

- об'єктами купівлі-продажу на сільському ринку є товари і послуги, які мають певні особливості, тобто відповідають характеру сільської праці і способу життя сільського населення;

- обмеженість і нестійкість платоспроможного попиту, який обумовлений низькими доходами сільського населення, сезонним характером виробництва і високим ступенем ризику;

- значна територіальна розосередженість об'єктів інфраструктурного забезпечення (68 тис.од.), їх розміри, спеціалізація відповідно до типу сільського поселення;

- специфічні форми і методи торговельного обслуговування, економічні механізми і форми господарювання, методи позиціонування суб'єктів ринку і реалізації конкурентних переваг в умовах обмеженої конкуренції.

Слід окремо підкреслити, що сільський ринок має також особливу мету функціонування в інтересах селянства, села і сільського господарства. Глибока специфіка і особлива мета функціонування сільського ринку вимагає специфічної законодавчо-нормативної бази, організаційних форм, фінансово-економічних важелів регулювання, схем координації і управління.

Таким чином, назріла об'єктивна необхідність самостійного узгодженого розвитку сільського ринку з його основними пріоритетами і у взаємодії з аграрним ринком.

**Висновок.** Внутрішня торгівля володіє значним потенціалом і досвідом ефективного функціонування в сільській місцевості та участі у перебудові соціально-економічних основ села.

На сучасному етапі роль торгівлі у соціально-економічних перетвореннях на селі зростає, при цьому діяльність торгівлі, її вплив на багатоаспектні проблеми села носить безсистемний і деформований характер. Фундаментальним і концептуальним підходом активізації ролі торгівлі на системних засадах є формування сільського ринку.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. "Стратегічні орієнтири розвитку аграрного сектору України до 2020 року" //Економіка АПК. – 2012 №10. – С.7-15.

2. Малік М. Й. Інституціональні засади і розвиток соціального капіталу в аграрній сфері.

3. Апопій В. В. Внутрішня торгівля та АПК України: ефективність взаємодії: монографія / Апопій В. В. – Львів: Видавництво ЛКА, 2007. –368 с.

4. Система регулювання внутрішньої торгівлі України: Монографія / [ за ред. В. Апопій, І. Копича] – К: Академвидав, 2012. – 424 с.

5. Апопій В. В. Ринки в системі внутрішньої торгівлі України: монографія / [за ред. д.е.н. проф. Апопій В. В.]. – Львів: Вид-во ЛКА, 2012.– 416 с.

УДК 657.1 : 657.37

Куцик П. О.

## ОРГАНІЗАЦІЯ ВПРОВАДЖЕННЯ ІНТЕГРОВАНОЇ СИСТЕМИ ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ

*Обґрунтовано місце обліку та звітності у системі корпоративного управління. Досліджено теоретико-історичний аспект організації обліку. Охарактеризовано принципи та етапи організації інтегрованої системи обліку. Подано модель інтегрованої системи обліку та звітності на підприємстві.*

**Ключові слова:** організація, інтегрована система, облік, звітність, корпоративне управління

Kutsyk P.

## ORGANIZATION OF IMPLEMENTING THE INTEGRATED SYSTEM OF ACCOUNTING AND REPORTING

*Substantiated the place of accounting and reporting in the corporate management system. Investigated theoretical and historical aspects organization of accounting. Characterized principles and stages of organization the integrated accounting system. Submitted the model of the integrated system of accounting and reporting at the enterprise.*

**Keywords:** organization, integrated system, accounting, reporting, corporate management

**Вступ.** Проблеми організації обліку та формування відповідної внутрішньої звітності в різних корпоративних об'єднаннях, що обумовлені сукупним впливом діючих правових норм, організаційно-економічних факторів та інформаційних потреб різ-

них внутрішніх і зовнішніх користувачів, дослідженні не повною мірою. Сьогодні об'єднання (підприємства) застосовують замість внутрішніх звітів численні розроблені таблиці, кожна з яких, як правило, орієнтована на задоволення конкретного

