

УДК 657

Бутко Н.В.  
кандидат економічних наук,  
доцент кафедри економіки підприємства, обліку і аудиту  
Черкаського національного університету імені Богдана Хмельницького

Радзіховська Ю.М.  
кандидат економічних наук,  
старший викладач кафедри економіки підприємства, обліку і аудиту  
Черкаського національного університету імені Богдана Хмельницького

## РОЗВИТОК ІНТЕГРОВАНОГО ОБЛІКУ СУБ'ЄКТІВ ПІДПРИЄМНИЦТВА

## DEVELOPMENT OF INTEGRATED ACCOUNTING OF BUSINESS ENTERPRISES

### АНОТАЦІЯ

Наведено визначення поняття «інтеграція обліку» як органічного поєднання даних різних видів обліку без порушення загальної методології фіксації, збору й обробки даних. Розглянуто поглиблення інтеграційних процесів в обліку через інтеграцію обліку з іншими функціями управління всередині систем господарського та бухгалтерського обліку. Досліджено, що організація інтеграції бухгалтерського обліку складається із трьох взаємопов'язаних етапів: методичного, технічного, організаційного. Охарактеризовано інтегровану систему обліку як інформаційну модель господарської діяльності підприємства та визначено, що до її складу входять підсистеми фінансового, управлінського та податкового обліку. Виокремлено низку переваг, які отримує суб'єкт підприємництва від інтеграції систем та видів обліку.

**Ключові слова:** інтеграція, облік, види обліку, облікові підсистеми, інтегрована система обліку.

### АННОТАЦИЯ

Приведено определение понятия «интеграция учета» как органического сочетания данных различных видов учета без нарушения общей методологии фиксации, сбора и обработки данных. Рассмотрено углубление интеграционных процессов в учете через интеграцию учета с другими функциями управления внутри систем хозяйственного и бухгалтерского учета. Доказано, что организация интеграции бухгалтерского учета состоит из трех взаимосвязанных этапов: методического, технического, организационного. Охарактеризована интегрированная система учета как информационная модель хозяйственной деятельности предприятия и определено, что в ее состав входят подсистемы финансового, управленческого и налогового учета. Выделен ряд преимуществ, которые получает субъект предпринимательства от интеграции систем и видов учета.

**Ключевые слова:** интеграция, учет, виды учета, учетные подсистемы, интегрированная система учета.

### ANNOTATION

The definition of «integration of accounting» as an organic combination of data in different types of accounting is given, without violating the general methodology of fixing, collecting and processing data. The deepening of integration processes in accounting is considered through the integration of accounting with other management functions, in the middle of systems of economic and accounting. It was investigated that the organization of accounting integration consists of three interrelated stages: methodical, technical, organizational. An integrated accounting system as an informational model of economic activity of the enterprise is characterized and its financial system, management and tax accounting subsystem is included. There is a number of advantages that an entrepreneur receives from the integration of systems and types of accounting

