

Економічний форум. Науковий журнал. – Луцький національний технічний університет:– 2013. –№ 2.– с. 269-277.

УДК 657.1

Лень В.С., к.е.н., доцент

Чернігівський державний технологічний університет

ПРИНЦИПИ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: ОБҐРУНТУВАННЯ

Обґрунтовано визначення поняття “принципи організації бухгалтерського обліку”, основоположні принципи організації бухгалтерського обліку та їх максимальна кількість, а також розкрита їх сутність.

Ключові слова: організація бухгалтерського обліку, принципи організації бухгалтерського обліку, сутність принципів організації бухгалтерського обліку.

Vasil S. Len

ACCOUNTING ORGANIZATION PRINCIPLES: A JUSTIFICATION

Justified the definition of the "accounting organization principle" term, fundamental accounting organization principles and their maximum amount, the principles essence is enlightened.

Keywords: accountancy organization, accounting principles organization, the accounting organization principles essence.

Лень В.С.

ПРИНЦИПЫ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА: ОБОСНОВАНИЕ

Обосновано определение понятия "принципы организации бухгалтерского учета", основополагающие принципы организации бухгалтерского учета и их максимальное количество, а также раскрыта их сущность.

Ключевые слова: организация бухгалтерского учета, принципы организации бухгалтерского учета, сущность принципов организации бухгалтерского учета.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Система бухгалтерського обліку включає в себе дві основні складові, а саме: бухгалтерський облік та його організацію. Організацію бухгалтерського обліку можна розглядати також як самостійну систему, характерною особливістю якої є те, що вона є одночасно, як виробничою системою, спрямованою на виробництво інформації для управління, так і керуючою, тому що є складовою системи управління підприємством. Як виробнича система організації бухгалтерського обліку повинна базуватись на основних принципах організації виробництва, які є досить чітко опрацьованими у науковому плані. З огляду на те, що вона є одночасно керуючою системою, повинна базуватись також на принципах управління.

Важливість значення принципів організації бухгалтерського обліку полягає в тому, що за їх допомогою керуюча система встановлює правила дій і поведінки, обов'язкові для бухгалтерської служби підприємства, узгоджує, об'єднує, координує і регулює її діяльність, впливає на процес прийняття та реалізації управлінських рішень, чим і обумовлюється актуальність даного дослідження.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Дослідження з обґрунтування принципів організації бухгалтерського обліку висвітлені у працях вітчизняних науковців: Ф.Ф.Бутинця, С.Ф.Голова, С. М. Лайчук, М.Р.Лучка, С.В. Свірко, Т. М. Сльозко, В.Г.Швеця, а також у працях зарубіжних авторів: Я.В Соколова, І.А.Бичкової, О.В.Соловйової, М.Ф. Ван Бреда, Е.С.Хендріксена та інших.

Виділення невіршених раніше частин загальної проблеми. У всіх працях вчених, що досліджують принципи організації бухгалтерського обліку, обґрунтовується доречність наведених ними принципів, розкривається їх сутність. Проте, обґрунтування наведених принципів не пов'язується з законами організації, не наведене визначення поняття “принципи організації бухгалтерського обліку”, а всі виділені ними принципи відносяться до основних. Залишається невіршеними питання: визначення поняття “принципи організації бухгалтерського обліку”, скільки треба виділяти принципів та які принципи слід вважати основними.

Цілі статті. Обґрунтувати визначення поняття “принципи організації бухгалтерського облік” та основні принципи організації бухгалтерського обліку та їх кількість.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. У загальному значенні термін «принцип» (від латинського *principium* — основа, початок) означає вихідне, основне положення якої-небудь теорії, навчання тощо. Принципи організації — основні правила, що відображають загальні універсальні закони організації [1]. Принципи розробляються на основі аналізу, повторюваності реальних процесів організації перевіряються практикою. Вони характеризуються об'єктивністю і обов'язковістю. Але знання принципів не гарантує успіху. З розвитком і удосконаленням технологій, організаційних форм, прийняттям нових законів виробляються нові принципи та удосконалюються існуючі.

