

Шевченко Л. Я.

кандидат економічних наук, доцент,  
Донецький національний університет економіки і торгівлі  
імені Михайла Туган-Барановського

Shevchenko L. Y.

Candidate of Economics, Associate Professor,  
Donetsk National University of Economics and Trade named  
after Mykhail Tugan-Baranovsky

## СУТНІСТЬ ІНТЕГРОВАНОГО ОБЛІКУ ТА ЙОГО СКЛАДОВІ

### ESSENCE OF THE INTEGRATED ACCOUNT AND HIS CONSTITUENTS

**Анотація.** У роботі розглянуто науково-методичні підходи до формування системи інтегрованого обліку підприємства, її сутності. Досліджено такі складові інтегрованого обліку, як контроль та аналіз, їх значення в системі управління виробництвом. Переглянуто принципи коригування бюджету. Звернено увагу на нерозривність процесу планування з процесом контролю при застосуванні інтегрованого обліку.

**Ключові слова:** аналіз, бюджетування, інтегрований облік, контроль, управлінські рішення.

**Вступ та постановка проблеми.** Сьогодні намітилася тенденція інтегрування всіх видів обліку і бюджетування, контролю й аналізу в процес управління виробництвом, який вимагає дотримання загальних закономірностей менеджменту та відображає взаємозв'язки між різними елементами управлінської системи процесу виробництва. Сюди входять розробка і освоєння нової продукції, асортиментної політики, технологічного менеджменту, забезпечення виробництва матеріально-виробничими ресурсами; розробка і проведення кадрової політики; забезпечення якості та конкурентоспроможності продукції; підвищення ефективності виробництва; організація, вибір методів і каналів збуту; визначення організаційної структури управління, тобто наявні компоненти вимагають створити нову інтегровану систему, підпорядковану принципам централізації та децентралізації в управлінні й організації обліку, їх поєднанню, орієнтації на довгострокові цілі розвитку підприємства та широку участь його працівників в управлінні.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Вагомий внесок у розробку концептуальних основ інтегрованого обліку внесли такі провідні вчені, як О.М. Брадул, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, С.Ф. Голов, В.Ф. Максимова, Н.М. Малюга та ін., але питання застосування концепції інтегрованого обліку суб'єктами господарювання висвітлені недостатньо.

**Метою** даної роботи є поглиблення теоретико-методологічних підходів до розробки методу формування концептуальних засад створення системи інтегрованого обліку та його складових.

**Результати дослідження.** Під інтеграцією облікової системи прийнято розуміти вид об'єднання в єдиному обліковому процесі планування й обліку ресурсів, активів, технологій, факторів виробництва, інформації, збутових мереж та ін.

На сьогоднішній день не існує не тільки усталених теоретичних уявлень про інтеграцію, а й єдиного визначення. На нашу думку, інтегрована облікова система передбачає таке об'єднання, у результаті створення якого утворюється система нового економічного рівня. Процес інтеграції проявляється в установленні різного роду

зв'язків між елементами, у перерозподілі елементами системи завдань і зміні функцій елементів, що об'єднуються (інтегруються).

Інтегрована система обліку – це об'єднання (кооперація) діючих елементів господарювання для досягнення спільних цілей. У міру свого зростання системи можуть поділятися на окремі частини, а їх спільне завдання – розбиватися на кілька підзавдань. Однак для того щоб система залишалася життєздатною, частини повинні бути об'єднані між собою.

Розглядаючи сутність інтегрованого обліку, слід визначити причини його відокремлення від загальної системи бухгалтерського обліку в провідних західних країнах, необхідності, доцільності його відокремлення в Україні, а також розкрити його місце в системі управління підприємством та його підрозділами.

У сучасних умовах розвитку економіки технології не стоять на місці, та й бізнес вимагає все більшого ступеня інтеграції багатьох управлінських рішень. Саме тенденція до інтеграції обліково-аналітичних даних дала змогу багатьом підприємствам, що спеціалізуються на моніторингу виробництва продукту, виділити багато систем в особливі групи, які отримали назву інтеграції.

Розгляд форм взаємин свідчить про те, що паралельно процесу інтеграції обліку, аналізу і контролю відбувається розширення потенційних можливостей використання всіх складових управління та загалом процесу господарювання.

