

УДК 658.511.3

Зіновій ГУЦАЙЛЮК

ОПЕРАТИВНИЙ ОБЛІК ТА ОПЕРАТИВНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ У СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Резюме. Досліджено актуальні питання необхідності та логічності функціонування оперативного обліку й оперативного економічного аналізу в комп'ютерній інформаційній системі бухгалтерського обліку.

The summary. Investigate the issues of necessity and logical operation of records management and operational economic analysis in the computer information system of accounting.

Ключові слова: бухгалтерський облік, оперативний облік, аналіз, оперативний економічний аналіз.

Постановка проблеми. Формування ринкових відносин в економіці України поставило якісно нові завдання перед усіма управлінськими службами господарюючих суб'єктів. Виявилось, що потреба в окремих з них відпала зовсім. Іншим довелося принципово змінювати свої функціональні обов'язки. Причому основним критерієм як доцільності, так і ефективності роботи того чи іншого управлінського підрозділу та підприємства в цілому стала його здатність задовольняти потреби управління виробничо-господарською діяльністю.

В цьому зв'язку особливе місце належить бухгалтерському обліку, з допомогою якого формується основний потік техніко-економічної інформації. Однак якість самої інформації, терміни її подання в більшості випадків не відповідали потребам управління, оскільки порядок ведення обліку визначався не підприємствами, а, в першу чергу, Держкомстатом колишнього СРСР.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемами оперативного обліку й аналізу займалися такі відомі економісти, як акад. М.Г. Чумаченко, В.Р. Банк, В.А. Білоусов, Є.В. Довгополов, М.Х. Жебрак, І.І. Каракоз, Ю.А. Кузьмінський, В.Ф. Палій, І.І. Поклад, П.І. Савічев, С.К.Семенов, І.Г. Старічков, В.І. Стражев, Я.Н. Ханеліс, В.В. Цубербіллер, С.І. Шкарабан, К. Шмальц, Л. Яхнін та інші.

Виклад основного матеріалу. Як справедливо зазначають російські економісти А.Т. Головізніна та О.І. Архіпова, "В сучасних умовах суть і роль обліку мають інше направлення, ніж у централізовано керованій економіці. Від організації бухгалтерського обліку, коли у системі управління він відігравав підпорядковану роль, направлену на всеохоплення контролю з боку держави, потрібно перейти до активізації роботи з інформацією, отриманою з його допомогою, для оптимізації зусиль підприємця і власника з метою отримання прибутку. Збагачуються і функції, які виконує бухгалтерська служба, направлені на підвищення керованості господарськими операціями. Належить пройти довгий шлях переходу до нових реалій у сфері обліку кожної конкретної організації і, по-суті, на цьому шляху всім учасникам облікового процесу доведеться виконати велику роботу" [1, с. 72].

Наступним етапом дослідження напрямків реформування діючої в умовах адміністративно-командної системи з метою її відповідності вимогам ринкового середовища було вивчення місця, ролі та значення управлінського обліку. Однак, не зважаючи на наявність вагомих наукових досліджень, і на сьогодні ані теоретично, ані практично не існує цілісної системи управлінського обліку як окремої інформаційної системи. Однією з причин цього вважається обставина, що більшість його елементів входять у наш традиційний бухгалтерський та оперативний облік, оперативний аналіз.

Очевидно, що питання оперативності відображення інформації про результати господарської діяльності виникло одночасно з інтенсифікацією промислового виробництва. Відомий дослідник проблем оперативного управління Я.Н. Ханеліс поставив перед оперативною інформацією два основних завдання: фіксувати факт досягнення планових цілей і

відобразити хід руху до їх досягнення [2, с. 79]. У свою чергу, інформаційне забезпечення оперативного управління господарською діяльністю здійснюється з допомогою оперативного обліку. В економічній літературі, як справедливо відзначав у свій час проф. В.І. Стражев, зустрічаються його різноманітні назви, зокрема, оперативний, поточний, щоденний, п'ятиденний оперативний, декадно-оперативний¹, оперативно-бухгалтерський, оперативно-статистичний, оперативно-технічний, оперативно-технологічний, оперативно-економічний, оперативно-техніко-економічний, оперативний фінансовий, оперативно-калькуляційний і т.д. [3, с. 100–101].

