

МІСЦЕ ТА РОЛЬ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ІНФОРМАЦІЙНІЙ СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

З використанням системного та кібернетичного підходу до розгляду бухгалтерського обліку визначено його місце та роль в системі правління підприємством

Актуальність дослідження. Ефективне функціонування підприємства на сучасному етапі розвитку економіки країни залежить від системи його управління. Складність управління підприємством полягає в наявності багатьох варіантів узгодження можливостей техніки, людей, біологічних умов середовища та інших умов. Масштабність, складність і динамічність процесів, що відбуваються на підприємстві, різноманітність впливу взаємозв'язків його елементів та зовнішніх умов ускладнюють прийняття рішень та висувають нові вимоги до інформаційної системи підприємства для забезпечення потреб управління.

Бухгалтерський облік як складова інформаційної системи підприємства потребує досліджень з позиції кібернетики як науки про процеси передачі, обробки та зберігання інформації з метою визначення можливості обліку у забезпеченні взаємозв'язку між підсистемами управління підприємством.

Метою дослідження є обґрунтування місця та значення обліку в інформаційній системі управління на основі кібернетичного та системного підходів до вивчення системи бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Бухгалтерський облік вченими та дослідниками розглядається як система, зокрема, проф. Ф.Ф. Бутинцем, проф. А.М. Галаганом, проф. А.А. Додоновим, проф. М.Ю. Медведєвим, проф. В.Ф. Палієм, проф. М.С. Пушкарем, проф. Я.В. Соколовим, акад. М.Г. Чумаченко та ін. Однак в умовах інформатизації суспільства доцільним є

розгляд бухгалтерського обліку в системі управління підприємства із застосуванням кібернетичних підходів для обґрунтування його значення та ролі на сучасному етапі розвитку економіки.

Виклад основного матеріалу. Управління є обов'язковим елементом будь-якої доцільної діяльності оскільки кожна діяльність потребує координації. Якщо розглянути діяльність підприємства у вигляді руху до певної мети, зокрема, отримання прибутку, то її можна зобразити у вигляді вектора. Спрямованість даного вектору буде визначатися цілями діяльності підприємства, а величина – готовністю персоналу підприємства діяти у напрямі досягнення цих цілей.

Управління виступає, з одного боку, процесом, що задає правильний напрям (вектор руху) діяльності системи, з іншого – функцією організованих систем, що забезпечує збереження їх структури, підтримку режиму діяльності, що реалізує їх програми та цілі.

Отже, підприємство потребує управління, яке виконує роль координатора спрямованості вектора руху підприємства в напрямі отримання максимального прибутку.

Однією з головних умов процесу управління є взаємодія між керованою підсистемою (суб'єктом управління) і керуючою (об'єктом управління) підсистемою системи управління. Управлінська взаємодія можлива лише в тому випадку, коли об'єкт управління чітко виконує команди суб'єкта управління (або піддається його впливу).

Керуюча підсистема встановлює загальну мету функціонування економічного об'єкту в

цілому та підцілі – для його підрозділів. До керуючої підсистеми на підприємстві входять підрозділи та служби апарату управління, зокрема відділ кадрів, бухгалтерія, планово-економічний відділ, маркетинговий відділ та ін, які використовують дані про виробничо-господарську діяльність суб'єкта господарювання та зовнішню інформацію для прийняття управлінських рішень, які передаються керованій підсистемі.

Керована підсистема здійснює функції, пов'язані з виробництвом та реалізацією готової продукції, наданням послуг та іншими видами робіт задля яких створювалось підприємство.

Для успішного процесу управління необхідними, з огляду на взаємодію керуючої та керованої підсистеми, є дві умови:

1) наявність у керуючої підсистеми потреби та можливості управляти керованою підсистемою, подаючи для цього відповідні управлінські команди;

2) наявність у керованої підсистеми готовності та можливості виконувати дані команди.

