

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЯК ІНФОРМАЦІЙНА СИСТЕМА

Бухгалтерський облік розглянуто з позиції системного підходу та обґрунтовано необхідність віднесення бухгалтерського обліку до класу складних інформаційних систем

Постановка проблеми. Економіка на шляху ринкових перетворень зумовлює розвиток бухгалтерського обліку в руслі загальносвітових тенденцій. В сфері теорії й методів управління відбувається еволюція від тейлоризму¹, який поклав початок стандартизації і раціоналізації окремих елементів виробничої та управлінської діяльності, до використання принципів кібернетики, загальної теорії систем, вживання методів системного аналізу і моделювання на основі сучасних комп'ютерних технологій.

Стиль, прийоми управління, структура підприємства повинні підпорядковуватись практичній системі цілей, яка реалізується за їх допомогою, та є засобом її досягнення. Цей методологічний принцип набуває все більшого поширення в практиці бухгалтерського обліку в країнах з розвинутою економікою на відміну від функціональної організації. Конкурентна поведінка та успіх підприємств і організацій залежать від здібності до трансформації, цілеспрямованої та своєчасної координації ділової сфери, створення інфраструктури, здатної розширювати межі традиційних функцій управління.

Ці зміни, а також необхідність підвищення ефективності управління з

позицій виконання сучасних вимог до продуктивності, вартості, сервісу та швидкості обробки інформації не могли не торкнутись бухгалтерського обліку як основоположної функції управління.

Облік, як одна з найважливіших функцій управління, практично перестав виконувати свою головну інформаційну роль безпосередньо для цілей управління. Інформація, яка традиційно включалася до бухгалтерських звітів, в умовах ринкових відносин не може повністю задовольняти потреби різних груп користувачів. Необхідна якісно нова облікова інформація про діяльність підприємств, на підставі якої можна було б не лише приймати управлінські рішення, але й використовувати її через інформаційні бази даних для аналізу ситуації, які складаються в галузевих комплексах, регіонах та економічній системі в цілому.

У зв'язку з цим, проблеми, що супроводжують формування та розвиток вітчизняного бухгалтерського обліку, вимагають комплексного відстеження факторів його ефективного функціонування з метою забезпечення прийняття ефективних управлінських рішень. Відокремленість теоретичних досліджень від проблем практики, переважно структурний, а не описовий їх характер, зумовлюють необхідність перегляду базових основ теорії з метою вдосконалення практики. Тому пояснення властивостей і можливостей бухгалтерського обліку слід будувати на основі критеріїв характерних для нової економіки. Відстеження системності бухгалтерського обліку та його визначення на основі кібернетичного підходу є таким

¹ *Тейлоризм* – система менеджменту, в якій уперше було застосовано науковий підхід до організації праці робітників і управління виробництвом. Названа за ім'ям американського інженера Фредеріка-Вінслоу Тейлора (1856-1915), праця якого "Принципи наукового управління" (1911) справила вирішальний вплив на визнання управління наукою і самостійною галуззю дослідження.

критерієм, у світлі якого розкриваються його загальні та окремі проблеми.

Мета дослідження. Обґрунтувати доцільність використання системного підходу до вивчення бухгалтерського обліку та на основі теорії систем та кібернетичного підходу визначити вид систем, до яких слід віднести бухгалтерський облік, та властиві йому особливості.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Системний підхід у обліковій практиці застосовують з метою забезпечення управління оперативною інформацією про фінансово-господарську діяльність підприємства. Цьому питанню присвятили свої праці відомі вчені в сфері бухгалтерського обліку: Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валусев, З.В. Гуцайлюк, Л.М. Кіндрацька, К.Н. Нарібаєв, В.Ф. Палій, М.С. Пушкар, В.С. Рожнов, Я.В. Соколов, В.В. Сопко, С.О. Стуков, М.Г. Чумаченко. Крім того в економічній літературі розглядається питання удосконалення обліку за допомогою використання його інформативності в системі управління, а саме в працях: М.І. Баканова, П.С. Безруких, М.Т. Білухи, В.Б. Івашкевича, З.В. Кір'янової, О.С. Маргуліса, О.Ф. Мухіна, В.Ф. Палія, Я.В. Соколова, В.І. Стражева, В.І.Ткача, М.Г. Чумаченка. Цими авторами досягнуто значних результатів, поставлено ряд проблем щодо системності бухгалтерського обліку, побудови та практики реалізації системи регулювання облікових процедур, але додаткових досліджень потребує питання застосування методів системного аналізу та моделювання, розповсюдження принципів кібернетики на систему бухгалтерського обліку.

Виклад основного матеріалу. В багатьох наукових дослідженнях бухгалтерський облік розглядається як система, що здійснює формування інформації. В першу чергу необхідно з'ясувати, в чому полягає принцип системного підходу у дослідженні, а також, що слід розуміти під поняттям "система" в загальному розумінні.

Виникнення та розвиток системного підходу (англ. systems approach; нім. systemdenken) та загальних системних досліджень є характерними для еволюції наукового знання середини ХХ століття.

Системно-структурний підхід в економічному дослідженні – загальний принцип пізнання економічних систем, що передбачає виділення основних підсистем та їх елементів, комплексу внутрішніх і сталих зв'язків між ними (а отже, структури, що визначає закони розвитку певної системи) відповідно до певних вимог, головною з яких є цілісність [14, с. 385]. Системно-структурний аналіз є конкретизацією, розвитком і збагаченням принципів діалектики, які виступають методологічною основою системно-структурного аналізу. Принципами системно-структурного аналізу є:

- принцип розвитку,
- принцип взаємодії,
- принцип взаємозв'язку,
- принцип саморуху.

Системно-структурний підхід є важливим інструментом пізнання ще не досліджених явищ і процесів, засобом проникнення в сутність складних систем. Першим кроком на шляху ефективного використання системно-структурного підходу в економічному дослідженні є з'ясування відповідного понятійного апарату, передусім поняття "система".

Система (грец. – systema – складене з частин, з'єднане) виступає сукупністю елементів, які пов'язані та взаємодіють між собою, утворюючи певну цілісність, єдність. Для неї характерна не лише наявність зв'язків і відносин між елементами, що її утворюють, але й нерозривна єдність з середовищем, при взаємодії з яким система проявляє свою цілісність.

