

ського обліку. Наведені науковцями відповіді щодо ролі моделювання в обліку свідчать про його високу значущість у розвитку методу бухгалтерського обліку.

Література: 1. Гильде Э. К. Модели организации нормативного учета в промышленности. – М.: Финансы, 1970. – 112 с. 2. Рапштов Р. С. Логико-математическое моделирование в бухгалтерском учете: Монография. – М.: Финансы, 1979. – 128 с. 3. Большой бухгалтерский словарь / Под ред. А. Н. Азрилияна. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 574 с. 4. Гуляев Н. С. Основные модели бухгалтерского учета и анализа в зарубежных странах: Учебн. пособ. / Н. С. Гуляев, Л. Н. Ветрова. – М.: КНОРУС, 2004. – 144 с. 5. Сук Л. К. Бухгалтерський облік: Навч. посібн. / Л. К. Сук, П. Л. Сук. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2008. – 507 с.

Стаття надійшла до редакції
30.03.2009 р.

УДК 657:004

Євдокимов В. В.

ПІДХОДИ НАУКОВЦІВ ЩОДО ПРОБЛЕМ ІНТЕГРАЦІЇ ОБЛІКУ: ІСТОРИЧНИЙ АСПЕКТ

The concepts of "accounting integration" and "integration of data processing" have been demarcated; similarities between these two concepts have been drawn as well as scientists' approaches towards accounting integration problems have been analyzed in the article.

Зміни, що відбулись у формах власності, у взаємовідносинах між галузями та регіонами, у системі державного управління, потребують істотної перебудови підходів до регулювання окремих підсистем бухгалтерського обліку, формування чітких взаємозв'язків між ними, їх взаємодії.

У сучасних умовах створення інтегрованої облікової системи як основи інформаційного забезпечення на підприємстві забезпечує ефективність діяльності окремих суб'єктів господарювання та економіки України в цілому. 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 передумови формування достовірної економічної інформації, дотримання усіма суб'єктами господарювання правил ведення бізнесу, забезпечення захисту інтересів держави та суспільства в цілому. Держава, захищаючи інтереси громадян, забезпечує контроль за дотриманням зобов'язань господарюючих суб'єктів.

Проведений аналіз літературних джерел показав, до проблеми інтеграції обліку приділявся неабиякий інтерес науковців. Цим питанням присвячували свої праці такі зарубіжні вчені, як Е. К. Гільде, І. І. Каракоз, В. Ф. Палій, І. Рудольф, Я. В. Соколов та ін. Серед вітчизняних вчених варто виділити М. Т. Білуху, Ф. Ф. Бутинця, Б. І. Валуєва, Г. Г. Кірейцева та ін.

Метою дослідження є уточнення понять "інтеграція обліку" та "інтеграція обробки даних", визначення взаємозв'язків між

даними поняттями, а також аналіз поглядів вчених на проблему інтеграції обліку.

Поняття "інтеграція обліку" виникло порівняно недавно, понад 30 років тому. Дослідників тривалий час бентежило, що окрім бухгалтерського обліку існують статистичний та оперативний обліки. Пояснювалось це різними причинами: 1) цілями різних інстанцій, в які потрібно надавати звітність; 2) різною оперативністю облікових даних; 3) строками збереження інформації; 4) ступенем точності і деталізації.

З 70-х років однією з широко обговорюваних проблем стала можливість інтеграції трьох видів народногосподарського обліку. На той час відбувався швидкий процес впровадження електронно-обчислювальної техніки на всіх ділянках управлінської роботи. Відбувались суттєві зміни в обліку, більш гостро ставилось питання взаємної ув'язки бухгалтерського, статистичного й оперативного обліків, їх взаємодії, максимальної відповідності методам оптимального управління. Таким чином, можна виділити три основні обставини, що сприяли інтеграції обліку: 1) розвиток обчислювальної техніки; 2) початок функціонування інформаційних систем та створення належної бази даних при використанні комп'ютерної техніки для глибокого економічного аналізу; 3) все більш широке застосування облікових даних не лише для відображення господарської діяльності підприємства, але й галузей народного господарства.

