

ШЛЯХИ ІНТЕГРАЦІЇ ПІДСИСТЕМ ОБЛІКУ З УРАХУВАННЯМ ОСОБЛИВОСТЕЙ УМОВ ВІТЧИЗНЯНОЇ ЕКОНОМІКИ

*Визначено напрями інтеграції підсистем обліку з урахуванням
особливостей умов вітчизняної економіки*

Постановка проблеми. Раціональна система управління забезпечує збереження фінансової рівноваги, стабільного отримання прогнозованого обсягу прибутку, пошук і вибір стратегічних напрямів діяльності підприємства для його конкурентного існування протягом тривалого часу, рентабельності в умовах ринку, забезпечення стійкості функціонування об'єкта управління, вихід на міжнародний ринок.

Успіх підприємства залежить від того, наскільки система обліку підпорядкована досягненню мети цього підприємства. Будь-яке підприємство має дбати про свій розвиток. Зазвичай, від правильності вибору мети, підпорядкування їй всій системі ведення господарської діяльності залежить розвиток підприємства. З іншого боку, багато чого залежить від того, наскільки правильні цілі будуть послідовно і точно реалізовані у практичній діяльності.

Бухгалтерський облік – одна з найважливіших функцій управління. Виявляючи і систематизуючи дані про господарську діяльність, забезпечуючи на цій основі прийняття управлінських рішень, бухгалтерський облік виступає як загальна, універсальна обслуговуюча діяльність, яка охоплює і з'єднує кругообіг господарських засобів в процесі виробництва. Займаючись модельним описом виробничого процесу, бухгалтерський облік є наукою про ефективність господарювання.

Облікова інформація в умовах ринкових відносин повинна дозволяти своєчасно визначати “критичні” зовнішні та внутрішні умови, давати можливість досліджувати, аналізувати та вживати заходів щодо усунення стратегічних розривів між потенційними можливостями підприємства та вимог процесів, які проходять у зовнішньому середовищі. Особливе значення в сучасних умовах набуває можливість використання облікової інформації для детального аналізу і прийняття правильних і своєчасних управлінських рішень зі зміцнення фінансової стійкості підприємства.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дискусії про поділ єдиного бухгалтерського обліку тривають на пострадянському просторі в наукових колах вже шістнадцять років без помітних результатів. Кожен вчений дотримується своєї концепції і не хоче сприймати аргументів колег. Особливо бурхливі баталії розгорнулися навколо управлінського обліку.

В теоретичному плані проблему обліково-інформаційного забезпечення управління не можна вважати новою. Її досліджували багато вітчизняних вчених: А.Ф. Аксененко [1], М.Т. Білуха [4], П.С. Безруких [3], А.Д. Бутко [5], Е.К. Гільде [7], С.В. Гушко [8], В.Б. Івашкевич [10], К.Н. Нарібаєв [18], В.Ф. Палій [21], Я.В. Соколов [26], М.Г. Чумаченко [30], А.А. Шапошніков [31], М.М. Шигун [32] та ін.

Однак, протягом досить тривалого періоду планового управління економікою досягнення вітчизняної та зарубіжної наукової думки з обліково-інформаційного забезпечення управління не були затребувані на практиці. Господарські рішення приймалися вищими органами, що не вимагало від підприємств вдосконалення їх

інформаційної основи. За цей час економічно розвинені країни пішли вперед у розвитку та використанні новітніх інформаційних технологій обліку та управління в цілому. Вони вийшли на якісно новий рівень, що забезпечує інформаційну підтримку прийняття управлінських рішень в режимі реального часу [17].

Мета дослідження. Низька ефективність бухгалтерського обліку на українських підприємствах актуалізує необхідність формування концепції обліково-інформаційної інфраструктури підприємства, адекватної новим економічним умовам. Однак вона не повинна сліпо копіювати американську чи західноєвропейську моделі. Необхідним є поєднання прогресивної методології інтеграції облікових підсистем з особливостями вітчизняної практики бухгалтерського обліку та зарубіжними досягненнями в галузі технологій обробки економічної інформації.

Виклад основного матеріалу дослідження. Бухгалтерський облік, в системі економічної інформації має розвиватися в напрямку максимального задоволення потреб управління. Багато фахівців з управління вважають, що кращі умови для цього забезпечуються створенням замість систем формування управлінської інформації, систем забезпечення рішень, які керують. Такі системи не виробляють рішення, але допомагають керівнику правильно приймати їх. Облік при таких системах, з одного боку, повинен бути індивідуалізованим по місцях виникнення облікової інформації та центрами відповідальності за прийняття відповідних рішень, а з іншого – зводимо в єдину систему, що задовольняє вимоги контролю роботи підприємства в цілому.

В економічній літературі проблемі інформаційного забезпечення управління приділено достатньо уваги, особливо якщо зачіпаються питання інформаційного забезпечення управління обліково-аналітичною інформацією. О.М. Кузьмінський відправним моментом інформаційного забезпечення вважає цільове обстеження діючої облікової та аналітичної інформації [15], питання використання облікових даних у системі управління розкриті в роботах В.Б. Івашкевича [10], В.І. Ткача, М.В. Ткача [27]. В даний час ці питання є ще більш актуальними. Підкреслюючи важливість інформаційної ролі бухгалтерського обліку, вчені визначають його як процес ідентифікації інформації; обчислення і оцінки показників; представлення даних користувачам інформації для підготовки, обґрунтування і прийняття рішень [27, с. 11-12].

Вся обробка бухгалтерської інформації для цілей управління повинна бути підпорядкована принципу доцільності. Тому в науці предметом обговорення досить часто є спроба визначення сфери впливу бухгалтерського обліку на управлінську діяльність. Призначення бухгалтерського обліку полягає в упорядкуванні вхідних даних про факти господарського життя та формування облікової інформації відповідно до потреб управління. Таке призначення визначається інформаційними потребами учасників ділових відносин як користувачів облікової інформації. Призначення бухгалтерського обліку реалізується через виконання ним триєдиного завдання: забезпечення збереження майна власника, формування інформації про діяльність підприємства, його майновий стан для управління, визначення фінансових результатів діяльності. Миронова О.А. виділяє завдання бухгалтерського обліку, які виконуються одночасно, оскільки вони взаємопов'язані і обумовлені вимогами управління господарською діяльністю [17].

Перше завдання є похідним від інтересів власника і передбачає забезпечення за допомогою бухгалтерського обліку збереження майна, яке йому належить. Чим більшою є відстань між власником і управлінцями, тим більше власник

зацікавлений у створенні системи інструментів, які забезпечать реєстрацію фактів господарського життя та здійснення взаємного контролю виконавців. Таким чином, виконання даного завдання передбачає: а) облік майна підприємства, його збереження; б) облік прав і відповідальності виконавців.

