

ОБЛІКОВО-КОНТРОЛЬНА ІНФОРМАЦІЯ В СИСТЕМІ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ

Показано місце обліково-контрольної інформації в системі прийняття управлінських рішень. Виявлено моменти управлінського процесу, в яких виникає потреба в моделюванні підсистем бухгалтерського обліку і контролю під впливом зміни управлінських інформаційних потреб

Постановка проблеми. Висока динаміка розвитку інформаційного середовища, зростання кількості внутрішньосистемних зв'язків в економічних системах, різке підвищення темпів науково-економічного розвитку зумовлюють зростання уваги науковців до проблем прийняття управлінських рішень та створення інформаційних систем, що здатні адекватно реагувати на зміни управлінських потреб.

Мова йде не про комп'ютерні інформаційні системи, назву яких звикли скорочувати до цього терміну, а про системи бухгалтерського обліку та господарського контролю, основне навантаження яких проявляється в інформаційному забезпеченні управлінських процесів на господарюючих суб'єктах.

При прийнятті рішень керівники зосереджуються на генеруванні і розгляді множини альтернативних варіантів функціонування об'єкта управління і здійснюють складний вибір однієї альтернативи комплексу дій з кола існуючих.

В якості забезпечуючих підсистем в системі управління функціонує ціла низка підрозділів і служб, які приймають участь в процесі підготовки проектів управлінських рішень. Це спеціальні технічні служби, планово-аналітичні підрозділи, відділи науково-дослідних розробок, маркетингових досліджень, служби обслуговування інформаційно-комп'ютерних систем підприємства.

Проте найбільше інформаційне навантаження покладається на службу бухгалтерського обліку та систему

внутрішньогосподарського контролю. Для адекватного забезпечення постійно змінюваних потреб управлінського персоналу системи обліку та контролю повинні бути організовані і функціонувати так, щоб своєчасно реагувати на нові запити управляючої системи. Найбільш дієвим засобом поточної адаптації облікової та контролюючої підсистем є їх моделювання на науково-обґрунтованих засадах.

Як правило, система бухгалтерського обліку в наукових дослідженнях розглядається як самостійна і незалежна від інших підсистем господарюючого суб'єкта. Вона вважається самодостатньою у визначенні свого об'єкта, предмету, елементів методу, принципів організації і функціонування. Проте науковці свідомо або несвідомо відкидають той факт, що за відсутності управлінської потреби в обліковій системі вона не буде належним чином організовуватись і розвиватись.

Рішення про організацію відокремленої системи бухгалтерського обліку приймає власник або керівник підприємства, як уповноважена власником особа. Він несе відповідальність за організацію та належне ведення обліку відповідно до законодавства України¹.

Система бухгалтерського обліку, також як і система контролю на підприємстві, виконують забезпечуючу інформаційну

¹ Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", від 16.06.1999 р. № 996-XIV-ВР, ст. 2, 3.

функцію, тому первісними стимулами щодо визначення кола облікових і контрольних об'єктів, предмету, методів і процедур для конкретного господарюючого суб'єкта повинні бути управлінські інформаційні потреби. Підсистеми бухгалтерського обліку та господарського контролю повинні мати здатність сприймати нові потреби управління в інформації, адаптуватися через самокоригування і перебудову відповідно до цих потреб, моделюватися і розвиватися. Без наявності вказаних властивостей облік і контроль перетворюються на чинники опору по відношенню до управляючої системи. В таких ситуаціях до них можуть застосовуватись радикальні заходи видозміни, навіть до створення альтернативних інформаційних підсистем.

Саме з причини низької адаптивності у вітчизняному бухгалтерському середовищі на сучасному етапі створюються такі підсистеми як управлінський облік, податковий облік, в середовищі контролю – внутрішній аудит, контролінг та ін.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблеми взаємозв'язку бухгалтерського обліку та системи управління представляли науковий інтерес вітчизняних вчених і науковців, серед яких Ф.Ф. Бутинець, С.В. Голов, З.В. Гуцайлюк, З.В. Задорожний, В.І. Єфименко, Ю.Я. Литвин, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, І.Д. Фаріон, Р.В. Федорович, М.Г. Чуmachenko та інші.

Серед зарубіжних дослідників ця проблематика піднімалась у працях Я.В. Соколова, Н.А. Бреславцевої, В.В. Ковальова, О.А. Миронової, С.А. Ніколаєвої, В.Д. Новодворського, В.І. Стражева, Г.А. Велша, Д.Г. Шорта., Ф. Вуда, М.Р. Метьюса, М.Х.Б. Перери, Д. Міддлтона, П. Міллера, Г. Муса, Р. Ханшманна, Г. Мюллера, Х. Гернона, Г. Мійка, Ж. Рішара.