Регулярне зіставлення досягнутих результатів із запланованими дає можливість аналізувати відхилення і своєчасно ухвалювати необхідні рішення. Зовнішні умови можуть змінюватися, для цього в корпоративний бюджет слід також вносити необхідні корективи. Крім того, варіації зовнішнього середовища повинні сприйматися системою планування окремо від відхилень, що виникли через причини внутрішнього характеру.

Жорсткий бюджет складається для одного фіксованого (планового) рівня виробництва і, отже, не враховує відмінностей між постійними і змінними витратами, тому такий бюджет малопридатний для управлінського аналізу відхилень за витратами в тому випадку, якщо фактичний рівень виробництва істотно відрізняється від планового.

Ще один важливий теоретичний аспект – принципи перегляду і коригування бюджету. Не секрет, що практично будь-який бюджет час від часу потребує відповідного коригування. Це зовсім не означає, що такий план був складений неякісно, просто з плином часу життя вносять корективи в ті прогнози і передумови, на підставі яких був сформований бюджет.

Особливо слід підкреслити інтеграційні можливості спеціалізованих систем бюджетування, адже для успішного функціонування система бюджетування повинна мати можливість обмінюватися інформацією з іншими системами управління, що задіяні на підприємстві. Звідси – система планування повинна входити до інтегрованої системи обліку.

Для систематизації та структурування показників планування в системі передбачений план рахунків, який, по суті, є структурою планових, або бюджетних, статей. План рахунків може мати ієрархічну структуру і передбачати деталізацію планових і фактичних даних до потрібного рівня.

Планування, прогнозування та аналіз господарської інформації можуть здійснюватися як в одній, так і в декількох валютах. Для кожного з центрів фінансової відповідальності зазначається його локальна (базова) валюта.

Мабуть, можна сказати, що саме спеціалізовані системи планування і бюджетування сьогодні найбільш затребувані підприємствами – як за кордоном, так і в Україні. Досвід численних упроваджень систем бюджетування (у тому числі за участю авторів) дає змогу зробити узагальнення і висновки, які, своєю чергою, можуть бути досить цінними при реалізації аналогічних проєктів.

Недоліки в частині функцій аналізу та контролю виявляються у відсутності можливості переглядати окремі параметри і показники в різних аналітичних розрізах, відсутності уніфікації внутрішньої управлінської звітності та можливості поглибленого аналізу інформації, що накопичується.

У результаті співробітники планово-економічних та бухгалтерських служб підприємств виявляються завантажені великим об'ємом рутинної роботи, пов'язаної з формуванням бюджетів, їх коригуванням, збором фактичної інформації та виявленням відхилень. У цих умовах часу на аналітичну роботу практично не залишається, а сам аналіз носить поверхневий характер, без глибокого вивчення фактів.

Як показує досвід упровадження і використання спеціалізованих систем планування і бюджетування обліку і контролю, саме такі системи беруть на себе більшу частину рутинної роботи, забезпечують контроль цілісності і несуперечності даних, забезпечують можливість участі в цих процесах десятків співробітників, що представляють різні підрозділи підприємства. Важливим моментом є здатність економічної системи приймати дані з різномірних джерел, включаючи облікові програмні продукти, електронні таблиці та системи власної розробки. Таким чином, за допомогою спеціалізованих систем бюджетування й обліку названі вище проблеми успішно усуваються.

Це означає, що сучасний господар повинен володіти всією необхідною інформацією для оперативного прийняття економічно обґрунтованих рішень. Для вирішення цього завдання на допомогу йому приходять інформаційні технології. Втім, інформаційні технології добрі настільки, наскільки дають змогу вирішити актуальні проблеми і реалізувати методологічні підходи, найбільш важливі для підприємства.

Головна з проблем, з якою підприємство стикається до впровадження систем бюджетування, – процеси планування займали занадто багато часу, але при цьому

кількість ітерацій узгодження була явно недостатньою, а часу на аналіз самого плану і результатів його виконання майже не залишалося. Крім того, зусилля з підтримки бюджетної моделі були занадто великі, адміністрування вимагало значних витрат часу і коштів, у тому числі і на «механічні» дії.

Завдання формування обліково-фінансової та управлінської звітності підприємства можна вирішувати на основі методології ведення прогресивного інтегрованого обліку, яка передбачає виділення у структурі підприємства центрів доходів, або профіт-центрів, та центрів витрат, або кост-центрів. Центри доходів (профіт-центри) – це підрозділи, що формують у результаті своєї діяльності дохід, а центри витрат (кост-центри) – підрозділи, які здійснюють облік, контроль, технічний супровід здійснених операцій. Звідси під бюджетуванням в інтегрованому обліку слід розуміти процес планування. Відповідно, бюджет (або кошторис) – це план. Планування – особливий тип процесу прийняття рішень, який охоплює діяльність усього підприємства і всіх його структурних підрозділів.

