

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, КОНТРОЛЬ І АНАЛІЗ

УДК 657

Бутинець Ф.Ф., д.е.н., проф.
Бутинець Т.А., д.е.н., проф.

ПРОДУКТ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ: ЯКИЙ ВІН?

Якщо науковці і практикуючі бухгалтери не можуть нічого взяти з історії обліку, то вони нічого і не внесуть туди.

Коли мова йде про велике підприємство, то там, як правило, більше порядку і функції між працівниками бухгалтерії розподілено гранично чітко.

На маленьких і середніх підприємствах бухгалтери нерідко виконують функції касирів, ревізорів, кадровиків, фінансистів, економістів і т.д. Який же продукт надають бухгалтери?

Ф. Бутинець

Постановка проблеми. Від революційних змін, що відбулися у вітчизняному обліку за останні два десятиліття віе якоюсь інтелектуальною боязкістю. З підручників і довідникових видань мовчки, без усяких пояснень, вилучили положення, що вважалися колись фундаментальними, наріжними. Наприклад, про роль обліку в умовах капіталізму сьогодні не можна прочитати ні в теорії обліку, ні в галузевих підручниках. Зникло в них і основне питання обліку: що є "становим хребтом" науки бухгалтерського обліку – збереження власності та соціального захисту працюючих. Мовчаням обходяться і основний закон обліку, його закономірності і категорії, без знання яких студент ніколи не зможе збагнути всю велич обліку і контролю в житті кожної людини. Чи захищає облік працюючих? Кому потрібна бухгалтерська продукція? Марно говорити про вирівнювання взаємин із керівником або з сусідніми підприємствами підприємства, про мотивацію співробітників бухгалтерії, про усунення авралів в бухгалтерській роботі до тих пір, поки керівники, функціональні обліковці і контролери не розберуться, а що, власне, роблять працівники або, іншими словами, які продукти вони виробляють, приходячи щодня на роботу. У "пристойному" суспільстві ці питання ставити було не прийнято. А мені-то (Францу Бутиню), як викладачу, який багато років диктував ці положення своїм студентам. Що тепер їм сказати, як дивитися в очі, як позбавитися від відчуття холюя, що зрадив свого господаря?

У нас сьогодні не діє система стандартизації бухгалтерської справи, яка б складалася із порівняно доступних стандартів, котрі повинні мати підприємства. Будь-яка продукція, яка потрапляє замовнику (споживачу), повинна відповідати діючим на підприємстві стандартам. А наша, бухгалтерська? Де її стандарти?

На Землі є багато див, які створила людина. Найбільше серед них – Бухгалтерія. Бухгалтерія для працюючої людини – фундамент її захисту в усіх господарських справах, невичерпне джерело доказів та знань про здійснені факти господарського життя, соціальний захист, одержання об'єктивно-нарахованої пенсії тощо.

Адже недаремно хтось із мудрих сказав: "Бухгалтер – це не професія, а стан душі." Для кожної освіченої людини бухгалтер – передусім кваліфікований фахівець, який безкорисливо, уміло, з повною відповідальністю реєструє і відображає кожен ФГЖ, захищаючи інтереси Людини, а для підприємства освічений бухгалтер – це фінансовий лікар і охоронець його майна. Доки ми цього не розуміємо, не навчимо людей мислити цими категоріями, результати господарювання будуть невтішними. *Де ж наші дисертації з цих проблем? Скільки можна описувати витрати, а не вирішувати основні, принципові положення з обліку?*

Викладення основного матеріалу. Багато бухгалтерів ображаються на те, що їх недооцінюють на підприємствах, встановлюють їм занижену заробітну плату, ставлять в обов'язки функції, які вони спочатку не повинні були виконувати. Тут слід з'ясувати три основні невід'ємні властивості будь-якого продукту, зокрема, обліково-контрольного. До цих властивостей

відносяться: вимірність (закінченість виробу, роботи); наявність замовника, для якого виконується робота (надається послуга); узгодження із замовником рівня якості підготовки продукту. Для цього, перш за все, уточнимо поняття "продукт". Під продуктом розуміють результат праці людини в матеріально-речовій або нематеріальній формі (наукове відкриття, ноу-хау та ін.) [3, с. 190]. Продукти праці – матеріальні та нематеріальні результати процесу праці, що виробляються з метою задоволення потреб людей [3]. Енциклопедичний словник бізнесмена визначає продукт як виробничий речовий або нематеріальний результат людської праці (предмет, наукове відкриття, ідея тощо) [7, с. 574]. Під продукцією розуміють продукт виробництва у матеріальній та нематеріальній (в т.ч. духовній, інтелектуальній) сферах, який вимірюється переважно у натуральному і грошовому вираженні [3, с. 195]. Продукт економічний – результат людської праці, втілений у матеріальній сфері (матеріальний продукт), сфері духовного та інтелектуального виробництва (інтелектуальний продукт) або у формі виконаних робіт і наданих послуг [3]. Отже, зрозуміло, що являє собою продукт.

Вважаємо достатньо висловів, щоб зрозуміти, що таке продукт. А чи має свій продукт бухгалтерська праця? А що ж "виробляє" наша бухгалтерія? Відповіді на це питання поки що немає.

Нам слід усвідомити, що без праці не буває продукту. Праця – процес свідомої цілеспрямованої діяльності людини, дії її на предмети природи з метою створення матеріальних і духовних благ для задоволення особистих суспільних потреб. Праця людини – це не тільки найважливіша форма її буття і головна сфера життєдіяльності, але і той спосіб, за допомогою якого людина, перетворюючи природу, перетворює самого себе і суспільство взагалі, тобто формує свої відносини з іншими людьми [5, с. 512-513]. Все це в тій чи іншій мірі знаходить відображення в обліку.

Процес праці включає три основні моменти: цілеспрямовану діяльність людини, тобто саму працю; предмет праці; засоби праці, за допомогою яких людина впливає на предмет праці. Праця у власному сенсі цього слова виникає тоді, коли діяльність людини стає осмисленою, коли в ній реалізується свідомо поставлена мета. Тому пізнання і праця спочатку нерозривно зв'язані між собою. Праця як виняткове надбання людини, характеризується тим, що "в кінці процесу праці формується результат, який вже на початку цього процесу був ідеальним в уявленні людини [1, с. 189].

Виробництво матеріальних благ здійснюється людьми не поодиночі, а спільно, тому праця завжди є суспільною і лише в такій формі здійснюється її вплив на природу. В процесі трудової діяльності люди вступають у певні економічні та виробничі відносини, основу яких складають відносини власності, що визначають соціальний характер праці і форму об'єднання робочої сили із засобами виробництва [5, с. 513].

Але праця може бути продуктивною і непродуктивною, тобто такою, яка відповідно збільшує або не збільшує національне багатство країни. Тому продуктивною є праця всіх категорій зайнятого працездатного населення країни, які збільшують елементи національного багатства або сприяють їх зростанню. Непродуктивна праця – праця категорій працездатного населення, які не беруть участі у створенні національного багатства і не сприяють його зростанню [3, с. 190].

Критерій розмежування продуктивної і непродуктивної праці у сфері послуг значною мірою залежить від типу власності, яка панує в суспільстві. Відповідно до цього праця, яка сприяє розвитку та розширенню відтворення панівного типу власності, дає персоніфікаторам дохід, є продуктивною. За капіталістичного способу виробництва панівною є капіталістична власність, яка тепер існує в індивідуальній (приватній), колективній, державній та інтегрованій формах. Тому праця, що сприяє розвитку й розширенню відтворення цих форм економічної власності, є продуктивною. До продуктивної праці з відтворення інтегрованої форми власності належить, зокрема, праця у сфері наднаціонального регулювання економіки, проведення спільних науково-дослідних робіт, здійснення єдиної екологічної політики тощо [3, с. 191]. Звідси, праця бухгалтерів є продуктивною. На це питання давно повинні були відповісти доктори наук, які проводять дослідження у сфері організації бухгалтерського обліку. Нажаль, їх дослідження про все і ні про що.