Згідно з П(с)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” **принцип бухгалтерського обліку** — правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності [2]. Проте, нормативного визначення принципів організації бухгалтерського обліку в Україні немає, не знайдено й наукового їх визначення.

Визначення принципів організації бухгалтерського обліку повинно виходити з визначення самої організації обліку. Організація бухгалтерського обліку — це сукупність дій зі створення цілісної системи бухгалтерського обліку, підтримання і підвищення рівня її організованості, функціонування якої спрямоване на забезпечення інформаційних потреб користувачів облікової інформації, включаючи вибір форм організації та формування матеріального інформаційного забезпечення облікового процесу [3]. Отже, **принципи організації бухгалтерського обліку** — це основоположні правила, відповідно до яких повинен бути побудований підрозділ підприємства (організації), який здійснює функції бухгалтерського обліку та які повинні бути покладені в основу його функціонування. Вони мають бути сформульовані на основі норм права та загальноновизнаних норм практики, а також відображати об'єктивні закономірності і відносини суспільно-політичної природи та визначати зміст, організаційну структуру та життєдіяльність компонентів системи бухгалтерського обліку.

Важливим моментом у визначенні основних принципів є визначення їх оптимальної кількості, виділяючи лише найбільш значущі, суттєві (суттєвість — це атрибути, які забезпечують корисність інформації для користувачів). Для цього слід визначити поріг суттєвості для основних принципів, а принципи, які залишились за порогом суттєвості не включати до основних. За поріг суттєвості принципу організації бухгалтерського обліку приймається абсолютна або відносна величина, яка є кількісною ознакою суттєвості.

Принципи можна ранжувати. Проте ранг принципу не визначає його значущості у сукупності рангів, а тому кожен з принципів необхідно привести до порівнянного показника. Виходячи із лінійної залежності між рангом показника і його важливістю,

ранги переводять у співставні величини, порівнюючи кожен ранг з першим. Для цього принципу, якому присвоєно найвищий ранг (1) присвоюється коефіцієнт 1, а інші принципи порівнюються з цим принципом. Розрахунок порівнянного коефіцієнта здійснюють за формулою

$$a_i = 1 - \frac{d_i - 1}{n},$$

де a_i — порівнянний коефіцієнт i -го показника з показником першого рангу;
 d_i — ранг i -го показника;
 n — загальна кількість рангів від першого показника до показника n .

Якщо ранжуються 10 показників, то значущість 10 показника, порівняно з показником першого рангу становитиме

$$a_{10} = 1 - \frac{10 - 1}{10} = 0,1.$$

Далі визначається сума всіх порівнянних коефіцієнтів. Якщо таким чином визначити порівнянні показники з 10 проранжованих принципів, то сума порівнянних коефіцієнтів складе 5,5.

Після цього можна перевести оцінку кожного показника у 100 бальну шкалу застосувавши формулу

$$a_{\text{впроцент}} = \frac{100 \cdot a_i}{\sum_{i=1}^n a_i}$$

Наприклад для 10 показника його вагова значущість у відсотках складе

$$a_{10} = (100 \cdot 0,1) : 5,5 = 1,8 \%$$

Розрахунок вагової значущості рангів для $n = 5$, $n = 10$, $n = 15$ та $n = 20$ наведено в таблиці 1.