Друге завдання покликане об'єднати інтереси власників та управлінців підприємства. Інформація, яку надає бухгалтерський облік, потрібна, в першу чергу, для прийняття дієвих управлінських рішень щодо розпорядження майном, капіталом і зобов'язаннями суб'єкта господарювання.

Третє завдання передбачає визначення фінансових результатів для встановлення рівня ефективності діяльності та прийняття рішень щодо напрямків подальшого розвитку підприємства.

Виконання розглянутих завдань зумовлює важливу роль бухгалтерського обліку в системі інформації та управління підприємством. Досить часто до завдань бухгалтерського обліку відносять ще й ряд інших. Проте вони, як правило, є похідними від зазначених і деталізують їх. Так, з недавніх пір четверте завдання бухгалтерського обліку висунув американський вчений Е.С. Хендріксен: бухгалтерський облік повинен забезпечувати перерозподіл ресурсів у галузях економічної діяльності. Зміст даного завдання реалізується в умовах панування в державі розвиненого ринку цінних паперів. Бухгалтер, складаючи звітність, визначає результати господарської діяльності, рівень яких впливає на вартість акцій підприємства і подальші напрямки інвестування [28].

Бухгалтерський облік в Україні певною мірою задовольняє власника в частині виконання перших двох завдань: збереження майна та надання інформації для прийняття управлінських рішень. Проте головним і невирішеним завданням на сьогодні залишається об'єктивність розподілу прибутку підприємства, створеного працею працівників. За часів соціалізму проголошувалося, що облік має суспільне значення, що він використовується в інтересах усіх членів суспільства, відповідає загальнодержавним цілям, має всенародний характер і використовується для залучення трудових мас до управління підприємством.

Як зазначає Ф.Ф. Бутинець, в умовах соціалізму прибуток розподілявся державою попередньо – у виробничо-фінансовому плані, то на сьогодні такий план відсутній. У такій ситуації досить складно оцінити значення бухгалтерського обліку таких підприємств для суспільства. Якщо за часів СРСР існувала можливість зведення облікової інформації по 15 пострадянським державам, то на сьогодні це неможливо навіть для однієї країни чи галузі. І потрібно це власнику підприємства для того, щоб ніхто не знав, скільки насправді заробляє підприємство, скільки воно платить працівникам і суспільству, скільки залишається прибутку у власника.

Механізм розподілу прибутку частково контролює держава через систему так званого податкового обліку, однак суму прибутку, яка залишається після оподаткування власника, не контролює ніхто. Забезпечення за допомогою бухгалтерського обліку контролю за розподілом прибутку власника розкриває соціальне значення бухгалтерського обліку, яке полягає в захисті інтересів кожного члена суспільства. Це питання є досить актуальним для України, коли незначна кількість власників контролює все національне багатство держави. За таких умов організація бухгалтерського обліку повинна забезпечити прозорість інформації щодо співвідношення розподілу доходів між роботодавцем та працівниками, адже власники підприємств повинні піклуватися про народ і державу, що має відображати відповідна облікова інформація.

Похідними від завдань бухгалтерського обліку є його функції: контрольна, інформаційна та аналітична. Виконуючи ці функції, бухгалтерський облік, в той же час, виступає найважливішою функцією управління, забезпечуючи керівництво інформацією різних рівнів про діяльність суб'єкта господарювання, і безпосередньо впливає на ефективність прийняття управлінських рішень.

Однак, для управління економічним об'єктом використання такої інформації дуже обмежене. Лише значима інформація, відображена у фінансових звітах, може бути використана для прийняття окремих управлінських рішень, які впливають на розвиток підприємства.

Аналітичні можливості економічних служб державних органів управління, які прогнозують збалансованість (рівновагу) і розвиток економічної системи, ростуть при використанні разом з макрообліковою інформацією, окремо сформованої в системі бухгалтерського обліку найбільш великих підприємств. Тому інформаційна роль бухгалтерського обліку в управлінні економічним об'єктом важлива: вона визначає якість і рівень окремих рішень, що приймаються в управлінні системою в цілому і її економічними суб'єктами.

Найважливішими завданнями управління є підготовка і виконання рішень, спрямованих на досягнення фінансово-економічної стійкості та ефективності функціонування підприємств. Проведені дослідження ряду підприємств показують, що в багатьох випадках значною мірою при рішенні управлінських завдань відчувається нестача саме аналітичних і оперативних даних бухгалтерського обліку, які характеризують реальні фінансові та виробничо-економічні процеси на момент прийняття рішень на різних рівнях управління [17].

У цих умовах зростає значущість пошуку адекватних рішень завдань, що лежать на стику двох процесів – реформування обліку і розширення використання інформаційних технологій. Одним з найважливіших завдань, що має у зв'язку з цим важливе значення, є вдосконалення концепцій проектування і розробки інтегрованих обліково-інформаційних систем, які використовуються у процесах управління підприємством. В першу чергу це відноситься до тих класів комп'ютеризованих систем, які застосовуються найбільш масовим чином, а саме до тиражних програмних продуктів комп'ютеризації бухгалтерського обліку. Справді, їх сумісне комплексне використання можливе, як показує практика, лише в обмежених масштабах.

У разі виникнення потреби в інтеграції різних облікових компонентів питання розв'язується за рахунок використання найбільш очевидних методів внутрішньої, по відношенню до продукту, інтеграції на рівні єдиної бази даних. Лише в останні 4 роки комерційні фірми поступово почали усвідомлювати необхідність існування інтеграційних компонентів, що дозволяють користувачам програмного забезпечення отримувати інтегроване рішення, що використовує всі потенційні переваги від комплексного підходу до автоматизації управління. Таким чином, завдання інформаційної інтеграції компонентів, створених різними фірмами, в комплексну систему управління підприємством ставиться на порядок денний як з боку споживачів фінансово-економічного програмного забезпечення, так і з боку виробників, а, отже, ринком.

На жаль, існуюча практика інформаційної інтеграції різних видів обліку з підсистемами управління в даний час не має достатньої теоретичної бази. Теоретичні проблеми проектування і розробки автоматизованих систем бухгалтерського обліку розглядалися в роботах А.Д. Бутко [5], С.І. Волкова [6],

С.В. Івахненко [13], В.І. Ісакова, М.А. Корольова [12], В.Б. Лібермана [16], Т.А. Краєвої [14], В.В. Панкова [22], В.І. Подольського [23], В.С. Рожнова [25], І.Б. Шнайдермана [33]. Ці розробки мають велике теоретичне і практичне значення. Проте, слід відзначити, що технічні і програмні засоби дозволяють вирішувати багато задач в новій, істотно розширеній постановці.

