

Тетяна СЛЬОЗКО

## ДО ПИТАННЯ ПРО СИСТЕМНІСТЬ ОБЛІКУ

*Розглянуто питання системності обліку, що змінюється під дією чинників довкілля. Виявлено вплив окремих чинників на системність обліку та показано результати цього впливу. Обґрунтовано необхідність класифікації чинників оточуючого середовища.*

Загальновідомо, що існуюча система бухгалтерського обліку часто змінюється під дією тих чи інших чинників зовнішнього та внутрішнього середовища, під яким К. Друрі вбачає фактори, що знаходяться поза контролем осіб, котрі приймають рішення, і можуть діяти на кожний альтернативний курс дії, прикладом якого можуть бути економічний бум, високий рівень інфляції, спад виробництва, посилення конкуренції [1, 18]. Хоч це питання й достатньо розглянуто в літературі, проте залишаються невирішеними деякі важливі його аспекти. Так, окремі дослідники вважають системність обліку непорушною, піддаючи сумніву той факт, що вона змінюється під впливом тих чи інших чинників зовнішнього чи внутрішнього середовища. Однак реалії заперечують таку постановку питання. Облікова система весь час знаходиться у стані адаптації до того економічного середовища (його чинників), у якому вона розвивається. Пошук відповіді на поставлені питання і обумовив написання даної публікації.

Свого часу фактори, що впливають на облік, досліджували як *вітчизняні, так і зарубіжні вчені*: М. Пушкар, В. Єрофєєва, Ф. Бутинець, Т. Барановська, І. Білоусова, С. Івахненко, Т. Кисельова, О. Паламарчук та інші. Кожний з дослідників по-різному підходить до їх характеристики, чим і викликаний певний різнобій як у їх визначенні, так і в підходах до їхньої класифікації. Одні фахівці проводять класифікацію факторів, розглядаючи їх за впливом на систему бухгалтерського обліку [2 68–70; 3, 100], інші – на облікову політику [4, 243; 5, 37], треті – на форми обліку [6, 242–243]. Окремі вчені вважають, що класифікація факторів взагалі не потрібна [7, 39–48].

*Мета статті* – довести, що чинники оточуючого середовища впливають на системність бухгалтерського обліку, під дією яких вона формується або, навпаки, деформується, та обґрунтувати доцільність і необхідність їхньої класифікації.

Як уже зазначалося, в літературі зустрічаються різні точки зору щодо чинників оточуючого середовища, що впливають на систему бухгалтерського обліку. Зустрічаються й погляди, коли певні чинники загалом такими не вважаються. Зокрема, О. Паламарчук не вважає факторами, що впливають на стан системи бухгалтерського обліку, розмір підприємства, тип і складність виробництва, бо, на його думку, вони є споконвічно заданими його параметрами [7, 42]. З цієї тезою неможливо погодитися, і ось чому.

Звичайно, вони є заданими параметрами, але, по-перше, не споконвічними, оскільки підприємства виникають і зникають з багатьох причин, наприклад, внаслідок банкрутства (як буває у нас, спочатку зникають, а потім виникають нові, але вже на іншій основі). По-друге, розмір, тип та складність виробництва не можуть не впливати на вибір облікової політики чи організацію бухгалтерської служби. Візьмемо, наприклад, розмір підприємства. Чим воно більше, тим різноманітнішою і досконалішою повинна бути його організаційна структура та місце в ній облікової служби. Одна справа, коли загальна чисельність працюючих 20–30 осіб, тоді обліковий апарат може складатися із одного бухгалтера, а то й самого власника підприємства. І зовсім інша, коли працюючих більше, наприклад, 1000 осіб. Для організації їх роботи потрібна й інша організаційна структура, і відповідно бухгалтерська служба. Вона повинна мати певну форму організації обліку.

Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” з цього приводу передбачає наступні самостійні форми організації бухгалтерського обліку: введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером; користування послугами фахівця з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи; ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою; самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства [8]. В той же час, залежно від бухгалтерської служби, іншими можуть бути підходи до формування облікової політики підприємства, яка обирається його керівником та головним бухгалтером. Отже, наведені приклади доводять, що такий чинник, як розмір підприємства, безпосередньо впливає на систему бухгалтерського обліку, точніше на вибір форми його організації та облікову політику.

