

ОРГАНІЗАЦІЯ ПОБУДОВИ АНАЛІТИЧНОГО ОБЛІКУ ДЛЯ ЦІЛЕЙ УПРАВЛІННЯ: ЕКСКУРС В МИНУЛЕ

Досліджено шляхом ретроспективного аналізу вітчизняного досвіду організації системи оперативного обліку проблемні питання раціоналізації побудови аналітичного обліку на підприємстві як запоруки ефективного функціонування системи управління

Найкращою обліковою системою вважається та, яка оптимізує функції управління.

К.Н. Нарібаєв [12, с. 9]

Постановка проблеми. У сучасних умовах господарювання великого значення набуває сукупність заходів, спрямованих на покращання управління господарською діяльністю. Залежність ефективності господарської діяльності від управління нею зумовлює необхідність забезпечення прийняття обґрунтованих управлінських рішень для підвищення конкурентоспроможності підприємства, що продиктовано метою діяльності в умовах ринкової економіки – одержання прибутку.

У ході розвитку суспільного виробництва бухгалтерський облік завжди виступав інструментом управління господарською діяльністю і джерелом інформації, необхідної для прийняття виважених управлінських рішень. Та належне виконання покладених на бухгалтерський облік завдань зі сторони управлінців можливе лише за умови ведення аналітичних записів і одночасно недопущення перенавантаження системи управління надлишковою інформацією, яка знаходить своє відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

Зміст ведення аналітичних записів на рахунках бухгалтерського обліку, порівняно з особливостями минулих століть, зазнав суттєвих змін, особливо в умовах використання обчислювальної техніки. Нові умови господарювання диктують необхідність

розробки теоретичних основ раціоналізації побудови аналітичного обліку для ефективного функціонування системи управління вітчизняним підприємством. Але без знання вітчизняного досвіду побудови та організації ведення аналітичних записів неможливо прогнозувати майбутні шляхи раціоналізації побудови аналітичного обліку для ефективного функціонування системи управління. Тому дослідження проведемо за такими напрямками:

– обґрунтування значимості системи бухгалтерського обліку в загальній системі управління підприємства, у зв'язку з цим і даних аналітичних рахунків для прийняття виважених управлінських рішень;

– дослідження досвіду побудови системи аналітичного обліку на радянських підприємствах в цілях управління;

– окреслення сучасних проблем раціоналізації побудови аналітичного обліку, що оптимізує функції управління.

Метою даної публікації є дослідження проблемних питань організації та ведення аналітичного обліку як запоруки ефективного функціонування системи управління.

Викладення основного матеріалу. Інформація виступає базовим фактором продуктивних сил і основним компонентом процесів, які відбуваються в суспільстві. Говорячи про важливість цього ресурсу,

сьогодні маємо на увазі не лише його якісну характеристику. Інформаційні витрати, як раніше витрати праці чи капіталу, стають основними і в кількісному аспекті. В 1991 р. у США витрати на придбання інформації та інформаційних технологій (112 млрд. дол.) вперше перевищили витрати на придбання виробничих технологій та основних засобів (107 млрд. дол.) [5, с. 132].

За таких умов значення облікової інформації як одного з різновидів інформаційних ресурсів також зростає. Цінність має лише та система бухгалтерського обліку, яка задовольняє конкретні інформаційні запити користувачів.

На сьогодні найбільша частина облікової інформації, яка формується на вітчизняних підприємствах, спрямована на формування інформаційних даних для проведення податкових розрахунків. Хоча пріоритетним користувачем облікової інформації має бути система управління, адже від належної організації аналітичних записів в системі бухгалтерського обліку залежать повнота, достовірність і своєчасність отримання інформації для управління. Не даремно обліковий процес, інформація якого не забезпечує управління, німецькі вчені [8, с. 81] називають недоліком організації бухгалтерського обліку.

Генерування облікової інформації для управління різних ієрархічних рівнів, – пише проф. М.С. Пушкар, – сприяє інформатизації суспільства [16, с. 6]. Спотворена інформація призводить до прийняття рішень, які знижують ефективність системи управління. На жаль, на сьогодні виконання своїх завдань для власника та системи управління підприємством ускладнюється їх невідповідністю до використання облікової інформації, яку можуть надати бухгалтери. В сучасних умовах для 61,5% (16 з 26)¹ підприємств характерні: несвоєчасна підготовка та надання зайвої облікової

інформації; у ряді випадків – неякісна підготовка інформації, незабезпечення належного рівня аналітичності в роботі. Відсутність обліково-економічного виховання призводить до нерозуміння власником і управлінським персоналом значення облікової інформації в збереженні власності та прийнятті ефективних управлінських рішень.

Щодо сучасних тенденцій окреслення значення бухгалтерського обліку для управління досить слушними є коментарі проф. Б.І. Валуєва [1], який вважає, що на сьогодні є достатні підстави говорити про існування яскраво вираженої, відстоюної протягом багатьох десятиліть тенденції, коли наука про бухгалтерський облік розвивається як “річ в собі”, без зв’язку з цілями і принципами побудови та функціонування цілісної системи управління. Через це концептуальні напрями досліджень та наукові результати в сфері обліку, по суті, не орієнтовані на пошук рішень, які сприяють поглибленню інтеграційних процесів в сфері управління, посиленню взаємозв’язку обліку з плануванням, контролем, аналізом, регулюванням.

