

УДК 657.1:658(477)

Піскунова Н. В.,*кандидат економічних наук, доцент кафедри «Облік, аналіз і аудит» Донецького національного університету*

ПРИНЦИПИ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ТА ЧИННИКИ ВПЛИВУ НА ЇЇ ВИБІР

Розглянуто та узагальнено принципи формування облікової політики, які визначають організацію та ведення бухгалтерського обліку з метою забезпечення користувачів достовірною інформацією. Визначені основні чинники впливу на формування облікової політики: економічні, організаційні, технічні та політичні. Уточнена класифікація чинників впливу на облікову політику.

Ключові слова: *принципи формування облікової політики, організаційно-управлінські принципи, облікова політика, організація бухгалтерського обліку, чинники, класифікація чинників.*

Рассмотрены и обобщены принципы формирования учетной политики, которые определяют организацию и ведение бухгалтерского учета с целью обеспечения пользователей достоверной информацией. Определены основные факторы влияния на формирование учетной политики: экономические, организационные, технические и политические. Уточнена классификация факторов влияния на учетную политику.

Ключевые слова: *принципы формирования учетной политики, организационно-управленческие принципы, учетная политика, организация бухгалтерского учета, факторы, классификация факторов.*

Considered and generalized principles of accounting policies, which determine the organization and maintenance of accounting records to provide users with reliable information. The basic factors influencing the formation of accounting policy: economic, organizational, technical and political. Refined classification of factors influencing accounting policy.

Key words: *principles of accounting policy, organizational and management principles, accounting policies, accounting organization, the factors, the classification factors.*

Постановка проблеми. У сучасній економіці значну увагу приділяють теоретичним і практичним елементам формування облікової політики. Використання різноманітних елементів по-різному впливає на фінансові результати діяльності господарюючих суб'єктів. У зв'язку з цим необхідною умовою задоволення потреб усіх користувачів фінансової інформації є об'єктивне й повне розкриття облікової політики. Вона є конкретизованим кодексом правил, прийомів і процедур ведення обліку, який забезпечує дотримання єдиної методики відображення господарських операцій відповідно до основних методологічних принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. При визначенні їх базового складу існують численні розбіжності у поглядах науковців щодо ідентифікації принципів та їх сутності.

Актуальність теми зумовлена тим, що при розробці облікової політики необхідно керуватися не тільки специфічними, властивими бухгалтерського обліку принципами, але й загальними організаційно-управлінськими, які впливають на вибір важливих чинників і характеризують зв'язки внутрішніх господарських процесів із зовнішнім середовищем.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Аналіз наукових досліджень свідчить, що принципи та чинники впливу на облікову політику не достатньо розкрито в роботах вчених. Насамперед, це стосується чинників та їх впливу на облікову політику. Проблеми формування та реалізації облікової політики підприємства у своїх публікаціях розглядали: Т. Войтенко [1], П. Житний [2], Т. Кучеренко [3], М. С. Пушкар [4], І. Рузмайкіна [5], І. Б. Стефанюк [6] та інші. Але, незважаючи на вагомий внесок дослідників, не має єдиного підходу щодо визначення основних принципів та факторів впливу на облікову політику підприємства.

Мета і завдання дослідження. Метою статті є дослідження принципів формування облікової політики та чинників впливу на неї для ефективної організації облікового процесу суб'єкта господарювання.

Виклад основного матеріалу. Облікова система – це своєрідний механізм підготовки та відображення інформації про фінансово-майновий стан підприємства. Як відомо, методична база ведення бухгалтерського обліку складається з використання первинних облікових документів, оцінки, калькулювання, організації обліку, контролю, підготовки та складання звітності. Створення цілісної системи обліку передбачає активне застосування елемента її регулювання – облікової політики підприємства. Тому облікова політика – це вибрана підприємством, з урахуванням встановлених норм та особливостей, методологія бухгалтерського обліку, яка спрямована на досягнення його цілей і завдань та використовується з метою забезпечення надійності фінансової звітності та якісної системи управління.

Первинною складовою облікової політики є принципи, які відповідно до Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [7] визначаються як «базові концепції, які кладуться в основу відображення в обліку тазвітності господарської діяльності» суб'єкта господарювання.