Тепер з'ясуємо, чи є бухгалтерська праця продуктивною. Продуктивність праці – ефективність виробничої діяльності людей у процесі створення матеріальних благ і послуг. Вимірюється кількістю продукції чи послуг, вироблених працівником за одиницю робочого часу (рік, місяць, тиждень тощо), або кількістю робочого часу, витраченого на виробництво одиниці продукції чи надання послуги. У виробництві будь-якого товару беруть участь жива та минала (уречевлена) праця. Зростання продуктивності праці у суспільстві означає економію обох видів праці або зменшення суспільно необхідного робочого часу на виробництво одиниці товару чи послуги. При цьому частка живої праці зменшується, частка минулої – зростає, але кількість живої праці зменшується помітніше, ніж зростає кількість минулої, і загальна сума праці, втіленої в товарі чи послугі, зменшується [3]. Може хтось з докторів наук нашої професії відповісти на це запитання, здобуваючи науковий ступінь? Авжеж! А жаль. Тому бухгалтерську **працю не завжди поважають, цінують, гідно оплачують.**

Продуктивність праці і заробітна плата – одна з найважливіших макро- та мікроекономічних пропорцій, яка характеризує динаміку первинного розподілу національного доходу на заробітну плату і прибуток, а отже, відображає відносини між найманою працею і капіталом та відповідні економічні інтереси. Загальною закономірністю у співвідношенні продуктивності праці і загальної продуктивності праці за умов будь-якого способу виробництва є випереджальне зростання продуктивності праці порівняно зі збільшенням реальної заробітної плати. У разі порушення цієї закономірності упродовж тривалого періоду неможливо забезпечити розширене відтворення [3]. *Може це питання вивчили наші дослідники? Мається на увазі з бухгалтерської точки зору.*

Історія може повторюватись, оскільки її ніхто не слухає! Єдине, чим ми зобов'язані історії, це постійно її переписувати. Тож чи не час нашим науковцям посправжньому дослідити питання бухгалтерської справи, а не створювати ТХОМ¹.

Поки немає продукту не можна визначити результат. Сіємо, скажімо, в цьому році – продукт одержуємо у наступному. Облік доходу ведемо в цьому році, остаточний прибуток визначимо у наступному. Так що ж таке обліковий продукт і результат?

Перша властивість продукту – вимірність. Будь-який продукт має бути вимірним, а значить, закінченим. Не “я робив”, а “я зробив”. *Міра вартості* – одна з найважливіших функцій грошей; одиниця, в якій вимірюються ціни і ведеться бухгалтерський облік. Ось тут і виникає проблема: ми не навчасемо майбутніх бухгалтерів створювати свій продукт. Наші фахівці не розуміють, яку роботу вони виконують, кому вона потрібна, чи є насправді бухгалтерський продукт. До сьогоднішнього дня наша наука не дала відповіді на питання: що є продуктом бухгалтерського обліку і контролю?

Продуктом обліку і контролю є інформація. Облікові дані служать “сировиною” для створення інформації. Вони є відомостями, фактами, величинами і їх співвідношеннями, перетворення і обробка яких дають можливість отримати інформацію, тобто знання про той або інший предмет, процес або явище. Інформація містить лише ті дані, які зменшують невизначеність подій, що цікавлять замовника, користувача, тобто знов отримувати відомості, а кількість інформації, що міститься в них, залежить від того, наскільки їх не можна було передбачити заздалегідь.

Бухгалтерський продукт отримують в процесі обробки даних. Технологічний процес – планомірна, чітко визначена за часом і місцем послідовність проходження виробом різних стадій його виготовлення від сировини або напівфабрикату до готового продукту [7, с. 725].

Існує якісна відмінність в технологіях. Мова йде не тільки про рівень їх розвитку, швидше, – про ті наслідки, які з цього випливають. У доринкових системах засоби виробництва достатньо прості, що припускає їх відносну доступність. Практично будь-який охочий може змайструвати собі набір предметів праці, необхідний для виживання. Процесом, називають хід, розвиток будь-якого явища, послідовну зміну станів в розвитку будь-чого, а результатом – кінцевий підсумок, що завершує собою будь-що [4, с. 511]. Я увів в комп'ютер 40 документів, я перевіряв реквізити в 50 документах, я співставив дані в 10 документах, я склав 2 фінансових звіти тощо. Чи є тут продукт? А може результат? Чи може бухгалтер кожен день отримувати продукт? А може результат? Відомо, що пароплав будують 2-3 роки. Де там продукт, а де результат? Посіяли буряк! Продукт є? Ні. Зібрали буряки – маємо продукт чи результат. Не можна преміювати робітників за підготовку картоплі для висадки, так як нема результату. Треба поєднувати продукт з результатом [4, с. 551].

Облік надає інформацію у вигляді економічних показників, які мають певні функції:

– пізнавальну, яка полягає в тому, що економічні показники характеризують стан і розвиток явищ, що вивчаються, напрям і інтенсивність процесів, що відбуваються в процесі господарювання;

– управлінську (контрольно-організаторську), яка полягає в тому, що економічний показник є найважливішим елементом процесу управління на всіх його рівнях;

– стимулюючу, яка дає можливість оцінити внесок кожного учасника в досягненні результату і мотивувати його до ефективнішої діяльності. Сукупність економічних показників дає можливість скласти уявлення про стан економіки підприємства і зміни цього стану, про економічний розвиток: зростання, підйом або спад.

В цілому на виконання операцій з документами керівники витрачають від 30% до 80% свого службового часу. Адже реалізація будь-якої функції управління починається зі звернення до тих або інших документів і завершується різними операціями з ними. Причому ефективність здійснення керівниками управлінських функцій багато в чому зумовлюється якістю документальної діяльності, її основних складових: документування і документообігу. Документування включає всі операції: від складання і узгодження документів до їх оформлення і виготовлення, а документообіг – від створення на місці або надходження документів ззовні до завершення їх виконання і оформлення “в справу” або відправки адресатам.

¹ ТХОМ – тернопільська-хоминська облікова мова

Цільове призначення документообігу полягає в тому, щоб своєчасно забезпечувати керівників якісною інформацією, необхідною для практичної реалізації управлінських функцій. Цілеспрямований "рух" документів об'єктивно супроводжує будь-яку управлінську діяльність. Ступінь досконалості документообігу з погляду ефективності забезпечення керівників якісною інформацією визначається: 1) числом "пунктів обробки" документів; 2) часом переміщення документів між "пунктами"; 3) часом виконання всіх необхідних операцій з документами в кожному "пункті".

Цільове призначення документування полягає в тому, щоб своєчасно перетворити інформацію в таку форму, яка була б придатна, надійна і зручна для використання в практичній діяльності керівників. Специфіка цієї діяльності полягає в тому, що найчастіше наявна (отримана) інформація використовується керівниками не відразу і не один раз, а, як правило, після закінчення певного проміжку часу і багато разів в різних ситуаціях. Невідповідність в часі між моментами отримання і використання керівниками інформації призводить до того, що у них виникає необхідність в її надійному зберіганні. Для цього вона має бути перш за все зафіксована на матеріальних носіях, особливо в випадку, якщо поступила до них в нефіксованій (ідеально фіксованій) формі. Справа в тому, що при всій своїй універсальності пам'ять керівників все ж таки виявляється ненадійним сховищем інформації.

