

Сук П.Л., д.е.н., доц.,
Академія муніципального управління,
м. Київ

СИСТЕМА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ РОЗВИТКУ РИНКОВИХ ВІДНОСИН

Розглянуто зв'язок функцій менеджменту з бухгалтерським обліком. Обґрунтовано необхідність поділу системи бухгалтерського обліку на дві підсистеми – фінансовий і управлінський облік та створення інтегрованої системи обліку з використанням комп'ютерної техніки в умовах розвитку ринку.

Рассмотрена связь функций менеджмента с бухгалтерским учётом. Обоснована необходимость разделения системы бухгалтерского учёта на две подсистемы – финансовый и управленческий учёт и создание интегрированной системы учёта с использованием компьютерной техники в условиях развития рынка.

Considered the relationship between functions of management with accounting. Grounded the necessity of division of accounting system in two subsystems – financial and management accounting and creation of an integrated accounting system using computer technology in conditions of market development.

Постановка проблеми. Зміна економічних взаємовідносин у державі у зв'язку з переходом до ринку, зростання потреби в якісній інформації для менеджменту, реформування бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів ставлять нові вимоги до обліку.

В теоретичному і практичному аспектах залишаються невирішеними роль і місце фінансового, управлінського і податкового обліку, їх розмежування і об'єднання, побудова інтегрованої системи бухгалтерського обліку, взаємозв'язок між наявною обліковою інформацією та її використанням для прийняття управлінських рішень.

Мета статті – обґрунтування змісту і порядку створення інтегрованої системи бухгалтерського обліку з метою підготовки інформації для різних користувачів.

Виклад результатів дослідження. Бухгалтерський облік є невід'ємною складовою діяльності будь-якого підприємства. Господарські процеси, що відбуваються під час заготівлі сировини і матеріалів, виплати заробітної плати, інвестицій, виробництва, реалізації продукції, виконання робіт, надання послуг, повинні бути відображені, а інформація про них збережена, сформована, систематизована і передана користувачам. Це здійснюється шляхом ведення бухгалтерського обліку.

Мета бухгалтерського обліку пов'язана з вимогами управління підприємством для надання інформації про його фінансово-господарську діяльність користувачам. Якість і оперативність отриманої інформації прямо впливає на рішення, які приймає на її основі користувач.

Глобалізація світової економіки, розвиток ринку вимагають адекватної системи управління, яке неможливе без менеджменту, як наукової концепції відносин між людьми. Найбільш поширеним є твердження, що менеджмент має чотири взаємопов'язані функції – планування, контроль, організація і мотивація, аналіз [1, с. 30].

Функції менеджменту перебувають у взаємозв'язку, взаємозалежності і проникають одна в одну (рис. 1). Так, планування ґрунтується на показниках аналізу, забезпечує можливість дійового контролю шляхом застосування обґрунтованих нормативів, передбачає відповідну організацію виробничого процесу і забезпечення мотивації для виконання поставлених завдань.

