

УДК 657.1

Дідоренко Т.В.,
к.е.н., доцент кафедри обліку і
правового забезпечення АПВ,
Тернопільський національний економічний університет

ГНОСЕОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ ТА РОЗВИТКУ ОПЕРАТИВНОГО ОБЛІКУ

Постановка проблеми. На сьогодні практичний розвиток інформаційного забезпечення оперативного управління значно випереджає рівень теоретичних розробок у цій сфері. Багато підприємств запроваджують новітні зарубіжні концепції менеджменту, зокрема управлінський облік, контролінг, попроцесне управління, прогресивні методи обліку витрат, інноваційні технології тощо. Перспективними в даному випадку стають системи оперативного збору, інтерпретації, використання та передачі інформації. Поєднання таких методів із обґрунтованою вітчизняною системою оперативного обліку надає суттєвих конкурентних переваг.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню гносеологічних аспектів формування та розвитку оперативного обліку присвятили свої праці низка вітчизняних та зарубіжних вчених, серед яких Белова І.М., Валуєв Б.І. [1; 5], Кужельний М.В. [2], Кузьмінський А.М. [3], Либерман В.Б. [4], Мельник Н.Г., Соколов Я.В. [7; 8] та інші. Однак у більшості наукових розвідок мало уваги приділено практичному розвитку інформаційного забезпечення оперативного управління, що значно випереджає рівень теоретичних розробок у цій сфері. Така ситуація обумовлює необхідність формування комплексного підходу до вивчення теоретичних основ оперативного обліку, що ґрунтується на результатах певних досліджень та враховує сучасні умови господарювання. Зокрема, Б. Валуєв зазначає, що «апелювання до минулого дозволяє врахувати досвід дослідників-попередників, не повторюючи їх помилок, не робити поспішних категоричних (особливо негативних) висновків, коли йде мова про нові ідеї, погляди чи підходи» [1, с. 39].

Усе це свідчить про актуальність теми, а відтак зумовило вибір напряму дослідження в науковому та практичному аспектах.

Постановка завдання. Дослідити історичні тенденції становлення оперативного обліку, виявити домінуючі наукові підходи щодо його сутності як передумови вдосконалення теоретичних положень і підвищення ролі в обліковій системі підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження. Історичний розвиток оперативного обліку має дві основні складові: практичну та теоретичну (наукову). Як практичний вид людської діяльності він виник давно. Дослідження показали, що існують кардинально протилежні точки зору стосовно даного питання:

1) оперативний облік виник як прообраз і основа усіх наступних видів обліку. Він слугував базою для розвитку більш організованого та комплексного бухгалтерського і пізніше статистичного обліку;

2) зародження оперативного обліку відбулося як результат розвитку менеджменту, коли з'явилася необхідність у деталізованій і релевантній інформації для прийняття управлінських рішень [3, с. 16].

На підтримку першого твердження наведемо факти, зазначені у працях відомих економістів та дослідників історії обліку. Так, М. В. Кужельний стверджує, що вже в часи первіснообщинного ладу існували початки обліку, хоча він і був примітивним (зарубки, позначення на пергаменті, дощечках, папірусі). «Користуючись сучасною термінологією, можна сказати, що ці дані мали суто оперативний характер. Оперативний облік займав головне місце та був попередником бухгалтерського» [2, с. 5].

У Вавилоні основними принципами, які використовувалися в обліку, були оперативний та накопичувальний. Давньоримські бухгалтери в ролі облікових реєстрів застосовували книги обліку, серед яких першою була «Adversaria», призначена саме для щоденних записів.

У добу Середньовіччя окремої уваги заслуговує ведення обліку тамплієрами: спеціальний черговий касир вів з дня в день прибутковий касовий журнал, кожен платник отримував від касира квитанцію. Довгий час люди середньовіччя вважали, що усне засвідчення подій є більш достовірним, ніж письмове, бо друге можна сфальсифікувати, а перше – ні (його чує Бог).

Л. Пачолі бачив мету обліку як «ведення своїх справ у належному порядку і як слід, щоб можна було без затримки одержати всякі відомості як щодо боргів, так і стосовно дебіторів» [7, с. 58].

Практика обліку пізніших часів також включає в себе оперативну складову: В. Швайкер (1549 р.) зазначає, що бухгалтерія є не що інше, як майстерний запис торгівельних та інших контрактів, підсобного господарства, доходів, ренти та інших операцій, який правильним чином міг би безпомилково, негайно та без певних труднощів привести до необхідного результату. Х. Хагер

(1654 р.) стверджував, що бухгалтерський облік ведеться для того, щоб в будь-який момент знати стан справ, кожної години або кожної хвилини мати можливість ними керувати [8, с. 61].