Таблиця 1

Розрахунок вагової значущості рангів у відсотках для 5, 10, 15 та 25 рангів

Ранг, d_i	5 показників		10 показників		15 показників		20 показників	
	a_i	$a_{\text{впроцент}}$	a_i	$a_{\text{впроцент}}$	a_i	$a_{\text{впроцент}}$	a_i	$a_{\text{впроцент}}$
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	1	33,3	1	18,2	1	12,5	1	9,5
2	0,8	26,7	0,9	16,4	0,93	11,7	0,95	9,0
3	0,6	20,0	0,8	14,5	0,87	10,8	0,9	8,6
4	0,4	13,3	0,7	12,7	0,80	10,0	0,85	8,1
5	0,2	6,7	0,6	10,9	0,73	9,2	0,8	7,6
Разом	3	100						
6			0,5	9,1	0,67	8,3	0,75	7,1
7			0,4	7,3	0,60	7,5	0,7	6,7
8			0,3	5,5	0,53	6,7	0,65	6,2
9			0,2	3,6	0,47	5,8	0,6	5,7
10			0,1	1,8	0,40	5,0	0,55	5,2
Разом			5,5	100,0				
11					0,33	4,2	0,5	4,8
12					0,27	3,3	0,45	4,3
13					0,20	2,5	0,4	3,8
14					0,13	1,7	0,35	3,3
15					0,07	0,8	0,3	2,9
Разом					8,00	100,0		

Продовження таблиці 1

1	2	3	4	5	6	7	8	9
16							0,25	2,4
17							0,2	1,9
18							0,15	1,4
19							0,1	1,0
20							0,05	0,5
Разом							10,5	100

Аналіз таблиці 1 свідчить, що при 5-ти показниках доля кожного перевищує 5 %, при 10 показниках 5-ти процентну і вищу значущість мають 8 показників (80 %), при 15-ти і 20 — 10, при 25 — 9 (відповідно 67 %, 50 % та 36 %).

Для визначання суттєвості окремих об'єктів обліку, що відносяться до активів, зобов'язань і власного капіталу підприємства, за орієнтовний поріг суттєвості приймається величина у 5 % від підсумку відповідно всіх активів, всіх зобов'язань і власного капіталу [4]. За аналогією пропонується прийняти за поріг суттєвості для принципів бухгалтерського обліку величину 5 % від підсумку відносних величин проранжованих принципів. Принципи, що мають значущість нижче 5 % слід віднести до додаткових (другого чи третього порядку, які стосуються елементів системи). Враховуючи проведені розрахунки, пропонується виділяти не більше 10 основних принципів.

Слід зазначити, що у Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [5] наводяться 10 основних принципів бухгалтерського обліку та складання звітності. Наведення вказаних принципів у неалфавітному порядку свідчить про намагання законодавця їх ранжування за ознакою значущості. У Законі Республіки Казахстан від 28.02.07 № 234-III “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність” визначені два основні принципи ведення бухгалтерського обліку й складання фінансової звітності: нарахування й безперервності [6].

З аналізу навчальної літератури та наукових публікацій виявлено, що у сукупності дослідниками виділяється 47 принципів організації бухгалтерського обліку. Захожай В.Б. та ін. [7] наводять принципи побудови бухгалтерського обліку аналогічні основним принципам, наведеним у Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, доповнюючи іншими загально визнаними принципами бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Акатьева М.Д. та Мальшакова І.Л. [8], розглядаючи витання теорії та методології бухгалтерського обліку в умовах ринкової економіки, вважають, що принципи бухгалтерського обліку і принципи його організації є одними й тими ж. Такої ж думки притримується Михайлов М.Г. та ін. [9]. Тобто, ряд науковців змішують принципи обліку та його організації. Проте більшість науковців вважає, що принципи організації бухгалтерського обліку не є тотожними принципам бухгалтерського обліку.

Різні автори наводять різну кількість принципів організації бухгалтерського обліку — від трьох [10] до 17 [11, 12]. Слід зазначити, що до принципів бухгалтерського обліку окремими авторами, одночасно з принципами організації бухгалтерського обліку, включено окремі принципи бухгалтерського обліку та складання звітності, ряд авторів включили й принципи, що належать не до системи організації бухгалтерського обліку в цілому, а до її підсистем, принципів другого порядку. Окремі принципи різними авторами наводяться під різною назвою, але мають спільну сутність. Укрупнення принципів організації бухгалтерського обліку за їх сутністю після виключення принципів бухгалтерського обліку та складання фінансової

звітності, а також принципів, що стосуються підсистем системи організації бухгалтерського обліку дозволило виділити основні, які наведені в таблиці 2.