Проблеми моделювання семантики економічних наочних областей і, зокрема, бухгалтерського обліку стосовно проектування автоматизованих інформаційних систем розглядалися в працях Б.В. Алахова [2], В.М. Жеребіна [9], Б.Є. Одінцева [19], В.Ф. Палія [20], Р.С. Рашитова [24], Садхір К. Лодха, М.Дж.Р. Гаффікіна [35], Д.В. Чистова [29], Є.Л. Шуримова [34]. Проте, за рамками цих досліджень залишився напрям, пов'язаний з розробкою механізмів відкритих інформаційних технологій бухгалтерського обліку, що забезпечують можливість тісної інтеграції всіх видів обліку і підсистем управління. Тут існує цілий спектр наукових проблем, що вимагають свого вирішення.

Передусім до них слід віднести недостатнє дослідження окремих питань теорії проектування основних складових інформаційної системи бухгалтерського обліку, які тісно взаємодіють зі складовими інформаційної системи управління.

Практика використання існуючих програмних засобів показує, що практично відсутні адаптивні моделі бухгалтерського обліку, що призводить до значних проблем користувачів навіть при елементарних спробах інтеграції системи. На практиці це, як правило, призводить до перевантаження бухгалтерського модуля комп'ютеризованої системи управління підприємством аналітичними функціями (Додатки 3, И).

Недостатнім є і теоретичне підґрунтя шляхів вирішення проблем комплексування програмних засобів різних виробників в єдине середовище при системній інтеграції. Внаслідок цього, існуючі системи обробки облікової інформації незалежних виробників, як правило, не мають розвинених засобів взаємодії один з одним. Ці можливості обмежуються механізмами імпорту/експорту даних або підтримкою загальносистемних технологій обміну інформацією між додатками. Проте, інтеграція може бути набагато ширшою в частині вирішення проблем інформаційної інтеграції різних видів обліку і підсистем управління.

Розширення і посилення функцій бухгалтерського обліку, використання його аналітичного потенціалу – на сьогодні, основне і достовірне джерело управлінської інформації з метою формування управлінських рішень.

Розробка адаптивної моделі інтегрованої системи бухгалтерського обліку дозволить моделювати варіанти дій з оцінкою можливих фінансових і виробничо-економічних результатів, дозволяє створити повний управлінський цикл і використовувати інформативність бухгалтерського обліку у внутрішньо-фірмовому управлінні на більш високому рівні. При цьому в основу моделі повинен бути закладений принцип системної інтеграції різних видів обліку і підсистем управління, які в даному контексті є інструментами планування і управління. Крім того, адаптивна модель інтегрованої системи бухгалтерського обліку дуже зручна тим, що дозволяє об'єднати безпосередньо облік, аналіз та контроль господарської діяльності.

Ми вважаємо, що лише єдина система бухгалтерського обліку, яка гармонійно поєднує підсистеми фінансового, управлінського та податкового обліку дає змогу ефективно організувати оперативний облік, слугує базою для визначення макроекономічних показників тощо (рис. 2.4). Єдина система обліку, що має теоретичне та методологічне обґрунтування, є гарантом довіри суспільства до

обліку та звітності. В Україні вихідна інформація про стан зобов'язань перед бюджетом формується за даними бухгалтерського обліку, що свідчить про існування нерозривного взаємозв'язку між податковим та фінансовим обліком. Податковий облік взаємодіє також з управлінським з питань, які стосуються планування господарських операцій таким чином, щоб з урахуванням вимог законодавства зменшити податковий тиск на підприємство.

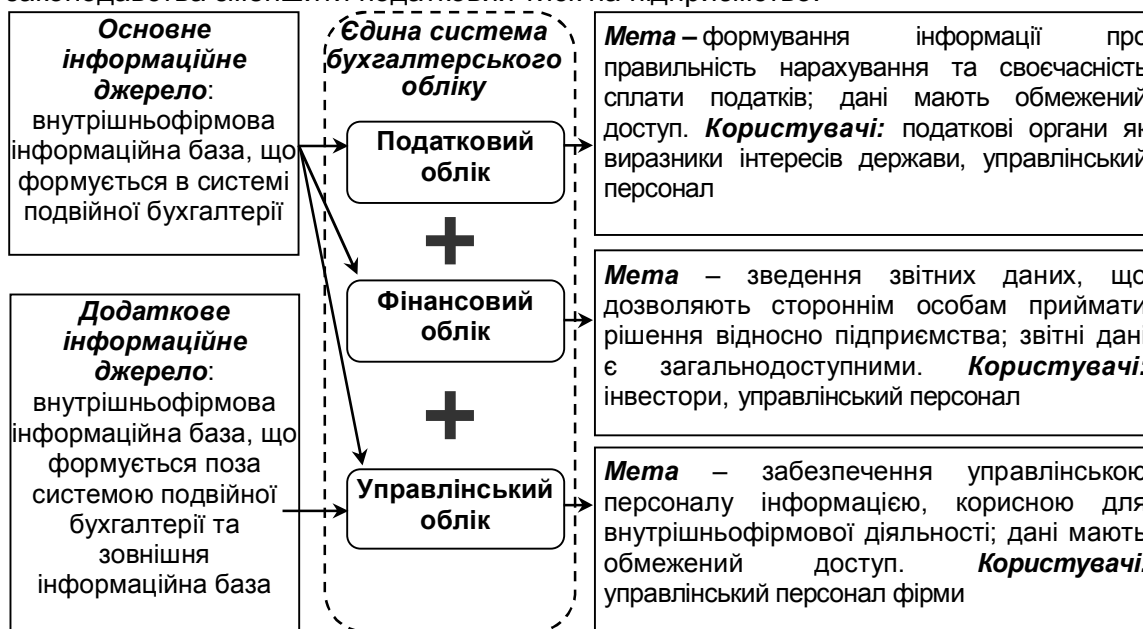


Рис. 2.4. Інтеграція системи бухгалтерського обліку

Таким чином, необхідно адаптувати систему бухгалтерського обліку до сучасних умов господарювання. Вона повинна бути єдиною і нерозривною системою, яка має умовний поділ на облікові підсистеми для виконання триєдиного завдання: забезпечення збереження майна власника, надання інформації для управління, визначення фінансового результату та його розподілу.

Бухгалтерський та податковий облік мають різні цілі. Бухгалтерський облік має на меті надання достовірної інформації про фінансовий стан підприємства для потенційного інвестора, податковий облік виконує фіскальні і регуляторні функції. Тому існують розбіжності між зазначеними системами обліку. Поряд з цим бухгалтерський облік - це упорядкована система реєстрів, із затвердженим планом рахунків, своєю аналітикою, завдяки чому досягається досить висока ступінь об'єктивності фінансових показників. Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку.