На те, що облік є слугою управління, одним із найважливіших його функцій, вказав ще в 1975 р. проф. В.Ф. Палій [14]. У зв’язку з цим професор вбачав і завдання розвитку системи рахунків – лише в інтересах удосконалення управління, адже інформацію можна отримувати лише в системі рахунків, удосконалюючи їх структуру та розвиваючи наукові основи класифікації рахунків. Для підтвердження думок вченого наведемо цитату з його праці: “Необхідну для управління інформацію можна отримати лише в системі рахунків, чим і зумовлюється необхідність розширення та наукового удосконалення їх номенклатури та змісту” [14, с. 74].

Таким чином, рахунки визначають зміст та інформаційну місткість системи бухгалтерського обліку, а записи на аналітичних рахунках виступають основою забезпечення інформацією, необхідною для

¹ Войналович О.П. Організація бухгалтерського обліку: теоретико-методичні засади: дис. канд. екон. наук: 08.06.04 / Національний аграрний ун-т. – К., 2006.

управління підприємством та прийняття виважених управлінських рішень. Проте зміст цих записів еволюціонував під впливом змін в техніці записів на рахунках та інформаційних запитах системи управління.

Проаналізуємо детальніше особливості вітчизняної організації та ведення аналітичного обліку для потреб управління.

Радянський облік на службі системі управління. В умовах приватної власності на засоби виробництва (до 1917 р.) бухгалтерський облік організовувався окремими власниками (або їх об'єднаннями). У дореволюційний період облік організовувався для окремих підприємств, тому був досить різноманітним. Крім того, власники “максимально засекречували свою постановку обліку” [3, с. 33]. За таких умов облік виступав комерційною таємницею та забезпечував необхідною інформацією лише управлінську ланку підприємства чи об'єднання.

З приходом у 1917 р. більшовицької влади капіталізм почав гостро критикуватися радянськими вченими як такий, що пригноблює найманих працівників, спрямовує ведення обліку лише в інтересах збереження приватної власності та власного збагачення капіталістів. На противагу цьому будувалася соціалістична система, основним завданням якої було забезпечення економного ведення обліку та надання інформації для збереження та раціонального використання суспільної власності. Дана інформація надавалася в цілях управління не лише окремою організацією, а народним господарством країни цілому.

Вважалося, що лише організація обліку державою в цілях збереження суспільної власності спроможна усунути недоліки, притаманні бухгалтерському обліку в умовах капіталізму. Адже за капіталізму “облік обмежений рамками окремих підприємств чи об'єднань, організовується в інтересах експлуататорів, служить засобом охорони “комерційної таємниці”, засобом посилення експлуатації та захисту інтересів

капіталістів” [9, с. 6]. Поряд з тим вважалося, що соціалістична система господарювання завдяки використанню облікової інформації забезпечує найкраще задоволення суспільних інтересів.

З перших місяців створення Радянської держави В.І. Ленін неодноразово підкреслював важливість обліку. Були взяті на озброєння слова вождя: “Соціалізм – це насамперед облік” [10]. Наявність безпосереднього зв'язку між управлінням народним господарством та обліком не викликала сумнівів, адже облік повинен був своєчасно надавати усі необхідні дані для оперативного впливу на хід виконання планів, виправлення помилок, допущених при їх складанні. З цього приводу проф. В.Д. Новодворський у 1979 р. відмічав, що “планування та облік – дві нерозривно пов'язані функції системи управління” [13, с. 9]. Досить справедливо наголошував свого часу і проф. Б.І. Валуєв, який писав, що “в радянські часи було знайдено рішення, що дозволяло інтегрувати облік з плануванням в організаційному та методичному відношенні, і на цій основі “відкрити шлях” решти функціям управління” [2, с. 162-170].

Наголошувалося й на тому, що соціалістичний господарський облік спрямований на забезпечення необхідною інформацією різних рівнів управління [9, с. 6; 12, с. 11]. Господарський облік повинен надавати керівництву необхідну для управління інформацію про кругообіг засобів підприємства та виявлення результатів його діяльності, госпрозрахункові взаємовідносини між підприємством та організаціями, а також всередині підприємства та дотримання режиму економії. Крім того, виділялася окрема функція бухгалтерського обліку в управлінні – контроль за станом засобів та їх джерел. Адже для соціалістичного способу господарювання облік і контроль були невіддільні, облік був “однією з найбільш дієвих форм контролю” [13, с. 35].

Таким чином, облікова інформація становила за різними джерелами 60-70 % та більше обсягу всієї інформації на підприємстві [13, с. 7; 25, с. 138], її обробка здійснювалася не епізодично, а в суворо регламентовані терміни, за її допомогою проводилося спостереження, вимірювання, ресстрація та групування окремих явищ, з яких складалася господарська діяльність підприємства.