Крім того, дуже важливою є також та обставина, що для практичних цілей керівники зазвичай можуть використовувати не будь-яку інформацію, а лише ту, яка має певне юридичне значення, тобто інформацію, яка може викликати ті або інші юридичні наслідки. Це можливо лише в тому випадку, якщо інформація оформлена відповідно до правового порядку, що діє на даному підприємстві. Практика показує, що для подібних умов краще всього пристосована інформація, яка зафіксована тим або іншим способом на постійних тривалого застосування матеріальних носіях – папері, пластику, металі, склі, тканині тощо. Такі матеріальні носії разом з інформацією, зафіксованою на них в порядку, встановленому нормативними актами, за допомогою різних способів і технічних засобів, і є документами. **В цілому документи можна визначити як зафіксовану на матеріальних носіях інформацію з реквізитами, що дозволяють її ідентифікувати.** Це матеріальні об'єкти з інформацією, закріпленою створенням людиною способом, для її передачі в часі і просторі.

Ступінь досконалості документування з погляду придатності, надійності і зручності інформації для практичного використання керівниками визначається зовнішньою і внутрішньою якістю документів. Зовнішня якість документів в бухгалтерії визначається їх зовнішнім виглядом і наявністю всіх реквізитів, передбачених для них, передусім, вимогами державних стандартів. Як правило, документи створюють (їх перші примірники) на певних бланках, тобто на стандартних листах паперу, на яких друкарським способом, за допомогою комп'ютерів або штемпелями зафіксована постійна інформація і визначено вільне місце для змінної. Їх застосування скорочує час підготовки документів, підвищує культуру документування забезпечення управління. В даний час застосовується значне число реквізитів (від латинського слова "requisitum" – потрібне, необхідне) – обов'язкових даних, встановлених нормативними актами для документів. Реквізити на бланках розташовуються в певному порядку. Проте на практиці справа спрощується через те, що в ході підготовки конкретних видів документів використовуються далеко не всі наявні реквізити. Обов'язковими реквізитами документів є: найменування підприємства – автора документу; код підприємства; код форми документа; найменування виду документу (крім листів); дата документу; реєстраційний номер документу; заголовок до тексту; текст документу; підпис; візи узгодження документу; відмітка про виконання документу і направлення його в справу. Як правило, застосовуються тільки ті з них, які, виходячи з юридичних вимог, є

обов'язковими для документів даного типу. Для бухгалтера дуже важливо: хто дав розпорядження на здійснення операції, хто одержав і видав ТМЦ, дата здійснення операції.

Внутрішня якість документів визначається тим, наскільки:

1) Зміст їх реквізитів відповідає вимогам державних стандартів;

2) Зміст їх текстів відповідає цільовому призначенню;

3) Зміст їх текстів відповідає реальній дійсності з політичної і юридичної точок зору, а також професійно грамотно, повно, чітко і зрозуміло викладено.

Найменування виду документу (найменування сукупності документів, що виконують однорідні функції) є обов'язковим реквізитом, який відсутній тільки на листах. Це найменування дає перше загальне уявлення про документи, їх призначення і зміст, оскільки певні дії тих або інших співробітників повинні оформлюватися певними документами. Це відразу ж визначає ступінь обов'язковості виконання вказаних вимог, встановлює їх форму, набір необхідних реквізитів, елементи тексту. Дата і реєстраційний номер документу проставляються в ході завершення оформлення документів. Дата є одночасно датою підписання документів і датою їх відправки. Реєстраційний номер складається з індексу підрозділів, в яких підготовлені документи і зберігаються їх копії, номерів справ в номенклатурі, в яких ці копії зберігаються, і порядкового номера вихідних документів.

Резолюція пишеться керівниками рукописним способом під реквізитом "адресат" паралельно основному тексту документів. Відмітка про контроль позначається літерою "К", словом або штампом "Контроль" у верхній правій частині документів. Вона може наноситися червоним, синім або зеленим кольором.

Відбиток печатки надає документам юридичну силу. Існує печатка двох видів: гербова і проста. Гербова печатка має круглу форму. У центрі зображається герб, а по колу вказується повна назва підприємства. Вона проставляється на оригіналах документів для особливого посвідчення: договорів, довіреностях, чеках, паспортах, дипломах тощо. Проста печатка може бути різної форми: круглою, квадратною, прямокутною і трикутною. На ній герб не зображається.

За змістом службові листи мають бути однопредметними. Їх обсяг не повинен перевищувати двох сторінок. У виняткових випадках допускаються листи до п'яти сторінок машинописного тексту. Листи, оформлені на бланку формату А4, повинні мати заголовок до тексту, що відповідає на питання "Про що?", наприклад, "Про виявленні..." Службові листи візуються на другому примірнику, що залишається в архіві підприємства (автора).

Довідки – документи, що містять описи фактів (подій) базової діяльності співробітників організаційних ланок або підтвердження відомостей біографічного або службового характеру про них. Довідки інформаційного характеру відображають індивідуальні ситуації. Нерідко вони складаються на запити і представляються у встановлених терміни. Їх тексти, як правило, складаються з двох частин. У першій викладають факти, що слугували основою або підставою для їх складання, в другій – наводяться конкретні відомості, що відображають суть питання. Часто тексти складаються лише з другої частини. У текстах повинен об'єктивно відображатися стан справ. Тому в процесі їх підготовки необхідно відображати і ретельно перевіряти, співставляти і аналізувати отримані відомості.

Доповідні записки – документи, що містять ґрунтовні відомості про ситуації, що склалися, які мали місце факти або явища, про виконані дії (у ході їх виконання), а також висновки, прохання, рекомендації і пропозиції укладачів, адресовані керівництву даних або вищестоящих ланок. Вони можуть бути підготовлені за вказівкою керівництва або за ініціативою авторів для спонукання керівництва до прийняття певних рішень. Тексти доповідних записок складаються з двох або трьох змістовних частин. У першій викладають причини, факти (події), що слугували приводом для їх підготовки. У другій – результати аналізу ситуацій, що склалися, можливі варіанти розвитку подій або виходу з ситуацій, що склалися, – висновки, – прохання, рекомендації і пропозиції про конкретні дії, які

необхідно зробити у зв'язку з викладеним. Іноді друга (аналітична) частина може бути відсутньою, тоді тексти складаються з вступної і завершальної частин. Тексти пишуться укладачами від першої особи однини.

Службові записки – документи, що за призначенням близькі доповідним запискам, що складаються в інтересах фінансового, інформаційного, матеріально-технічного та іншого забезпечення на ім'я керівників інших підрозділів. Їх тексти складаються з обґрунтування (викладення причин складання) і пропозицій, прохань, заявок тощо.

Пояснювальні записки – документи, в яких пояснюються причини яких-небудь дій, фактів (подій), випадків, що надаються керівництву структурних підрозділів. Їх тексти складаються з двох частин. Перша містить відомості про факти, що слугували приводом для підготовки записки, друга – про причини, що пояснюють ситуації, що склалися. Причому останні повинні характеризуватися переконливістю, містити беззаперечні докази.

Звіти – документи, що містять зведену інформацію про результати діяльності за певний період, виконання заходів, завдань і доручень, що надаються виконавцями керівникам структурних підрозділів. У їх текстах надається опис виконаної діяльності і висновок, в якому підводяться її підсумки, викладаються висновки і пропозиції. Якщо тексти містять результати діяльності, яка заздалегідь планувалася, то послідовність викладу повинна відповідати послідовності пунктів в планах.

І, нарешті, остання вимога: у змісті текстів документів керівникам необхідно правильно відображати стан службових справ, а також формулювати обґрунтовані висновки щодо існуючих тенденцій і перспектив їх розвитку. Фіксація інформації, що спотворює реальний стан, перебільшує досягнуті успіхи або зменшує допущені помилки, завжди завдає шкоди діяльності будь-яких структурних підрозділів.