**Keywords:** integration, accounting, types of accounting, accounting subsystems, integrated accounting system.

**Постановка проблеми.** Постійні зміни, що відбуваються у формі власності суб'єктів під-

приємництва, у відносинах між галузями та регіонами, у системі державних органів управління, потребують істотної перебудови підходів щодо регулювання окремих облікових підсистем, формування їх взаємодії та чітких взаємозв'язків між ними. Створення інтегрованого обліку як основи інформаційного забезпечення на підприємстві у сучасних ринкових умовах забезпечує ефективність діяльності окремих суб'єктів підприємництва та економіки країни загалом. Трансформаційні процеси в Україні, диференціація та інтеграція економічних наук зумовлюють нову якість системи бухгалтерського обліку, трансформацію його базисної моделі шляхом системної інтеграції. Інтеграція облікових підсистем створює умови формування достовірної економічної інформації, дотримання усіма суб'єктами підприємництва правил ведення бізнесу, забезпечення захисту інтересів держави та суспільства загалом. Тому розвиток обліку на основі інтеграції або диференціації (розмежуванні окремих видів) є одним із важливих напрямів удосконалення облікової системи суб'єктів підприємництва. Відповідно до сьогоденних умов розвитку економіки країни це питання було і залишається актуальним.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Значний внесок у дослідження інтеграції облікових підсистем суб'єктів підприємництва зробили вітчизняні та зарубіжні науковці, такі як Ф. Бутинець, В. Євдокимов, С. Голов, Е. Гільде, І. Рудольф, А. Драбаніч, Н. Лоханова, А. Бойчук, П. Куцик, О. Зоріна, Я. Соколов, М. Бондар, О. Олійник, М. Пушкар, Т. Кононенко, Б. Валуєв, Г. Кірейцев, О. Брадул, Л. Шевченко, В. Єрофеева та ін.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Останніми роками вченими-економістами приділяється багато уваги питанням щодо аналізу проблем інтеграції обліку, впровадження та адаптації міжнародних стандартів у вітчизняній практиці, уніфікації бухгалтерського обліку на міжнародному та національному рівні тощо. Однак отримані результати залишають шлях для подальших розвідок у сфері дослідження складників сис-

теми інтегрованого обліку суб'єктів підприємства в їх історичному аспекті та розвитку обліку на інтеграційних засадах.

**Мета статті** полягає у розкритті сутності поглиблення інтеграційних процесів в обліку і визначенні складників інтегрованої системи обліку, які в сукупності забезпечують можливість одержання більшого обсягу інформації на якісно новій організаційній основі автоматизованої системи управління.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Розвиток та поглиблення глобалізаційних та інтеграційних процесів, які притаманні сучасній світовій економіці, зумовили формування принципово нових вимог до облікової системи. Під впливом часу система бухгалтерського обліку змінилася і вдосконалилася: розширилися методи управління, розвинулася методологія бухгалтерського обліку, покращилися форми його ведення та організації, додалися нові об'єкти аналітичного та синтетичного обліку. Виникли більш прогресивні способи ведення бухгалтерського обліку, які відповідають сучасній організації господарської діяльності.

Облікова система економічного суб'єкта підприємства повинна відповідати сучасним реаліям в економіці в умовах ризику та невизначеності, глобалізації, зростання значення інформаційних технологій; особливостям організації облікового процесу; сучасним вимогам до економічної інформації з боку зростаючого числа її користувачів. Особливості організації облікового процесу зумовлені розмаїттям зв'язків, способів організації, розгалуженістю економічних відносин і цілей управління [1].

Одним із важливих напрямів удосконалення облікової системи в контексті управління сучасним підприємством протягом останнього десятиріччя вважається її розвиток на інтеграційних засадах. Поняття «інтеграція обліку» можна трактувати як органічне поєднання даних різних видів обліку, не порушуючи загальну методологію фіксації, збору й обробки даних.

Досить часто під час розгляду обліку на основі інтеграційних засад приділяють увагу явищу диференціації. При цьому інтеграція та диференціація знаходяться в діалектичному взаємозв'язку. Розмежування окремих видів обліку в процесі інтеграції зводиться до існування взаємопов'язаних стадій їх функціонування.

Поглиблення інтеграційних процесів в обліку можна розглядати в різних ракурсах, а саме як [2, с. 160]:

1) інтеграцію обліку з іншими функціями управління;

2) інтеграцію всередині системи господарського обліку;

3) інтеграцію, що відбувається в системі бухгалтерського обліку, яка в свою чергу охоплює:

– інтеграцію бухгалтерського обліку й обліку для цілей податкових розрахунків;

– інтеграційне поєднання двох облікових підсистем – фінансового й управлінського обліку;

– інтеграцію в частині поєднання фінансової і нефінансової інформації під час складання звітності нового формату (інтегрованої корпоративної звітності);

– інтеграційні процеси, пов'язані із запровадженням МСФЗ в Україні.