Керуюча та керована підсистеми повинні мати зворотній зв'язок, що дозволить контролювати та враховувати дійсний стан об'єкта та вносити до нього відповідні корективи. Зворотній зв'язок при цьому забезпечується обміном інформації, що дозволяє здійснювати вплив керуючої підсистеми на керовану, і навпаки. Ефективне управління може здійснюватися лише у випадку наявності достатнього обсягу інформації.

Засновник кібернетики Н. Віннер зазначає, що “незважаючи на широкий спектр видів управління, всіх їх об'єднує *інформація*”. З погляду теорії інформації, управління розглядається як вищий вид інформаційної взаємодії, в процесі якої на основі наявного досвіду, накопиченого в ході розвитку, еволюції системи, у вигляді закодованої інформації, яка зберігається в пам'яті системи, здійснюється зміна характеристик руху зазначеної системи [16].

Усі стадії та етапи процесу управління, зазначає В.Б. Івашкевич [4, с. 23], пов'язані з обробкою інформації. Без інформації неможливо встановити цілі управління, оцінити ситуацію, сформулювати проблему, прийняти рішення і проконтролювати його виконання.

Роль інформації є беззаперечною для ефективного управління підприємством, як процесу координації і регулювання його діяльності для досягнення поставленої мети. Управління неможливе без інформації. На важливості даного питання наголошують й ряд авторів, відзначаючи, що головними умовами ефективного управління є: а) наявність інформації; б) вміння її аналізувати [8, с. 164; 11, с. 8].

Інформацію, яка використовується суб'єктами господарювання, класифікують за різними ознаками: 1) функціями управління; 2) місцем виникнення; 3) стадіями утворення; 4) часовим періодом виникнення; 5) стабільністю тощо. Однак до цього часу питання про місце та роль обліку та облікової інформації в системі управління підприємством є предметом полеміки вітчизняних і зарубіжних бухгалтерів та науковців, незважаючи на те, що облік найчастіше визначають не як складову, а саме функцію управління.

На зв'язок обліку з управлінням вказував акад. М.Г. Чумаченко. В 1970 р. він відмічав: “на жаль, ще в багатьох роботах зв'язок обліку з управлінням не підкреслюється належним чином і, як наслідок, проблеми удосконалення обліку розглядаються відокремлено від потреб підприємства і далеко не завжди пов'язуються з потребами управління”.

У 1926 р. Г.А. Бахчисарайцев відмітив, що “в тих господарствах, де немає рахункознавства, немає обліку, – немає і бути не може будь-якого управління: таке господарство очевидно приречене на загибель; історія багатьох господарств дає цьому яскравий приклад” [1, с. 20].

На нашу думку, досить необґрунтованим є розгляд обліку відокремлено від управління. Інформаційне облікове забезпечення необхідно розглядати як важливу складову системи забезпечення ефективного управління.

Протягом багатьох років існувала гостра інформаційна недостатність на всіх рівнях управління підприємством. Облікова інформація, необхідна для управління, “розчинялась” на багатьох синтетичних рахунках і нівелювалась в аналітичному обліку. З метою спрямування бухгалтерського обліку у напрямі вирішення сучасних економічних проблем, необхідно осмислити його місце та значення в системі управління, а, отже, роль і значення облікової інформації.

Першим думку про те, що облік є складовою частиною науки про управління висловив Ж. Саварі. Такої ж думки дотримувався і засновник школи фізіократів Франсуа Кене.

Проф. В.Ф. Палій підкреслює, що “система бухгалтерського обліку є найважливішим джерелом інформації для управління економікою підприємства та посідає провідне місце в системі економічної інформації підприємства. Підкреслена системність і стрункність бухгалтерського обліку виділяє його серед інших видів економічної інформації [11, с. 37]. Бухгалтерський облік посідає важливе місце в інформаційній системі підприємства, оскільки є засобом упорядкування інформації.

Бухгалтерський облік є самостійною інформаційною системою, формування якої визначається новими потребами в умовах підвищення його ролі в управлінні економічними процесами в суспільстві. Як інформаційна система облік оперує даними, які забезпечують інформацією прийняття рішень [5, с. 37].