Почав рух за інтеграцію Еріх Карлович Гільде (1904 – 1983). Він писав: "Упровадження обчислювальної техніки стирає межі між видами обліку, оскільки після фіксації будь-якої інформації і введення її в машину питання про результатну інформацію вирішується лише відповідно до потреб підприємства й народного господарства і не залежно від того, до якого виду обліку відноситься ця інформація" [1, с. 527]. Ідея Е. К. Гільде швидко стала однією з центральних в науковій літературі. За інтеграцію були майже всі, однак на той час не було єдиного погляду щодо інтеграції в обліку. Відбувалася дискусія з приводу питання, який із видів обліку стане базовим в єдиному народногосподарському обліку. У літературі висловлювалися погляди не лише суперечливі, але іноді полярно протилежні й взаємовиключні. Крім того, деякі економісти ототожнювали два різні поняття "інтеграція обліку" та "інтеграція обробки даних" ("інтеграція вхідної інформації").

Для визначень сутності інтеграції було розглянуто довідкову літературу.

Згідно з тлумачним словником, інтеграція: 1) об'єднання окремих частин, елементів в одне ціле; 2) процес взаємного пристосування, розширення економічного та виробничого співробітництва, об'єднання національних господарств двох і більше країн [2, с.100].

Економічна енциклопедія трактує інтеграцію як поступове зближення та об'єднання економічних суб'єктів у процесі їх взаємодії (взаємовпливу, взаємопроникнення, взаємозбагачення та ін.) [3, с. 668].

Поняття "інтеграція обліку" та "інтеграція обробки даних обліку" не розглядались в довідковій літературі, наукових дослідженнях, а, відповідно, і не мали певного сталого трактування. Можливо саме з цим і була пов'язана плутанина у розумінні їх сутності.

Так, Л. А. Горшкова зазначала: "Багато вчених як елементи інтеграції приймають первинні облікові й нормативно-двідкові дані, не виділяючи чіткого розходження між поняттями "інтеграція видів обліку" та "інтеграція вхідної інформації" [4, с. 27].

"Що ж таке інтеграція, – пише В. Ф. Палій, – чи означає вона зникнення різних видів обліку, їхнє розчинення в системі єдиного господарюючого підприємства, або, може бути, у процесі інтеграції забезпечується органічна єдність різних видів обліку на основі їхнього оптимального взаємозв'язку для отримання максимуму необхідної інформації про керований об'єкт із мінімуму зареєстрованих первинних даних? На цей час немає однозначної відповіді на ці питання" [5, с. 27].

Сутність інтеграції дійсно складна. Електронно-обчислювальні машини, розширивши інформаційний обсяг і швидкість

обробки облікової інформації, значною мірою створили умови для упорядкування діючої на той час системи обліку в країні.

В. П. Астахов, досліджуючи поняття "інтеграція обліку" та "інтеграція обробки даних", зазначав: "Єдине й однократне введення в ЕОМ вихідних даних для одержання різної інформації з урахуванням потреб управління призвело до тісної взаємодії всіх трьох видів обліку, що обумовлено наявністю на підприємствах загального керованого об'єкта – господарських засобів. В даному випадку можна говорити про єдність системи облікової інформації [6, с. 10 – 11].

Разом з тим, інформація про засоби підприємства має місце в кожному з видів обліку, виконуючи певну функціональну роль і створюючи тим самим основу для її інтегрованої обробки. Забезпеченням інтеграції обробки облікових даних служить наявність вхідної інформації.

Уся первинна інформація про виконання плану, яка надходить для обробки в ЕОМ, має заздалегідь встановлену спрямованість і систематизується відповідно до вимог окремих видів обліку. Визначивши чіткі межі кожного виду обліку в інформаційній системі, можна упорядкувати перелік завдань, розв'язуваних бухгалтерським, статистичним і оперативним обліками.

Тому інтеграцію не можна розглядати як "розчинення" всіх видів обліку в "інтегрованій системі". Обчислювальна техніка не впливає на методологічні принципи того чи іншого виду народногосподарського обліку, а лише змінює технологію обробки їх інформації. Тому, на думку авторів, непереконливими є аргументи тих вчених, які пов'язують застосування ЕОМ у бухгалтерському обліку із запереченням його основних прийомів і способів: рахунків і подвійного запису, документації.

В. Б. Ліберман вважав, що необхідно передумовою реалізації інтеграції господарського обліку є розробка єдиної схеми інтегрованої обробки облікових даних [7, с. 24].

Розглядаючи інтеграцію обліку, М. М. Фесенко [8, с. 56] приділяв увагу явищу диференціації. Він зазначав, що процеси інтеграції обліку викликають відповідні явища диференціації. При цьому інтеграція та диференціація знаходяться в діалектичному взаємозв'язку. На його думку, дана тенденція дозволяла говорити про відносне відокремлення, певну диференціацію всіх видів обліку в процесі інтеграції на такі взаємопов'язані стадії:

1. Первинний облік – вхід системи обробки облікових даних.
2. Накопичення, зберігання та пошук облікових.
3. Обробка облікових даних з метою формування результативних показників.
4. Надання результативних даних, звітів, документів, таблиць у вигляді, придатному для використання в управлінській роботі.

