

УДК 657.1

**Д. І. Кушніренко**, аспірант

Національний університет державної податкової служби України, м. Ірпінь, Україна

## МІСЦЕ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ІНФОРМАЦІЙНІЙ СИСТЕМІ ПІДПРИЄМСТВА

**Д. И. Кушнirenко**, аспирант

Национальный университет государственной налоговой службы Украины, г. Ирпень, Украина

## МЕСТО БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ИНФОРМАЦИОННОЙ СИСТЕМЕ ПРЕДПРИЯТИЯ

**Dmytro Kushnirenko**, PhD student

National State Tax Service of Ukraine, Irpin, Ukraine

## THE PLACE OF ACCOUNTING IN AN ENTERPRISE INFORMATION SYSTEM

*Досліджено теоретичні аспекти функціонування системи бухгалтерського обліку в межах інформаційної системи підприємства. Показано місце та значення бухгалтерського обліку як джерела релевантної інформації для управління на різних рівнях.*

**Ключові слова:** управління, інформація, інформаційна система, бухгалтерський облік.

*Исследовано теоретические аспекты функционирования системы бухгалтерского учета в рамках информационной системы предприятия. Показано место и значение бухгалтерского учета как источника релевантной информации для управления на разных уровнях.*

**Ключевые слова:** управление, информация, информационная система, бухгалтерский учет.

*The theoretical aspects of functioning of accounting system within the confines of management information system were investigated. The place and role of accounting as a source of relevant information at different levels of management were illustrated.*

**Key words:** management, information, management information system, accounting.

**Постановка проблеми.** У сучасних дослідженнях підприємство часто розглядається як кібернетична система. У зв'язку з цим у межах підприємства прийнято розрізняти керуючу та керовану системи (підсистеми). У такому випадку управління в найбільш загальній формі трактується як цілеспрямований вплив керуючої системи на керовану з метою досягнення встановлених завдань. Серед інших, на сьогодні домінуючим є процесний підхід до визначення управління [11, с. 65]. Відповідно до нього управління розглядається крізь призму реалізації сукупності функцій (процесів), спрямованих на формування та досягнення цілей підприємства. До таких функцій відносять планування, організацію, мотивацію та контроль. При цьому реалізація всіх функцій управління неможлива без обміну інформацією та прийняття рішень [11, с. 38]. Одним з основних джерел інформації на підприємствах є бухгалтерський облік. Тому постає питання про визначення місця бухгалтерського обліку в процесі управління підприємством.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблема ролі бухгалтерського обліку в межах здійснення процесу управління має міждисциплінарний характер. Тому вона досліджувалася у працях таких авторів, як А. Апчерч [2], Я. Г. Берсуцький [3], В. В. Дік [8], К. Качир [9], О. Є. Кузьмін [10], М. Х. Мескон [11], К. Нарібаєв [12], Б. Нідлз [13], В. Ф. Палій [14], М. С. Пушкар [18; 19; 17], Я. В. Соколов [15], Е. С. Хендріксен [23], Ю. І. Черняк [24], А. Яругова [27].

**Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми.** Незважаючи на наявні досягнення науки, відкритим та дискусійним залишається питання ролі бухгалтерського обліку в межах процесного підходу до сутності управління.

**Мета статті.** Дослідження місця бухгалтерського обліку як складової інформаційної системи підприємства при реалізації процесу управління.

**Виклад основного матеріалу.** Здійснення управління вимагає реалізації багатьох функцій (процесів). Проте система управління підприємства, переважно, диференціюється на три рівні: нижчий, середній та вищий. У літературі для позначення рівнів управління використовується різна термінологія. Так, нижчий рівень управління часто називають

оперативним або першим, середній – тактичним або поточним, вищий – стратегічним або перспективним. Вертикальна диференціація структури управління важлива з огляду на вирішення різних типів завдань, що стоять перед працівниками відповідних рівнів управління. Отже, для досягнення поставлених цілей і завдань підприємство здійснює управління через реалізацію певних функцій (планування, організація, мотивація та контроль) на всіх його рівнях (оперативний, тактичний та стратегічний) за допомогою двох сполучних процесів (обмін інформацією та прийняття рішень) (рис. 1).

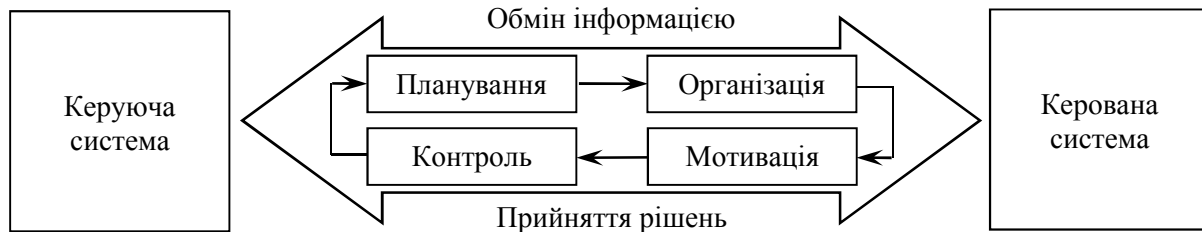


Рис. 1. Загальна схема реалізації процесу управління підприємством

Джерело: розроблено автором.