Теорія системного підходу вперше була сформована ще у 50-х рр., однак до цього часу предметно так і не встановлені його межі. Так І.В. Блауберг та Е.Г. Юдін стверджують, що

системний аналіз є методологією вирішення комплексних проблем в сфері управління.

В процесі нашого дослідження системний підхід був використаний з врахуванням основних властивостей систем, виділених проф. Е.М. Коротковим та А.В. Ігнат'євим, М.М. Максимцевим [5, с. 30-31].

Системний підхід характеризує сукупність підсистем і елементів. В рамках системного підходу система управління як ціле є неподільним. Одночасно з точки зору синергетичного підходу вона є більшою, ніж сума її складових елементів. На цю обставину звернув увагу Д. Дзаппа: “частина в рамках цілого інформативніше, ніж частина, взята як ціле”. Тобто системний підхід є більш інформативним.

Системний підхід до бухгалтерського обліку передбачає спрямування методології наукового пізнання та практичної діяльності, в основі якого лежить дослідження бухгалтерського обліку як складної інформаційної системи, що є складовою системи управління.

Проф. В.Ф. Палій зазначає, що “бухгалтерський облік, знаходячись на перетині інформаційних потоків різних підрозділів, може формувати інформацію про реальний стан підприємства, використовуючи відповідні дані, проходячи через систему обліку, які перетворюються на інформацію” [11, с. 17].

Система бухгалтерського обліку на сьогодні виходить за межі простої фіксації господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку. Складові елементи системи бухгалтерського обліку отримали нову оцінку та інтерпретацію, обумовлену сучасним етапом її розвитку. Система бухгалтерського обліку знаходиться в безперервному розвитку і постійно вдосконалюється. Значимість будь-якого з її елементів з плином часу змінюється з розвитком цієї системи. Система бухгалтерського обліку може виступати як статична система, яка характеризує стан елементів системи та зв'язки між ними на

певну дату, коли зміни за останній день вважаються настільки несуттєвими, що їх не приймають до уваги.

Водночас бухгалтерський облік – і динамічна система, яка змінюється в часі під впливом зовнішніх та внутрішніх факторів (зміна законодавства, політичного стану, виду діяльності підприємства тощо).

Однак за будь-яких умов, система бухгалтерського обліку виступає забезпечувальною ланкою у системі управління, та призначена впорядкувати вхідну та вихідну інформацію (свій продукт) відповідно до потреб управління. При цьому внутрішня структура системи бухгалтерського обліку змінюється в напрямі своєчасного забезпечення і отримання в повному обсязі вихідної інформації для вивчення її різними користувачами. Від різноманітності цієї інформації залежить кількість рівнів управління, які вона забезпечує, а отже, і складність самої системи бухгалтерського обліку.

Медведев М.Ю. [9, с. 31] зазначає, що облік – це інформаційна модель господарської діяльності. Оскільки облік – інформаційна система, то в своїх дослідженнях вважаємо за доцільне використати кібернетичний підхід* до його дослідження. Оскільки кібернетика є наукою про управління складними динамічними системами [16, с. 15]. Саме до таких складних систем можна віднести облік, визначивши його відкритою системою, яка здатна пристосовуватись до навколишнього середовища, на нашу думку, використання даного підходу є виправданим.

* В літературі існує ряд визначень кібернетики. Найбільш розповсюджені з них наступні: 1) кібернетика – це наука, що вивчає математичними методами керуючі системи та процеси управління; 2) кібернетика – це наука про процеси передачі, обробки та зберігання інформації; 3) кібернетика – це наука, що вивчає способи створення, розкриття побудови та тотожності перетворення алгоритмів, що описують процеси управління, що відбуваються в дійсності. Всі ці визначення відображають різні сторони самого предмету кібернетики.

До цього часу деякі автори, а саме С.І. Волков [2], К.Н. Нарібаєв [10], В.С. Рожнов [13], М.Г. Чумаченко [17] та інші, підходили до вивчення системи бухгалтерського обліку з погляду теорії систем, теорії інформації та теорії управління. Кібернетичний підхід, на нашу думку, не суперечить даним підходам, а лише доповнює їх.

