

УДК 336.41:657.6

Пушкар М.С.
д.е.н., професор
професор кафедри аудиту, ревізії та аналізу
Тернопільський національний економічний університет
м. Тернопіль, Україна

НЕОБХІДНІСТЬ РОЗРОБКИ СУЧАСНОЇ ТЕОРІЇ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ

Ще з історичного періоду Нового часу, коли стала формуватися філософія модернізму, серед науковців став досить поширеним постулат, сформульований Р. Декартом (1596 – 1650), що процес пізнання навколишнього світу здійснюється на основі добре розвинутої методики дослідження і не варто перейматися проблемами теорії. Це не могло не позначитися на процесі пізнання законів розвитку реальної дійсності, в тому числі й контролю, який почав активно розвиватися в епоху модернізму на вимогу індустріальної економічної формації. Ідея щодо пріоритету практики по відношенню до теорії живе до цього часу і знаходить багато прихильників серед науковців будь-якої галузі знань, які кладуть в основу пізнання існуючу практику та здоровий глузд. Хибність цієї ідеї полягає в тому, що за її логікою практика існує без певних теоретичних узагальнень залишаючись у своїй основі незмінною, що не відповідає реальності. Тоді постає питання, а що впливає на розвиток практики, оскільки вона час від часу змінюється? Якби не було чогось такого, що впливає на зміни у практичній сфері, іноді радикальним чином, то практика завжди повинна бути в зародковому стані від виникнення і до наших днів. Але цього неможливо уявити через те, що прогрес людської діяльності пов'язується з процесом пізнання, який спирається на досягнення науки і розвиває її, а життєздатність наукових досягнень та ідей перевіряється їх упровадженням у практику.

Протягом тривалого історичного розвитку аграрної економіки причиною виникнення багатьох наук була, в основному, практика, але починаючи з XVIII століття, коли аграрну економіку доповнила індустріальна, наука стає основою прогресу практики. Зрозуміло, що цей процес у різних науках відбувається асинхронно, що залежить від запитів і зрілості суспільства в різних країнах світу. Наприклад, сейсмічна наука розвивається в тих країнах, де прояви нестабільності земної кори несуть загрозу населенню (землетруси, цунамі, виверження вулканів тощо).

На жаль, навіть у XXI ст. в Україні зберігається тенденція недооцінки теоретичного знання та гіпертрофії практики, особливо в економічній сфері, що призводить до колосальних втрат через недосконалість технологій, організації та управління системами, процесами і людьми.

Розрив між потенціалом науки та її можливостями і відсталістю практики не може не вражати своїми масштабами. За ідеальних умов використання потенціалу науки у практичній діяльності можна в рази збільшити обсяг продукції, але реалізація проекту подолання розриву між можливостями науки та недосконалою практикою, вимагає розробки стратегії розвитку держави на науковому рівні і кардинального переорієнтування змісту економічних наук з утилітарного емпіризму на теоретичні узагальнення набутого практичного досвіду у цих науках.

Теоретизація пізнавальної діяльності економічних наук призвана облагороджувати та інтелектуалізувати процеси господарської діяльності підприємств, але за своїм інтелектуальним рівнем, на жаль, вона знаходиться на значно нижчому рівні від природничих, інженерних та гуманітарних наук.

У різних сферах економіки «ахілесовою п'ятою» стає повзучий емпіризм практики, яка безпорадна при надзвичайно турбулентному середовищі. Хаотичність практик управління бізнесом, за відсутності теоретичного бачення перспектив розвитку, позбавляє підприємства раціональної організації бізнес – процесів і мотивації до праці.

Досягнення стратегічної мети, яку декларувала Україна (увійти до групи найбільш економічно розвинутих країн світу до 2020 року) звучить як насмішка над реальністю, оскільки фантазії щодо «українського економічного чуда» можуть стати реальністю лише за умови підготовки грамотних менеджерів, які спроможні працювати з використанням теоретичних надбань різних наук.

В основі розвитку нашої держави повинна бути ідея створення економіки майбутнього, але за період з 1991 до 2017 року такої ідеї суспільству не запропоновано через чисто суб'єктивні фактори – жадібних kleptomанів, партійних мерзотників і напівграмотних чиновників вищих, середніх і нижчих рангів, які не вміють працювати з інформацією, приймають спонтанні рішення, гноблять людей дикими «правилами економічної гри», які не дають свободи підприємництву. Державний кумівський менеджмент (це призначення на вищі посади в державі людей не за їх діловими якостями, а за критерієм близьких родичів, сусідів, земляків, любих друзів), які не те, що не знають значення і змісту економічних наук і не послуговується нею для розвитку суспільства, а й насаджують феодальні порядки в економіці.