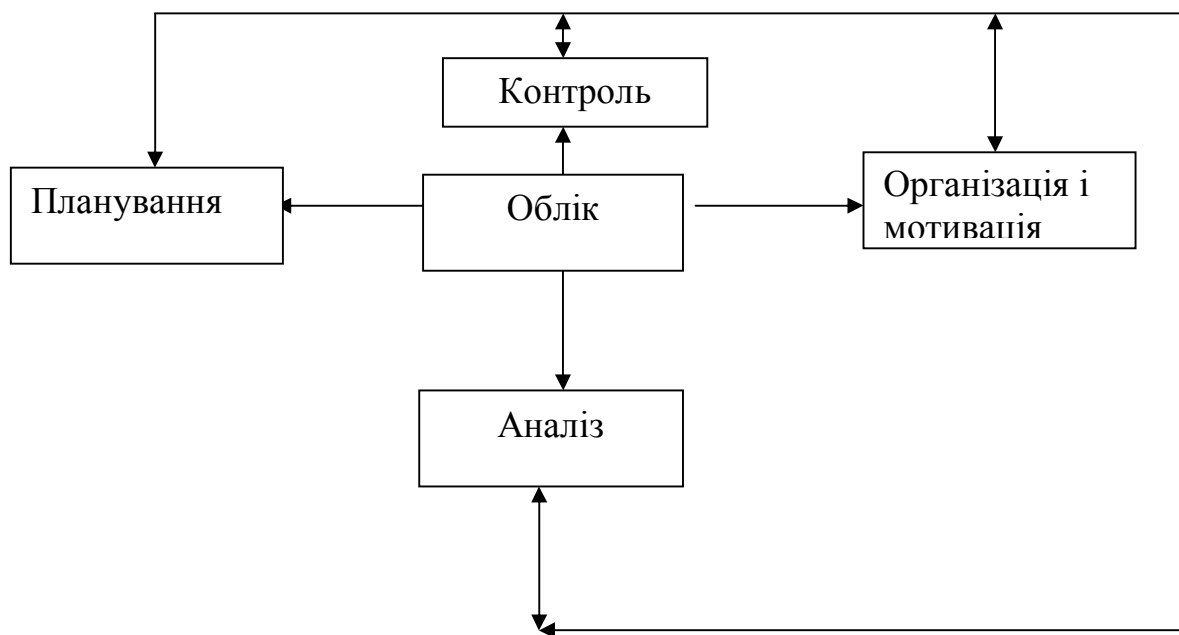


Рис. 1. Взаємозв'язок між функціями менеджменту та обліком

Планування здійснюють на основі досягнутих результатів діяльності підприємства, інформацію про які дає облік та можливостей його розвитку.

Ріст ефективності роботи підприємства вимагає створення оптимальної організаційної структури управління. Облік забезпечує інформацію в розрізі структурних підрозділів і центрів відповідальності. У сфері організаційної структури вирішують порядок розподілу повноважень і підпорядкування.

Аналіз дає можливість правильно оцінити досягнення, виявити перспективи розвитку. Джерелом інформації для аналізу є облік.

Мотивація полягає в тому, що менеджери за добру роботу мають отримувати відповідне матеріальне і моральне стимулювання. Досягнуті результати оцінюють за даними обліку.

Контроль дає оцінку ефективності роботи структурних підрозділів і підприємства в цілому. Він може бути попередній, поточний і наступний, тісно пов'язаний з плануванням. Облік володіє функціями контролю.

Отже, облік пов'язаний і переплітається з усіма функціями менеджменту, забезпечує його необхідною інформацією.

Бухгалтерський облік функціонує як єдина інтегрована система збору, обробки і передачі інформації про діяльність зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень. Він охоплює всі види діяльності підприємства. Об'єктами бухгалтерського обліку є засоби (активи) і джерела (пасиви) підприємства, а також господарські операції, що відбуваються в ньому.

Облікова інформація перш за все використовується всередині підприємства для прийняття рішень на різних рівнях менеджменту. Користувачами такої інформації є власники підприємства, вищий управлінський персонал, менеджери різних напрямів діяльності, керівники підрозділів підприємства, робітники і службовці. Цим користувачам потрібна інформація про результати уже здійснених операцій, а також прогнозна інформація про можливі результати майбутніх операцій.

Але підприємство має зв'язки з навколишнім середовищем, що обумовлює наявність зовнішніх споживачів інформації. До них відносяться дійсні та потенційні інвестори, банківські та інші кредитні установи, постачальники, замовники, покупці, органи державного регулювання і контролю, державні податкові інспекції, органи державного соціального страхування, профспілки, широка громадськість тощо. Цим користувачам потрібна історична інформація про результати уже здійснених операцій.

Відповідно до потреб користувачів для підготовки інформації бухгалтерський облік поділяють на фінансовий та управлінський (рис. 2).

Фінансовий облік – це сукупність правил і процедур для відображення, обробки і подання інформації відповідно до вимог законодавчих актів і стандартів. Поняття “фінансовий облік” у нормативних документах України не наводиться.

Фінансовий бухгалтерський облік забезпечує облік активів і пасивів підприємства, оформлення, реєстрацію, безперервне і взаємопов'язане відображення господарських операцій на рахунках і облікових регістрах, складання фінансової звітності, збір і систематизацію інформації для зовнішніх і внутрішніх користувачів. Ведення фінансового обліку передбачає суворе дотримання законів, нормативних актів, положень, стандартів, інструкцій і принципів.