Для цілей цього дослідження більшої уваги потребує розгляд одного з двох сполучних процесів управління – обмін інформацією.

Авторами, що займаються дослідженням проблем інформації, відзначається комплексність цього поняття. В монографії Ю. І. Черняка [24, с. 113–114] аналізуються визначення інформації в роботах авторитетних учених у галузі теорії інформації, інформаційних систем, кібернетики (табл.).

Таблиця

Тлумачення сутності інформації в працях науковців у галузі теорії інформації

Учений	Тлумачення сутності інформації
Вінер Н.	Позначення змісту, отриманого із зовнішнього світу
Бріллюен Л.	Заперечення ентропії
Шеннон К.	Комунікація, зв'язок, у процесі якої усувається невизначеність
Ешбі У.	Передача різноманітності
Моль А.	Оригінальність, інформація – міра складності
Яглом А.	Можливість вибору

Джерело: складено автором на основі [24, с. 113–114].

Сучасні дослідники О. Є. Кузьмін та Н. Г. Георгіаді [10, с. 17] інформацію визначають як “... одну або декілька ідентифікованих ознак об’єкта, які повністю або частково характеризують його внутрішні, зовнішні властивості, зв’язок між ними, відношення до інших об’єктів”.

Інформація має не тільки характеризувати окремі сторони фактів або явищ, вона має сприяти вирішенню окремих завдань користувачем. У такому випадку необхідно розрізнити терміни “дані” та “інформація”. Я. Г. Берсуцький з цього приводу зазначає: “Поняття “інформація” нерозривно пов’язане з користувачем. “Дані” стають “інформацією” тільки у тому випадку, коли користувач задовольняє власні інформаційні потреби для прийняття управлінських рішень. Лише після отримання даних, оцінки їх сенсу та відбору, вони стають інформацією” [3, с. 13]. Критерій використання повідомлень для вирішення певних завдань як основа розмежування даних та інформації, описується також у роботах А. К. Айламазяна [1, с. 18], К. Качира [9, с. 49], М. С. Пушкара [19, с. 26] та ін. Проте використання інформації для вирішення певних завдань характеризує лише її прагматичний аспект. Для досягнення ефективного обміну інформацією у процесі управління необхідно також враховувати її синтаксичний (формально-кількісний) та семантичний (змістовний) аспекти [3, с. 40].

Отже, під інформацією нами розуміється сукупність відомостей, що характеризують окремі сторони певних фактів чи явищ і задовольняють потреби користувачів при прийнятті рішень. Зростаюча роль інформації у процесі управління призводить до необхідності включення між елементами системи управління інформаційної системи, що забезпечуватиме прямий та зворотний інформаційний зв'язки.

У роботі А. К. Айламазяна [1, с. 8] під інформаційною системою пропонується розглядати "... систему, що забезпечує комунікацію між членами суспільства у вигляді питань та відповідей, долаючи бар'єри часу та простору в результаті взаємодії областей ... при обробці, зберіганні і передачі інформації". Розглядаючи історичні аспекти розвитку інформаційних систем, автор виокремлює три події у суспільстві, що найбільш суттєво вплинули на засоби обміну інформацією: поява мови, писемності та електронно-обчислювальних машин [1, с. 8–9].

Тобто поява та розвиток комп'ютерної техніки, впливаючи на засоби обміну інформації, не є визначальним фактором виділення інформаційної системи саме як способу обміну інформацією між елементами системи управління. Такий висновок є важливим, оскільки сьогодні часто термін "інформаційна система" ототожнюють з комп'ютерними засобами її реалізації, що є неправильним. Про хибність такого стереотипу вказують, зокрема, В. В. Дік [8, с. 25], К. Качир [9, с. 52], О. Є. Кузьмін, Н. Г. Георгіаді [10, с. 49] та ін. В. В. Дік [8, с. 25] підкреслює, що прийняття рішень у будь-якому разі ґрунтується на інформації, навіть за умов обробки даних вручну. К. Качир [9, с. 52] вказує на те, що інформаційна система може існувати без комп'ютерної техніки.