Процес планування нерозривно пов'язаний із процесом контролю. Без контролю планування стає безрезультатним. Воно поряд із контролем повинно бути однією з функцій управління і являти собою процес визначення дій, які повинні виконуватись в майбутньому. Будь-яке підприємство, яке досягло середнього розміру і, як наслідок, має таку організаційну структуру, при якій служби підприємства володіють певним рівнем самостійності, потребує чіткого планування і дійового контролю його виконання.

Планування і контроль є необхідними атрибутами управління підприємством. При цьому під управлінням розуміється процес забезпечення діяльності підприємства для досягнення його цілей відповідно до намечених планів. Планування, як стратегічне, так і тактичне, допомагає контролювати всю виробничу діяльність підприємства і його підрозділів. Без наявності плану керуючому, як правило, залишається тільки реагувати на обстановку замість того, щоб її щоденно контролювати і регулювати. Бюджет, будучи складовою частиною плану, сприяє чіткій і цілеспрямованій діяльності підприємства, організованій роботі всього колективу.

Бюджет, будучи складовою частиною управлінського контролю, створює об'єктивну основу оцінки результатів діяльності підприємства в цілому і його підрозділів. При відсутності бюджету, порівнюючи показники поточного періоду з попередніми, можна дійти помилкових висновків, а саме: показники минулих періодів можуть включати результати низькопродуктивної роботи. Поліпшення цих показників означає, що підприємство стало працювати краще, але свої можливості воно не вичерпало. При використанні показників попередніх періодів слід урахувати можливості, що з'явилися, але яких не існувало в минулому.

Бюджет – основа для оцінки виконання плану центрами відповідальності та їх керівників: робота менеджерів оцінюється за звітами про виконання бюджету; порівняння фактично досягнутих результатів із даними бюджету вказує області, на які слід звернути увагу. Нарешті, за допомогою бюджету здійснюється аналіз відхилень, що мають місце. Бюджет, який охоплює загальну діяльність підприємства, називається генеральним. Його мета – об'єднати і підсумувати кошториси та плани різних підрозділів підприємства, так звані часткові бюджети. У результаті складання генерального бюджету створюються: прогнозований баланс; план прибутків і збитків; прогноз руху грошових коштів.

Бюджет може розроблятися на річній основі (з розбивкою за місяцями) і на основі безперервного планування (коли протягом I кварталу переглядається кошторис II кварталу і складається кошторис на I квартал наступного року, тобто бюджет весь час проектується на рік вперед).

Мета фінансового бюджету полягає в розробці прогнозованого балансу, який є результатом як фінансових, так і нефінансових операцій підприємства. Він складається з використанням даних плану прибутків і збитків, бюджету капітальних вкладень і прогнозу руху грошових коштів.

Виходячи з бюджету продажів, розробляють виробничий бюджет, на основі якого складають бюджет придбання сировини і матеріалів, бюджет праці та загальнопромислових витрат. Далі готують бюджет витрат з маркетингу і бюджет комерційних витрат.

Усі поточні бюджети повинні бути тісно взаємопов'язаними. Прогноз продажів – перший крок у процесі складання бюджету підприємства. Від прогнозу продажів залежить весь виробничий бюджет, на основі якого формується бюджет придбання (використання) сировини і матеріалів, бюджети трудових і загальнопромислових витрат.

Однією з основних функцій фінансового директора є аналіз кожного процесу, який передбачає фінансові транзакції, для того, щоб визначити, де є ризик втрати активів, і встановити точки контролю, що запобігають їх появі.

Відхилення, виявлені на етапі пофакторного аналізу прибутку, дають змогу оцінити ступінь ефективності використання придбаних ресурсів. Вони виявляються в результаті порівняння нормативної величини використаних ресурсів з їх фактичним споживанням і обчислюються наступним чином: Відхилення з продуктивності = (Фактичний обсяг використаних ресурсів - Планований обсяг використаних ресурсів) x Стандартна ціна на ресурси.

Перевірка здійснення планів із боку керівника підприємства, менеджерів (визначення стану об'єкта, зіставлення фактичних результатів із плановими, перегляд планів, якщо стає зрозумілим, що вони не можуть бути виконані, виявлення відхилень від запланованого та їх регулювання) носить назву управлінського контролю.

