

УДК 657.1  
ББК 66.052

И.Ю. Никонова

## ФАКТОРЫ, ВЛИЯЮЩИЕ НА ФОРМИРОВАНИЕ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ

Рассмотрены основные факторы, оказывающие влияние на формирование учетной политики. Представлена группировка факторов, позволяющая грамотно сформировать учетную политику, обеспечив необходимой информацией всех заинтересованных пользователей и эффективность деятельности организации.

*Ключевые слова:* учетная политика; факторы; профессиональное суждение; компетентность.

I.Yu. Nikonova

## FACTORS THAT AFFECT ESTABLISHMENT OF ACCOUNTING POLICIES

The author studies and categorizes key factors that influence the establishment of accounting policies, which helps to establish accounting policies correctly, provide all concerned users with the necessary information and improve the organization's operational efficiency.

*Keywords:* accounting policies; factors; professional judgment; competence.

Окончательный выбор оптимальной учетной политики предприятия на предстоящий год является конечным этапом ее целенаправленной деятельности. В учетной политике должны отражаться типичные правила учета, характерные для данной организации и являющиеся существенными. Нестандартные факты хозяйственной жизни необходимо устанавливать правилами учета в момент их возникновения.

Приоритет в регулировании состава и порядка выбора значений учетной политики определяется, прежде всего, нормативными правовыми актами. Однако нормативные правовые акты в отдельных случаях неоднозначно и противоречиво трактуют правила учета. Возникающие неясности и противоречия помогают устранить судебные прецеденты и толкование нормативных правовых актов. В связи с тем, что нормативная база по бухгалтерскому учету в России постоянно изменяется, появляются новые способы ведения учета, не стоит слишком детализировать учетную политику, так как это может привести к снижению ее реальности и понятности.

Перед составлением учетной политики необходимо знать факторы, которые могут оказать на ее содержание какое-либо влияние, точнее определить место и роль каждого фактора в ее формировании. Отечественные авторы, такие как С.В. Нихаев, Н.Н. Макарова, Н.С. Сахчинская, О.И. Григорьева-Дорофеева и другие в своих трудах, говоря о факторах, влияющих на формирование учетной политики, дают их перечень. Так, например, Н.И. Черных отмечает влияние следующих факторов: организационно-правовой формы организации, вида деятельности, состояния производственного потенциала, типа производства, технико-экономических характеристик выпускаемой продукции, производственной структуры организации, длительности производственного цикла, уров-

ня инфляции, профессионализма бухгалтерского и управленческого персонала, оснащенности персонала компьютерной техникой [3, с. 81]. Анализ рассмотренных подходов к выделению признаков, на основании которых можно группировать факторы, воздействующие на учетную политику, показал, что они не получили достаточного развития в литературе. Вместе с тем, наряду с названными факторами, на наш взгляд, необходимо отметить, что на выбор тех или иных способов ведения учета влияют внутренние и внешние по отношению к предприятию факторы. С точки зрения воздействия на структуру и содержание их можно подразделить на основные и второстепенные; в зависимости от принимаемых решений на связующие и итоговые. Рассмотрим их более подробно.

Основные факторы определяются особенностями хозяйственной деятельности и образуют основание учетной политики. Они представляют собой объективные условия существования учетной политики. В состав основных факторов, в частности, включаются: технологические и организационные особенности производства; источники доходов хозяйствующего субъекта; объемы деятельности; наличие материально-технической базы, обеспечивающей выбор средств и приемов учетной работы; организационно-правовая форма; организационная структура; система информационного обеспечения организации.

Второстепенные факторы предопределяют содержание учетной политики. Они выступают в качестве условий, задающих область допустимых значений параметров учетной политики. К второстепенным факторам относятся принципы бухгалтерского учета; сложившиеся и общепринятые методика и техника бухгалтерского учета.

Организации производят широкий спектр услуг, продукции и товаров с разной рентабельностью, осуществляют деятельность в географических регионах с различными возможностями роста, уровнями рентабельности и риска. От особенностей видов деятельности каждого конкретного предприятия зависит выбор тех или иных способов ведения учета. При формировании учетной политики выбор способов ведения учета на каждом предприятии будет различаться из-за влияния различных внутренних и внешних факторов. Сгруппируем их в виде таблицы.

В качестве связующего звена между существующими факторами выступает бухгалтер. Опираясь на основные и дополнительные факторы, он формирует конкретное содержание учетной политики. Вернее, связующим звеном между существующими факторами выступает профессиональное суждение бухгалтера. Учетная политика, по своей сути, представляет собой результат профессионального суждения именно бухгалтера, так как профессиональное суждение выступает в качестве инструмента выбора значений параметров учетной политики. Профессиональное суждение предопределяется субъективными, основными и второстепенными факторами.

Определение «профессиональное суждение» в российских нормативных актах по бухгалтерскому учету не закреплено. В общем смысле, профессиональное суждение представляет собой компетентное мнение бухгалтера в определенной области, выражающее его отношение к конкретному предмету.

