

МОРФОЛОГІЧНИЙ ПІДХІД ДО ФОРМАЛІЗАЦІЇ КОМУНІКАЦІЙНИХ ЗВ'ЯЗКІВ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

*Запропоновано підхід до формалізації облікових комунікаційних
зв'язків різного ієрархічного рівня*

Постановка проблеми. Бухгалтерський облік слід розглядати як інформаційно-комунікаційну систему, виходячи із структури її елементів. Це, в свою чергу, обумовлює необхідність формування внутрішньо та міжсистемних комунікаційних зв'язків як основи підвищення інформаційної взаємодії між учасниками процесу облікової комунікації.

Відсутність формалізації комунікаційних зв'язків та чіткої маршрутизації проходження облікового повідомлення до реципієнта ускладнює процес управління даним процесом та позначається на рівні інформаційного задоволення суб'єкта-запиту, що зумовлює необхідність здійснення досліджень в даному напрямі.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Теоретичні та методологічні проблеми організаційних комунікацій досліджували як вітчизняні, так і зарубіжні вчені. Однак можна констатувати факт відсутності розгляду місця системи бухгалтерського обліку в даному процесі, що зумовлює актуальність здійснення дослідження в даному напрямі.

При цьому слід відмітити дослідження Н.А. Єрмакової [2, с. 41], яка досліджувала специфіку комунікаційних процесів між компонентами економічного простору управлінського обліку, що конструюється та тим простором, що реконструюється. Крючковим В.Г. здійснено дослідження комунікаційної взаємодії елементів обліково-податкової системи та спрямування інформаційних потоків в її межах [3, 4] без врахування специфіки міжсистемних та зовнішніх відносно системи обліку комунікацій.

Мета дослідження. Здійснити морфологічний аналіз задля формалізації комунікаційних зв'язків облікової системи, враховуючи ієрархічність їх виникнення, що дозволить сформулювати оптимальний маршрут проходження облікового повідомлення в межах ідентифікованого комунікаційного зв'язку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Комунікаційні процеси між підсистемами управління передбачають розробку як вертикальних, так і горизонтальних взаємозв'язків між обліковою системою та компонентами реципієнта, який при зворотному напрямі руху інформації відносно облікової системи виступає комунікатором. За умови застосування моделі побудови облікових комунікаційних зв'язків за типом комунікаційної мережі "колесо" усувається багатоканальність передачі інформації, а також дублювання звітності перед різними суб'єктами-запиту, сигнал від яких надходить з різних ієрархічних рівнів. Єдиний канал, що зв'язує систему бухгалтерського обліку з іншими підсистемами, забезпечує одноразову передачу інформації, а також інтеграцію всіх підсистем управління, що реалізується через комплексне одновекторне спрямування інформаційних потоків відносно системи бухгалтерського обліку. Інтеграція інформаційних потоків забезпечить, по-перше, отримання інформації відповідного рівня цінності для забезпечення управлінських запитів; по-друге, інтеграцію між субординуючими (вертикальні зв'язки) та координуючими (горизонтальні зв'язки) рівнями.

Побудова комунікаційних зв'язків за запропонованим підходом дозволить врахувати часовий аспект формування інформації про стан об'єктів системи бухгалтерського обліку, орієнтованого на потреби управління. Тобто інформаційна модель об'єкту управління починає формуватися не внаслідок здійсненого факту господарського життя, а виходячи із прогнозного його стану. То відбувається реконструкція стану об'єкту обліку та управління, виходячи із певних передумов функціонування бізнес-одиниці як їх сукупності. Після чого інформація про дані об'єкти підлягає модифікації внаслідок набуття об'єктом нових властивостей під впливом фактів господарського життя, що відбуваються (рис. 1).

