

*Височан О.С.*

*д.е.н., доцент,*

*професор кафедри обліку та аналізу,*

*Національний університет «Львівська політехніка»*

*Vysochan Oleh*

*Lviv Polytechnic National University*

*Сенів Х.А.*

*студентка,*

*Національний університет «Львівська політехніка»*

*Seniv Khrystyna*

*Lviv Polytechnic National University*

## ФУНКЦІОНАЛ ПІДСИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ТОРГОВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

### FUNCTIONALITY OF ACCOUNTING SUBSYSTEM IN TRADE ENTERPRISES

**Анотація.** У статті розроблено складники функціоналу підсистеми бухгалтерського обліку в торговельних підприємствах із використанням агрегатного принципу декомпозиції систем управління. На виконання основної мети дослідження розкрито базові критерії виокремлення функціональної частини підсистеми бухгалтерського обліку, а також наведено завдання, які вирішує бухгалтерський облік на трьох рівнях управління підприємством: стратегічному, тактичному, оперативному. Представлено комплекси завдань (ділянок) бухгалтерського обліку, притаманні його функціональному складнику, в торговельних підприємствах. Подано авторське визначення поняття «функціонал бухгалтерського обліку» як набору спеціалізованих завдань підсистеми бухгалтерського обліку, вирішення яких спрямоване на досягнення цілі (ей) діяльності підприємства.

**Ключові слова:** підсистема бухгалтерського обліку, функціональна підсистема інформаційної системи, забезпечувальна підсистема інформаційної системи, функціонал, торговельне підприємство.

**Постановка проблеми.** Стабільно високий інформаційний потенціал підсистеми бухгалтерського обліку в архітектурі управління підприємствами всіх галузей та форм власності не завжди ефективно реалізу-

ється в сучасних реаліях. Це пов'язано як із внутрішньосистемними вадами самого бухгалтерського обліку та дефектами його розвитку, так і перманентними спробами делегування непритаманних йому функцій. На рівні господарюючої одиниці бухгалтерський облік здійснює інформаційно-консультативну підтримку прийняття рішень, забезпечує їх юридичне обґрунтування та доказову базу, сприяє підвищенню ефективності економічного контролю над господарськими процесами, водночас не підмінюючи собою інші функціональні ланки системи менеджменту, з одного боку, та не обмежуючись механістичною констатацією фактів господарського життя – з іншого.

Основою функціонування бухгалтерського обліку є робота з інформацією. У цьому плані підсистема бухгалтерського обліку виступає одночасно як джерело, отримувач та оператор інформаційних потоків. Пріоритетність розв'язання інформаційних задач визначає функціонал (або функціональне наповнення) підсистеми бухгалтерського обліку. Останнє забезпечує належну структурування інформаційних потоків та створює умови для підвищення ефективності взаємодії між різними підрозділами підприємства.

Встановлення чітких функціональних меж бухгалтерського обліку є важливою науковою та прикладною проблемою, оскільки окреслює його можливості щодо вирішення конкретних завдань у системі управління підприємством. Особливо гостро ця проблема постає у сфері торгівлі через динамічність інформаційних обмінів та масштабність упровадження сучасних технологій управління господарськими процесами.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблематика системного підходу до обліку знаходиться в колі інтересів значної кількості вітчизняних науковців, серед них: М.М. Бенько, Н.О. Гура, В.В. Євдокимов, С.В. Івахненко, А.Г. Загородній, В.О. Осмятченко, М.А. Проданчук, А.В. Янчев та багато інших. Віддаючи належне напрацюванням сучасної облікової науки та внеску перелічених економістів у її розвиток, наголошуємо на необхідності поглиблення досліджень щодо галузевих особливостей функціонального підходу в обліку.

**Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми.** Поєднання функціональної та забезпечувальної частин є основою системного уявлення щодо існування та розвитку бухгалтерського обліку на всіх рівнях управління підприємством. Функціональна частина визначає та зумовлює забезпечувальну, оскільки окреслює спектр завдань, які належать до вирішення системою обліку. Дослідження функціональних недоліків системи бухгалтерського обліку належить до переліку критично важливих проблем управління торговельними підприємствами.