Повнота змісту текстів документів має бути такою, щоб в ході їх використання керівниками в практичній діяльності ні у кого не виникало потреби щось з'ясувати і уточнювати додатково. Проте цю повноту не слід змішувати з багатослівністю. Лаконічність, стислість без шкоди для повноти змісту – найважливіша характеристика письмової інформації. Кожна зайва фраза не лише погіршує якість текстів документів, але і призводить до втрати часу на її фіксацію і читання без всякої користі для справи.

Якість складання і оформлення керівниками документів є важливим показником їх документальної культури і знань з економіки, права, обліку та фінансів. В цілому – це мистецтво. Мистецтво якісного і швидкого документування вимагає від керівників глибоких знань і великого практичного досвіду. Ним повинні оволодівати всі керівники і передавати це мистецтво за необхідності різним виконавцям. При цьому рекомендується широко використовувати методи переконання і особистого прикладу.

Велике значення для практичної реалізації перерахованих принципів має уніфікація документообігу в різних організаційних ланках. Вона передбачає раціональну послідовність операцій з документами, встановлення порядку їх виконання і маршрутів "руху" документів в цілому. Для кожної групи документів може бути розроблена типова технологія, яку зазвичай надають у вигляді оперограми або технологічної схеми. В процесі уніфікації документообігу необхідно враховувати найважливішу вимогу про те, щоб максимально звільнити керівників від виконання невластивих їм технічних операцій із документами.

Завершальним етапом уніфікації є стандартизація, в результаті якої вимоги до документів стають нормами, обов'язковими правилами. Стандартизація документів – форма юридичного закріплення проведеної уніфікації і рівня її обов'язковості.

В цілому документальна культура керівників в органах забезпечення безпеки значною мірою залежить від знання і використання ними правил, що встановлюють єдині вимоги до документування і документообігу.

Ми завжди повинні оперувати доконаним видом дієслова – "зробити", щоб керівник захотів нам ці продукти оплачувати. Неправильно – "я розрахував податки і

готував декларацію", правильно – "я розрахував податки і підготував декларацію". Неправильно – "я вирішував особисту проблему бухгалтера з обліку основних засобів", правильно – "я вирішив особисту проблему бухгалтера з обліку основних засобів". Неправильно – "я домовлявся з податковою інспекцією", правильно – "я домовився з податковою інспекцією" тощо. З часом цей навик розмови у форматі завершених справ має бути доведений до автоматизму. Так повинен діяти бухгалтер і контролер будь-якого рангу, якщо він хоче мати винагороду за свою працю.

У цьому сенсі дуже показовим є наступний приклад. В одній компанії контролер щодня затримувалася вечорами і якось вирішив поставити питання перед керівником підприємства про оплату наднормативних робіт. Керівник запитав контролера: "Скажіть, а чим Ви займаєтесь, коли затримуетесь на роботі вечорами?" Відповідь: "Оскільки вдень суцільні поточні справи, то вечорами читаю зміни в законодавстві, вивчаю методики контролю". Керівник цікавиться: "А який продукт Вашої діяльності? Поки я не побачу кінцевий продукт, я не можу його оплатити". – "Ну, як же Ви не розумієте? – каже контролер. – Як же я перевірятиму податки, якщо не читатиму зміни?" – "А що значить "перевіряти податки?" – знову не розуміє директор. "Ну... розраховувати, правильно оптимізувати..." – "Ось спочатку покажіть мені податки. Де ви їх оптимізували? На яку конкретну суму в грн. Ви оптимізували податки внаслідок вечірньої роботи?" До цього питання контролер не був готовий, і в результаті не зміг нічого відповісти. Сумно? Звичайно. Особливо, якщо врахувати, що контролер, цілком можливо, щиро намагається робити свою роботу добре. Але при цьому не розуміє кінцевої мети своєї діяльності і того, що оплачується результат, а не процес. І цей результат потрібно дуже чітко вміти розрахувати і показати господарю підприємства.

Ми досить часто чуємо: що вони (бухгалтери) там роблять, за що отримують платню? Така розмова йде не лише від рядових працівників, але й від багатьох категорій менеджерів, включаючи керівництво підприємств. Адже кожен менеджер, з участю якого придбано, продано чи виготовлено товар вважає себе основним у здійсненні ФГЖ і претендує на збільшення оплати праці. А де ж насправді бухгалтери, яких на великих підприємствах зашкалює за сотню? Без них може існувати підприємство? Кожен скаже: "Ні"! Чому? А так повелось з давніх-давен: є підприємство, є бухгалтерія. А які ж її функції? Ось тут і виникає проблема, яку наші науковці не можуть обґрунтувати протягом п'яти століть.

Як на нас, то це питання не складне і його можна швидко вирішити, а для цього необхідно знати теорію і практику ведення бухгалтерського обліку, систему господарювання і управління. Перш за все треба відійти від стереотипу, що бухгалтерія існує для нарахування та виплати зарплати або надання звітності державним органам. Це складне питання, але його можна вирішити. Все це вигадали менеджери.

Будь-яка особа, що зареєструвала підприємство, попрацювавши 2-3 тижні, повинна оплачувати найману працю. Як? Її слід нарахувати та розраховуватись з відповідними державними органами за різними нарахуваннями з оплати праці. Гроші необхідно одержати в банку, треба відзвітуватись перед державними органами. Тут терміново шукають бухгалтера! Звідси така роль і відводиться нашому бухгалтеру ще з стародавнього світу. Насправді бухгалтерія виконує багато інших функцій. По-перше, вона надає саму достовірну інформацію менеджерам всіх рівнів для оперативного прийняття ефективних управлінських рішень; по-друге, вона захищає підприємство від будь-яких сторонніх зазіхань на його майно та прибуток, маючи документальні докази здійснення ФГЖ; по-третє, вона захищає інтереси власника щодо збереження та примноження належної йому власності; по-четверте, тільки на підставі облікових даних об'єктивно визначають результати діяльності всього колективу підприємства – прибуток,

збиток; по-п'яте, тільки на основі щоденної об'єктивної інформації можна успішно вести господарську діяльність (тут бухгалтер виступає в ролі фінансового лікаря); по-шосте, через систему бухгалтерського обліку здійснюється контроль виконання умов колективного договору, що сприяє соціальному захисту працюючих підприємства.

З цього починається бухгалтерська азбука, яку повинні знати не лише бухгалтери, але й всі задіяні в системі господарювання.

А для того, щоб не ображатися на нетямущого керівника підприємства, необхідно просто спробувати стати на його місце. Уявіть, що ви робите ремонт у своїй квартирі. Щодня після роботи ви зустрічаєте майстрів і цікавитеся, що було зроблено. Та й, в принципі, самі бачите результати їх роботи: то шпалери поклеєні, то плінтуси прибиті. І ось в один з днів ви заходите, і бачите, що нічого не змінилося. А на ваше здивоване питання, майстри дуже упевнено відповідають: "Шановний, ми цілий день носилися по магазинах будматеріалів, підбирали плитку на кухню, щоб і за ціною підходила, і якість була хороша! Нам би доплату..." Яка буде ваша реакція? Заплатите їм за сьогоднішній день? Правильно, не заплатите. Результату-то немає, один процес і старання. Ось коли (можливо, через цілий тиждень пошуків) вони вам знайдуть таку плитку, що вам сподобається, тоді вам не шкода буде не тільки їм всі ці дні оплатити, але і понад обумовлену суму щось накинути в подяку.

Так само і керівник. Чим більше він бачить і розуміє результат від роботи кожного працівника, тим менше, з одного боку, він цікавиться, куди йде його час, і тим більше, з іншого боку, буде готовий дати винагороду за таку роботу.