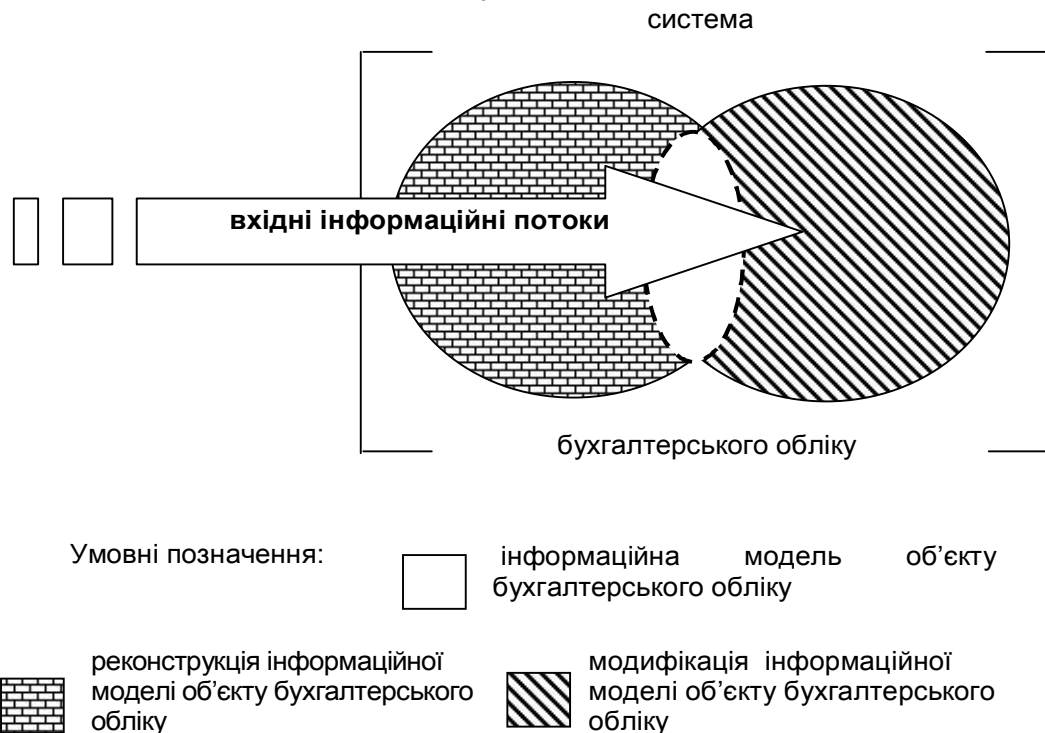


Рис. 1. Схема побудови динамічної інформаційної моделі об'єкту бухгалтерського обліку

Проаналізуємо комунікаційні процеси міжсистемного рівня.

Зв'язок СП \longleftrightarrow СБО орієнтований на реконструкцію інформаційної моделі об'єктів бухгалтерського обліку та управління через відображення в системі бухгалтерського обліку планового рівня показників, що відповідають загальній стратегії розвитку підприємства спроектованій у системі його бюджетів. При цьому даний зв'язок є двобічним, що передбачає можливість реалізації гнучкого підходу до бюджетування як підсистеми планування під впливом вихідних інформаційних облікових потоків, зміст облікового повідомлення в яких утворений за результатами функціонування систем контролю та економічного аналізу.

Комунікаційний зв'язок СП \longrightarrow СБО та його реконструкційний вплив на об'єкти бухгалтерського обліку та управління має обернене спрямування (двосторонній характер) СП \longleftarrow СБО через відображення в системі бухгалтерського обліку результатів функціонування системи контролю та економічного аналізу в розрізі виявлених відхилень фактичного стану об'єктів від бюджетного (планового) рівня. Це призводить до модифікації інформаційної моделі об'єктів бухгалтерського обліку на величину виявлених відхилень, що є проміжним процесом відносно модифікацій, що

здійснюються в системі планування. Так, причинно-наслідкові дії обумовлені комунікаційними зв'язками СП ↔ СБО ↔ СК та СП ↔ СБО ↔ СЕА міжсистемного рівня.

Вказані трьохсторонні зв'язки, що пронизані організаційними комунікаціями облікового типу передбачають після відображення в системі бухгалтерського обліку планового рівня показників, що характеризують стан об'єктів даної системи, виконання наступних дій в ході облікового відображення фактів господарського життя: на підставі первинних документів, що характеризують певну господарську операцію, встановлення її відповідності рівню, передбаченому у відповідному бюджеті бюджетної одиниці. Під відповідністю розуміється розгляд даної господарської операції як за економічними, так і за юридичними параметрами. В разі виявлення відхилень від бюджетного рівня, або ж встановлення іншої невідповідності за певною статтею бюджету відбувається спрямування облікового повідомлення в систему контролю та економічного аналізу для з'ясування причин даних відхилень, їх економічної обґрунтованості з відповідним блокуванням облікового відображення господарської операції на підставі даного первинного документу. Внаслідок вхідних інформаційних потоків відносно системи бухгалтерського обліку від систем контролю та економічного аналізу здійснюється відображення відповідних корегувань в обліковій системі та формування облікового повідомлення відносно системи планування чи скасування відповідних облікових процедур. Система планування за отриманим обліковим повідомленням приводить у відповідність показники бюджету до виявлених та економічно обґрунтованих коригувань з наступним спрямуванням інформації до системи бухгалтерського обліку для відповідного їх відображення.