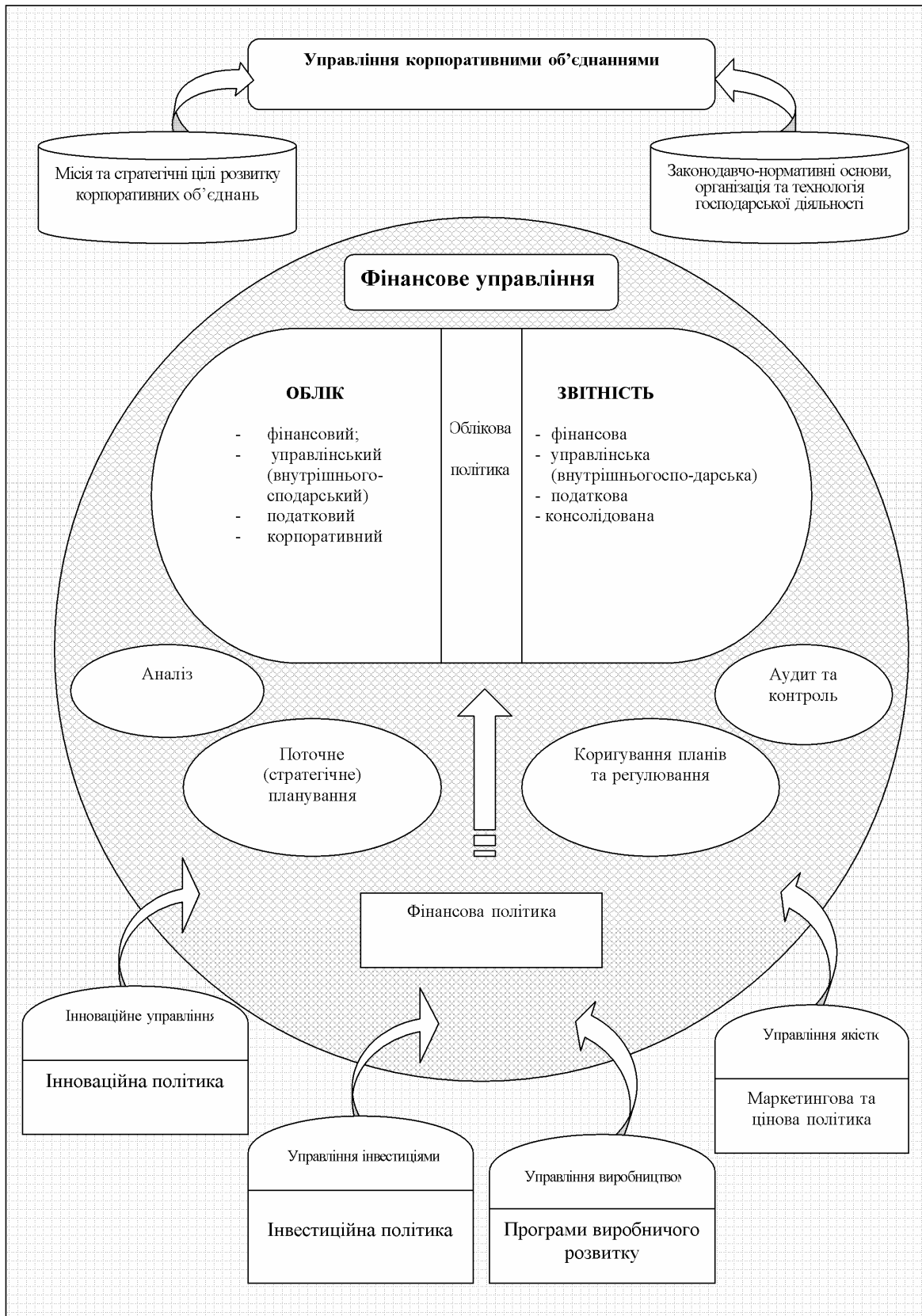


Рис. 1. Місце обліку та звітності у системі корпоративного управління

запиту апарату управління, що призводить до їх невинувато великої кількості, дублювання багатьох показників, надмірності за обсягом, невідповідності за структурою інформації, відсутності взаємоузгодженості результативних значень і систематичного контролю з їх узгодженістю, що є наслідком відсутності методичного підходу до формування системи внутрішньої звітності корпоративних об'єднань. У них використовується звітність, що застосовується для економічних суб'єктів незалежно від організаційно-правових форм та специфіки, що визначається галуззю промисловості та видами діяльності, яка здійснюється.

Успішний розвиток корпоративного об'єднання, як і будь-яких підприємств, потребує формування комплексу узагальненої, деталізованої та релевантної інформації, що розкриває підсумки його діяльності та діяльності структурних підрозділів, при оптимізації термінів її подання для зацікавлених користувачів із застосуванням сучасних програмних продуктів обліку. Тому поява **інтегрованої системи обліку** як інформаційної системи є закономірним результатом розвитку корпоративного управління. Організація єдиної інтегрованої системи обліку повинна відповідати цілям основних видів обліку, як головного підприємства, так і структурних підрозділів. Щодо концепції звітності корпоративних об'єднань, то вона базується на системі збалансованих показників, а також фінансових, аналітичних методах і моделях. Модель, що розкриває взаємозв'язок управління корпоративних об'єднань з обліком і звітністю, подана нами на рис. 1.

**Аналіз досліджень і публікацій.** Значний внесок у напрямі інтеграції обліку зробили такі відомі

вчені, як Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, Л. В. Нападівська, А. А. Бойчук, Н. М. Малюга, В. А. Дерій, М. С. Пушкар, М. І. Бондар та інші. Разом з тим, більшість досліджень стосувалася проблем впровадження та адаптації міжнародних стандартів у вітчизняній практиці, а також питань уніфікації бухгалтерського обліку на міжнародному та національному рівнях [12, 13, 14 та ін.]. Що ж стосується розробки і впровадження уніфікованої системи обліку та звітності на рівні холдингів, груп компаній, корпорацій чи великих підприємств, то ця сфера досі залишається мало дослідженою. Виправляти такий недолік інформаційного забезпечення системи управління, як засвідчують результати досліджень, необхідно шляхом організації інтегрованої системи обліку і звітності та визначення її місця в системі управління бізнес-процесами корпоративного об'єднання (підприємства).

**Організація обліку: теоретико-історичний аспект.** Організація та побудова інтегрованої системи бухгалтерського обліку потребує грамотної її організації. Дослідженню питання організації обліку присвячені праці відомих науковців, зокрема питання застосування наукових принципів організації функціонування апарату бухгалтерії досліджені у працях Р.Я. Вейцмана, П. Гарньє та ін., системного підходу до бухгалтерського обліку – Ф. Беста, Ж. Б. Дюмарше та ін., інформаційного підходу до бухгалтерського обліку – Д. Сортера, загальних принципів організації обліку – І. Ф. Шера та ін. Щодо самої організації обліку, то є різні визначення і трактування (табл. 1).

Таблиця 1

**Визначення поняття “організація обліку” у працях авторів**

Автор	Джерело	Визначення
Безруких П. С.	Вопросы рациональной организации бухгалтерского учета : автореф. канд экон. наук / П. С. Безруких. – М. : 1967. – 22 с.	Организация бухгалтерского обліку – це науково обґрунтована його побудова, що забезпечує при мінімумі витрат праці та засобів своєчасне відображення операцій, які здійснюються на підприємстві (спостереження за ними, вимірювання і запис першочергової інформації в документах або інших, що замінюють їх, носіях інформації і групування за певними економічними ознаками) з метою отримання вірогідних даних для оперативного управління господарством, контролем за використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, за послідовним впровадженням режиму економії і господарського розрахунку. Поняття “організація бухгалтерського обліку” можна визначити як науково обґрунтовану сукупність умов, при яких найбільш економно та раціонально відбувається накопичення, обробка та зберігання бухгалтерської інформації для аналізу і оперативного контролю за тим, як використовуються засоби на підприємстві [С. 6].
Вейцман Р. Я., Каллас К. Э.	Организация автоматизированной информационной системы бухгалтерского учета : учеб. / Р. Я Вейцман, К. Э. Каллас. – М. : Финансы и статистика, 1990. – 176 с.	Организация рахівництва – це творча робота бухгалтера, спрямована на створення бухгалтерського апарату, що задовольняє вимогам справи та вимогам закону, і власне форму цього апарату [С. 101].