Проблеми організації та функціонування внутрішнього контролю на підприємстві досліджувалися В.Д. Андреевим, І.А. Белобжецьким, М.Т. Білухою,

В.В. Бурцевим, Ф.Ф. Бутинцем, Б.І. Валуєвим, Н.Г. Виговською, Є.А. Кочеріним, В.Ф. Максимовою, Л.В. Нападовською, Я.В. Соколовим, В.О. Шевчуком та ін.

Лише окремі з названих досліджень ґрунтуються на внутрішньосистемних обліково-управлінських чи контрольних-управлінських зв'язках. У переважній більшості праці авторами розглядаються загальні проблеми організації, методології, створення методик бухгалтерського обліку та господарського контролю без урахування їх паралельного розвитку з системою управління.

Мета дослідження. Показати місце обліково-контрольної інформації в системі прийняття управлінських рішень. Виявити моменти управлінського процесу, в яких виникає потреба в моделюванні підсистем бухгалтерського обліку і контролю під впливом зміни управлінських інформаційних потреб.

Викладення основного матеріалу. В процесі підготовки управлінських рішень облікові і контрольні моделі відіграють вирішальну роль. Адже при формуванні альтернатив виходу з проблемної ситуації вивчаються дані стану і поведінки об'єкта управління за минулі періоди, на основі яких визначаються існуючі можливості та прогнозується майбутній стан об'єкта.

Основна задача управління – настільки вдало поєднати у взаємопов'язану систему наявні ресурси (матеріальні, нематеріальні, трудові, фінансові, інформаційні) та сформувати модель руху таких ресурсів, щоб в результаті цього кругообігу отримати достатній для збереження і розвитку об'єкта управління ресурсний приріст.

Основним об'єктом бухгалтерського обліку і важливою складовою об'єкта контролю є майно, або інакше кажучи, ресурси господарюючого суб'єкта та їх рух. Саме цим визначається перетин обліково-контрольних задач з управлінськими цілями. Роль обліково-контрольного моделювання при цьому проявляється у визначенні характеристик і складових об'єкта

управління, які можуть бути відображені в системі бухгалтерських рахунків та піддаватись процедурам контролю, внаслідок чого може формуватись інформація, необхідна для прийняття виважених та оптимальних управлінських рішень.

В рамках моделювання обліково-контрольного процесу реалізуються зворотні зв'язки між управляючою системою та підсистемами обліку і контролю. Керівництво підприємства здійснює контроль і стимулюючі впливи на обліково-контрольні підсистеми, виходячи з критеріїв оцінки якості, змісту, часу підготовки і надання інформації, отриманої на виході з цих підсистем.

Необхідність моделювання систем обліку і контролю зумовлює потребу у перегляді методологічних принципів і підходів до їх організації та функціонування порівняно з традиційними підходами. Також виникає потреба переглянути участь обліково-контролюючого персоналу в управлінських процесах при вирішенні складних економічних проблем.

Як правило, в наукових працях з бухгалтерського обліку об'єкт обліку розглядається як явища та процеси, що мають відношення до діяльності підприємства,

виражені за допомогою грошового вимірника та зафіксовані у первинних документах. Вони включають засоби підприємства, джерела їх утворення, господарські процеси та їх результати. Такий розгляд складових об'єкта обліку є закономірним, адже система облікової обробки інформації має деякі обмеження, пов'язані з вимогами обов'язкового та своєчасного документування господарських операцій, їх грошової оцінки.

Вказані вимоги обмежують можливості відображення в системі облікових рахунків цілого ряду об'єктів, які підлягають контролю та відносно яких здійснюються управлінські процеси. Це об'єкти з ускладненою грошовою оцінкою (нематеріальні активи, гудвіл, права), операції, які складно задокументувати (представницькі, трансакційні витрати).

Загальна модель взаємодії підсистем обліку і контролю в системі управління на основі об'єктного підходу дозволяє сконцентрувати увагу на ієрархічній будові об'єкта управління, який охоплює об'єкти бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю (рис. 1).