Узагальнюючи вищевикладене, можна стверджувати, що науковий підхід щодо появи оперативного обліку як основи розвитку усіх інших його видів є правомірним. На базі оперативного набули подальшого розвитку принципи та методи бухгалтерського обліку, виникла система інформаційного забезпечення управління.

З іншого боку, частина науковців пов'язує виникнення оперативного обліку з ускладненням структури промислового виробництва, розвитком банківської та торгівельної справи, коли бухгалтерський і статистичний облік вже не могли забезпечити інформаційні потреби оперативного управління.

Теоретичне обґрунтування оперативного обліку можна виділити в роботах дослідників управлінського обліку. До прикладу, Г. Емерсон обґрунтовував необхідність запровадження системи «стандарт-кост» непридатністю бухгалтерської інформації для управління підприємством саме через надто низьку її оперативність. О. Мей стверджував, що фінансову звітність не використовують для управління, оскільки в процесі її створення вона «хронічно старіє і в зв'язку з цим позбавлена оперативності» [7, с. 176].

В англійській літературі того періоду виділяли три функції управління: планування та координування майбутнього розвитку підприємства; оперативне управління; контроль й оцінка роботи підприємства. Трьом функціям відповідали такі розділи обліку: облік витрат; оперативний аналітичний облік, центри відповідальності. І управлінський оперативний, і бухгалтерський облік мали свої відмінні інформаційні бази: перший допускав усні повідомлення та використовував методи обчислення, другий – тільки документи та їх реєстрацію.

У вітчизняній обліковій школі оперативний облік починає формуватися з праць П. І. Рейбота (1876 р.), який до цього виду обліку відносив усе, що обліковується на підприємстві, але не в бухгалтерських записях. Основні положення, викладені в працях автора, полягали в тому, що існує низка інформаційних запитів управлінців, які не можна відобразити методами подвійної бухгалтерії, тому виникає необхідність у функціонуванні оперативного обліку. Загалом процес формування системи оперативного обліку як виду діяльності і пізніше як теорії створення інформації для оперативного управління можна описати окремими періодами.

Прихильники запровадження оперативного обліку у діяльність вітчизняних підприємств неодноразово апелювали до зарубіжної практики, зокрема американської. Вони стверджували, що лише колишня безсистемна форма господарювання могла задовольнятися балансами прибутків і збитків. Такий облік давав змогу аналізувати стан підприємства лише через кілька місяців після настання фактів, які для раціонального управління слід було врахувати негайно.

Праці з оперативного обліку цього періоду містять у собі важливі теоретичні результати:

- охарактеризовано призначення оперативного обліку (особливо в торгівлі та суміжних галузях) як процесу забезпечення інформацією оперативного управління;
- розроблені принципи різних технік облікових записів (карткова, графічна, таблична);
- визначена основна відмінність між оперативним та бухгалтерським обліком, яка полягає в тому, що бухгалтерія фіксує тільки завершену операцію, а в оперативному обліку цінною є інформація про хід виконання окремих господарських дій.

Після сталінської епохи оперативний облік відійшов на другий план в результаті виділення в обліковій теорії трьох проблем, які потребували першочергового вирішення: госпрозрахунок, децентралізація й автоматизація. Досліджуючи розвиток оперативного обліку в 50-х роках, можна зауважити відсутність системних розробок.

На законодавчому рівні даному питанню також не надавалося значної уваги. Проте згідно з «Основними положеннями з планування, обліку і калькуляції собівартості промислової продукції» від 1955 року всі вітчизняні промислові підприємства були зобов'язані за будь-яких методів обліку виробничих витрат і калькуляції собівартості організувати оперативний облік використання матеріалів та заробітної плати [6].

Наступним етапом у розвитку теорії оперативного обліку стали дослідження І. І. Каракоза, опубліковані в 1963–1972 роках. Його праця «Питання теорії та практики оперативного обліку» до сьогодні залишається одним із найбільш повних досліджень оперативного обліку, його методики та організації. Водночас, уже понад 40 років робота викликає численні дискусії. Описуючи організацію та методику оперативного обліку, І. І. Каракоз тісно пов'язує їх з оперативним аналізом та контролем, що має велике практичне значення для управління підприємством.