**Мета статті.** Головною метою цієї роботи є розроблення складників функціоналу підсистеми бухгалтерського обліку в торговельних підприємствах. Завдання дослідження вбачаємо у:

- розкритті критеріїв виокремлення функціональної частини підсистеми бухгалтерського обліку;
- наведенні завдань, які вирішує бухгалтерський облік на трьох рівнях управління підприємством: стратегічному, тактичному, оперативному;
- представленні комплексів завдань (ділянок) бухгалтерського обліку, притаман-

них його функціональному складнику, в торговельних підприємствах;

- поданні авторського визначення поняття «функціонал бухгалтерського обліку».

**Виклад основного матеріалу.** Розгляд бухгалтерського обліку як елемента складнішої системи управління підприємством є превалюючим у профільних облікових дослідженнях упродовж останніх десятиліть через зрозумілість та обґрунтованість класичних економічних теорій, базованих на принципах і положеннях системології. Згідно із цим підходом, облік є підсистемою системи управління підприємством і водночас функцією менеджменту.

Під підсистемою розуміється частина системи, виокремлена за певною ознакою, яка відповідає конкретним цілям і завданням управління, або складова, проте відносно самостійна частина системи, що реалізує певні функції управління [1, с. 34].

Таким чином, базовими, однак далеко не єдиними, умовами для розгляду обліку як підсистеми в межах системи управління є:

- 1) вирішення ним спеціалізованих локальних завдань, спрямоване на досягнення загальних цілей управління;
- 2) децентралізація управлінських повноважень із делегуванням деяких функцій окремим ланкам системи менеджменту, у т. ч. обліковим підрозділам.

Саме з функціонального погляду облікова підсистема може розглядатися повноцінним складником системи управління підприємством.

Функціональна підсистема – невід’ємна частина системи управління, яка забезпечує виконання відповідної конкретної (спеціальної) функції управління для досягнення основних цілей діяльності підприємства [2, с. 521–522].

Виокремлення функціонального складника управління шляхом його декомпозиції відповідає системному підходу до вивчення об’єктів та явищ господарського життя підприємства.

Використання агрегатного принципу декомпозиції системи управління дає можливість виявити такі його складники:

- фінансова і виробнича підсистеми;

- елементи фінансової і виробничої підсистем – фінансове управління, управління бухгалтерського обліку, основне виробництво, допоміжне виробництво і т. д.;
- взаємозв'язки між підсистемами й елементами [3, с. 52].

Функціональна підсистема інформаційної системи є комплексом економічних завдань із високим ступенем інформаційних обмінів (зв'язків) між ними. При цьому під задачею розуміється деякий процес обробки інформації з чітко встановленою множиною вхідної і вихідної інформації (наприклад, нарахування відрядної заробітної плати, облік надходження матеріалів, оформлення замовлення на закупівлю тощо). Склад функціональних підсистем багато в чому визначається особливостями економічної системи, її галузевою належністю, формою власності, розміром, характером діяльності підприємства [4, с. 530]. В.Л. Бройдо та О.П. Ільїна [5, с. 44–45] зауважують, що кожна з різноманітних функціональних підсистем забезпечує виконання комплексу задач і процедур обробки інформації, необхідних для

ефективного управління об'єктом, і наводять приблизний перелік таких підсистем для виробничих підприємств: науково-технічна підготовка, бізнес-планування, оперативне управління, фінансовий менеджмент, бухгалтерський облік, інші. Поділяють цю думку й А.Я. Кібанов, Г.А. Мамед-Заде та Т.А. Родкіна, які стверджують, що функціональна підсистема забезпечує виконання спеціальних функцій управління для досягнення всіх основних цілей діяльності організації. Функціональна підсистема характеризується спеціалізацією управлінської діяльності, цілями управління, складом спеціальних функцій, складом завдань управління за кожною спеціальною функцією та їх розподілом за органами управління [6, с. 76].

Належність до того чи іншого сектору економіки впливає на комплекс завдань, які вирішуються в межах підсистеми бухгалтерського обліку, тоді як інструментарій такого вирішення може залишатися незмінним.