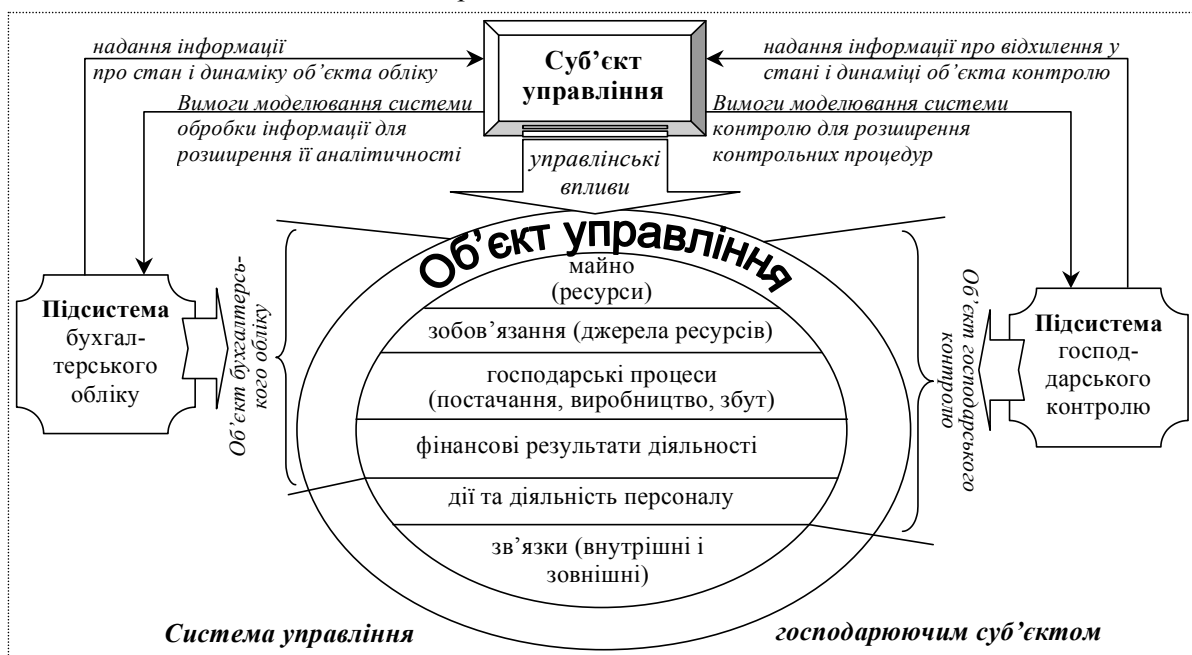


Рис. 1. Модель взаємодії підсистем обліку і контролю в системі управління за об'єктним підходом

В системі управління господарюючим суб'єктом проявляється взаємодія підсистем бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю через встановлення зворотніх зв'язків з суб'єктом управління.

В центрі налагодження внутрішньосистемних зв'язків знаходиться об'єкт управління, який може розглядатись на різних рівнях укрупнення інформації як підприємство та його діяльність в цілому, господарські процеси і явища господарського життя на рівні підрозділів підприємства, окремі господарські операції на рівні дій персоналу. Також у складі об'єкта управління знаходиться майно, що становить матеріальні, фінансові, трудові ресурси, джерела цього майна у формі зобов'язань, фінансові результати господарської діяльності.

Увагу науковців в останній час привертає такий об'єкт управління як економічні зв'язки внутрішнього і зовнішнього характеру. Внутрішні зв'язки встановлюються всередині господарюючого суб'єкта між його персоналом в межах кожного підрозділу та між підрозділами виробничого, технічного, економічного, управлінського характеру.

Визначенню об'єкта і його складових присвячуються спеціальні дослідження в галузі бухгалтерського обліку, господарського контролю та управління. Проте, відсутні праці, в яких проблема визначення об'єкта у вказаних сферах розглядалась би комплексно. На рис. 1 нами лише в загальних рисах показано співвідношення об'єкта бухгалтерського обліку, контролю та управління і зроблено спробу звернути особливу увагу на те, що об'єкт контролю охоплює усі об'єкти обліку, а об'єкт управління є ширшим відносно об'єктів обліку і контролю. Ця, на перший погляд, очевидна позиція, з якою погодиться кожен науковець і фахівець економічного напрямку, не враховується під час оцінки проблем організації обліку та контролю на підприємствах та при виявленні шляхів розвитку цих підсистем.

Із розвитком економіки, теорії і практики управління, наукові положення обліку і контролю, як забезпечуючих управлінські потреби сфер діяльності, повинні обов'язково переглядатись, їх об'єкт і предмет повинні розширюватись, методи удосконалюватись. Тільки за умови постійного наукового пошуку в обліковій і контрольній галузях, системи бухгалтерського обліку та господарського контролю будуть життєздатними та адаптивними до нових економічних вимог.

