

УДК 657

Зеленко С.В., к.е.н., доцент

Луцький національний технічний університет

СИСТЕМНИЙ ПІДХІД ДО ФАКТОРІВ ВПЛИВУ НА ПРОЦЕС ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ

Розглянуто поняття системного підходу до факторів впливу на вибір і обґрунтування облікової політики підприємства. Розкрито роль класифікації факторів впливу на формування облікової політики у системі бухгалтерського обліку підприємства.

Ключові слова: облікова політика, системний підхід, фактори, класифікація факторів.

Zelenko S.

SYSTEMIC APPROACH TO FACTORS AFFECTING THE PROCESS OF ACCOUNTING POLICIES

The notion of a systematic approach to the factors influencing the selection and justification of accounting policies. The role of classification of factors influencing the formation of accounting policies in the accounting system of the enterprise.

Keywords: accounting policies, systems approach, factors, classification factors.

Зеленко С.В.

СИСТЕМНЫЙ ПОДХОД К ФАКТОРАМ ВЛИЯНИЯ НА ПРОЦЕСС ФОРМИРОВАНИЯ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ

Рассмотрены понятия системного подхода к факторам влияния на выбор и обоснование учетной политики предприятия. Раскрыта роль классификации факторов влияния на формирование учетной политики в системе бухгалтерского учета предприятия.

Ключевые слова: учетная политика, системный подход, факторы, классификация факторов.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Важливою складовою управління господарською діяльністю підприємства є облікова політика, яку розробляє індивідуально кожне підприємство і яка покликана забезпечувати надійність та достовірність їх фінансово-інформаційної системи.

Зеленко С.В.

Основною метою облікової політики є забезпечення створення інформаційної системи підприємства з врахуванням вимог законодавчих актів і нормативних документів про фінансово-майновий стан підприємства та результати його діяльності, які необхідні як для внутрішніх так і зовнішніх користувачів для прийняття ними обґрунтованих управлінських рішень. Формування облікової політики – це складний та багатогранний процес, який вимагає від керівництва підприємства професійних знань, здатності ефективно планувати, прогнозувати діяльність та своєчасно приймати управлінські рішення. Уміло сформована облікова політика сприяє ефективності управління господарською діяльністю підприємства, його перспективному розвитку, зручності й прозорості ведення бухгалтерського обліку.

Альтернативність підходів у методах оцінки об'єктів обліку та свобода їх вибору для практичного застосування в межах принципів бухгалтерського обліку, забезпечує можливість адаптації облікової системи підприємства до умов та перспектив його розвитку. Тому визначення особливостей господарювання та факторів впливу на облікову політику є важливим у напрямі удосконалення організації бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Дослідження особливостей формування облікової політики на підприємствах багато уваги приділяли як вітчизняні, так і зарубіжні вчені, серед яких можна виділити: Ф.Ф. Бутинця, Б.І.Валуєва, С.Ф. Голова, П.Є. Житного, М.С. Пушкаря, П.Я. Хомина, В.В. Сопко, А.Г. Загороднього, Н.М. Ткаченко, В.Г. Швеця, М.Т. Щирбу, Н.А. Букало, О.М. Бондаренко, М.П. Білана, Г.О. Партина та інших. Незважаючи на цінність результатів їх досліджень, питання окремих положень щодо методології та організації облікової політики мають дискусійний характер, що і зумовило вибір теми дослідження. Питання системного підходу щодо вивчення факторів впливу на процес формування облікової політики досліджувались багатьма науковцями, серед них: Ф.Ф. Бутинець, П.Є. Житний, В.М. Мосін, М.С. Пушкар та ін.

Мосін В.М. зауважує, що системний підхід являє собою логічний спосіб мислення, відповідно до якого процес вироблення й обґрунтування будь-якого рішення відштовхується від визначення загальної мети системи й підпорядкування досягненню цієї мети діяльності всіх підсистем, включаючи плани розвитку й всі інші параметри цієї діяльності. При цьому дана система розглядається як

частина більшої системи, а загальна мета її розвитку погоджується із цілями розвитку цієї великої системи [8, с. 11].