Однак в економічній літературі немає єдиного підходу щодо принципів формування облікової політики підприємства. Зокрема, Л. Г. Девашук, В. Т. Єрмалаєва, Я. П. Квач, О. В. Рудинська [4, с. 169] зазначають, що при складанні річної фінансової звітності підприємство повинно дотримуватися таких принципів облікової політики:

- не змінювати протягом року засад облікової політики щодо відображення окремих фактів господарської діяльності та оцінки майна і зобов'язань, виходячи з порядку, передбаченого законодавством (принцип послідовності обліку);
- повністю відображати в обліку за звітний рік усі факти господарської діяльності, здійснені у поточному році, та результати інвентаризації майна, зобов'язань (принцип повноти висвітлення);
- правильно відносити доходи і витрати до звітного періоду відповідно до рахунків обліку та нормативних документів (принцип нарахування та відповідності доходів і витрат);
- розмежовувати в обліку поточні витрати на виробництво (витрати обігу) й капітальні інвестиції;
- забезпечувати тотожність даних аналітичного і синтетичного обліку та залишків на рахунках обліку.

Підтримуємо точку зору вітчизняних економістів, які вважають, що при розробці облікової політики необхідно не тільки ґрунтуватися на принципах обліку, а й на специфічних принципах облікової політики (табл. 1).

Таблиця 1

Підходи до формування системи принципів організації обліку з точки зору вітчизняних вчених

Науковці	Принципи організації бухгалтерського обліку													
	Адаптивності Адаптивності	Безперервності	Випереджувального відображення	Всебічності	Динамічності	Кооперування	Паралельності	Пропорційності	Прямоточності	Ритмічності	Системоутворюючих відносин	Спеціалізації	Субординації	Цілісності
А. М. Кузьмінський, В. В. Сопко, В. П. Завгородній [8]	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
М. Т. Білуха [9]	-	+	-	-	-	+	-	+	+	+	-	+	-	-
Ф. Ф. Бутинець [10]	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
П. Житний [2]	-	+	-	-	+	-	-	-	-	-	+	-	-	-
І. В. Рузмайкіна [5]	-	-	-	+	-	-	+	-	-	+	-	-	-	-

На основі інформації, поданої у таблиці 1, можна дійти висновку, що думки вітчизняних вчених збігаються лише щодо таких чотирьох основоположних принципів організації бухгалтерського обліку, як:

- *принцип безперервності* передбачає послідовність облікового, контрольного та аналітичного процесів під час розв'язування конкретних завдань;
- *принцип пропорційності* вимагає правильного співвідношення між різними елементами й об'єктами організації, зокрема обчислювальної техніки, кваліфікаційного складу виконавців;
- *принцип прямоточності* полягає у раціональній організації інформаційних потоків між учасниками облікового процесу;
- *принцип ритмічності* полягає у рівномірному надходженні даних та виході інформації [11, с. 26].

Значущість решти принципів організації бухгалтерського обліку є не меншою, ніж попередніх чотирьох. Сутність їх полягає у такому:

- *принцип адаптивності* означає пристосування будови та функцій бухгалтерського обліку до конкретних умов управління;
- *принцип випереджувального відображення* впливає з наявності проблем, розв'язання яких продиктоване часом, що передбачає прогнозування найбільш вірогідного стану досліджуваної системи в майбутньому;
- *принцип всебічності* потребує врахування всіх внутрішніх зв'язків і відношень у системі, усіх чинників, які впливають на її функціонування;
- *принцип кооперування* полягає в об'єднанні праці обліковців;

- *принцип паралелізму* передбачає обов'язкову наявність системи бухгалтерського обліку в кожному самостійному підрозділі;
- *принцип паралельності* полягає в одночасному паралельному виконанні облікових процедур стосовно різних за змістом господарських операцій, здійснюваних суб'єктом господарювання;
- *принцип системоутворюючих відносин* полягає у визначенні саме тих зв'язків між частинами системи, що забезпечують її цілісність, існування та розвиток;
- *принцип спеціалізації* полягає у вузькій спрямованості роботи бухгалтера;

Щодо використання тих чи інших принципів організації обліку на підприємстві керівник та головний бухгалтер приймають рішення самостійно.

