- майбутньої і поточної вартості фактора впливу на показник внутрішніх резервів;
- фактичної інформації про зміну стану показників внутрішніх резервів, формування

обліково-аналітичної інформації за місцями виникнення і центрами відповідальності.

5. Подальші розвідки доцільно проводити в таких напрямках: а) персоніфікування облікових документів, визначення сфери відповідальності за виявлення і використання резервів; б) визначення контрольованих факторів, елементів (статей) до них; в) подання в бухгалтерію інформації про стан і зміни за фактором (показником); г) впровадження телеелектронних засобів виявлення та електронно-обчислювальних машин при обробці облікової інформації щодо повноти використання внутрішніх резервів підприємства.

1. Алексеев А.С. Информационные ресурсы и технологии начала XXI века // ЭКО. – 2008. – №6 – С. 84–100.

2. Бутинець Ф.Ф. Управленческий учет: есть ли такой? // Научное издание по результатам международной научной конференции. – Брест-Житомир, 2004.

3. Гелбрейт Дж. Экономическая теория и цели общества. – М., 1997. – 216 с.

4. Малюга Н.М. Предметно-концептуальный уровень методологии бухгалтерского учета. – М., 2004. – 253 с.

5. Економічна енциклопедія: У трьох томах. – Т.1 / Редкол.: ... С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр "Академія", 2000. – 864 с.

6. Соціально-економічні дослідження у перехідний період // Методологія статистичних оцінювань соціально-економічних процесів: Зб. наук. праць. – Випуск 3 (XLI) / НАН України. Інститут регіональних досліджень / Редкол.: відпов. ред. акад. НАН України М.І. Долішній. – Львів, 2004. – 479 с.

АННОТАЦІЯ

Мех Ярослав.

Соціалізація бухгалтерського учёта в контексте контролю використання внутрішніх резервів підприємства.

В статті теоретико-емпіричної проработке подвергнута соціалізація як складне суспільно-економічне явлення. В частині розглянуті концептуальні інваріанти системного і аналітичного учёта внутрішніх резервів підприємств, їх характеристики і особливості інформаційного забезпечення в системах економічної теорії і практики бухгалтерського учёта.

RESUME

Mekh Yaroslav.

Socialization of Accounting in the Context of Utilization Regulation of Inner Enterprise Reserves.

In the article the socialization as the complex social-economic phenomenon has been analyzed theoretically and empirically. Particularly the conceptual invariants of system and analytical account of internal reserves of enterprises, their characteristics and the peculiarities of information insurance in the systems of economic theory and practice of accounting have been considered.

Надійшла до редакції 13.07.2009.