

## ПРИНЦИПИ, ЩО ВИКОРИСТОВУЮТЬСЯ ПРИ ФОРМУВАННІ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ

Згідно з п. 23 П(С)БО 1, підприємство повинне висвітлювати обрану облікову політику шляхом опису:

1. принципів оцінки статей звітності;
2. методів обліку щодо окремих статей звітності.

Тобто облікова політика підприємства ґрунтується на основних принципах обліку та звітності. Під принципами бухгалтерського обліку слід розуміти правила, якими необхідно керуватися під час вимірювання, оцінки та реєстрації господарських операцій і при відображенні таких операцій (їх результатів) у фінансовій звітності.

Таким чином, первинною складовою облікової політики є принципи, які відповідно до Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначаються як «базові концепції, які кладуться в основу відображення в обліку і звітності господарської діяльності» суб'єкта господарювання. Задекларована вітчизняна система принципів являє собою поєднання трьох груп фундаментальних уявлень про функціонування бухгалтерського обліку (рис.1).

Як видно, по-перше, це умови функціонування облікової системи, що визначаються «господарським оточенням» суб'єкта господарювання. По-друге, це рекомендації, що виступають надбудовою умов облікового процесу. І, по-третє, це обмеження щодо раніше наведених рекомендацій.

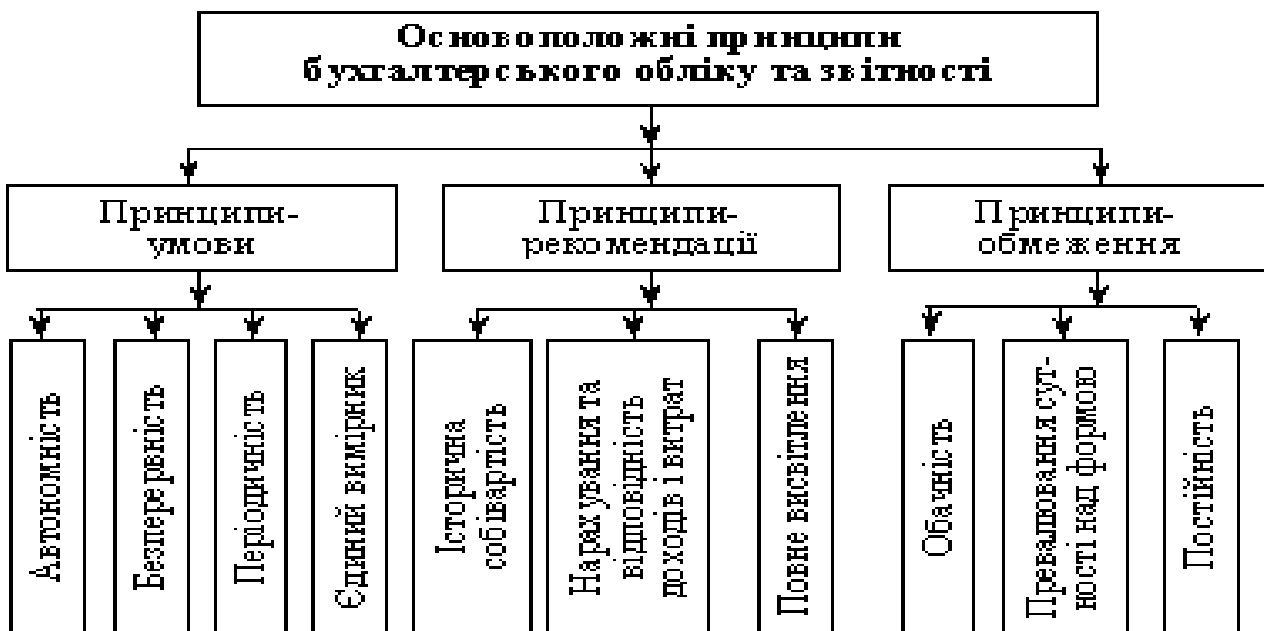


Рис. 1. Система принципів бухгалтерського обліку України

Розглянемо кожний із зазначених принципів та визначимо його вплив на підсистему бухгалтерського обліку.

