

Євгенія КОВАЛЬЧУКкандидат економічних наук, доцент кафедри обліку у виробничій сфері,
Тернопільський національний економічний університет**Валентина ПАНАСЮК**кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку у виробничій сфері,
Тернопільський національний економічний університет

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЯК ІНФОРМАЦІЙНА СИСТЕМА УПРАВЛІННЯ

Досліджується роль бухгалтерського обліку як інформаційної системи управління, недоліки і протиріччя законодавчої бази, запропоновано своє бачення вирішення проблеми.

Ключові слова: бухгалтерський облік, фінансовий облік, управлінський облік, податковий облік, облікова політика, інформаційне забезпечення управління.

Із розвитком економіки на шляху ринкових відносин зростає роль управління у здійсненні діяльності будь-якого господарюючого суб'єкта. Разом з тим жодна система управління не може функціонувати без інформації. Нормальне функціонування системи управління вимагає правильної організації її інформаційного забезпечення. Інформатизація управлінських та виробничих процесів, якість інформаційних ресурсів і ступінь їхнього використання належать до основних ознак адаптації підприємств до умов ринкової конкуренції. Отримання необхідної інформації для реалізації всіх функцій управління забезпечує бухгалтерський облік.

Мета статті – дослідження існуючих проблем обліку як інформаційної бази управління і пошук шляхів їх вирішення.

Відомо, що облік – це інформаційна модель, яка відображає реальні процеси, що відбуваються на підприємстві. Він постачає інформацію, яка дозволяє приймати управлінські рішення, розкривати економічні наслідки раніше прийнятих рішень, і є запобіжним засобом контролю.

Продуктом (товаром) бухгалтерського обліку є інформація. Відповідно споживачі цього товару повинні визначати його зміст, а організація та методологія обліку сприяє одержанню інформації, яка б максимально задовольняла потреби споживачів.

Інформаційні потреби користувачів визначають цілі бухгалтерського обліку у суспільстві, які за сучасних умов визначаються як «...надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства» [1].

Досягнення цієї мети можливе за умови дотримання основного об'єктивного закону розвитку бухгалтерського обліку: забезпечення його відповідності вимогам економічної системи, оскільки бухгалтерський облік виступає забезпечуючою ланкою управління. "Його завдання – фабрикація інформаційно-орієнтованих даних. Подібно до будь-якого складного механізму, механізм обліку потрібно розглядати і оцінювати не стільки під кутом зору простоти конструкції, скільки тих результатів, яких він дає, й тієї легкості та економії, з якою він працює" [6]. Основним завданням обліку є упорядкування вхідної і вихідної інформації відповідно до потреб користувачів. Тому облік, як складна система, потребує відповідного механізму оптимізації та раціонального

функціонування.

Як показали дослідження, перешкоджає вирішенню проблеми адаптації обліку до вимог економічної системи відсутність чіткої відповіді на питання: якого обліку? Не вирішене це питання як на законодавчому рівні, так і не існує єдиної думки серед науковців.

У Законі «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» наявні визначення категорій "бухгалтерський облік" і "управлінський облік". Бухгалтерський облік – «... це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень», а управлінський – «...система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством» [1].

Зіставлення цих двох визначень приводить до логічного висновку, що управлінський облік – це підсистема бухгалтерського обліку, що формує інформаційну базу про економічні процеси для внутрішніх користувачів. Підготовкою інформації для зовнішніх користувачів, логічно допустити, займається інший вид обліку, ідентифікація якого в Законі відсутня.

Разом з тим, твердження п.2 ст. 3 «бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться підприємством» нашою думкою, що бухгалтерський і управлінський облік – це різні види обліку, оскільки останній не є обов'язковим.

Очевидно, що таке протиріччя і невизначеність на законодавчому рівні не сприяє виконанню завдань, що стоять перед обліком, та необхідності забезпечення його ролі у фінансово-господарській діяльності як інструменту підвищення економічної ефективності, а також не дозволяє визначити підходи щодо шляхів вдосконалення обліку та розширення його аналітичних можливостей для прийняття управлінських рішень.

Серед науковців систему бухгалтерського обліку ототожнюють із фінансовим обліком [3], розширюють, включаючи окрім фінансового і управлінського обліку, контролінг [5] або підсистему податкових розрахунків [2]. погоджуючись на поділ системи бухгалтерського обліку на фінансовий і управлінський, викликає заперечення включення до системи бухгалтерського обліку контролінгу.