Один із основоположників загальної теорії систем Л.Берталанфі визначав систему як комплекс взаємодіючих елементів. Водночас окремі автори розмежовують онтологічний і гносеологічний аспекти цієї категорії [13, с. 361]. В онтологічному аспекті поняття "система" постає як сукупність елементів і зв'язків між ними, що існують об'єктивно, незалежно від волі та свідомості людей. У

гносеологічному аспекті йдеться про використання поняття “система” та інших споріднених понять як інструменту пізнання сутності складних матеріальних систем.

Економічна система є комплексом економічних підсистем і елементів, які, взаємодіючи, формують нову інтегративну цілісність. Основними підсистемами цієї системи є продуктивні сили, техніко-економічні, організаційно-економічні та виробничі відносини (відносини економічної власності), господарський механізм. Оскільки з них утворюються складніші метасистеми*, це слід врахувати в розгорнутому визначенні сутності економічної системи.

Система може складатися з окремих підсистем, і сама в той же час виступати підсистемою іншої або багатьох систем. Кожен елемент системи може розглядатися і як підсистема, якщо досліджується його структура.

Кожна система має вхідний вплив, систему обробки, кінцевий результат та зворотній зв'язок. Зв'язки між елементами системи – це з'єднання між елементами, які впливають на поведінку елементів і систему в цілому. Види елементів і зв'язків можуть бути різноманітними. Вибір тих чи інших елементів і зв'язків з множини реально існуючих в ролі предмету дослідження залежить від поставленої проблеми.

Визначаючи бухгалтерський облік як систему, необхідно керуватись вже розробленими теоріями систем.

З кінця 30-х років ХХ ст. системи виступають предметом досліджень математиків, які намагаються розглядати “системи взагалі”, вивчаючи їх певні загальні властивості, які зберігаються при переході від одних конкретних систем до інших. З'являється логіко-математична дисципліна, яка в різних випадках називається по-різному: системологія,

теорія великих систем, теорія загальних систем, загальна теорія систем, системні дослідження, системний аналіз тощо.

Теорія систем, теорія інформації, кібернетика.

Однією з найважливіших особливостей розвитку науки на сучасному етапі є виникнення досить складної ієрархії спеціалізованих дисциплін, з одного боку, та поява ряду споріднених наукових напрямів, таких як кібернетика, загальна теорія систем, з іншого. Стає все більш очевидним, що було б корисним виявити взаємозв'язок між існуючими дисциплінами з метою визначення сфер їх ефективного застосування та уникнення дублювання при розвитку їх власного теоретичного апарату. Необхідність в класифікації наук, яка б задовольняла ці потреби та сприяла систематизації знань, стає все більш відчутною.

Під *загальною теорією систем* розуміють наукову дисципліну, яка вивчає та обґрунтовує міждисциплінарні методологічні принципи дослідження різноманітних систем. Міждисциплінарний характер теорії систем означає можливість використання законів, понять і категорій, а також однієї зі сфер пізнання в інших, методології пізнання однієї науки в іншій. Основне поняття загальної теорії систем – поняття “система” у діалектичному взаємозв'язку (в послідовності, організації та субординації) з такими поняттями, як “структура”, “організація”, “підсистема”, “елемент”, “зв'язок”, “відношення”.

Загальна теорія систем є науковою дисципліною, що вивчає різні явища, абстрагуючись від їх конкретної природи, і ґрунтуючись лише на формальних зв'язках між різними складовими цих явищ. При цьому результати всіх спостережень пояснюються лише взаємодією компонентів, наприклад, характером їх організації та функціонування, а не за допомогою безпосереднього звернення до природи механізмів, що утворюють це явище.

Для теорії систем об'єктом дослідження є не “фізична реальність”, навіть не соціальне явище, а “система”, тобто формальний взаємозв'язок

* Так, взаємодія продуктивних сил і техніко-економічних відносин формує технологічний спосіб виробництва; продуктивних сил і виробничих відносин – суспільний спосіб виробництва тощо

між ознаками та властивостями, які можна спостерігати.

Загальна теорія систем досліджує найфундаментальніші поняття та аспекти систем. Вже досить тривалий час розвиваються теорії, які присвячені вивченню систем більш конкретного виду (наприклад, динамічним системам,

автоматам, системам управління тощо). Загальна теорія систем займається основними поняттями, які є спільними для всіх цих більш специфічних дисциплін.

Найважливіші ознаки загальної теорії систем наведено на рис. 1.