Відносно діяльності соціалістичних підприємств та організацій застосовувалися єдині методики обліку з урахуванням

специфіки діяльності галузі, що забезпечувало належну зіставність облікових даних в межах усього Радянського Союзу. В масштабах всього народного господарства бухгалтерський облік залишався вже явно недостатнім та потребував свого доповнення методами масового статистичного спостереження, аналітичних групувань та синтетичного узагальнення. Порівняльні дані були основою для статистичного обліку, який виступав одним із видів господарського обліку (рис. 1).

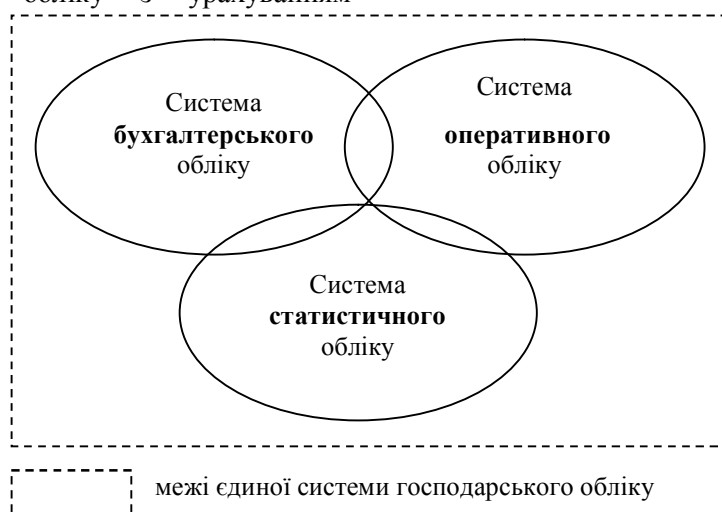


Рис. 1. Структура єдиної системи радянського господарського обліку

Крім забезпечення зіставності, керівниками країни ставилися також завдання своєчасності, об'єктивності, точності, повноти, доступності та економічності облікових даних.

Вимога своєчасності облікової інформації забезпечувалася лише частково, оскільки у зв'язку з веденням бухгалтерського обліку вручну облікова інформація була неоперативною. Цим пояснюється приділення значної уваги оперативному обліку, призначеному обслуговувати щоденне управління виробництвом. Оперативний облік надавав можливість контролювати та регулювати господарські операції чи в процесі їх здійснення, чи одразу після їх завершення, в чому, звичайно, поступався бухгалтерський облік.

Відмічаючи всезростаючу роль обліку для організації соціалістичної системи управління, радянські дослідники вважали, що він повинен бути єдиним, неподільним на бухгалтерський, статистичний, оперативний, повинен виконувати свою основну функцію – своєчасно забезпечувати релевантною інформацією усі підрозділи підприємства та усю систему управління народним господарством [12; 13; 18]. Тому не випадково типові плани рахунків і типові форми бухгалтерського обліку для підприємств та організацій (крім колгоспів) та інструкції з їх застосування розроблялися та затверджувалися Міністерством фінансів СРСР з обов'язковим погодженням з Центральним статистичним управлінням. План рахунків багато в чому передбачав єдиний методологічний підхід до

відображення в обліку однорідних господарських процесів, рівень деталізації наявних в розпорядженні підприємств ресурсів, їх розміщення, ступінь використання та кінцеві результати роботи. Його застосування забезпечувало єдність методології бухгалтерського обліку в різних галузях народного господарства.

Це було важливою перевагою єдиної системи бухгалтерського обліку, адже при цьому “оперативний облік та бухгалтерія збагачувалися методами статистичних розчленувань та групувань сукупності ознак, які ними охоплювалися, а статистика запозичувала в бухгалтерії прийоми балансових побудов” [21, с. 5-6].

Тут цілком доречно погодитися з висловлюванням академіка С.Г. Струмліна, який писав, що побудова єдиного соціалістичного обліку зовсім не передбачала “механічного злиття усіх видів обліку в один зі спрощенням статистики та бухгалтерії як особливих методів обліку” [21, с. 14]. Мова йшла про приведення їх до єдності в ролі самостійних і рівноцінних, але цілком узгоджених між собою елементів єдиної системи обліку. На сьогодні ж ми не просто забули про рекомендації вести облік в єдиній системі, але й наголошуємо на тому, що фінансовий облік не підпорядкований цілям управління фінансовою діяльністю підприємства лише тому, що існує ще й управлінський облік. Безпідставний поділ обліку на різні підсистеми: управлінський (в межах якого окремі вчені виділяють контролінг), податковий та фінансовий облік створює ілюзію того, що лише управлінський облік формує інформацію для управління. Вважаємо за доцільне виділення цих підсистем в межах єдиної системи обліку, підпорядкованої системі управління та спрямованої на прийняття на основі облікових даних виважених та своєчасних управлінських рішень.

Аналітичність чи оперативність: проблема вибору. Для того, щоб бути дійсно корисною для управління, до облікової

інформації висувається важлива вимога – оперативність, іншими словами швидкість. Лише за цієї умови бухгалтерський облік стає надійним джерелом фактичних даних, які дозволяють приймати ефективні управлінські рішення [4, с. 13].