Таким чином, проведений аналіз літературних джерел 70-х років показав, що в умовах розвитку обчислювальної техніки та автоматизації управління ряд авторів розглядали інтеграцію обліку в контексті інтеграції обробки облікових даних в умовах створення інформаційної системи обробки даних (ІСОД).

Виходячи з того, що будь-яку інформаційну систему можна охарактеризувати як сукупність входів, внутрішніх процесів і виходів, розгляд системи обробки облікових даних в умовах ІСОД відбувався за трьома напрямками: інтеграція входів, інтеграція процесів перетворення даних й інтеграція виходів.

Так, М. В. Лапухін виділяв три етапи інтеграції обробки даних. Одним з основних принципів інтегрованої системи збору, реєстрації і обробки інформації є створення єдиного первинного документа, що забезпечує вхідною інформацією бухгалтерський, оперативний і статистичний обліки. За допомогою цього принципу забезпечується збір і реєстрація інформації, що використовується для прийняття різних управлінських рішень [9, с. 10 – 13].

Другий етап інтеграції полягає в записі на магнітні носії постійної інформації. До неї відносяться: нормативна інформація, планова, облікова, довідкова.

Третій етап організації інтегрованої системи – створення методики обробки постійної та змінної інформації, яка вво-

диться в ЕОМ, що полягає в послідовності введення інформаційних потоків, сортуванні, виборці та групуванні даних за певними ознаками.

Отримана інформація не втрачає свого інтегрального зв'язку. Оскільки прийняття комплексних управлінських рішень потребує комплексного підходу до питань економічного аналізу, здійснення якого можливе при дослідженні взаємопов'язаних аналітичних та зведених даних, що видаються інтегрованою системою обробки інформації.

Отже, інтегрована система обробки даних (інтеграція обробки даних) є системою збору і формування інформації на основі єдиних вхідних та нормативно-довідкових даних за однією схемою.

Виходячи з того, що інтеграція – об'єднання окремих частин, елементів в одне ціле, інтеграція обліку – це створення системи облікової інформації на основі органічного поєднання даних різних підсистем бухгалтерського обліку не порушуючи загальну методикі фіксації, збору та обробки даних. Не можна вважати інтеграцією обліку той факт, коли дані одного обліку використовуються для складання періодичної та річної звітності без належного поєднання первинного спостереження за фактами господарської діяльності та подальшого групування даних тощо.

Незважаючи на те, що погляди вчених та науковців щодо сутності інтеграції обліку розходились, всі розуміли її вагомe значення. Так, М. М. Фесенко писав: "Шлях до інтеграції видів обліку й обробки облікових даних лежить через розвиток і вдосконалювання окремих видів обліку, у результаті чого вони будуть краще виконувати свої функції, більше відповідати поставленим перед ними цілями, "звільняться" від невласливих їм функцій, звільняться від дублювання й паралелізму. При цьому скоротяться потоки облікових даних, зменшиться обсяг операцій, виконуваних для кожного виду обліку. У той же час взаємозв'язок, взаємодія й взаємозалежність різних видів обліку зросте в результаті здійснення інтеграції на різних стадіях обліку. Загальна кількість інформації, яка надається народногосподарським обліком, збільшиться, його єдність стане більша. Одночасна кількість переданих і виданих даних скоротиться внаслідок підвищення інформаційної ємності показників, а також уніфікації документів, застосування єдиних кодів і стандартизації процедур" [8, с. 58].

При розгляді напрямків розвитку та шляхів інтеграції одні автори (Т. О. Вежицький [10, с. 96], П. В. Мезенцев, О. Н. Карданов [11, с. 24 – 29], В. І. Рибін [12, с. 32 – 35]) вважали, що бухгалтерський облік як такий перестане існувати, в умовах обчислювальної техніки відпаде необхідність в системі рахунків, дебеті та кредиті, хронологічних та синтетичних записів, синтетичному та аналітичному обліку. Інші (Я. В. Соколов [1, с. 527 – 528], О. І. Валуєв [13, с. 34 – 39]) дотримувались думки, що основну роль в розвитку підприємства буде відігравати бухгалтерський облік і на його основі здійснюватиметься інтеграція різних видів обліку.