Аналогічний за процедурним характером зв'язок СК ↔ СБО ↔ СЕА та зв'язок СЕА ↔ СБО ↔ СП, що є ускладненою формою проходження організаційних комунікацій облікового типу порівняно із зв'язками СК ↔ СБО та СЕА ↔ СБО.

За даних зв'язків роль бухгалтера зводиться не лише до реєстрації фактів господарського життя, а й посилює виконання ними аналітичних функцій, через коментування бухгалтерської звітності та динаміки показників, закладених в ній.

Проходження інформації через систему бухгалтерського обліку, яка є загальним каналом зв'язку, дозволяє мінімізувати викривлення інформації, внаслідок забезпечення відповідності інформаційної моделі об'єкту бухгалтерського обліку її фактичному стану через модифікацію її реконструкційного стану. При цьому облікове повідомлення формується, виходячи із персоніфікованої цінності його змістовного наповнення для кожного суб'єкту запиту (рис. 2).

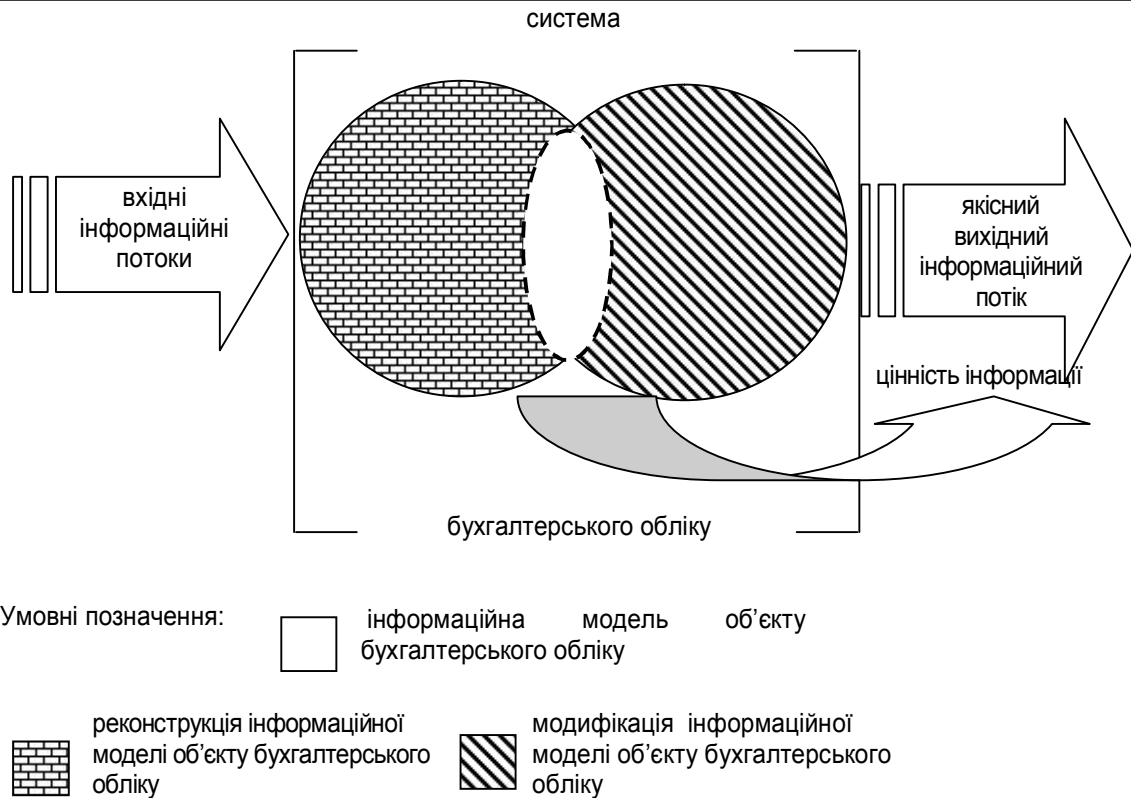


Рис. 2. Процес формування цінності облікового повідомлення

Модифікація реконструйованого стану інформаційної моделі об'єкту бухгалтерського обліку забезпечує якість вихідного інформаційного потоку з системи бухгалтерського обліку, однак не є гарантом прийняття ефективного управлінського рішення в силу дії суб'єктивних причин, носіями яких є суб'єкт-здійснення. Проте модель побудови облікових комунікаційних зв'язків за типом комунікаційної мережі "колесо" дозволяє формувати альтернативні стани об'єкту управління, виражаючи їх в інформаційному обліковому повідомленні, через ідентифікацію його альтернативних станів внаслідок застосування облікових процедур стосовно нього. Це досягається виключно достатнім рівнем інформації як планового, контрольного, так і аналітичного рівня.

Структуру вхідних та вихідних облікових інформаційних потоків міжсистемного характеру відносно системи бухгалтерського обліку відображено на рис. 3.



Рис. 3. Міжсистемний зріз вхідних та вихідних облікових інформаційних потоків

Ефективність організаційних комунікацій облікового типу залежить від впливу двох груп факторів: 1 група – організаційні фактори (тип організаційної структури суб'єкта господарювання, кількість ієрархічних рівнів, упорядкованість формальних і неформальних каналів зв'язку, рівень їх інформаційного перевантаження); 2 група – індивідуальні фактори (обумовлені рівнем кваліфікації суб'єктів, що виступають в якості комутаторів та реципієнтів).

При цьому необхідно врахувати необхідність формування та формалізації каналів інформаційного обміну обліковою інформацією не лише в міжсистемному

порядку (тобто з іншими підсистемами управління), а й у внутрішньосистемному (між складовими елементами облікової системи).