В соціалістичних умовах господарювання облікова інформація виступала необхідним інструментом оперативного управління. Оперативний облік був покликаний забезпечувати не лише безпосереднє спостереження за процесами чи операціями в момент їх здійснення, але і виявляти відхилення від нормального перебігу процесів та операцій. Саме дані оперативного обліку прямо підпорядковувалися потребам управління, і, в першу чергу, оперативного управління процесом виробництва.

До оперативної інформації висувалася ціла низка вимог. Оперативна інформація з обліку та аналізу повинна була бути комплексною, тобто за можливості охоплювати усі ділянки виробничо-господарської діяльності, забезпечувати можливість повно та глибоко аналізувати кожний показник, кожну виробничу операцію. Поряд з цим, вона повинна була “містити мінімум аналітичних таблиць та показників у них, оскільки таблиці з великою кількістю різних показників важко осягнути” [18, с. 19].

Важливим було і те, щоб оперативна інформація сама по собі була гнучкою, тобто надавалася не лише в терміни, встановлені графіком, а і поза графіком, на першу вимогу керівника. Звідси, основним завданням оперативного обліку виступала швидка реєстрація даних про господарські процеси, передача та обробка їх з метою отримання мінімуму даних у зручній для використання формі, які дають керівнику максимум необхідної інформації для прийняття оптимальних рішень з оперативного управління господарською діяльністю.

Дані первинного обліку, відображені в документах, служили основою для запису їх в реєстри аналітичного та синтетичного обліку.

Аналітичний облік вівся в спеціальних відомостях за елементами витрат по ділянкам, цехам та процесам робіт окремо за трьома напрямками: за нормами, фактичними витратами та відхиленням фактичних витрат від норм. Відхилення від норм групувалися за основними факторами, які на них впливали.

Отже, оперативний облік реалізовувався, основним чином, завдяки веденню записів на аналітичних рахунках, які надавали найбільш розгорнуту інформацію для керівництва не лише в грошовому вираженні, а й в натуральному.

Савічев П.І., один із творців оперативного обліку в Радянському Союзі, стверджував, що “завданням оперативного обліку є щоденна реєстрація даних про хід виробництва та інших процесів, які в сукупності складають господарську діяльність підприємства, з метою елементарного групування та обробки цих даних та негайної сигналізації керівництву підприємства та його ланок про усі можливі відхилення від нормального перебігу відповідних процесів” [6, с. 27].

Основним об’єктом, який підлягав оперативному управлінню, були витрати, адже у процесі управління господарською діяльністю підприємствам недостатньо було мати загальну суму витрат, пов’язаних з виробництвом продукції. Для цього необхідно було знати, на які цілі, де, коли та в якому обсязі були використані матеріальні, трудові та грошові ресурси. У зв’язку з цим облік витрат на виробництво вівся в розрізі цехів та інших структурних підрозділів підприємства, за кожним видом продукції, що випускалася, в розрізі статей витрат [9, с. 32].

Проте оперативність даного обліку була невисокою, адже ведення записів вручну вимагало багато витрат часу та праці. З приводу оперативності обліку незавершеного виробництва В.Д. Новодворський в 1979 р. писав: “Під час зупинки виробництва на час регламентованих перерв (наприклад, в неробочі зміни) чи в період прямої зупинки для цієї мети роблять замір та обліковують незавершене виробництво. Це складно та

дорого, вимагає витрат великої кількості робочої сили. Такий облік можна вести один раз на рік, квартал, але не кожний місяць чи день” [13, с. 20].

Бухгалтерський облік на більшості радянських підприємств в 60-80-х рр. ХХ ст. вівся за журнально-ордерною формою обліку, на деяких – за меморіально-ордерною формою, “Журнал-головною” та лише близько 8-15 % підприємств застосовували в тому чи іншому варіанті нормативний метод обліку [20, с. 6-7].

Форма бухгалтерського обліку “Журнал-головна” застосовувалася рідко, але мала місце в колгоспах, радгоспах, житлово-експлуатаційних конторах, бюджетних установах та інших організаціях, в яких була незначна номенклатура рахунків бухгалтерського обліку. За великої кількості рахунків ця форма ставала громіздкою та практично не можливою для застосування.

Меморіально-ордерна форма виникла в кінці 20-х років ХХ ст. і в перші роки своєї появи мала значні переваги в порівнянні з попередніми формами обліку. Проте подальше її застосування показало, що вона не зменшила громіздкості аналітичного обліку, не усунула його відставання від синтетичного, не дала можливості без додаткових вибірок та розрахунків складати звітність за даними облікових регістрів. Тому застосування даної форми на промислових підприємствах поступово обмежувалося і все рідше можна було її зустріти на практиці.