Функціональні підсистеми економічної інформаційної системи можуть будуватися за різними принципами: предметним, функ-

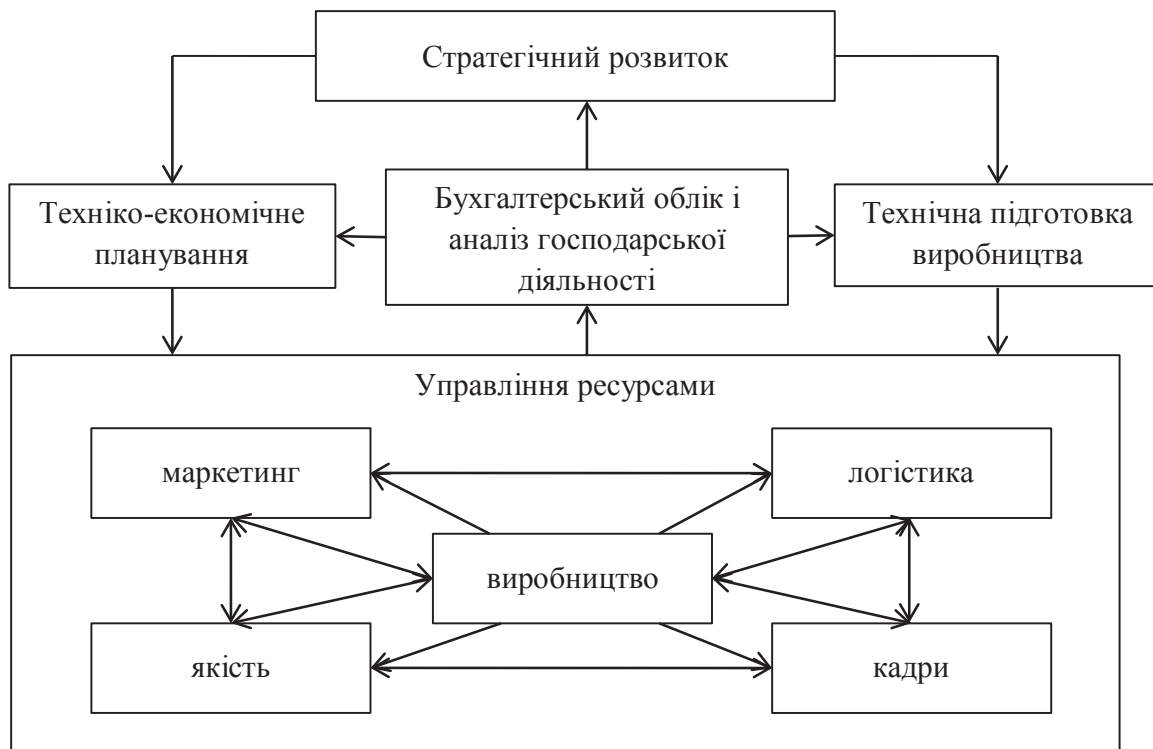


Рис. 1. Структура функціональних підсистем інформаційної системи, виокремлених за функціонально-предметним принципом

Джерело: сформовано на основі: [8, с. 140]

ціональним, проблемним, змішаним (предметно-функціональним) [7, с. 14]. Водночас усі вони підпорядковані цілям розвитку підприємства у довгостроковій перспективі.

Бухгалтерський облік є основною підсистемою інформаційної системи, декомпонованої за функціонально-предметним принципом (рис. 1).

Зауважимо, що представлена модель, на нашу думку, має спрощений характер, оскільки склад функціональних підсистем в окремих підприємствах може бути значно ширшим. Ускладнює ситуацію двоїста природа самого обліку, який, з одного боку, являє собою відносно відокремлений допоміжний бізнес-процес у господарській діяльності підприємства, а з іншого – виступає складником блоку завдань, пов'язаних з управлінням ресурсами, якими для нього слугують масиви інформації.