Між підсистемою бухгалтерського обліку та системою управління утворюються внутрішньосистемні прямі і зворотні зв'язки, причому зворотній зв'язок має позитивний характер по відношенню до системи управління. Так, за прямим зв'язком підсистема бухгалтерського обліку надає суб'єкту управління інформацію про стан і динаміку об'єкта обліку, який є частиною об'єкта управління і характеризує підприємство з позиції грошової оцінки наявних ресурсів та зобов'язань за джерелами їх утворення. Крім цього в системі бухгалтерського обліку формують дані за результатами здійснення господарських процесів – постачання, виробництва, збуту, – і на основі облікових даних може проводитись детальний аналіз витрат, доходів та фінансових результатів, що утворюються внаслідок проходження вказаних процесів.

Зворотній зв'язок між підсистемою бухгалтерського обліку та системою управління проявляється у тому, що суб'єкт управління висуває по відношенню до облікової системи вимоги її моделювання в частині аналітичної складової. За умови недостатності інформації, або її неповноти, недостатньої глибини аналітики даних управлінець може вимагати перебудови системи облікової обробки даних відповідно до своїх потреб.

У системному взаємозв'язку “облік-управління” повинна перебудовуватись саме підсистема бухгалтерського обліку як забезпечуюча по відношенню до системи управління підприємством.

Між підсистемою внутрішньогосподарського контролю та системою управління також утворюються внутрішньосистемні зв'язки прямого і зворотного типу, проте характер зворотного зв'язку є негативним по відношенню до управляючої системи.

За прямим зв'язком підсистема контролю отримує від суб'єкта управління санкції на проведення контрольних заходів. Такі санкції можуть проявлятися у формі делегування повноважень при утворенні спеціальних служб контролю, видачі наказів, розпоряджень, вказівок щодо виконання певних контрольних процедур. Самостійне функціонування контролюючої підсистеми на підприємстві засноване на плануванні заходів поточного і періодичного контролю (планування і проведення інвентаризацій, вхідного контролю якості та кількості сировини і матеріалів, технічного контролю якості продукції, функціонування пропускового режиму на підприємстві, проведення внутрішніх документальних перевірок в бухгалтерії, планово-економічних службах, відділах нормування і калькулювання тощо). За потреби суб'єкт управління може санкціонувати проведення позапланових контрольних процедур.

В результаті функціонування підсистеми контролю на підприємстві суб'єкт управління отримує інформацію про відхилення у стані і динаміці об'єкта контролю. Де ширше охоплення об'єктів в межах контролю порівняно з обліковим об'єктом обумовлюється врахуванням окрім грошової оцінки ще й кількісних характеристик господарських явищ і процесів у натуральних, умовно-натуральних, трудових, комплексних вимірниках. Звідси об'єкт контролю охоплює процеси нормування праці, випуску продукції, функціонування транспортного господарства, енергозабезпечуючих служб, обслуговуючих виробництв тощо.

Головним завданням контролю є не просто надання інформації, яка б доповнювала облікові дані у інших, ніж грошовий,

вимірниках. Задача контролю – виявити відхилення між фактичними даними в усіх можливих параметрах виміру об'єкта контролю та еталонними його характеристиками, заданими суб'єктом управління. В якості еталону при цьому можуть виступати норми, нормативи, планові показники, виробничі програми, договірні умови, технічні параметри, стандарти якості, вимоги внутрішніх положень, інструкцій, установчих документів, вимоги законодавства.

Саме на основі інформації про відхилення у стані і динаміці об'єкта контролю суб'єкт управління встановлює наявність проблем у функціонуванні господарюючого суб'єкта, виявляє можливі шляхи вирішення існуючих проблем, обирає один варіант серед альтернативних, який, на його думку, є більш оптимальним у конкретній ситуації.

За зворотнім зв'язком система контролю може відчувати впливи з боку управляючої системи через висунення вимог моделювання і розширення контрольних процедур, якщо наданої за результатами контролю інформації недостатньо для прийняття виважених управлінських рішень.

Разом з цим особливість зворотного зв'язку між підсистемою контролю та системою управління проявляється у негативному відношенні до управляючої системи, яка також відчуває впливи по відношенню до себе з боку підсистеми контролю. Так як однією зі складових об'єкта контролю є дії та діяльність персоналу підприємства, заходи контролю застосовуються також і відносно оцінки якості управлінської роботи, ефективності функціонування служби управління, законності, доцільності дій керівництва, ефективності витрачання ресурсів, доцільності утворення зобов'язань.