Аналіз економічної літератури свідчить, що більшість науковців (М.С. Пушкар, М.Т. Щирба, М.О. Шкабура, А.Г. Загородній, Г.О. Партин та ін.) поділяють фактори впливу на внутрішні, що залежать від організації фінансово-економічної діяльності підприємства і зовнішні, на які підприємство відповідно вплинути не може.

Цілі статті. Систематизувати фактори, що впливають на облікову політику та запропонувати підхід щодо їх класифікації.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Створення цілісної системи обліку передбачає активне застосування специфічного елемента регулювання бухгалтерського обліку та звітності – облікової політики підприємства.

Під «обліковою політикою підприємства», відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», слід розуміти сукупність принципів, методів і процедур, що використовує підприємство для складання і подання фінансової звітності [10]. Слід зазначити, що облікова політика підприємства являє собою розпорядчий документ, обов'язковість складання якого зазначена у ст. 8 п. 5 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», згідно з яким: «Підприємство самостійно: визначає облікову політику підприємства...» [10].

У практиці господарювання підприємств різних галузей економіки розробкою та складанням наказів займається юридичний відділ чи юрисконсульт, але щодо Наказу про облікову політику, то слід зазначити, що цей документ складається головним бухгалтером підприємства. Він повинен запропонувати, відповідно до чинних нормативно-правових актів України, певний комплекс облікових методів і процедур, який є індивідуальним для підприємства і дає можливість скласти Наказ про облікову політику не лише з урахуванням загальнопоширених принципів і норм бухгалтерського обліку, а й специфіки діяльності підприємства. При цьому, власник або уповноважений ним керівник повинен покладатися на професійне судження та досвід бухгалтера при виборі оптимальних методів оцінки об'єктів обліку. А виходячи із ситуації економічного середовища – висока конкуренція, низька платоспроможність учасників ринку та посилення податкового навантаження, облікова політика стає дієвим механізмом оптимізації господарської діяльності підприємства.

Враховуючи, що облікова політика – це насамперед політика

власника відносно системи обліку підприємства, то суб'єктом її формування може бути: бухгалтерська служба, головний бухгалтер, служба внутрішнього контролю, аудиторська або інша спеціалізована фірма.

Створення облікової політики на підприємстві дуже трудомісткий і відповідальний процес, адже підприємству доведеться не один рік працювати згідно з розробленою і затвердженою ним обліковою політикою. Це вимагає більш зваженого підходу до розробки облікової політики.

Для детального вивчення ролі окремих факторів здійснюють їх групування за відповідними ознаками. Класифікація в будь-якому дослідженні має суттєве значення, вона значною мірою визначає методологію, обсяг і зміст облікової політики. Більшість науковців класифікують фактори за простим та доступним принципом – за місцем їх виникнення: зовнішні та внутрішні (М.С. Пушкар та М.Т. Щирба [2], М.О. Шкабура [3] та інші). Постійна зміна економічного середовища, призводить до переходу внутрішніх факторів в категорію зовнішніх, і навпаки. Наприклад, такий фактор, як рівень автоматизації виробничих та управлінських процесів, може розглядатись як внутрішній фактор, коли мова йде про автоматизовані системи на конкретному підприємстві. А також як зовнішній фактор, якщо розглядати в цілому світовий рівень розвитку автоматизації виробництва та управління. Аналогічно можна розглядати і рівень кваліфікації управлінського персоналу та працівників бухгалтерської служби та деякі інші фактори [1].

В процесі формування облікової політики потрібно відслідковувати усі фактори, які так чи інакше мають вплив на облікову політику. Найдоцільніше це здійснити застосувавши системний підхід до зовнішніх і внутрішніх факторів.

Слід відмітити те, що наведені класифікаційні ознаки факторів мають умовний характер, вони дають можливість зрозуміти їх вплив тільки на певному етапі формування Наказу про облікову політику. Адже їх регулювання здійснюється працівниками підприємства на основі професійного судження. При формуванні облікової політики одним із головних завдань є зосередження уваги на виділенні тих факторів, які суттєво впливають на функціонування господарюючої системи. Класифікація впливу факторів на створення облікової політики за різними найбільш поширеними підходами представлена на рис. 1.