У 70-ті роки значного поширення набули дослідження форм та методів оперативного обліку, були узагальнені особливості впливу на систему оперативного управління окремих галузей економіки. У багатьох джерелах оцінювались переваги та недоліки чекової й талонної форм оперативного обліку, обґрунтовувались переваги впровадження диспетчерської служби, визначалась їх ефективність.

У працях науковців цього періоду були викладені важливі результати для розвитку оперативного обліку. Формування оперативної інформації про господарську діяльність підприємств вивчалось за

допомогою системного підходу. Автори доводили необхідність удосконалення взаємодії усіх функцій оперативного управління. Оперативний облік досліджувався в багатьох контекстах:

- раціоналізація і автоматизація оперативного управління;
- дослідження теоретичних основ оперативного аналізу;
- вдосконалення системи оперативного контролю;
- вивчення взаємозв'язку оперативного обліку з елементами системи оперативного управління.

Наступним етапом розвитку теорії оперативного обліку стали дослідження Б. І. Валуєва, А. В. Поташова, А. Я. Важова, В. А. Тихонова та ін., опубліковані у 80–90-х роках, де даний вид обліку продовжував розглядатись у тісному взаємозв'язку з оперативним аналізом та контролем. У роботах цього періоду обґрунтовується важливість оперативного обліку як функції управління підприємством. Дослідження Б. І. Валуєва містять важливі наукові результати для розвитку теорії оперативного обліку, а саме:

- обґрунтовано необхідність інформації оперативного обліку для здійснення оперативного управління підприємством;
- узагальнено основні теоретичні розробки попередніх періодів з даного питання;
- визначено чіткий взаємозв'язок між оперативним обліком та контролем;
- встановлено проблеми подальшого розвитку організації оперативного обліку;
- виділено та ґрунтовно проаналізовано дві точки зору на питання розмежування складових господарського обліку: 1) у процесі інтеграції обліку перестають існувати три його види – оперативний, статистичний та бухгалтерський; 2) інтеграція не знищує принципових відмінностей між окремими видами обліку [5, с. 62].

У процесі дослідження теорії вітчизняного обліку в 1981 році В. Б. Ліберман дійшов висновку, що на той момент у спеціалізованій літературі існували кардинально різні погляди на місце та роль окремих видів обліку в системі господарського обліку [4]. Наукові підходи до оперативного обліку на той час можна об'єднати в декілька груп:

1. В умовах автоматизації сформується єдиний вид обліку – управлінський;
2. Облік інтегрований на основі статистики, проте оперативний облік не знайшов місця в цій системі та організовується кожним підприємством самостійно;
3. В єдину систему обліку не включається оперативний облік, окремі економісти виділяли два види обліку – статистичний та бухгалтерський.
4. На оперативний облік покладають окремі функції бухгалтерського або намагаються їх об'єднати (система оперативно-бухгалтерського обліку матеріальних цінностей, безнапівфабрикатний метод обліку, нормативний метод оперативного обліку виробничих витрат);
5. В умовах інтеграції бухгалтерський облік втратить свою значимість (не буде необхідності в системі рахунків, дебеті та кредиті, аналітичному та синтетичному обліку), актуальні інформаційні сукупності будуть формуватись автоматизованим оперативним обліком.

Такі точки зору не можна назвати достатньо обґрунтованими, кожна з них перебільшує значення окремого виду обліку. Проте окремі з них є актуальними і в наш час, що свідчить про недостатнє вивчення та вирішення проблеми.

Теоретичні дослідження та активне практичне застосування оперативного обліку в багатьох галузях економіки сприяли його затвердженню на законодавчому рівні. Так, у Законі «Про державне підприємство (об'єднання)» (1987 р.) рекомендувалось вести поряд зі статистичним та бухгалтерським оперативний облік з метою активного впливу на господарську діяльність, а також для аналізу шляхів, форм і методів розвитку виробництва.

На сучасному етапі розвитку оперативного обліку дискусія відбувається з приводу таких питань:

- інтеграція видів обліку в умовах комп'ютеризації [2];
- перенесення функцій оперативного обліку на сучасні системи управлінського обліку, контролінгу та інших управлінських технологій.

Висновки з проведеного дослідження. Дослідження генезису оперативного обліку підтвердило, що існують кардинально протилежні визначення його суті та місця в системі управління підприємством, які можна звести до двох основних:

- 1) оперативний облік не є науково обґрунтованим та його застосування можна уникнути шляхом вдосконалення бухгалтерського чи запровадження ефективної системи управлінського обліку; в умовах автоматизованої обробки даних відбувається процес інтеграції та нівелювання окремих видів господарського обліку, в тому числі й оперативного;
- 2) бухгалтерський облік, у якому переважає достовірність юридичної сили документа, але втрачена швидкість отримання інформації через згаяний час на формальні процедури збирання підписів і печаток, не здатен виконувати функцію інформаційного забезпечення оперативного управління.

