

**РОЗВИТОК МЕТОДОЛОГІЇ ІНТЕГРОВАНОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ ЗАСТОСУВАННЯ
КОРПОРАТИВНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ СИСТЕМ**

Досліджено питання методології інтегрованого обліку. Охарактеризовано основні принципи інтеграції окремих видів обліку на рівні корпоративної облікової політики та інформаційних процедур. Розглянуто підходи до побудови інтегрованої системи обліку в корпоративному управлінні

Постановка проблеми. Системне дослідження гармонізації вітчизняного обліку відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) передбачає розгляд досить широкого кола проблем, яке не обмежується лише міжнародними стандартами. Враховуючи те, що МСФЗ регламентують порядок підготовки фінансової звітності, але майже не згадують про сам облік, методологія та організація останнього потребує не менш пильної уваги.

Як свідчить практика, найвищі вимоги до бухгалтерського обліку та звітності стосуються тих господарських суб'єктів, у яких функції володіння та управління розділені, тобто корпоративного бізнесу. Управління корпораціями здійснюють не власники, а наймані менеджери, які виступають у ролі агентів, згідно з відомою агентською теорією управління [1]. Така форма організації бізнесу потребує складної структури управління. Яке називають корпоративним.

Термін "корпоративне управління" почав широко застосовуватися на практиці з початку 1990-х років, хоча історія корпоративного управління нараховує стільки ж років, скільки існують компанії. Його основною метою є здійснення діяльності корпорації в інтересах власників та інших зацікавлених сторін, які перебувають у взаємодії з корпорацією. Кожна із зацікавлених сторін має власні інтереси і, відповідно, інформаційні потреби, забезпечити які повинна корпоративна система обліку та звітності.

Стан вивчення проблеми. Протягом останніх 15-20 років широке впровадження комп'ютерної техніки та електронних засобів зв'язку значно збільшили можливості створення різноманітної фінансової та не фінансової інформації для різних груп користувачів. Разом з тим, практичне втілення інтегрованої моделі, яка об'єднала би на єдиній інформаційній платформі фінансовий, управлінський і податковий облік, а також забезпечила б, за потреби, паралельне ведення обліку за різними концептуальними основами (наприклад, за національними стандартами та МСФЗ) залишається майже нереалізованим.

Проблемою виявилася також спроба дійти спільного знаменника у питанні поділу системи обліку на окремі види. Зокрема, опоненти поділу обліку на фінансовий та управлінського (наприклад, вчені Б.І.Валуєв і Я.В.Соколов) вважають, що бухгалтерський облік – єдиний та неподільний, а управлінський облік – явище штучне, користуючись яким прихильники західних традицій намагаються послабити бухгалтерський облік. Багато опонентів знайшлося у податкового обліку, який деякі науковці називають "несправжнім" обліком. Єдине з чим погоджується більшість науковців, це те, що існування та розвиток різних видів обліку у віддирі один від одного є безумовно шкідливим явищем.

Мета дослідження. Визначити основні напрями розвитку методології інтегрованого обліку та принципи інтеграції окремих його видів на рівні корпоративної облікової політики.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблеми розвитку методології інтегрованого обліку в умовах застосування корпоративних інформаційних систем з різних позицій досліджували закордонні та вітчизняні вчені. Серед вітчизняних вчених цим проблемам приділяли увагу Ф. Ф.Бутинець, Б.І.Валуєв, С.Ф.Голов, В.Ф.Максимова, Н.М.Малюга, Л.В.Нападовська, М.С.Пушкар та інші [2, 4, 5, 6, 7, 11]. Дослідження цих науковців заклали потужний методологічний фундамент розвитку вітчизняної системи обліку та його гармонізації з вимогами МСФЗ, але значні методологічні зусилля науковців, а також практиків були спрямовані на досягнення важливих інформаційних та економічних ефектів, що виникають при інтегуванні та наблизненні різних видів обліку: бухгалтерського та податкового [2]; фінансового та управлінського [3]; фінансового, управлінського та контролінгу [8].

При цьому, на жаль, не було досягнуто єдиного погляду на природу інтегрованого обліку як вітчизняними, так і зарубіжними вченими. Також, не було визначено принципи інтеграції окремих видів обліку на рівні корпоративної облікової політики та інформаційних процедур, хоча і спостерігалися окремі спроби це зробити [4, 6, 7, 8, 10].

Викладення основного матеріалу дослідження. Основою наукового підходу до інтеграції будь-яких інформаційних систем, включаючи підсистеми господарського обліку, повинна бути теорія інформації та прикладна інформатика. Крім того, використання інформації у процесі управління суб'єктами господарювання має прямий зв'язок з теорією управління та її прикладною сферою – операційним менеджментом.