Ще один напрямок в трактуванні інтеграції обліку пропонують автори, які вбачали інтеграцію в стиранні меж між видами обліку, набуваючи загальних властивостей [14, с. 157].

У свою чергу, покращення деяких властивостей, розвиток окремих методологічних прийомів в умовах використання сучасних технічних засобів не правомірно називати інтеграцією обліку.

В. Ф. Палій зазначав: "...розходження між окремими видами обліку стають настільки незначними, що можна говорити про виникнення на підприємстві єдиної (інтегрованої) системи господарського обліку, заснованої на принципах бухгалтерського обліку: системі рахунків і подвійному записі, балансовому узагальненні й оцінці засобів підприємства. Єдину (інтегровану) систему обліку можна розглядати як підсистему АСУП" [5, с. 39 – 40].

Зазначена система господарського обліку створюється на основі знищення відмінностей між різними видами обліку шляхом однакової їх організації та застосування ними однакових методів. Сумування таких у сутності однакових видів обліку, на думку В. Ф. Палія, дає інтегрований облік.

Деякі вчені вважали, що інтеграція може бути здійснена при самостійному функціонуванні різних видів обліку. Так, О. С. Бородин [15, с. 23] формулював свою точку зору: "Ми вважаємо, що інтегрування господарського обліку не виключає самостійного існування видів обліку. Тому про створення нового виду обліку (інтегрованої системи) так само, як і про поглинання одного виду іншим або розчиненні одного виду в іншому, не може бути й мови".

Позасистемної інтеграції бути не може, оскільки саме поняття інтеграції передбачає таке утворення цілісної системи більш вищого рівня на основі часткових і відносно самостійних систем (елементів) менш високого рівня, при якому дані елементи вступають у відносини та взаємний зв'язок з деякою втратою їх самостійності та незалежності [8, с. 56]. При інтеграції створюється нова система, і вагоме значення мають системоутворюючі зв'язки, які визначають цілісність нової системи.

М. Г. Белов вважав, що багато завдань, передбачених відокремленим веденням оперативного, бухгалтерського і статистичного видів обліку, можна вирішити організацією єдиної системи господарського обліку, в якій будуть об'єднані (або інтегровані) його окремі види. За основні вихідні принципи здійснення цього процесу він пропонує: економічне обґрунтування об'єктів облікового спостереження; систематизацію облікової інформації про економічні явища і категорії в єдиній системі взаємопов'язаних рахунків; одноразовість реєстрації первинної інформації в системі облікового спостереження; інтегральну обробку облікової інформації за умови максимального використання сучасної обчислювальної техніки; поділ кожного облікового-інформаційного потоку на три рівні використання за схемою: підрозділ – підприємство – зовнішні рівні управління; виокремлення статистичного обліку в окрему сферу інформаційної діяльності, починаючи зі стадії зведення і закінчуючи стадією аналізу облікової інформації [16, с. 45 – 52].

Г. Г. Кірейцев визначає основні напрями інтеграції обліку, а саме: інтеграція бухгалтерського, оперативно-технічного, статистичного обліку; організаційно-методична інтеграція на основі створення єдиної економічної служби та інтеграція освіти, науки і практики бухгалтерського обліку [17, с. 76 – 77].

Таким чином, можна виділити декілька точок зору стосовно інтеграції обліку, що існували на той час, згрупувавши їх в п'ять груп:

- 1) базовим є бухгалтерський облік, і саме він за допомогою обчислювальної техніки поглине оперативний облік;
- 2) базовим є оперативний облік, який за допомогою обчислювальної техніки розчинить в собі всю економічну інформацію;
- 3) зведення усієї методики обліку до статистики та трактування бухгалтерського обліку як окремої підсистеми економічної статистики;
- 4) відсутність головної ролі якогось одного виду обліку;
- 5) припускали інтеграцію первинних джерел обліку, однак заперечували можливість, а тим більше необхідність злиття окремих видів обліку, при цьому виступали проти застосування терміна "інтеграція обліку".

Таким чином, можна виділити три основні обставини, що сприяли інтеграції обліку: 1) розвиток обчислювальної техніки; 2) початок функціонування інформаційних систем та створення належної бази даних при використанні комп'ютерної техніки для глибокого економічного аналізу; 3) все більш широке застосування облікових даних не лише для відображення господарської діяльності підприємства, але й галузей народного господарства.