Загальна картина політичного й економічного занепаду держави, без сумніву, накладає відбиток на пригніченість наукової думки, коли починається зневіра, нігілізм, пасивність, пристосуванство, відтік науковців до інших країн, що стає гальмом на шляху прогресу науки в Україні. І на цю ситуацію накладається також криза теорії пізнання в економічних науках, які не відповідають вимогам постіндустріального суспільства, яке ґрунтується на інформаційних ресурсах та знаннях.

З позицій теорії пізнання положення щодо змісту і розвитку контролю можна оцінити тільки негативно, оскільки недосконалість існуючої практики стала наслідком відсутності теорії, що, у свою чергу, призвело до кризи контролю в державі. Про кризу красномовно свідчать дані декларацій вищих

посадових осіб за 2015 рік, у яких зазначені суми готівки на руках від сотень мільйонів до мільярдів гривень і від сотень тисяч до мільйонів доларів, а ревізори неспроможні виявити джерела походження цих астрономічних крадіжок. З цього напрошується висновок, що за відсутності теоретичного бачення перспектив розвитку держави, верхи не заінтересовані у належній організації контролю і навіть перешкоджають роботі ревізорів, а незалежний аудит, як форма контролю, за законом від 1993 р. спочатку динамічно розвивався, а в останні кілька років звузився за кількістю аудиторських фірм та чисельністю працівників у три рази.

Наука про контроль, у тому числі й аудит, в Україні розвивається досить однобоко, оскільки базується не на теорії пізнання, а на інструкціях і стандартах, які відбивають рівень організації практичної роботи аудиторів чи ревізорів, притаманний далекому минулому.

Аналіз розвитку науки про аудит, як однієї з ефективних форм контролю, що виконує роль захисника інтересів бізнесу сприяючи зростанню рівня довіри до інформації про фінансовий стан підприємств з боку суспільства, вказує на його якщо не повний, то надзвичайно високий ступінь ігнорування з боку держави. Ігнорується не лише розвиток теорії аудиту, а й практика і сфера його застосування (наприклад, паралізована робота Рахункової палати, служба державного фінансового контролю, вітчизняного незалежного аудиту, відсутність на підприємствах внутрішніх служб контролю тощо).

Про тенденцію недооцінки теорії аудиту свідчать публікації вітчизняних і зарубіжних авторів, коли серед масиву лише поодинокі з них розкривають окремі аспекти теорії. Лише проф. Миронова О.А. та Азарська М.О.[1] акцентують увагу на таких питаннях, як сутність, види аудиту, його концепції (логічність структури, постулати, принципи, категорії, методи, об'єкти), нормативна база, моделі, стандарти, етапи проведення, контроль якості та узагальнення і реалізація результатів аудиту. Проте, навіть у цих авторів елементи науковості в їх сукупності та взаємодії не дають завершеної теорії з її складовими і зв'язками, а тому можна зробити висновок, що існує нагальна потреба в розробці теорії контролю й аудиту, проте, актуальності створення теорії не надається належної уваги з боку наукового співтовариства.

У дослідженнях, викладених у кількох монографіях [2; 3; 4], йдеться про необхідність та можливість формування теорій обліку та контролю на основі нових підходів пізнання – системного, функціонального, кібернетичного, синергетичного, інформологічного та інших. На жаль, бухгалтери не реагують на будь – які новації і з упертістю сповідують старі канони обліку й контролю.

Особливо вражає те, що в програмах курсу з контролю й аудиту їх автори взагалі ігнорують проблему розвитку основного об'єкта дослідження – системи обліку, як складної динамічної структури з її частинам та специфічними механізмами перетворення фактів про внутрішні та зовнішні впливи на життєдіяльність підприємства у різноманітний масив інформації, що характеризує роботу підприємства у просторовому та часовому вимірах.