Корбінський Н.Е. зазначає, що субстратом процесів управління є інформація, перетворення та рух якої незалежно від природи носіїв інформації підпорядковуються загальним кількісним закономірностям. Тим самим обґрунтовано доцільність використання аналогії та можливість узагальненого логіко-математичного та фізичного моделювання для пізнання та вдосконалення різноманітних систем управління. Саме в цьому полягає особливість кібернетичного підходу до їх вивчення. Отже, кібернетика дає методи дослідження перш за все кількісних зв'язків та співвідношень в процесах управління та загального інформаційного змісту цих процесів.

Крім того, кібернетичний підхід, якщо його використовувати при дослідженні бухгалтерського обліку, дає можливість розглянути проблему під іншим кутом зору, ніж це робилось на основі традиційних підходів. Зокрема використання моделювання, проектування систем, вивчення функціонування систем, структуризації та ієрархії систем дає можливість удосконалити систему інформації на наукових засадах. Про це свідчать позиції О.М. Кашаєва [7] і С.І. Синяка [15], які зазначають, що для обліку, як і для будь-якої іншої кібернетичної системи, характерні процеси сприйняття, перетворення та передачі інформації.

Облік можна визначити як систему спостереження, вимірювання, реєстрації, обробки та передачі апарату управління інформації про господарську діяльність підприємства, оскільки облікова система пов'язана із задоволенням інформаційних потреб управління.

Оскільки облік є системою, то вивчаючи місце облікової інформації в системі управління, вважаємо за доцільне застосувати кібернетичний підхід у поєднанні з системним підходом.

Облікова інформація спрямована на мінімізацію ризиків управлінських рішень. Так, для більшості авторів з бухгалтерського обліку є характерною думка болгарського вченого Т. Тотева: “Бухгалтерська інформація є ядром управлінської інформації”. Це пов’язано з тим, що вона є повнішою, точнішою і оперативнішою, всебічнішою і достовірнішою за будь-яку іншу. Вона моделює як зв’язки підприємства з навколишнім середовищем, так і його внутрішню структуру, дає можливість розподіляти права виконавців та їх відповідальність за економічну ефективність.

Значна роль бухгалтерського обліку для системи управління також підкреслюється тим, що в його відомостях концентрується від 70 до 90 % всієї економічної інформації, яка використовується в процесі управління [6].

При цьому облікова інформація повинна відповідати наступним принципам, – зазначає С.В. Івахненко [6]: а) багатократність використання; б) концентрація, тобто обираються тільки суттєві ознаки; в) штучність – створюється людьми (обліковими працівниками), а не виникає природно, тобто сама собою; г) цілеспрямованість, тобто інформація відповідає визначеним завданням; д) аналітичність – здатність надавати не тільки зафіксовані в документах дані, але й підсумкові, розрахункові, додаткові.

Отже, можемо сформулювати дві основні функції інформації, що є найбільш притаманними бухгалтерському обліку: 1) упорядкування системи; 2) зменшення невизначеності у різномірному середовищі.

Результативність управління в значній мірі визначається рівнем організації та якістю інформаційного забезпечення. Саме тому О.Х. Румак вводить поняття “інформаційний ресурс” [14, с. 108]. Його використовує В.В.

Ковальов і В.В. Патров, які зазначають, що “в широкому розумінні під інформаційним забезпеченням господарської діяльності розуміється сукупність інформаційних ресурсів та способів їх організації” [8, с. 163]. Тобто, для забезпечення інформаційних потреб управлінців, за наявності вимог до отримуваних відомостей даним вимогам можуть відповідати як інформація, так і дані. При цьому дані необхідно розглядати як необроблену інформацію.

Виходячи з вищенаведеного, *інформація бухгалтерського обліку* – це відомості, які зменшують невизначеність щодо суб’єкта управління. При цьому вона не існує в перманентному стані і виникає при звертанні користувачів до даних. Облік буде поставляти об’єктно-орієнтовану інформацію лише якщо існуватиме потреба в інформації. Для того, щоб задовольнити потреби користувачів в отриманні бухгалтерської інформації необхідна модель обліку, що матиме певні характеристики вихідної інформації. Інформація формується і виражається через відношення між даними та їх споживачами. Її величина залежить не від числа знаків в повідомленні, а від того банку даних, яким оперує споживач та рівня підготовки, інформованості, досвіду – апперцепції користувачів. Згідно системного підходу інформаційні процеси, які відбуваються в системі бухгалтерського обліку – об’єктивні і невіддільні від системи управління підприємством.