Галаган А. М.	Основы бухгалтерского учета : учеб. / [под. ред. С. К. Татура, А. С. Маргулиса.] – М. – Л. : Гускомиздат, 1939. – 304 с.	Технічна організація апаратів бухгалтерського обліку – ряд заходів, що забезпечують безперервне одержання з дотриманням повного ажуру всіх необхідних для обліку відомостей, своєчасну їх обробку та складання і надання періодичної звітності [С. 297].
Гальперін Я. М.	Основы бухгалтерского учета : учеб. / Я. М. Гальперин. – [4-е изд.]. – М. – Л., 1970. – 370 с.	Організація бухгалтерського обліку – це встановлення визначеного порядку обліку, що забезпечує повноцінний контроль і аналіз виконання господарського плану при мінімальних витратах праці і коштів [С. 290].
Грабова Н. М.	Теория бухгалтерского обліку : навч. посіб. / Н. М. Грабова. – К. : Вища школа, 1973. – 344 с.	Рациональною є така організація бухгалтерського обліку, яка може своєчасно надавати повну інформацію про хід та результати виконання плану, що необхідна для оперативного управління, контролю і економічного аналізу, при мінімальних витратах коштів і праці [С. 319].
Даниленко Я.	Пути НОТ в счетном деле / Я. Даниленко // Счетоводство. – 1925. – № 1 (16). – С. 78-88.	Організацію рахівництва ми визначаємо як науку, що вивчає методи дослідження всіх факторів, які впливають на ведення облікових записів, і встановлює загальні принципи побудови і впровадження в життя такого плану робіт з ведення обліку, при якому задачі, що постають перед обліком, вирішувались би швидко (проблема ажуру) і з мінімальними витратами (проблема оптимуму) [С. 88].
Кашаев О. М.	Организация бухгалтерского учета в производственных объединениях : учеб. пособ. / Кошаев А. Н. – М. : Финансы и статистика, 1986. – 192 с.	Організація бухгалтерського обліку – це поєднання елементів облікового процесу в їх статичному і динамічному стані, що забезпечує найбільш активний вплив на процеси виконання плану, а також збереження виробничих ресурсів і дотримання режиму економії [С. 65].
Костюк П. А.	Бухгалтерский словарь / П. А. Костюк. – Мн. : Высшая школа, 1971. – 160 с.	Організація бухгалтерського обліку – побудова бухгалтерського обліку за планом та відповідно до визначених умов і передумов [С. 87].
Кузьмінський А. М., Сопко В. В.	Организация бухгалтерского учета и анализа хозяйственной деятельности : учеб. пособ. / А. Н. Кузьминский, В. В. Сопко. – К. : Вища школа, 1986. – 256 с.	Термін “організація” має різні значення. В найбільш загальному вигляді – це упорядкування, налагодження, приведення в певний порядок (систематизація) чогось. Як смислове значення включає в себе порядок, збереження та підтримання стану певної впорядкованості елементів (вузлів) системи в цілому, якісної її впорядкованості [С. 5]. Організація бухгалтерського обліку та аналізу господарської діяльності являє собою систему методів і засобів, що забезпечують оптимальне їх функціонування та подальший розвиток [С. 6].
Кумок І. С.	Настольная книга бухгалтера-профессионала : пособ. / [за общ. ред. И. С. Кумок]. – Составление АОЗТ “Московское Финансовое Объединение”, 1995. – 304 с.	Під організацією бухгалтерського обліку прийнято розуміти систему умов і елементів (складових) облікового процесу, що включає первинний облік і документування операцій, план рахунків бухгалтерського обліку, форми бухгалтерського обліку, форми організації обліково-обчислювальних робіт, обсяг та зміст звітності [С. 15].
Леонтьев М. А.	Учет основных операций торговых хозяйств : пособ. / Н. А. Леонтьев. – М., 1928. – С. 58.	Під організацією обліку ми розуміємо дії осіб, яким доручено здійснювати облік, спрямовані на досягнення цілей, що поставлені перед обліком [С. 58].
Литвин Ю. Я., Полторадня В. А.	Организация бухгалтерского учета в сельском хозяйстве : учеб. / Ю. Я. Литвин, В. А. Полторадня. – К., 1977. – 176 с.	Організація бухгалтерського обліку є такою системою практичного здійснення прийомів і способів відображення господарських операцій, що повністю забезпечує дієвий контроль і всебічний аналіз виконання планів підприємства при мінімальних витратах праці і засобів на ведення обліку [С. 3].
Німчинов П. П.	Загальна теорія бухгалтерського обліку : навч. посіб. / П. П. Німчинов. – К. : Вища школа, 1977. – 240 с.	Рациональна організація бухгалтерського обліку передбачає таку його побудову, при якій він забезпечує необхідну інформацію: про наявність, рух і збереження засобів, наявних у господарстві; для контролю за процесом виконання планів у всіх його підрозділах; для наукового обґрунтування управлінських рішень і розробки різних заходів щодо удосконалення виробництва й управління [С. 221].

Островський О. М.	Типовые элементы организации бухгалтерского учета : учеб. пособ. / О. М. Островский. – М. : Финансы и статистика, 1988. – 207 с.	Організація бухгалтерського обліку – це використання засобів і методів, що регламентують взаємодію різних категорій персоналу підприємства при спільному виконанні ними функцій обліку [С. 21].
Палій В. Ф., Соколов Я. В.	Теория бухгалтерского учета : учеб. / В. Ф. Палий, Я. В. Соколов. – [2-е изд., перераб. и доп.] – М. : Финансы и статистика, 1988. – 279 с.	Організація бухгалтерського обліку – це все те, що забезпечує роботу бухгалтерії вирішення облікових задач [С. 244].
Сопко В. В.	Бухгалтерський облік : навч. посіб. / В. В. Сопко. – К. : КНЕУ, 1998. – 448 с.	Організація бухгалтерського обліку на підприємстві – це система методів, способів та заходів, що забезпечують оптимальне функціонування обліку та його розвиток. Така організація полягає в цілеспрямованому впорядкуванні й удосконаленні механізму, структури та процесів бухгалтерського обліку. Впорядкування системи бухгалтерського обліку – це організація цієї системи та організація функціонування її в часі та просторі [С. 149].
Шмігель О.Д.	Организация бухгалтерского учета в промышленности : учеб. пособ. / А. Д. Шмигель. – К. : Вища школа, 1978. – 208 с.	Цілеспрямована діяльність із створення системи обліково-економічної інформації і безперервного її упорядкування та удосконалення з метою більш повного забезпечення процесу виробництва і управління необхідними обліково-економічними даними носить назву організації обліку [С. 19].
Кудря-Висоцька О.П.	Организация обліку : навч. посіб. / О. П. Кудря-Висоцька. – К. : Алерта, 2007. – 223 с.	Організація бухгалтерського обліку – упорядкування усіх елементів системи шляхом цілеспрямованого вдосконалення механізму структури і процесів обліку. Відповідно, раціональна організація обліку – система практичного здійснення прийомів і способів відображення господарських операцій, які забезпечують дієвий контроль та всебічний аналіз із мінімальними затратами [С. 12].

