

**ФАКТОРИ ВПЛИВУ НА ОБЛІКОВУ ПОЛІТИКУ ПРИ РЕОРГАНІЗАЦІЇ ПІДПРИЄМСТВ**

*У статті розглянуто трактування поняття «облікова політика» у вітчизняних та зарубіжних нормативних актах, здійснено їх аналіз та порівняння. Досліджено тлумачення облікової політики у наукових колах та запропоновано власне визначення цього поняття, яке можна було б застосувати як в умовах сталої операційної діяльності, так і в умовах реорганізації підприємства. Визначено та згруповано фактори впливу на формування облікової політики підприємства в умовах реорганізації.*

**Ключові слова:** облікова політика, фактори впливу, реорганізація, об'єднання, злиття, поділ.

Облікова політика охоплює усі принципи питання організації облікового процесу у господарюючого суб'єкта. Саме від неї залежать цінний механізм і податкове планування та, що найважливіше, основні показники діяльності господарюючого суб'єкта, зокрема: фінансова стабільність, привабливість, платоспроможність. Використовуючи різноманітні елементи облікової політики, можна по-різному впливати на фінансові результати діяльності господарюючих суб'єктів. А тому необхідною умовою задоволення потреб усіх користувачів фінансової інформації є об'єктивне і повне розкриття облікової політики. Особливо гостро стоїть це питання на підприємствах, що зазнають час від часу реорганізаційних змін шляхом об'єднання, приєднання, поглинання, поділу, виділення, перетворення.

Сутності облікової політики та визначенню факторів впливу на неї присвячена значна кількість праць як вітчизняних, так і зарубіжних науковців, серед яких Ф. Ф. Бутинець, М. Ф. Ван Бреда, М. В. Кужельний, Н. М. Малюга, О. М. Петрук, М. С. Пушкар, Я. В. Соколов, Е. С. Хендріксен, М. Т. Щирба та ін. Разом з тим, зважаючи на значущість поставленого питання, хочемо зазначити, що не існує єдиної думки як щодо трактування поняття «облікова політика», так і визначення основних факторів впливу на неї.

Метою статті є визначення суті облікової політики та формулювання основних факторів, що впливають на формування облікової політики в умовах реорганізації підприємств.

Поняття облікової політики виникло порівняно недавно, проте воно знайшло широке відображення як у міжнародних, так і в національних законодавчих актах, що стосуються сфери бухгалтерського обліку. Згідно з Міжнародним стандартом фінансової звітності 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки», облікова політика (accounting policies) – це конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності [1].

Близьким до нього є визначення, регламентоване вітчизняним законодавством. Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [2] і П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової

звітності» [3] даються ідентичні визначення цієї категорії, а саме: облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

Проте глибшим і точнішим, на нашу думку, серед законодавчо сформованих є визначення, що дається в облікових стандартах Росії (стандарт 1/2008 «Учетная политика организации»), де обліковою політикою вважається сукупність способів ведення бухгалтерського обліку – первинного спостереження, вартісного вимірювання, поточного групування і кінцевого узагальнення фактів господарської діяльності. Основною перевагою цього трактування, є те, що увага зосереджується на усьому бухгалтерському обліку, а не лише на фінансовій звітності.

Що стосується визначення поняття «облікова політика» в наукових колах, то більшість авторів наголошують на дворівневості облікової політики, тобто її поділі на облікову політику держави та облікову політику підприємства. Так проф. Швець В. Г. вважає, що облікову політику можна розглядати, з одного боку, як сукупність прийомів і методів, за допомогою яких здійснюється управління бухгалтерським обліком в Україні в особі уповноважених на те законодавчих та виконавчих органів влади, з іншого – як сукупність конкретних методів і способів організації та форм бухгалтерського обліку, прийнятих підприємством на підставі загальних правил і особливостей господарської діяльності [4]. Цієї ж позиції дотримується й Пушкар М. С., що виділяє два рівні облікової політики – по-перше, політика державних органів щодо розвитку системи обліку, а по-друге, політика окремого підприємства із забезпечення надійною фінансовою звітністю [5].