Водночас, така структура вписується в ієрархічний взаємозв'язок облікової підсистеми в структурі системи менеджменту підприємства, представлений у роботі А.Г. Загороднього: система обліково-аналітичного забезпечення менеджменту підприємства водночас є підсистемою системи фінансово-економічного інформаційного забезпечення, остання – підсистемою системи інформаційного забезпечення, а система інформаційного забезпечення – підсистемою системи менеджменту підприємства [9, с. 96].

Тоді як складники забезпечувальної підсистеми мають ознаки універсальності і формуються з кадрового, матеріального, правового, організаційно-технічного та інших видів забезпечення, функціональна підсистема більшою мірою залежить від сфери діяльності підприємства. Скажімо, для підприємств, що проводять діяльність на ринку нерухомості, функціональна підсистема складається з управління девелоперською діяльністю, управління страховою діяльністю, управління брокерською діяльністю, управління оціночною діяльністю, управління інформаційною діяльністю [10, с. 70], підприємств із доставки продукції – з планування постачання, формування господарських зв'язків, управління запасами, контроль над доставкою продукції,

бухгалтерського обліку, управління технологічними процесами переробки вантажів, планово-фінансової діяльності, управління працею і заробітною платою [11, с. 22], промислових підприємств – з управління збутом готової продукції, управління виробництвом, управління матеріально-технічним постачанням, управління фінансами, управління персоналом [7, с. 14] тощо. У кожній такій підсистемі можна виділити своє логіко-операційне, інформаційне і математичне забезпечення, а також менш автономне організаційне, технічне і кадрове забезпечення, які є складовими частинами відповідних забезпечень для всієї системи управління і пов'язані між собою [12, с. 326].

М.М. Бенько [13] виокремлює вісім комплексів завдань, які вирішуються підсистемою бухгалтерського обліку торговельних підприємств: облік власності засновників; облік основних засобів; облік товарно-матеріальних цінностей; облік праці і заробітної плати; облік витрат; облік реалізації товарів, визначення доходів та фінансових результатів; облік фінансово-розрахункових операцій; зведений облік та складання звітності. На основі цього автор пропонує виділити чотири основні підсистеми (облікові модулі) бухгалтерського обліку підприємств торгівлі (крупних господарських одиниць), які можуть функціонувати у вигляді окремих відділів бухгалтерії: облік оптової реалізації товарів; облік розрахунків з іншими кредиторами; облік ТМЦ; облік розрахунково-касових операцій.

На нашу думку, найбільш раціональним для розв'язання проблеми побудови механізму функціонального забезпечення підсистеми бухгалтерського обліку у торговельних підприємствах буде поєднання функціонального та процесного підходів із виділенням такого комплексу завдань:

- 1) облік бізнес-процесу замовлення та надходження товарів;
- 2) облік бізнес-процесу реалізації товарів покупцям;
- 3) облік бізнес-процесу здійснення післяреалізаційних операцій: претензії, повернення товарів, гарантійне обслуговування;
- 4) облік організаційно-управлінського бізнес-процесу;

5) облік допоміжних бізнес-процесів: маркетинг, енергетичне господарство, охорона тощо.

Основною проблемою, яка може виникнути при цьому, є дублювання функцій, що реалізуються за кожним із бізнес-процесів, наприклад нарахування заробітної плати та сплата пов'язаних із нею податків і зборів відбувається на всіх етапах торговельної діяльності для працівників усіх підрозділів підприємства. Однак за сучасного рівня розвитку автоматизованих інформаційних технологій та за умови використання матричних методів опрацювання інформації така проблема не є критичною. Водночас інформація, згенерована підсистемою бухгалтерського обліку, сформованою з використанням функціонально-процесного підходу, максимально корисна для потреб управління і контролю над діяльністю структурних підрозділів торговельного підприємства.

Наукові дослідження (див., напр., [14, с. 29]) продемонстрували, що функціональна частина бухгалтерського обліку має складну ієрархічну структуру і містить такі елементи: ділянки обліку (комплекси завдань), задачі, підзадачі та функціональні модулі.

Функціональні підсистеми не вступають у безпосередню взаємодію між собою. Ефект єдиної системи досягається через інтеграцію функціональних підсистем у загальну інфраструктуру. Задачі інтеграції вирішуються шляхом створення низки спеціальних

(інтеграційних) компонентів [15, с. 72]. Найважливішу роль у такій інтеграції відіграє підсистема бухгалтерського обліку (табл. 1).