А є бухгалтери і контролери, які говорять своєму керівникові: "Як же Ви не розумієте, шановний керівнику, що нам потрібно не просто читати "Дт-Кт", а багато часу витрачати на вивчення законодавства". Він відповідає: "Цього не розумію. Що означає "багато часу"? Скільки? Чому Ви говорите, що треба три години? А може, п'ять? Чому ви говорите, що треба 10 документів прочитати? А може, 50?" У замовника перед очима немає виконаного продукту, причому адекватного за вартістю. А за те, чого керівник не розуміє, він гроші платити не збирається. Ось коли він побачить, що в результаті того, що контролер² цілими днями сидить в "ДПІ", знижені на таку-то суму податки, виграні такі-то судові спори з податковою інспекцією або просто податкова інспекція в результаті перевірок йде ні з чим, він сам до вас прийде і скаже: "Щось давно я тобі зарплату не підвищував".

Нагорода знайде свого героя, але трішки пізніше, коли буде реальний результат від виконаної роботи і контролю. Скільки бухгалтер сидітимете в "ДПІ" – вирішувати йому, головне – має бути реальний результат.

Бухгалтер повинен, перш за все, зі всієї маси господарських фактів, що проходять повз нього, зробити відбір. Відобразити в своїх записках лише ті факти, які так чи інакше впливають на величину майнових засобів і зобов'язань господарства. Цим фактам слід надавати в записках точний опис і вимірювання, інакше результати бухгалтерії будуть невизначені.

Але господарські факти не просто відображаються бухгалтером. Вони такі різноманітні і так складно між собою сплітаються, що лише один їх опис не дав би справжнього пізнання процесу господарювання. Щоб розуміти на потці фактів, необхідно їх класифікувати, тобто звести у групи. Це завдання надзвичайно важливе. Воно дає можливість охопити всі сторони діяльності підприємства, представити його стан і в найголовніших його рисах і в найдрібніших деталях. Після того, як факти виявилися згрупованими, можна розмірковувати про те, як глибоко сам бухгалтер розуміє мету підприємства і взагалі господарські явища і наскільки він правильно з'ясував для себе характер різноманітних юридичних відносин даного підприємства до

інших господарств. В сучасних умовах особливо важливо виявляти таку класифікацію, яка дозволяє об'єднати однорідні явища в рамках не тільки одиничного підприємства, але і цілої галузі, концерну, холдингу.

Нарешті, останнім досягненням облікової думки є охоплення всієї сукупності господарських фактів в їх внутрішньому поєднанні і взаємодії. Практична дійсність представляється складним вузлом мінливих явищ та тих, що переплітаються між собою. Спостереження і класифікація дозволяють розкласти цей вузол, в осяжному порядку, на окремі складові, але дійсне пізнання господарської діяльності можливе лише при встановленні зв'язку між явищами: коли осягає думка, що такі ФГЖ обумовлюють інші, що зміни одних фактів спричиняють зміни в інших і зміни в стані підприємства як цілого, що певні кількісні дані є в той же час і якісними показниками. Тільки застосовуючи певні методи обліку, встановлюючи передумови господарських явищ, можливо розглядати реальні результати господарської діяльності, можливо також будувати господарські плани не відірвані від дійсності.

Тут важливо, щоб зв'язок між теорією і практикою обліку не розривався. Практика повинна ґрунтуватися на теорії: практичні помилки часто свідчать про недостатнє засвоєння основних принципів обліку, але з іншого боку, теоретичні побудови повинні перевірятися практикою, оскільки тільки практика обліку, що стикається з усією багатогранністю і мінливістю господарських явищ, може виробити остаточну думку про те, наскільки ці побудови діють у конкретних господарських ситуаціях і відповідають потребам підприємства.

Від обліку дуже часто бажають отримати відповідь на питання, який стан тих або інших частин активу або пасиву. Кожен окремих захід, чи то фінансового, торгового або виробничого характеру, вимагає попереднього інформування про стан відповідних грошових або матеріальних запасів або про стан боргових відносин з відповідними особами і установами. Але не менш важливим представляється питання і про те, який весь склад (весь комплекс) засобів і зобов'язань підприємства, іншими словами, який його майновий стан. Відомості про це дають уявлення про величину і потужність підприємства, про можливість розгорнути господарську роботу, відповідати за борговими зобов'язаннями. Зведені дані про запаси окремих видів майнових засобів можуть бути відображені в різних одиницях виміру: штуках, кілограмах, метрах тощо, але щоб отримати повне уявлення про майновий стан, необхідна, крім того, і оцінка засобів, тобто вираження їх в грошовій одиниці.

Які ж цілі переслідує облік господарських процесів? Поза сумнівом, що провідною ідеєю є ідея контролю. Контроль ставить собі тут набагато ширші завдання, ніж при обліку майна і прав. Якщо там контроль прагне тільки попередити розкрадання цінностей і усунути безгосподарське управління ними, то в даному випадку контроль прагне ще попередити непродуктивні витрати і взагалі раціоналізувати господарські процеси. Якими ж засобами користується тут контроль? По суті знову-таки прийомом співставлення, але при обліку майна і прав співставляється те, що є, з тим, що має бути, а при обліку господарських процесів – співставляється те, що зроблено або робиться, з тим що мало бути зроблено. Ясно, що такий контроль недосяжний без заздалегідь встановлених норм або планових завдань. Взагалі, тільки завдяки співставленню даних обліку з нормативами, плановими завданнями, можливо отримати дійсно правильне уявлення про досягнення і про якість господарської роботи. Контроль розповсюджується на всі види витрат: на споживання сировини і матеріалів, на споживання всіх інших майнових засобів і на витрачання робочого часу. При цьому контроль може здійснюватись в порядку подальшого співставлення даних обліку з нормами або завданнями або в процесі самої господарської роботи.

Поки ж ситуація, на жаль, зовсім інша. А зараз чесно зізнайтеся самі собі: хто винен в цій ситуації? Скупуватий керівник або власне головний бухгалтер, який не може правильно показати результати своєї роботи? А найсумніше в цій ситуації те, що об'єктивно результати роботи бухгалтерії є, їх не може не бути, якщо підприємство до цих пір працює. Але суб'єктивно керівник

² Тут і далі під контролером ми розуміємо як звільнену особу-фахівця з контролю, так і будь-яку службову особу, наділену правом контролю

їх не відчуває і, хочемо ми цього чи ні, має на це повне право. Це закони підприємства, які ми не в силах змінити. Тому зухваліє пряме завдання – показувати керівнику свої результати при кожній слушній нагоді: на нарадах, оперативках, персональних зустрічах тощо. І не чекати, поки керівник запитає, чим ви займалися весь цей час, а завжди брати ініціативу у власні руки.

І також хоч, щоб читач зрозумів нас правильно: мова йде про нормальних керівників. У житті зустрічаються, безумовно, різні. Перевиховувати неадекватних безглуздо, тільки сили, нерви і час витратите. Якщо ви упевнені, що керівник все чудово розуміє, але при цьому все одно не платить, то це зовсім інша історія. В цьому випадку хочеться вас запитати, а навіщо ви взагалі працюєте на цьому підприємстві?

Радість праці своєрідна. Її можна порівняти хіба що з почуттями, які переживає людина, піднімаючись на вершину високої гори. Важкий кам'янистий шлях, кожен крок дається ціною великих зусиль, але перед людиною благородна мета – досягти вершини. Піднявшись на вершину, людина підносить себе, утверджує власну гідність. Вона відчуває себе сильною, мужньою, готова до подолання нових труднощів.