Теоретичні результати основоположників оперативного обліку є актуальними і в наш час. Проте попри важливе місце в історії розвитку вітчизняної облікової школи оперативний облік не має чітко

визначеної концепції. На даний момент не досягнуто єдності поглядів щодо його необхідності, не визначено конкретних шляхів його розвитку для отримання максимально результативної інформації, відкритим залишається питання місця оперативного обліку в системі оперативного управління. Тому необхідно обґрунтувати самостійність та економічну доцільність оперативного обліку в контексті інформаційного забезпечення управління з метою подальшого розвитку його організаційно-методичних засад.

Бібліографічний список

1. Валуев Б.И. Проблемы развития учета в промышленности / Б.И. Валуев. – М. : Финансы и статистика, 1984. – 215 с.
2. Кужельний М.В. Теорія бухгалтерського обліку : підручник / М.В. Кужельний, В.Г. Лінник. – К. : КНЕУ, 2001. – 334 с.
3. Кузьмінський А.М. Теорія бухгалтерського обліку / А.М. Кузьмінський, Ю.А. Кузьмінський. – К. : Все про бухгалтерський облік, 1999. – 228 с.
4. Либерман В.Б. Автоматизированная система обработки экономической информации на предприятиях / В.Б. Либерман. – М., 1981. – 184 с.
5. Оперативный контроль экономической деятельности предприятия / Б.И. Валуев, Л.П. Горлова, Е.Л. Зернов и др. – М. : Финансы и статистика, 1991. – 224 с.
6. Основные положения по планированию, учету и калькулированию себестоимости промышленной продукции. – М. : Госстатиздат, 1955. – 62 с.
7. Соколов Я.В. История бухгалтерского учета / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 272 с.
8. Соколов Я.В. История развития бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1985. – 367 с.

References

1. Valuev, B.I. (1984), *Problemy razvitya ucheta v promyshlennosti* [Problems of development of accounting in the industry], Finansy i statistika, Moscow, Russia, 215 p.
2. Kuzhelnyi, M.V. and Linnyk, V.H. (2001), *Teoriia bukhgalterskoho obliku* [Theory of Accounting], textbook, KNEU, Kyiv, Ukraine, 334 p.
3. Kuzminskiy, A.M. and Kuzminskiy, Yu. A. (1999), *Teoriia bukhgalterskoho obliku* [Theory of Accounting], Vse pro bukhgalterskiy oblik, Kyiv, Ukraine, 228 p.
4. Lyberman, V.B. (1981), *Avtomatizirovannaya sistema obrabotki ekonomicheskoy informatsii na predpriyatiyakh* [Automated System for economic information in enterprises], Moscow, Russia, 184 p.
5. Valuev, B.I., Horlova, L.P., Zernov, E.L. etc. (1991), *Operativnyy kontrol ekonomicheskoy deyatel'nosti predpriyatiya* [Operational control of the economic activity of the enterprise], Finansy i statistika, Moscow, Russia, 224 p.
6. *Osnovnyie polozheniya po planirovaniyu, uchetu i kalkulirovaniyu sebestoimosti promushlennoy produktsii* [The main principles in planning, accounting and calculation of production costs], (1955), Hosstatizdat, Moscow, Russia, 62 p.
7. Sokolov, Ya.V. and Sokolov, V.Ya. (2004), *Istoriya bukhgalterskogo ucheta* [History of Accounting], Fynansy i statystyka, Moscow, Russia, 272 p.
8. Sokolov, Ia.V. (1985), *Istoriya razvitiya bukhgalterskogo ucheta* [The history of the development of accounting], Finansy i statistika, Moscow, Russia, 367 p.

Дідоренко Т.В. ГНОСЕОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ ТА РОЗВИТКУ ОПЕРАТИВНОГО ОБЛІКУ

Мета. Дослідити історичні тенденції становлення оперативного обліку, виявити домінуючі наукові підходи щодо його сутності як передумови вдосконалення теоретичних положень і підвищення ролі в обліковій системі підприємства.

Методика дослідження. В основу досліджень покладено загальнонаукові методи та прийоми пізнання. Зокрема, при дослідженні процесу формування і розвитку теоретичних основ оперативного обліку використано історичний метод.