Не піддаючи критичному аналізу зазначені формулювання, насамперед слід відзначити, що основною відмінністю оперативного обліку від обліку бухгалтерського є швидкий щоденний збір господарської інформації. Висока оперативність при цьому досягається за рахунок обов'язковості документування господарських операцій, точності та суцільності їх відображення. Оперативний облік використовують в якості системи спостереження та контролю лише за окремими господарськими фактами як у вартісній оцінці, так і в натуральних величинах.

Лише в колишньому Радянському Союзі оперативний облік вважали одним із повноцінних видів господарського обліку (поряд із бухгалтерським і статистичним). У більшості зарубіжних країн він, як правило, розглядається і в якості складової обліку управлінського (зокрема, як операційно-калькуляційний облік виробництва і збуту).

До середніх віків оперативний облік як такий не існував – на ті часи достатньо було інвентаризації товарно-матеріальних цінностей. На думку відомого російського вченого проф. С.А. Щенкова, «Умови для виокремлення оперативного обліку від інвентарного склалися лише в той момент, коли ускладнення технологічних процесів у виробництві на початку ХХ століття привело до бурхливого розвитку нормативного обліку витрат, калькулювання собівартості і, як наслідок, до появи управлінського обліку. Як самостійна форма господарського обліку оперативно-технічний облік вперше виник в СРСР при спробах радянських економістів розробити принципово новий метод управління витратами, який докорінним чином відрізняється від системи стандарт-кост, котра практикувалася в англосаксонських країнах» [4, с. 82].

На думку окремих економістів, «Оперативний облік і нині продовжує успішно функціонувати. По мірі комп'ютеризації бізнесу і банківської справи значення даного напрямку лише зростає внаслідок необхідності фіксувати більший обсяг ділової інформації, яка транслюється по електронних комунікаціях і з ряду причин не може бути відображена у традиційних документах первинного бухгалтерського обліку (в тому числі, з причини відсутності вартісної міри та впливу на баланс)» [5, с. 111]. Саме відсутність можливості грошового оцінювання предметів чи явищ відносять до виняткових особливостей оперативного обліку. Наприклад, В.Р. Банк і С.К.Семенов вважають, що у банківській сфері оперативний облік розповсюджується на чисельність працівників, календарний час роботи та багато інших об'єктів і параметрів [5, с. 112]. В торгівлі об'єктом оперативного обліку можуть бути маршрути руху транспорту, в сільському господарстві – терміни осіменіння тварин, календар ветеринарних заходів тощо.

Подібної думки й проф. В.Ф. Палій, який зазначає, що «Оперативний облік характеризує господарську операцію чи сукупність однорідних операцій. Він фіксує багаточисельні якісні та кількісні характеристики операції, несуттєві з точки зору інших видів обліку» [6, с. 137].

¹ Зазначений вид оперативного обліку детально досліджував проф. Старічков І.Г. (Старичков И.Г. Декадно-оперативный метод учета производственных затрат / И.Г. Старичков. – М.: Финансы, 1971. – 175 с.)

З наведених висловлювань можна зробити кілька висновків. Насамперед, щодо відображення в оперативному обліку операцій, які не мають вартісної оцінки. Оскільки оперативний облік більшість сучасних економістів вважає складовою управлінського обліку, то, відповідно, спрацьовує застереження щодо того, що об'єктами бухгалтерського обліку не можуть бути явища чи процеси, які не мають грошової оцінки. Звичайно, як на наш погляд, зазначене не є аксіомою і має право на перегляд, однак серйозних наукових досліджень² з цього, на жаль, поки-що нема. Окрім того, треба чітко визначитися, про який оперативний облік йде мова: оперативний технічний, оперативний технологічний чи оперативний економічний? Якщо про перші два, то вони мають свою чітко виражену мету та завдання і, звичайно (вірніше – насамперед), фіксують в основному кількісні параметри технологічних процесів у господарюючих суб'єктах. А відображення чисельності працівників чи календарного часу роботи донедавна входило у сферу дії обліку статистичного. Хоч у свій час окремі економісти заперечували існування окремих видів оперативного обліку технічного напрямку. Зокрема, М.З. Ахмедов писав: «Якщо оперативний облік називають оперативно-технічним, то це не означає, що окремо існує «оперативний облік» і «технічний облік» [7, с. 8].