Таким чином, вважаємо за доцільне відобразити процес перетворення даних на інформацію в системі управління підприємством для забезпечення обліковою інформацією користувачів з метою прийняття ними управлінських рішень у вигляді моделі (рис. 1).

Система управління



Рис. 1. Модель забезпечення обліковою інформацією користувачів для прийняття управлінських рішень

В даній моделі облік є “передавачем” або комунікатором. Керуюча система як споживач та місце призначення інформації знаходиться за межами процесу бухгалтерського обліку і є приймачем і адресатом.

Управління, на думку М.С. Пушкар, пов’язується з деяким насиллям над системою, як частиною середовища, призначенням якого є коригування руху, визначеного початковими умовами, вихідним потенціалом або обмінними процесами у системі та ззовні, а також з середовищем. Управляти діяльністю підприємства без схеми, що зв’яже каналами керуючу і керовану систему, неможливо. Перша система каналами зв’язку одержує з керованої системи інформацію про стан заданих параметрів, виробляє команди управління і передає їх назад до виконання. При цьому на вході управляючої системи – описова інформація, а на виході – нормативна, передписуюча інформація.

При здійсненні даного процесу в системі управління інформація бухгалтерського обліку виконує важливі функції. Тобто, утворюється система, за рахунок пов’язаних між собою компонентів різної природи, що упорядкована за відносинами, які мають визначені властивості, характеризується єдністю, що виражається в інтегральних властивостях і функціях останньої. Дана система розглядається як така, що

складається з джерела інформації, приймача і каналу зв’язку між ними.

Варто відмітити, що при цьому інформація утворюється лише якщо є джерело (інформатор) і її отримувач (інформант), що має певні вимоги до облікової інформації.

Визначення місця бухгалтерського обліку в інформаційних процесах управління неможливий без залучення відомостей про середовище, в якому ці процеси відбуваються. В цьому зв’язку важливо простежити рух інформації всередині інформаційної системи господарюючого суб’єкта.

Оскільки облік є системою, як і процес управління в цілому, для визначення місця облікової інформації в системі управління вважаємо за доцільне побудувати кібернетичну модель, як таку, що найбільше відповідає поставленій задачі (рис. 2). При цьому кібернетична модель містить дві складові: 1) обліковий процес підприємства; 2) процес руху інформації в господарюючому суб’єкті та враховує значення обліку з точки зору його стану в кібернетичному розумінні управління як контуру з внутрішніми та зовнішніми зв’язками, де він виконує роль зворотного зв’язку в “постачанні” керуючої системи необхідною інформацією про стан об’єкта управління [16, с. 103-104].



Рис. 2. Модель функціонування системи бухгалтерського обліку в інформаційній системі підприємства

Представлена модель наочно відображає місце бухгалтерського обліку та облікової інформації в інформаційній системі управління підприємством.

Палій В.Ф. зазначає: “облік – вирішальна ланка в системі внутрішнього управління будь-якою компанією[12, с. 59]. Його думку поділяє і С.Ф. Голов “Для нормального виконання розглянутих функцій управління необхідна інформація. Таку інформацію має надавати, насамперед, система бухгалтерського обліку, яка виявляє і систематизує дані про господарську діяльність підприємства” [3, с. 8].

Отже, бухгалтерський облік є основною ланкою в ланцюгу отримання управлінської інформації. Для її використання необхідне застосування принципу двоєдиного руху від конкретного до абстрактного і від абстрактного до конкретного. Бухгалтерський облік “іде” від аналізу форми економічних процесів до їх сутності, а потім – від сутності знову “повертається” до форми, щоб більш повно розкрити ту оболонку, в якій виступають ці процеси.