У межах підприємства іноді використовуються терміни "інформаційно-керуюча система" [24], "інформаційна система менеджменту", "керуюча інформаційна система" [9, с. 56], "управлінська інформаційна система" [13, с. 13], основою яких є англійський термін management information system. У ході дослідження ми будемо використовувати термін "інформаційна система", під яким розуміється система, що забезпечує прямий та зворотний інформаційні зв'язки як між елементами системи управління, так і між системою управління та зовнішнім середовищем у процесі управління (рис. 2).

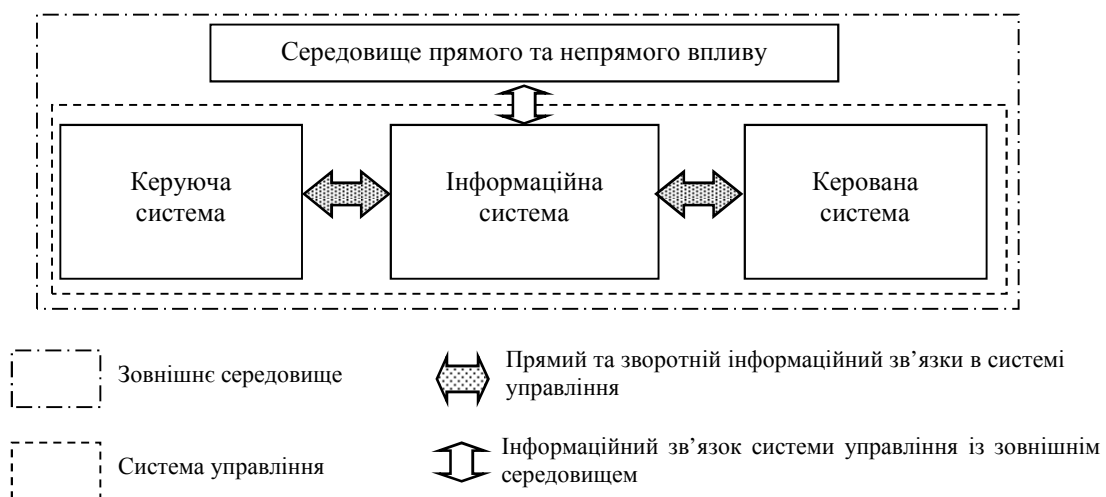


Рис. 2. Загальна схема забезпечення обміну інформацією при функціонуванні підприємства  
Джерело: розроблено автором.

Інформаційна взаємодія системи управління та зовнішнього середовища, а також елементів системи управління між собою є двосторонньою. В. В. Дік процес інформаційного обміну характеризує так: "Прямий зв'язок виражається потоком директивної інформації, що направляється від управлінського апарату до об'єкта управління, а зворотний – являє собою потік звітної інформації про виконання прийнятих рішень, що

направляється у зворотному напрямку. Директивна інформація породжується управлінським апаратом відповідно до цілей управління та інформацією про економічну ситуацію, що склалася, про навколишнє середовище. Звітна інформація формується об'єктом управління та відображає внутрішню економічну ситуацію, а також ступінь впливу на неї зовнішнього середовища. Таким чином, зовнішнє середовище впливає не тільки на об'єкт управління: воно постачає інформацію також управлінському апарату, рішення якого залежать від зовнішніх факторів ..." [8, с. 8–9].

Оскільки інформаційна система є невід'ємною складовою частиною системи управління підприємством, то вона має орієнтуватися на забезпечення інформаційних потреб системи управління [3, с. 16]. Враховуючи об'єктивну відмінність у характері завдань, що вирішуються менеджерами відповідних рівнів управління, інформаційна система має забезпечувати формування достатньої та різноманітної інформації для кожного рівня управління, а в межах одного рівня управління – для окремих груп користувачів [8, с. 21; 9, с. 35–37].

У роботах спеціалістів як з менеджменту, так і бухгалтерського обліку підкреслюється складність проблеми визначення інформаційних потреб користувачів [24; 5, с. 108; 17, с. 49–50]. М. С. Пушкар [17, с. 49–50] звертає при цьому увагу на проблему визначення, яка саме інформація є необхідною для управління, а не те, який обсяг інформації потрібен для прийняття рішень. У такому разі необхідно докладати зусиль для продукування інформаційною системою саме релевантної інформації (relevant – такий, що відноситься до справи).

Д. Дерлоу [5, с. 115] умовно розподіляє інформацію, що постачається менеджменту, на три типи: "інформація, що використовується" (безпосередньо стосується справи і є важливою); "мішана (непевна) інформація" (стосується побіжних деталей справи, але на яку звертають увагу внаслідок чого розсіюється предмет справи); "інформація Касандри" (стосується справи, але залишається непоміченою).