Представлена модель дає змогу зрозуміти місце бухгалтерського обліку серед низки інших функціональних підсистем системи управління підприємством. Водночас, як бачимо, навіть у класичних книгах із теорії менеджменту спостерігається хибне розуміння місця й ролі фінансового відділу та бухгалтерської служби в організаційній структурі підприємства, де до стандартного набору фінансових функцій (складання бюджетів; обґрунтування закупівельних цін; узгодження договорів; залучення кредитів тощо) додаються непритаманні, на зразок ведення бухгалтерських книг. Такий підхід призводить до викривлення інформаційної функції, яка, як відомо [16, с. 162], розглядається через призму процесу передання інформації для управлінських потреб, відображає процес функціонування всього підприємства в усіх його аспектах, окремих структурних підрозділів, а також характеризує ресурси і результати їх використання. Недопущення дублювання завдань, які вирішуються окремими функціональними підрозділами/службами, є значною проблемою сучасних підприємств сфери торгівлі.

**Висновки і пропозиції.** Виокремлення функціонального складника підсистеми бухгалтерського обліку, а також дослідження останнього з погляду його функціонування

Таблиця 1

Розв'язання задач функціональних підсистем

Рівні управління	Функціональні підсистеми				
	Збут	Виробництво	Постачання	Фінанси	Бухгалтерський облік
Стратегічний рівень	Нові продукти і послуги. Дослідження і розробки	Виробничі потужності. Вибір технології	Матеріальні джерела. Товарний прогноз	Фінансові джерела. Вибір моделі сплати податків	Інформаційна підтримка прийняття стратегічних рішень
Тактичний рівень	Аналіз і планування обсягів збуту	Аналіз і планування виробничих програм	Аналіз і планування обсягів закупівель	Аналіз і планування грошових потоків	Порівняння планових і фактичних значень по основних показниках діяльності
Оперативний рівень	Опрацювання замовлень клієнтів. Виписування рахунків і накладних	Опрацювання виробничих замовлень	Складські операції. Замовлення на закупівлю	Ведення бухгалтерських книг	Визнання та оцінка об'єктів господарської діяльності, документування, облікове узагальнення (у т. ч. у форматі звітності)

Джерело: авторське доповнення (виділено потовщеною лінією) моделі, представленої у [7, с. 15; 8, с. 138–139]

в системі менеджменту підприємства дає змогу вести мову про поняття «функціонал облікової підсистеми»: це набір спеціалізованих завдань підсистеми бухгалтерського обліку, вирішення яких спрямоване на досягнення цілі (ей) діяльності підприємства.

У перспективі, підсистема бухгалтерського обліку, побудована на засадах функціонально-процесного підходу, повинна забезпечити перехід підприємств сфери торгівлі на якісно новий рівень використання облікової інформації для вирішення поточних та довгострокових управлінських завдань.