Якщо за результатами контролю буде виявлена низька якість організації та функціонування системи управління, що суперечить вимогам власника до цієї системи, система управління буде вимушена

перебудовуватись, моделюватись, видозмінюватись. У цьому проявляється взаємний вплив систем контролю та управління одна на одну.

Ще раз повернемося до підприємства як об'єкта обліку, контролю та управління і звернемо увагу на більш широке охоплення об'єкта управління у порівнянні з об'єктом контролю. Підприємство як об'єкт управління охоплює окрім усіх складових об'єкта обліку та контролю такий особливий об'єкт як зв'язки.

Встановлення внутрішніх зв'язків в межах господарюючого суб'єкта та зовнішніх зв'язків підприємства з іншими суб'єктами в економічному середовищі є одним із головних завдань управлінської діяльності. Через формування внутрішніх зв'язків між підрозділами підприємства утворюється його організаційна структура, визначаються центри відповідальності, центри виникнення витрат, доходів, фінансових результатів. Встановлення внутрішніх зв'язків всередині кожного підрозділу дозволяє реалізувати задачу розподілу праці на принципах синергії: створення здорового психологічного клімату, врахування рівня кваліфікації, наявності спеціальних знань і навичок, досвіду, специфіки роботи, індивідуальних інтересів персоналу.

Зовнішні зв'язки керівництво підприємства встановлює із зовнішніми сторонами – партнерами, контрагентами, фінансово-кредитними установами, споживачами, профспілками, засобами масової інформації, органами влади, іншими економічними суб'єктами. Від рівня якості та стабільності вказаних зв'язків, а також умов співпраці з бізнес-сторонами будуть залежати не тільки фінансові результати діяльності господарюючого суб'єкта, але й можливості його економічного розвитку.

Оцінка особливостей моделі взаємодії підсистем обліку і контролю в системі управління за об'єктним підходом доводить, що теорія обліку і контролю повинна розвиватись з огляду на їх підпорядкованість системі управління. Це робить основний акцент на потребу періодичного перегляду та розширення об'єкта і предмету бухгалтерського обліку та господарського

контролю, і відповідного удосконалення їх методів для охоплення обліковими і контрольними процедурами нових об'єктів. Такий розвиток обліково-контролюючих підсистем забезпечить їх життєздатність та адаптивність в нових економічних умовах.

Також важливе питання цього дослідження становить визначення моментів управлінського процесу, в яких виникає потреба в моделюванні систем обліку і контролю під впливом зміни управлінських інформаційних потреб. Покажемо ці моменти за допомогою алгоритму використання обліково-контрольної інформації в процесі прийняття управлінських рішень (рис. 2).

Використання облікової і контрольної інформації в процесі прийняття управлінських рішень дозволяє суб'єкту управління оцінити стан господарюючого суб'єкта у відповідності до виробничих програм, планів, бюджетів, кошторисів, договірних умов.

У випадку задовільного з позиції управління стану підприємства (1) керівництво робить висновок про відсутність суттєвих проблем у функціонуванні об'єкта управління і може продовжувати періодично контролювати виконання виробничих та інших господарських завдань.

Якщо стан господарюючого суб'єкта визначається як незадовільний, обов'язковим є встановлення причин, що зумовлюють проблеми в його діяльності і викривляють параметри ефективності функціонування (2). Для виявлення господарських проблем та встановлення їх причин керівництво отримує облікову інформацію щодо стану і поведінки об'єкта управління (3). Якщо інформації достатньо для вивчення проблеми (4), вона порівнюється з даними внутрішньогосподарського контролю для виявлення відхилень за ключовими параметрами. Якщо ж облікової інформації недостатньо, система бухгалтерського обліку повинна адаптуватись до управлінських потреб шляхом її моделювання. Це можуть бути адаптивні зміни в обліковому середовищі, процедурах класифікації та систематизації даних, розширення аналітики, введення додаткових об'єктів балансового чи позабалансового обліку.

За результатами порівняння облікової і контрольної інформації (5) може бути не виявлено відхилень у ключових параметрах стану і динаміки об'єкта управління. В цій ситуації незадовільна оцінка стану підприємства буде вимагати пошуку нових шляхів розвитку його діяльності: запровадження маркетингових заходів, зміни асортименту продукції, перегляду цінової політики, партнерських відносин, розширення ринків збуту тощо.