Питання достатності, вичерпності, релевантності та повноти охоплення пропонованою інформацією проблем, що вирішується у процесі управління, зумовлює необхідність розгляду питання про інформаційне забезпечення менеджменту. На сьогодні є різні погляди щодо розуміння терміна "інформаційне забезпечення". О. Є. Кузьмін, Н. Г. Георгіаді [10, с. 62] узагальнили таким чином: 1) процес задоволення потреб конкретних користувачів в інформації; 2) комплекс заходів зі створення і функціонування інформаційної системи; 3) комплекс засобів і методів оформлення документації, організації збереження даних, кодування й пошуку інформації про стан і поведінку систем та підсистем управління підприємством.

Використовуючи термін "інформаційне забезпечення", варто розуміти процес задоволення інформаційних потреб користувачів при здійсненні управління. Деякі автори [21] під час аналізу інформаційного забезпечення управління підприємством виокремлюють такі категорії: інформаційна потреба, інформаційний попит та інформаційна пропозиція (рис. 3). На основі співвідношення таких категорій визначаються сім областей інформаційного поля: 1) непокрита інформаційна потреба; 2) непокритий інформаційний попит; 3) зайва інформаційна пропозиція; 4) перетин інформаційної потреби та інформаційної пропозиції; 5) перетин інформаційної потреби та інформаційного попиту; 6) перетин інформаційного попиту та інформаційної пропозиції; 7) перетин інформаційної потреби, інформаційного попиту та інформаційної пропозиції (безпосереднє інформаційне забезпечення) [21, с. 47–49].

Тобто складність проблеми визначення інформаційних потреб користувачів призводить, з одного боку, до неможливості досягнення абсолютної повноти інформаційного забезпечення, а з іншого – до неминучого генерування даних, які не використовувати-

муться під час прийняття рішень. Тому у процесі проектування та експлуатації інформаційної системи необхідно прагнути до оптимізації інформаційного забезпечення, зокрема, у напрямку збільшення частки інформації, що одночасно: 1) необхідна для управління; 2) вимагається користувачами та 3) генерується інформаційною системою.

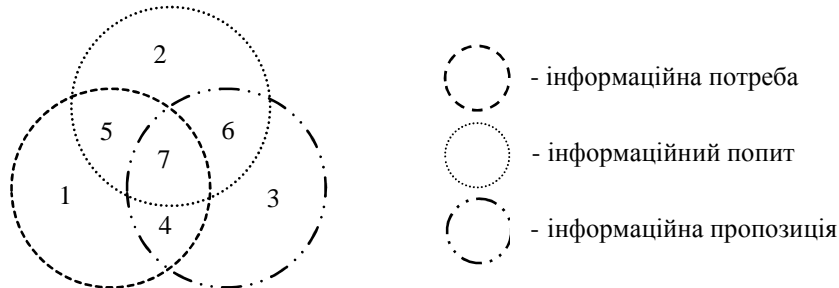


Рис. 3. Схема інформаційного забезпечення управління підприємством

Джерело: [21, с. 48].

Отже, функціонування підприємства неможливе без необхідної для виконання функцій управління інформації. З метою забезпечення обміну інформацією між елементами системи управління, а також між самою системою управління та зовнішнім середовищем створюється інформаційна система. При цьому проектування інформаційної системи має відбуватися з огляду на забезпечення потреб користувачів, що приймають рішення на оперативному, тактичному та стратегічному рівнях управління.

А. Апчерч [2, с. 26–27] виділяє різні складові загальної інформаційної системи підприємства: кадрову, маркетингову, постачання, календарного планування виробництва та контролю якості. Автор підкреслює, що такі підсистеми інформації не ізольовані одна від одної, а взаємодіють при формуванні інформації для управління. У процесі управління циркулює інформація різного типу: економічна, технічна, технологічна, соціально-економічна, науково-технічна [19, с. 29]. Інформаційна система підприємства об'єднує всю сукупність такої інформації. Найбільш важливою складовою частиною всієї інформаційної сукупності підприємства є економічна інформація, оскільки саме вона характеризує факти господарського життя підприємства, що відбуваються як усередині нього, так і в зовнішньому середовищі, дозволяючи здійснювати процес управління [21, с. 4–5]. У свою чергу, у структурі економічної інформації важливе місце належить інформації бухгалтерського обліку, яка, за оцінками різних авторів, займає від 70 до 80 % всієї економічної інформації [11, с. 51; 7, с. 37].

Визначаючи місце бухгалтерського обліку в загальній інформаційній системі підприємства, погоджуємося з твердженням К. Н. Нарібаєва [12, с. 77], який підкреслює, що, маючи власні цілі функціонування, проблеми та характеристики, облік може бути відокремлений від інших інформаційних підсистем, проте у межах загальної інформаційної системи управління облік є органічною складовою.

Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [16] бухгалтерський облік визначається як процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень. Незважаючи на законодавче визначення бухгалтерського обліку як процесу, в наукових дослідженнях він часто розглядається як інформаційна система, що має забезпечувати інформаційні потреби системи управління [12, с. 16].

