

УДК 657.1

**Ткаченко С.А.,**  
**к.е.н., проректор з науково-педагогічної роботи,**  
**ВНЗ «Миколаївський політехнічний інститут»**

## **ПРОЦЕС ОБРАННЯ КРИТЕРІЇВ ОПТИМАЛЬНОСТІ ПІДСИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

**Постановка проблеми.** Будь-якій системі притаманний ряд ознак. Вважається, зокрема, що система управління підприємством, у загальному випадку, є сукупністю взаємодіючих компонентів. Кожен з таких компонентів можна розглядати в якості самостійної підсистеми, якщо, при цьому, дотримуються три основні умови, однією з яких є – для підсистеми можуть бути визначені критерії оптимальності її функціонування. Розглянемо вказану умову стосовно функції бухгалтерського обліку в системі управління підприємством.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Вимоги до визначення критеріїв оптимальності функціонування підсистеми є досить важливими з позицій системного підходу. Стосовно бухгалтерського обліку вони частково були розглянуті в спеціальній літературі [1-8], а тому залишаються мало дослідженими. Із цього випливає необхідність широкого висвітлення теоретичних аспектів цієї проблеми.

**Постановка завдання.** Мета статті – визначення рекомендацій щодо подальшого підвищення господарського розвитку промислових підприємств в сучасних умовах на основі підсилення уваги до процесу обрання критеріїв оптимальності підсистеми бухгалтерського обліку як з боку розробників функціонально розвинутих систем управління спеціального призначення, так і зі сторони безпосередніх користувачів обліково-економічної інформації.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Вироблення господарської політики на сучасному етапі економічних відносин потребує отримання для цілей управління необхідної інформації при мінімальних витратах на її перетворення. Тому обов'язковим логічним елементом при підході до процесу створення підсистеми бухгалтерського обліку повинне бути визначення критерію її оптимальності, за величиною якого можна буде робити судження про переваги того або іншого варіанту вирішення підсистеми.

Якщо генеральна ціль підсистеми виражається її цільовою функцією, тоді критерій оптимальності представляє собою чисельний вираз цільової функції. Вибір критерію оптимальності підсистеми – показника, який дозволяє робити судження про ступінь і повноту реалізації цілі, є однією із найбільш складних проблем. При формуванні критерію оптимальності для різних систем управління і їх частин виникають значні труднощі методологічного характеру. Саме цим можна пояснити той факт, що проєктувальники систем управління до цих пір не мають загальновизнаного критерію оптимальності. Таке положення примушує розробників систем управління в кожному конкретному випадку висувати свої критерії ефективності, не завжди задовільні за змістом, що, в кінцевому рахунку, часто негативно позначається на якості створених систем.

На практиці запропоновано цілий ряд показників в якості загальних і часткових критеріїв оптимальності систем управління. Розглянемо деякі із них, які оцінюють якість інформаційних систем управління: 1) критерій мінімальних витрат на отримання інформації і втрат у сфері управління від її не досить високої якості; 2) критерій максимальної цінності отриманих даних при понесених витратах ресурсів; 3) критерій мінімальних витрат ресурсів при заданій програмі випуску інформаційної системи, тобто при заданій номенклатурі вихідних показників і характеристиках, періодичності, терміновості, вірогідної достовірності і інше.

Дослідження наведених показників показує, що перші два критерії в теоретичному відношенні мають певну перевагу перед третім, тому що вони розглядають інформаційну систему як частину усієї системи управління. Тим не менш, внаслідок ряду причин їх використання в реально існуючих на промислових підприємствах умовах практично є неможливим. Справа у тому, що якщо витрати на створення і розвиток систем управління можуть бути при існуючій організації обліку відображені досить точно, то втрати від неповноти і неякісності інформації через відсутність методів їх кількісної оцінки врахувати неможливо. Неможливо також виміряти цінність отриманих даних.

З точки зору практичного використання більш кращим потрібно визнати третій критерій, який ставить в центр проблеми процес отримання інформації, а також величину витрачених на це ресурсів. Не дивлячись на те, що критерій мінімальних витрат значно спрощує проблему оцінки якості створених систем управління, потрібно відзначити і його істотний недолік – він не відображає реальної ефективності системи у цілому.