Результати. Визначено, що думки науковців з приводу виникнення оперативного обліку суттєво різняться. Встановлено, що періодом появи оперативного обліку у вітчизняній теорії вважаємо початок ХХ століття. Виявлено, що процес розвитку теорії оперативного обліку у вітчизняній обліковій школі умовно розділено на чотири етапи. Кожен з етапів зумовлений соціально-економічними перетвореннями, здійснює певний поступ у формуванні практичних і теоретичних основ оперативного обліку, має свої особливості та здобутки, які доцільно враховувати в подальших дослідженнях.

Наукова новизна результатів дослідження полягає у дослідженні історичних аспектів формування оперативного обліку як виду практичної діяльності людини та як об'єкта теоретичних досліджень, періодизація розвитку наукових засад у вітчизняній обліковій школі для уточнення його місця в системі інформаційного забезпечення управління.

Практична значущість. Результати дослідження спрямовані на вдосконалення організації оперативного обліку та використання його показників у системі оперативного управління сільськогосподарськими підприємствами.

Ключові слова: оперативний облік, управління, контроль, автоматизація обліку, бухгалтерський облік.

Didorenko T.V. EPISTEMOLOGICAL ASPEKT FORMATION AND DEVELOPMENT OF RECORDS MANAGEMENT

Purpose. Explore the historical tendencies of records management, identify the dominant scientific approaches to its nature as a prerequisite for improving theoretical positions and increasing role in the accounting system of the company.

Methodology of research. The bases of the researches were general scientific methods and techniques of knowledge. In the study of the process of formation and development of theoretical foundations records management used the historical method.

Findings. Determined that scientists thought about the emergence of operational records are widely divergent. Operational accounting period when the domestic theory believe the beginning of the twentieth century. The development of the theory of records management in national accounting school conditionally divided into four stages. Each stage is caused by socio-economic transformations, makes some progress in the formation of practical and theoretical foundations of records management, and has its own characteristics and achievements, which should be considered in future studies.

Originality. Scientific novelty of research results is to study the historical aspects of the formation of records management as a form of practical human activity and as an object of theoretical research, periodization of scientific principles in national accounting school to clarify its place in the information security management.

Practical value. The results of research aimed at improving the organization of records management and use of indicators system operational farm management.

Key words: records management, management, control, automation of accounting, accounting.

Дидоренко Т.В. ГНОСЕОЛОГИЧЕСКИЙ АСПЕКТ ФОРМИРОВАНИЯ И РАЗВИТИЯ ОПЕРАТИВНОГО УЧЕТА

Цель. Исследовать исторические тенденции становления оперативного учета, выявить доминирующие научные подходы к его сущности как предпосылки совершенствования теоретических положений и роли в учетной системе предприятия.

Методика исследования. В основу исследований положены общенаучные методы и приемы познания. При исследовании процесса формирования и развития теоретических основ оперативного учета использованы исторический метод.

Результаты. Определено, что мысли ученых по поводу возникновения оперативного учета существенно различаются. Установлено, что периодом появления оперативного учета в отечественной теории считаем начало XX века. Выявлено, что процесс развития теории оперативного учета в отечественной учетной школе условно разделены на четыре этапа. Каждый из этапов обусловлен социально-экономическими преобразованиями, осуществляет определенный прогресс в формировании практических и теоретических основ оперативного учета, имеет свои особенности и достижения, которые целесообразно учитывать в дальнейших исследованиях.

Научная новизна исследования заключается в исследовании исторических аспектов формирования оперативного учета как вида практической деятельности человека и как объекта теоретических исследований, периодизация развития научных основ в отечественной учетной школе для уточнения его места в системе информационного обеспечения управления.

Практическая значимость. Результаты исследования направлены на совершенствование организации оперативного учета и использования его показателей в системе оперативного управления сельскохозяйственными предприятиями.

Ключевые слова: оперативный учет, управление, контроль, автоматизация учета, бухгалтерский учет.

УДК 330.341.1

**Костецкий Я.І.,
к.е.н., доцент кафедри аудиту, ревізії та аналізу,
Тернопільський національний економічний університет**

АНАЛІЗ МАТЕРІАЛЬНО-ТЕХНІЧНОЇ БАЗИ АГРАРНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ

Постановка проблеми. Затяжна економічна криза в державі зумовила значне погіршення матеріально-ресурсного потенціалу аграрного сектору економіки України. Основною причиною цього є спад обсягів капітальних вкладень у зазначену галузь, адже ефективне функціонування аграрного виробництва формується за рахунок потужного виробничого потенціалу, технічного рівня, рівня розвитку інтелектуального капіталу.