Розглянемо більш детально кожен аспект поглиблення інтеграційних процесів. Так, інтеграція обліку управлінських функцій – це процес у діяльності підприємства, що об'єктивно виник під впливом постійних змін та удосконалення внутрішніх і зовнішніх умов функціонування. Його суть полягає не у створенні нових управлінських функцій, а в удосконаленні наявних: планування, організації, мотивації, контролю, координації та регулювання, які на засадах інтеграції будуть забезпечувати цілісність системи управління, орієнтуватися на спільні цілі підтримання достатнього рівня економічної стійкості суб'єкта підприємства.

Щодо інтеграції всередині системи господарського обліку, то для забезпечення отримання всесторонньої інформації, яка необхідна для здійснення управління як окремим суб'єктом підприємства, так і економікою країни загалом, використовують три взаємопов'язані види обліку: оперативний, бухгалтерський і статистичний. Кожен із видів господарського обліку виконує свою роль у здійсненні функцій, покладених на нього в суспільстві, має свої завдання, об'єкти обліку, способи одержання та опрацювання інформації.

Оперативний облік являється способом спостереження за здійсненням та контролю операцій господарської діяльності суб'єкта підприємства безпосередньо в момент їх здійснення з метою оперативного керування зібраною інформацією.

Бухгалтерський облік – це система безперервного, суцільного, документально обґрунтованого і взаємопов'язаного відображення господарських засобів, їх джерел, господарських процесів і результатів діяльності в грошовому вираженні для забезпечення інформації, необхідної для управління і контролю [3, с. 127].

Статистичний облік – це вид обліку, який здійснюється з метою вивчення масових суспільних явищ і процесів.

Усі три види обліку – оперативний, бухгалтерський, статистичний – тісно взаємопов'язані та доповнюють один одного, утворюючи єдину систему народногосподарського обліку. Предметом господарського обліку є процес розширеного суспільного відтворення. Окремі види обліку відображають тільки різні боки цього процесу. Метою всіх видів обліку є своєчасне забезпечення керівництва всебічною інформацією, необхідною для управління. Вони ґрунтуються на єдиній первинній документації для отримання потрібної інформації.

З метою спрощення ведення обліку, зближення та підвищення оперативності всіх його видів відбувається інтеграція всередині системи господарського обліку. Отже, інтегрована система господарського обліку дає можливість одержувати більший обсяг інформації на якісно новій організаційній основі автоматизованої системи управління.

Інтегрована система бухгалтерського обліку є системою, яку не можна визначити у часі та просторі, та підсистемою більш складної системи – управління. Інтегрована система обліку – це інформаційна (оскільки основними завданнями її є збирання, обробка та надання інформації) та документальна (оскільки не може функціонувати без документів) система. Характерною її особливістю є те, що до її складу входять підсистеми фінансового, управлінського та податкового обліку.

Адаптація облікової системи до сучасних умов господарювання є нині необхідною умовою функціонування суб'єкта підприємництва. Вона повинна бути єдиною і нерозривною системою, яка має умовний поділ на облікові підсистеми для виконання триєдиного завдання: забезпечення збереження майна власника, надання інформації для управління, визначення фінансового результату та його розподілу (рис. 1). Така схема поєднання різних видів обліку і підсистем управління може бути основою розроблення адаптивної моделі інтегрованої системи бухгалтерського обліку, яка дасть змогу моделювати варіанти дій з оцінкою можливих фінансових і виробничо-економічних результатів, створити повний управлінський цикл і використовувати інформативність бухгалтерського обліку у внутрішньофірмовому управлінні на більш високому рівні [4]. Крім того, адаптивна модель інтегрованої системи бухгалтерського обліку дуже зручна тим, що дасть змогу об'єднати безпосередньо облік, аналіз та контроль господарської діяльності.