Розгляд бухгалтерського обліку як важливої складової інформаційної системи підприємства знаходимо у працях А. Апчерча [2], К. Н. Нарібаєва [12], Б. Нідлза [13], В. Ф. Палія [14; 15], М. С. Пушкара [17; 18; 19], Я. В. Соколова [15], Е. С. Хендріксена [23], А. Яругової [27] та ін. Важливість бухгалтерського обліку в системі управління

підсилюється внаслідок того, що він є основою інформаційної системи підприємства. Тому в літературі підкреслюється необхідність орієнтації бухгалтерського обліку саме на інформаційні потреби осіб, що приймають рішення [17, с. 78; 15, с. 53; 18, с. 45–48]. Так, Я. В. Соколов і В. Ф. Палій зазначають, що бухгалтерський облік є інформаційною системою, яка відображає факти господарського життя з метою вибору та реалізації управлінських рішень [15, с. 53].

Говорячи про орієнтацію бухгалтерського обліку на задоволення інформаційних потреб, необхідно зазначити, що інтереси користувачів (і, відповідно, їх інформаційні потреби) є різними. Тому коректно казати про задоволення системою бухгалтерського обліку інформаційних потреб певних груп користувачів. Традиційно виділяють такі групи користувачів інформації бухгалтерського обліку: 1) внутрішні користувачі (менеджери різних рівнів, власники та ін.); 2) зовнішні користувачі з прямим фінансовим інтересом (дійсні й потенційні інвестори і кредитори та ін.); 3) зовнішні користувачі з непрямим фінансовим інтересом (податкові органи, регулюючі органи та ін.) [13, с. 14–15].

Зважаючи на різні інформаційні потреби, зокрема, зовнішніх та внутрішніх користувачів, у системі бухгалтерського обліку виділяються дві складові: система фінансового обліку та система управлінського обліку. Основним призначенням управлінського обліку є задоволення інформаційних потреб внутрішніх користувачів для прийняття відповідних рішень; фінансовий облік забезпечує інформацією як внутрішніх, так і зовнішніх користувачів.

Оскільки облік є складовою інформаційної системи, необхідно також зупинитися на характеристичі синтаксису, семантики та прагматики бухгалтерського обліку, про що зазначається у фаховій літературі [12, с. 91; 15, с. 28; 23, с. 19–20]. В. Ф. Палій та Я. В. Соколов [15, с. 28] зіставляють бухгалтерський облік як науку з синтаксисом та семантикою фактів господарського життя, а бухгалтерський облік як практичну діяльність – як прагматику. К. Н. Нарібаєв [12, с. 91] підкреслює необхідність врахування синтаксису, семантики та прагматики бухгалтерського обліку для досягнення ефективності комунікацій між керуючою та керованою системами у процесі управління. Е. С. Хендріксен та М. Ф. ван Бреда [23, с. 91–94] використовують поняття релевантності, яка для облікової інформації проявляється у цільовій релевантності, семантичній релевантності та релевантності рішень. Цільова релевантність відображає зв'язок між інформацією та досягненням цілей користувача, семантична релевантність відображає розуміння користувачем змісту отримуваної інформації, релевантність рішень відображає корисність інформації при прийнятті рішень. Крім того, релевантність зарубіжні спеціалісти пов'язують із реалізацією функцій передбачуваності, зворотного зв'язку та своєчасності. Передбачуваність облікової інформації проявляється у забезпеченні: 1) здійснення управлінських прогнозів (пряме прогнозування); 2) минулими даними (опосередковане прогнозування); 3) даними, зміни яких передують змінам прогнозних подій (ключові показники); 4) даними, що можуть використовуватися для прогнозу інших даних (підтверджуючі дані).

Варто зазначити, що деякі автори, зокрема М. С. Пушкар [17, с. 70], висловлюють думку, що сьогодні система бухгалтерського обліку недостатньою мірою продукує інформацію для стратегічного менеджменту. Аналізуючи ситуацію, що склалася, науковець доходить висновку про необхідність вдосконалення системи бухгалтерського обліку в напрямку забезпечення інформацією всіх рівнів управління для прийняття відповідних рішень [17, с. 78].