Будь-яке управлінське рішення ґрунтується на оцінці діяльності, де управлінське планування і система контролю цілком взаємодіють між собою. На цій стадії управління керівник має інформацію у вигляді звітів виконавців, де зосереджено кількісний вимір фактичного стану об'єкта. Часто у звітах порівнюються фактичні та бюджетні дані, виявляються відхилення. Це дає змогу концентрувати увагу на негативних процесах і виявляти проблеми, які потребують вирішення в майбутньому (наприклад, перегляд зобов'язань з постачання продукції окремим покупцям).

Досить часто ймовірність помилок настільки мала, що бухгалтери можуть цілком ігнорувати їх та не перейматися введенням спеціального контролю. У разі високої ймовірності появи помилок необхідно впровадити систему перевірок, що покликана запобігти або миттєво розпізнавати майже всі проблеми за винятком хіба що самих незвичайних.

Система контролю вимагає певних витрат і часом заважає плавному функціонуванню процесів. Якщо для здійснення контролю потрібні додаткові працівники, то, ймовірно, необхідний ретельний аналіз кінцевого зменшення ризиків. Якщо цього немає, то чи потрібний такий контроль? Аналогічним чином, якщо система контролю

передбачає широкомасштабне втручання у високоефективний процес, то цілком логічно пошукати альтернативний підхід, що забезпечує такий же рівень контролю, але ззовні, і, можливо, він набагато дешевший.

Встановлені заходи контролю можуть мати превентивний характер, націлений на виявлення проблем, що виникають, наприклад онлайн перевірка цін персоналом, що забезпечує введення даних про клієнтські замовлення, або спосіб виявлення, який виявляє проблеми після того, як вони виникли. Всі ці фактори – передбачуваний ризик, витрати та ефективність – будуть впливати на потребу підприємства в системах контролю, а також на те, який тип контролю – превентивний або такий, що виявляє – передбачається «вбудувати» в процес господарювання.

Переважає більшість транзакційних проблем, від яких захищає контроль, є ненавмисними помилками працівників. Зазвичай їх легко виявити і виправити, якщо є встановлені відповідні точки контролю. Однак потенційна втрата активів, якої найбільше бояться господарі, відбувається не в результаті таких помилок, а через свідоме шахрайство окремих службовців, оскільки ці транзакції навмисно приховують (маніпулюються), що досить сильно ускладнює їх виявлення. Найбільш поширеними видами шахрайства є: крадіжка грошей та інвестицій; зловживання видатковим рахунком; спотворення фінансової звітності; крадіжка основних засобів; крадіжка запасів зі складу і в дорозі; неповернення авансових виплат; придбання запасів для особистого користування; «відкати» постачальників.

В окремих підприємствах проблеми шахрайства стоять гостріше, оскільки сама обстановка сприяє їх вчиненню. Наприклад, рішучі заходи керівництва на підвищення прибутку можуть вести до викривлення фінансової звітності з метою «дати цифру». Отже, шахрайство набагато ймовірніше, якщо на підприємстві відбувається стрімке зростання показників, є проблеми в управлінській ієрархії, або якщо контроль не вводиться паралельно зі змінами в організаційній структурі підприємства. Існують десятки видів реального контролю над активами, які можна використовувати для підтримки фінансової та звітної дисципліни на підприємстві, але їх потрібно знати та вміло використовувати.

**Висновки.** Таким чином, із вищенаведених визначень можна виділити наступні концепції інтегрованого обліку:

а) інтегрований облік – це не тільки всебічний та достовірний облік всього майна підприємства, витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції, що застосовуються в нашій господарській практиці, а й аналіз у співставленні з планом та контроль операцій для прийняття ефективних управлінських рішень;

б) під інтегрованим обліком розуміється не тільки процес відображення показників бюджету та факт їх здійснення, але й обробка всіх облікових і планових даних, їх аналіз та контроль;

в) в інтегрованому обліку головна увага приділяється виявленню будь-яких відхилень від плану, прийняттю рішень і контролю своєчасного і повного забезпечення інформацією управлінських кадрів;

г) інтегрований облік, крім планових облікових і аналітичних завдань, виконує функції в області управління основними засобами, витратами, запасами, випуском, рентабельністю продукції та відображення прийнятих рішень. Бухгалтери, що набувають навички інтегрованого обліку, пов'язують їх з діями керівників, які приймають рішення.