Виходячи з проведеного дослідження, нами встановлено, що визначення поняття “організація обліку” в усіх авторів, крім Р. Я. Вейцмана та П. А. Костюка, передбачає цілі, завдання та функції обліку. Найбільш чітким є визначення В. Ф. Палія і Я. В. Соколова, які під організацією обліку розуміють його побудову, при якій облік ефективно виконує свої функції. Правильним є включення до організації обліку Я. Даниленком та П.А. Костюком формування планів роботи бухгалтерії, оскільки будь-яка діяльність (не виняток і бухгалтерська) повинна розпочинатись з визначення цілей та шляхів їх досягнення. Нелогічною, на нашу думку, є позиція Р. Я. Вейцмана та І. С. Кумка, котрі трактують організацію обліку через його складові. Найбільш обґрунтовано та доцільно організацію обліку розглядати як систему. Застосування системного підходу передбачає перехід від дослідження окремих елементів до цілісних комплексів (наборів елементів), підсистем в цілому та з’ясування всіх суттєвих взаємозв’язків між ними.

**Організація інтегрованої системи обліку.** Інтегровану систему обліку корпоративного об’єднання доцільно, на нашу думку, розглядати як систему з певними властивостями: наявність взаємозв’язків (прямих і зворотних), поділ на частини, структуризація та упорядкованість елементів, цілеспрямованість, збереження стійкості у заданих ме-

жах під впливом зовнішніх факторів і багатоаспектність.

Бухгалтерський облік як система неоднозначно трактується різними науковцями. Їх підходи різняться, але за спільними характеристиками можна об’єднати у три групи:

1) система бухгалтерського обліку розглядається як сукупність реєстрів, записів і процедур (методів), що використовуються в бухгалтерському обліку для фіксування операцій та формування звітів. Відповідно, система ідентифікується з формою бухгалтерського обліку, що є суттєвим недоліком. Прихильниками цього підходу є І. П. Бабенко [1], М. А. Блатов [2], А. М. Галаган [3], А. А. Додонов [4];

2) за другим підходом до системи бухгалтерського обліку відносять крім облікових реєстрів і способів їх заповнення, принципи та методи відображення господарських подій на рахунках бухгалтерського обліку, тобто елементи методу бухгалтерського обліку. Такий підхід відстоюють К. Е. Каллас, А. М. Кузьмінський, В. В. Сопко та О. М. Островський. Однак вчені відповідно до цього підходу не враховують найбільш важливий чинник ведення бухгалтерського обліку – людський фактор;

3) беручи до уваги цілі нашого дослідження, вважаємо що для побудови інтегрованої системи обліку корпоративного об’єднання найбільш змістовним та правильним є підхід В. Ф. Палія та Я. В. Соколова [5], які вважають бухгалтерський облік складною трирівневою системою. **Перший**

**рівень – методичний, другий – технічний (форма обліку), третій – організаційний.** Відповідно до запропонованого вченими поділу на методичному рівні інтегровану систему обліку утворюють факти господарської діяльності, що реєструються та узагальнюються на рахунках бухгалтерського обліку. Тобто на цьому рівні елементами системи обліку виступають рахунки, що розкривають зв'язки між господарськими подіями за допомогою подвійного запису. Обробка та реєстрація фактів господарської діяльності вимагають дотримання форми обліку, що є другим рівнем системи бухгалтерського обліку. Взаємодія працівників бухгалтерської служби у процесі ведення обліку потребує управління ними, що утворює третій (організаційний) рівень системи обліку.

Такої ж позиції (виділяють організаційний рівень системи бухгалтерського обліку) дотримуються С. І. Волков [6], К. Н. Нарібаєв [7], В. С. Рожнов [8] і М. Г. Чумаченко [9]. Вчені [6, 7, 9, 10, 11] підходять до визначення системи бухгалтерського обліку з позицій теорії систем, теорії інформації та теорії управління.

Виходячи з цього, інтегрована система бухгалтерського обліку є системою, котру не можна визначити у часі та просторі, та є 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, податкового обліку та корпоративного обліку.

Але розгляд інтегрованої системи обліку лише як інформаційної системи є обмеженим. Виникнення інтегрованої системи бухгалтерського обліку як сфери практичної діяльності (рахівництва), як правило, спонукає до формування самостійної галузі знань – науки про неї з притаманною цій обліковій теорії проблематикою. Враховуючи той факт, що інтегрована система обліку корпоративного об'єднання є інформаційною та організаційною системою, для дослідження механізму її розвитку можна застосувати інструментарій системного підходу. Такий підхід до організації інтегрованої системи обліку корпоративних об'єднань (підприємств) передбачає обов'язкову наявність цілей та завдань обліку, належне інформаційне забезпечення, динамічні умови, які визначають стійкість та гнучкість системи (документи), зовнішні обмеження (постанови, інструкції, методики, накази тощо), зовнішні та внутрішні інформаційні потоки. До внутрішніх параметрів, крім вхідних даних, цілей та завдань, відносяться динамічні і статичні умови, до яких належать структура об'єкта управління та його спеціалізація (розподіл праці; структура управління), технологія (технологічні операції та виробничі процеси), працівники (їх здібності та кваліфікація).

**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 підприємств. І відповідно, вона є однією з інформаційних моделей корпоративного об'єднання (підприємства), що розглядається як єдине економічне утворення.

**Предмет інтегрованої системи обліку** – це інформація про господарську діяльність структурних підрозділів (об'єднань, підприємств), яка є необхідною та суттєвою для задоволення потреб управління та 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 з точки огляду на організаційний підхід об'єктом організації інтегрованої системи обліку є обліковий процес, праця виконавців, організаційне, інформаційне та технічне забезпечення обліку.

Як свідчить проведене дослідження, елементами організації бухгалтерського обліку більшість науковців виділяють організацію первинного обліку, документообороту, визначення номенклатури рахунків та організацію робочого місця бухгалтера. Решта елементів організації обліку в працях науковців відрізняються своїм складом і послідовністю здійснення.

Зважаючи на проведені дослідження, вважаємо, що процес організації інтегрованої системи обліку повинен передбачати три етапи, що відповідають розглянутим рівням системи бухгалтерського обліку (рис. 2).

Організація обліку охоплює весь обліковий процес, у якому поєднуються жива праця працівників, засоби праці (сучасне технічне забезпечення обліку) та специфічні предмети праці (документи).

Методичний етап інтегрованої системи обліку полягає у виборі системи способів і прийомів (документування, інвентаризація, синтетичні та аналітичні рахунки, подвійний запис, оцінка, калькулювання, бухгалтерський баланс і звітність).

Інтегрованій системі обліку притаманні **специфічні способи та прийоми**. До них відносяться моделювання, елімінування та трансформація бухгалтерських записів. 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.