До того ж, усі три розглянутих вище критерії оптимальності далеко не завжди прийнятні для порівняльної оцінки створених паралельно і функціонуючих систем управління.

У цьому зв'язку єдино правильним шляхом є пошук критерію оптимальності на базі загального методологічного підходу до проблеми ефективності. Багаторічна практика створення систем управління підприємствами свідчить, що існують два поняття, які групують усю різноманітність економічного ефекту: по-перше, економічний ефект, який отримується в системі управління,  $E_1$ ; по-друге, економічний ефект, який отримується в керованій системі,  $E_2$ . Перша група економічного ефекту обумовлена правильністю обрання технічних засобів обробки інформації і ступенем використання можливостей техніки, яка знаходить застосування; друга – в основному, характером робіт, які покладаються на технічні засоби або виконаних за їх допомогою. Цей вид економічного ефекту характеризує управлінську систему і виникає в тих випадках, коли зміна процесу вирішення задачі призводить до інтенсифікації діяльності керованої системи. До нього належить зменшення витрат або отримання додаткових вигод якісного і кількісного характеру при виконанні тих робіт, де використовуються результати вирішення задач, отримані за допомогою обчислювальної техніки.

Саме економічний ефект вказаних вище двох видів і повинен бути покладений в основу розрахунку критерію оптимальності систем управління, які створюються, і підсистеми бухгалтерського обліку зокрема (формула (1)):

$$K_{opt} = \frac{E_1 + E_2}{B}, \quad (1)$$

де  $K_{opt}$  - коефіцієнт оптимальності підсистеми, яка створюється;  
 $B$  - витрати на створення і функціонування підсистеми.

При використанні цього критерію виникають труднощі тільки із визначенням величини  $E_2$ , яка, у зв'язку із відсутністю обґрунтованої методики її розрахунку, визначається приблизно, що накладає відбиток на кінцеві результати. Тим не менш, таке положення не може служити підґрунтям для сумнівів у потребі практичного використання вказаного критерію.

З точки зору системного підходу, оцінка систем управління підприємствами тільки за одним узагальнюючим критерієм недостатня, тому, що підприємства, як складні техніко-економічні і соціальні системи, діють в умовах багатьох обмежень, які неможливо врахувати через один критерій. Тому при проектуванні систем управління необхідно поряд з узагальнюючим критерієм використовувати ще й узгоджені з ним одиничні критерії, які задовольняють одночасно декілька цілей системи. В цьому випадку процес створення системи повинен передбачати вирішення задачі векторної оптимізації, істотний момент якої – заміна проблеми максимізації одного критерію проблемою обрання рішення, при якому одночасно в максимально можливому ступені задовольняються цілі системи за різними критеріями. При цьому рішення не може бути покращено ні за одним критерієм без того, щоб не погіршити рішення за будь-яким іншим критерієм системи.

Багатокритеріальний підхід є більш плідним, тому що дозволяє зупинитися на деякому компромісному рішенні, який враховує інтереси багатьох сторін, бо кожне рішення в принципі може приносити ефект одним елементам системи у збиток іншим. У всіх випадках критерії повинні розглядатися тільки у взаємозв'язку з цілями системи. Тому, вважаємо, що при розробленні системи управління підприємства в цілому, цілі і критерії удосконалення окремих її підсистем повинні бути узгоджені і пов'язані між собою і підпорядковані загальному завданню, яке виконується цією системою.