Що стосується наведеного вище висловлювання проф. В.Ф. Палія, то слід зазначити, що це було написано ним ще у 1987 році, коли на підприємствах переважав ручний спосіб фіксації й опрацювання інформації й так звані «несуттєві з точки зору інших видів обліку операції», не відображені в системі бухгалтерського обліку лише через звичайне фізичне перевантаження облікових працівників і неможливістю «обійняти те, що обійняти неможливо».

Зазначене повною мірою стосується й оперативного економічного аналізу, що як новий напрям в економічній науці виник, практично, одночасно з виникненням Радянського Союзу і розвивався разом із розвитком усієї економічної системи соціалізму. Власне кажучи, широкому загалу економістів термін «оперативний аналіз» став відомим лише після перевидання у 1930 році В.А. Білоусовим і В.В. Цубербіллером російською мовою книги німецького автора Курта Шмальца «Оперативний аналіз підприємства» [8], в якій оперативність була зведена до поняття господарності. Завдання аналізу, за образним висловом у передмові до російського видання В.В. Цубербіллера, у книзі розкриваються як «час від часу, у відомі моменти, котрі співпадають із заключними періодами рахівництва давати можливість оглядати весь хід господарства» [8, с. 6].

Це вже у 40–70 роки минулого століття завдяки ряду фундаментальних робіт Л. Яхніна, М.Х. Жебрака, І.І. Поклада, І.І. Каракоза, П.І. Савічева, Є.В. Довгополова були сформульовані як основні теоретичні засади, так і практичне призначення оперативного аналізу у виробничо-господарській діяльності підприємства. Причому головним у розвитку методології було саме підвищення оперативності аналізу. У той час в літературі почали виділяти такі види аналізу, як щоденний, подекадний, місячний і т.п.

У наступні роки значний вклад у розвиток теорії і практики оперативного економічного аналізу зробили В.І. Стражев і С.І. Шкарабан.

Разом з тим, у процесі формування пропозицій щодо підвищення оперативності економічного аналізу часто доходило до абсурду, коли в економічній літературі висловлювались думки відносно необхідності не тільки щоденного обліку й аналізу виробничих витрат, але й калькулювання собівартості вироблюваної продукції, оперативного обліку й аналізу часу роботи виробничого обладнання за видами оброблюваних на ньому

² Риторичне запитання проф. С.Ф. Голова під час його виступу на останній науковій конференції, присвяченій 80-річчю з дня народження корифея української бухгалтерської науки проф. Г.Г. Кірейцева (22 лютого 2012 року) стосовно того, а чому об'єктами обліку не можуть бути предмети, явища чи факти, які не мають грошової оцінки, звичайно заслуговує на увагу, однак вимагає додаткового дослідження.

деталей, вузлів тощо.

Не зважаючи на певну заангажованість на контроль за виконанням планів, оперативний економічний аналіз в умовах адміністративно-командного управління економікою мав право на існування. Однак становлення ринкових відносин з одночасною ліквідацією на більшості підприємств окремих економічних служб (планово-економічного відділу, відділу праці і заробітної плати тощо) і створення нових (маркетингу) унеможливило організацію оперативного економічного аналізу за старими рекомендаціями. Основним інформаційно-аналітичним центром на рівні господарюючих суб'єктів в умовах ринку стала бухгалтерія. При цьому, однак, головною проблемою є відсутність нових теоретичних напрацювань стосовно ролі й місця оперативного економічного аналізу у ринковому середовищі.

На наше переконання, це, насамперед, впливає з першопричини появи оперативного обліку й оперативного аналізу. Очевидно, що їх виникнення було пов'язане з чисто фізичною неможливістю оперативного формування повноцінних інформаційних потоків для прийняття оперативних управлінських рішень у зв'язку з відсутністю відповідних технічних засобів. Як вимушений варіант і було запропоновано систему формування, опрацювання та використання обмежених масивів інформації, які фізично здатні були "переварити" економічні служби господарюючих суб'єктів. Тобто, оперативно опрацьовувалася не вся інформація, а лише її частина.