Принцип автономності полягає у відокремленості фінансових та матеріальних ресурсів підприємства, установи чи організації як самостійної одиниці від аналогічних об'єктів власності керівників, працівників та інших організацій. Звідси випливає, що фінансово-майновий стан апарату керівництва установи не може змінюватись за рахунок несанкціонованих змін активів підприємства чи установи. Отож зазначений принцип не тільки є умовою бухгалтерського обліку, а й забезпечує дотримання фінансової дисципліни та збереження засобів господарювання.

Принцип безперервності (діяльності, що триває) впливає з реальності подальшої діяльності підприємства (установи) впродовж розумного періоду, якщо немає свідчень про протилежне, а також передумов для її ліквідації найближчим часом. Цей принцип є основою для включення до балансу статей необоротних активів та товарно-матеріальних цінностей за їхньою фактичною собівартістю, а не за ринковою ціною (під час реалізації) активів та зобов'язань чи залишковою вартістю необоротних активів (коли йдеться про безкоштовну передачу в межах міністерства, відомства, управління) у разі ліквідації. Цей принцип є умовою для відтворення принципу-рекомендації історичної собівартості.

Принцип періодичності передбачає, що господарська діяльність підприємства чи установи, організації умовно може бути поділена на періоди з метою складання фінансової звітності. Щодо підприємств чи установ, як і інших суб'єктів господарювання, головним звітним періодом є календарний рік. Проміжні облікові періоди визначаються: кварталами; місяцями.

Звітність за такими періодами складається наростаючим підсумком із початку звітного року. Зазначений поділ на періоди потребує визначення механізму його реалізації на первинному та поточному етапах бухгалтерського обліку, а отже, і рекомендацій у вигляді принципу нарахування та відповідності доходів і видатків.

Принцип єдиного грошового вимірника передбачає, що національна грошова одиниця є головним вимірником у системі первинного та підсумкового обліку і єдиним на заключному етапі – під час складання звітності. Звідси випливає, що саме національна грошова одиниця є відповідною базою для оцінювання й аналізу в бухгалтерському обліку. Зауважимо, що зазначений принцип не тільки на вказує на умову валюти бухгалтерського обліку, а й наголошує на превалюванні грошового вимірника над трудовим, використовуваним в обліку виробітку та робочого часу працівників бюджетних установ, а також над натуральним, який застосовується для отримання показників товарно-матеріальних цінностей бюджетних установ у натуральному виразі (маса, міра, обсяг, кількість і т. ін.). І справді, якщо об'єкт не набув грошового вираження, його не можна включити до облікової сукупності. До того ж, і це впливає з попереднього, об'єктом бухгалтерського обліку стає, таким чином, вартісний, а не натуральний рух цінностей, що особливо важливо в обліку необоротних активів, запасів, матеріалів,

медикаментів, продуктів харчування та інших товарно-матеріальних цінностей бюджетних організацій.

До групи принципів-рекомендацій належить принцип історичної собівартості, відповідно до якого підприємства чи установи показують свої активи за фактичною собівартістю. Дію зазначеного принципу закріплено кількома нормативними актами, згідно з якими необоротні активи та інші товарно-матеріальні цінності організацій обліковуються за своєю первісною вартістю – вартістю придбання, спорудження та виготовлення. Зауважимо, що на відміну від аналогічного принципу, застосовуваного в міжнародній практиці, у вітчизняному обліку підприємств чи установ до історичної собівартості не включаються видатки на транспортування, налагодження та пуск відповідно необоротних активів та інших товарно-матеріальних цінностей. Перелічені видатки, а також видатки з капітального ремонту, відносяться на фактичні видатки установи чи організації.

Як уже зазначалося, принцип собівартості має бути визнаний як єдино правильний. Це зумовлено такими причинами:

1) оцінка господарських засобів базується виключно на інформації, що її містять первинні документи, згідно з якими за відповідний об'єкт оцінювання було виплачено чи має бути оплачено певну суму коштів;

2) відповідно до балансового рівняння факти господарської діяльності мають бути зареєстровані в обліку в момент їх здійснення, а отже, за тією вартісною оцінкою, за якою вони реально відбуваються;

3) за умови безперервності діяльності підприємства чи організації активи використовуються в поточній діяльності і забезпечують нормальне функціонування суб'єкта господарювання. Тому потреби в їх реалізації немає і питання оцінювання за ринковою вартістю відпадає як недоречне.