Профессиональное суждение описывается в работах Я.В. Соколова, Т.О. Терентьевой, которые выделяют ряд ключевых понятий, связанных с мнением профессионального бухгалтера: мнение является добросовестным и обоснованным; мнение связано с хозяйственной ситуацией;

мнение, выраженное в форме описания, является полезным; мнение направлено на принятие управленческих решений [2, с. 53].

### Факторы, влияющие на формирование учетной политики

Виды факторов	Примеры факторов
<i>Внутренние факторы</i>	
Организационные	Организационно-правовая форма организации
	Отраслевая принадлежность и вид деятельности
	Масштабы деятельности организации
	Управленческая структура организации и структура бухгалтерии
	Формы внутрифирменного управления
Технико-технологические	Степень развития информационной системы в организации
	Совершенствование технологий
	Внедрение новых информационных технологий
	Уровень технической оснащенности и техническая модернизация производства
	Номенклатура выпускаемой продукции
Кадровые	Автоматизация производственного процесса и процесса управления
	Интервал производственного цикла и оборачиваемость средств
	Уровень квалификации бухгалтерских кадров
Финансовые	Уровень квалификации менеджеров и специалистов
	Формы оплаты труда
	Финансовая стратегия организации
	Ценовая, товарная и сбытовая политики
	Финансовая устойчивость
	Материальная база
<i>Внешние факторы</i>	
Правовые	Формирование нормативно-правовой базы со стороны государства
	Принятие законодательства, защищающего права собственников и инвесторов
	Нововведения в сфере налогообложения
	Законодательство по ограничению монополизма и защита конкуренции
Экономические	Предпринимательская активность
	Доходы и покупательная способность населения
	Инвестиционный рейтинг России
	Доля частной собственности
	Цикличность экономических процессов
	Усиление конкуренции
	Изменение баланса между отраслями
	Появление на рынке более качественных и дешевых сырья и материалов
	Устойчивость курса рубля
	Укрупнение хозяйствующих субъектов
Политические	Развитие международных экономических связей
	Политическая стабильность внутри страны
Демографические	Роль страны на международном уровне
	Численность населения страны
Социальные	Рост урбанизации
	Психология потребителя
	Социальная ориентация
	Социальные установки менеджеров

Выражение своего мнения профессиональным бухгалтером является наиболее сложной и проблемной стороной профессионального суждения. Российские бухгалтеры даже в непредвидимых случаях хотят найти истинное решение ситуации в нормативных документах. Однако это один и далеко не самый главный источник данных для формирования профессионального мнения. Существует еще два: знание теории бухгалтерского учета, которое позволяет бухгалтеру расширить свое представление об анализируемой ситуации, и здравый смысл — самый простой путь, по которому должен идти настоящий специалист [2, с. 54].

Бухгалтер должен обладать умением принимать решения в ситуациях с многовариантными исходами. Делая свой выбор из допустимых нормативными актами вариантов оценки и учета фактов хозяйственной жизни, бухгалтер может существенным образом влиять на конечный финансовый результат. Выработанное бухгалтером мнение и основанное на его убеждениях, представлениях должно быть достоверным и добросовестно сформулированным.

Я.В. Соколов и Т.О. Терентьева утверждают, во-первых, истину в бухгалтерском учете нельзя получить, слепо выполняя предписания нормативных документов; во-вторых, достоверность учетной информации зависит только от добросовестности бухгалтера. И делают вывод, что достоверность следует рассматривать как следствие добросовестности [2, с. 55].

Формирование профессионального суждения весьма сложная и малоизученная область деятельности субъекта моделирования. Профессиональное суждение касается многих вопросов, связанных с учетом и отражением в отчетности фактов хозяйственной деятельности. Профессиональное суждение бухгалтера присутствует на всех этапах моделирования учетной политики и является его неотъемлемой частью.

При этом, процесс вынесения профессионального суждения бухгалтерами во многом определяется их менталитетом [1, с. 222]. Проблема менталитета бухгалтеров — предмет дискуссий ученых разных стран. Обсуждаются вопросы влияния культуры, субкультуры, социальных ценностей на бухгалтерский учет, профессиональная этика бухгалтеров.

Например, ценности бухгалтерской субкультуры оказывают влияние на некоторые аспекты бухгалтерской практики, такие как: полномочия системы бухгалтерского учета, обязательность их применения, применяемые методы оценок, степень раскрытия информации. Так, уровень профессионализма, предпочтительный в бухгалтерской субкультуре, может повлиять на широту полномочий бухгалтерской системы, высокий уровень профессионализма, свидетельствует о развитом профессиональном саморегулировании, что уменьшает необходимость государственного вмешательства. Степень единообразия, принятая в бухгалтерской субкультуре, может оказать воздействие на формы и методы бухгалтерской системы, высокий уровень единообразия ведет к уменьшению профессионального суждения и строгости бухгалтерских правил. Уровень консерватизма бухгалтерской субкультуры может оказать влияние на применяемую систему бухгалтерских оценок, чем выше уровень консерватизма, тем сильнее связь с традиционными методами оценок. Степень секретности, предпочитаемой в бухгалтерской субкультуре, влияет на объем раскрытия информации в финансовой отчетности, секретность минимизирует раскрытие информации.