Дослідження спрямуємо в контексті обґрунтування організації комунікаційного процесу облікового типу на базі та виходячи із специфіки різних видів організаційних структур як фіксованих взаємозв'язків бізнес-одиниці. При цьому розгляд задекларованої проблеми спрямуємо з врахуванням необхідності інтеграції між організаційною, соціальною, виробничою, маркетинговою, фінансовою та кадровою структурами підприємства.

Структура підприємства описує стійкі комунікаційні зв'язки всередині підприємства та способи суб'єктної взаємодії, при цьому необхідно за допомогою облікової комунікації синхронізувати інформаційний потік враховуючи дані зв'язки (суб'єкт-суб'єкт) в розрізі симетричності та змістовного наповнення інформації, частоти зв'язку тощо.

Тип організаційної структури підприємства та бухгалтерської служби, зокрема, та її якісні параметри здійснюють суттєвий вплив на ефективність організаційних комунікацій облікового типу (табл. 1).

Таблиця 1. Залежність ефективності організаційних комунікацій облікового типу міжсистемного рівня від організаційної структури підприємства

Якісні характеристики організаційної структури підприємства	Форма організації бухгалтерського обліку	
	Інсорсинг	Аутсорсинг
<i>Розгалужена організаційна структура підприємства:</i>		
– значна кількість рівнів управління прямо пропорційно впливає на кількість управлінських команд	це вимагає відповідного інформаційного забезпечення, що ускладнює процес облікових комунікацій	унеможливорює здійснення ефективних облікових комунікацій
	може вплинути на викривлення звітної інформації, що є вхідною до облікової системи	
– декомпозиція стратегічних та тактичних цілей підприємства між рівнями управління	ускладнення облікових комунікацій, внаслідок необхідності приведення у відповідність облікового повідомлення загальному процесу цільового декомпозиціонування	
	забезпечує появу конфлікту цілей, що може позначатися на викривленні змісту вхідних інформаційних потоків в облікову систему, що призведе до викривлення вихідних потоків з неї	
<i>Спрощена організаційна структура підприємства</i>		
– мінімальна кількість рівнів управління	Інформаційне перевантаження рівнів управління, які є каналами зв'язку	

Виокремлено вплив якісних параметрів організаційної структури на ефективність організаційних комунікацій облікового типу, що позначається двохвекторною спрямованістю їх побудови (в напрямі спрощення або ускладнення), що в деяких аспектах унеможливорює застосування аутсорсингу як форми організації бухгалтерського обліку як інформаційно-комунікаційної системи.