Однак попри всі наведені аргументи на користь зазначеного принципу його дія на практиці в певний момент припиняється. Це явище в обліковій практиці України відоме як дооцінювання. Оскільки в основу розглядуваного принципу покладено припущення про відносну стабільність грошової одиниці, використовуваної в обліку, можна стверджувати, що значні її коливання ставлять під сумнів реалізацію принципу собівартості. Втім, штучне завищення первісної вартості як однієї сторони балансового рівняння – активів, так і другої – капіталу і зобов'язань, не тільки не поліпшує фінансового становища підприємств, установ і організацій, але й призводить до деякої фальсифікації інформації про фінансовий стан підприємства, установи.

Наступний принцип з групи рекомендацій – принцип нарахування та відповідності доходів і витрат, по-перше, визначає момент здійснення трансакцій, а саме: доходи записуються тоді, коли вони нараховані, а не за умови наявності грошових коштів, а витрат – тоді, коли вони сталися. При цьому грошові кошти можуть бути ще не сплачені. По-друге, цей принцип визначає вибір періоду для реєстрації витрат, тобто у звітному періоді відбиваються видатки, які сприяли отриманню доходів звітного періоду.

Останній із принципів зазначеної групи – принцип повноти висвітлення є рекомендувальним безпосередньо в частині фінансової звітності. Йдеться про

інформаційну повноту стосовно фактичних та потенційних наслідків господарських операцій, тобто суцільне висвітлення господарської діяльності підприємств, установ і організацій. Цей принцип реалізується: у завершеності фінансової звітності; у розшифруваннях до показників фінансової звітності.

Завершальними в системі принципів бухгалтерського обліку є принципи-обмеження, які є певними гарантами фінансової стійкості та раціоналізації процесу бухгалтерського обліку.

Принцип обачності (обережності) полягає в тому, що доходи враховуються тоді, коли можливість їх отримання стає досить реальною, а витрати – тоді, коли можливість їх здійснення є досить імовірною подією. Отже, обережність дає змогу уникнути переоцінювання доходів та недооцінювання витрат. Завдяки цьому зменшується ризик управлінських рішень. Зауважимо, що принцип обережності доповнює принцип історичної собівартості, оскільки для його застосування необхідно зберегти в поточному бухгалтерському обліку оцінку майна за собівартістю.

Принцип превалювання сутності над формою означає, що в бухгалтерському обліку можна відкинути незначні обставини, неодмінно врахувавши все істотне. Поділ операцій на істотні і неістотні є суб'єктивним, проте до істотних відносять, як правило, операції, в результаті яких змінюється фінансове становище суб'єкта господарювання. Однак, облік бюджетних установ є повністю регульованим з боку держави, то вибір критерію визначення істотності є формальним і зводиться до додержання нормативів та обмежень, установлених відповідними інструктивними матеріалами.

Важливим у методологічному плані є принцип постійності, сутність якого полягає в незмінності облікової політики, а отже, і принципів, методів та процедур, прийнятих методологією відбиття господарських операцій. Зміни можливі лише за умов, передбачених відповідними положеннями, що регулюють діяльність підприємств чи установ, а їхній вплив на методику обліку має бути розкритий у відповідних розшифруваннях і поясненнях.

Таким чином, основні засади бухгалтерського обліку та фінансової звітності викладено в ст. 4 розділу 1 Закону про бухоблік і п. 18 П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженого наказом МФУ від 31.03.99 р. №87.