Основним "продуцентом" економічної інформації є система обліку, тому цілком природним виглядає зростання ролі обліку у контексті підтримки прийняття рішень відповідними зацікавленими особами. Потребуючи більшої кількості та вищої змістовності економічної інформації, її користувачі активно стимулюють розвиток методології обліку з метою розширення інформаційного поля для споживачів [11, с.111]. Такий розвиток відбувався на основі корпоративних інформаційних систем (КІС) та впровадження нових інформаційних технологій.

Корпоративні інформаційні системи передбачають комплексну автоматизацію фінансово-господарської діяльності підприємства чи корпорації, до складу якої входить декілька підприємств.

Аналізуючи наукові дослідження у цій сфері, можемо відзначити, що найвагоміший внесок у вдосконалення облікових технологій, які використовуються у сучасних КІС, зробили такі вчені, як Т.Божко [12], Л.Еплгейт і Ф.У.МакФарлан [13]. Дослідження цих авторитетних фахівців стосуються як загальних підходів до проектування КІС, так і шляхів подолання недоліків традиційного бухгалтерського обліку.

Головними проблемами у цьому контексті Т.Божко вважає обмежену здатність бухгалтерського обліку створювати потрібну для прийняття управлінських рішень інформацію. Бухгалтерський облік, на думку Т.Божко, створює переважно кількісну й історичну за своєю природою інформацію. Також традиційний бухгалтерський облік формує інформацію у своєрідному "політичному" ключі, обслуговуючи інтереси лише однієї групи користувачів – власників (акціонерів). Інші зацікавлені сторони не знаходять у бухгалтерській звітності необхідної інформації для прийняття рішень [12, с. 23-24]. Дана проблема дійсно є надзвичайно важливою для корпоративного управління: бухгалтерський облік, хоча і являє собою інформаційну технологію, зовсім не є "ідеологічно стерильним" [14, с. 9] і, як примхливий музичний інструмент, потребує особливого налаштування для кожної окремої групи "слухачів".

Крім налаштування під потреби конкретних користувачів, автоматизована система обліку, особливо у великих компаніях і холдингах, повинна бути грамотно "налаштована" методологічно. На жаль, окремі головні бухгалтери переоцінюють можливості автоматизованих систем і "продовжують вірити, що облікова політика, план і кореспонденція рахунків, а також типові господарські операції дані нам від Бога і змінюються також лише Божественним чином" [15, с.39]. Насправді автоматизована система без інтелектуального втручання людини – мертва.

У зв'язку із широким розповсюдженням Інтернет-технологій з'являється поняття так званої віртуальної системи обліку [16, с.53]. Така система має власні стійкі характеристики, зміст яких зводиться до таких напрямів: мережева організація, що базується на автоматизації та її

мережових моделях, є основою віртуальної системи бухгалтерського обліку; зростання важливості мереж, що використовують віртуальну систему бухгалтерського обліку; створення власних гіпотез і концепцій (генерування знань, здешевлення управління, глобалізація ринків тощо); збільшення розмірів мережі та її складу, виду діяльності, що дозволяє багаторазово підвищити вагомість та корисність цієї мережі; поліпшення низки показників використання інформації (швидкість, якість обробки тощо) завдяки відокремленню від руху матеріальних носіїв; використання багаторівневої та багато сегментної інформації, що використовується у будь-якій сфері віртуального світу; можливість обробки інформації за різними критеріями, в інтересах різних користувачів, якісно та з невеликими витратами часу на будь-якій ділянці обліку; збільшення кількості аналітичних рахунків до декількох десятків без втрати продуктивності системи; можливість ведення декількох видів діяльності на одному часовому інтервалі з використанням інформації всіма користувачами; організація ефективного фінансового, управлінського та податкового обліку в системі єдиних інформаційних потоків; можливість використання не тільки фізичних грошових потоків, але й віртуальних грошей, створення внутрішньої віртуальної "валюти"; підвищення прозорості та доступності інформації обліку для віддалених користувачів. Відрізняється від автоматизації бухгалтерського обліку у 1970 – 1980-х роках, коли компанії "обмежувалися простим перенесенням старих систем обліку на комп'ютер з доданням деяких нових рахунків" [17, с. 122]. Крім названих вище переваг, віртуальна система обліку забезпечує формування на запит майже необмеженої кількості похідних інформаційних конструктів – звітів.