Таблиця 2

Принципи організації бухгалтерського обліку на підставі узагальнення різних джерел

№ з/п	Принципи організації обліку	Джерело (номер у списку літератури)										Кількість джерел
		13	14	15	16	11	17	18	12	19	20	
1.	Системності		+	+	+	+			+	+		6
2.	Відповідності цілям організації			+	+	+			+	+	+	6
3.	Економічності	+	+	+	+		+	+	+		+	8
4.	Гнучкості		+	+	+	+	+		+	+		7
5.	Паралельності	+	+	+	+	+	+		+			7
6.	Безпечності		+					+	+		+	4
7.	Постійного удосконалення						+	+			+	3
8.	Відповідальності					+			+			2
9.	Стабільності (надійності)						+					1
10.	Законності					+						1

Наведені в таблиці 2 основні принципи організації бухгалтерського обліку мають такий зміст:

— принцип системності означає, що організація бухгалтерського обліку розглядається як єдина цілісна система, всі елементи якої працюють паралельно і взаємоузгоджено;

— принцип відповідності цілям організації передбачає пристосування будови та функцій бухгалтерського обліку до певних цілей організації;

— принцип економічності полягає у забезпеченні ефективної організації обліку і контролю при мінімальних затратах;

— принцип гнучкості передбачає можливість оперативної адаптації облікового процесу до змін зовнішнього та внутрішнього середовища;

— принцип паралельності передбачає одночасне паралельне виконання облікових процедур стосовно різних за змістом господарських операцій, здійснюваних суб'єктами господарювання;

— принцип безпечності вимагає контролю та самоконтролю достовірності бухгалтерських записів та звітності;

— принцип постійного удосконалення полягає у підвищенні кваліфікації облікових працівників, застосуванні в обліковому процесі прогресивних технологій та організації;

— принцип відповідальності передбачає розподіл праці у обліковому апараті та відповідальність працівників;

— принцип стабільності (надійності) означає, що системи повинна стабільно виконувати свої функції в межах допустимих відхилень;

— принцип законності передбачає використання в роботі бухгалтерії загальних законів економіки та управління.

У таблиці 2 принцип системності, незважаючи на те, що за кількістю джерел, у яких він згадується, знаходиться на 4 місці необхідно ставити першим, що пояснюється тим, що організація бухгалтерського обліку є системою, яка складається із взаємопов'язаного набору елементів та способів їх з'єднання, які слугують досягненню тактичних та стратегічних цілей підприємства, а при розгляді будь-якої системи основоположним принципом є принцип системного підходу. У зв'язку з тим, що система має відповідати цілям організації, на другому місці слід поставити принцип відповідності цілям організації. Інші принципи організації бухгалтерського обліку поставлені в порядку зменшення їх згадувань у проаналізованих джерелах.

Незважаючи на виділення принципу законності лише Сльозко Т.М., його слід віднести також до основних принципів організації бухгалтерського обліку. Це пояснюється тим, що наприклад бухгалтерська служба може бути організована лише у відповідності до вимог Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, цьому ж закону повинні відповідати первинні документи, порядок проведення інвентаризації тощо.

Зважаючи на те, що однією з вимог до будь-якої є вимога системи стабільно виконувати свої функції в межах допустимих відхилень, принцип стабільності також слід вважати одним із основних.

Будь яка організована система, якою є і організація бухгалтерського обліку має відповідати Законам організації. У таблиці 3 здійснено аналіз основних принципів організації бухгалтерського обліку на предмет відповідності законам організації. Аналіз даних таблиці 3 свідчить, що виділені основні принципи відповідають загальним законам організації, а також організації виробничого процесу. Зокрема, принцип паралельності належить до принципів організації виробничого процесу [1, 17, 22]. Проте, цей принцип доречно більшістю дослідників відноситься до принципів організації бухгалтерського обліку. Обґрунтуванням може слугувати той факт, що бухгалтерська служба здійснює виробничі процеси з виробництва своєрідного продукту — економічної інформації. Лише частково відповідає закону єдності аналізу-синтезу виділений нами принцип відповідальності, проте цей принцип має бути віднесений до основних зважаючи на те, що однією з найголовніших цілей управлінської бухгалтерії є персоніфікація відповідальності керівників усіх рівнів управління за одержаний рівень витрат чи за досягнутий рівень доходів [21].