Найбільшого поширення в промисловості отримала журнально-ордерна форма ведення облікових записів, яка виникла на початку 40-х років ХХ ст. В ній було втілено усе найкраще, чого досягла до цього часу облікова наука і практика. Дана форма базувалася на широкому застосуванні накопичувальних та групувальних регістрів, основними з яких були: журнали-ордери – 17; допоміжні відомості – 18; розроблені таблиці – 10 [9, с. 27]. Сама побудова журналів-ордерів надавала можливість в один робочий прийом відобразити операцію

одночасно по дебету і кредиту кореспондуючих рахунків, що значно скорочувало обсяг облікової роботи. Крім того, журнали-ордери велися чи по одному рахунку, чи одразу по декільком рахункам, були пристосовані до складання звітності, а ряд з них поєднували в собі синтетичний та аналітичний облік, що було одним із важливих принципів та переваг журнально-ордерної форми.

Не зважаючи на наявність накопичувальних та групувальних відомостей, на практиці звітність, насамперед, про собівартість готової продукції промислових підприємств, як правило, складалася не раніше 15-18 числа наступного за звітним місяця. У зв'язку з цим дані такої звітності не могли бути використані для щоденного оперативного управління виробництвом, що мало дуже важливе значення. Тому першочерговим завданням виступало максимальне підвищення оперативності бухгалтерського обліку.

Одним із варіантів вирішення даного завдання було запровадження декадного варіанту нормативного методу обліку. Він надавав можливість складати звіти та калькуляції за видами готових виробів в розрізі ділянок і цехів основного та допоміжних виробництв за прямими витратами, за кожен добу, а за цеховою собівартістю, загальнозаводськими та позавиробничими витратами – за п'ятиднівку чи декаду із зазначенням розмірів відхилень від норм, залежно від причин та винуватців їх виникнення.

Декадний нормативний метод обліку надавав можливість кожні десять днів обчислювати госпрозрахункову собівартість за цехами, а також визначати реальні результати, досягнуті від впровадження винаходів, раціоналізаторських пропозицій та організаційно-технічних заходів, які визначалися лише оперативним шляхом у вигляді умовної економії за перші 12 місяців їх застосування [20, с. 8].

На підприємствах дані оперативного обліку відображали стан та зміни в деяких господарських процесах за день, п'ятиднівку, декаду і т.д. Проте зміст, обсяг і терміни представлення оперативної інформації на різних ділянках виробничо-господарської діяльності підприємства були різними. Нерідко дані оперативного обліку не забезпечували вимог ефективного оперативного управління. Пояснюється це тим, що питання оперативного обліку недостатньо були науково опрацьовані, практика застосування його слабо узагальнювалася, а обчислювальна техніка впроваджувалася повільно.

Тому поступово дані оперативного обліку із простої фіксації на паперових носіях почали відображатися за допомогою різних механізованих, а пізніше і автоматичних пристроїв реєстрації та засобів, які передають та обробляють їх також за допомогою високопродуктивних технічних засобів. Так, застосування в обліку обчислювальних машин викликало появу в кінці 50-х років прогресивної форми обліку – таблично-перфокарткової. Характерною особливістю даної форми була майже повна механізація облікових робіт, заснована на використанні перфораційних обчислювальних машин. При механізованому способі обробки інформації щоденно видавалися табуляграми, які містили необхідні дані для управління. Так, з обліку надходження сировини та основних матеріалів на металургійних заводах складалася табулягра надходження злитків в прокатні цехи, в якій обліковувалася не лише кількісно-сумова інформація про вантаж, що надійшов, але і довідкова (шифри постачальників, вид вантажу та ін.) [18, с. 176].

З появою та розширенням застосування таблично-перфокарткової форми обліку був зроблений серйозний крок в удосконаленні аналітичного обліку: підвищилася його дієвість та оперативність; майже завершена централізація обліку, яка відкрила широкі можливості для його механізації та автоматизації; уніфіковані та стандартизовані

багато форм облікової документації; підвищилися вимоги до первинного обліку; покращилася якість бухгалтерського обліку; скорочені терміни складання звітності; в певній мірі подолано багаточисельне дублювання потоків інформації з поступовим переходом на інтегрований шлях її обробки.

З впровадженням в облік електронно-обчислювальних машин (ЕОМ) інтеграція обліку стала ще більш реальною, адже при цьому межі між оперативним і бухгалтерським обліком поступово зникали. Завдяки застосуванню засобів автоматичного та автоматизованого збору та передачі інформації про виконання технологічних операцій, використання робочого часу, матеріалів, обладнання і т.д. з'явилася можливість використання одних і тих же первинних даних як для кількісного, так і для вартісного узагальнення в бухгалтерському обліку.

Завдяки зусиллям проф. А.С. Наринського був створений новий напрям наукового дослідження – оперативності та аналітичності обліку. На думку вченого, “це і була справжня революція в нашій науці, яка стала можливою завдяки розвитку комп'ютерної техніки. Облік не лише теоретично, але і практично стало можливим вести в реальному масштабі часу, одночасно з'явилася можливість різко диференціювати та розширити облікову номенклатуру, тобто зробити бухгалтерські дані максимально детальними” [19, с. 113].