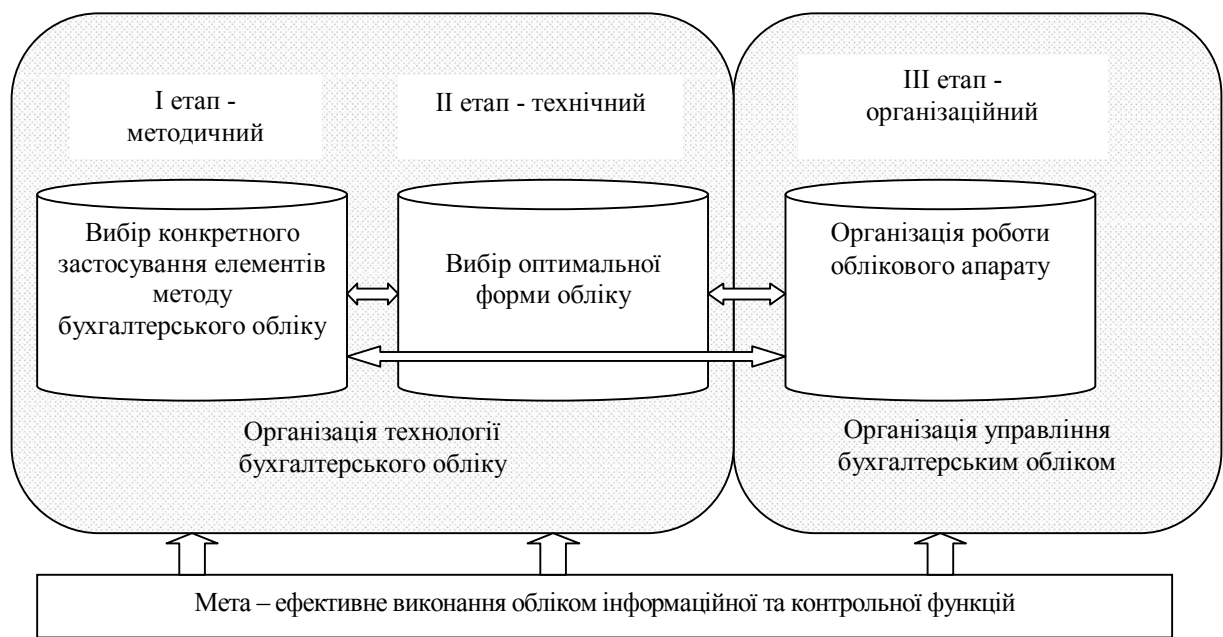


Рис. 2. Етапи організації інтегрованої системи обліку на підприємстві

Виділення притаманного лише інтегрованій системі обліку способу елімінування бухгалтерських записів визначено специфікою взаємовідносин підрозділів об'єднання. Цей спосіб дозволяє 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 корпоративного 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 в цілому за корпоративним об'єднанням, але й елімінувати подвійне відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку.

Ціллю інтегрованої системи обліку є отримання за допомогою своїх специфічних методичних прийомів нетто-значень статей звітності. В загальному вигляді відхилення між брутто-значеннями та нетто-значеннями фінансової звітності корпоративного об'єднання можна звести до наступної класифікації: постійні відхилення, пов'язані з використанням в фінансовому та інших видах обліку різного порядку формування вартості окремих елементів звітності; міжперіодні відхилення, що виникають внаслідок різниці в моментах визначення доходів і витрат у бухгалтерському обліку та інших видах обліку.

Якщо визначення постійних відхилень не потребує поточного обліку та може відбуватися з допомогою вибірки з існуючих реєстрів обліку та подальшого коригування елементів зведеної звітності, то міжперіодні відхилення потребують організації поточного системного (за рахунками обліку) або позасистемного обліку. Вибір способу інтегру-

вання залежить від варіанта побудови взаємозв'язків підрозділів об'єднання (підприємства).

На цьому **методичному етапі здійснюється**: а) комплекс заходів, що забезпечують організацію 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); д) розробка єдиного робочого плану рахунків бухгалтерського обліку (системи синтетичних та аналітичних рахунків); е) визначення та затвердження єдиних типових бухгалтерських проведення; є) розроблення та затвердження форм внутрішньої звітності, порядку її заповнення та подання.

На другому **етапі – технічному** – обирається форма бухгалтерського обліку з врахуванням особливостей галузі та розмірів корпоративного об'єднання. Цей етап реалізується шляхом визначення: а) способу оброблення облікової інформації; б) переліку та форм облікових реєстрів (або їх розробка та затвердження); в) порядку формування інформації в облікових реєстрах.

На першому та другому етапі організується процес здійснення записів, а вже на **третьому** – організується робота облікового персоналу. 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 (встановлення інформаційних зв'язків між працівниками бухгалтерії та з внутрішнім і зовнішнім середовищем); є) організацію інформаційного, тех-

нічного забезпечення; ж) мотивацію облікових працівників; з) контроль за роботою працівників бухгалтерії; и) формування архіву документів; і) забезпечення захисту та безпеки облікової інформації.

Таким чином, організація стає основою методики бухгалтерського обліку та звітності корпоративних об'єднань. Процес організації повинен ґрунтуватися на принципах, що доповнюють загально визнані принципи бухгалтерського обліку та звітності. Але у сучасній економічній літературі вони відсутні, що становить труднощі при адаптації

самостійним видом, а частиною цілісної системи обліку та звітності.

Суттєвою відмінністю її варіантів є виділення основних складових інтегрованої системи обліку. Передбачається, що структура інтегрованої системи обліку та звітності повинна бути основою моделювання системи бухгалтерського обліку та звітності підрозділів, що входять до складу. Але існуючі рекомендації з побудови інтегрованої системи обліку розкривають переважно зміст елементів звітності окремих одиниць, а для вирішення проблеми авто-