М. С. Пушкар і М. Т. Щирба [4, с. 175] вважають, що при розробці облікової політики необхідно керуватися загальними організаційно-управлінськими принципами:

- системності – облікова політика розглядається як штучно створена функціональна складова виробничої системи, яка виконує функції, пов'язані зі збором, класифікацією, обробкою, аналізом і формуванням звітності;
- комплексності – при формуванні облікової політики необхідно вивчати й оцінювати події не по окремих ізольованих причинах, а по сукупному впливу на систему технологічних, економічних, політичних, екологічних, організаційних, соціальних чинників;
- науковості й обґрунтування – спеціалісти мають розробляти облікову політику підприємства на основі знання законів виробництва та новітніх інформаційних технологій;
- ефективності – кожне підприємство найбільш ефективно обирає найкращий спосіб для себе використання ресурсів, методів обліку, аналізу й контролю, що і є сутністю облікової політики;
- планомірності і динамізму – облікова політика має бути спрямована на вирішення не лише поточних, але й довгострокових, стратегічних завдань розвитку підприємства;
- профілактики – розробка при формуванні облікової політики спеціальних, попередньо передбачених процедур і конкретних заходів, які дозволять спрогнозувати і попередити перешкоди в розвитку, чи нормальному функціонуванні виробничої системи;
- безперервності – створення таких організаційних умов господарювання, при яких досягаються стійкість і безперервність облікової політики;
- «селекції» – зайва облікова інформація ускладнює організацію її збору, обробки, аналізу, підвищує трудомісткість цих процесів, стримує прийняття рішень, знижує ефективність функціонування всієї системи;
- зіставності інтересів – при розробці облікової політики необхідно пам'ятати, що підприємство є елементом державної системи, керується нормативними актами, державними ресурсами, пільгами.

Таким чином, перераховані методологічні принципи повинні забезпечити повноту та своєчасність відображення фактів господарської діяльності; можливість визнання витрат і зобов'язань у більшій мірі, чим доходів і активів; пріоритетність економічного змісту операцій перед формою; тотожність даних аналітичного і синтетичного обліку за звітний період; раціональне ведення обліку стосовно до конкретних умов підприємства. Розглянуті принципи застосовуються до чинників, якими варто керуватися при визначенні облікової політики. Успіхи і невдачі діяльності підприємства потрібно розглядати як взаємодію двох основних груп факторів – зовнішніх і внутрішніх. В цілому на формування облікової політики підприємства впливає низка чинників: форма власності; галузева приналежність та вид діяльності; організаційна структура управління та наявність структурних підрозділів і їх економічні взаємозв'язки; виробнича структура підприємства; загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку та інші [1, с. 16]. З метою кращого розуміння впливу вищевказаних факторів на формування облікової політики важливе значення має їх класифікація. Найбільш просте і доступне групування чинників за місцем їх виникнення (зовнішні і внутрішні). Але, А. Г. Загородній і Г. О. Партин пропонують класифікувати їх не тільки за місцем виникнення, а й за часом дії та за змістом [8, с. 139–141]. Проведенні дослідження дозволили дійти висновку, що за системного підходу до вирішення проблеми формування облікової політики методичною основою має бути визначення класифікаційних ознак чинників: за місцем виникнення – зовнішні та внутрішні; за часом дії – перспективні та поточні; за змістом – виробничо-організаційні та фінансово-економічні.

При розробці облікової політики потрібно враховувати, що на процес її формування впливають також дві основні групи чинників: 1) зовнішнього ринкового середовища; 2) внутрішнього середовища виробничої системи. До складу цих груп входять такі основні підгрупи чинників: економічні, технологічні (технічні), організаційні, політичні, правові, соціальні та екологічні. Узагальнені підгрупи чинників мають однакові класифікаційні ознаки, проте підгрупа зовнішніх чинників здійснює непрямої (побічний) вплив на формування облікової політики виробничих систем загалом, тоді як підгрупа внутрішніх чинників визначає безпосередньо умови формування облікової політики конкретного підприємства. Рейтингові оцінки зовнішніх і внутрішніх чинників можуть не тільки збігатися, а й значно відрізнятися. Проаналізувавши чинники впливу

на облікову політику за рейтинговою оцінкою, дійшли висновку, що 1 місце належать економічним чинникам, 2 – організаційним; 3 – технічним; 4 – політичним; 5 – правовим; 6 – соціальним і останнє місце – екологічним. Тобто екологічні проблеми поки що залишаються поза межами облікової політики підприємств.