Праця і Людина, Людина і Праця – ось мати і батько усіх істин. У вихованні молодого покоління це надзвичайно важливо – як входить істина в духовний світ Людини і як Людина, яку ми виховуємо, входить у світ істини. Часто трапляється, що діти заучують істини, але не беруть участі в боротьбі за перемогу істини. Не роблять нічого для того, щоб істина втілювалась у творчості, у праці, у діянні. Певне, за роки перебування у школі, в університеті людина тисячу разів чує: треба працювати на благо народу, праця – це честь, неробство – ганьба. Але спершу, все ж таки, радимо дочитати наші поради до кінця і спробувати правильно побудувати взаємини з керівником підприємства, на якому працюєш. Можливо, його неадекватність вам тільки здається?

Друга властивість продукту – наявність замовника, споживача, користувача. Ця властивість також дуже важлива. Бухгалтери іноді виконують роботу з обліку і контролю, яка, при пильнішому огляді, окрім них самих, виявляється нікому не потрібна, тобто практично безрезультатна. Для чого її виконують? Хто її споживач? Хто оплатить цю роботу? Ось питання теорії і практики, на які ще ніхто не дав відповіді.

Бухгалтерська праця, на нашу думку, повинна мати визнання зі сторони споживача. Процес визнання – послідовність висновків і поведінкових дій, через які проходить окремих споживач, дізнаючись і купуючи новий товар [7, с. 587]. Товаром у нашій справі виступає інформація. Її слід надавати замовнику, а якщо замовника немає, то вона непотрібна. Тут виникає ще одна проблема: замовник і бухгалтер не завжди правильно розуміють один одного. Інформація взята з облікових рахунків і надана споживачу практично ним не сприймається. Її слід обробити так, щоб вона була зрозумілою не фахівцю з обліку.

Чи кожен бухгалтер має закінчений продукт? Ні. На завершений продукт може працювати 3-5 бухгалтерів. Це і є процес виконання бухгалтерської роботи.

Надається інформація замовнику у вигляді повідомлення – форма представлення інформації (текст, мова, зображення, цифрові дані тощо), яка підлягає передачі. Вибір форми представлення інформації визначається: 1) суттю відображуваного явища або процесу; 2) індивідуальною специфікою суб'єктивного відображення явища або процесу в свідомості одержувача інформації. Наприклад, головний бухгалтер їздить до податкової інспекції, особисто спілкується з податковими інспекторами, носить подарунки, вибудовує стосунки. А в один прекрасний момент керівник його питає: "А де Ви були-то сьогодні цілий день?" – "Я їздив до податкового органу зі звітністю". Керівник не розуміє: "А хто Вас просив туди їхати особисто? Чому ми не можемо поштою відправляти або по Інтернету? Або, на крайній випадок, послати кур'єра?" – "Ну, треба ж вибудовувати стосунки! Зате у нас все добре, нас люблять і поважають!" – "А хто Вас просив вибудовувати стосунки? У

нас є що приховувати? Ми чогось боїмося? Хай приходять з перевітками, дивляться. У нас все прозоро, податки платимо, зарплати хороші, білі. Навіщо нам зайвий час витрачати і балувати податківців своєю присутністю? Або я чогось не знаю і у нас в бухгалтерії дійсно є що приховувати?"

Дуже часто бухгалтери і контролери роблять подібну роботу від чистого серця і чекають похвали від керівника, а виходить навпаки. І для того, щоб платити непорозуміння не відбувалося, потрібно спочатку погоджувати свої дії із замовником. Якщо бухгалтер вважає, що потрібно особисто їздити в податкову, слід спочатку переконати в цьому керівника. Тобто того, хто платить фахівцю гроші. Щоб потім не ображатися, коли керівник не зрозуміє бухгалтера. Встаньте на місце керівника: якщо ваш співробітник займатиметься роботою, яку ви вважаєте за даремну і йому не доручали, ви йому дякуватимете? Звідси, слід точно визначити функції кожного бухгалтера та кінцевий продукт його роботи.

Можна, звичайно, вгадати бажання замовника, користувача. Наприклад, узяти на себе роботу з простроченою дебіторською заборгованістю і налагодити цей процес з юристами. Керівник побачить результати і буде вдячний. Він і сам давно хотів навести тут лад, але все не знав, кому це доручити. Але це ризик. Потрібно бути готовим і до того, що ініціатива виявиться покараною.

Інший приклад – витребування документів від відділів підприємства. Ми їх турбуємо, телефонуємо: "Де документи?" Керівник говорить: "Хто Вас просив цим займатися? Я не готовий платити Вам за це гроші! Ті документи, які Вам приносять своєчасно, приймайте до обліку цього місяця. Принесли в наступному місяці – приймайте в наступному. І людей від роботи не відволікайте!" Поки керівник не відчуж, навіщо йому треба платити за це гроші, він буде незадоволений.

Можна зрозуміти багатьох бухгалтерів і контролерів. Це супер-відповідальні люди. Але, на жаль, дуже часто ця відповідальність неправильно застосовується. Не потрібно нав'язувати комусь свої дії і рішення – невдячна це справа. Слід чітко виконувати свої функції.

Потрібно підійти до керівника і сказати, що є така-то проблема з документами, які постачальники своєчасно не приносять в такому-то об'ємі, на таку-то суму. Через це, наприклад, підприємство втрачає 40 тис. грн. оборотних коштів у вигляді ПДВ, який заморожуємо в розрахунках з бюджетом із місяця в місяць. Якщо він скаже, що жаль втрачати, тоді ви беретеся до цієї роботи. Але може бути і інша реакція: "Гаразд, що нам ці 40 тис. грн.? У нас оборот 30 мільйонів в місяць, а ви тут зі своїми копійками!" Тоді питань немає, справа бухгалтера чи контролера – попередити, поставити проблему, а право директора – ухвалити остаточне рішення, важливо це чи ні.

На одному із семінарів аудитор розповіла про свого керівника-іноземця. Зараз дуже багато іноземних компаній відкривають в Україні свої представництва, та і крупні українські компанії люблять запрошувати на роботу топ-менеджерів з-за кордону. Так от, він взагалі не розуміє, навіщо первинні документи? У його країні немає такого поняття, як "первинний документ", особливо роздрукований і належним чином оформлений. "І що мені з ним робити?" – ставить питання аудитор. На наш погляд, пояснювати наслідки, але на конкретних цифрах. Керівники ніякої іншої мови, окрім мови фактів, результатів і цифр, виражених у грошах, не розуміють. Керівнику слід сказати, що можна і не вимагати первинних документів від постачальників, але це призведе до того-то і того-то. Або ми переплачуватимемо до бюджету ПДВ і податок на прибуток у розмірі 120 тис. грн. щомісячно, або порушуватимемо законодавство, зменшуючи ПДВ до сплати і прибуток до оподаткування без підтверджуючих документів. Це спричиняє за собою ризик потрапити під адміністративне або навіть кримінальне переслідування залежно від розміру порушень. Порахуйте розмір штрафу, який нарахують податківці, і нехай керівник думає і ухвалює рішення: потрібно після ваших коментарів почати нормально оформляти первинні документи та вимагати цього від відділу постачання чи ні.

Або приклад ще з іншого семінару. На семінар від компанії прийшли головний бухгалтер і керівник. В цій компанії обов'язок витребування неправильно оформлених документів у постачальників покладений не на відділ постачання, а на бухгалтерію. Це повне право керівника – покласти обов'язок на той підрозділ, який він вважає за потрібне, але при цьому пояснити свої мотиви. Він сказав: "Для чого потрібні документи? Щоб формувати бухгалтерську звітність. Звітність потрібна бухгалтерії, ось нехай вона і займається документами". Ми тут же ставимо питання головному: "Вам звітність потрібна?" Відповідь: "Ні". Керівник дивується: "Як це так?" Але через деякий час зрозумів, що звітність дійсно потрібна не бухгалтерії, а підприємству, а значить, йому як керівникові. Так, іноді керівники не розуміють, здавалося б, елементарних речей. І не потрібно чекати, поки керівник сам побачить і зрозуміє проблему. Треба підходити, показувати, розповідати і домовлятися, хто, що і навіщо робитиме. Знову ж таки відсилаємо до посадової інструкції бухгалтера.