При формуванні прийому облікового повідомлення у міжсистемних комунікаціях необхідно враховувати правильність його інтерпретації відповідним суб'єктом, що, в цілому, позначається на ефективності даного процесу. При цьому слід дотримуватися як раціональності, так і регламентації в процесі передачі-прийняття облікових повідомлень, що проявляється у чіткій формалізації організаційних комунікацій облікового типу на всіх рівнях даного процесу. У внутрішньосистемній комунікації переважатиме регламентація обміну даними між елементами системи.

При розгляді зовнішніх інформаційних облікових потоків, які утворюють в цілому зовнішню комунікацію підприємства необхідним є дослідження процесу формування нефінансової звітності як основного джерела інформації про вартість підприємства для зовнішніх відносно суб'єкта господарювання інститутів. При цьому комунікація в даному контексті відіграє одну із визначальних ролей. Так, у більшості моделей управління соціальною відповідальністю компаній саме акцент здійснено на комунікаціях як каналах розповсюдження інформації про соціальний та економічний капітали підприємства. Прикладом може слугувати модель управління соціальною відповідальністю іспанської телекомунікаційної компанії Telefonica у якій визначено п'ять етапів: 1) внутрішня діагностика – самодіагностика усіх можливих нефінансових ризиків діяльності компанії; 2) зовнішня діагностика – залучення груп впливу до аналізу; 3) затвердження та впровадження проектів та програм; 4) поступ – досягнення визначених віх у впровадженні проекту; 5) комунікація [1, с. 6].

Задля формалізації комунікаційних зв'язків облікової системи, враховуючи ієрархічність їх виникнення здійснимо морфологічний аналіз. Морфологічний аналіз дозволить ідентифікувати множину облікових комунікаційних зв'язків, структурувати маршрути проходження облікових повідомлень в межах їх реалізації на основі одержаних моделей морфологічної множини маршрутів облікового повідомлення рівня ідентифікації та моделей морфологічної множини маршрутів облікового повідомлення рівня специфікації. Це, в свою чергу, дозволить сформулювати оптимальний маршрут проходження облікового повідомлення в межах ідентифікованого комунікаційного зв'язку.

В контексті формалізації комунікаційних зв'язків завданням дослідження із застосуванням морфологічного аналізу є формування системи управління організаційними комунікаціями облікового типу на основі ідентифікації внутрішньосистемних, міжсистемних та зв'язків із зовнішнім середовищем, прописування маршруту проходження облікового повідомлення. При цьому за допомогою морфологічного аналізу буде вирішено завдання щодо ідентифікації змістовного наповнення облікового повідомлення та напрям його проходження за визначеним каналом зв'язку та вплив групи факторів на даний процес.

Першочергово ідентифікуємо фактори впливу на формування змісту облікового повідомлення та управління обліковими комунікаціями в цілому (табл. 2).

Таблиця 2. Фактори управління обліковими комунікаціями

№ з/п	Фактори впливу на процес облікової комунікації	Розшифровка впливу
1	Відношення реципієнта до суб'єкта господарювання	Реципієнти відносно суб'єкта господарювання можуть бути як внутрішніми, так і зовнішніми, що впливає на рівень доступу кожного з них до інформації, що є об'єктом комунікаційної взаємодії
2	Посадові обов'язки та статус реципієнта	Зміст облікового повідомлення формується із рівня доступу реципієнта до інформації, що генерується в системі бухгалтерського обліку, враховуючи прописаний рівень доступу до неї, виходячи із його посадових функціональних обов'язків
3	Стиль управління	Керованість напрямом та потоком облікової інформації
4	Організаційна структура підприємства	Прописує взаємодію структурних одиниць підприємства в т.ч. в процесі облікових комунікацій
5	Структура запиту	Формує структуру облікового повідомлення

Факторів впливу на процес облікової комунікації досить значна кількість. У зв'язку з цим проаналізуємо їх з позиції керованості з боку суб'єкта господарювання, природи виникнення, ступеня впливу на комунікаційний процес та мінливості факторів впливу (табл. 3).