Зважаючи на проблему дослідження, зупинимось конкретніше на сутності облікової політики підприємства.

Бутинець Ф. Ф. трактує облікову політику підприємства як сукупність певних елементів і правил ведення бухгалтерського обліку, що визначаються на основі загальноприйнятих стандартів [6].

Пушкар М. С. визначає облікову політику як механізм управління обліком, який здійснюють на основі вибору та розробки суб'єктом господарювання

способів (варіантів), правил і процедур щодо організації та методики ведення обліку, складання і подання звітності, з огляду на загальноприйняті принципи та на специфіку діяльності підприємства для отримання повної, об'єктивної, достовірної і неупередженої інформації з метою прийняття зацікавленими особами обґрунтованих управлінських рішень [5].

Згідно з твердженням Петрука О. М., облікова політика підприємства – це сукупність дій з формування комплексу методичних прийомів, способів і процедур організації та ведення бухгалтерського обліку, який відповідає особливостям діяльності підприємства та інтересам його власників [7].

Це питання у своїх дослідженнях розглядає й Малюга Н. М., яка наголошує що облікова політика підприємства – це сукупність самостійних засад, які тісно взаємопов'язані з методом бухгалтерського обліку і тому не можуть визнаватися його складовою [8].

Деякі вітчизняні автори під обліковою політикою розуміють сукупність способів ведення бухгалтерського обліку, які були обрані підприємством [9], або сукупність принципів і правил, що регламентують методичні й організаційні основи ведення бухгалтерського обліку на підприємстві в умовах чинної нормативної бази на певний момент часу [10], або ж сукупність принципів та правил (варіантів) організації і технології реалізації способів (методів) бухгалтерського обліку на підприємстві з метою формування максимально оперативної, повної, об'єктивної і достовірної фінансової й управлінської інформації підприємства [10].

Серед зарубіжних фахівців питання виникнення, змісту і сутності облікової політики підприємства широко описується у працях Е. С. Хендріксена та М. Ф. Ван Бреди, які стверджують, що облікова політика є підґрунтям бухгалтерських стандартів, рекомендацій, тлумачень, правил і положень, які використовуються компаніями при складанні фінансової звітності. Облікова політика фірми, згідно з визначенням Ради з розробки принципів бухгалтерського обліку США, уміщує методи використання адміністрацією тих принципів, які за зазначених обставин забезпечують справжнє управління фінансовим станом [11].

Відомий вчений з Росії Соколов Я. В. облікову політику господарюючого суб'єкта вважає засобом, що дозволяє адміністрації легально маніпулювати фінансовим результатами [12]. Ця теорія теж має право на існування, адже з допомогою облікової політики можна законним способом змінювати показники фінансових результатів діяльності підприємства (за рахунок зміни вартості активів, суми витрат, способів їх розподілу, величини прибутку і т.п.). Залежно від того, який метод чи спосіб бухгалтерського обліку тих чи інших господарських операцій (нарахування амортизації, оцінки активів та зобов'язань, оцінки вибуття запасів, створення резервів) застосовується, залежатимуть результати діяльності фірми, відображені у фінансовій звітності, – ступінь її платоспроможності, розмір та ліквідність активів, фінансова стійкість, прибутковість.

З огляду на наведені вище трактування, вітчизняна нормативно-правова база з організації обліку та інформаційного забезпечення більшої ваги

надає сталій операційній діяльності підприємств. Питання облікової політики для підприємства в умовах зміни його правового статусу, об'єднання з іншими суб'єктами, поділу на окремі сегменти, виділенні господарських одиниць на сьогодні не одержали відповідної нормативно-правової оцінки, слабо висвітлені в економічній літературі. Тому пропонуємо власне визначення вищенаведеного поняття, яке можна було б застосувати і в умовах реорганізації, а саме: облікова політика – це сукупність методичних прийомів, способів і процедур організації та ведення бухгалтерського обліку, які обираються підприємством з числа загальноприйнятих чи розробляються самостійно на основі прийнятої стратегії діяльності реорганізованих підприємств для забезпечення захисту прав і інтересів власників.