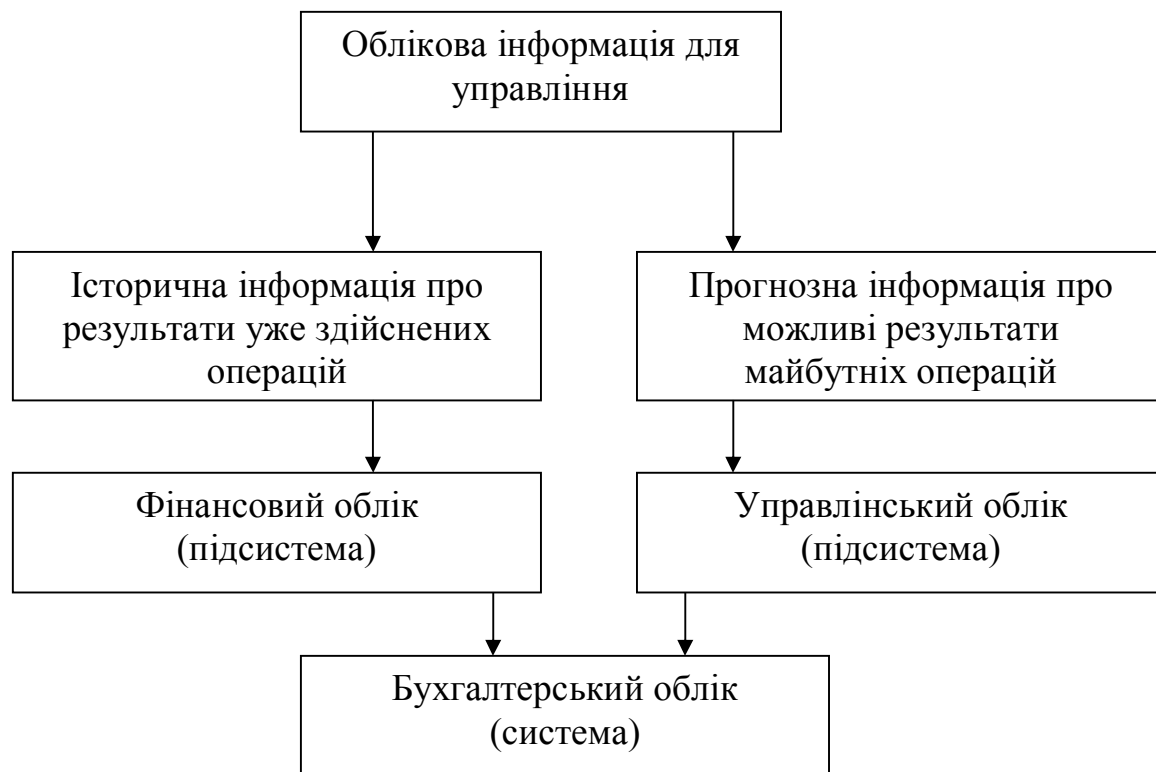


Рис. 2. Види облікової інформації та система обліку

Внутрішньогосподарський (управлінський) облік – система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством.

Управлінський бухгалтерський облік забезпечує формування інформації для прийняття управлінських рішень внутрішніми користувачами. Він ведеться за рішенням підприємства, є його комерційною таємницею, не регулюється загальноприйнятими принципами та нормативними актами.

Головна мета управлінського обліку – оперативне складання і подання внутрішньої звітності, необхідної для прийняття управлінських рішень з метою контролю використання ресурсів, виконання договорів, руху коштів та інших чинників, які впливають на одержання прибутку і досягнення успіхів на ринку.

Вітчизняна та зарубіжна теорія і практика управлінський облік поєднує з обліком витрат виробництва – виділення видів витрат і центрів відповідальності, застосування прийомів калькулювання, забезпечення внутрішньогосподарського розрахунку тощо. Проте, на нашу думку, сфера застосування управлінського обліку значно ширша. Вона включає процеси придбання, виробництва і реалізації, розрахунки, зберігання і використання матеріальних ресурсів та інші ланки діяльності підприємства.