Таблиця 3. Характеристика факторів впливу на процес облікової комунікації в часі

Характеристика факторів	Фактори впливу на процес облікової комунікації				
	Відношення реципієнта до суб'єкта господарювання	Посадові обов'язки та статус реципієнта	Стиль управління	Організаційна структура підприємства	Структура запиту
Керованість з боку суб'єкта господарювання:					
- керовані з боку суб'єкта господарювання	+	+	+	+	+
- некеровані з боку суб'єкта господарювання					+
Природа виникнення:					
- фактори зовнішнього середовища відносно системи управління підприємства, що здійснюють вплив на процес облікової комунікації	+				+
- фактори внутрішнього середовища відносно системи управління підприємства, що здійснюють вплив на процес облікової комунікації	+	+	+	+	+
Ступінь впливу на комунікаційний процес:					
- прямиий вплив	+	+		+	+
- опосередкований вплив			+		
Мінливість фактору впливу:					
- мінливість фактору впливу в часі	+	+			+
- сталість фактору впливу в часі			+	+	

Аналіз факторів впливу на процес облікової комунікації з позиції ідентифікованих параметрів є основою для управління комунікаційними зв'язками між системою бухгалтерського обліку та реципієнтами.

Формалізацію комунікаційних зв'язків облікової системи різного ієрархічного рівня як основи забезпечення процесу облікової комунікації здійснено за допомогою морфологічного аналізу, що ґрунтується на системному підході до їх проектування, та передбачає опис маршруту проходження облікового повідомлення, враховуючи їх дуалістичну природу (взаємодію комунікатора та реципієнта) (табл. 4).

Таблиця 4. Морфологічна матриця формалізації облікових комунікаційних зв'язків різного ієрархічного рівня

Комунікаційний зв'язок	Комунікатор	
	Маршрут проходження облікового повідомлення	Зміст облікового повідомлення
	Внутріньосистемний рівень	
Реципієнт		
1	2	3
Система бухгалтерського обліку	ІРЦвс, ІРЦ зс, СП, СБ, ЗС, СК, СЕА – СБО	ПД, ЗЗ

Продовження табл. 4

1	2	3
Реципієнт	Система фінансового обліку (СФО)	Зв'язок умовний, оскільки відстоюється позиція про єдність бухгалтерського обліку. Дану систему доцільно сегментувати за напрямками інформаційних потоків з попередньою адаптацією інформації у відповідності до ієрархії, інтровертності та екстравертності суб'єктів, що здійснюють запит на інформацію як продукт даної системи
Система управлінського обліку (СУО)	СФО – СУО	ПД, ОІАпл,ф, ОІСпл,ф, ОІВх, ОІст
Система податкового обліку	СФО – СПО	ПД, ОІАпл,ф, ОІСпл,ф, ОІВх, ОІст
Реципієнт	Система управлінського обліку (СУО)	
Система фінансового обліку	СУО – СФО	Зв'язок умовний (див. попереднє пояснення)
Система податкового обліку	СУО – СПО	
Реципієнт	Система податкового обліку (СПО)	
Система фінансового обліку	СПО – СФО	Зв'язок умовний (див. попереднє пояснення)
Система управлінського обліку	СПО – СУО	
Міжсистемний рівень		
Реципієнт	Система бухгалтерського обліку (СБО)	
Система планування (СП)	СБО – СБ – СП СБО – СК – СБО – СБ – СП СБО – СК – СБО – СЕА – СБО – СБ – СП	ОІст, ОІВх, ОІан, ОІАф, ОІСф, БЗ
Система бюджетування (СБ)	СБО – СК – СБО – СБ СБО – СК – СБО – СЕА – СБО – СБ	
Система контролю (СК)	СБО – СК	ПД, ОІАпл,ф, ОІСпл,ф, БЗ
Система економічного аналізу (СЕА)	СБО – СК – СБО – СЕА	ОІАпл,ф, ОІСпл,ф, ОІВх, ОІст, БЗ
Зовнішній рівень		
Реципієнт	Система бухгалтерського обліку (СБО)	
Система бухгалтерського обліку	ІРЦвс, ІРЦ зс – СБО	ПД, ЗЗ
Власники ІРЦ(В)вс	СБО – ІРЦ(В)вс	БЗ
Менеджери підприємства ІРЦ(М)вс	СБО – ІРЦ(М)вс	БЗпі
Інші працівники суб'єкта господарювання ІРЦ(ІП)вс	СБО – ІРЦ(ІП)вс	БЗпі
Державо в особі державних органів різного ієрархічного рівня ІРЦ(Д)зс	СБО – ІРЦ(Д)зс	БЗ (Ф, П, Ст, С)
Інвестори ІРЦ(І)зс	СБО – ІРЦ(І)зс	БЗ (Ф), ЗЗ враховуючи рівень доступу до інформаційного середовища підприємства
Контрагенти ІРЦ(К)зс	СБО – ІРЦ(К)зс	ПД, БЗ(Ф)