Таким чином, вся статистична звітність щодо обсягів виробництва, прибутковості (збитковості), обсягів експорту (імпорту), фінансових інвестицій і, нарешті, валового внутрішнього продукту базується на даних фінансової звітності, основою якої є бухгалтерський облік, а зазначені макроекономічні показники є вирішальним фактором прийняття управлінських державних рішень. Тому, незалежно від призначення двох систем обліку – податкового та бухгалтерського, завжди існує необхідність їх інтеграції і виявлення причин розбіжностей.

У зв'язку з цим виникає необхідність спрощення податкового обліку, максимального наближення його показників до системи бухгалтерського обліку, що є надзвичайно важливим моментом щодо підвищення контрольованості

господарських операцій та попередження ухилень від оподаткування. Система подвійного обліку є обтяжливою для платників податків і завищує собівартість, є складною в адмініструванні податкових надходжень, перешкоджає в питаннях прогнозування доходної частини бюджету, оскільки плани економічного розвитку економіки використовують статистичні дані і не можуть використовувати податкову звітність як таку, що надає звітність суб'єктів господарювання, а лише платників податків табл. 2.3.

Таблиця 2.3. Відповідність та відмінність між фінансовим та податковим обліком за об'єктами

№	Об'єкт обліку	Відповідність (> 80%)	Проміжна відповідність (60% - 80%)	Суттєва відмінність
1.	Необоротні активи			+
2.	Запаси			+
3.	Кошти, розрахунки та інші активи	+		
4.	Власний капітал та забезпечення зобов'язань	+		
5.	Довгострокові зобов'язання		+	
6.	Поточні зобов'язання		+	
7.	Доходи і результати діяльності			+
8.	Витрати за елементами			+
9.	Витрати діяльності			+
10.	Позабалансові рахунки			+

З врахуванням висловленого, проблема наближення податкового та бухгалтерського обліку набуває державної ваги. Світова практика знає декілька варіантів поєднання бухгалтерського та податкового обліків, але всі вони беруть за основу дані бухгалтерського обліку. Найпоширеніші методи використання даних бухгалтерської звітності у податковому обліку – перший: це коли за основу для визначення податкової бази приймається оподатковуваний прибуток, визначений за даними бухгалтерського обліку, який потім коригується (метод реконсолідації).

Така система застосовується в США, Казахстані, Молдові. Другий метод – фінансовий прибуток коригується згідно з податковим законодавством і визначається оподатковуваний прибуток (застосовується в Німеччині, Бельгії, Франції, Нідерландах).

Для України раціональним вбачається варіант формування оподаткованої бази шляхом коригування фінансового прибутку на суми доходів та витрат, які з метою оподаткування використовуються чи додаються до даних фінансової звітності, й на цій основі визначення об'єкту оподаткування. Для запровадження таких підходів і складання податкової декларації, виходячи з даних фінансової звітності, дуже важливим моментом є запровадження єдиної методології (принципів) формування доходів та витрат як в податковому, так і бухгалтерському обліку.

Якщо оцінювати винесений на розгляд Податковий кодекс в цілому, то можна сказати, що на жаль він не вирішить питань зближення податкового та бухгалтерського обліку. Податковий кодекс містить дуже багато суб'єктивних положень та навіть збільшує їх кількість, що лише збільшить напругу у суспільстві. Основними ключовими елементами при розробці Податкового кодексу має стати Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність" та Положення (стандарти) бухгалтерського обліку.

Розробниками Податкового кодексу України була здійснена спроба гармонізувати податковий та фінансовий облік. Було скасовано “правило першої події”, доходи і витрати в податковому обліку, відповідно як і в фінансовому обліку, тепер будуть визнаватися в момент їх нарахування. Облік курсових різниць тепер також необхідно вести відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Також, значно розширено перелік методів нарахування податкової амортизації. Податковий кодекс України передбачає п'ять методів, включаючи прямолінійний, метод зменшення балансової вартості, метод прискореної амортизації (для деяких груп основних засобів).

Проте суттєві різниці все ж залишаються. Податковий кодекс України забороняє відносити до складу валових витрат придбання товарів, робіт та послуг у платників єдиного податку (крім осіб, що надають послуги у сфері інформатизації). Податковим Кодексом України також заборонено віднесення до складу валових витрат придбання послуг з консалтингу, маркетингу та реклами у нерезидентів (крім придбань у постійних представництв нерезидентів) у розмірі, що перевищує 4 % від розміру доходу від реалізації товарів, робіт та послуг за попередній звітний рік. Повністю заборонено відносити до складу валових витрат придбання зазначених послуг у нерезидентів, що розташовані в офшорних зонах.

Істотна різниця виникає і в сфері обліку роялті: Податковий кодекс запроваджує суттєві обмеження стосовно віднесення до складу валових витрат роялті. Так, забороняється відносити до складу валових витрат нарахування роялті на користь нерезидентів, які розташовані у офшорних зонах; не підлягають оподаткуванню стосовно роялті у своїх країнах; не є бенефіціарними власниками роялті; отримують роялті стосовно об'єктів, права інтелектуальної власності щодо яких вперше виникли в Україні.

Нарахування роялті на користь нерезидентів, що не відповідають жодній із зазначених вище умов, дозволені в розмірі, що не перевищує 4% від реалізації товарів, робіт та послуг за попередній звітний рік. Також забороняється віднесення до складу валових витрат роялті, нарахованих на користь юридичних осіб-резидентів, що не є платниками податку на прибуток на загальних підставах.

Це лише невелика частина з цілої низки проблемних питань, що впливають на виникнення відмінностей між податковим та фінансовим обліком. Адаптивна модель інтегрованої системи бухгалтерського обліку, що пропонується в даній монографії, звичайно, не може повністю вирішити вказану проблему невідповідності між видами обліку (оскільки це, більшою мірою, є законодавча проблема), проте така модель цілком реально здатна вирішити так звані “інформаційні розриви”, що виникають внаслідок існування зазначених невідповідностей.

Вважаємо, що інтеграція бухгалтерського та податкового обліку дозволить підвищити ефективність прогнозування (планування) доходів бюджетів, оскільки при цьому забезпечується інтегрованість макропоказників, які є основою планування та прийняття державних рішень.

Таким чином, завдяки новим якісним характеристикам інформації, що буде отримана внаслідок застосування запропонованої адаптивної моделі інтегрованої системи бухгалтерського обліку, користувачі інформації значно меншою мірою будуть відчувати негативний вплив існуючих неузгодженостей різних видів обліку. В таких умовах ми повертаємось до того, що бухгалтерський облік починає виконувати свою автентичну функцію – забезпечувати користувачів повною, достовірною та, що не менш важливо, корисною інформацією, а не бути джерелом інформаційного хаосу.

