

УДК 657

**В.М. Савченко, проф., канд. екон. наук, Л.В. Кононенко, доц., канд. екон. наук,  
В.Г. Крячко, доц., канд. екон. наук**

*Кіровоградський національний технічний університет*

## Система бухгалтерського обліку як складова системи управління

В статті розглянуто систему бухгалтерського обліку як підсистему системи управління. В зв'язку з чим, проведено аналіз існуючих поглядів щодо місця бухгалтерського обліку в системі управління. Висвітлено особливості реалізації функцій управління в комп'ютерному середовищі. **організація бухгалтерського обліку, інформаційна кібернетична система бухгалтерського обліку, рівні системи бухгалтерського обліку, активно-адаптивна система обліку, функції управління, планування, регулювання, облік, контроль, аналіз**

Сучасне суспільство все частіше називають інформаційним, тобто таким в якому більшість працюючих зайнято виробництвом, зберіганням, переробкою та реалізацією інформації, в тому числі і вищої її форми – знань. Однією з основних складових системи інформатизації суспільства є економічні інформаційні системи. Ці системи відносяться до складних, тому що мають цілісну ієрархічну структуру з багатогранними зв'язками та складними функціями управління. Сучасну систему управління підприємством, організацією, фірмою відрізняє складна інформаційна система, що пов'язано з обміном зовнішніх і внутрішніх інформаційних потоків, багатоваріантністю видів інформації, яка циркулює в системі управління. При цьому пріоритетна роль в даному процесі залишається за бухгалтерською інформаційною системою, що зумовлено формуванням саме в ній достовірної і повної інформації, як для будь якого рівня обліку та фінансових аналітиків. Все вищенаведене обумовлює актуальність дослідження сутності та місця інформаційної облікової системи в системі управління.

В умовах застосування сучасної комп'ютерної техніки є певні особливості організації облікового процесу. Проблематика організації бухгалтерського обліку ґрунтовно досліджувалась такими видатними вітчизняними вченими як Кузмінський А. М., Сопко В.В., Завгородній. Значну увагу проблематиці формування облікової інформаційної системи та її функціонуванню в комп'ютерному середовищі приділяли такі вчені як Алборов Р.А., Дем'яненко М.Я., Кірейцев Г.Г., Палій В.Ф., Рожнов В.С., Соколов Я.В., Широбоков В.Г., Чумаченко М.Г.. Але залишається дискусійним питання щодо місця підсистеми бухгалтерського обліку в системі вищого порядку – управлінні. Ми вважаємо що це питання доцільно розглядати у контексті

управління в бухгалтерії, що обумовлює об'єктивність третього організаційного рівня системи бухгалтерського обліку.

Організація бухгалтерського обліку складається з двох частин: безпосередньо організації облікових процедур (розробка внутрішніх регламентів: Наказ з облікової політики, Робочий план рахунків, Посадові інструкції, Положення про преміювання бухгалтерів, графік документообігу тощо) і безпосередньо організації роботи облікового апарату («менеджмент» бухгалтерської структури). При цьому бухгалтерська служба стає координаційним центром всієї бухгалтерської системи.

В дослідженнях вчених, що займаються проблемою формування інформації для управління, традиційно зазначається, що бухгалтерський облік є функцією управління.

Дослідження ролі та місця системи обліку в системі управління має важливе теоретичне та практичне значення. В теоретичному аспекті є необхідним дослідити проблеми обліку, аналізу та контролю у взаємозв'язку з процесом управління, а для практики є необхідним визначити проблематику не лише побудови загальної системи обліку, а вирішення проблем з точки зору заздалегідь відомих потреб управління.

Система управління має дві підсистеми: об'єкт – підприємство та суб'єкт – різні рівні управління. Ці підсистеми мають різний зміст відносно рівнів управління, а саме управління на рівні внутрішніх підрозділів підприємств; управління на рівні підприємства; управління на рівні регіону, управління на рівні галузі.

Функції управління, що зазначаються більшістю дослідників, це: планування, регулювання, облік, контроль та аналіз. М.Г. Чумаченко крім цих функцій також зазначає такі функції як організація, стимулювання та прийняття управлінських рішень.

Співвідношення функцій управління і змістовність обліку на різних рівнях управління мають певну відмінність і різну ієрархію. Дослідження особливості реалізації таких функцій управління як облік, аналіз і контроль на рівні галузевого управління здійснено А. М. Кузминським. Але досліджувалась ця проблематика, по-перше, відносно промисловості, а по – друге, в умовах адміністративно - командної системи. Саме А. М. Кузминським акцентовано на багатоаспектності системи обліку та необхідності постановки та розв'язання проблем як представлення обліково-аналітичної інформації так і технологій обліку і його організації, необхідності забезпечення кадрового, методичного та організаційного. На нашу думку, є необхідним продовжити дослідження побудови системи обліку з визначенням місця та ролі таких її складових як статистичний і фінансовий облік. На макрорівні саме статистичний облік є базовим для забезпечення потреб такої функції управління як регулювання. Є суттєві проблеми з організації статистичного обліку, які обумовлені невідповідністю чинного законодавства. Так, Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" зазначено, що статистична звітність базується на даних фінансового обліку, а обов'язковість ведення фінансового обліку поширюється лише на суб'єктів підприємницької діяльності – юридичних осіб.