Список використаних джерел:

1. Вахрушина М.А. Управленческий анализ / М.А. Вахрушина. – М. : Омега-Л, 2004. – 126 с.
2. Кольвах О.И. Компьютерная бухгалтерия для всех / О.И. Кольвах. – Ростов н/Д : Феникс, 1996. – 124 с.
3. Кондраков Н.П., Иванова М.А. Бухгалтерский управленческий учет : [учеб. пособ.] / Н.П. Кондраков, М.А. Иванова. – М. : ИНФРА-М, 2007. – 306 с.
4. Кузнецова Л. Развитие бухгалтерского учета на основе бенчмаркинга: теория, методология, практика : дис. ... д.э.н. : спец. 08.00.12 / Л.Н. Кузнецова. – Ростов-на-Дону, 2005. – 480 с.
5. Стратегический учет для руководителя / Б. Райан, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл. – М. : Аудит: ЮНИТИ, 1998. – 30 с.
6. Стиглиц Дж.Е. Информация и смена парадигмы в экономической науке / Дж.Е. Стиглиц. – М. : Мысль, 2005. – 538 с.
7. Сучасний бухгалтерський облік і контроль: проблеми розвитку : [монографія] / Під ред. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир : Рута, 2014. – 42 с.

**Аннотация.** В работе рассмотрены научно-методические подходы к формированию системы интегрированного учета предприятия, ее сущности. Исследованы такие составляющие интегрированного учета, как контроль и анализ, их значение в системе управления производством. Пересмотрены принципы корректировки бюджета. Обращено внимание на неразрывность процесса планирования с процессом контроля при применении интегрированного учета.

**Ключевые слова:** анализ, бюджетирование, интегрированный учет, контроль, управленческие решения.

**Summary.** It is in-process considered scientifically are methodical approaches of forming of the system of the integrated account of enterprise, her essence. Such constituents of the integrated account as control and analysis and their value are investigational in control system by a production. Principles of adjustment of budget are revised. Paidattention to unbreak of planning process with the process ofcontrol at application of the integrated account.т fortranslation

**Key words:** analysis, budgeting, integrated account, control, administrative decisions.

УДК 657.37

**Шевчук К. В.**

*кандидат економічних наук,*

*доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту*

*Національного університету біоресурсів і природокористування України*

**Shevchuk K. V.**

*Candidate of Economic Science,*

*Associate Professor of Accounting and Auditing Department*

*National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine*

## РОЛЬ УПРАВЛІНСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ В ОБЛІКОВО-ІНФОРМАЦІЙНІЙ СИСТЕМІ ПІДПРИЄМСТВА ТА ОСОБЛИВОСТІ ЇЇ ФОРМУВАННЯ

### THE ROLE AND PARTICULARITIES OF FORMATION OF MANAGERIAL REPORTING IN THE BUSINESS'S ACCOUNTING AND INFORMATION SYSTEM

**Анотація.** У роботі визначено місце та роль управлінської звітності в обліково-економічній системі підприємства, розглянуто особливості її формування. Проаналізовано та узагальнено економічний зміст категорії «управлінська звітність». Визначено етапи організації системи управлінської звітності на підприємстві. Аргументована важливість визначення критеріїв оцінки якості управлінської звітності. Визначено напрями підвищення ефективності впровадження управлінської звітності.

**Ключові слова:** управлінський облік, управлінська звітність, центр відповідальності, користувачі інформації, управлінське рішення, якість управлінської звітності.

**Вступ та постановка проблеми.** У даний час для більшості підприємств проблема вдосконалення звітної інформації набуває все більшого значення. Особливості організації управлінської звітності визначаються особливостями діяльності господарюючого суб'єкта та його організаційної структури. У зв'язку з цим при формуванні системи управлінської звітності важливим аспектом є чітка організація послідовності її формування на підприємстві.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Аспекти формування управлінської звітності досліджували як вітчизняні, так і зарубіжні науковці: Бутинець Ф.Ф., Кірейцев Г.Г., Карпова Т.П., Нагірська К.Є., Нападовська Л.В., Пушкар М.С., Озеран В.О., Сльозко Т.М. та ін. Проте в економічній літературі управлінська звітність, на відміну від інших видів звітності, досліджена недостатньо. При цьому відсутній єдиний підхід навіть до самого терміну «управлінська звітність».