Але поки дане питання не буде вирішене на законодавчому рівні, інтеграція податкового та бухгалтерського обліку повинна йти за двома напрямками. Перше – наближення правил визнання доходів і витрат у податковому обліку до правил, прийнятих у бухгалтерському обліку. Відмінності між ними об'єктивні й неминучі, оскільки правила податкового обліку встановлюються залежно від цілей податкової політики держави, а правила бухгалтерського обліку підпорядковані завданню формування повної та достовірної інформації про майно, зобов'язання і господарські операції організації на основі принципів, визнаних вітчизняними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та звітності. Однак різниця правил ведення податкового обліку від бухгалтерського обліку має бути обґрунтованою цілями та функціями української системи оподаткування. Тільки в цьому випадку правила визнання доходів і витрат при оподаткуванні прибутку будуть зрозумілі платникам податків, вони перестануть сприйматися ними як механічний набір численних, що відрізняються з незрозумілих причин від бухгалтерського обліку, правил, дотримання яких вимагає ведення самостійного податкового обліку, відокремленого від системи бухгалтерського обліку.

Друге – усунення випадкових, не принципових і невиправданих відмінностей у сумах доходів та витрат, визнаних у податковому та бухгалтерському обліку за одним і тим же правилом. Ці відмінності є наслідком застосування різних угруповань доходів і витрат, різних технічних прийомів визначення витрат та доходів і способів їх обліку.

Інтеграція податкового та бухгалтерського обліку на державному рівні потребує законодавчого врегулювання. Тому на даному етапі доцільним є впровадження адаптивної моделі інтегрованої системи бухгалтерського обліку суб'єктами господарювання, що полегшить ведення і підвищить інформативність бухгалтерського обліку. Адаптивна модель розширить інформаційну функцію бухгалтерського обліку про поточні результати діяльності підприємства і на цій базі забезпечить можливість проведення аналізу окремих об'єктів або процесів і прийняття ефективних управлінських рішень.

Із застосуванням комп'ютерних технологій в обліку виникають нові явища. Бухгалтерський облік значно збільшує свою оперативність. Створення єдиної інформаційної бази підприємства вимагає від програмного забезпечення можливості паралельної роботи різних служб. А для того, щоб такі інформаційні бази знайшли широке застосування, необхідно, щоб технології паралельної обробки даних були доступними для широкого кола користувачів. Тому до недавнього часу була характерна так звана "часткова автоматизація".

Користь від локальних автоматизованих робочих місць була очевидна – спрощувалася обробка первинних документів та їх первинний аналіз. Але одночасно з цією незаперечною користю стали все більше і більше виявлятися недоліки. Головним недоліком можна вважати неув'язку даних. Баланс доводилося зводити вручну. Помилки, пов'язані з тим, що деяка сума була проведена за дебетом і не була проведена за кредитом, не тільки не усувалися, а навпаки, їх стало знайти ще складніше.

Для підвищення ефективності та продуктивності системи бухгалтерського обліку при його комп'ютеризації дуже важливо дотримуватися таких принципів:

- створення єдиної інформаційної бази, в якій збираються дані всіх видів обліку – фінансового, управлінського та податкового;
- розмежування прав доступу до інформації.

Це дозволяє:

- скоротити кількість рутинних операцій;
- зосередити функції управління в центрах прийняття рішень та за рахунок цього досягати узгодженості дій в обліку, контролі, регулюванні та економічному аналізі на всіх рівнях управління;
- здійснювати широке та доцільне делегування повноважень і відповідальності не тільки щодо керівників підрозділів, а й облікових працівників, які покликані здійснювати контроль за законністю операцій;
- координувати роботу облікового апарату, удосконалювати систему інформаційних зв'язків всередині підприємства.

Таким чином, система бухгалтерського обліку забезпечує отримання різнобічної інформації для управління на всіх рівнях керівництва і є основою інтегрованої системи економічної інформації. Бухгалтерський облік як практична діяльність є цілеспрямовано організованим процесом отримання, обробки і передачі документально обґрунтованої інформації про наявність, рух і використання коштів, споживання частини цієї інформації обліковими працівниками для контролю юридичної обґрунтованості економічних фактів, економічності ведення господарства.

В умовах побудови бухгалтерських інтегрованих систем інформаційний аспект діяльності бухгалтерської служби поступово відходить на другий план. Головним стає використання облікових даних для контролю і управління. Це істотно змінює характер праці бухгалтерів, зміст виконуваних ними виробничих обов'язків, впливає на структуру бухгалтерської служби, її інформаційні зв'язки з іншими підрозділами підприємства.

Бухгалтерський облік як відокремлену частину загальної інформаційної системи відрізняють специфічні прийоми первинного спостереження за господарськими явищами і процесами, його суцільний, безперервний характер, що поділяється на певні звітні етапи, застосування універсального вартісного показника, що дозволяє узагальнювати дані про наявність і використання ресурсів, зіставляти витрати і результати діяльності. До особливостей відноситься і необхідність групування господарських операцій в системі аналітичних та синтетичних рахунків за допомогою подвійного запису, періодичне узагальнення даних поточного обліку, їх вихід на звітність і баланс. Специфіка бухгалтерської інформації – в юридичній цінності даних обліку, у забезпеченні динамічної рівноваги між групуванням коштів за їх видами та джерелами утворення.

Для вирішення завдань повсякденного внутрішнього управління потрібна внутрішня звітність, що характеризує фактичну наявність ресурсів, стан господарської діяльності та основні її результати на будь-яку дату чи за певний період протягом місяця. Отримати внутрішню звітність традиційними методами неможливо, оскільки існуюча система бухгалтерського обліку орієнтована на обчислення підсумкових даних у розрахунку на порівняно тривалий звітний період: місяць, квартал, рік. Для поточного повсякденного управління така періодичність явно недостатня.

Зі складу всієї облікової інформації важливо виділити дані, які використовуються бухгалтерською службою для управління і контролю господарської діяльності. До останнього часу управлінські функції бухгалтерської служби обмежувалися контролем за дотриманням законності здійснення господарських операцій, встановлення правил прийому та відпуску товарно-

матеріальних цінностей, правильного витрачання фонду заробітної плати, дотримання встановлених правил і термінів проведення інвентаризації, стягнення дебіторської і погашення кредиторської заборгованості, зміцнення платіжної дисципліни, контролем за законністю списання з бухгалтерських балансів нестач, втрат, прострочених боргів і т.д.