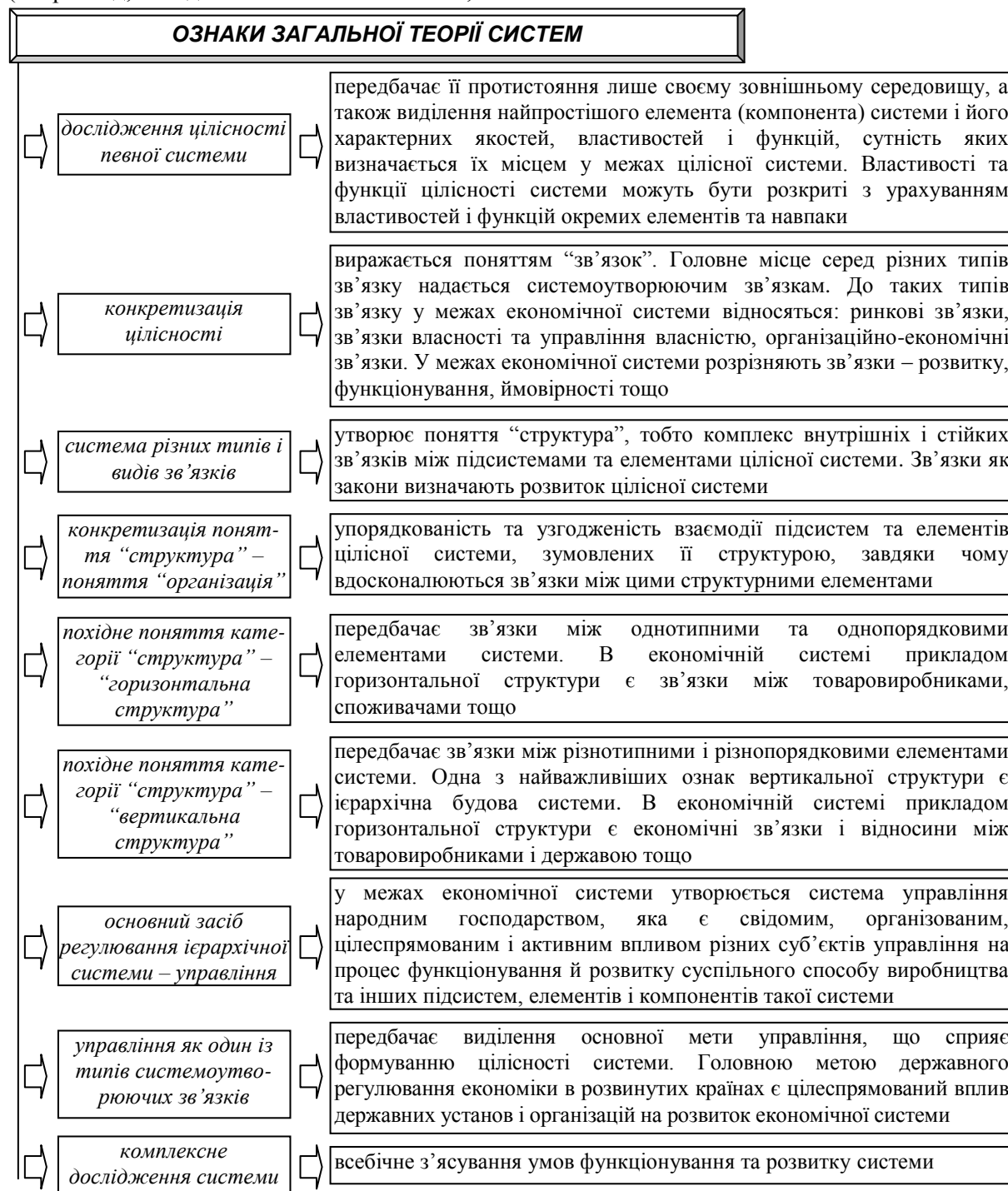


Рис. 1. Ознаки загальної теорії систем

На думку А. Рапопорта, “загальна теорія систем – це світогляд або методологія, а не теорія в тому розумінні, який надається цьому визначенню в науці” [28]. Із визначення вченого випливає, що характерною особливістю такої методології є те, що тут підкреслюються аспекти предметів чи подій, які впливають із загальних властивостей систем, а не з їх конкретного змісту. В силу цього можливості і наукова цінність загальної теорії систем залежить від того, чи існують реально властивості, притаманні всім системам, а якщо так, то чи можливо вивести важливі результати із цих властивостей.

Радянський вчений О.А. Ляпунов зазначає, що “теорія систем – це кібернетика без математики, а кібернетика – це теорія систем з математикою” [11].

При розгляді поняття “система” не можна залишати осторонь досить важливий чинник, який має вплив на обмін інформацією всередині будь-яких існуючих систем. Цим чинником виступає відносно нова (датою зародження вважається 1948 р.) наука про загальні закони управління в складних економічних, біологічних, соціальних, технічних керуючих системах – кібернетика. Кібернетика – наука про управління, зв’язок та перетворення інформації в складних імовірнісних системах [25, с. 290]. З позиції кібернетики будь-яка з систем управління розглядається як складова кібернетичної системи, значимість процесів управління яких полягає в отриманні, збереженні, обробці та передачі інформації. Таким чином, система отримує інформацію про певний об’єкт управління, проводить аналіз його розвитку, порівнює з бажаним результатом, що веде до поставленої мети, розробляє доцільні пропозиції з метою оптимального повернення розвитку об’єкта до бажаного напрямку та надає оброблену інформацію об’єкту управління. При дослідженні найрізноманітніших процесів у суспільстві, біології, народному господарстві та ряді інших систем широкого застосування набули методи кібернетики. Теоретичною основою кібернетики є теоретична кібернетика,

завдання якої полягає у розробці наукового апарату та методів дослідження, що забезпечать вивчення широких класів систем управління різноманітного походження.

Під впливом певних обставин, які спостерігались при формуванні кібернетики як науки, виявляються деякі розбіжності у визначенні поняття кібернетика різними авторами. Так, Дж. фон Нейман розглядав кібернетику як загальну теорію автоматів; У.Р. Ешбі – як абстрактну теорію машин; французький вчений Л. Куффіна – як “мистецтво ефективної дії”; С. Бір – як науку про правильне керування в будь-якій сукупності об’єктів, які розглядаються як одне ціле; А.І. Берг – як “науку про доцільне та оптимальне управління складними динамічними системами, тобто системами, які здатні до розвитку та зміни свого стану”; А.Н. Колмогоров – як “науку, що займається вивченням систем будь-якої природи, здатних сприймати, зберігати та переробляти інформацію та використовувати її для управління та регулювання”; В.М. Глушков – як “науку про загальні закони отримання зберігання, передачі та перетворення інформації в складних системах управління” [9, с. 22-23].

Проаналізувавши наведені визначення можна дійти висновку, що на даний момент не існує чіткого розмежування структури в окремих наукових дисциплінах. Звідси, одна частина авторів вважає, що до складу кібернетики входять такі підрозділи як загальна теорія систем, теорія дослідження операцій та штучного інтелекту, натомість, інша частина вважає, що теорія систем є більш загальною, ніж кібернетика, також деякі автори стверджують, що всі вони входять до складу теорії штучного інтелекту.

Таким чином, кібернетика має за мету вивчення не будь-яких різновидів взаємодії між елементами систем, а безпосередньо такого як управління, яке можна розглядати як передачу сигналів, що призводить до певних змін у поведінці об’єкта управління.

На даному етапі розвитку науки вчені вважають, що кібернетика об’єднує в собі наступні розділи (див. рис. 2).