Пушкар М.С. та інші вчені справедливо зазначають: “В розвитку обліку настає такий критичний момент, коли суперсистема неспроможна

оперативно обробляти інформацію на запити користувачів, а тому вона повинна диференціюватися на три підсистеми обліку – управлінський, що обслуговує менеджерів операційного рівня (майстрів, механіків, енергетиків, економістів цеху), фінансовий, що узагальнює дані для складання звітності у відповідності до стандартів обліку і використовується менеджерами тактичного рівня (адміністративний персонал підприємства), контролінг (система планування, обліку, аналізу та стратегічного управління), який використовується для стратегічного менеджменту” [2, с. 19].

Таким чином, відповідно до напрямків використання інформації та рівнів менеджменту систему обліку поділяють на три підсистеми:

1) фінансовий облік, який забезпечує складання фінансової звітності, що використовується зовнішніми користувачами та для аналізу фінансового стану підприємства, – інформація для тактичного рівня менеджменту;

2) управлінський облік, який забезпечує інформацію, що використовується внутрішніми користувачами для аналізу та оцінки ефективності діяльності підприємства, – інформація для операційного рівня менеджменту;

3) стратегічний облік (контролінг), який забезпечує інформацію для розробки заходів, пов’язаних з перспективою розвитку підприємства, – інформація для стратегічного рівня менеджменту.

Враховуючи те, що межі управлінського обліку до цього часу чітко не визначені, то він може готувати інформацію не лише для оцінки того, що досягнуто тепер, а містити також дані для визначення перспективи розвитку підприємства, тобто вирішувати задачі стратегії. Тому систему бухгалтерського обліку можна поділити на дві підсистеми: фінансовий облік – показує про те, що було, і управлінський облік – показує про те, що є і що потрібно робити далі.

Законами України “Про оподаткування прибутку підприємств” і “Про податок на додану вартість” з 1997 р. введено термін “Податковий облік”. Податковий облік призначений для обліку операцій, пов’язаних з нарахуванням і сплатою податків. Він передбачає ведення спеціальних податкових документів і складання податкової звітності.

Практика роботи підприємств України показала, що податковий облік не може існувати ізольовано від бухгалтерського, останній з яких забезпечує можливість визначення і сплати податків. Тому Податковий кодекс України передбачає, що інформація для сплати податків береться за даними бухгалтерського обліку. Кодексом визначено 18 загальнодержавних податків та зборів, 2 місцевих податки і 3 місцевих збори [3, с. 6-7]. Кожний з податків і зборів має окрему базу і порядок оподаткування. Тому по кожному з них має бути своя інформація, яку готує фінансовий та управлінський облік.

Податковий облік будується на принципах і методах бухгалтерського обліку, використовує його облікові реєстри і первинні документи. Предмет податкового обліку чітко не визначений і розробляти його в перспективі недоцільно. Отже, податковий облік не існує окремо від бухгалтерського обліку.

Побудова інтегрованої системи фінансового і управлінського обліку забезпечує формування інформації для потреб обліку, аналізу і контролю діяльності підприємства. Система обліку готує інформацію для менеджменту, тому мету і завдання їй визначає система управління. В принципі слід погодитися, що бухгалтери не можуть здійснювати функцію управління, оскільки керівники підприємств не делегують їм права менеджерів внаслідок того, що на облікових працівників покладається лише функція збору, обробки і передачі інформації в контур управління [2, с. 24]. Але в окремих випадках бухгалтер може бути одночасно і менеджером. Наприклад, у малих підприємствах, у яких керівник підприємства або власник сам веде і бухгалтерський облік, то він же й використовує одержану інформацію для прийняття управлінських рішень і складання звітності.

Бухгалтерський облік має задовольняти вимоги того суспільства, яке він обслуговує. Нажаль практика обліку сприйняла ту парадигму (*paradeigma* – взірець, приклад), яка відноситься до середньовіччя. Так, Л. Пачолі у “Трактаті про рахунки і записи” ще у 1494 р. описав набір інструментів за допомогою яких ведуть облік. Він зазначав: “В этом деле следует поступать с большой осторожностью и согласно следующему правилу. Пригласи себе помощника, потому что тебе одному трудно будет справиться, и дай ему в руки для большей предосторожности Журнал, а сам возьми Главную книгу. Скажи ему, чтобы он, начиная с первой статьи Журнала, громко произносил страницы твоей Главной книги, на которые все статьи внесены сперва в “Дать”, а потом в “Иметь”, и, слушая его, ты всякий раз станешь отыскивать указанные им счета” [4, с. 96].