Процес управління передбачає етапи, що безпосередньо пов'язані з організацією

Ми розглядаємо процес управління як безперервний процес, що обов'язково містить в собі: прогнозування; встановлення можливих варіантів; вибір найдоцільнішого; прийняття рішення; контроль за його виконанням і формування нового інформаційного потоку.

Отже, в сучасних умовах формування системи бухгалтерського обліку як функції управління пов'язано з необхідністю постановки і розв'язання таких наукових проблем:

I. Регіональний та галузевий рівні.

A. Відпрацювання інтегрованої концепції інформаційного забезпечення реалізації функції регулювання, що пов'язано як з формуванням системи звітності, (в тому числі і статистичної) як складової бухгалтерського обліку, так і з розробкою методології та методики моніторингу аграрного виробництва.

Б. Розробка системи забезпечення обліку як кадрового, так методичного і організаційного.

II. Рівень суб'єкта господарювання.

Побудова системи внутрішньогосподарського обліку з врахуванням потреб в інформації. В цьому зв'язку залишаються невирішеними багато питань пов'язаних, як з сутністю внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, так і з його організацією та технологіями. Ми вважаємо, що функції обліку в сучасних умовах розширюються і є необхідним досліджувати дану проблематику у напрямку інтеграції технологічного та бухгалтерського обліку на рівні виробництва.

Досліджуючи становлення бухгалтерського обліку, як науки, Я.В. Соколов визначає, як проблемне, питання забезпечення достовірності та добросовісності бухгалтерської інформації.

Так, Я.В. Соколов характеризує сутність достовірності визначає відмінність достовірності від "істинності" і зазначає, що інформація є достовірною якщо більшість членів суспільства має ясне і свідоме сприйняття інформації, яке не підлягає сумніву. Отже, бухгалтерська інформація і її сприйняття є достатньо суб'єктивними. Я.В. Соколов, щодо представлення бухгалтерської інформації зазначає можливість існування чотирьох варіантів.

Перший варіант – ідеальний. Як і всі ідеали є таким, якого прагнуть, але не досягають.

За другим варіантом – дані зібрані добросовісно але вони не достовірні. За такої ситуації приймати дійове рішення не можливо, так як наслідки можуть бути негативні. Така інформація має елементи фальсифікації.

Третій варіант – дані складені не добросовісно але вони достовірні. Це випадок коли бухгалтер впевнений, що вимоги нормативних документів не дозволяють правильно відобразити економічну інформацію в звітності.

Четвертий варіант – дані, приведені дані не достовірні і не добросовісні. В цьому випадку результати будуть теж не достовірні. Наявність різних варіантів зумовлює

Саме це і зумовлює необхідність формування вимог щодо накопичення інформації, тобто вимог до її формування, і які б забезпечили адекватність її сприйняття. Таку інформацію може надати лише бухгалтерський облік, який історично перетворився у самостійну науку і сьогодні має свою теорію, практику, ціль, предмет і метод, методологію та системну організацію.

В.В. Сопко, досліджуючи історичний аспект формування принципів засад побудови бухгалтерського обліку зазначає, що сучасний облік є системою безперервного, суцільного та взаємопов'язаного спостереження та відображення в грошовому виразі процесів обміну, розподілу та перерозподілу наявності та руху майна господарства, його майнових відносин з метою одержання інформації, її систематизації, яка потрібна для управління діяльністю господарства будь - якого масштабу та рівня. Основним є те, що бухгалтерський облік вели, ведуть і будуть вести тільки власники, яким потрібна чітка, ясна, добросовісна, а головне достовірна інформація. Тому основною функцією бухгалтерського обліку є надання такої інформації власникам, які і визначають її параметри.

Отже, реалізація завдання щодо побудови системи формування достовірної інформації є важливою справою господарюючих суб'єктів, тим більше, що вони формують ступінь вимог щодо її достовірності і достатності для прийняття правильного рішення. Як бачимо, вимоги, щодо інформаційного забезпечення є суб'єктивними і вони можуть мати різне спрямування в залежності від ситуації. З одного боку, достовірність облікової інформації забезпечується через зовнішню регламентацію, а з іншого – вимогами господарюючих суб'єктів.