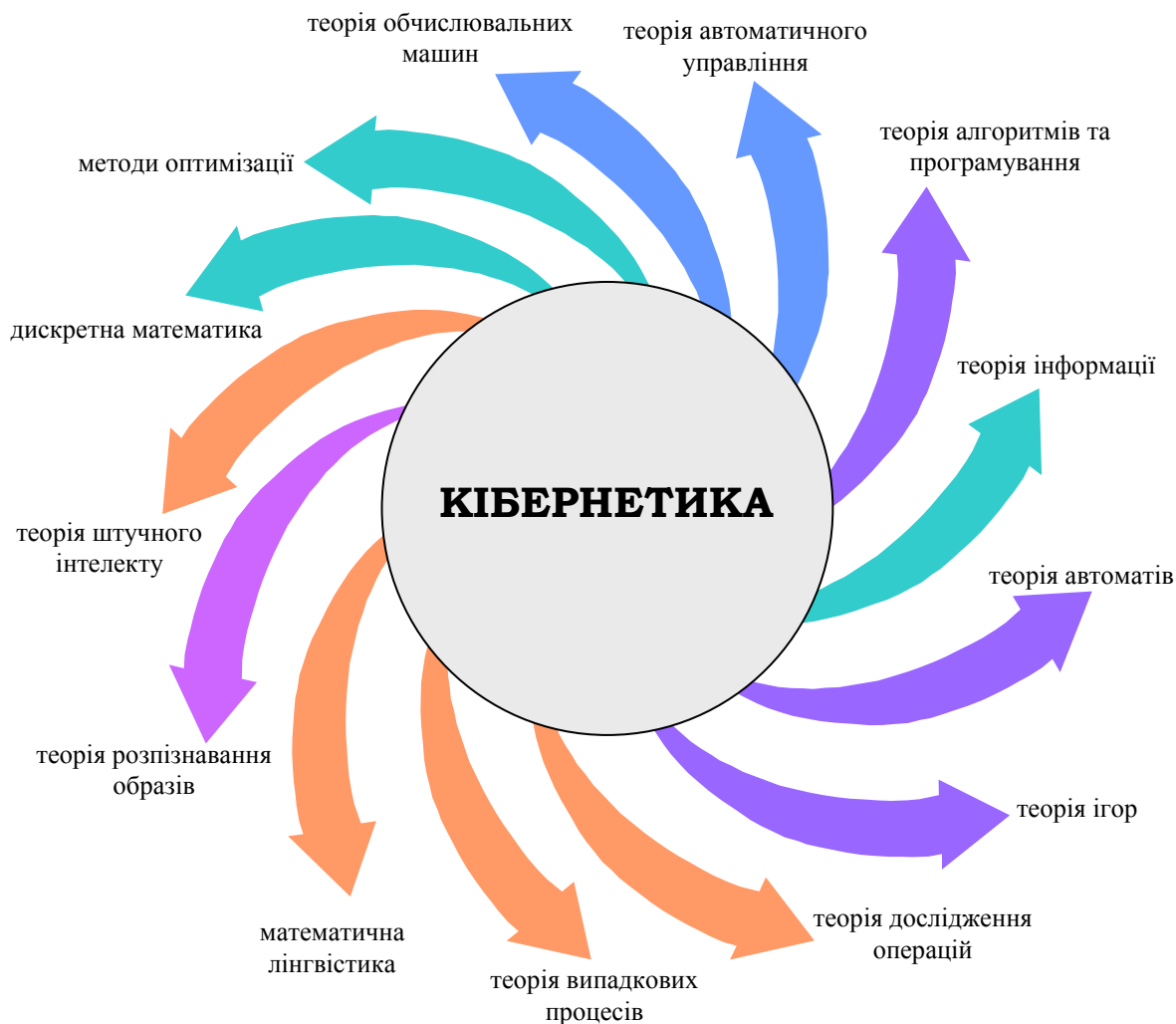


Рис. 2. Складові кібернетики

Кібернетику можна тлумачити як науку, предмет якої об'єднує предмети різних наук, які входять до її складу, і завдання якої полягає у вивченні різних способів розробки (створення) систем, що відповідають заданим законам управління. Всі складові розділи кібернетики поєднують один і той же метод дослідження – математичне моделювання.

З точки зору кібернетики, об'єктом вивчення якої є цілеспрямовані системи, що прагнуть досягти найбільш бажаного стану, бухгалтерський облік, який має чітко виражену мету – вироблення інформаційних ресурсів для системи управління, можна віднести саме до складних систем.

Бухгалтерський облік як система.

Система бухгалтерського обліку має

розвинену структуру й різні за змістом внутрішні зв'язки. Вона нараховує велику кількість елементів, функцій, які досить різні, однак взаємопов'язані. Зміни в одному з елементів системи призводять до змін в інших. У зв'язку з цим, а також завдяки великій кількості внутрішніх зв'язків між елементами, бухгалтерський облік можна визначити як складну систему, єдність якої проявляється при систематизації і створенні інформації.

У бухгалтерському словнику наводиться визначення бухгалтерського обліку як одного з трьох видів господарського обліку, який "...є системою документального, суцільного і безперервного спостереження та контролю за господарською діяльністю підприємств (установ, організацій) та їх об'єднань" [1, с. 35].

У праці "Розробка систем обліку" проф. М.С. Пушкар зазначає, що "системи

характеризуються не однаковим ступенем складності, тому розрізняються прості, складні і надскладні системи”. Далі наголошує, що “складність системи визначається не лише кількістю її елементів, але й різними формами зв’язків, різноманітністю станів елементів, їх поведінки, особливих властивостей” і далі автор вказує, що “бухгалтерський облік відноситься до надскладних, динамічних, імовірнісних систем” [21, с. 5].

На думку професорів В.Ф. Палія та Я.В. Соколова, бухгалтерський облік є складною трирівневою системою. Перший рівень – методичний, другий – технічний (рівень форми обліку), третій – організаційний. Згідно з таким поділом на методичному (базовому) рівні систему бухгалтерського обліку утворюють факти господарської діяльності, що реєструються та узагальнюються на бухгалтерських рахунках. Тут елементами системи бухгалтерського обліку виступають рахунки (на яких здійснюється узагальнення фактів), що розкривають зв’язки між господарськими подіями через подвійний запис. Обробка та реєстрація фактів господарської діяльності призводять до створення різних форм обліку (другий рівень системи бухгалтерського обліку). Взаємодія облікових працівників в процесі ведення обліку вимагає управління бухгалтерією, що відбувається на третьому – організаційному – рівні системи бухгалтерського обліку.

Нідлз Б., Андерсон Х., Колдуелл Д. характеризують бухгалтерський облік як систему, яка “...здійснює вимірювання, обробку та передачу фінансової інформації про певний господарюючий суб’єкт” [16, с. 12-13].