Як зазначає професор Пушкар М. С. "під контролінгом розуміють концепцію ефективного управління

економічним об'єктом з метою забезпечення його сталого і тривалого існування в постійно змінюваному середовищі" [4], а завданням контролінгу є "...розробка принципів відбору параметрів, що відстежуються у роботі підприємства, планування, облік і аналіз показників ефективності використання виробничого потенціалу, ресурсів, господарських процесів, формування собівартості та фінансового результату, визначення фінансового стану та інших сторін діяльності" [4].

Таким чином, системі обліку (якщо допустити, що контролінг – це складова цієї системи) приписують об'єкти і завдання, які не відповідають визначенню бухгалтерського обліку.

Що стосується підсистеми податкових розрахунків, схилиємось до думки, що мова повинна йти про підсистему податкового обліку. Аргумент, що "...податкова звітність потребує певних розрахунків, які на практиці не опираються на попередньо здійснювану процедуру подвійного запису за рахунками бухгалтерського обліку, то весь процес обліку валових доходів і валових витрат як необхідної умови складання податкової звітності логічно підвести саме під податкові розрахунки, а не визначати як податковий облік" [2], не зовсім переконливий і логічний. У практиці обліку до введення в дію нового Плану рахунків для відображення валових доходів і валових витрат були передбачені бухгалтерські рахунки аналогічної назви (48 і 18). Регістри аналітичного обліку зазначених об'єктів потрібно і доцільно вести. І, головне, причиною того, що дані податкової звітності не впливають із бухгалтерських проведення є неузгодженість нормативної бази, що регламентує фінансовий і податковий облік. Останнє приводить до погіршення системи бухгалтерського обліку, збільшення витрат на підготовку звітності (фінансової і податкової) та контролю за правильністю її складання. І ще, якщо дотримуватись цієї аргументації, то і управлінський облік – це не облік, оскільки також не опирається на подвійний запис.

Отже, система бухгалтерського обліку, як інформаційна система управління, яка повинна забезпечувати актуальність інформації, об'єктивність даних, повноту відображення, погодженість та інформаційну єдність показників має містити окремі підсистеми з тим, щоб в кожній із них диференційовано формувалась і оброблялась інформація. Такими підсистемами бухгалтерського обліку, на нашу думку, є:

- підсистема фінансового обліку – упорядкована і регламентована система збирання, вимірювання, відображення, обробки і передавання інформації про фінансово – господарську діяльність підприємства і складання фінансової звітності, що дає можливість контролювати фінансовий стан підприємства;
- підсистема управлінського обліку – сукупність методів і процедур, які забезпечують підготовку і надання інформації щодо використання ресурсів і протікання господарських процесів для планування, контролю й прийняття рішень на різних рівнях управління підприємством з метою впливу на них;
- підсистема податкового обліку – сукупність певних правил і процедур, затверджених державою для формування інформації про рівень, повноту і своєчасність нарахування і сплати податків з метою контролю за ними і складання податкової звітності.

Фінансовий, управлінський і податковий облік засновані на тому самому масиві даних, але подають їх різну інтерпретацію й втілення у різній підсумковій інформації (рис. 1).

Побудова та належне функціонування системи бухгалтерського обліку передбачає поєднання методологічних та організаційних принципів його здійснення. Разом з тим, якщо методологічні засади обліку розробляються і встановлюються централізовано, то організаційні принципи побудови облікового процесу вирішуються кожним підприємством самостійно. Згідно із Законом України "Про бухгалтерський облік і фінансову