В цей же час, як пише проф. Я.В. Соколов [19, с. 113], з'явилося дуже багато дисертацій, що починалися зі слів “аналітичність та оперативність обліку”: в швейній промисловості, в текстильному виробництві, в паперово-прядильній справі, в аеропортах і навіть в свинарстві.

Отже, в радянських умовах господарювання оперативному обліку, тобто обліку для управління, приділялася належна увага, постійно пропонувалися заходи з його удосконалення за окремими об'єктами, ділянками, поряд з цим, показником якості облікового процесу визнавалося досягнення ажуру та скорочення показників звітності.

Поряд з цим поставала проблема в швидкості обробки необхідної інформації, тобто в формі обробки та представлення, **проблема практичного впровадження**. Адже сам процес ведення обліку в різних аналітичних розрізах був досить трудомістким. З цього приводу С.А. Коган в 1926 р. в журналі “Счетоводство” [7] писав: “Одна лише вага річних звітів деяких трестів (Цукростресту) складає 125 пудів*¹. Слід приділити значну увагу питанням спрощення бухгалтерії. Нещодавно автор цих рядків був присутній на наукових зборах облікових працівників, на яких Головбух одного заводу доповідав про те, що він розділив рахунок витрат на 168 субрахунків за наявності великої кількості цехів, причому кожен з них може мати усю цю номенклатуру. Цілком зрозуміло, що якщо ми підемо так далеко в сфері деталізації, то ми крізь дерева лісу не побачимо і тоді наші баланси будуть цікавими лише для академіків, але не для господарників”. Недоліками облікового процесу, на думку С.Н. Мазо (1930 р.), також були: паралельний облік, неодноразова реєстрація одного документу, різноманіття первинних документів [11, с. 75]. Існування вказаних недоліків погіршувало якість облікової інформації, зокрема, через відсталість і несвоєчасність записів, що зумовлювало пошук шляхів їх усунення.

Фактор комп'ютеризації – новий рівень обробки інформації. Із впровадженням ЕОМ в практику господарювання дана проблема стала поступово вирішуватися. Не випадково радянські вчені визнавали, що ЕОМ належить велике майбутнє, оскільки комп'ютеризована форма ведення обліку в найбільшій мірі відповідає потребам управління виробництва з точки зору оперативності, повноти інформації та низької трудомісткості [9, с. 29].

Застосування комп'ютерних технологій дозволило багатократно перегруповувати дані, занесені до електронної бази. Виникла можливість у межах одного синтетичного рахунку одержувати декілька різних систем аналітичних рахунків, які різносторонньо

* 1 пуд = 0,4536 кг

відображають облікові дані. В кожній системі аналітичних рахунків інформація групувалася та узагальнювалася в інтересах управління за певною ознакою. В таких умовах за словами українського вченого М.С. Пушкара, “суперсистема обліку” починає виконувати роль “великого резервуара, з якого кожний з рівнів управління черпає необхідні йому інформаційні ресурси для вирішення різнопланових управлінських завдань” [17, с. 29]. Значно підвищуються інформаційна місткість системи рахунків та можливості більш детального й глибокого аналізу бухгалтерської інформації. І це фактори, які є позитивними для удосконалення організації та ведення бухгалтерського обліку.

Проте слід зазначити, що фактор комп'ютеризації бухгалтерського обліку позбавляє рахунка ознак матеріального носія інформації, оскільки в рахунок (двосторонню таблицю) вже нічого не записується, первинні дані накопичуються на електронних носіях інформації, оброблюються в комп'ютерних системах та роздруковуються у вигляді таблиць, які, як правило, не зберігають ознак рахунку в їх теоретичному розумінні. Багатостороннє кодування кожної господарської операції змінює уявлення про характер аналітичного обліку. І за таких умов основним є недопущення зведення рахунку бухгалтерського обліку лише до технічного прийому (тобто повернення до періоду простого рахівництва). Адже комп'ютеризація облікових процесів повинна сприяти розвитку бухгалтерського обліку як науки, виховувати в бухгалтерів здатність мислити і аналізувати інформацію, вбачати в кожній операції закладений в неї економічний зміст та можливі юридичні наслідки. Тому в умовах бурхливого розвитку комп'ютеризації та систем управління рахунки не просто не зникають, але й **виконують важливу інформативну функцію**. Так, за даними проф. В.Ф. Палія [15] “деякі транснаціональні компанії формують зведені узагальнюючі показники для своєї консолідованої звітності, які представляються громадськості через

Інтернет в форматі XBRL, шляхом складання матриць і додаткового розкриття інформації на вимогу користувача. Для представлення останньої програма дозволяє задіяти до 3000 маркерів, інформацію для наповнення яких можна отримати лише безпосередньо з рахунків бухгалтерського фінансового обліку. Будь-яка внутрішньофірмова інформація для менеджерів також може бути отримана безпосередньо з рахунків бухгалтерського управлінського обліку без складання внутрішньофірмової звітності”.

Отже, на даний момент забезпечення дешевизни й своєчасності облікової інформації спрощується за рахунок використання технічних засобів. Ще в 1979 р. К.Н. Нарібаєв наголосив на тому, що обчислювальна техніка перетворюється з допоміжного засобу обробки інформації у визначальний фактор організації обліку [12, с. 3].