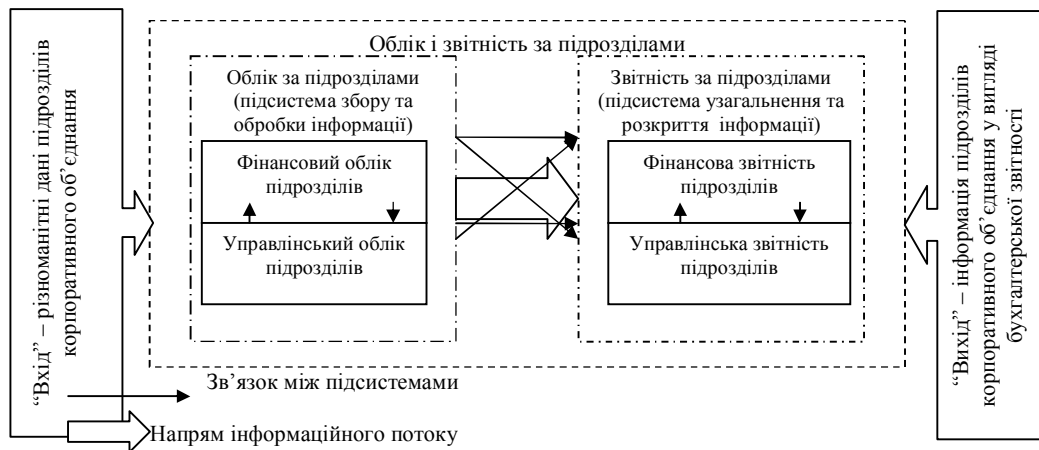


Рис. 3. Система обліку та звітності підрозділів корпоративного об'єднання

та використанні методики організації до існуючих корпоративних об'єднань. Тому вважаємо за доцільне принципи фінансової звітності та обліку доповнити такими: системність – організація бухгалтерського обліку та звітності як системи; цільова орієнтація – створення такої системи, за допомогою якої стає можливим формування корисної інформації за підрозділами, видами діяльності тощо; формалізація та проектування системи обліку та звітності з визначення економічних одиниць (формалізація) та відображення їх у площині обліку і звітності як одиниць інформації (проектування); участь користувачів – при організації інтегрованої системи обліку та звітності необхідна участь внутрішніх і зовнішніх користувачів, які безпосередньо чи опосередковано беруть участь в її організації; інтеграція – забезпечення горизонтальних і вертикальних зв'язків між підсистемами інтегрованої системи обліку та звітності; уніфікація – єдність методик обліку і звітності всіх підрозділів; стандартизація – фіксація інтегрованої системи обліку і звітності в Положенні про облікову політику за підрозділами корпоративного об'єднання.

**Взаємозв'язок обліку та звітності у системі управління.** В організаційному плані бухгалтерський облік та звітність корпоративного об'єднання – це система. На вході системи – потоки відомостей про підрозділи, на виході – оброблена та оформлена у вигляді звітності інформація (рис. 3).

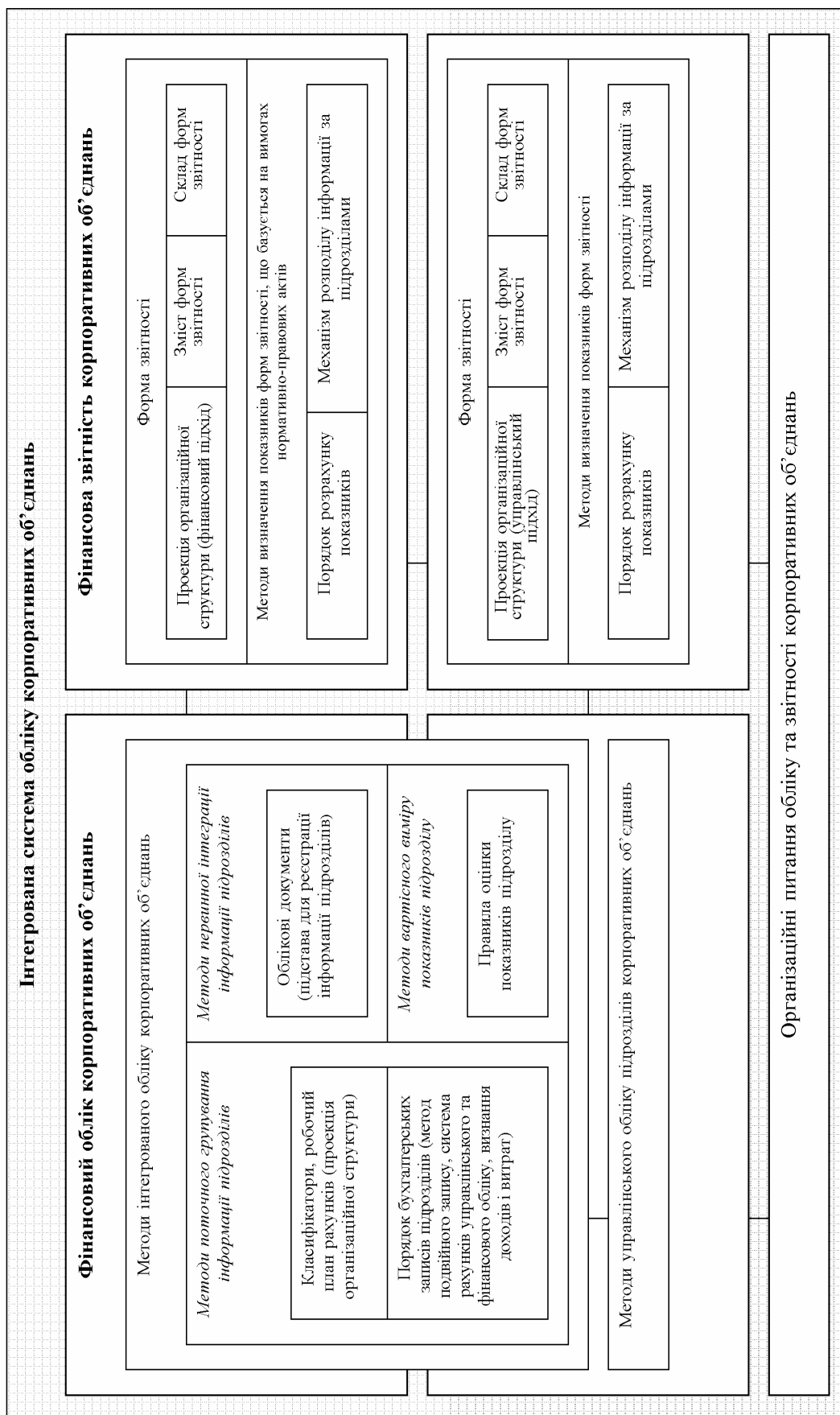
На наш погляд, важлива властивість цієї системи полягає у тому, що її структура визначена на рівні бухгалтерського обліку та звітності, оскільки інтегрована система обліку та звітності виступає не

ром розроблена модель бухгалтерського обліку та звітності підприємства (рис. 4).