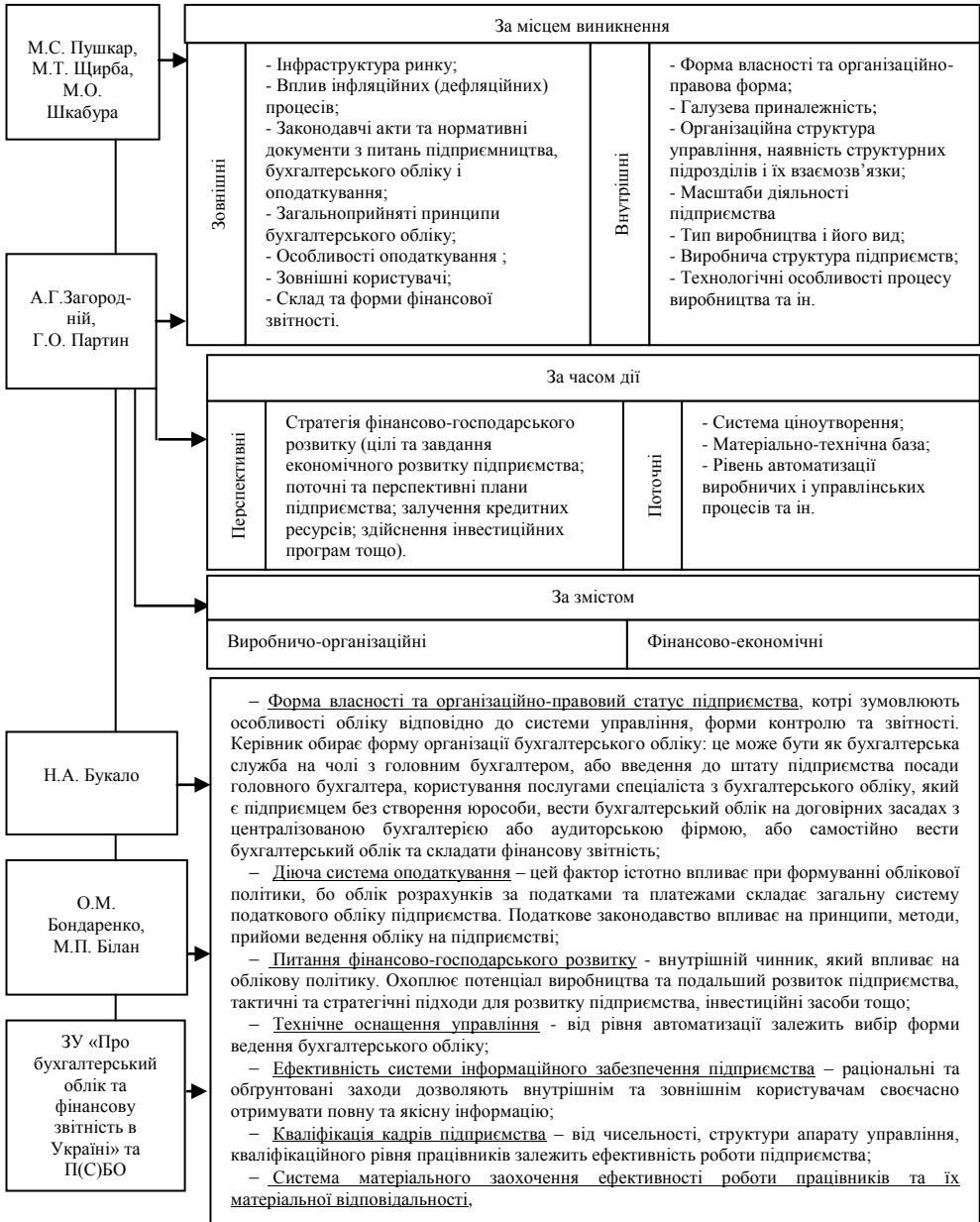


Рис. 1. Класифікація факторів впливу на облікову політику за різними науковими підходами [2; 3; 4; 5; 6; 10]