Дослідження розвитку методології бухгалтерського обліку в історичному аспекті, наводить на думку, що на різних етапах розвитку суспільства виникають певні проблеми методологічного характеру щодо побудови бухгалтерського обліку та різні підходи щодо їх вирішення. Крім того, на конкретний вибір впливають як історичний аспект так і ментальний, а також існує варіантність, яка зумовлена етапом розвитку країни.

На наш погляд, саме вимога достовірності та сумлінного створення інформації, що є предметом бухгалтерського обліку, історично зумовило виникнення облікової політики та дало можливість усвідомити її зміст.

Сучасний етап розвитку економіки має високий рівень інтернаціоналізації, що зумовлює зміну суб'єкта облікової політики, а також зміну ідеології нормативної регламентації: від централізованої регламентації технології та процедур до централізованої регламентації принципів та децентралізованої регламентації облікової політики суб'єктів господарювання.

Із зміною регламентації обліку (від інструкції до принципів засад) змінилися вимоги щодо змісту і якості інформації. Облікова політика реалізується через облікові стандарти, але для її повноти потрібна наявність альтернативи рішення реалізації базових принципів.

підсистема більш високого рівня, з одного боку, підпадає під вплив цієї системи, а з іншого – сама впливає на неї (рис.2).



Рисунок 1 - Класична модель бухгалтерського обліку як системи [3]



Підкреслює наявність зворотних зв'язків і той факт, що навіть при традиційному підході, згідно з яким інформаційна система бухгалтерського обліку лише забезпечує систему більш високого рівня інформацією, вона активно впливає на об'єкт управління та зовнішнє середовище шляхом створення, накопичення та забезпечення їх достовірною та повною інформацією. А якщо врахувати той факт, що сучасні економічні процеси характеризуються ускладненням внутрішніх та зовнішніх зв'язків, що зумовлює необхідність створення гнучких активно – адаптивних облікових систем, модель відкритої інформаційної бухгалтерської системи стає цілком обґрунтованою.

Активність гнучких систем бухгалтерського обліку полягає в активізації впливу на об'єкт управління, зовнішнє середовище; а адаптивність – в змінах елементів системи відповідно до змін зовнішнього середовища (потреб системи управління), які повинні мати попереджувальний характер.

Щодо організаційного аспекту це передбачає обов'язкову наявність мети, завдання, інформаційного забезпечення, зовнішніх обмежень, внутрішніх параметрів тощо.

Враховуючи той факт, що система бухгалтерського обліку є моделлю соціально-економічних відносин, в якій «протиставлення фактів життя (в науці говорять про синтетичні судження) і фактів, що логічно вводяться з теорії в практику (їх називають аналітичними судженнями), складають суть реального бухгалтерського обліку» [6], то від адекватності побудованої моделі залежить достовірність відображення об'єкту, і, як наслідок, правильність рішень, що приймаються.

Крім того, як будь-яка кібернетична система - система бухгалтерського обліку має вхід - вихід, для неї є притаманними процеси сприйняття, перетворення та передачі інформації (Згідно статті 1 Закону "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" бухгалтерський облік це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття).

Бухгалтерська інформаційна система є відкритою і має прямі та зворотні зв'язки із системою управління господарюючого суб'єкта та зовнішнім економічним середовищем. Тому розвиток обліку як системи має бути спрямованим саме на забезпечення цих зв'язків в оперативному режимі. Для потреб управління доходами, інвестиціями, прибутком своєчасність і якість отриманої інформації в режимі "реального часу" є вирішальними, саме це зумовлює необхідність подальших досліджень організаційних та методичних аспектів застосування сучасних інформаційних технологій облікової процедури.

## Список літератури

1. Алборов Р.А. Автореферат диссертации на соискание ученой степени д.э.н. Развитие учета и контроля в системе управления сельскохозяйственным производством 08.00.12 Бухгалтерский учет, статистика, Казань 2004.

7. Ширококов В.Г. Активно-адаптивная система бухгалтерского учета в сельском хозяйстве: концептуальные подходы, теория и практика. Диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук. – Воронеж -2002

*В.Савченко, Л.Кононенко, В.Крячко*

**Система бухгалтерского учета как составляющая системы управления**

В статье рассмотрено систему бухгалтерского учета как подсистему управления. В связи с этим, проведен анализ существующих взглядов относительно места бухгалтерского учета в системе управления. Отражены особенности реализации функции управления в компьютерной среде.

*V.Savchenko, L.Kononenko, V.Kryachko*

**System of the accounting as forming managerial system**

System of the accounting is considered In article as subsystem of management. In this connection, is organized analysis existing glance for place of the accounting in managerial system. The Reflected particularities to realization to functions of management in computer ambience.

Одержано 01.11.10