Апробація моделі показала: оскільки модель базується на фундаментальних основах бухгалтерського обліку, то може використовуватися в конкретних умовах господарювання шляхом погодження складу і змісту її елементів з існуючою на підприємстві системою обліку та потребами управління. Реалізація цієї моделі потребує послідовного здійснення ряду процедур. Практичні рекомендації, що є з питання бухгалтерського обліку корпоративних об'єднань, не враховують функціональну роль різних груп користувачів, що неприпустимо з врахуванням їх ролі у встановленні цільових параметрів системи; подвоєння операцій, що здійснюються всередині корпоративного об'єднання, в обліку та звітності.

Організація системи обліку та звітності корпоративних об'єднань залежить від характеру та обсягу повноважень, які надає головне підприємство своїм відокремленим підрозділам. Підприємство може або зобов'язати свій підрозділ самостійно вести бухгалтерський облік операцій із оформленням відокремленої звітності, або позбавити права, організувавши бухгалтерський облік господарської діяльності підприємства в цілому на головному підприємстві. У другому випадку необхідно організувати чітку систему своєчасного й повного збору та передачі з відокремлених підрозділів первинних документів для відображення їх у бухгалтерському обліку підприємства. Без сумніву, така організація бухгалтерського обліку може застосовуватися лише для невеликих підприємств, відокремлені підрозділи яких розташовані відносно недалеко від головного підприємства.





**Рис. 4. Модель інтегрованої системи обліку та звітності корпоративних об'єднань**

Для підприємств, із відокремленим підрозділом більш доцільною є організація обліку, яка базується на передачі останнім повноважень самостійного ведення обліку операцій, що ними здійснюються в процесі ведення господарської діяльності. Бухгалтерія відокремлених підрозділів є невід'ємною частиною бухгалтерської служби підприємства в цілому. Відображені ними у своїх облікових регістрах фінансово-господарські операції слід вважати відображеними в бухгалтерському обліку підприємства. Головне підприємство у такому разі відображає в бухгалтерському обліку лише фінансово-господарські операції, які здійснюються безпосередньо ним, а звітність корпоративного об'єднання оформляється шляхом сумування показників як власних облікових регістрів, так і показників внутрішньої бухгалтерської звітності відокремлених підрозділів.

Разом з тим, відображення в бухгалтерському обліку операцій із перерозподілу активів (зобов'язань) між головним підприємством і відокремленими підрозділами, між самими відокремленими підрозділами, а також із формування собівартості продукції (робіт, послуг), що виробляються кількома підрозділами, здійснюється одночасно в кількох структурних підрозділах бухгалтерської служби підприємства. Тому ці операції не можуть відображатися в бухгалтерському обліку і внутрішній звітності лише головного підприємства або одного з його відокремлених підрозділів. Показники звітності із взаєморозрахунків головного підприємства з відокремленими підрозділами, а також цих підрозділів між собою повинні формуватися на основі інформації головного підприємства або відокремленого підрозділу, сформованих на основі первинних документів. Поширеною помилкою є формування фінансової звітності підприємства, яке має відокремлені підрозділи, лише на основі інформації управлінської звітності відокремлених підрозділів.

Таким чином, організація інтегрованої системи обліку підприємств, які мають відокремлені підрозділи, вибудовується на основі таких **принципів**: єдність облікової інформації в цілому, відображення фінансово-господарських операцій відокремлених підрозділів як в їх бухгалтерському обліку, так і в обліку головного підприємства; чітка відповідність структури обліку підприємства і окремих підрозділів структурі його виробництва та реалізації, а також принципам відокремлення вказаних показників (виробничому та територіальному); організація чіткої системи документообороту між головним підприємством і відокремленими підрозділами підприємства; періодичне (як правило, щомісячне) коригування та ув'язка (погодження) показників бухгалтерського обліку, відокремлених підрозділів і підприємства в цілому відповідно до результатів аналізу головного підприємства даних управлінської звітності.

Методологічний підхід до організації обліку внутрішньогосподарських операцій потребує визначення низки факторів, що впливають на методику обліку корпоративних об'єднань: функції підрозділу (виробничого, торговельного ті ін.), види та масштаби його діяльності; особливості продукту, що пропонується на ринку, технологія його виготовлення; функціональне призначення підрозділу.

Підрозділ може бути представництвом, допоміжним виробництвом, підприємством, що здійснює повний цикл виробництва та реалізації продукції; географічне розосередження (розташування підрозділів поза місцем знаходження головного підприємства); різні джерела фінансування витрат підрозділу (наприклад, ними можуть бути виручка від реалізації продукції, виробленої підрозділом, або засоби, що виділяються підрозділу за кошторисом); організація руху фінансових і товарних потоків між головним підприємством та підрозділами; система постачання, організації потоків та система збуту продукції, яка існує в об'єднанні; структура управління та розподіл повноважень за прийняття управлінських рішень між підрозділами і головним підприємством, а також система внутрішнього контролю.

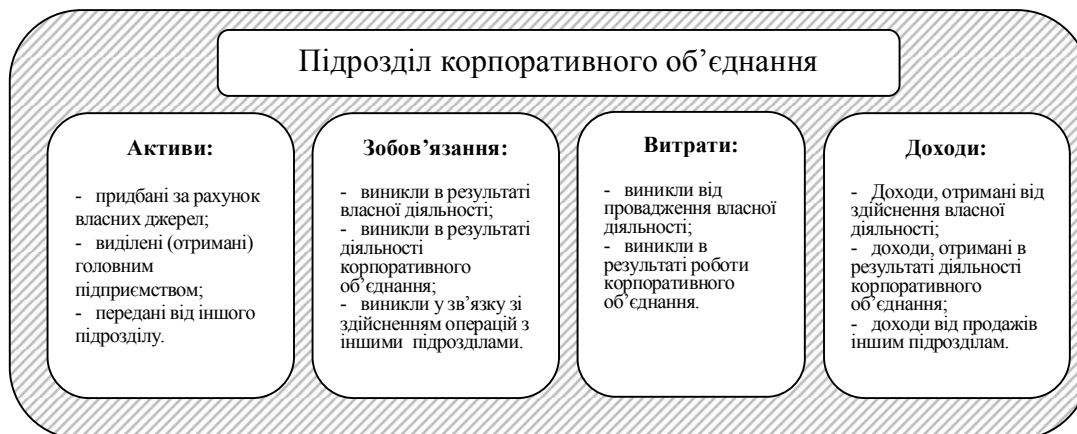
Бухгалтерський облік на підприємствах із відокремленими підрозділами може здійснюватися в різних варіантах залежно від ряду факторів: на якому етапі облікового процесу будуть об'єднані дані за головним підприємством та відокремленими підрозділами при складанні балансу за підприємством в цілому або в системі синтетичного та аналітичного обліку; децентралізація або централізація облікового процесу. Організація обліку та звітності передбачає вираховування рівня централізації облікової роботи (наприклад: при централізованій формі весь облік веде центральна бухгалтерія, яка знаходиться на головному підприємстві; при децентралізованій формі управління відокремлені підрозділи організовують облік за місцем свого знаходження; часткова децентралізація облікових робіт передбачає, що в підрозділах крім складання первинних документів, ведуть аналітичний облік та облік за окремими синтетичними рахунками, обліковують виробничі витрати, обраховують фактичну собівартість виробів та інші, але кінцевий бухгалтерський облік у підрозділах не ведеться і звітність (крім окремої управлінської) не складається.