Значний вплив на облікову політику реорганізованого підприємства мають фактори як зовнішнього, так і внутрішнього середовища. Одним із головних завдань при формуванні облікової політики є зосередження уваги на виділенні тих факторів, які суттєво впливають на функціонування господарчої системи. Найбільш широко фактори, які впливають на формування облікової політики, опрацьовані у монографії М. С. Пушкаря та М. Т. Щирби. Вчені виокремили такі з них:

- форма власності (державна, колективна, приватна тощо) та організаційно-правова форма підприємства (державне, приватне, товариство з обмеженою відповідальністю, акціонерне товариство тощо);
- галузева приналежність (промисловість, сільське господарство, будівництво, транспорт, торгівля тощо) та вид діяльності (виробнича, комерційна, фінансова);
- 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 працівників тощо);
- тип виробництва (одиничне, серійне, масове) і його вид (основне виробництво, допоміжне);
- технологічні особливості процесу виробництва (підприємства переробної промисловості);
- інфраструктура ринку;
- вплив інфляційних (дефляційних) процесів;
- стратегія фінансово-господарського розвитку (цілі та завдання економічного розвитку підприємства; поточні та перспективні плани підприємства; залучення кредитних ресурсів, здійснення інвестиційних програм тощо);
- загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку;
- законодавчі акти і нормативні документи з питань підприємництва, бухгалтерського обліку і оподаткування та перспективи їх зміни;
- система оподаткування (звичайна, спрощена);
- практика обліку;
- 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;
- організація постачальницько-збутової діяльності підприємства;
- системи та умови заінтересованості виконавців за результатами фінансово-господарської діяльності підприємства загалом та його структурних підрозділів;
- 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);
- система інформаційного забезпечення підприємства економічних та правових питань;
- наявність ефективної системи внутрішнього контролю;
- зовнішні та внутрішні користувачі;
- склад та форми фінансової звітності;
- перелік центрів витрат та сфер відповідальності;
- система внутрішньої звітності та ін. [5].

Ф. Ф. Бутинець підкреслює, що на вибір облікової політики підприємства впливає наступна група факторів: форма власності та організаційно-правова форма, галузь або вид діяльності, система оподаткування, ступінь свободи дій в умовах переходу до ринку, стратегія фінансово-господарського розвитку, наявність матеріальної бази, система інформаційного забезпечення підприємства, рівень кваліфікації персоналу, система матеріальної зацікавленості працівників, обсяг діяльності та чисельність працівників, господарська ситуація [6].

Як узагальнення вищевказаних та інших позицій науковців, можемо об'єднати фактори, що впливають на облікову політику за такими групами: форма власності та організаційно-правова форма, галузева приналежність та вид діяльності, розміри господарської діяльності, організаційна структура підприємства, стратегія фінансово-економічного розвитку, особливості діяльності, кадрове забезпечення, кон'юнктура ринку та економічний стан у країні, розвиток матеріально-технічної бази облікового процесу, ефективна система інформаційного забезпечення, діяльність підприємств

до реорганізації та наявна облікова політика підприємств групи на момент їх реорганізації (рис 1). Два останніх мають значний вплив саме при реорганізації. Останній фактор є дуже важливим і полягає у тому, що облікова політика новостворених у процесі реорганізації суб'єктів значною мірою залежить від того, якою вона була до реорганізації. Це впливає із задекларованого у вітчизняному та міжнародному законодавстві принципу послідовності. Суть його полягає у постійному (із року в рік) застосуванні підприємством обраної облікової політики. Її зміна, як зазначається у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність України», повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності.