Однак досить складно охарактеризувати бухгалтерський облік як максимально інформативний та достовірний, що має вагоме значення для управління підприємства. Адже за нових умов господарювання постає нова проблема – **надлишковості інформації**, яка міститься на рахунках аналітичного обліку. Ще на початку 70-х років ХХ ст. деякі американські дослідники почали розглядати дане питання і вже тоді існувала думка про те, що кращою є ситуація, коли надлишкові дані можуть використовуватися для цілей управління, гірше, якщо вони приведуть адміністрацію до помилкових рішень [24]. На сьогодні, як правило, найбільш частою є остання ситуація. За словами англійського дослідника Дж. Хоупа [22, с. 23], “Серед опитаних в кінці 2003 року 158 керівників корпорацій 50 % стверджували, що обсяг інформації, який отримується їх компаніями, подвоївся чи потроївся в порівнянні з минулим роком. Середня за розмірами організація змушена мати справу з 10 різними системами ведення обліку, 20 різними системами бюджетування та 30 системами звітності, в той час як передові компанії

стандартизували зазначені операції в межах єдиної платформи. І всередині усіх цих багаточисельних систем занадто багато рахунків”. Далі вчений продовжує: “Одна велика компанія з Великобританії працювала з 5000 різними рахунками, але, проаналізувавши розподіл інформації, яку вона отримує, констатувала, що лише з 250 з них було більше двох проводок за рік” [22, с. 23].

Отже, на сьогодні в деяких компаніях, особливо великих транснаціональних корпораціях, на яких діє ефективна комп’ютеризована система обліку, адміністрація отримує занадто багато даних. При цьому інформацію, яка потрапляє в поле зору адміністрації, “можна порівняти з щоденною газетою, надрукованою без заголовків, заголовних літер та пробілів між рядками та словами. Можливо, в цій плутанині присутні життєво важливі новини, але вони заховані в цій плутанині та їх майже неможливо віднайти” [23]. При цьому деяка частина управлінців отримує недостатню кількість облікової інформації, що надає їм можливість приймати правильне рішення, здійснювати точне планування та достатній контроль діяльності підприємства, інша частина – отримує недиференційовану кількість якісної інформації: відносно одних аспектів її багато, відносно інших – мало.

Тому, виходячи з особливостей діяльності конкретного підприємства, слід визначати критерії значимості інформації, яка відображається на рахунках бухгалтерського обліку. Тобто в сучасних умовах на підприємстві постає завдання ефективної реорганізації потоків бухгалтерської інформації.

Висновки та перспективи подальших досліджень. За радянської доби організація бухгалтерського обліку була спрямована на уніфікацію облікового процесу з урахуванням особливостей галузі, що передбачало також забезпечення необхідною інформацією управління і збереження державної власності. Облікова інформація виступала необхідним

інструментом оперативного управління. Не зважаючи на наявність трьох взаємопов’язаних видів господарського обліку (бухгалтерський, оперативний, статистичний), вони склали єдину облікову систему, підпорядковану єдиній меті – забезпечення оперативною, своєчасною та достовірною інформацією систему управління, як підприємства чи організації, так і народного господарства в цілому. Централізоване методологічне управління бухгалтерським обліком забезпечувало отримання інформації про стан економіки підприємств та організацій за однорідним колом користувачів, єдність їх змісту та зведеність в галузевому, територіальному розрізах і в цілому по народному господарству. Тому за часів СРСР за обліковими даними можна було дізнатися про загальну вартість майна усіх 15-ти радянських республік, що на сьогодні є утопією не тільки для однієї країни, а й навіть окремої галузі економіки.

Поряд з цим, для вказаного періоду характерна значна невідповідність синтетичного та аналітичного обліку (відставання аналітичного обліку від синтетичного), яка викликана умовами праці бухгалтерів – облік вівся вручну, був занадто трудомістким, що й породжувало значні труднощі у виведенні залишків на рахунках, складанні оборотних відомостей синтетичного та аналітичного обліку і т.д. Це, в свою чергу, не дозволяло розрахувати достовірні показники фінансових результатів. Та з впровадженням ЕОМ у практику ведення бухгалтерського обліку вдалося поєднати те, що вважалося до того непоєднаним: аналітичність та оперативність (адже чим більш аналітичніший облік в традиційному розумінні, тим він менш оперативний, і навпаки, чим облік оперативніший, тим він є менш аналітичним).

З переходом України на ринкові умови господарювання перед системою бухгалтерського обліку постали нові умови, які, насамперед, підвищили вимоги до якості

інформаційного забезпечення управління підприємством. Слід підкреслити, що сучасний облік для управління є продовженням радянського оперативного обліку, просто змінилися форми його ведення та представлення, хоча принципи, які лежать в основі побудови оперативного обліку, є принципами побудови обліку, який на сьогодні трактується як управлінський. Радянську систему побудови оперативного аналітичного обліку не можна вважати досконалою, навпаки – це була недосконала система, проте **в теоретичному плані вона заслуговує на увагу, і потребує свого дослідження та удосконалення.** Адже більшість недоліків даної системи були усунуті за рахунок впровадження комп'ютеризованої форми обліку.