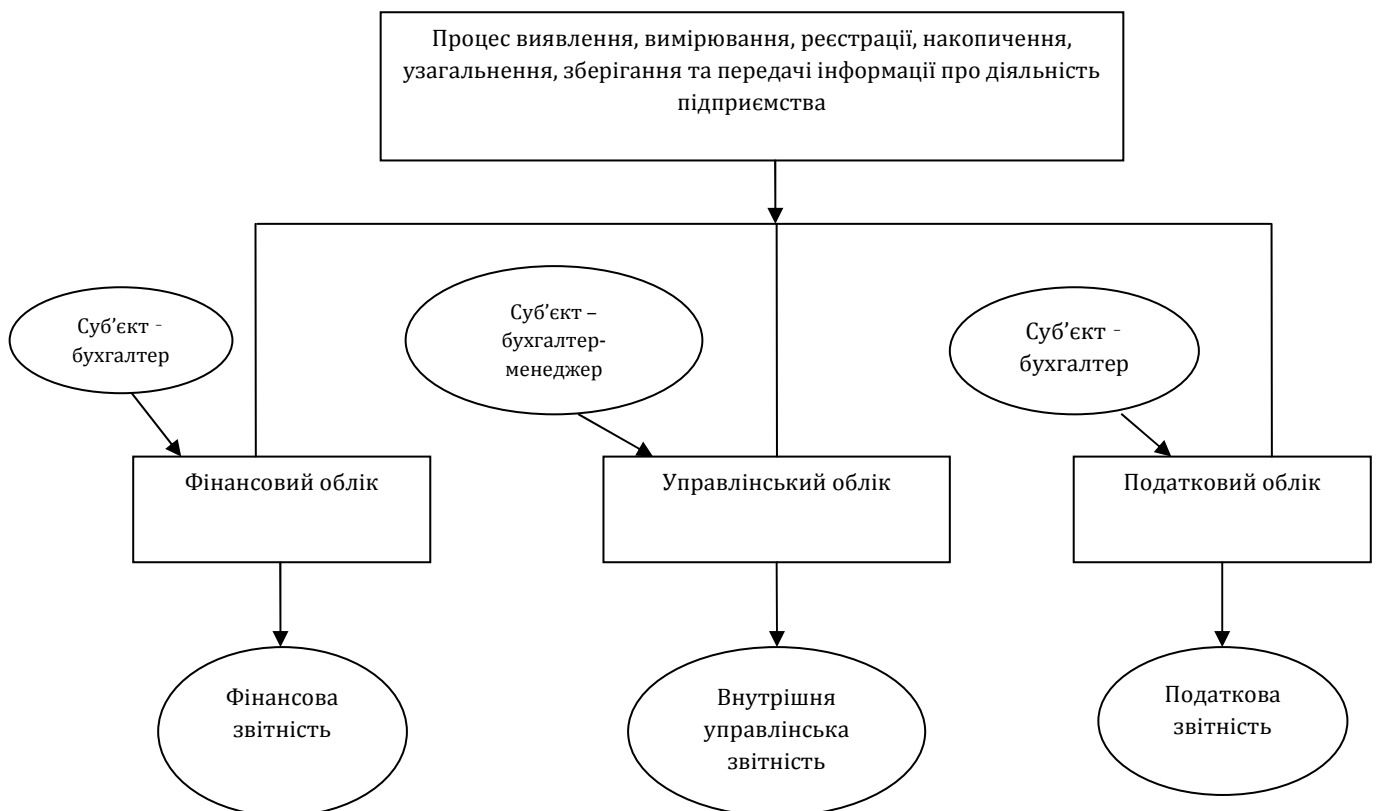


Рис. 1. Схема формування підсумкової облікової інформації

звітність в Україні” питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до Законодавства та установчих документів [1]. При цьому необхідно враховувати структуру підприємства, особливості технології та організації виробництва. Тобто організація обліку є творчим процесом, що залежить від обсягу господарської діяльності, галузевих особливостей підприємства, наявності і рівня кваліфікації облікових кадрів, технічного забезпечення обліку, системи управління тощо.

Як відомо, система бухгалтерського обліку повинна бути такою, щоб забезпечувати оптимальну якість інформації при мінімальних термінах збирання і обробки даних, а також максимальну ефективність праці виконавців. Інструментом реалізації цього може бути належним чином сформована облікова політика підприємства.

Облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності [1]. Тобто на законодавчому рівні облікова політика пов’язується з регламентацією фінансового обліку, який повинен забезпечити інформацію для складання фінансової звітності і трактується як внутрішній регламент, що необхідний для ведення фінансового обліку. Не заперечуючи необхідності формування облікової політики щодо ведення фінансового обліку (нормативна база, що регулює систему фінансового обліку, допускає альтернативні підходи до його ведення), ми не згодні з таким трактуванням поняття облікової політики, оскільки випадають з облікової політики правила ведення управлінського (що передбачений Законом України) і податкового обліку.