За словами Н.У. Попова [20], у всіх системах бухгалтерського обліку є, звичайно, багато спільного. Головною метою їх усіх є налагодження порядку та полегшення прийомів ведення обліку та

розрахунків. Основним їх завданням є забезпечення простоти та зручності ведення бухгалтерського обліку, при чому за невдоволення наявними системами обов’язково виникає необхідність у створенні нової системи. Кожній системі притаманна більш чи менш математична формула; а деякі при однакових формулах мають відмінності лише в графічній стороні предмету.

Як зазначає проф. К.Е. Каллас: “...система бухгалтерського обліку складається з багатьох відносно самостійних складових частин, які мають не лише вертикальні (ієрархічні), але й горизонтальні зв’язки, які дуже тісно переплітаються між собою” [7, с. 11].

Проф. М.С. Пушкар відзначає, що: “Система бухгалтерського обліку є складною, оскільки включає велику кількість елементів та зв’язків між ними, що обумовлено складністю відображення об’єктів, за якими організовується спостереження, отримання даних та трансформування їх у корисну інформацію для управління підприємством” [21, с. 24].

Райзберг Б.А., Лозовський Л.Ш., Стародубцева О.Б. характеризують бухгалтерський облік як “систему обліку ресурсів і результатів товарно-фінансової і господарської діяльності підприємств, фірм, що проводиться за прийнятими правилами з використанням встановлених форм документів” [23, с. 38].

Михалкевич А.П. системою бухгалтерського обліку називає сукупність прийомів та методів, за допомогою яких узагальнюються процеси виробництва, оснащення і реалізації продукції, вирішуються чітко визначені цілі і забезпечується управління підприємством на основі реалізації його тактичних і стратегічних завдань. Облікова система спрямована на правильне вимірювання кінцевого результату діяльності суб’єкта господарювання в необхідні для управління терміни, забезпечує контроль за використанням ресурсів на рівні підприємства, центрів відповідальності для забезпечення інтересів підприємства [12, с. 88].

Система бухгалтерського обліку не створювалася за короткий час, вона також не існувала та не існує у визначеному разі і на завжди стані. Бухгалтерський облік являє собою процес, який знаходиться в безперервному розвитку та удосконаленню.

Система бухгалтерського обліку, як і будь-яка інша система, має свою будову, структуру й визначені функції. Будова системи бухгалтерського обліку визначається складовими її компонентами, в тому числі елементами методу бухгалтерського обліку. Структурою системи бухгалтерського обліку виступає внутрішня її організація, яка характеризується способом взаємодії її компонентів і характерних їм властивостей. Результатом взаємозв'язку і взаємодії елементів системи є її цілісне функціонування.

Що таке інформаційна система?

Різновидом систем є інформаційна система, тобто організований набір елементів, який збирає, накопичує, обробляє, передає, зберігає та надає дані. До складу інформаційних систем входять люди, обладнання, процеси, процедури, дані та операції. Так, у США під інформаційними системами розуміють усі письмові й електронні форми поширення інформації, обробки даних та обміну ідеями [26, с. 238].

Зважаючи на мету дослідження

спробуємо довести, що бухгалтерський облік є інформаційною системою. Але для доведення даного твердження спочатку необхідно розкрити безпосередньо сутність самого терміну “інформаційна система”, з чого й розпочнемо.

Інформаційна система – це система збирання, зберігання, обробки, перетворення, передавання та оновлення інформації за допомогою сучасної комп'ютерної та іншої техніки для постійного використання інформації в процесі управління [19, с. 700-701]. Інформаційні системи використовують в усіх ланках народного господарства і сферах суспільної діяльності під час аналізу ситуації, вироблення, прийняття, реалізації рішень.

В основу інформаційних систем покладено інформаційні моделі, які описують і регламентують інформаційні потоки в управлінні за допомогою певних алгоритмів і процедур фіксування та обробки інформації. Складові інформаційних систем можуть бути виділені за різними критеріями. Зокрема, процесні критерії передбачають виділення в інформаційних системах трьох основних процесів: цілевстановлення, обґрунтування і вибору цілей; планування розробки програми дій; регулювання, яке забезпечує нормальне виконання запланованих дій. Рольові критерії дають змогу визначити наступні два типи підсистем (рис. 3).

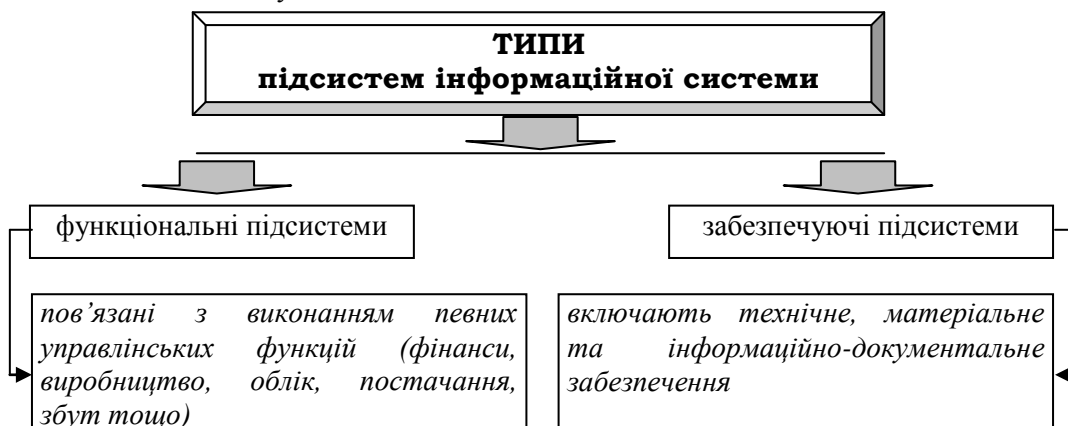


Рис. 3. Типи підсистем інформаційної системи

Згідно з технологічним підходом до інформаційних систем виділяють наступні їх підрозділи:

- збирання і введення інформації до інформаційних систем;
- аналіз інформації;
- збереження інформації;
- переробка інформації;
- виведення і користування інформацією.

Автори довідника [25, с. 265] зазначають, що інформаційна система призначена для накопичення, зберігання, оновлення, пошуку та надання за запитом даних різноманітного характеру.