Отже, ефективне функціонування системи облікової політики підприємства не можливе без дотримання певних принципів її побудови. Однак, за сучасних умов господарювання, облікова політика покликана виконувати не лише власне функції обліку та формування звітності, а й забезпечувати інші функції управління – планування, економічного аналізу, контролю та прогнозування. Тому при побудові системи облікової політики підприємства слід дотримуватися не тільки специфічних принципів бухгалтерського обліку, а й загальнонаукових:

1. принципу системності (згідно якого облікова політика розглядається в якості штучно створеної складової виробничої системи, що виконує функції, пов'язані зі збиранням, класифікацією, обробкою, аналізом і

- формуванням різних видів облікової інформації для визначення економічної ідеології підприємства);
2. принципу комплексності (який передбачає вивчення і оцінку події не з позиції окремих ізольованих причин, а за сукупним впливом на господарську систему технічних, економічних, соціальних, екологічних, політичних та інших значимих чинників);
  3. принципу наукової обґрунтованості (в узгодженості з дією НТП, законів економічного розвитку суспільства, концепцією державної політики, нормативно-правовою базою);
  4. принципу ефективності, плановірності та динамізму (передбачає спрямування ОПП на розв'язання не лише поточних, а й довгострокових стратегічних завдань розвитку підприємства, за умов існування ефективних альтернативних варіантів досягнення тієї чи іншої мети);
  5. принципу профілактики (виконує запобіжну функцію, створюючи умови для своєчасного інформування управлінського персоналу підприємства про відхилення від планових чи нормативних величин витрат та результатів діяльності, для можливої корекції управлінських рішень);
  6. принципу «селекції» (передбачає, що інформація, яка надається на кожному рівні виробничої системи, має бути необхідною і суттєвою для прийняття управлінських рішень);
  7. принципу сумісності особистих, регіональних і державних інтересів (що зумовлено суспільним характером виробництва).

Облікова політика підприємства – це не лише номінальне визначення основних засад обліку, а важлива складова господарської практики. Побудова системи облікової політики підприємства зумовлена вимогами сьогодення і має здійснюватися з урахуванням згаданих принципів.

#### **Використана література:**

1. Журавель Г. П., Клевець В. Б., Хомин П. Я. Облікова політика підприємств. – К.: Видавничий дім „Професіонал”, 2008. – 420 с.
2. Облікова політика підприємства: Навчальний посібник / За ред. Гаврилюка В. М., Жука В. М., Михайлова М. Г. – К: Видавництво „Юр-Агро-Веста”, 2007. – 326 с.
3. Облікова політика підприємства // Лист Міністерства фінансів від 21.12.2005 р. № 31 – 34000 – 10 – 5/27793
4. Пантелійчук Л., Байло І. Формування облікової політики підприємства // Бухгалтерський облік і аудит. 2004. – № 12. – С. 25-28.
5. Яцишин, С. Р. Об'єктивна необхідність та нормативно-правове забезпечення облікової політики підприємства в ринкових умовах господарювання / С. Яцишин // Збірник тез доповідей студентської наукової конференції «Облік і контроль у контексті євроінтеграції» [Тернопіль, 14-15 квітня 2009 р.] – Тернопіль, 2009. – С. 30-34. <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/17065>
6. Яцишин, С. Р. Необхідність формування облікової політики підприємства / Світлана Романівна Яцишин // Методологічні проблеми та шляхи

удосконалення систем обліку, аналізу, ревізії та аудиту в Україні : Тези доповідей наукової конференції професорсько-викладацького складу «Економічні, правові, інформаційні та гуманітарні проблеми розвитку України в умовах світової економічної кризи» [Тернопіль, 15 квітня 2009 р.]. – Тернопіль, 2009. – С. 86-88.  
<http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/17073>

7. Яцишин, С. Р. Організаційно-методологічні засади формування облікової політики підприємства / Світлана Яцишин, Наталія Ногаць // Збірник тез доповідей П'ятої ювілейної міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених «Економічний і соціальний розвиток України в ХХІ столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації» Ч. 2. [Тернопіль, 21-23 лютого 2008 р.]. – Тернопіль, 2008. – С. 466-468.  
<http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/17060>
8. Яцишин, С. Р. Складові елементи облікової політики підприємства / Світлана Романівна Яцишин // Перспективи розвитку економіки України: теорія, методологія, практика : матеріали XV Міжнародної науково-практичної конференції [Луцьк, 26-27 трав. 2010 р.] – Луцьк: РВВ Волин. нац. ун-т ім. Лесі Українки, 2010. – С. 456-457.  
<http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/17077>