Облікова політика повинна розроблятися з метою впливу на систему обліку у напрямі пристосування її до потреб управління, оскільки облік розглядається як засіб отримання інформації для контролю за здійсненням господарських процесів. Більш того, в ринкових умовах, в умовах необхідності розробки стратегічних планів розвитку підприємства, виникає потреба в інформації щодо досягнення стратегічних цілей. Зрозуміло, що у системі фінансового обліку одержати таку інформацію неможливо. Відповідно, необхідно встановити правила ведення обліку, який дасть можливість одержання інформації, здатної задовольнити потреби стратегічного

управління, а саме, управлінського обліку. Слід також зауважити, що на законодавчому рівні ведення управлінського обліку не обов’язкове, і як наслідок – відсутня його регламентація. І тому підприємства повинні самостійно визначати методи і процедури, що використовуються підприємством для одержання інформації у системі управлінського обліку.

Незважаючи на наявність податкового законодавства, облікові процедури одержання інформації про об’єкти податкового обліку також відсутні, що потребує їх розробки кожним підприємством, виходячи з конкретних умов господарювання, організаційно – правової форми, системи оподаткування та ін.

І саме із цих позицій необхідно розглядати сутність облікової політики, її значення та роль у побудові системи обліку на підприємстві. Отже, під обліковою політикою слід розуміти процес регламентації бухгалтерського обліку. Облікова політика – це сукупність принципів, методів, правил і процедур ведення бухгалтерського обліку з метою підготовки інформації про підприємство, що використовується для складання і подання звітності (не тільки фінансової), а також необхідна для прийняття управлінських рішень.

Зміст облікової політики є внутрішнім регламентом з методології, методики та організації ведення фінансового, управлінського і податкового обліку на підприємстві. Такий регламент потрібний для зведення різномірних законодавчих актів, що стосуються ведення бухгалтерського обліку, в єдину систему з погодженням обраного варіанту облікових процедур із користувачами інформації, а також адаптації облікової системи до економічних умов з метою побудови адекватної інформаційної моделі підприємства і пристосування її до потреб управління.

На формування облікової політики впливає багато чинників, основними з яких є: організаційно – правова структура, форма власності, вид економічної діяльності, обсяг діяльності, чисельність працюючих, номенклатура продукції, система оподаткування, матеріально – технічне, інформаційне та кадрове забезпечення тощо. Облікова політика повинна розроблятися на основі законодавчих актів і наукових досліджень з проблем бухгалтерського обліку.

Чинне законодавство надає широкі права підприємству щодо формування індивідуальної облікової політики. Підприємство самостійно визначає напрямки та параметри облікової політики (рис. 2).