Обмін інформацією охоплює всі сфери діяльності суспільства. В сучасних умовах інформація стає одним з найважливіших чинників розвитку ринкової економіки, найважливішою умовою формування інформаційної інфраструктури держав, продуктом взаємного обміну між державами, підприємствами, фізичними особами тощо.

Інформація, інформаційні системи, інформаційна взаємодія, інформаційне середовище є сферою інтересів вчених, фахівців в сфері економіки, політики і техніки, відповідних державних служб, керівників компаній. Вивчення різних аспектів інформації проводиться за різними напрямками та пов'язане, передусім, з вирішенням завдань побудови єдиного інформаційного простору.

Одним з компонентів економічного інформаційного простору виступає бухгалтерська інформація в широкому розумінні слова. Вона може розглядатися як невід'ємний елемент не лише економічного інформаційного простору, але і єдиного інформаційного простору. Бухгалтерська інформація, взаємодіючи з іншими частинами єдиного інформаційного простору, поступово розширює межі своєї корисності в єдиному інформаційному просторі.

Економічний інформаційний простір включає інформаційні ресурси, що містять

дані, знання, зафіксовані на відповідних носіях інформації (економічні інформаційні ресурси). Інфраструктуру економічного інформаційного простору складають відповідні організаційні структури, що забезпечують збір, обробку, зберігання, розповсюдження і передачу інформації; засоби інформаційної взаємодії (програмно-технічні засоби, організаційно-нормативні документи, які регламентують доступ до інформаційних ресурсів та базуються на діючих інформаційних технологіях).

Інформаційна система створюється для певного об'єкта, в даному випадку – для підприємства та його бухгалтерії. Ефективна інформаційна система враховує різницю між ланками управління, сферами дій, а також зовнішніми обставинами та надає будь-якій ланці управління лише таку інформацію, яка необхідна їй для ефективного реалізації функцій управління.

Бухгалтерський облік як інформаційна система.

Бухгалтерський облік є ні чим іншим як частиною загальної інформаційної системи, яка перетворює первинні дані, зафіксовані в документах, в продукт для управління. Таким продуктом є оброблена інформація, яка має всі властивості товару. З цієї точки зору, на думку проф. М.С. Пушкаря [22], бухгалтерський облік є засобом виробництва товару особливого роду – інформації, яка має вартість, собівартість, ціну та інші категорії товарного виробництва. Розвиток системи бухгалтерського обліку повинен визначатися тим, яка інформація, кому та в які строки повинна подаватися. Даний підхід дозволяє моделювати систему таким чином, щоб при мінімальних витратах отримати найбільший обсяг потрібної інформації і задовольнити потреби максимальної кількості споживачів. Тривалий період часу вважалось кінцевою метою обліку складання балансу та іншої звітності, а його методологія розвивалася таким чином, щоб на підставі первинної документації отримати зведені дані для

задоволення потреб зовнішніх користувачів – складання зовнішньої звітності.

Наведене вище визначення доводить правомірність визначення бухгалтерського обліку як інформаційної системи. Можна констатувати, що *бухгалтерський облік, як ефективно організована інформаційна система, постійно спрямований на адекватне вимірювання кінцевого результату діяльності в допустимі для управління терміни*. Він забезпечує внутрішній і зовнішній контроль отриманих результатів на рівні підприємств, видів діяльності, центрів відповідальності, сегментів діяльності для забезпечення інтересів не лише підприємства, але й держави.

Інформаційна система бухгалтерського обліку – одна з найтрадиційніших сфер використання інформаційних технологій у всьому світі, тому економічні перетворення в нашій країні не могли не накласти характерний відбиток на цю достатньою мірою типову інформаційну галузь. В основу інформаційної системи бухгалтерського обліку покладено облікові завдання, які призначені для отримання інформації про фактичний стан керованого об'єкту. Облікові завдання об'єднані в комплекси, які здійснюють сукупність розрахунків, які виконуються окремими ділянками обліку.

Інформаційна система бухгалтерського обліку традиційно включає комплекси завдань, наприклад: облік основних засобів, облік матеріальних цінностей, облік праці і заробітної платні, облік готової продукції, облік фінансово-розрахункових операцій, облік витрат на виробництво, зведений облік і складання звітності. Комплекс завдань містить інформацію про якісно однорідні ресурси підприємства.

Головною метою функціонування інформаційних систем бухгалтерського обліку на підприємстві є забезпечення керівництва підприємства фінансовою інформацією для прийняття обґрунтованих рішень під час вибору альтернативних

варіантів використання обмежених ресурсів.

Комплекс завдань характеризується певним економічним змістом, досягненням конкретної мети, яку повинна забезпечити функція даної ділянки обліку, веденням певних синтетичних рахунків. В комплексі завдань використовуються різні первинні документи та складається ряд вихідних даних на підставі взаємопов'язаних алгоритмів розрахунків. Алгоритми розрахунків базуються на методичних матеріалах, нормативних документах та інструкціях конкретної ділянки обліку.

В сучасних умовах ефективно сконструйована система бухгалтерського обліку забезпечує підвищення рентабельності виробництва, стабілізацію фінансового стану підприємства, вибір стратегічних напрямів його діяльності. Як правило, прийняття управлінських рішень в таких системах ґрунтуються на своєчасній та достовірній інформації. Великі обсяги та динамічність облікової інформації об'єктивно обумовлює необхідність використання для її обробки нових інформаційних технологій. Виходячи з того, що значна частина облікової інформації формується в межах бухгалтерського обліку, важливо здійснювати комп'ютеризацію облікового процесу. Для цього використовується сучасна комп'ютерна техніка, засоби комунікацій та спеціалізоване програмне забезпечення.

Урахування вимог користувачів, як вказує О.В. Рожнова [24, с. 5], викликає необхідність перетворення форм і методів представлення облікової інформації, що послідовно реалізується в сучасних міжнародних стандартах бухгалтерської звітності. Все більше значення має своєчасне надходження облікової інформації до користувачів у формі, сприятливій її сприйняттю, що вимагає вирішення завдання підвищення актуалізації облікової інформації. Цьому сприяє використання останніх досягнень в галузі засобів і технологій комунікацій та розробка

оптимальних для сприйняття споживачами методів представлення облікової інформації. Виникає необхідність аналізу сучасних способів отримання інформації фінансового обліку користувачами, параметрів зручності її сприйняття, зрозумілості і корисності як важливих елементів облікового інформаційного простору.