Таблиця 1

Класифікація факторів впливу на формування облікової політики

Класифікаційна ознака	Назва групи факторів	Перелік факторів	
За місцем виникнення	Внутрішні	<ul style="list-style-type: none"> - форма власності та організаційно-правова форма підприємства; - галузева приналежність (промисловість, сільське господарство, будівництво, транспорт, торгівля тощо); - організаційна структура управління та наявність структурних підрозділів (філіалів, представництв) і їх економічні взаємозв'язки; - виробнича структура підприємства (цехова, безцехова); - масштаби діяльності підприємства (рівень концентрації і спеціалізації виробництва, обсяги виробництва, чисельність працюючих тощо); - тип виробництва (одиничне, серійне, масове) і його вид (основне виробництво, допоміжне); - організація постачальницько-збутової діяльності підприємства; - системи та умови заінтересованості виконавців результатами фінансово-господарської діяльності підприємства в цілому та його структурних підрозділів та ін. 	ДИНАМІЧНІ
	Зовнішні	<ul style="list-style-type: none"> - інфраструктура ринку; - вплив інфляційних (дефляційних) процесів; - законодавчі акти і нормативні документи з питань підприємництва, бухгалтерського обліку і оподаткування та перспективи їх зміни; - система оподаткування (звичайна, спрощена) та ін.; - існуюча практика обліку. 	СТАТИЧНІ
За часом дії	Перспективні	<ul style="list-style-type: none"> - стратегія фінансово-господарського розвитку (цілі та завдання економічного розвитку підприємства; поточні та перспективні плани підприємства; залучення кредитних ресурсів, здійснення інвестиційних програм тощо) та ін. 	ДИНАМІЧНІ
	Поточні	<ul style="list-style-type: none"> - система ціноутворення (ринкові ціни, трансфертні ціни, планово-розрахункові ціни тощо); - матеріально-технічна база (наявність технічних засобів реєстрації інформації, комп'ютерної техніки тощо); - рівень автоматизації виробничих і управлінських процесів та ін. 	
За змістом	Фінансово-економічні	<ul style="list-style-type: none"> - система інформаційного забезпечення підприємства економічних та правових питань; - наявність ефективної системи внутрішнього контролю; - зовнішні та внутрішні користувачі; - склад та форми фінансової звітності; - система внутрішньої звітності та ін. 	ДИНАМІЧНІ
	Виробничо-організаційні	<ul style="list-style-type: none"> - структура бухгалтерської служби (фінансова, управлінська (виробнича) бухгалтерія) та розподіл обов'язків між обліковими працівниками; - рівень кваліфікації управлінського персоналу і працівників бухгалтерської служби (фінансової та управлінської бухгалтерії); - перелік центрів витрат та сфер відповідальності та ін. 	

Розглянувши погляди вчених на низку класифікаційних ознак факторів, які впливають на вибір і обґрунтування облікової політики, можна констатувати, що їх розподіл здійснюється відносно галузі або економіки держави в цілому та конкретного суб'єкта господарювання.

Систематизація підходів до класифікації факторів впливу на облікову політику наведено в табл. 1.

Наведені фактори окреслюють загальні орієнтири формування облікової політики на стадії її первинної розробки або в площині впливу на систему обліку підприємства. Тобто, основна увага

дослідників сконцентрована на вивченні впливу середовища в якому функціонує суб'єкт господарювання та на суб'єкті як середовищі для облікової системи. Поза увагою лишаються можливості реалізації облікової політики як такої – її відповідності стратегії розвитку підприємства, гармонізації взаємозв'язків облікової служби з іншими структурними підрозділами, повнота та достовірність інформації у фінансовій, податковій звітності.

Вважаємо за необхідне наголосити на тому, що багато досліджень базуються на вивченні передумов для створення облікової політики фінансового обліку (направленого на оптимізацію податкових платежів) або організаційних регламентів управлінського обліку окремо, замість усунення проблем гармонізації методично цілісної системи обліку.