За умови, якщо мають місце відхилення між обліковими і контрольними даними, здійснюється оцінка дотримання норм таких відхилень. При перевищенні норм відхилень встановлюються їх причини. Якщо для встановлення причин облікової інформації недостатньо, керівництво отримує додаткові дані, що формуються в інших економічних службах (6) – планові, нормативні, бюджетні показники, дані вивчення ринкової кон'юнктури, інша інформація. У випадках, якщо додаткових даних недостатньо для встановлення причин наявних проблем, керівництву доводиться переглядати застосований підхід до пошуку проблем у функціонуванні господарюючого суб'єкта і повторно переглядати облікову, контрольну та іншу інформацію (2-6).

Встановлені причини значних відхилень в діяльності підприємства керівництво досліджує та оцінює з позиції вирішення проблем з використанням наявних методів управління (7). Якщо ж існуючі методи не дозволяють вирішити проблеми, повинні бути розроблені якісно нові підходи і методи для подолання проблемних ситуацій (8).

В ході оцінки проблем розробляються альтернативні методи їх вирішення (9), проте момент прийняття рішення означає вибір одного варіанту поведінки економічного суб'єкта з існуючих альтернативних (10). За обраним варіантом, який керівництво оцінює як найбільш оптимальний, видаються завдання і розпорядження відповідальним фахівцям та іншому персоналу підприємства для виконання

заходів з вирішення проблемної ситуації (11). За ходом виконання таких завдань керівництво здійснює поточний контроль виконання управлінських рішень (12).

Після реалізації системи заходів та дій проводиться оцінка ефективності прийнятого рішення, повноти подолання проблеми, переглядаються виробничі програми, плани господарюючого суб'єкта (13).

Розроблений алгоритм заснований на циклічних процесах повторного вивчення проблем на основі обліково-контрольної інформації. Моделювання систем обліку і контролю може здійснюватись у випадках, якщо наданої інформації недостатньо або управлінські інформаційні потреби змінилися настільки, що існуюча структура обліково-контрольної обробки даних не може забезпечити ці потреби.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Дослідження особливостей функціонування інформаційних підсистем обліку і контролю в системі прийняття управлінських рішень дозволило отримати такі висновки.

1. Проведений аналіз моделі взаємодії підсистем обліку і контролю в системі управління на основі об'єктного підходу дозволив виявити ієрархічну будову об'єкта управління, який охоплює об'єкти бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю.

2. В системі управління господарюючим суб'єктом проявляється взаємодія підсистем бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю через встановлення зворотніх зв'язків з суб'єктом управління. Під час реалізації цих зв'язків суб'єкт управління може впливати на підсистему бухгалтерського обліку та ініціювати її моделювання. В процесі такого моделювання може змінюватись об'єкт, предмет обліку, його методи, підходи до групування, систематизації та узагальнення інформації. Такий зв'язок має позитивний характер по відношенню до системи управління.

Підсистема внутрішньогосподарського контролю в межах зворотного зв'язку з системою управління може видозмінюватись в напрямі адаптації контрольних процедур до управлінських потреб в інформації, а також може впливати на систему управління через виявлення недоліків її організації та функціонування. Такий зв'язок має негативний характер по відношенню до системи управління, так як може ініціювати її коригування.

За умови ефективної реалізації внутрішньосистемних позитивних і негативних зв'язків системи бухгалтерського обліку та господарського контролю будуть життєздатними, матимуть властивості адаптації до нових економічних умов.

3. Розробка алгоритму використання обліково-контрольної інформації в процесі прийняття управлінських рішень дозволила визначити етапи управлінського процесу, на яких використовується облікова і контрольна інформація. В цілях адаптації підсистем обліку і контролю до потреб управління показано моменти, в яких виникає потреба в моделюванні цих інформаційних підсистем.

Використання отриманих результатів у розвитку наукових положень теорії бухгалтерського обліку та господарського контролю дозволить призупинити процеси утворення таких підсистем у вітчизняному бухгалтерському середовищі як управлінський облік, податковий облік, в середовищі контролю – внутрішній аудит, контролінг та ін.

ШИГУН Марія Михайлівна – кандидат економічних наук, доцент, докторант кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

- моделювання інформаційних систем та системи підтримки прийняття рішень;
- вивчення взаємозв'язків між системою управління підприємством та підсистемами бухгалтерського обліку та господарського контролю

Рис. 2. Алгоритм використання обліково-контрольної інформації в процесі прийняття управлінських рішень