Взаємозв'язок одиничних критеріїв і відносність оцінки їх впливу на зростання або зменшення узагальнюючого критерію важливо враховувати при впровадженні функції бухгалтерського обліку. Створення підсистеми бухгалтерського обліку повинне включати розроблення ряду підходів до оцінки якості її функціонування. У цьому зв'язку при проектуванні такої підсистеми мова повинна йти про вибір не одного, а системи критеріїв. Зокрема, необхідним є визначення узагальнюючого критерію оптимальності для підсистеми бухгалтерського обліку в цілому. В окремих випадках припустимим є застосування критерію мінімуму витрат на задану програму випуску облікової інформації; визначення узгоджених із загальним критерієм одиничних економічних критеріїв оптимальності для окремих частин підсистеми бухгалтерського обліку. В якості таких критеріїв можуть слугувати: зростання маси чистого прибутку, зменшення собівартості реалізованої продукції, зростання доходу від реалізації готової продукції та інше; визначення для підсистеми обліку поодиноких технічних критеріїв її оптимальності.

**Висновки з проведеного дослідження.** В процесі обрання критеріїв оптимальності потрібно мати на увазі цілий ряд обставин: зовсім не обов'язково, щоб один і той же критерій знаходив застосування як для усієї підсистеми в цілому, так і для окремих її частин. Але при обранні часткових критеріїв потрібно обов'язково враховувати узагальнюючий критерій ефективності усієї підсистеми; обираючи критерій ефективності, не завжди необхідно прагнути до максимуму тих або інших

показників; у тих випадках, коли оцінка якості функціонування підсистеми вимагає врахування великої кількості критеріїв, потрібно утворити із них взаємопов'язані групи, обрати із них найбільш важливу, а потім, досліджуючи зв'язки між критеріями в цієї групі, обрати головний критерій, за допомогою якого можна було б врахувати переваги того або іншого варіанту вирішення підсистеми бухгалтерського обліку.

#### **Бібліографічний список**

1. Голов С. Ф. Управлінський облік : [підручник] / С. Ф. Голов. – К. : Лібра, 2003. – 704 с.
2. Езерский Ф. В. Различие систем счетоводства по внутренним формам книг, по внешним параллелям книг, по качеству верности их / Ф. В. Езерский. – С.-Петербург; Москва: тип. А. С. Суворина, 1908. – 32 с.
3. Івакіна І. Управлінський облік: стисло і доступно / І. Івакіна. – Х. : Фактор, 2007. – 320 с.
4. Палий В. Ф. Введение в теорию бухгалтерского учёта / В. Ф. Палий, Я. В. Соколов. – М. : Финансы, 1979. – 304 с.
5. Пантелеєв В. П. Словник бухгалтера та аудитора / В. П. Пантелеєв, О. С. Сніжко. – К. : ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2009. – 239 с.
6. Рудановский А. П. Построение баланса / А. П. Рудановский. – М. : МАКИЗ, 1926. – 36 с.
7. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : [учебн. пособие для вузов] / Я. В. Соколов. - М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. - 638 с.
8. Сопко В. В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу : [підручник] / В. В. Сопко, В. П. Завгородній. – К. : КНЕУ, 2004. – 412 с.

#### **Анотація**

*Висвітлено сучасні теоретичні дослідження та практику організації процесу обрання критеріїв оптимальності підсистеми бухгалтерського обліку. Визначено слабкі місця і запропоновано конкретні рішення щодо розрахунку критеріїв якості функціонально розвинутих систем управління спеціального призначення, які створюються, і підсистеми бухгалтерського обліку, зокрема, на основі системного підходу до проблеми ефективності.*

**Ключові слова:** бухгалтерський облік; критерій оптимальності; підсистема.

#### **Аннотация**

*Освещены современные теоретические исследования и практика организации процесса избрания критериев оптимальности подсистемы бухгалтерского учёта. Определены слабые места и предложены конкретные решения по расчёту критериев качества функционально развитых систем управления специального назначения, которые создаются, и подсистемы бухгалтерского учёта, в частности, на основе системного подхода к проблеме эффективности.*

**Ключевые слова:** бухгалтерский учёт; критерий оптимальности; подсистема.

#### **Annotation**

*Highlight current theoretical study and practice of organizing the election process optimization criteria subsystem accounting. Identify weaknesses and propose concrete solutions for the calculation of quality criteria of functional development of control systems for special purposes that are created, and sub-accounting, in particular, on the basis of a systematic approach to the problem of efficiency.*

**Key words:** accounting; optimality criterion; subsystem.