У роботі А. Яругової [27, с. 18] зазначається, що в межах інформаційної системи управління бухгалтерським обліком продукується інформація, що дозволяє приймати оперативні, тактичні та стратегічні управлінські рішення. Автор вказує на необхідність

розширення сфери дослідження бухгалтерського обліку, що традиційно пов'язувалася із минулою діяльністю підприємства, і на майбутню діяльність підприємства [27, с. 33], але для прийняття стратегічних рішень облікові дані мають доповнюватися даними спеціальних досліджень. А. Яругова [27, с. 19–21] також підкреслює, що різним типам рішень (оперативні, тактичні, стратегічні) відповідає різний ступінь невизначеності середовища, в умовах якого воно приймається: оперативним рішенням відповідає незначний ступінь невизначеності (або повна відсутність); тактичним – середній; стратегічним – високий. Тому можемо зробити логічний висновок, що основним завданням бухгалтерського обліку, як частини інформаційної системи підприємства, є зниження рівня невизначеності для кожного типу управлінських рішень: від невизначеності до максимально можливого її зниження для стратегічних рішень (зменшення рівня невизначеності); від більшого до меншого ступеня невизначеності для тактичних рішень (зменшення рівня ризику); мінімізація для оперативних рішень (нівелювання ризику).

Необхідність приймати управлінські рішення не тільки в межах оперативного і тактичного, але й стратегічного горизонтів управління, домінуюча роль бухгалтерського обліку в продукуванні економічної інформації для прийняття рішень привели до появи концепції стратегічного обліку. Концепція стратегічного обліку в Україні не знаходить широкої підтримки. Так, А. В. Шайкан вказує: «... “стратегічний облік” не є окремим видом бухгалтерського обліку або окремою “системою” обліку. В цьому аспекті можна говорити про стратегічний облік як елемент ідеології управління підприємством. Саме стратегічне управління як ідеологія управління підприємством ставить завдання перед усіма ланками і структурами управління, у тому разі і перед бухгалтерським обліком, який своїм чином реагує на нові завдання й умови функціонування, застосовуючи нові спеціальні інструменти і методи. І від цього бухгалтерський облік не стає “стратегічним”, не утворюється “система стратегічного обліку” на підприємстві. У такому аспекті є сенс говорити про існування бухгалтерського обліку з метою стратегічного управління» [25, с. 56]. Разом з тим як у вітчизняній, так і у зарубіжній літературі стратегічний облік розглядається як логічна складова еволюції бухгалтерського обліку. Так, характеристика процесу зародження концепції стратегічного обліку наведена у працях К. Друрі [6, с. 860–879]; Б. Райана [20] та К. Уорда [22]. В Україні ця концепція досліджувалася у працях С. Ф. Голова [4, с. 349–377], М. С. Пушкара (автор називає цю концепцію також “контролінгом”) [18, с. 299–380], В. Р. Шевчука [26].

На нашу думку, виконання функцій з надання бухгалтерським обліком інформації для реалізації стратегії підприємства є не тільки можливим, але й реальним та теоретично обґрунтованим. Таке обґрунтування можемо знайти в роботах провідних спеціалістів з бухгалтерського обліку. Так, В. Ф. Палій [14] ще в 1975 р. зазначав обґрунтованість питання про уточнення змісту бухгалтерського обліку. Вчений зазначав про необхідність відображення в обліку даних не тільки про господарські операції, що вже фактично відбулися, але й можливих змін у складі господарських засобів та їх джерел у майбутньому, зокрема, у частині евентуальних подій. Під евентуальними подіями при цьому розуміються такі, що можуть відбутися за певних умов (обставин). Включення евентуальних подій у систему бухгалтерського обліку автор пов'язує з ускладненнями в обліку, проте такий крок вбачається виправданим з погляду раціоналізації управління через підвищення цінності отримуваної інформації [14, с. 18–20].

Я. В. Соколов і В. Ф. Палій [15], характеризуючи факти господарського життя у часі, відзначають обмеженість традиційного бухгалтерського обліку теперішнім часом. Для вдосконалення системи потенційного обліку, на думку авторів, необхідно “зробити крок за відмітку” теперішнього [15, с. 40]. Науковці зазначають, що як минулі, так і очікувані події впливають на відображення в обліку фактів господарського життя.

Більш того, вчені підкреслюють, що найважливішим є потенційність, майбутнє, що міститься у фактах господарського життя – саме воно має бути фундаментом побудови системи бухгалтерського обліку. А. Апчерч, трактуючи мету обліку як "... забезпечення виробітку суджень про діяльність організації в минулому, теперішньому та майбутньому" [2, с. 29], використовує класифікацію інформації на оперативну, тактичну та стратегічну. Автор вказує на важливість врахування таких аспектів: необхідності різної інформації для різних цілей; нерозривного взаємозв'язку стратегічних, тактичних та оперативних проблем [2, с. 30–36].

Отже, результати аналізу праць провідних фахівців у сфері бухгалтерського обліку дозволяють стверджувати про можливість забезпечення системою бухгалтерського обліку процесу управління інформацією не тільки оперативного і тактичного характеру, але також і стратегічного (рис. 4).