Єдина система бухгалтерського обліку, яка гармонійно поєднує підсистеми фінансового, управлінського та податкового обліку дає змогу

ефективно організувати оперативний облік, слугує базою для визначення макроекономічних показників тощо.

Інтегрована система обліку – це інформаційна модель господарської діяльності підприємства, але жодна модель не може відобразити всі сторони та зв'язки об'єкта, що моделюється, оскільки в процесі моделювання відбувається абстрагування від несуттєвих (у межах конкретного дослідження) ознак об'єкта. Тому інтегровану систему обліку доцільніше розглядати як комплекс (або систему) моделей господарської діяльності.

Предметом інтегрованої системи обліку являється інформація про господарську діяльність структурних підрозділів (об'єднань, підприємств), яка є необхідною та суттєвою для задоволення потреб управління і складання звітності.

Організаційний рівень інтегрованої системи обліку вимагає виділення об'єкта та суб'єкта. В інтегрованій системі обліку об'єктом є господарські факти (процеси) структурних підрозділів і головного підприємства. А суб'єктом організації інтегрованої системи обліку є обліковий процес, праця виконавців, організаційне, інформаційне та технічне забезпечення обліку.

Організація інтеграції бухгалтерського обліку складається із таких трьох взаємопов'язаних етапів, як:

- 1) методичний;
- 2) технічний;
- 3) організаційний.

На методичному етапі здійснюється:

- а) комплекс заходів щодо забезпечення організації первинного документування – вибір об'єктів документування, носіїв інформації, форм первинних документів, їх проектування, визначення порядку здійснення у них записів;
- б) визначення строків і порядку проведення інвентаризації;
- в) вибір методу оцінки активів;
- г) визначення методів калькулювання (обрання номенклатури статей витрат, способу калькулювання тощо);

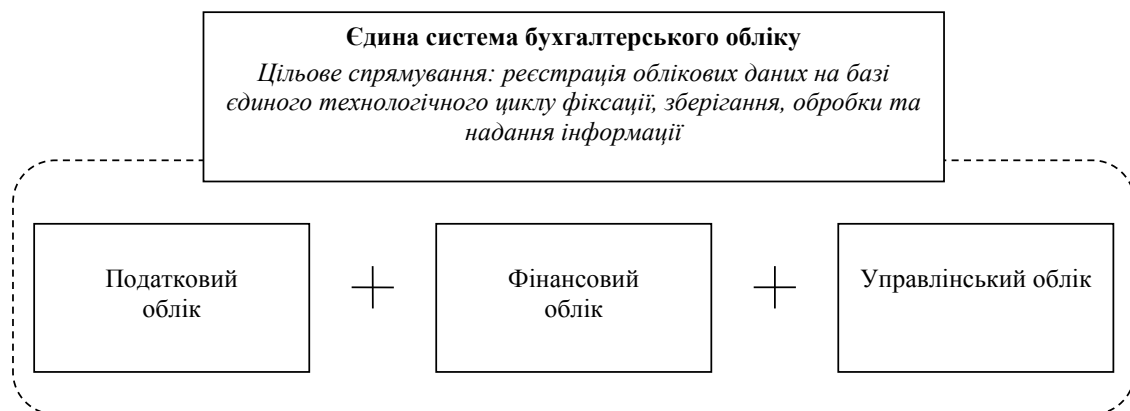


Рис. 1. Інтеграція системи бухгалтерського обліку

Джерело: розробка авторів

д) розроблення єдиного робочого плану рахунків бухгалтерського обліку (системи синтетичних та аналітичних рахунків);

е) визначення та затвердження єдиних типових бухгалтерських проведення;

ж) розроблення та затвердження форм внутрішньої звітності, порядку її заповнення та подання.

На технічному етапі – обирається форма бухгалтерського обліку з урахуванням особливостей галузі. Цей етап реалізується шляхом визначення:

– способу оброблення облікової інформації;

– переліку та форм облікових реєстрів (або їх розроблення та затвердження);

– порядку формування інформації в облікових реєстрах.