В сучасних умовах слід звернути увагу на нову проблему, адже питання **кількості інформації**, що становить цінність для системи управління підприємством, було завжди важливим, а в умовах застосування обчислювальних систем стає ще більш важливішим. Впровадження комп'ютерних технологій створює можливості об'єднання максимальної деталізації об'єктів обліку і мінімізації витрат, пов'язаних з веденням обліку в різних розрізах. Це дозволяє приймати найбільш виважені управлінські рішення. Проте завантаження системи бухгалтерського обліку надлишковою інформацією не сприяє оперативному функціонуванню системи управління. Тому за нових умов вимога оперативності та аналітичності інформації поступається вимозі її доцільності або значимості на підприємстві для прийняття виважених управлінських рішень. При цьому критерієм значимості має виступати економічний ефект, отриманий від використання інформації в потрібний момент та на конкретний запит управлінців.

Список використаної літератури:

1. *Валуев Б.И.* О недостаточной связи науки о бухгалтерском учете с проблемами развития целостной системы управления // www.lib.sau.sumy.ua.
2. *Валуев Б.И.* Управление в производственных объединениях легкой промышленности. – М.: Легкая индустрия, 1977. – 216 с.
3. *Вейцман Н.Р.* Краткий учебник счетоводства. – М.: Государственное издательство, 1926. – 150 с.
4. *Друри К.* Управленческий учет для бизнес-решений. – М.: Юнити-Дана, 2003.
5. *Иноземцев В.Л.* Постиндустриальное общество как теоретическая конструкция и формирующаяся реальность // Социально-экономические проблемы информационного общества / Под ред. д.е.н., проф. Л.Г. Мельника. – Сумы: ИТД “Университетская книга”, 2005. – 430 с.
6. *Каракоз И.И., Савичев П.И.* Вопросы теории и практики оперативного учета. – М.: Финансы, 1972.
7. *Коган С.А.* Отсталость бухгалтерии и ее причины // Счетоводство. – 1926. – № 8(35). – С. 963-967.
8. Концепция контроллинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование / Horváth & Partners; Пер. с нем. – 2-е изд. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2006. – 269 с.
9. *Кужельный Н.В.* Вопросы хозяйственного учета в управлении производством. – Киев, 1976. – 48 с.
10. *Ленин В.И.* Полное собрание сочинений. Т. 35.
11. *Мазо С.Н.* Учет договоров // Вестник И.Г.Б.Э. – 1930. – № 1. – С. 75-77.
12. *Нарибаев К.Н.* Организация бухгалтерского учета в США. – М.: Финансы, 1979. – 152 с.
13. *Новодворский В.Д.* Бухгалтерский учет в системе управления. – Москва: “Финансы”, 1979. – 72 с.

14. *Палий В.Ф.* Бухгалтерский учет в системе экономической информации. – Москва: “Финансы”, 1975. – 160 с.
15. *Палий В.Ф.* Классификация счетов бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. – 2005. – № 5. – С. 12-18.
16. *Пушкар М.С.* Креативний облік (створення інформації для менеджерів): Монографія. – Тернопіль, Карт-бланш, 2006. – 334 с.
17. *Пушкар М.С.* Розробка систем обліку: Навчальний посібник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2003. – 198 с.
18. *Скрипник П.М., Савченко А.П., Белопольский Н.Г.* Оперативный учет и анализ затрат в управлении предприятием. – К.: “Техніка”, 1973. – 204 с.
19. *Соколов Я.В.* О бухгалтерах, которых я знал и любил / Я.В. Соколов. – М.: Экономистъ, 2007. – 128 с.
20. *Старичков И.Г.* Декадно-оперативный метод учета производственных затрат. – М.: “Финансы”, 1971. – 176 с.
21. *Струмилин С.Г.* К перестройке бухгалтерского баланса. ЦУНХУ Госплана СССР. – М.: Оргучет, 1933.
22. *Хоуп Дж.* Финансовый директор новой эпохи. Как финансовый управляющий может изменить свою роль и обеспечить успех компании на рынке / Джереми Хоуп; пер. с англ. Н.И. Кобзаревой; под общ. ред. Д.А. Рябых. – Москва: Вершина, 2007. – 304 с.
23. *Bedford N.M.* The Future of Accounting in a Changing Society. – University of Illinois, 1970.
24. *Prince T.R.* Information Systems for Management Planning and Control. Homewood, Ill.: Richard D. Irwin. Inc., 1971.
- Terebucha E.* System informacji ekonomicznej w przedsiębiorstwie. – Warszawa: Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, 1970. – 372 s.

БОРИМСЬКА Катерина Павлівна – доцент кафедри бухгалтерського обліку і контролю

Наукові інтереси:

- проблемні питання теорії бухгалтерського обліку;
- рахунки в системі бухгалтерського обліку;
- плани рахунків в системі регламентації бухгалтерського обліку.