Для будь-якого продукту бухгалтерії чи контролера обов'язково має бути замовник, який розуміє, за що платить гроші. Якщо хтось вважає ту або іншу роботу важливою, він повинен або переконати генерального директора в цьому, або почати шукати собі нового керівника, тобто змінити місце роботи. Можна цього і не робити, але тоді не потрібно дивуватися з маленької зарплати, відсутності премій і суворой заборони на зарахування в штат додаткових одиниць бухгалтерів чи контролерів.

Третя властивість продукту – рівень його якості. Ця невід'ємна властивість доповнює і розвиває попередні дві: у кожного продукту має бути рівень якості. Ця властивість нітрохи не менш важлива, чим закінченість (вимірність) і наявність замовника, а може, навіть і ще більш важлива. Погано виконана бухгалтером чи контролером робота нікому не потрібна, це марно згаяний час і гроші. Чим же вимірюють якість бухгалтерської роботи? Нажаль, за п'ять століть наші науковці не спромоглися відповісти на це питання.

Кожен бухгалтер має затверджену в установленому на підприємстві порядку посадову інструкцію, в якій передбачаються результати його роботи, тобто надання продукту, який є кінцевим наслідком роботи, скажімо, бухгалтера з оплати праці, кому, коли і в якому розмірі він надає інформацію. З аналізу цієї інформації можна судити про якість наданого продукту, а звідси, і застосування матеріального заохочення бухгалтера та підвищення його посадового окладу.

Слід пам'ятати, що за якіснішу роботу завжди потрібно платити більше. І часто – істотно більше. Одна справа – за дві години зібрати дані цехів – і все, матеріал готовий. А можна ще три дні потім розбиратись, що означає кожен показник, чи є там порушення, відхилення, збиток тощо. Можна, наприклад, купити італійські меблі. Якість – вищий клас! Але навіщо? Бухгалтеру просто потрібний стіл, щоб на ньому писати, а не на виставках показувати. А тому стіл, вироблений на житомирських фабриках, може цілком влаштувати. І особливо влаштує його ціна, яка в п'ять разів нижче, ніж у його італійського виробника.

Як це стосується бухгалтерії чи функціонального контролю? Бухгалтерія це стосується безпосередньо. Візьміть податкову звітність. Чи може бухгалтер, поклавши руку на серце, назвати хоча б один квартал з багаторічної практики, в якому податкова звітність була б ідеальною? І чим більша компанія, чим більший документообіг і різноманітніша діяльність, тим звітність все далі і далі відхиляється від ідеалу.

При цьому головні бухгалтери в основній своїй масі люди не просто відповідальні, а супервідповідальні. Їх за цю якість, з одного боку, дуже сильно поважають, але за цю ж якість, з іншого боку, постійно і лають. Лають, тому що аж надто неправильно ця відповідальність часто розуміється. Бухгалтер постійно хоче робити все краще і краще. І якби не було жорстких термінів здачі податкових декларацій, жодна декларація так і не була б задана під приводом того, що "потрібно в ній ще дещо уточнити..."

Багатьом відомі армійські будні, звідси один філософський епізод. Стоять два солдати влітку на великому полі, і один іншого запитує: "Бачиш ховраха?" – "Ні". – "А він

там є..." Ось і ми можемо не бачити помилки чи порушення в звітності, але швидше за все, вони там є. І чим більша компанія, тим більше оборотів, документів, проводок, тим більша ймовірність, що цей ховрах все одно залишиться, скільки б ми його там не шукали. Є хороший старий анекдот про бухгалтерію. Якщо актив з пасивом не сходяться, то або в активі, або в пасиві є помилка. А якщо актив із пасивом сходяться, то помилок як мінімум дві.

Ось приклад із цього приводу: "Знайти все до копійки!" Починаємо розбиратись. Бухгалтер з обліку розрахунків з постачальниками за добу знайшов майже всю суму розходжень, оскільки він точно знає, де шукати основну суму. З місяця в місяць один великий постачальник дотягує до останнього із документами. Таким чином, основна сума неспівпадання знаходиться дуже швидко. До 17-го числа невідповідність у нас, допустима, залишається всього трохи більше 5 тис. грн., але що відбувається далі? Правильно, ми продовжуємо шукати ці 5 тисяч! Три звітні дні минають дуже швидко, і наступає термін здачі звітності – заповітне 20-е число. Ми знайшли цю невідповідність? Щось знайшли, та щось все одно залишилося – приблизно 1,5 тис. грн. Що роблять в цьому випадку бухгалтери? Найпоширеніший спосіб – оформити в інформаційній системі який-небудь липовий документ на цю суму, щоб все зійшлося копіяка в копіяку і можна було б роздрукувати красиву звітність.

Як, на вашу думку, якби керівник дізнався, чим займаються бухгалтери в період з 17-го по 20-е число, що б він сказав? Він би просто жажнувся. Який результат бухгалтерської роботи? Знайдений ПДВ у розмірі 400 грн. Зарплата одного бухгалтера по розрахунках з постачальниками за ці три дні вища, ніж ця сума! А якщо додати до неї робочий час інших бухгалтерів, включаючи головного, витраченого на цю проблему, то виходить зовсім безрадісно. Тепер розумієте, чому ваші прохання про збільшення зарплати залишаються без задоволення?

Є чудовий принцип: 80 на 20. Він дуже відомий, його ще називають "правило Парето". У нього є декілька формулювань, і одна з них свідчить, що 80% результату досягається шляхом застосування всього 20% трудовитрат. А щоб добитись, щоб залишилися 20% результату, потрібно прикласти 80% трудовитрат, що залишилися. Тобто кожен відсоток покращання якості з 81-го по 100-й дається дуже непросто і дорого. При цьому істотно поліпшення якості не відчувається. Замовникові просто не потрібна надмірна якість продукту, особливо, якщо за нього потрібно істотно більше платити. Правда в "чистому" контролі дещо по-іншому визначається якість продукту – акту, довідки. Тут повинна бути абсолютна об'єктивність, точність визначення порушень і відхилень із зазначенням конкретних відповідальних осіб. Не може керівник притягнути до відповідальності невинну особу.

Коли подивившись на правило Парето, починаєш розуміти, наскільки важливе визначення рівня якості продукту. У переважній більшості випадків керівнику цілком достатньо 80% якості результату. Йому не потрібен перфекціонізм, а потрібно, щоб приблизно все було правильно. У прикладі "Знайти все до копійки!" – з 40 тис. грн. плюс-мінус 400 грн. При цьому економиться величезна кількість часу і сил. Плюс-мінус 400 грн., але при цьому книгу придбання ми зробимо за 20% часу і заощадимо ті, що залишилися 80% на важливіші, з погляду замовника, справи. Навіть якщо ми потім заплатимо донараховані податки за знайдені помилки, в очах керівника це виглядатиме вигідніше, ніж викинуто на вітер заробітна плата. Але це не завжди і не в кожного керівника. Це слід враховувати.

Більш того, кожен більш-менш досвідчений керівник знає, що рано чи пізно податківці прийдуть з перевіркою. І прийдуть не просто, а із словами: "Знаєте, у нас є план з донарахування податків і штрафів до бюджету. Можливо, не будемо один одного довго мучити? Покажіть нам самі, де і що у вас погано лежить, ми напишемо акт, ви заплатите такий-то штраф, і розійдемося". Все одно прийдуть і попросять заплатити. Тоді тим більше буде шкода часу, витраченого на пошук копійок.