Дослідження свідчать, що питання формування облікової політики підприємства в умовах реорганізації на сьогодні не одержали відповідної нормативно-правової оцінки, слабо висвітлені в економічній літературі. Тому пропонується власне визначення вищевказаного поняття, яке можна було б застосувати і в умовах реорганізації, а саме: облікова політика – це сукупність методичних прийомів, способів і процедур організації та ведення бухгалтерського обліку, які обираються підприємством з числа загальноприйнятих чи розробляються самостійно на основі прийнятої стратегії діяльності реорганізованих підприємств для забезпечення захисту прав і інтересів власників.

При формуванні облікової політики особливу увагу необхідно зосередити на факторах, які суттєво впливають на функціонування наявної господарчої системи або проектування новоствореної після реорганізації підприємств. Тому після систематизації факторів впливу на облікову політику виокремлено такі основні чинники, як: форма власності та організаційно-правова форма, галузева приналежність та вид діяльності, розміри господарської діяльності, організаційна структура підприємства, стратегія фінансово-економічного розвитку, особливості діяльності, кадрове забезпечення, кон'юнктура ринку та економічний стан у країні, розвиток матеріально-технічної бази облікового процесу, ефективна система інформаційного забезпечення, діяльність підприємств до реорганізації та наявна облікова політика підприємств групи на момент їх реорганізації. Останні два матимуть значний вплив на облікову політику саме при реорганізації.

## Список літератури

1. Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки [Електронний ресурс] : міжнародний стандарт фінансової звітності 8. – Режим доступу: <http://msfz.minfin.gov.ua>.
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] : закон України. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
3. Загальні вимоги до фінансової звітності [Електронний ресурс] : положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
4. Швець, В. Г. Теорія бухгалтерського обліку [Текст] : навч. посіб. / В. Г. Швець. – К.: Знання-Прес, 2003. – 444 с.
5. Пушкар, М. С. Теорія і практика формування облікової політики: монографія / М. С. Пушкар, М. Т. Щирба. – Тернопіль: Карт-бланш, 2010. – 260 с.
6. Бухгалтерський фінансовий облік [Текст] : підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів [Ф. Ф. Бутинець та ін.]; під заг. ред. Ф. Ф. Бутинець. - 8-ме вид., доп. і перероб. - Житомир: ПП "Рута", 2009. – 912 с.
7. Петрук, О. М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку [Текст] : монографія / О. М. Петрук. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 420 с.
8. Малюга, Н. М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку [Текст] : монографія. / Н. М. Малюга. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.
9. Отенко, І. П. Аналіз та оцінка факторів економічної безпеки підприємства [Текст] / І. П. Отенко, О. Ф. Ярошенко // Науковий