Що ж стосується типу і складності виробництва, то саме від них залежить вибір методів обліку витрат та калькулювання собівартості виготовленої продукції, виконаних робіт та наданих послуг. Вважається, що тип виробництва – це класифікаційна категорія, яка враховує такі його властивості, як широта номенклатури, регулярність, стабільність і обсяг випуску продукції. Виділяють три його типи: одиничне, серійне й масове. Одиничне виробництво характеризується широкою номенклатурою продукції та малим обсягом випуску однакових виробів, повторне виготовлення яких здебільшого не передбачається. Серійне виробництво має обмежену номенклатуру продукції, виготовлення окремих виробів періодично повторюється певними партіями (серіями) і сумарний їхній випуск може бути досить значним. Залежно від широти номенклатури, величини партій, періодичності їхньої обробки серійне виробництво поділяється на дрібносерійне, середньосерійне і великосерійне.

Масове виробництво характеризується вузькою номенклатурою продукції, великим обсягом безперервного й тривалого виготовлення однакових виробів. Тип виробництва істотно впливає на його організаційно-технічну побудову й ефективність, виробничу структуру підприємства і його підрозділів, вибір технологічних процесів, устаткування й оснащення, методів організації виробництва та управління, а останні впливають на облікову політику підприємства.

Безпосередній вплив типу виробництва на систему бухгалтерського обліку детально дослідив В. Давидов ще в кінці 80-х років минулого століття [9, 103].

Із аналізу впливу типу та складності виробництва на стан системи бухгалтерського обліку підприємства можна побачити, що на простих виробництвах не можуть застосовувати ті ж методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, що й на складних. Так, на підприємствах, де технологічний процес не поділяється на стадії, використовують простий (однопередільний) метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. На тих же підприємствах, на яких сировина і матеріали, щоб дійти до готовності, проходять декілька закінчених стадій обробки (переділів), застосовують інший, більш складний метод обліку витрат – багатопередільний (попередільний). Отож, як свідчить наведений приклад, від типу та складності виробництва прямо залежить вибір того чи іншого методу обліку витрат, про що відповідно вказується в Наказі про облікову політику підприємства.

Наступний сумнів нашого опонента стосується фактора рівня розвитку продуктивних сил і виробничих відносин. Зокрема, ним відмічено, що багатогранність форм власності диктує нові правила поведінки, визначає особисту зацікавленість власника в процвітанні свого підприємства, що він організує таку систему обліку, яка створює необхідні для управління інформаційні і контрольні можливості, не зважаючи на низькій рівень розвитку продуктивних сил і виробничих відносин. Власник не чекає, доки цей рівень стане високим, він вирішує проблему обліку виходячи із здорового глузду, тим більше, що підприємства практично вільні у виборі моделей аналітичного обліку [7, 42].

Неможливо погодитись і з цією думкою, оскільки нещодавно облік вели вручну на рахівницях та арифмометрах, а чого досягли лише за останні 50 років: він став повністю комп'ютеризованим. Те, що привело до цього – не загальний рівень росту продуктивних сил? Саме він, який не лише впливає на всі, без винятку, сторони життя суспільства, а й на облік. Від того, який розвиток мають продуктивні сили, такими будуть технічні засоби, на яких буде оброблятися облікова інформація, а отже, будуть і відповідні прийоми та способи цієї обробки. В свою чергу, від цього напряму залежатиме вибір форми обліку: за ручної обробки інформації – це журнально-ордерна, меморіально-ордерна, журнал-головна, спрощена та інші. З використанням персональної обчислювальної техніки – це автоматизовані форми, такі як таблично-автоматизована, візуально-діалогова тощо.