Якщо справедливим є вираз про ревізора чи аудитора, що вони виконують роль адвоката, який захищає економічні інтереси інвестора або власника підприємства від обману через надання недостовірної інформації, то говорячи про економіку, треба висувати на перший план інформацію і контроль у системі менеджменту. На жаль, на практиці, як правило, менеджери приймають рішення і здійснюють контроль без використання достовірної інформації. Систему обліку потрібно оцінювати з позицій спроможності генерувати нею необхідний обсяг інформаційних ресурсів для аналізу роботи управлінського персоналу. Потрібно визнати той факт, що теорія контролю в певній мірі залежить від теорії обліку. Оскільки існуюча квазітеорія облікового процесу, яка відома під назвою «подвійної бухгалтерії», зациклена в буквальному розумінні слова лише на отриманні обмеженої інформації фінансового характеру за допомогою стандартного набору інструментів (плану рахунків, подвійного запису фактів, документації, інвентаризації, оцінки, калькуляції та звітності), то й контроль, як наука, обмежується формальною перевіркою правильності фінансової звітності підприємства. Іншими словами, контроль спрямовують на перевірку процесу дотримання процедур збору даних, їх обробку та виявлення можливих помилок, обману і шахрайств.

Примітивізм такої методології породжує і закріплює на практиці єдино можливий варіант недостатньо інтелектуальної системи під назвою «бухгалтерський облік». Подолання примітивізму можливо за умови інтелектуалізації системи обліку за рахунок збагачення її новими підсистемами, які генерують додаткову інформацію для менеджерів, особливо вищого і нижчого ієрархічних рівнів, а основним завданням контролю стає визначення рівня ефективності роботи окремих підрозділів та досягненні стратегічної мети підприємства.

Можна очікувати на кардинальні зміни в обліку в найближче десятиліття, коли керівники підприємств доповнять фінансову підсистему підсистемами управлінського і стратегічного обліку, які разом утворюють єдину інформаційну систему, спроможну обробляти великі масиви даних про господарську діяльність і генерувати інформацію на основі комп'ютерної техніки та різноманітних програм обробки даних. Ускладнення облікової системи дозволяє на порядок поглибити процес пізнання і розуміння сутності, тенденцій та закономірностей розвитку складного механізму функціонування підприємства у швидкозмінному і багатофакторному середовищі.

Система обліку може стати інтелектуальною і, як наслідок, давати інформацію на різноманітні індивідуальні запити користувачів щодо минулих, сучасних і майбутніх подій бізнесу фінансового та не фінансового характеру за будь – який період часу та місце здійснення фактів господарської діяльності. Таку систему можна назвати ідеальною у тому сенсі, що вона указує найкращий шлях до розширення комп'ютерних технологій обробки даних й отримання інформаційних ресурсів для менеджменту, який у повсякденному житті поки що позбавлений необхідної інформації, отриманої в реальному і

майбутньому часі, і тому приходиться приймати рішення в умовах високого рівня невизначеності та ризику.

Теорія контролю вимагає також осучаснення теорії обліку, оскільки вони взаємопов'язані та взаємообумовлені процесом розкриття закономірностей функціонування бізнесу на основі створеної інформаційної системи та її окремих підсистем. В цих умовах привична для нас бухгалтерська служба перетвориться у відділ інформаційного менеджменту, а служба контролю – у сервісний центр з діагностики ефективності господарської, фінансової та управлінської діяльності з акцентом на стратегію розвитку. Як зазначив проф.

Список використаних інформаційних джерел

1. Миронова О.А., Азарская М. А. Аудит: теория и методология. – М.: Омега, 2007. – 17с.
2. Литвин Б.М., Пушкар М.С. Наринский А.С. Учет затрат и калькулирование себестоимости в строительстве. – М.: Финансы и статистика, 1984. – 125 с.
3. Пушкар М.С. Теорія пізнання у розвитку науки про контроль: монографія. – Тернопіль: Карт – бланш, 2011. – 140 с.
4. Пушкар М.С., Чумаченко М.Г. Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація6 монографія. – Тернопіль: Карт – бланш, 2011. – 336 с.
5. Пушкар М.С. Креативний облік: монографія. –Тернопіль: Карт – бланш, 2006. – 334 с.

УДК 657

Ruziyeva D.I.

*Associate Professor in Department of Management
Bukhara Engineering Technological institute
Uzbekistan*

Abdullaev J.J.

*Student
Bukhara Engineering Technological institute
Uzbekistan*

THE MECHANISM OF BUDGETING SMALL ENTREPRENEURSHIP

Budgeting is implemented for a long time and quite successfully used in large and medium-sized enterprises. Organization of budgeting in such enterprises devoted a lot of work in which under budgeting, depending on the specific purposes of the study, mean drawing up this action plan, the contract between the owner and hired managers, technology management, financial planning and more. Having different options to define the concept of "budgeting" reflects the diversity of potential in its implementation in the enterprise management system. The development and introduction of budgeting in a small business are not well understood. Using a small business techniques developed for large or medium-sized enterprises, in our opinion,