В умовах комп'ютеризованої обробки економічної, зокрема облікової, інформації бухгалтерська служба повинна брати участь в оцінці та контролі економічності прийнятих рішень, в економічному аналізі господарської діяльності, в розробці рекомендацій та заходів щодо поліпшення використання ресурсів і зростання ефективності виробництва.

Змінюється й цільове призначення бухгалтерського обліку. Зі збільшенням його значення як найбільш організованої частини інформаційної системи, що функціонує на якісно новому технічному рівні, він все більшою мірою повинен ставати складовою частиною управлінської системи підприємства. На жаль, цей процес розвивається повільно і явно відстає від темпів вдосконалення та комп'ютеризації обліку.

Одна з основних причин такого стану полягає у пониженні ролі бухгалтерського обліку в управлінні підприємствами. Існуючі в бухгалтерському обліку способи і форми отримання та подання інформації були орієнтовані на її використання головним чином зовнішніми органами управління та бухгалтерською службою підприємства. Керівникам підприємств бухгалтерська і формована за даними бухгалтерського обліку статистична звітність виявилася незручною для використання в управлінських цілях.

Все це обґрунтовує необхідність розробки нової концепції обліку для управління та бухгалтерського обліку як функції управління. Проблеми створення інтегрованої системи обліку цікавлять багатьох вітчизняних науковців та зарубіжні фахівці. С.В. Гушко зазначає, що "мова повинна йти не про локалізацію певного обсягу економічної інформації для підтримки управлінських рішень, а про управлінську орієнтацію обліку в цілому" [8].

Основні положення концепції обліку для управління полягають у необхідності відокремленого обчислення не тільки абсолютного значення показників наявності і використання ресурсів, результатів і стану господарської діяльності, але головним чином виявлення відхилень від норм запасів і витрат, термінів окупності та показників розрахункової ефективності, в організації внутрішньої звітності за місцями діяльності та центрами відповідальності, у використанні даних обліку для прогнозування, оцінки ступеня ризику і т.д.

У бухгалтерському обліку як функції управління основна увага повинна бути приділена посиленню його контрольних властивостей і якостей, розширенню сфери прийняття рішень з управління фінансово-господарською діяльністю підприємства апаратом бухгалтерської служби, поглибленню аналізу облікової та звітної інформації. Неважко відзначити, що обидва ці напрями подальшого розвитку бухгалтерського обліку можуть взаємно поєднуватися один з одним.

Новий підхід потребує суттєвої реорганізації методологічних та організаційних принципів бухгалтерського обліку. Разом зі збереженням існуючого призначення обліку (забезпечення попереднього контролю законності і правильності оформлення господарських операцій, групування і зведення даних, які забезпечують складання єдиних форм зовнішньої звітності) поступово головна увага має бути зосереджена на поточному контролі економічності виробництва та

ведення господарства, оцінці цієї економічності і факторів, які здійснюють на неї вплив. Для вирішення даного завдання все більше виникає необхідність у розробці і формуванні внутрішньої оперативної звітності про фактичні витрати і результати діяльності цехів, дільниць, відділів, служб та підприємства чи організації в цілому.

Зазначена звітність організовується за принципом інформації про відхилення від заданих параметрів виконання (планів, нормативів, кошторисів, розпоряджень тощо). За вартісними показниками фактична величина обчислюється як сума витрат за нормативом і відхилень від нього, що враховуються або розраховуються окремо. Відхилення за іншими показниками, зокрема в кількості витрат часу здійснення технологічних операцій і т.д., отримують документальне обґрунтування і можливість визначення причин та винуватців (ініціаторів).

Відхилення повинні надаватися не тільки по параметру, що враховується, але і місцем знаходження ресурсів, центрам формування інформації, відповідальності за результати господарювання. Виникає проблема їх узагальнення відповідно до встановленої єдиної методики обчислення фактичних витрат та результатів господарської діяльності, оцінки оборотних активів підприємства і т.д. Вирішення цих проблем також є складовою частиною концепції обліку для управління.

Найважливішим напрямком удосконалення бухгалтерського обліку як функції управління є розвиток його органічного зв'язку і взаємодії з плануванням і економічним аналізом. Як відомо, одне з головних завдань обліку – контроль за виконанням всіх показників структурними підрозділами підприємства. Для здійснення цієї функції управління, планування та облік повинні мати єдину систему показників та методику їх формування. Єдність забезпечується насамперед за рахунок економічного змісту показників планування та обліку.

Відповідно всі підприємства повинні впроваджувати передові форми і методи обліку, складати звітність і подавати її відповідним органам у встановлені терміни, забезпечувати достовірність звітів і балансів, здійснювати суворий контроль за раціональним та економічним використанням матеріальних, трудових, фінансових ресурсів, вести рішучу боротьбу з безгосподарністю і марнотратством, вживати заходи з попередження таких явищ, підвищувати роль і відповідальність юридичної, бухгалтерської та інших функціональних служб за дотримання законності, договірної фінансової дисципліни і якості продукції.

Виконання цих функцій можливе при використанні в обліку й обробки економічної інформації обчислювальної техніки, впровадження розроблених на їх основі автоматизованих систем управління.

Підсистема бухгалтерського обліку забезпечує більше половини всієї економічної інформації, використовуваної для управління підприємством, і практично дає всі відомості про наявність ресурсів, їх використання, рух, про фактичну величину витрат, прибутку і збитків і т.д. Функціями управління, здійснюваними за допомогою даної підсистеми, є перевірка виконання показників плану, контроль за збереженням і правильним використанням соціалістичної власності, сприяння впровадженню господарського розрахунку, дотримання режиму економії, виявлення резервів поліпшення виробничо-господарської діяльності підприємства.

У свою чергу, бухгалтерський облік, використовуючи інформацію інших підсистем, перетворює її і застосовує для здійснення контролю і складання звітності.

Математичні моделі інтегрованої системи обліку порівняно прості. Математичне забезпечення завдань бухгалтерського обліку організується за модульним принципом, при якому алгоритми вирішення кожного завдання діляться

на самостійні частини. При зміні методики обліку або розрахунку певного облікового показника змінюється не вся система розрахунків, а лише окремі модулі. При цьому необхідно забезпечити інформаційний зв'язок з іншими модулями на вході і виході облікових даних.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Створення інтегрованої системи обліку веде до інтеграції економічної інформації, при якій одні й ті ж початкові дані використовуються для планування, обліку, контролю та управління господарською діяльністю. За рахунок цього накопичуються масиви обліково-економічної інформації в обсязі, достатньому для ефективного використання. Одночасно створюються умови для застосування єдиної нормативно-довідкової інформації, комп'ютеризації збору і обробки даних для прийняття рішень на всіх рівнях управління підприємством.