На першому та другому етапі організується процес здійснення записів, а вже на третьому – організується робота облікового персоналу. Відповідно третій етап включає:

а) визначення найбільш доцільної схеми бухгалтерського обліку (централізована або децентралізована);

б) визначення оптимальної структури бухгалтерської служби корпоративного об'єднання (розподіл робіт та обов'язків);

в) набір та навчання кадрів;

г) організацію робочих місць облікових працівників;

д) оптимальне розміщення бухгалтерської служби;

е) організацію оптимального документообороту та високого рівня діловодства (встанов-

лення інформаційних зв'язків між працівниками бухгалтерії та зі внутрішнім і зовнішнім середовищем);

ж) організацію інформаційного, технічного забезпечення;

з) мотивацію облікових працівників;

и) контроль за роботою працівників бухгалтерії;

к) формування архіву документів;

л) забезпечення захисту та безпеки облікової інформації.

Інтеграція систем та видів обліку дає цілу низку переваг (рис. 2).

Інтегрованої системи обліку притаманні специфічні способи та прийоми. До них відносяться моделювання, елімінування та трансформація бухгалтерських записів [5].

Метод моделювання полягає в ідентифікації: структурних підрозділів корпоративного об'єднання (великого підприємства) шляхом проектування організаційної структури на об'єкти організації та підсумкового узагальнення; інформації про власність, зобов'язання та господарські операції корпоративного об'єднання шляхом збору, реєстрації, групування й узагальнення фактів господарської діяльності відповідно до спроектованої організаційної структури. При цьому метод інтегрованої системи обліку трактується розширено, з визнанням можливості системного відображення процедур інтеграції.

Виділення притаманного лише інтегрованої системи обліку способу елімінування бухгал-