Більшість сучасних, невіртуальних, систем обліку реалізують паралельні процеси для кожного з видів обліку, що збільшує навантаження на інформаційну інфраструктуру компанії та негативно впливає на вартість її обслуговування. У багатьох корпораціях і холдингах існує об'єктивна необхідність готувати декілька різних комплектів звітності – для внутрішніх потреб, для материнської структури, для зовнішніх регуляторів. Паралельна підготовка сповільнює і здорожує процес підготовки звітності, роблячи облік надто громіздкою та обтяжливою процедурою.

На нашу думку, найбільш логічним рішенням даної проблеми є створення єдиної системи інтегрованого обліку, у якій би поєднувалися всі види обліку, що існують в компанії (рис. 1).

Особливо важливим є централізація первинного обліку, який виступає основою для подальшого групування і обробки інформації у межах підсистем фінансового, управлінського, податкового й інших видів обліку.

За умови впровадження інтегрованої системи обліку, компанія отримує низку важливих переваг, серед яких можна виділити такі: виключення багаторазового введення даних щодо господарських операцій та подій для різних видів обліку; високий рівень достовірності управлінської інформації, що досягається завдяки одноразовому введенню даних і багаторазовій обробці однієї і тієї ж інформації для виконання запитів у різних підсистемах обліку; співставність та відповідність даних різних видів обліку, що базуються на використанні єдиного інформаційного простору; оптимізація документообігу компанії та зменшення витрат пов'язаних з обслуговуванням корпоративної інформаційної системи.

Розробка концепції інтегрованого обліку неможлива без визначення підходів до послідовного наближення окремих видів обліку один до одного. При цьому ми пропонуємо керуватися так званним "парним" принципом. Це означає, що повинні бути розглянуті особливості всіх можливих комбінацій різних видів обліку – фінансового та управлінського, фінансового та податкового, управлінського та податкового тощо. Наприклад, розглядаючи підходи до інтегування фінансового та управлінського обліку потрібно окремо зупинитися на методологічних і технічних особливостях цього процесу.

Перші з них, тобто методологічні особливості, стосуються насамперед взаємодії фінансового та управлінського обліку через систему рахунків. У науковій літературі ця проблематика докладно вивчалася В.Ф. Палієм [18], В.Б. Івашкевичем [19], О.Є. Ніколаєвою і

Т.В. Шишковою [20] та іншими вченими, які виділяють дві основні форми взаємодії – так звану автономну та інтегровану систему управлінського обліку.

Автономна система передбачає окреме ведення фінансового та бухгалтерського обліку, зв'язок між якими забезпечується за допомогою так званих дзеркальних рахунків або рахунків-екранів. Враховуючи конфіденційний характер управлінського обліку, цей підхід багато дослідників вважають найбільш вигідним з погляду інформаційної безпеки підприємства.

При інтегрованій системі рахунки управлінського обліку "вбудовуються" у загальну систему рахунків, де прямо кореспондують з рахунками фінансової бухгалтерії. Щоправда у такий спосіб ведеться лише облік витрат та доходів, що не дозволяє вважати цю форму організації управлінського обліку такою, що дійсно дозволяє інтегуватися з фінансовим обліком.

На нашу думку, більш обґрунтованим є інший підхід, за якого, крім розробки корпоративного плану рахунків із включенням до нього рахунків управлінського обліку, інтегрування повинно відбуватися на рівні облікової політики. Сьогодні облікова політика багатьох компаній включає у себе не тільки бухгалтерську облікову політику, але й управлінську [21, с. 73 -75].

У складі управлінської облікової політики можна виділити методичну та організаційно-технічну частини. У методичній частині відображаються такі елементи облікової політики: методи оцінки активів з метою підготовки управлінського балансу; методика обліку витрат і калькулювання собівартості продукції; методика підготовки інформації для різних категорій управлінських рішень та груп користувачів; перелік реєстрів та аналітичних розрізів управлінського обліку; форми управлінської звітності; перелік типових господарських операцій, що можливі у компанії.

До організаційно-технічного розділу управлінської облікової політики можуть бути включені такі питання: організаційна структура, повноваження та обов'язки служб, що відповідають за ведення управлінського обліку; фінансова структура компанії для здійснення бюджетного управління (на основі центрів фінансової відповідальності); стандарти документообігу; техніка реєстрації даних і вимоги до оперативної обробки первинної інформації.

Управлінська облікова політика повинна розроблятися у відповідності з концептуальною основою, на якій базується фінансовий облік. Якщо компанія повинна одночасно вести облік за національними і міжнародними стандартами, такі вимоги теж повинні бути враховані. Перевагою сучасних інформаційних систем є формування звітів на запит користувача, що особливо актуально для управлінського обліку. Враховуючи те, що управлінська звітність має внутрішній характер і жорстко не регламентується, номенклатура такої звітності може бути значною. Характеризуючи значення управлінської звітності для компанії В.Ф. Палій вказує, що вона являє собою "сукупність впорядкованих показників та іншої інформації, у якій відображаються відхилення від цілей, планів і кошторисів, без чого управлінський облік залишився би формальним сховищем цифрових даних непридатних для цілей внутрішнього управління" [22].