У функціональному відношенні відмінною ознакою інтегрованої системи обліку є універсальність цільового призначення облікової інформації, обумовлена різноманітністю функцій управління, яким потрібні дані бухгалтерського обліку. У підсумку зазначена підсистема є взаємопов'язаним комплексом завдань, різних за змістом і призначенням. Специфічною і такою, що не має аналога в інших підсистемах, умовою їх вирішення є групування інформації за синтетичними рахунками та формами бухгалтерської звітності.

Як функцію управління бухгалтерський облік відрізняє поєднання інформаційного і контрольного змісту. Крім того, бухгалтер безпосередньо бере участь у розробці та прийнятті рішень з управління. Тому інтегрована система повинна забезпечувати формування не тільки інформації, що характеризує фактичну наявність ресурсів, їх рух і використання, але й інформації для контролю економічності ведення господарства, виконання планів, збереження власності, законності здійснення господарських операцій, оцінки результатів реалізації прийнятих управлінських рішень. Підсистема обслуговує інформаційну функцію бухгалтерського обліку, контрольну виконує бухгалтерська служба та інші управлінські підрозділи підприємства, які використовують облікові дані.

У сучасному розумінні бухгалтер не стільки обліковець, скільки економіст, контролер правильності облікових даних, законності здійснення господарських операцій, консультант з питань економічності та обґрунтованості витрат, доцільності тієї чи іншої форми розрахунків та документального оформлення господарських взаємовідносин. Він відповідальний за організацію облікового процесу, контроль законності й економічності господарських актів, виконання державних планів і зобов'язань підприємства. Маючи в своєму розпорядженні інформацію про фактичні витрати і рентабельність виробів та послуг, про стан розрахунків, бухгалтер може надати допомогу у визначенні номенклатури продукції, що реалізовується, у виборі постачальників і покупців, форм розрахунків і т.д.

Функціональні завдання бухгалтерського обліку узагальнюються в технологічні комплекси, що відповідають традиційним підрозділам: облік основних засобів, облік матеріальних ресурсів, облік праці та заробітної плати, облік витрат на виробництво, облік готової продукції, відвантаження і реалізації, зведений облік і звітність.

В організаційному аспекті інтегровану систему обліку відрізняє різноманіття складу підрозділів, які беруть участь в обліковому процесі та використовують його кінцеві результати – документально обґрунтовану інформацію. Керівна і організуюча функція у формуванні облікової інформації покладена на апарат бухгалтерії підприємства.

Створення інтегрованої системи обліку не тільки не усуває необхідність мати на підприємстві спеціальну функціональну бухгалтерську службу, а, навпаки, посилює цю необхідність. Бухгалтерія в умовах впровадження інтегрованої системи є методологічним центром, основним замовником і споживачем системи комп'ютеризованого обліку. Крім того, вона виконує великий комплекс організаційно-методичних, інформаційних та контрольних-аналітичних робіт у процесі функціонування цієї системи.

Беручи участь у визначенні складу первинної і вихідної документації, схем документообігу, технології і методики групування облікових даних, у контролі їх достовірності та взаємоузгодження, апарат бухгалтерії повинен виходити передусім з необхідності повного і точного дотримання специфіки бухгалтерського обліку, особливостей його предмета і методу, обов'язковості виходу на єдині форми і показники бухгалтерської звітності та балансу. При цьому необхідно враховувати можливості інтегрованої системи, організаційні принципи їх експлуатації, специфіку комп'ютеризації обробки облікових даних, особливості взаємозв'язку предмета, методу і форми обліку в цих умовах.

Контрольно-аналітичні функції бухгалтерії покликані забезпечити дотримання законності господарських операцій, виявлення непродуктивних витрат і втрат, здійснення вибіркового перевірок, ревізій та аналізу виробничої і фінансово-господарської діяльності.

Технологічний аспект інтегрованої системи обліку відображає у взаємозв'язку окремі стадії комп'ютеризації облікового процесу: фіксацію первинних даних, документування господарських операцій, систематизацію та узагальнення облікової інформації, а також її використання для управління і контролю. Проектування, впровадження та експлуатація підсистеми здійснюються за технологічно однорідними комплексами, за відповідними об'єктами бухгалтерського обліку або структурними підрозділами бухгалтерії. За таким же принципом будується функціональна структура типових проектних рішень і пакетів прикладних програм комп'ютеризації бухгалтерського обліку. Це дозволяє в основному зберегти технологію підготовки та використання даних, послідовність виконання облікових робіт і одночасно вирішувати у взаємозв'язку всі питання їх інформаційної діяльності.

Крім того, такий підхід обмежує можливості вдосконалення бухгалтерського обліку як цілісної системи. При розробці проектів у число завдань бухгалтерського обліку включають завдання інших функціональних систем, для рішень яких непридатні методи бухгалтерського обліку. Отримана при цьому інформація не відображається в системі бухгалтерського обліку, що ускладнює зведення облікових даних, веде до непорівнянності його підсумкових показників, до необхідності використання вибіркового угруповань та іншої додаткової роботи.

В організаційному відношенні основні напрямки розвитку інтегрованих систем обліку на рівні підприємства, очевидно, полягатимуть в інтеграції комп'ютерного обслуговування управління технологічними процесами, підготовкою виробництва, постачанням, збутом, кадрами тощо. Його здійснення та формування фактичної (облікової) інформації про виконання цих функцій і інші сторони діяльності підприємства може відбуватися на основі використання єдиного банку даних та інтегрованого комплексу технічних засобів.

Використання комп'ютерної техніки в цих умовах створює реальні можливості усунення або значного скорочення дискретності бухгалтерського обліку, підвищення оперативності зовнішньої і внутрішньої звітності, перетворення документованого обліку на безперервний, системно організований процес.

Обліково-аналітична інформація забезпечує негативний зворотний зв'язок в організаційній системі управління. Вона є звітною інформацією про реакції об'єкта управління на дії органу управління, яка містить сигнали відхилення фактичного результату функціонування економічної системи від бажаного. Отже, утворює замкнені контури саморегуляції в організації та сприяє адаптації економічного об'єкта управління до умов зовнішнього середовища, які змінилися.

Обліково-аналітична інформація забезпечує організованість економічної системи. Використання обліково-аналітичної інформації в процесі управління організацією дає можливість органу управління зупинити тенденцію її переходу в стан з більшою ентропією. Це означає, що використання обліково-аналітичної інформації органом управління дозволяє йому здійснювати таке управління організацією, що забезпечує її цілісність і зберігає її стійку рівновагу. Вищевикладене дає можливість зробити висновок про те, що головною метою управління організацією є забезпечення її безпеки і стійкості. Це визначає необхідність дослідження ролі обліково-аналітичної інформації в забезпеченні безпеки організації.