#### Література:

1. Прузнер С.Л., Златопольский А.Л., Журавлев В.Г. Организация, планирование и управление энергетическим предприятием. Москва : Высш. школа, 1981. 432 с.
2. Мишин В.М. Исследование систем управления ; 2-е изд., стереотип. Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2005. 527 с.
3. Зайцев А.В. Управление высокотехнологичным предприятием: системный и процессный подходы. *Российское предпринимательство*. 2011. № 4(2). С. 50–56.
4. Менеджмент : учебник / под ред. А.Н. Петрова ; 2-е изд., испр. и доп. Москва : Юрайт, 2016. 645 с.
5. Бройдо В.Л., Ильина О.П. Вычислительные системы, сети и телекоммуникации ; 3-е изд. Санкт-Петербург : Питер, 2008. 766 с.
6. Кибанов А.Я., Мамед-Заде Г.А., Родкина Т.А. Управление персоналом: регламентация труда ; 3-е изд., перераб. и доп. Москва : Экзамен, 2003. 480 с.
7. Проектирование экономических информационных систем / Г.Н. Смирнова и др. ; под ред. Ю.Ф. Тельнова. Москва : Финансы и статистика, 2003. 512 с.
8. Информационные технологии в экономике и управлении : в 2-х ч. Ч. 1 / под ред. В.В. Трофимова ; 3-е изд., перераб. и доп. Москва : Юрайт, 2018. 269 с.
9. Загородній А.Г. Система обліково-аналітичного забезпечення менеджменту підприємства. *Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення та перспективи розвитку*. 2007. № 576. С. 94–102.
10. Крутик А.Б. Горенбургов М.А., Горенбургов Ю.М. Экономика недвижимости. Санкт-Петербург : Лань, 2001. 480 с.
11. Панков В.В. Автоматизированный учет на предприятиях по поставкам продукции. Москва : Финансы и статистика, 1984. 175 с.
12. Организация, планирование и управление на предприятиях транспорта и хранения нефти и газа / А.Д. Бреиц и др. Москва : Недра, 1980. 360 с.
13. Бенько М.М. Структурный та функціональний аспекти організації бухгалтерського обліку в торгівлі в умовах автоматизації. *Ефективна економіка*. 2011. № 4. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=521> (дата звернення: 18.03.2019).
14. Бенько М.М. Інформаційні системи і технології в бухгалтерському обліку : монографія. Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. 336 с.
15. Ципес Г.Л., Товб А.С. Менеджмент проектов в практике современной компании. Москва : Олимп-Бизнес, 2006. 304 с.
16. Височан О.С., Кіш І.Р. Трансформація інформаційної функції бухгалтерського обліку як відповідь на виклики сучасної економіки. *Бізнес Інформ*. 2016. № 3. С. 160–165.

**Аннотация.** В статье разработаны составляющие функционала подсистемы бухгалтерского учета в торговых предприятиях с использованием агрегатного принципа декомпозиции систем управления. Для выполнения основной цели исследования раскрыты базовые критерии выделения функциональной части подсистемы бухгалтерского учета, а также приведены задачи, которые решает бухгалтерский учет на трех уровнях управления предприятием: стратегическом, тактическом, оперативном. Представлены комплексы задач (участков) бухгалтерского учета, присущие его функциональной составляющей в торговых предприятиях. Представлено авторское определение понятия «функционал бухгалтерского учета» как набора специализированных задач подсистемы бухгалтерского учета, решение которых направлено на достижение цели (ей) деятельности предприятия.

**Ключевые слова:** подсистема бухгалтерского учета, функциональная подсистема информационной системы, обеспечивающая подсистема информационной системы, функционал.

**Summary.** In the article, the components of the functionality of the accounting subsystem at trading enterprises have been developed using the aggregate principle of management system decomposition. To achieve the main objective of the study, the basic criteria for the selection of the functional part of the accounting subsystem are revealed, as well as the tasks solving by the accounting at three levels of enterprise management: strategic, tactical, operational. It is proved that accounting at the level of the business entity provides information and consulting support for decision-making, ensures their legal justification and evidence base, promotes increase of the efficiency of economic control over economic processes. At the same time, it does not substitute other functional elements of the management system on the one hand, and is not limited to a mechanical statement of the facts of economic life – on the other. The research found that the most rational solution to the problem of creation a mechanism for functional maintenance of the accounting subsystem at trading enterprises is a combination of functional and process approaches with the identification of the following tasks: accounting of the business process of ordering and receipt of goods; accounting of the business process of selling goods to customers; accounting of the business process of post-realization operations: claims, return of goods, warranty service; accounting of organizational and management business process; accounting of auxiliary business processes: marketing, energy economy, security, etc. Separating the functional component of the accounting subsystem, as well as studying the latter in terms of its functioning in the enterprise management system, suggests the definition of “functionality of the accounting subsystem” as a set of specialized tasks of the accounting subsystem, which solution is aimed at achieving the enterprise goal (s). Over the long term, the accounting subsystem, built on the principles of functional-process approach, should ensure the transition of trade enterprises to a qualitatively new level of use of accounting information for solving current and long-term management tasks.

**Keywords:** accounting subsystem, functional subsystem of the information system, support subsystem of the information system, functionality, trade enterprise.