У системі корпоративного управління, крім забезпечення потужного управлінського обліку та його інтегування з фінансовим обліком, важливим питанням є включення в інтеграційну модель податкового обліку. Зауважимо, що мова не йде про суміщення чи злиття бухгалтерського (фінансового) та податкового обліку. Очевидно, що цілі названих видів обліку є різними, як і ключові засади їх нормативного регулювання. Більш обґрунтованою, на нашу думку, є інформаційно-технологічна схема інтеграції фінансового та податкового обліку, яка забезпечує синхронізоване ведення та обробку необхідних даних у системі. Узгодженість повинна також бути забезпечена на рівні облікової політики, рахунків (податковий облік може мати окремий план рахунків), внутрішніх регламентів та форм звітності. Це суттєво знижуватиме рівень трудомісткості податкового обліку, який загалом, є відносно високим як в Україні, так і за кордоном.

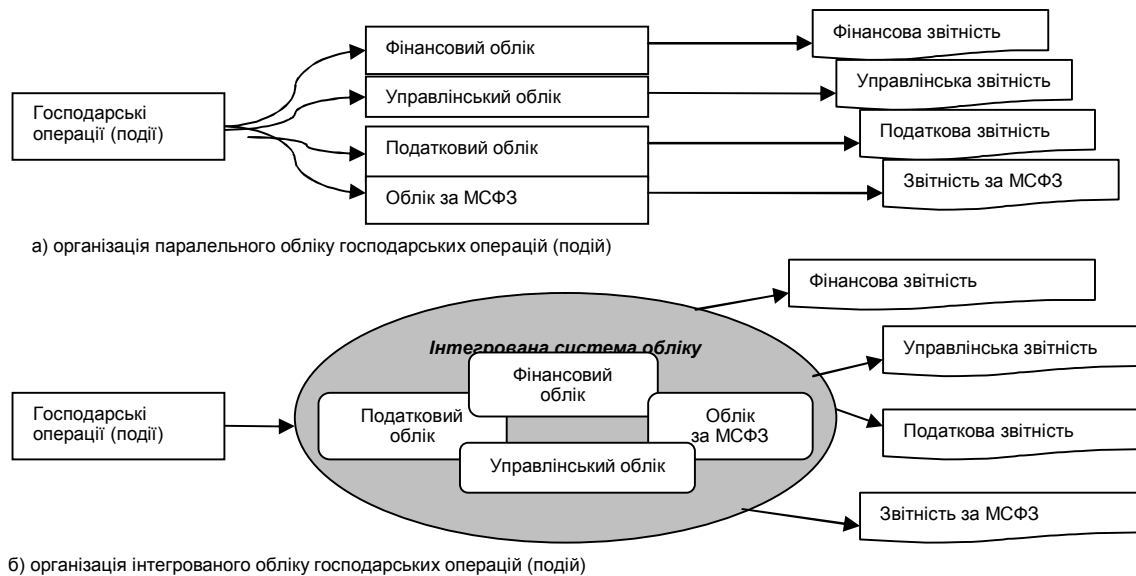


Рис. 1. Основні способи організації обліку господарських операцій та подій у корпоративній інформаційній системі

Висновки та перспективи подальших досліджень. Проблема інтегрування фінансового, управлінського та податкового обліку повинна вирішуватися, насамперед, у законотворчому та методологічному полі. При цьому нам варто почититися у зарубіжних колег. Наприклад, у Великобританії, Франції, Австрії податкова декларація починається з рядка "прибуток/збиток", який беруть прямо з фінансової звітності, а далі вже наводять коригування доходів і витрат на дозволенні і недозволенні вирахування, до яких прикладаються відповідні обґрунтування у формі таблиць та інших визначених форм. Таким чином, забезпечується пряма і прозора ув'язка фінансової та податкової звітності, без якої складно говорити про якусь інтеграцію.

Сьогодні податковий облік в Україні де-факто має "особливий" статус, який набув за рахунок зменшення уваги підприємців до фінансового обліку. Але не потрібно забувати, що податковий облік – це облік "для держави", а "для підприємця" існує облік фінансовий та управлінський. Тому завданням інтегрованої системи обліку є також вирівнювання пріоритетів, коли кожен вид обліку посідає належне йому місце.