Не існувало єдиного підходу щодо інтеграції обліку. Відбувалась дискусія з приводу питання, який із видів обліку стане базовим в єдиному народногосподарському обліку. У літературі висловлювалися погляди не тільки суперечливі, але іноді полярно протилежні й взаємовиключні. Крім того, деякі економісти ототожнювали два різні поняття "інтеграція обліку" та "інтеграція обробки даних обліку", інші заперечували можливість, а тим більше необхідність злиття окремих видів обліку, при цьому вони виступали проти застосування терміна "інтеграція обліку".

Як бачимо, те, чого ми прагнемо сьогодні – об'єднати всі види обліку в єдину інформаційну систему бухгалтерського обліку, вже було метою удосконалення обліку понад 30 років тому. Незважаючи на те, що змінилася економічна ситуація, певною мірою менталітет українців – ми стали незалежною державою, перед бухгалтерським обліком постають все ті ж завдання – забезпечення збереження власності, надання інформації для управління, визначення результатів діяльності.

Належне інформаційне забезпечення управління підприємством потребує вирішення двох завдань: створення інформаційної системи, яка б задовольняла вимоги управління на основі відповідної бази даних; полегшення обробки даних. Це може бути досягнуто інтеграцією обліку.

У сучасних умовах ефективна організація інтегрованої облікової системи на мікро- та макrorівнях забезпечує ефективність діяльності окремих суб'єктів господарювання та економіки країни в цілому. Аналіз останніх тенденцій, пов'язаних з розподілом управлінських повноважень щодо регулювання розвитку окремих облікових підсистем, свідчить про відсутність єдиного підходу, однозначної позиції щодо подальшого вирішення даної проблеми. Унаслідок цього існує нагальна потреба створення інтегрованої системи бухгалтерського обліку, що допоможе вирішити сучасні проблеми облікового забезпечення в умовах збільшення обсягів управлінської діяльності, ускладнення завдань управління як підприємством, так і економікою в цілому.

- Література:** 1. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособ. для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с. 2. Тлумачний словник української мови: Близько 7000 слів / За ред. Д. Г. Гринчишина. – 3-тє вид., перероб. і доповн. – К.: Освіта, 1999. – 302 с. 3. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 1 / Від ред. С. В. Мочерний. – К.: Вид. центр "Академія", 2000. – 864 с. 4. Горшкова Л. А. Автоматизация учета в условиях интегрированной системы обработки данных // Бухгалтерский учет. – 1979. – №3. – С. 27 – 28. 5. Палий В. Ф. Бухгалтерский учет в системе экономической информации. – М.: Финансы, 1975. – 320 с. 6. Астахов В. П. К вопросу интеграции обработки учетных данных в системе экономической информации // Бухгалтерский учет. – 1976. – №12. – С. 9 – 12. 7. Либман В. Б. Единая схема интегрированной обработки учетных данных // Бухгалтерский учет. – 1977. – №2. – С. 24 – 30. 8. Фесенко Н. М. К вопросу интеграции обработки учетной информации // Бухгалтерский учет. – 1977. – №2. – С. 54 – 58. 9. Лапухин Н. В. Проблемы интеграции обработки учетной информации в условиях АСУ // Бухгалтерский учет. – 1978. – №12. – С. 10 – 13. 10. Вежбицкий Т. А. Бухгалтерский учет. Сборник статей. – М.: МЭСИ, 1967. – 274 с. 11. Мезенцев П. В. Выступления на заседании клуба бухгалтеров и общественно-практического института советской торговли / П. В. Мезенцев, А. Н. Карданов // Бухгалтерский учет. – 1973. – № 1. – С. 24 – 29. 12. Рыбин В. И. Автоматизированная система управления (теория и методология). Т. II. – М.: Мысль, 1972. – 320 с. 13. Валуев А. И. Бухгалтерский учет на службе внутрихозяйственного расчета и социалистического соревнования // Бухгалтерский учет. – 1973. – №5. – С. 34 – 39. 14. Организационные структуры управления производством / Под общ. ред. проф. Б. З. Мильнера. – М.: Экономика, 1975. – 250 с. 15. Бородин А. С. Интегрирование хозяйственного учета в управлении предприятием // Бухгалтерский учет. – 1975. – № 6. – С. 23 – 26. 16. Белов Н. Г. Единая система учета в сельском хозяйстве. – М., 1975. – 349 с. 17. Кірейцев Г. Г. Функції бухгалтерського обліку. – К., 1990. – 347 с.

Стаття надійшла до редакції
30.03.2009 р.