Профессиональное бухгалтерское суждение, с одной стороны, предоставляет возможность выбора и свободу действия практикующему бухгалтеру, с другой стороны, создает проблему такого выбора, поскольку гораздо легче следовать предписаниям, чем брать на себя ответственность.

Бухгалтер должен обладать умением принимать решения в ситуациях с многовариантными исходами. Делая свой выбор из допустимых нормативными актами вариантов оценки и учета фактов хозяйственной жизни, бухгалтер может существенным образом влиять на конечный финансовый результат организации.

Таким образом, формирование профессионального суждения бухгалтера зависит от влияния разных факторов, таких как: имеющееся у бухгалтера образование, квалификация, знание законодательства РФ, опыт работы в определенной области, доступность информации, доступность к объектам учета, степень свободы принятия решений, сложившаяся учетная практика, помощь специалистов, имеющаяся арбитражная практика.

Выработанное бухгалтером мнение и основанное на его убеждениях, представлениях должно быть достоверным, компетентным и добросовестно сформулированным.

По мнению О.В. Рожновой, внедрение профессионального суждения в бухгалтерскую практику должно осуществляться в два этапа. Первый подготовительный этап включает два блока мероприятий: информационное обеспечение (создание соответствующей информационной базы для вынесения бухгалтером профессионального суждения, включая информацию о внешней среде и потоки информации о деятельности хозяйствующего субъекта), обучение (обучение работе с информацией о внешней среде, проведение анализа рисков, установление экономических выгод, ситуационный тренинг).

На втором этапе должны оцениваться принятые профессиональные суждения, выявляться допущенные ошибки и их причины. В случае неудовлетворительной оценки, наличия большого количества ошибок и определения причин ошибок, следует вернуться к первому этапу [1, с. 226]. По нашему мнению, в обучение следует добавить такие моменты, как кибернетические знания, исследование операций, моделирование.

Таким образом, формирование учетной политики находится под влиянием двух групп факторов: основных и второстепенных. Основные факторы определяют, с одной стороны, основу учетной политики, а, с другой, — образуют предпосылки содержания учетной политики. Второстепенные факторы идентифицируют значения параметров учета и содержание учетной политики. Взаимосвязь основных и второстепенных факторов реализуется посредством профессионального суждения бухгалтера. Профессиональное суждение представляет собой компетентное добросовестное мнение бухгалтера, выражающее его отношение к параметрам учетной политики. Профессиональное мнение является основным инструментом, определяющим конкретное содержание правил учета, т.е. значение параметров учетной политики. В настоящее время проблема выбора значений параметров учетной политики заключается в незрелости профессионального суждения бухгалтеров, отсутствии практики обоснованного выражения бухгалтером своего компетентного мнения. В связи с этим, необходимо развивать профессиональное суждение у отечественных бухгалтеров, поскольку именно бухгалтер имеет

возможность выбора позволяющего осуществить поиск принципиально новых методологических решений с целью повышения степени достоверности и принятия эффективных управленческих решений.

### Список использованной литературы

1. Рожкова О.В. Финансовый учет. Теоретические основы, методологический аппарат / О.В. Рожкова. — М.: Экзамен, 2001. — 320 с.
2. Соколов Я.В. Профессиональное суждение бухгалтера / Я.В. Соколов, Т.О. Терентьева // Бухгалтерский учет. — 2001. — № 12. — С. 53–57.
3. Черных И.Н. Теория бухгалтерского учета / И.Н. Черных. — М.: МИЭМП, 2010. — 102 с.

### References

1. Rozhkova O.V. Finansovyi uchët. Teoreticheskie osnovy, metodologicheskii apparat / O.V. Rozhkova. — M.: Ekzamen, 2001. — 320 s.
2. Sokolov Ya.V. Professional'noe suzhdenie bukhgaltera / Ya.V. Sokolov, T.O. Terent'eva // Bukhgalterskii uchët. — 2001. — № 12. — S. 53–57.
3. Chernykh I.N. Teoriya bukhgalterskogo ucheta / I.N. Chernykh. — M.: MIEMP, 2010. — 102 s.

### Информация об авторе

*Никонова Ирина Юрьевна* — кандидат экономических наук, доцент, кафедра бухгалтерского учета и аудита, Читинский институт Байкальского государственного университета экономики и права, г. Чита, e-mail: nik\_ey@mail.ru.

### Author

*Nikonova Irina Yurievna* — PhD in Economics, Associate Professor, Chair of Accounting and Audit, Chita Institute of Baikal State University of Economics and Law, Chita, e-mail: nik\_ey@mail.ru.