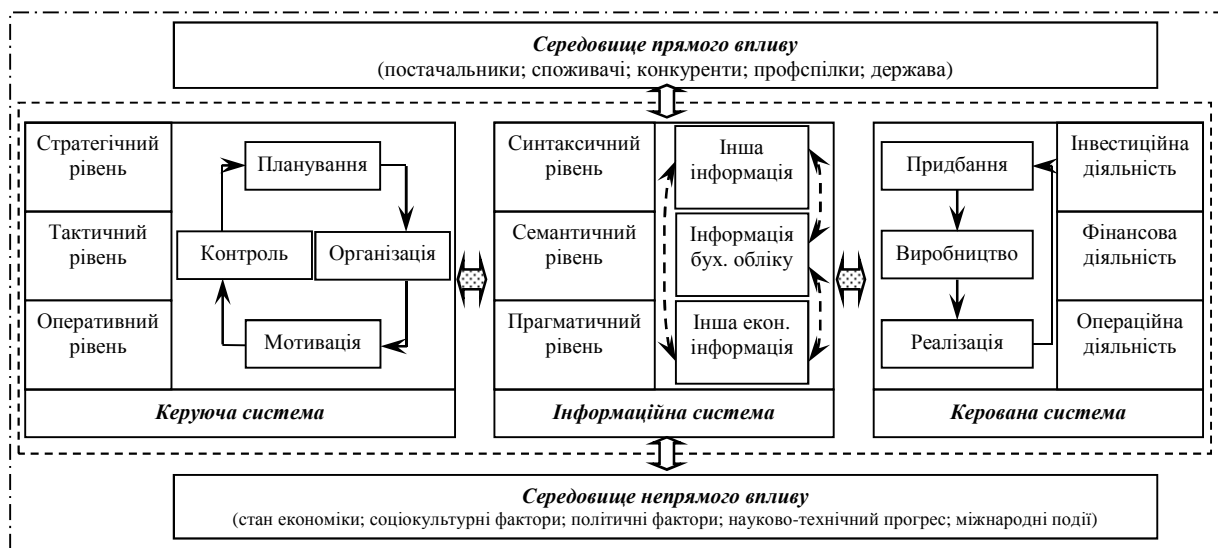


Рис. 4. Місце бухгалтерського обліку як складової інформаційної системи в середовищі управління підприємством

Джерело: розроблено автором.

Забезпечуючи різні ієрархічні рівні управління відповідною інформацією, бухгалтерський облік сприяє раціоналізації процесу управління взагалі.

**Висновки і пропозиції.** Таким чином, проведене дослідження дозволяє говорити про правомірність розгляду сучасного підприємства як кібернетичної системи. Діяльність підприємства при цьому неможливо відділити від зовнішнього середовища, яке прямо та опосередковано впливає через відповідні фактори. Крім того, у межах системи управління підприємством диференціюється керуюча та керована системи (підсистеми). Управління при цьому розглядається як цілеспрямований вплив керуючої системи на керовану. В межах процесного підходу до управління такий вплив здійснюється через реалізацію функцій планування, організації, мотивації та контролю. Реалізація функцій здійснюється на всіх рівнях управління (оперативному, тактичному та стратегічному) за допомогою комунікацій (обміну інформацією) та прийняття рішень.

Враховуючи зростаючу роль інформації у процесі управління, у межах системи управління підприємством виокремлюється підсистема, що забезпечує інформаційний взаємозв'язок системи управління із зовнішнім середовищем та елементів системи управління між собою – інформаційна система (підсистема). Саме вона здійснює інтерпретацію господарської діяльності з метою прийняття рішень менеджерами, тобто перетворює вхідні дані на інформацію, придатну для використання у процесі управління. При цьому визначення інформаційних потреб користувачів є складним завданням, що



призводить як до об'єктивної неможливості досягнення абсолютної повноти інформаційного забезпечення, так і до неминучого генерування даних, які не використовуватимуться при прийнятті рішень. Тому треба здійснювати оптимізацію інформаційного забезпечення в напрямку збільшення частки інформації, що одночасно: необхідна для управління; вимагається користувачами та генерується інформаційною системою.

Оскільки підприємство є економічною одиницею, найбільш цінною для управління вважається економічна інформація. У структурі економічної інформації домінуюче місце займає інформація бухгалтерського обліку. При цьому система бухгалтерського обліку є, з одного боку, самостійним потужним джерелом інформації для управління, а з іншого боку – взаємодіє з іншими складовими загальної інформаційної системи підприємства (рис. 4).

Аналіз економічної літератури вказує, що бухгалтерський облік доцільно розглядати як інформаційну систему, метою якої є надання релевантної інформації для прийняття рішень різними групами користувачів. Виходячи з необхідності орієнтації на інформаційні потреби управління при прийнятті рішень на оперативному, тактичному та стратегічному рівнях, яким притаманний різний рівень ризику та невизначеності, сьогоденна система обліку має орієнтуватися на зниження рівня невизначеності для кожного типу управлінських рішень. Крім того, у межах системи бухгалтерського обліку необхідно прагнути досягнути найбільшого рівня релевантності інформації, що забезпечується на її синтаксичному, семантичному та прагматичному її рівнях.