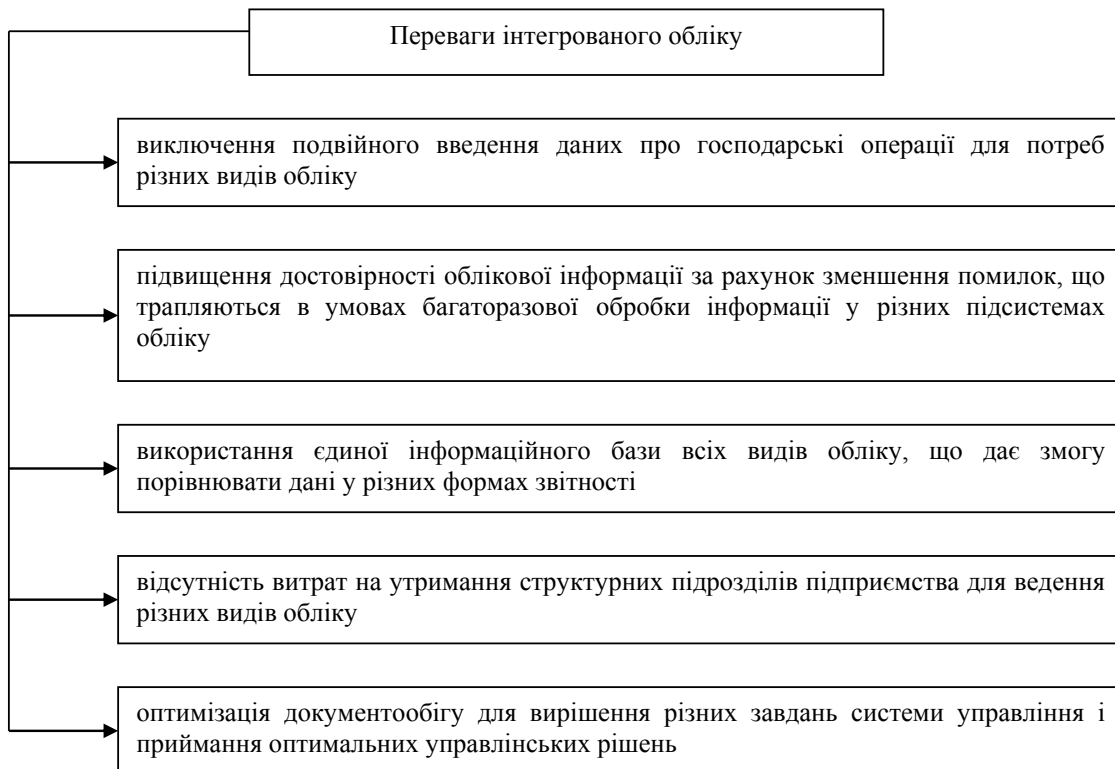


Рис. 2. Переваги інтегрованого обліку суб'єктів підприємництва

Джерело: сформовано авторами з використанням [6, 7]

терських записів визначено специфікою відносин підрозділів об'єднання. Цей спосіб дає змогу виключити з обліку, а в подальшому і зі звітності подвійне відображення активів та зобов'язань підрозділів об'єднання.

Трансформація бухгалтерських записів дає можливість не лише відобразити на рахунках обліку процес перетворення ключового ресурсу в кінцевий продукт об'єднання, але й відобразити факти господарського життя окремо взятих підрозділів як єдиного цілого. Таким чином, трансформаційна таблиця бухгалтерських записів в обліку – незамінний прийом, що дозволяє не лише агрегувати факти господарського життя у кінцеві бухгалтерські записи загалом, але й елімінувати подвійне відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку.

**Висновки.** Отже, інтегрована система обліку повинна виступати гарантом довіри суспільства до обліку та звітності. Тому необхідним є поєднання прогресивної методології інтеграції облікових підсистем з особливостями вітчизняної практики бухгалтерського обліку та зарубіжними досягненнями в галузі технологій обробки економічної інформації. Створення та розвиток інтегрованого обліку допоможе вирішити сучасні проблеми облікового забезпечення в умовах збільшення обсягів управлінської діяльності, ускладнення завдань управління як окре-

мих суб'єктом підприємництва, так і економікою країни загалом за рахунок беззаперечних переваг свого існування.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Єршова Н.Ю. Облікова система в контексті управління сучасним підприємством / Н.Ю. Єршова // Вісник НТУ «ХПІ». 2013. № 52. С. 49–55.
2. Лоханова Н.О. Інтеграційні процеси в обліку в умовах інституційних перетворень: моногр. / Н. О. Лоханова. – Херсон: Вид. Грінь Д.С., 2012. 399 с.
3. Сльозко Т.М. Бухгалтерський облік в умовах інституційних перетворень: теорія і практика: моногр. / Т.М. Сльозко. Київ: Знання, 2013. 304 с.
4. Олійник О.В. Шляхи інтеграції підсистем обліку з урахуванням особливостей умов вітчизняної економіки / О.В. Олійник, В.В. Євдокимов // Міжнародний збірник наукових праць. 2014 Вип. 1(19). С. 263–279.
5. Зоріна О.А. Організація інтегрованої системи обліку та звітності як інформаційної бази аналізу / О.А. Зоріна // Економіка Крима. 2011. № 2(35). С. 265–269.
6. Євдокимов В.В. Підходи науковців щодо проблем інтеграції обліку: історичний аспект / В.В. Євдокимов. Економіка розвитку. 2009. № 2(50). С. 23–26.
7. Шевченко Л.Я. Розвиток концепції інтегрованого обліку на основі інституційного підходу та бенчмаркінгу / Л.Я. Шевченко // Економіка та суспільство. 2017. Вип. 8. С. 806–812. URL: [http://www.economyandsociety.in.ua/journal/8\\_ukr/134.pdf](http://www.economyandsociety.in.ua/journal/8_ukr/134.pdf).