Що потрібно зробити в даному випадку? Не потрібно прагнути знайти все до копійки або вибрати всі не зовсім потрібні документи. Потрібно обов'язково заздалегідь домовитися з керівником про рівень якості того або іншого продукту, будь то підготовка податкової звітності або робота з постачальниками, чи складання акту (довідки) за результатами перевірки.

За рештою податків теж потрібно домовитися, скільки керівник вважає за можливе платити. Він говорить, що, наприклад, податок на прибуток ми можемо заплатити в розмірі не більше 70 тис. грн. в місяць. Ви отримуєте керівництво до дії, формуєте звітність. Якщо при першому варіанті виходить менш – чудово, можна зупинитися і нести на підпис. Не потрібно прагнути далі оптимізувати, цього все одно ніхто не оцінить. Якщо більше, то потрібно розбиратися, де можна зменшити податок цілком легальними способами. Не буду говорити якими, ви їх і самі чудово знаєте.

Може бути і інший варіант. В одній дуже великій компанії існує правило – “ні копійки ворогові”, тобто ніяких домовленостей ні з ким укладати не будемо. Хай шукають помилки, доводять, звертаються до суду. Ми теж доводитимемо, заперечуватимемо в суді, боротимемося до кінця. Керівник цієї компанії усвідомлено говорить своїм бухгалтерам: “Звітність – стовідсоткова”. Він готовий переплачувати бухгалтерії, утримувати дорогих аудиторів і юристів. Чому? А просто щоб не створювати прецедент. Холдинг великий, у всіх на виду. “Зараз ми домовимося на 30 тис. грн. донарахованих податків, а в наступному кварталі вони вже 80 тис. грн. запросять. А потім 150 тис. грн. Як простіше виконати план: перевірити одну велику компанію або 100 невеликих? Тому все повинно бути зрозумілим”, – говорить керівник.

Така позиція теж може бути, але у будь-якому випадку це має бути позиція замовника, керівника, а не головного бухгалтера, який спочатку поставить завдання сам собі, а потім дивується, чому його роботу не цінують.

Щоб вибрати кваліфікованого спеціаліста у будь-якій галузі, потрібно самому бути спеціалістом у цій галузі. Як наслідок, більшість споживачів не компетентні, тому їх потрібно захищати від власного невігластва. Основний аргумент на користь контролю якості базується на передумові, що хтось інший, а не споживач, більш компетентний у виборі способу задоволення конкретної потреби, тобто виготовленого продукту. І хоча, мабуть, є випадки, коли деякі люди роблять очевидно не раціональний вибір. Нерозумно, базуючись на цих винятках, обмежувати свободу усіх людей. Таким чином, переважно власний вибір споживача є і найбільш раціональним, тобто бухгалтері повинні працювати на споживачів.

У своєму виборі споживач може спиратись не тільки на власний, але і на чужий досвід взаємодії з різними виробниками (бухгалтерія теж виробник), а також інформацію, надану ЗМІ чи іншими джерелами.

Бухгалтерський продукт може готуватись для внутрішнього користувача і для зовнішнього. Тут вимоги до якості продукту можуть бути різними, але завжди слід пам'ятати про діяльність конкурентів та економічну безпеку підприємства, на якому працюєш.

Дуже важливо визначити рівень якості продукту із замовником, враховуючи безпеку підприємства. Одна справа – скласти звітність з точністю плюс-мінус одна тисяча, інша справа – з точністю до копійки. І там, і там продукт один і той же – акт, довідка, звітність. Але за трудомісткістю виготовлення ці продукти вирізняються один від одного на порядок. І оплата має бути, відповідно, теж різною. Якщо ми хочемо отримувати зарплату, адекватну своїм трудовитратам, потрібно дуже чітко розуміти, продукти якої якості чекає від нас замовник.

Припускається, що споживачі інформації не можуть володіти усіма знаннями про підготовлений бухгалтерією продукт, а їх набуття потребує значних витрат часу та ресурсів. З огляду на це керівництво підприємства повинно узяти на себе турботу про внутрішнього

споживача, затверджуючи обов'язкові вимоги до більшості характеристик бухгалтерського продукту. Споживачів бухгалтерського продукту слід навчити читати і розуміти наданий йому продукт, вміло з професійної точки зору приймати ефективне рішення. Водночас відповідність продукту часто зайвим вимогам стандартів призводить до їх здорожання. Таким чином, споживач обмежений у виборі продукту хоч і нижчої якості, але і за нижчою ціною.

Стандартизація підвищує сумісність продуктів різних виробників, тобто структурних підрозділів, у тому числі виробників інформації, які знижують собівартість кінцевого продукту. Це може бути використання стандартів різними виробниками. Наприклад, це роблять добровільно органи статистики, ДПІ, оскільки змушені та зацікавлені в одержанні такої інформації. На відміну від цього в умовах обов'язкової стандартизації споживачі приречені на використання однакового продукту, котрий може не відповідати їх запитам.

Висновки та перспективи подальших досліджень

З початку століття наші підприємства і суспільство сильно змінилися, і бухгалтерський облік продовжує змінюватись все швидше і швидше. З'являються нові підходи до організації обліку, що робить його простішим, легко зрозумілим, дозволяє виявляти продукти, які сприяють розвитку підприємства і дає можливість керівникам оперативно приймати правильні управлінські рішення.

Сьогодні бухгалтерії – це інформаційні підрозділи підприємств, великий внесок яких у розвиток їх економіки, збереження майна власника, соціальний захист працюючих – безцінний. Нам всім слід навчитись створювати бухгалтерський продукт, який мав би свого користувача та помірну ціну.

Список використаної літератури:

1. Маркс К. Сочинения / К. Маркс, Ф. Енгельс. – Т. 23. – С. 189. 2. Моделі і методи прийняття рішень в аналізі та аудиту: [навч. посіб.] / Н.М. Гаркуша, О.В. Цукатова, О.О. Горошанська. – К.: Знання, 2011. – 591 с. – (Вища освіта ХНІ століття).
3. Мочерний С.В. Економічний енциклопедичний словник: у 2 т. / [Мочерний С.В., Ларіна Я.С., Утсенко О.А., Юрій С.І.]. – Т. 2. – Львів: Світ, 2006. – 568 с.
4. Ожегов С.И. Словарь русского языка: Ок. 57000 слов / С.И. Ожегов; Под ред. чл.-корр. АН СССР Н.Ю. Шведовой. – 20-е изд., стереотип. – М.: Рус. яз., 1989. – 750 с.
5. Политическая экономия: [словарь] / [Под ред. О.И. Ожрельева и др.]. – М.: Полгиздат, 1990. – 607 с.
6. Рыбалкин Н.Н. Философия безопасности: учебное пособие / Н.Н. Рыбалкин. – М.: Московский психолого-социальный институт, 2006. – 296 с.
7. Энциклопедический словарь бизнесмена: менеджмент, маркетинг, информатика / Под общей редакцией М.И. Молдованова. – К.: “Техніка”, 1993. – 856 с.
8. In memoriam. Ярослав Вячеславович Соколов (1938-2010) / Сост. И.И. Елисева, А.Л. Дмитриев. – Спб.: Нестор-История, 2011. – 432 с.

БУТИНЕЦЬ Франц Францович – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку і контролю, Заслужений професор Житомирського державного технологічного університету, Відмінник освіти України, Заслужений діяч науки і техніки України.

Наукові інтереси:

– проблеми бухгалтерського обліку та контролю.

БУТИНЕЦЬ Татяна Анатоліївна – кандидат економічних наук, професор Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

– проблемні питання внутрішнього контролю на підприємстві.