Бухгалтерський облік як підсистема управління.

Облікову систему необхідно розглядати як складову системи управління на основі теорії управлінського процесу.

Бухгалтерський облік об'єктивно існує в системі управління підприємством, він є елементом цієї системи. Бухгалтерський облік необхідно досліджувати як окрему підсистему, виявляючи його специфіку, розглядаючи облік як систему взаємопов'язаних елементів.

Підприємство створює економічну інформаційну систему, до якої входять взаємопов'язані підсистеми, які забезпечують управлінський апарат необхідною інформацією. Однак, бухгалтерська підсистема є найважливішою, оскільки виконує провідну роль в передачі потоку інформації про стан об'єкту управління до всіх підрозділів підприємства, а також зацікавленим особам поза межами підприємства.

Кир'янова З.В. відзначає, що "...бухгалтерський облік – одна з основних функцій управління поряд з такими функціями, як планування, регулювання, організація та стимулювання" і що "...удосконалення управління, створення ринкового механізму нерозривно пов'язано з розвитком всієї системи бухгалтерського обліку" [8, с. 7].

Для економічних систем більшості країн характерною рисою є одночасне застосування державного регулювання та ринкових методів управління. Поняття управління економічною системою до свого складу включає велику кількість функцій. Однією з найважливіших функцій є

бухгалтерський облік, який забезпечує систему необхідною їй інформацією.

Облікова інформація є підґрунтям для прийняття управлінських рішень всередині суб'єкта та за його межами і, як наслідок, об'єднує цілі мікроекономічних процесів економічної системи та господарської діяльності економічних одиниць в єдине ціле.

Важливу роль в системі управління відіграє *інформаційне забезпечення* – інформація, необхідна для управління економічними процесами, яка зберігається в базах даних інформаційних систем [6, с. 698].

В економічній літературі проблемі інформаційного забезпечення управління надано достатньо уваги, особливо якщо розглядаються питання інформаційного забезпечення управління обліково-аналітичною інформацією. Так, проф. А.М. Кузьмінський та В.В. Сопко відправним моментом інформаційного забезпечення вважають цільове обстеження діючої облікової і аналітичної інформації [10, с. 36].

Підкреслюючи важливість інформаційної ролі бухгалтерського обліку, вчені визначають в якості головних його цілей та завдань формування інформації, що відповідає вимогам системи управління. Бухгалтерський облік характеризується як процес ідентифікації інформації; обчислення та оцінки показників; представлення даних користувачам інформації для обґрунтування та прийняття рішень [4, с. 11-12].

Вся обробка бухгалтерської інформації для цілей управління повинна підлягати принципу доцільності. Тому в науці предметом обговорення досить часто є спроба визначення сфери впливу бухгалтерського обліку на управлінську діяльність.

Проф. М.С. Пушкар у своїх дослідженнях виходить з тієї ідеї, що система управління є ведучою, а система обліку – забезпечуючою

ланкою, а тому основним завданням обліку, на його думку, є упорядкування вхідної і вихідної інформації про господарську діяльність підприємства відповідно до потреб управління. При цьому внутрішня структура системи бухгалтерського обліку змінюється в напрямку своєчасного забезпечення і отримання в повному обсязі вихідної інформації для управління. Чим різноманітніша така інформація, тим більше рівнів управління вона забезпечує і тим складнішою є внутрішня структура системи обліку.

Для системи бухгалтерського обліку характерна не лише наявність зв'язків і відносин між елементами, що її утворюють, але й нерозривна єдність з середовищем, у взаємозв'язку з яким вона проявляє свою цілісність. Бухгалтерський облік може розглядатись як елемент системи більш високого порядку – господарської інформаційної системи, яка генерує та інтерпретує всю базу інформаційного потоку, надану різними системами, для ефективного управління.

Важливо правильно визначити функціональні завдання обліку. До загальних функцій, які виконує облік в системі управління, З.В. Кир'янова відносить: 1 – контрольну, 2 – інформаційну, 3 – забезпечення збереження власності, 4 – зворотного зв'язку, 5 – аналітичну [8, с. 7-13]. З таким підходом до класифікації повністю погодитися не можна, оскільки зміст першої і третьої функцій багато в чому дублюється. А функція зберігання та передачі облікової інформації, на яку

звертають увагу професори В.Ф. Палій та Я.В. Соколов [18, с. 29], в наведеній вище класифікації відсутня.

В системі управління підприємством бухгалтерський облік забезпечує необхідний для будь-якого процесу управління зворотній зв'язок. Він взаємодіє з усіма ланками системи управління, представляючи та отримуючи різного роду, кількості та якості інформацію про виробничо-господарську діяльність. Взаємозв'язок бухгалтерського обліку з іншими компонентами системи управління підприємством та іншими системами поза ним двоякий. Він проявляється як в горизонтальному розрізі, в масштабах конкретно визначеної системи, якою є промислове підприємство, так і у вертикальному, у взаємодії бухгалтерського обліку з іншими системами поза ним. Отже, бухгалтерський облік на підприємстві є важливим засобом перевірки системи управління, оскільки є сполучною ланкою передачі інформації системою, якою керують, до системи, що управляє, і в зворотному напрямку.

Також слід зауважити, що бухгалтерський облік є частиною загальної інформаційної системи, за допомогою якої дані з первинних документів перетворюються в оброблену інформацію для управління.

Таким чином, проаналізувавши викладене, можна дійти висновку, що сучасний бухгалтерський облік є інформаційною системою, яка обслуговує процес прийняття управлінських рішень (рис. 4).