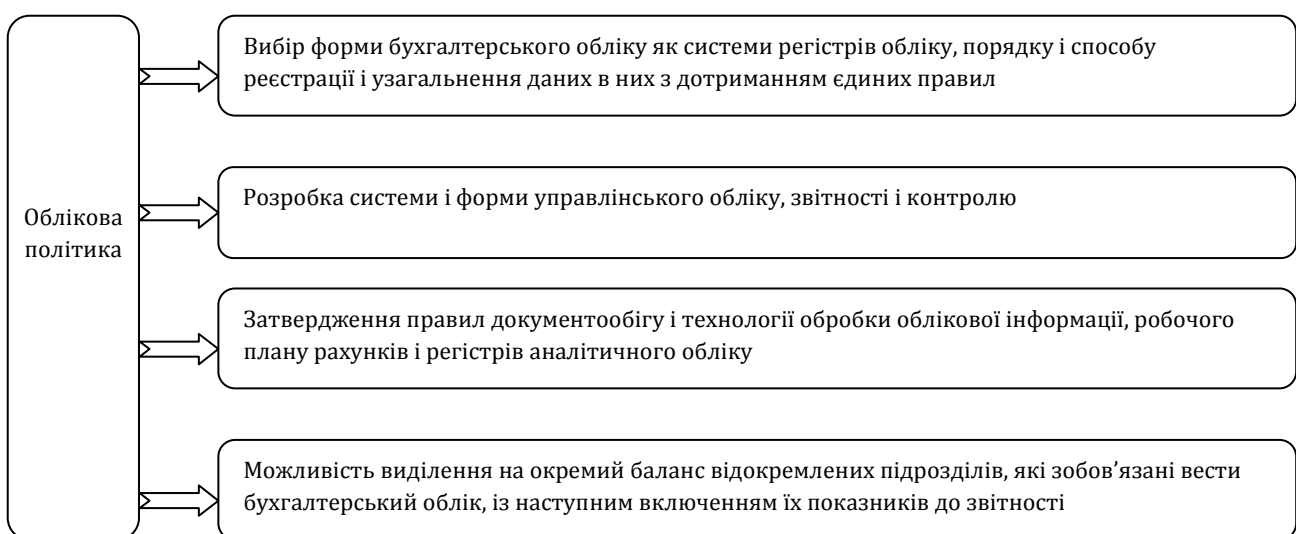


Рис. 2. Параметри та напрями облікової політики підприємства

Позитивно оцінюючи можливість формування індивідуальної облікової політики, без якої в сучасних умовах неможливо уявити роботу бухгалтерії та процес формування інформаційних ресурсів, які б давали якісну базу для прийняття рішень, слід зазначити і деякі негативні наслідки такої самостійності на макрорівні. Як зазначає В. Мосаковський, "наявність індивідуальної облікової політики конкретного підприємства ставить під сумнів доцільність узагальнення даних звітності органами статистики України з метою використання на макрорівні" [3]. І, як наслідок, робить висновок, що "належне формування даних фінансової звітності може досягатися лише при застосуванні єдиної облікової політики в цілому по національному господарству України" [3].

Підтримуючи необхідність забезпечення достовірності даних на макрорівні, вбачаємо дещо інший підхід до вирішення даної проблеми, який ґрунтується на наступних твердженнях: формування облікової політики необхідно здійснювати з урахуванням того, що система бухгалтерського обліку містить підсистеми фінансового, управлінського та податкового обліку; облікова політика – це сукупність певних елементів: теорія облікової політики, методологія обліку, технологія обліку і організація обліку. Тому мова може йти про уніфікацію облікової політики щодо ведення фінансового обліку із деякими питаннями методології (правил оцінки об'єктів обліку, критеріїв розмежування основних засобів та малоцінних і швидкозношуваних предметів, порядку нарахування амортизації та ін.), які впливають на зіставність облікових показників. Що стосується питань теорії, технології, організації і багатьох питань методології обліку, немає потреби у їх регламентації на національному рівні, оскільки тільки індивідуальна облікова політика дає можливість оцінити рівень постановки облікової роботи, сформувані повну і достовірну картину майнового і фінансового стану підприємства, врахувати потреби системи управління в необхідній інформації і, відповідно, зорієнтувати систему обліку на потреби управлінської системи.

Таким чином, в умовах ринкових відносин закладена пряма залежність між ефективністю управління і якістю інформації та рівнем її використання. Поліпшення системи управління можна досягти завдяки побудові і організації дієвої облікової системи, яка містить підсистеми фінансового, управлінського і податкового обліку, де інформація у кожній із них обробляється диференційовано. У системі інформаційного забезпечення управління бухгалтерський облік необхідно трансформувати в облікову модель, здатну адекватно відображати реальні господарські процеси і забезпечувати аналітично-прогнозні функції, що вимагає не тільки зміни методології і організації, але і поглиблення управлінської спрямованості бухгалтерського обліку.

Список літератури

1. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні [Текст] : закон України.
2. Кіндрацька, Л. Теорія бухгалтерського обліку: сучасні реалії оновлення [Текст] / Л. Кіндрацька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 12. – С.30-33.
3. Мосаковський, В. Який облік потрібен Україні? [Текст] / В. Мосаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 12. – С.16-27.
4. Пушкар, М. С. Контролінг – інформаційна підсистема стратегічного менеджменту [Текст] : монографія / М. С. Пушкар, Р. М. Пушкар. – Тернопіль: Карт-Бланш, 2004. – 370 с.

5. Пушкар, М. С. Філософія обліку [Текст] / М. С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-Бланш, 2002. – 157 с.
6. Хомин, П. Я. Парадигма й контроверзи бухгалтерського обліку та звітності (спроба консеквентного аналізу) [Текст] / П. Я. Хомин, Г. П. Журавель. – Тернопіль: Економічна думка, 2007. – 299 с.

РЕЗЮМЕ

Ковальчук Євгенія, Панасюк Валентина
Бухгалтерский учет как информационная система управления

Исследуется роль бухгалтерского учета как информационной системы управления, недостатки и противоречия законодательной базы, предложено свое видение решения проблемы.

RESUME

Koval'chuk Eugenia, Panasyuk Valentyna
Accounting as information system of management

The role of accounting as information system of management is analyzed. Drawbacks and contradictions of legislative base are examined.