Дана модель дозволяє відслідкувати процес передачі облікової інформації управлінцям в такий спосіб, щоб вони правильно її сприйняли і зрозуміли потенційну корисність.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Бухгалтерський облік можна розглядати як підсистему в системі управління підприємством. Розглядаючи процес управління як комунікаційний процес, можна визначити місце бухгалтерського обліку як такого, що є сполучною ланкою між управлінцями та виконавцями, оскільки він надає інформацію в цілому про діяльність підприємства. Однак такий зв'язок можливий лише тоді коли є потреба управлінців у інформації.

При цьому, виконуючи вищезазначену роль, бухгалтерський облік повинен надавати лише необхідну користувачам інформацію. З метою мінімізації інформаційного

перевантаження користувачів вся інформація повинна відповідати певним вимогам, оскільки лише якісна інформація є фундаментальною умовою прийняття правильних управлінських рішень.

Невиконання обліком основних завдань зумовлює відсутність зворотного зв'язку в системі управління підприємства. А це свідчить про необхідність управління обліковою системою. Визначення мети та вибір засобів для її досягнення є основним змістом вивчення системи та її удосконалення.

Таким чином, системна діяльність підприємства повинна відображатись в адекватній системній інформаційній моделі, що розробляється з орієнтацією на інтереси оперативного, поточного та стратегічного управління. Вироблений в світлі такого розуміння підхід передбачає не лише збереження цілісності бухгалтерського обліку, але і взаємозв'язок його з системою управління.

Список використаних джерел:

1. *Бахчисарайцев Г.А.* Первые уроки бухгалтерии на началах моей балансовой теории. – М., 1926. – 340 с.
2. *Волков С.И.* Учетная информация и система ее обработки на ЭВМ. – М.: Финансы, 1973. – 288 с.
3. *Голов С.Ф.* Управленческий бухгалтерский учет – К.: “СКАРБИ”, 1998. – 384с.
4. *Ивашкевич В.Б.* Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. Для вузов. – М.: Юристъ, 2003. – 618 с.
5. *Игнатьева А.В., Максимцов М.М.* Исследование систем управления: Учеб. пособие для вузов. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 157 с.
6. *Ивахненко С.В.* Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку: історія, теорія, перспективи. Наукове видання. – Житомир: АСА, 2001. – 416 с.

7. *Кашаев А.Н.* Организация бухгалтерского учета в производственных объединениях. – М.: Финансы и статистика, 1986. – 192 с.
8. *Ковалев В.В., Патров В.В.* Как читать баланс. – 3-е изд., перераб., и доп. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 448 с.
9. *Медведев М.Ю.* Общая теория учета: естественный, бухгалтерский и компьютерный метод. – М.: Издательство “Дело и сервис”, 2001. – 752 с.
10. *Нарибаев К.Н.* Организация бухгалтерского учета в США. – М.: Финансы, 1979. – 152 с.
11. *Палий В.Ф.* Бухгалтерский учёт в системе экономической информации. – М.: Финансы, 1975. – 158 с.
12. *Палий В.Ф., Палий В.В.* Управленческий учет – новое прочтение внутрихозяйственного расчета // Бухгалтерский учет № 17 – 2000. – с. 58-62
13. *Рожнов В.С.* Автоматизация учета на промышленных предприятиях. – М.: Экономика, 1969. – 56 с.
14. *Румак Е.Х.* Управленческие аспекты бухгалтерского учета в сельскохозяйственных предприятиях дис. д.е.н., 1994.
15. *Синяк С.И.* Безбумажная форма бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1986. – 80 с.
16. *Соболев С.Л., Ляпунов А.А.* Кибернетика и естествознание. “Философские проблемы современного естествознания”, 1997, 237 с.
17. *Чумаченко М.Г.* Управлінський облік потребує підтримки // Бухгалтерський облік і аудит. – № 5, 2003. с. 3-7
- СОРОКІН Володимир Олександрович – здобувач кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету
- Наукові інтереси:
– проблемні питання управлінського обліку витрат;
– питання економічного аналізу