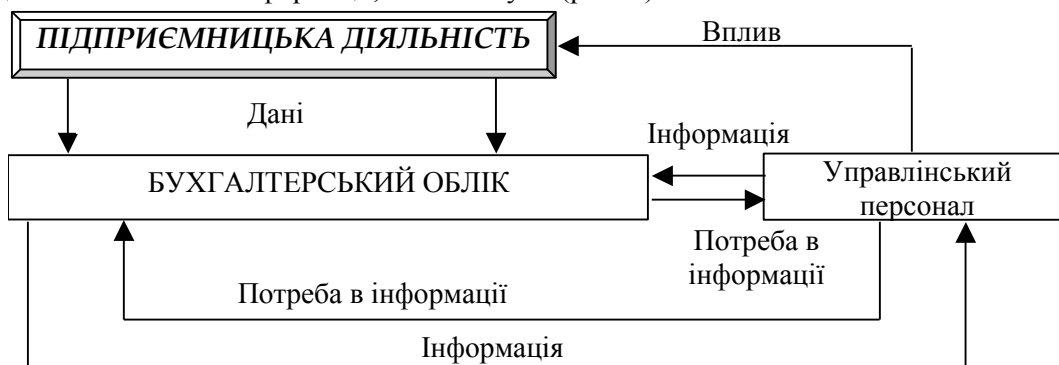


Рис. 4. Бухгалтерський облік як інформаційна система для прийняття управлінських рішень

Досягнення завдання в будь-якій системі вимагає відповідного управління. В системі накопичення облікової інформації управління забезпечується, по-перше, відповідною управлінською інформацією, по-друге, наявністю суб'єктів, які займаються збором цієї інформації, по-третє, ухваленням рішень на підставі управлінської інформації про цілеспрямовані дії для забезпечення оптимального функціонування системи та, по-четверте, наявністю виконавців рішень.

Професійна думка бухгалтера виступає одним з ключових чинників, який визначає подальші дії на всіх етапах роботи системи, і, відповідно, має безпосереднє відношення до процесу управління.

Висновки та перспективи подальших досліджень. На основі викладеного можна зробити наступні висновки.

З точки зору кібернетики, об'єктом вивчення якої є цілеспрямовані системи, що прагнуть досягти найбільш бажаного стану, бухгалтерський облік, який має чітко виражену мету – вироблення інформаційних ресурсів для системи управління, можна віднести саме до складних систем.

Завданням бухгалтерського обліку на сучасному етапі розвитку є створення, поряд з існуючою системою, нової системи засобів і методів моделювання бухгалтерського обліку, компактної, достатньо універсальної, яка зможе забезпечити можливість уникнення громіздкості та різноманіття процедур і методик обліку, за допомогою якої стане можливим вирішення основних завдань бухгалтерського обліку в різних галузях господарювання, на підприємствах різних форм власності, у різних країнах світу.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Бухгалтерский словарь. – 2-е изд., доп. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 208 с.
2. *Вовк В.* Інформації теорія. // Економічна енциклопедія: У трьох томах.

Т.1 / Ред. кол.: С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр “Академія”, 2002. – 864 с.

3. *Вовк В.* Кібернетика. // Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т.1 / Ред. кол.: С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр “Академія”, 2002. – 864 с.

4. *Друри К.* Введение в управленческий и производственный учет: Пер. с англ./Под ред. С.А. Табалиной. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 560 с.

5. *Ивашкевич В.Б.* Бухгалтерский учет в условиях совершенствования хозяйственного механизма. – М.: Финансы и статистика, 1982. – 176 с.

6. Інформаційне забезпечення // Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т.1 / Ред. кол.: С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр “Академія”, 2002. – 864 с.

7. *Каллас К.Э.* Организация автоматизированной информационной системы бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1990. – 176 с.

8. *Кирьянова З.В.* Теория бухгалтерского учета: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 192 с.

9. *Колодницький М.М.* Основи теорії математичного моделювання систем: Навчально-довідниковий посібник. Том 1. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 718 с.

10. *Кузьминский А.Н., Сопко В.В.* Организация бухгалтерского учета и анализа хозяйственной деятельности. – К.: Вища шк. Головное изд-во, 1986. – 256 с.

11. *Ляпунов А.А.* Проблемы теоретической и прикладной кибернетики. – М.: Наука, 1980. – 335 с.

12. *Михалкевич А.П.* Бухгалтерский учет на предприятиях зарубежных стран. – Минск: ООО “Мисанта”, 1998. – 109 с.

13. *Мочерний С.* Система. // Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т.3 / Ред. кол.: С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр “Академія”, 2002. – 952 с.

14. *Мочерний С.* Системно-структурний

- підхід в економічному дослідженні. // Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т.3 / Ред. кол.: С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр “Академія”, 2002. – 952 с.
15. *Мочерний С.* Теорія систем загальна. // Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т.3 / Ред. кол.: С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр “Академія”, 2002. – 952 с.
16. *Нидлз Б. и др.* Принципы бухгалтерского учета/Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл: Пер. с англ./Под ред. Я.В.Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 496 с.
17. *Палий В.Ф., Соколов Я.В.* АСУ и проблемы теории бухгалтерского учёта. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 224 с.
18. *Палий В.Ф., Соколов Я.В.* Теория бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 279 с.
19. *Панченко Є.* Інформаційна система // Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т.1 / Ред. кол.: С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр “Академія”, 2002. – 864 с.
20. *Попов Н.У.* Математический метод бухгалтерии. – Красноярск, 1906. – 188 с.
21. *Пушкар М.С.* Розробка систем обліку: Навчальний посібник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2003. – 198 с.
22. *Пушкар М.С.* Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічний аспект): Монографія. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 424 с.
23. *Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б.* Современный экономический словарь. – М.: ИНФРА, 1996. – 496 с.
24. *Рожнова О.В.* Финансовый учет. Теоретические основы, методологический аппарат. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство “Экзамен”, 2003. – 192 с.
25. *Самофалов К.Г., Слипченко В.Г., Новиков В.А., Корнейчук В.И., Сороко В.Н.* Обучающие машины, системы и комплексы: Справочник/ Под общей ред. д-ра тех. наук, проф. А.Я. Савельева. – К.: Вища школа, Головное изд-во, 1986. – 303 с.
26. *Современный бизнес: Учеб.: в 2 Т.* – Т.1: Пер. с англ. / Д.Дж. Речмен, М.Х. Мескон, К.Л. Боуви, Дж.В. Тилл. – М.: Республика, 1995. – 431 с.
27. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Уч. Пособие. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
28. *Rapoport A.* Mathematical Aspects of General Systems Analysis // General Systems. – 1966. – № 1. – p. 3-11.
- ДИКИЙ Анатолій Петрович – викладач кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету.
- Наукові інтереси:
– бухгалтерський облік;
– комп’ютеризація бухгалтерського обліку.