#### Список використаних джерел

1. Айламазян А. К. Информация и информационные системы : монография / А. К. Айламазян. – М. : Радио и связь, 1982. – 160 с.: ил.
2. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика / А. Апчерч ; [пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой]. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 952 с.: ил., табл.
3. Берсуцкий Я. Г. Информационная система управления предприятием : монография / А. Г. Берсуцкий. – К. : Наукова думка, 1986. – 186 с.
4. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія / С. Ф. Голов. – К. : Центр навчальної літератури, 2007. – 522 с.
5. Дерлоу Д. Ключові управлінські рішення. Технологія прийняття рішень / Д. Дерлоу. – К. : Всеуито, Наукова думка, 2001. – 242 с. – Серія “Усе про менеджмент”.
6. Друри К. Управленческий и производственный учет : учебник / К. Друри ; пер. с англ. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 1071 с.
7. Євдокимов В. В. Адаптивна модель інтегрованої системи бухгалтерського обліку : монографія / В. В. Євдокимов. – Житомир : ЖДТУ, 2010. – 515 с.: іл., табл.
8. Информационные системы в экономике : учебник / под ред. проф. В. В. Дика. – М. : Финансы и статистика, 1996. – 272 с.: ил.
9. Качир К. Информационная система промышленного предприятия : монография / К. Качир ; пер. со словацкого З. Н. Кузнецовой ; предисловие В. П. Силина. – М. : Прогресс, 1977. – 206 с.
10. Кузьмін О. Є. Формування і використання інформаційної системи управління економічним розвитком підприємства / О. Є. Кузьмін, Н. Г. Георгіаді ; Нац. ун-т “Львів. політехніка”. – Львів, 2006. – 367 с. : іл.
11. Мескон М. Х. Основы менеджмента / М. Х. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури ; пер. с англ. – М. : Дело, 2000. – 704 с.
12. Нарипбаев К. Н. Организация и методология бухгалтерского учета в условиях АСУ : монография / К. Н. Нарипбаев. – М. : Финансы и статистика, 1983. – 135 с.
13. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл ; [пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова]. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 496 с.: ил. – (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту).
14. Палий В. Ф. Бухгалтерский учет в системе экономической информации : монография / В. Ф. Палий. – М. : Финансы, 1975. – 160 с.

15. *Палий В. Ф.* Введение в теорию бухгалтерского учета : монография / В. Ф. Палий, Я. В. Соколов. – М. : Финансы, 1979. – 304 с.
16. *Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні* [Електронний ресурс] : Закон України від 16.07.1999 № 996–XIV. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
17. *Пушкар М. С.* Розробка систем обліку : навчальний посібник / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2003. – 198 с.
18. *Пушкар М. С.* Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти) : монографія / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Економічна думка, 1999. – 422 с.
19. *Пушкар М. С.* Бухгалтерский учет в системе управления / М. С. Пушкар. – М. : Финансы и статистика, 1991. – 176 с.: ил.
20. *Райан Б.* Стратегический учет для руководителя / Б. Райан ; пер. с англ. под ред. В. А. Микрюкова. – М. : Аудит: ЮНИТИ, 1998. – 616 с.: ил., табл.
21. *Ткаченко А. М.* Економічна інформація як ключовий елемент інформаційного забезпечення системи управління та планування господарської діяльності промислових підприємств : монографія / А. М. Ткаченко, Т. В. Лівощко, О. В. Шляга. – Запоріжжя : ЗДІА, 2009. – 362 с.: ил., табл.
22. *Уорд К.* Стратегический управленческий учет / К. Уорд ; пер. с англ. – М. : ЗАО “Олимп-Бизнес”, 2002. – 448 с.
23. *Хендриксен Э. С.* Теория бухгалтерского учета : учебник / Э. С. Хендриксен, М. Ф. ван Бреда ; пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 576 с.: ил. – (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту).
24. *Черняк Ю. И.* Информация и управление : монография / Ю. И. Черняк. – М. : Наука, 1974. – 184 с.
25. *Шайкан А. В.* Бухгалтерський облік у прийнятті стратегічних управлінських рішень : монографія / А. В. Шайкан. – К. : КНЕУ, 2009. – 303 с.
26. *Шевчук В. Р.* Стратегічний управлінський облік : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / В. Р. Шевчук ; [за ред. д. е. н., проф. О. М. Ковалюка]. – К. : Алерта, 2009. – 176 с.
27. *Яругова А.* Управленческий учет: опыт экономически развитых стран : монография / А. Яругова ; пер. с польск. ; предисловие Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 1991. – 240 с.: ил.