Сьогодні існує нагальна потреба у приведенні у відповідність з європейськими вимогами інформаційного забезпечення системи управління підприємством, державного регулювання, що має відбуватися на основі інтеграційних процесів між окремими обліковими підсистемами, суб'єктами регулювання окремих облікових підсистем.

Аналіз останніх тенденцій, пов'язаних з розподілом управлінських повноважень щодо регулювання розвитку окремих облікових підсистем, свідчить про відсутність однозначної позиції щодо подальшого вирішення даної проблеми. Внаслідок цього постає нагальна потреба створення інтегрованої національної системи бухгалтерського обліку, що забезпечить вирішення сучасних проблем облікового забезпечення в умовах збільшення обсягів управлінської діяльності, ускладнення завдань управління як окремим суб'єктом господарювання, так і економікою країни в цілому.

ЛІТЕРАТУРА:

1. *Аксененко А.Ф.* Нормативный метод учёта в промышленности / А.Ф. Аксененко. – М.: Финансы и статистика, 1983. – 224 с.
2. *Алахов Б.В.* Комплексная механизация учета с применением ЭОМ / Б.В. Алахов. – М.: "Финансы", 1969. – 112 с.
3. *Безруких П.С.* Организация бухгалтерского учета на предприятии / П.С. Безруких. – М.: Финансы, 1966. – 206 с.
4. *Білуха М.Т.* Теорія бухгалтерського обліку / М.Т. Білуха. – К.: КНТЕУ, 2000. – 692 с.
5. *Бутко А.Д.* Методи і моделі прийняття управлінських рішень в аналізі та аудиті: [навчальний посібник] / А.Д. Бутко, О.О. Заремба. – К.: КНТЕУ, 2008. – 322 с.
6. *Волков С.И.* Учетная информация и система ее обработки на ЭВМ / С.И. Волков. – М., "Финансы", 1973. – 288 с.
7. *Гильде Э.К.* Модели организации нормативного учета в промышленности / Э.К. Гильде. – М.: Финансы, 1970.

8. Гушко С.В. Методологічний та організаційний аспекти обліку, аналізу та аудиту в управлінні підприємств гірничо-металургійного комплексу: [монографія] / С.В. Гушко. – К. КНЕУ, 2010. – 332 с. – С. 102.

9. Жеребин В.М. Экономические информационные системы: Рационализация проектирования / В.М. Жеребин, В.Н. Мальцев, М.С. Совалов. – М: Наука, 1978. – 200 с.

10. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский учет в условиях совершенствования хозяйственного механизма / В.Б. Ивашкевич. – М.: Финансы и статистика, 1982. – 175 с.

11. Ивашкевич В.Б. Организация управленческого учета по центрам ответственности и местам формирования затрат / В.Б. Ивашкевич // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 5. – С. 56.

12. Исаков В.И. Вопросы комплексной механизации учета / В.И. Исаков, М.А. Королев. – М.: Госфиниздат, 1961. – 295 с.

13. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту / С.В. Івахненко. – К., 2003. – 349 с.

14. Краева Т.А. Развитие теории и методологии проектирования информационных систем бухгалтерского учета / Автореф. дис ... д. е. н., Москва, 1999. – 23 с.

15. Кузьминский А.Н. Проблемы организации и использования в управлении учетной и аналитической информации на уровне промышленных объединений и министерств: Дисс. ... док. эк. наук. – Киев, 1980. – 354 с. – С. 36.

16. Либерман В.Б. Единая схема интегрированной обработки учетных данных / В.Б. Либерман // Бухгалтерский учет. – 1977. – № 2. – С. 24-30.

17. Миронова О.А. Финансовый учет в системе управления. Дисс. ... док. эк. наук. – Москва, 1998. – 382 с.

18. Нармбаев К.Н. Организация бухгалтерского учета в США / К.Н. Нармбаев. – М.: Финансы, 1979. – 152 с.

19. Одинцов Б.Е. Обратные вычисления в формировании экономических решений / Б.Е. Одинцов. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 192 с.

20. Палий В.Ф. Бухгалтерский учет в системе экономической информации / В.Ф. Палий. – М: "Финансы", 1975. – 320 с.

21. Палий В.Ф. Управленческий учет – новое прочтение внутрихозяйственного расчета / В.Ф. Палий, В.В. Палий // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 17. – С. 58-62.

22. Панков В.В. Автоматизированная обработка учетной информации / В.В. Панков. – М.: "Финансы", 1980. – 159 с.

23. Подольский В.И. Бухгалтерский учет в условиях АСУ / В.И. Подольский. – М.: "Финансы", 1976. – 176 с.

24. Рашитов Р.С. Применение математических методов и ЭВМ в бухгалтерском учете в торговле. [учебное пособие] / Р.С. Рашитов. – Л.: ЛИСТ, 1975. – 128 с.

25. Рожнов В.С. Автоматизация учета на промышленных предприятиях / В.С. Рожнов. – М.: Экономика, 1969. – 56 с.

26. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: [учеб. пособ.] / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

27. Ткач В.И. Управленческий учет: международный опыт / В.И. Ткач, М.В. Ткач. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 144 с.

28. Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда. – М.: Финансы и статистика. – 2000. – 577 с.
29. Чистов Д.В. Хозяйственные операции в компьютерной бухгалтерии 8.0.: [практикум] / Д.В. Чистов, С.А Харитонов. – М.: 1С-Публишинг, 2006. – 473 с.
30. Чумаченко М.Г. Управлінський облік потребує підтримки / М.Г. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 5. – С. 3-7.
31. Шапошников А.А. Совершенствование методики бухгалтерского учета на предприятии / А.А. Шапошников // Вестник Алтайского государственного аграрного университета – 2009. – № 7(57). – С. 76-80.
32. Шигун М.М. Розвиток моделювання системи бухгалтерського обліку: теорія і методологія [Текст]: монографія / М.М. Шигун. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 632 с.
33. Шнайдерман И.Б. Интегрированная обработка данных / И.Б. Шнайдерман. – М.: “Статистика”, 1977. – 152 с.
34. Шуремов Е.Л. Моделирование предметной области при проектировании автоматизированных систем бухгалтерского учёта / Автореф. дис ... д.е.н., Москва, 1997. – 23 с.
35. Lodh, Sudhir C. and Gaffikin, Michael J.R., Implementation of an Integrated Accounting and Cost Management System using the SAP System: A Field Study. European Accounting Review, Vol. 12, No. 1, 2003. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://ssrn.com/abstract=369321>