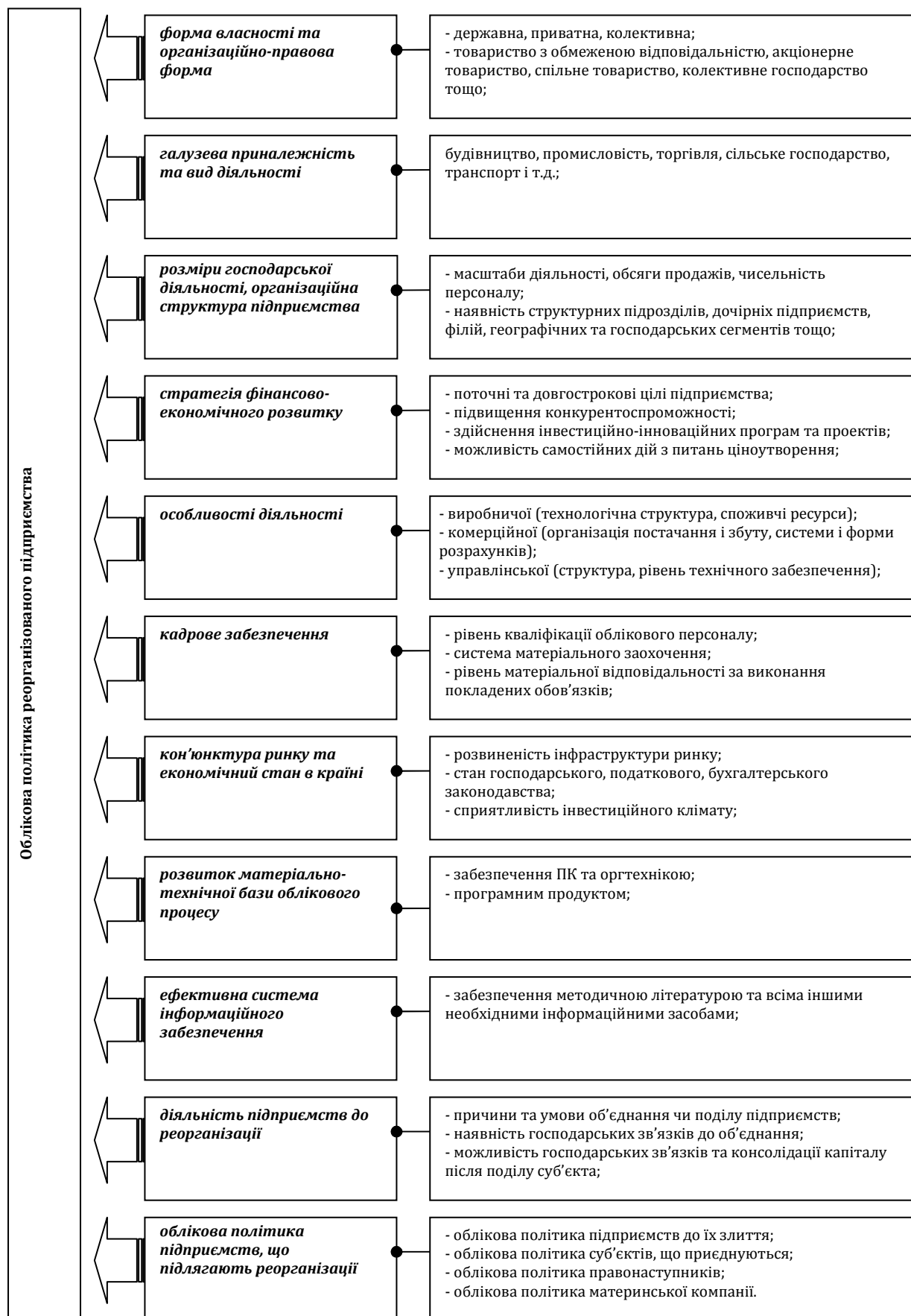


Рис. 1. Фактори впливу на облікову політику реорганізованого підприємства

10. Пилипенко, А. А. Організація обліку і контролю [Текст] : навчальний посібник / А. А. Пилипенко, В. І. Отенко. – Харків: Вид. ХДЕУ, 2002. – 288 с.
11. Хендриксен, Э. С. Теория бухгалтерского учета [Текст] / Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда; пер. с англ.; под ред. проф. Я. В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
12. Соколов, Я. В. Основы теории бухгалтерского учета [Текст] / Я. В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 496 с.

## РЕЗЮМЕ

**Назарова Ирина**

### **Факторы влияния на учетную политику при реорганизации предприятия**

В статье рассмотрены трактовки понятия «учетная политика» в отечественных и зарубежных нормативных актах, осуществлен их анализ и сравнение. Исследованы трактовки учетной политики в научных кругах и предложено собственное определение данного понятия, которое можно было бы применить как в условиях постоянной операционной деятельности, так и в условиях реорганизации предприятия. Исследованы и сгруппированы факторы влияния на формирование учетной политики предприятия в условиях реорганизации.

## RESUME

**Nazarova Iryna**

### **Factors affecting accounting policies during reorganization**

The article deals with the interpretation of the term "accounting policies" in domestic and foreign regulations. There have been carried out their analysis and comparison. The interpretation of accounting policies in academia is investigated. The author's definition of the concept that could be applied both in terms of sustainable operations, as well as in the company's restructuring is proposed. Factors that influence the formation of accounting policies under reorganization are studied and grouped.

**Стаття надійшла до редакції 17.10.2012 р.**