Із широким упровадженням у практику діяльності підприємств засобів комп'ютерної техніки проблема оперативності як обліку, так і аналізу зникла. Іншими словами: в даний час весь бухгалтерський облік і весь економічний аналіз є оперативним. Автор цих рядків був ініціатором обговорення зазначеної проблеми у 2004 році на міжнародній науково-практичній конференції «Проблеми розвитку теорії бухгалтерського обліку, аналізу і контролю», яка проходила у Бресті (Білорусь) з такими відомими вченими, як проф. В.І. Стражев (Білорусь), проф. В.Ф. Палій (Росія), акад. М.Г. Чумаченко та проф. В.В. Сопко з України. Особливих заперечень чи контраргументів з боку корифеїв бухгалтерської науки не було.

Водночас автор категорично не виступає проти оперативного обліку чи оперативного економічного аналізу, однак вважає, що економічній науці потрібні нові докази необхідності його існування в умовах офіційного визнання функціонування в Україні управлінського обліку та практично повної автоматизації процесу формування необхідних для управління інформаційних потоків. Окрім того, мова має йти про визначення меж оперативного обліку, точок його стикування та взаємодії з обліком бухгалтерським (точніше, управлінським). Ще однією з проблем, яку необхідно вирішити, є визначення варіантів узагальнення тих кількісних даних оперативного обліку, які не мають вартісної оцінки в системі аналітичного й синтетичного бухгалтерського обліку. Виходячи з цього, нема, на жаль, відповіді на запитання стосовно того, є інформаційні потоки, сформовані з допомогою оперативного обліку, самостійною інформаційною системою чи мають органічно входити в загальну систему бухгалтерської інформаційної системи?

Висновки. Очевидно, що дослідження специфіки функціонування оперативного обліку й оперативного економічного аналізу на сучасному етапі економічного розвитку країни має бути безпосередньо пов'язане із загальними проблемами оперативного управління виробничими процесами. Разом з тим, як справедливо відмічає колектив авторів під керівництвом проф. Б.І. Валуєва, «На жаль, у фундаментальних працях з проблем управління питання оперативного управління не розглядаються взагалі або ж розглядаються поверхово. По суті справи, нема чітких уявлень про об'єкти та центри оперативного управління, слабо розкриті пов'язані з ним інформаційні й організаційні проблеми, досить спірними є багато положень стосовно його місця, значення, цілей і завдань. Більше того, в ряді робіт оперативне управління не виділяється як окремий за часом вид управлінської діяльності» [9, с. 22–23].

Таким чином, проблема як доцільності функціонування оперативного обліку й оперативного економічного аналізу взагалі, так і визначення його місця та ролі в умовах практично повної комп'ютеризації процесу опрацювання інформаційних потоків, окрім описаних вище окремих аспектів, до кінця не вирішена й вимагає подальших наукових досліджень.

Використана література

1. Головизнина, А.Т. Теория бухгалтерского учета [Текст] / А.Т. Головизнина, О.И. Архипова. – М.: Кнорус, 2004. – 168 с.
2. Ханелис, Я.Н. Оперативное управление и информация [Текст] / Я.Н. Ханелис. – М.: Статистика, 1971. – 239 с.
3. Стражев, В.И. Оперативное управление предприятием, проблемы учета и анализа [Текст] / В.И. Стражев. – Минск: Наука и техника, 1973. – 152 с.
4. Щенков, С.А. Система счетов и бухгалтерский баланс предприятия [Текст] / С.А. Щенков. – М.: Финансы, 1973. – 144 с.
5. Шмальц, К. Оперативный анализ предприятия; пер. с нем. [Текст] / К. Шмальц. – М.: Техника управления, 1930. – 207 с.
6. Банк, В.Р. Организация и бухгалтерский учет банковских операций [Текст] / В.Р. Банк, С.К. Семенов. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 353 с.
7. Палий, В.Ф. Основы калькулирования [Текст] / В.Ф. Палий. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 288 с.
8. Ахмедов, М.З. Оперативный учет и анализ использования материалов [Текст] / М.З. Ахмедов. – М.: Финансы и статистика, 1986. – 127 с.
9. Оперативный контроль экономической деятельности предприятия [Текст]; под ред. проф. Б.И. Валуева. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 224 с.