Кожна автоматизована форма повністю залежить від програмного забезпечення, яке впливає на набір облікових реєстрів та порядок їх ведення, а також організується в інтегровану чи розподілену систему обробки даних. Нарешті, все це впливає на виробничі відносини, що утворюються між бухгалтерською службою та іншими організаційними структурами підприємства, з одного боку, та його працівниками, з другого. Ті, в свою чергу, діють на продуктивні сили і, таким чином, зміни в продуктивних силах та виробничих відносинах формують загальний стан системи бухгалтерського обліку.

Твердження про те, що діяльність законодавчої та виконавчої влади в галузі управління економікою та в методологічному керівництві обліком не є реальними передумовами, що впливають на систему обліку, оскільки підприємство навіть теоретично не може їх удосконалювати [7, 42], не відповідає дійсності. Звісно,

ніяке підприємство не може удосконалювати Закони, що приймає Верховна Рада, але у класифікації вони віднесені до зовнішніх факторів, які не підпорядковані будь-якому впливу підприємства, навпаки, порядок організації та ведення обліку залежить від дії цих факторів. Сюди ж відносяться розвинення господарського механізму, удосконалення його принципів, форм і методів, що обумовлюють порядок та прийоми ведення обліку на підприємстві тієї чи іншої галузі. Те ж стосується і форм організації обліку, його методології та методики, від вибору яких будується система бухгалтерського обліку на окремому підприємстві. Особливо яскраво це виражено у зв'язку з впровадженням у життя низки положень (стандартів) бухгалтерського обліку – П(С)БО, використання яких дозволяє змінювати не лише форму обліку, а й методику його ведення. Наприклад, бухгалтер може вибирати ті чи інші методи оцінки запасів або методи нарахування амортизації основних засобів.

Несправедливим є висловлювання “Не впливають на стан обліку рішення органів виконавчої влади, що торкаються економіки” [7, 42]. Як можна відкинути такий фактор зовнішнього економічного середовища як Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” [11], який постійно доповнюється з боку виконавчої влади в особі податкових органів? Ці органи (і законодавчої, і виконавчої) влади настільки вплинули на систему бухгалтерського обліку, що повністю зруйнували її. Із цілісної системи, здатної надавати необхідну інформацію різним користувачам (внутрішнім та зовнішнім) за будь-яким їхнім запитом, вона перетворилася у безсистемний конгломерат податкового обліку з елементами бухгалтерських методів, що було розглянуто в попередній публікації [10].

Створені три види обліку: два (податковий та фінансовий) для зовнішніх користувачів і один (управлінський) – для внутрішніх більше розроблені в теорії, ніж реально існують на практиці. Не секрет, що незалежні обліковці стали практикувати ведення лише одного обліку – податкового. Фінансовий же ведуть лише у випадках, коли його дані потрібні певним користувачам (вимоги акціонерів, вихід підприємства на зовнішній ринок тощо).

Існують ще й інші фактори, які так чи інакше впливають на облікову систему, від чого вона трансформується, якісно зростаючи, а інколи й деформується, що показано на вище згаданих прикладах. Для осмислення різного роду факторів або чинників необхідна їх систематизація, яку можна отримати шляхом проведення класифікації. Вона має як теоретичне, так і практичне значення, оскільки саме класифікація шляхом групування об'єктів за певними ознаками дозволяє систематизувати інформацію про них.

Слово “класифікувати” походить від латинських (classis розряд + facere робити) – розподіляти які-небудь об'єкти за класами (відділами, розрядами) залежно від їх загальних ознак, тобто класифікація складається як система субпідрядних понять (класів, об'єктів, явищ) в якій-небудь галузі знань на основі обліку загальних ознак об'єктів і закономірних зв'язків між ними. Це дозволяє орієнтуватися в розмаїтті об'єктів, в той же час класифікація є джерелом знання про них. За допомогою класифікації вони оцінюються, аналізуються, зіставляються, виявляються класифікаційні ознаки, на основі яких об'єкти можна об'єднувати в типологічні групи.