Вибір оптимальної моделі обліку дуже важливий, оскільки від нього залежать і організаційна структура, варіанти ведення обліку, визначений пакет звітності та процес взаємодії підрозділів і головного підприємства. Дослідження свідчать, що однією з типових помилок підприємств, які мають у своєму складі структурні підрозділи, є невідповідність організаційної структури, моделі управління та варіанта ведення обліку. При цьому організаційна структура бухгалтерії (централізована/децентралізована) відповідає порядку облікового процесу (об'єднання аналітичних рахунків/об'єднання балансів відповідно). Але теоретично можливі і інші комбінації.

Одним із найважливіших аспектів, який необхідно враховувати при організації обліку є наявність взаєморозрахунків всередині корпоративного об'єднання. Так, для організації аналітичного обліку внутрішньогосподарських операцій доцільно виділити чотири інформаційні групи (рис. 5): 1) активи; 2) зобов'язання; 3) витрати; 4) доходи. Кожна з чотирьох груп поділена на підгрупи, за принципом "інтереси підприємства (корпоративного об'єднання) в цілому" та "інтереси підрозділу".

Для цілей внутрішньої звітності корпоративних об'єднань може передбачатися складання “управлінського” балансу окремих підрозділів. Таким балансом підрозділу можна вважати спосіб групування інформації (систему даних) в обліку, що характеризує фінансовий стан підрозділу на конкретну дату, що має внутрішньоорганізаційне значення та дані якого включаються у звітність підприємства в цілому.

товці управлінських рішень. Саме тому інтегровану систему обліку корпоративного об'єднання доцільно розглядати як систему з певними властивостями: наявність взаємозв'язків (прямих і зворотних), поділ на частини, структуризація та впорядкованість елементів, цілеспрямованість, збереження стійкості у заданих межах під впливом зовнішніх факторів і багатоаспектність.



**Рис. 5. Формування аналітичної бухгалтерської інформації в підрозділах корпоративних об'єднань**

Бухгалтерська звітність в цілому за підприємством (корпоративним об'єднанням) технічно формується складанням ідентичних показників внутрішньої звітності головного підприємства і всіх підрозділів. Звітність, складена підрозділами, є внутрішньою, тобто призначена для користування всередині самого підприємства та між його структурними підрозділами. Тому для здійснення аналізу фінансово-господарської діяльності підрозділу доцільно, на нашу думку, оформляти внутрішній баланс у вигляді оборотно-сальдової відомості з деталізацією за субрахунками та номенклатурою власності. Крім того, внутрішня звітність підрозділу повинна містити інформацію про показники підрозділу, необхідні для розрахунку та розподілу податкових платежів і зобов'язань, що формуються головним підприємством.

Для формування системи внутрішньої звітності доцільно розглядати кожен підрозділ як окремий центр відповідальності (центр витрат, центр продажів, центр прибутку, центр інвестицій). Після визначення типу центру відповідальності визначається перелік показників, які формуються в управлінській звітності підрозділу. Доцільно, як свідчать результати дослідження, виділяти три типи управлінської звітності, в залежності від цілей управління: інформаційна звітність; звітність про економічні результати; результативна звітність про персональну діяльність. Третій тип звітності має найбільше значення в управлінському обліку. Проте лише сукупність трьох видів звітності утворює інформаційну систему підприємства.

**Висновки.** Організація інтегрованої системи обліку та звітності господарської діяльності корпоративних об'єднань є важливим етапом при підго-

#### **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Бабенко И. П. Курс двойной бухгалтерии : пособ. / И. П. Бабенко. – СПб. : Издание В. И. Губинского, 1911. – 1106 с.
2. Блатов Н. А. Основы общей бухгалтерии в связи с торговым, промышленным и сметным счетоводством : пособ. / Н. А. Блатов. – М., 1926. – 531 с.
3. Галаган А. М. Основы общего счетоведения : пособ. / А. М. Галаган. – М. : Изд-во наркомторга СССР и РСФСР, 1928. – 426 с.
4. Додонов А. А. Организация учета в условиях АСУ : учеб. пособ. / А. А. Додонов. – М. : Легкая индустрия, 1973. – 210 с.
5. Палий В. Ф. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета : учеб. пособ. / В. Ф. Палий, Я. В. Соколов. – М., 1981. – 224 с.
6. Волков С. И. Методологические основы автоматизированного учета на предприятиях : учеб. пособ. / С. И. Волков, Т. А. Краева, В. И. Савин. – М. : Финансы, 1977. – 271 с.
7. Нарыбаев К. Н. Организация и методология бухгалтерского учета в условиях АСУ : учеб. / К. Н. Нарыбаев. – М. : Финансы и статистика, 1983. – 135 с.
8. Рожнов В. С. Автоматизация учета на промышленных предприятиях : учеб. / В. С. Рожнов. – М. : Экономика, 1969. – 56 с.
9. Чумаченко Н. Г. ЭВМ в учете и экономическом анализе : учеб. / Н. Г. Чумаченко. – К. : КИHX, 1970. – 104 с. ]
10. Bendrey M. Accounting and Finance for Business Students. An Active-Learning Approach /

Bendrey Mike, Hussey Roger, West Colston. – 3d ed. – London : DP Publications ltd, 1994. – 512 p.

11. Larson Kermit D. Fundamental accounting principles / Kermit D. Larson. – 12th ed. – Chicago : Richard D. Irwin inc., 1990. – 1276 p.

12. Бойчук А. А. Гармонізація та стандартизація як основні підходи до вирішення проблеми уніфікації бухгалтерського обліку / А. А. Бойчук,

О. А. Томчук // Наука й економіка. – 2010. – № 4. – С. 74-76.

13. Голов С. Ф. Уніфікація як гальмо розвитку бухгалтерського обліку в Україні / С. Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 7. – С. 3-7.

14. Цибулько О. В. Управлінська звітність торговельного підприємства / О. В. Цибулько // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: – <http://www.nbu.gov.ua>.