Продовження табл. 4

1	2	3
Місцева громада ІРЦ(МГ)зс	СБО – ІРЦ(МГ)зс	БЗ (Ф, П, Ст), ЗЗ враховуючи рівень доступу до інформаційного середовища підприємства
Суспільні інститути ІРЦ(СІ)зс	СБО – ІРЦ(СІ)зс	БЗ (Ф, С), ЗЗ враховуючи рівень доступу до інформаційного середовища підприємства
Інші суб'єкти запит ІРЦ(ІС)зс	СБО – ІРЦ(ІС)зс	ЗЗ враховуючи рівень доступу до інформаційного середовища підприємства
Примітка: СП – система планування, ЗС – зовнішнє середовище, СФО – система фінансового обліку, СУО – система управлінського обліку, СПО – система податкового обліку, СБО – система бухгалтерського обліку, ІРЦвс, ІРЦзс – інформація від суб'єктів-реципієнтів внутрішнього та зовнішнього середовища, ПД – первинні документи, ЗВ – звітні форми, ОІАпл, ф – облікова інформація за аналітичними розрізами планового або фактичного рівня, ОІСпл, ф – облікова інформація синтетична планового або фактичного рівня, ОІСт – облікова інформація статистичного характеру, ОІВх – облікова інформація про відхилення, ОІан – облікова інформація аналітичного характеру, БЗ (Ф, П, В, Ст, С) пі– бухгалтерська звітність (фінансова, податкова, внутрішня, статистична, соціальна)рівень доступу згідно посадових інструкцій, ЗЗ – звітність запиту		

При цьому маршрут та зміст облікового повідомлення є альтернативами, які слід розглядати у взаємозв'язку із факторами впливу на процес облікової комунікації, для обрання оптимального маршруту проходження облікового повідомлення із необхідним змістовним наповненням, структура якого є збалансуванням запиту реципієнтів внутрішнього та зовнішнього середовища та економічної безпеки суб'єкта господарювання в розрізі її інформаційної складової.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Розроблена морфологічна матриця формалізації облікових комунікаційних зв'язків різного ієрархічного рівня, що відзначається логічністю опису маршруту проходження облікового повідомлення та його змістовного наповнення, дозволяє здійснювати управління комунікаціями підприємства, враховуючи фактори впливу та їх параметризацію.

Запропонована матриця формалізації облікових комунікаційних зв'язків дозволяє структурувати взаємодію комунікатора та реципієнта (оскільки система бухгалтерського обліку може виступати в ролі одного з них) через опис маршруту проходження облікового повідомлення, з врахуванням альтернативних варіантів його змістовного наповнення, враховуючи динамічність інформаційної моделі об'єкту бухгалтерського обліку, інформація про який є предметом комунікаційного обміну.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Воробей В., Журовська І. Нефінансова звітність: інструмент соціально відповідального бізнесу. К. – 2010. – 81 с.
2. Ермакова Н.А. Контрольно-информационные системы управленческого учета / Н.А. Ермакова. – М.: Экономистъ, 2005. – 296 с.
3. Крючков В.Г. Научно-методические направления формирования информационных потоков в учетно-налоговой системе – Москва: Финпресс, 2010. – 119 с.
4. Крючков В.Г. Теоретико-методологическое исследование современных моделей информационной учетно-налоговой системы и концепция коммуникационного взаимодействия ее элементов – Москва: Финпресс, 2009. – 112 с.

ЛАГОВСЬКА Олена Адамівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету.

Стаття надійшла до редакції 12.09.11 р.