Сучасні умови господарювання та проблеми з недостатністю інформаційних джерел для потреб планування, свідчать про необхідність розширення функцій обліку. Обліковий процес є невід'ємною складовою кожного підприємства. Тому, найбільш раціональний спосіб вирішення проблем із ефективністю інформаційного середовища є розширення його функцій та поступове впровадження управлінського обліку. Такий шлях має переваги перед створенням нових служб (планово-економічного, фінансово-економічного відділів тощо), бо не потребує додаткових витрат на створення, організацію та утримання персоналу. Це ж доводить і практика. Якщо не в усіх суб'єктів виділений підрозділ управлінського обліку, то у переважної більшості його функції виконують ті ж бухгалтери. Тому, регламентація та вибір методів оцінки об'єктів управлінського обліку обов'язково знаходить своє відображення в обліковій політиці обов'язкового фінансового обліку. Хоча, вона повинна затверджуватися окремим положенням, наказом або іншим розпорядчим документом задля збереження комерційної таємниці.

Використовуючи системний підхід до класифікації факторів впливу на процес формування облікової політики, доцільно виділити дві групи факторів – динамічні та статичні. До динамічних факторів слід відносити ті, які підприємство може врахувати та використати або нівелювати їх вплив шляхом прийняття ефективних управлінських рішень. До статичних – віднесемо фактори, що виникають або є наслідком соціально-економічного розвитку суспільства.

При цьому, фінансовий та податковий облік повинні враховувати та мінімізувати негативний вплив статичних чинників, а

управлінський облік – вирішувати завдання, які відносяться до динамічних факторів впливу.

Висновки. Наведений перелік та класифікація факторів, що впливають на формування облікової політики, не є вичерпними. Проте цілком дозволяють зрозуміти системність їх впливу та виникнення.

Запропонована класифікація на динамічні та статичні фактори має важливе значення, адже в процесі формування облікової політики потрібно відслідковувати усі чинники, які так чи інакше мають вплив на облікову політику. Що, в свою чергу, дозволить комплексно підійти до адаптації обліку (фінансового, податкового та управлінського) як цілісної інформаційної системи підприємства; вирішувати поточні та стратегічні завдання на основі заздалегідь збалансованої інформації.

1. Організація бухгалтерського обліку [підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів] / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3 - є вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП. «Рута», 2002. – 592 с.
2. Пушкар М.С., Щирба М.Т. Теорія і практика формування облікової політики: Монографія. – Тернопіль: Карт-бланш, 2010. – 260 с.
3. Шкабура М.О. Системний підхід до формування облікової політики підприємства, «Економічні науки». – Серія «Облік і фінанси». – Випуск 9 (33). – Ч.3. – 2012.
4. Букало Н.А. Облікова політика й розкриття інформації у фінансовій звітності. Бухгалтерський облік, аналіз, статистика та математичні методи й інформаційні технології в економіці. 12, 2011.
5. Бондаренко О.М., Білан М.П. Проблеми формування облікової політики. Напрямки її удосконалення. «Проблеми підвищення ефективності інфраструктури (економічні науки)», №31 (2011).
6. Партин, Г.О. Облікова політика та її вплив на фінансові результати діяльності підприємств [Текст] / Г. О. Партин, А. Г. Загородній // Фінанси України. – 2001. – №1. – С. 54-60.
7. Житний П.Є. Системний аспект облікової політики / П.Житний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 1. – С. 62–65.
8. Основы экономического и социального прогнозирования: Учебн. для вузов по спец. «Планирование народного хозяйства» / Д.М.Крук, В.С.Лукин, В.Н.Мосин [и др.]; под. ред. В.Н.Мосина, Д.М.Крука. – М.: Высш. шк., 1985. – 200 с.
9. Барановська Т.В. Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика: автореф. дис. канд. екон. наук / Т. В. Барановська ; Нац. аграр. ун-т. – К., 2005. – 21 с.
10. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – <http://www.zakon.rada.gov.ua>.