Виявлені класифікаційні ознаки ранжуються, за кожною з них будується класифікаційний ряд об'єктів (або в прямій послідовності: від простого до складного,

або, навпаки, ряд очолюється найкрупнішим об'єктом, що нерідко роблять в чисто практичних інтересах). Отриманий таким чином класифікаційний ряд дозволяє систематизувати інформацію. Це надзвичайно важливий аспект, оскільки системність є повною протилежністю будь-якій неорганізованості чи хаосу, вона дозволяє досліджувати об'єкт в цілісності, зводячи до єдності різні типи зв'язків у ньому. І тому не може бути помилкою, як вважають наші опоненти, приведення в струнку систему чинників оточуючого бухгалтерський облік економічного середовища шляхом їх класифікації, яка була зроблена автором цієї статті у [12, 11]. Навпаки, зовнішнє економічне середовище міняється так стрімко, породжуючи все нові й нові чинники, що впливають на облікову систему, що не можна не проводити подальших розвідок у цьому напрямку. Тому, безумовно, потрібно й надалі розвивати ці питання, оскільки від вибору правильного підходу до їх вирішення залежить подальший розвиток системи бухгалтерського обліку.

Проведений аналіз поглядів різних дослідників на чинники, що впливають на систему бухгалтерського обліку, та власне бачення цієї проблеми дозволило автору зробити *наступні висновки*. По-перше, довести на практичних прикладах, що такі невизнані чинники, як розмір підприємства, тип і складність виробництва, рівень розвитку продуктивних сил і виробничих відносин діють на систему бухгалтерського обліку, у зв'язку з чим вона приймає той чи інший вигляд. По-друге, визначити, що окремі чинники зовнішнього оточуючого середовища мають настільки суттєвий вплив, що під їх дією загалом зруйнувалася цілісність бухгалтерського обліку. По-третє, обґрунтувати необхідність класифікації чинників, що впливають на бухгалтерський облік, оскільки приведення їх у струнку систему направляє дослідження на розкриття цілісності об'єкта, вивчення багатьох типів зв'язків у ньому та зведення їх до єдності. Нарешті, вказати на необхідність подальших розвідок у цьому напрямку.

#### **Література**

1. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Пер. с англ./Под ред. С. А. Табалиной. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 560 с.
2. Слезко Т. М. Факторы, влияющие на состояние системы бухгалтерского учета // Проблемы обліку та аудиту за умов нестабільної економіки // Матеріали міжнародної науково-практичної конференції. – Хмельницький ТУП. – 1996. – С. 68–70.
3. Пушкар М. С. Бухгалтерский учет в производственных объединениях: организация и методология. – Львов: Свит, 1990. – 188 с.
4. Партин Г. О. та ін. Бухгалтерський облік: Навч. посібник / Г. О. Партин, А. Г. Загородній, М. В. Корягін та ін. – Серія "Дистанційне навчання". – № 26. – Львів: Видавництво Національного університету "Львівська політехніка", 2005. – 248 с.
5. Киселева Т. К. Методика построения учетной политики на предприятии. Монография. – Запорожье: ЦНТЭИ, 2003. – 244 с.
6. Івахненко С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку: історія, теорія, перспективи. Наукове видання. – Житомир: АСА, 2001. – 416 с.

7. Паламарчук А. И. Принципы и формы интеграции функции учета в усилении экономической безопасности промышленных предприятий // Дис... канд. экон. наук. – Одесса, 2001. – 253 с.
8. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16 липня 1999 року № 996- XIV// Баланс(спец. випуск). – 2000. – № 2. – С. 3–7.
9. Давыдов В. Н. Компьютеризация бухгалтерского учета: Опыт, поиски, решения. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 144 с.
10. Сльозко Т. М. Про деякі наслідки трансформації бухгалтерського обліку / / Вісник Хмельницького національного університету. – Хмельницький: ХНУ. – 2005. – С. 32–35.
11. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 22.05.97 р. №283/97 - ВР // Україна. Закони/ Верховна Рада України. – вид. офіц. – К.: Парламентське видавництво, 1998. – 103 с.
12. Сльозко Т. М. Бухгалтерський облік у системі управління матеріальними ресурсами промислового підприємства: Автореф. дис. кандидата економ. наук: 08. 06. 04 / Одеськ. держ. економіч. ун-т . – Одеса, 1996. – 23 с.

Редакція отримала матеріал 21 грудня 2007 р.