Середньовічна модель обліку така (рис. 3).

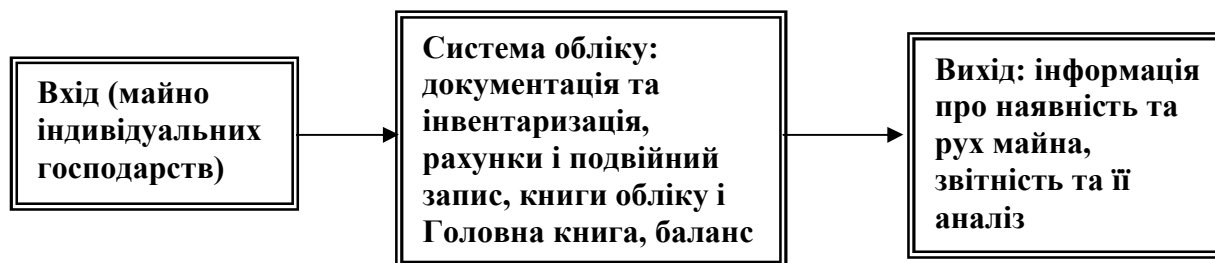


Рис.3. Середньовічна система обліку

Незважаючи на те, що середньовічні підходи до ведення обліку є універсальними, їх потрібно удосконалювати і розширяти відповідно до сучасних вимог менеджменту.

Зростання масштабів виробництва, удосконалення технологічних процесів та інші чинники обумовлювали необхідність збільшення обсягу економічної інформації і підвищення її якості. Інтеграційні процеси в обліку мали місце в 70-х – 80-х роках минулого століття, коли в бувшому Радянському Союзі почали створювати на підприємствах єдині економічні служби. Така служба об'єднувала планово-економічний відділ і бухгалтерію в єдиний підрозділ, яким керував заступник керівника підприємства. Вводилися посади економістів, в обов'язки яких входило ведення бухгалтерського обліку, контролю і аналізу по відповідних ділянках. Наприклад, економіст по заробітній платі здійснював облік, контроль і аналіз нарахування заробітної плати та використання фонду оплати праці. Аналогічні посади були по виробництву, основних засобах, запасах, розрахунках тощо.

Проте, технічні засоби обліку (рахівниця та арифмометр) не давали можливості готувати інформацію відповідно до потреб менеджменту. Поява персональних комп'ютерів та різної електронної оргтехніки кардинально змінює підходи до ведення обліку: записи автоматично контролюються, різко розширилися межі деталізації облікової інформації. Сучасний розвиток комп'ютерної техніки забезпечує створення інтегрованої системи обліку, необхідної для менеджменту. Ця система має включати підсистеми фінансовий і управлінський облік і забезпечити користувачів необхідною інформацією.

Висновки.

1. Зміна економічних взаємозв'язків, розвиток ринкових відносин викликають збільшення обсягу економічної інформації і покращення її якості. Забезпечити її має система бухгалтерського обліку, яка поділяється на підсистеми – фінансовий і управлінський облік.

2. Широке використання комп'ютерів створює умови для інтегрованої системи бухгалтерського обліку з метою одержання економічної інформації для потреб менеджменту.

Використані джерела інформації:

1. Сердюк О.Д. Теорія та практика менеджменту : [навч. посібник] / О.Д. Сердюк. – К.: Професіонал, 2004. – 432 с.
2. Сучасні проблеми обліку: [монографія] / За ред. докт. екон. наук, проф. М.С. Пушкаря. – Тернопіль: ТНЕУ, 2010. – 268 с.
3. Податковий кодекс України: чинний з 1 січ. 2011 р. – К.: Паливода А.В., 2010. – 512 с.
4. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях / Л. Пачоли ; под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1982. – 286 с.