Визначення чинників за класифікаційними ознаками зумовлює методику, обсяг і зміст облікової політики. Відбувається конкретизація методу бухгалтерського обліку, доведення до чіткого опису способів його проведення в конкретних виробничих умовах. Тому І. Стеців пропонує на першому етапі формування процесу організації обліку визначити вплив чинників на облікову політику, на другому – вплив варіантів облікової політики на показники господарської діяльності [12, с. 20]. Такий підхід має сенс. П. Житний [2, с. 22] вважає, що вимір та оцінка впливу чинників на виробничу систему пов'язана з певними труднощами. Це зумовлено тим, то чинники зовнішнього середовища в умовах нестабільності ринкових відносин переважно мають якісні характеристики, а їх оцінка – текстове відображення, що дає змогу отримати тільки орієнтир для прийняття управлінських рішень. Проте для прийняття обґрунтованих рішень необхідна кількісна інформація, завдяки якій можна встановити критерії ефективності та визначити результативність альтернативних варіантів господарської діяльності, в тому числі тих, які залежать від методів обліку.

Обліково-аналітичне забезпечення дає змогу своєчасно на етапі формування облікової політики врахувати дію зовнішніх і внутрішніх чинників на виробничу систему. При цьому керівництво інформується про напрями господарської діяльності, на яких необхідно терміново зосередити увагу і зробити підприємство менш уразливим у конкурентному середовищі.

Висновки. Таким чином, формування облікової політики тісно пов'язано з визначенням принципів та чинників впливу на виробничу систему. Вміння фахівців пристосуватися до змін зовнішніх і внутрішніх факторів є гарантією формування облікової політики, здатної забезпечити ефективний розвиток підприємства. Оскільки Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [7] не встановлює чітких правил щодо формування та реалізації облікової політики, то підприємство самостійно обирає принципи згідно зі специфікою діяльності. Основним економічним принципом облікової політики є забезпечення поступового економічного розвитку підприємства за рахунок максимального випуску конкурентоспроможної продукції при мінімальних витратах ресурсів. Дослідження підприємством принципів формування облікової політики та розробка найоптимальніших шляхів їх використання повинно стати основним напрямом при її формуванні та веденні. Тому перед підприємством стоїть завдання з розробки та формування методичних, організаційних і технічних аспектів облікової політики, яка надасть змогу максимально ефективно використовувати матеріальні та фінансові ресурси з урахуванням змін ринкової кон'юнктури відповідно до стратегії суб'єктів господарювання.

Література:

1. Войтенко Т. Елементи облікової політики [текст] / Т. Войтенко // Податки та бухгалтерський облік. – 2008. – № 3. – С. 14–35.
2. Житний П. Визначення впливу зовнішніх чинників на формування облікової політики / П. Житний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 2. – С. 19–25.
3. Кучеренко Т. Регламентация учетной политики финансовой отчетности / Т. Кучеренко // Бухгалтерский учет и аудит. – 2009. – № 5. – С. 24–34.
4. Пушкар М. С. Теорія і практика формування облікової політики : [монографія] / М. С. Пушкар, М. Т. Щирба. – Тернопіль : Карт-бланш, 2010. – 260 с.
5. Рузмайкіна І. Облікова політика як складова загальної стратегії управління підприємством [текст] / І. Рузмайкіна // Економіст. – 2010. – № 5. – С. 36–41.
6. Стефанюк І. Про національну облікову політику України [текст] / І. Стефанюк, Л. Ловінська // Економіка України. – 2006. – № 4. – С. 22–29.
7. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-14 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>. – Назва з домашньої сторінки Інтернету.
8. Завгородний В. П. Бухгалтерский учет в Украине : [учеб. пособие для студентов вузов] / В. П. Завгородный. – [5-е изд., доп. и переработ.] – К. : Издательство А. С. К., 2003. – 847 с.
9. Білуха М. Т. Судово-бухгалтерська експертиза : [підручник] / М. Т. Білуха. – К. : Вид.компанія «Воля», 2004. – 656 с.
10. Бухгалтерський фінансовий облік : [підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів] / [за редакцією проф. Ф. Ф. Бутинця]. – [5-е вид., доп. і перероб.]. – Житомир : ПП «Руга», 2003. – 726 с.
11. Житний П. Принципы формирования учетной политики / П. Житный // Бухгалтерский учет и аудит. – 2005. – № 4. – С. 25–28.
12. Стеців І. І. Організація облікового процесу в умовах реформування системи бухгалтерського обліку України (на прикладі малих підприємств) : [Автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04.]. – Л., 2002. – 16 с.