На нашу думку, подальший розвиток системи обліку має забезпечити максимальну прозорість його внутрішніх механізмів для того, щоб потреби передбачуваних користувачів облікової інформації забезпечувались у найбільш прийнятний та економічний спосіб. Такий ефект можна досягти лише за умови подолання бар'єрів між різними видами обліку, їх концепціями та інструментальним втіленням, а це є може бути вирішено за умови проведення подальших досліджень.

Список використаної літератури:

1. Jensen M. C. Theory of the Firm, Managerial Behavior, Agency Costs, and Ownership Structure [Text] / M.C. Jensen, W.H. Meckling // Journal of Financial Economics. – 1976. – October. – P. 305 – 360.
2. Максимова В. Функціональна інтеграція облікових систем на цільовій основі / В. Максимова, О. Артох // Економічний аналіз. – 2008. – Вип. 3 (19). – С. 299 – 303.
3. Герасим П.М. Фінансовий, управлінський та податковий облік у господарських товариствах: [навч. посібник] / П.М. Герасим, Г.П. Журавель, П.Я. Хомин – Тернопіль: Економічна думка, 2003. – 480 с.
4. Голов С.Ф. Міжнародні стандарти фінансової звітності: вдосконалення та застосування [Текст] / С. Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 11. – С. 43-58.
5. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): [монографія] / М.С. Пушкар – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 424 с.
6. Нападовська Л.В. Управлінський облік: суть, значення та рекомендації щодо його використання в практичній діяльності

7. Нападовська Л.В. Нападовська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 8-9. – С. 50-62.
8. Гребець Б.О. Контролінг як сучасна система управління / О.Б. Гребець // Економіка та держава. – 2009. – № 12. – С. 71-72.
9. Подольський В.И. Теории информационного общества: [учебник] / В.И. Подольский, В.В. Дик, А.И. Уринцов – М.: Аудит. ЮНИТИ, 1998. – 320 с.: ISBN 5-238-00005-7.
10. Ильина О.П. Информационные технологии бухгалтерского учета: [учебник] / О.П. Ильина. – СПб.: Питер, 2001. – 704 с.: ISBN 5-272-00182-6.
11. Широков Л.А. Бухгалтерские информационные системы: [Текст] / Л.А. Широков. – М.: МГИУ, 2004. – 248 с.: ISBN 5-276-00562-1.
12. Пушкар М.С. Філософія обліку: [монографія] / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 157 с.
13. Boczeko T. Corporate Accounting Information System [Text] / T. Boczeko. – FT Press, 2007. – 918 p.: ISBN 0273684876.
14. Applegate L. Corporate Information System Management: The Challenges of Managing in An Information Age [Text] / L. Applegate, F. Warren McFarlan. – 5th ed. McGraw Hill / Irwin, 1999. – 360 p.: ISBN 978-0072902822.
15. Dillard J.F. Accounting as a Critical Social Science [Text] / J.F. Dillard // Accounting, Auditing & Accountability Journal. – 1991. – Vol. 4. – No. 1. – P. 8-28.
16. Орлов А.Г. Записки автоматизатора. Профессиональная исповедь: [учебное пособие] / А.Г. Орлов – М.: Манн, Иванов и Фербер, 2008. – 208 с.
17. Симонович М.Я. Бухгалтерский учет в виртуальной среде и его адаптация к МСФО и МСА: [Текст] / М.Я. Симонович, А.Н. Максименко // Учет и статистика. – 2005. – № 6. – С. 52-57.
18. Дейли Дж. Эффективное ценообразование – основа конкурентного преимущества: пер. с англ. – М.: Вильямс, 2004. – 304 с.
19. Палий В.Ф. Развитие методологии управленческого учета: [Текст] / В.Ф. Палий // Бухгалтерский учет. – 2004. – № 12. – С. 52-55.
20. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: [учебник] / В.Б. Ивашкевич. – М.: Юристъ, 2003. – 618 с.
21. Николаева О.Е. Управленческий учет: [учебник] / О.Е. Николаева, Т.В. Шишкова. – М.: Едиториал УРСС, 2003. – 320 с.
22. Кузьмина М.С. Формирование управленческой учетной политики: [Текст] / М.С. Кузьмина // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 4. – С. 73-75.
23. Палий В.Ф. Организация управленческого учета: [Текст] / В.Ф. Палий. – М.: Бератор-Пресс, 2003. – 224 с.

КУЦИК Петро Олексійович – кандидат економічних наук, доцент, перший проректор Львівської комерційної академії

Наукові інтереси:
– теорія бухгалтерського обліку;
– управлінський облік;
– звітність підприємств