Таблиця 3

Визначення основних принципів організації бухгалтерського обліку та їх відповідність законам організації

№ з/п	Принципи організації обліку	Відповідність законам організації	Сутність законів організації [1, 22]
1	2	3	4
1	Системності	Закон пропорційності	Відображає необхідність співвідношення між частинами цілого, а також їх відповідність або залежність
		Закон інформованості	Стверджується, що в організованому цілому не може бути більшого порядку, ніж в упорядкованій інформації
2	Відповідності цілям організації	Закон композиції	Відображає необхідність погодження цілей організації: вони повинні бути спрямовані на підтримку основної мети більш загального характеру

Продовження таблиці 3

1	2	3	4
		Закон відповідності організації виробничих систем цілям	Кожна система при формуванні цілеспрямована на задоволення певних потреб
3	Економічності	Закон самозбереження	Будь-яка реальна організована система прагне зберегти себе як цілісне утворення й більш економно витратити свій ресурс
4	Гнучкості	Закон пропорційності	Відображає необхідність співвідношення між частинами цілого, а також їх відповідність або залежність
		Закон еластичності	Відбиває спроможність виробничих систем деформуватися, змінюватися з часом відповідно до умов, що змінилися
5	Паралельності	Закон єдності аналізу-синтезу	Процеси розподілу, спеціалізації, диференціації та інші необхідно поєднувати з протилежними процесами: з'єднання, універсалізації, інтеграції тощо
		Закон самозбереження	Будь-яка реальна організована система прагне зберегти себе як цілісне утворення й більш економно витратити свій ресурс
6	Безпечності	Закон резервів	Зумовлений необхідністю компенсації відхилень від параметрів функціонування системи
7	Постійного удосконалення	Закон онтогенезу	Кожна організація проходить у своєму розвитку наступні фази життєвого циклу: становлення, розквіт, згасання
		Закон безперервності вдосконалення	Будь-яка реальна організована система прагне зберегти себе як цілісне утворення й більш економно витратити свій ресурс
8	Відповідальності	Закон єдності аналізу-синтезу	Процеси розподілу, спеціалізації, диференціації та інші необхідно поєднувати з протилежними процесами: з'єднання, універсалізації, інтеграції тощо
9	Стабільності (надійності)	Закон найменших	Структурна стійкість цілого визначається найменшою стійкістю його складових
		Закон інерції	Відбиває об'єктивну властивість системи зберігати свій стан, поки які-небудь впливи його не змінять
10	Законності	Закон відповідності організації виробничої системи зовнішньому середовищу	Зумовлений відкритістю цих систем та взаємодією їх з динамічним зовнішнім середовищем, а тому потребує відповідності економічним законам, державному устрою (законам, нормам, інструкціям, системі вищого рангу, рівню спеціалізації та кооперування зовнішньому середовищу, екологічним стандартам)

Висновки. На підставі проведеного дослідження можна зробити наступні висновки:

1) науковою спільнотою виділяються досить багато принципів організації бухгалтерського обліку, що не сприяє достатньо повному врахуванню основних принципів у теоретичних дослідженнях та практичній діяльності;

2. з урахуванням значущості принципів організації бухгалтерського обліку, слід виділяти не більше десяти основних;

3. принципи організації бухгалтерського обліку мають ґрунтуватись на законах організації та враховувати специфіку функціонування системи бухгалтерського обліку;

4. під принципами організації бухгалтерського обліку слід розуміти основоположні правила, відповідно до яких повинен бути побудований підрозділ підприємства (організації), який здійснює функції бухгалтерського обліку та які повинні бути покладені в основу його функціонування;

5. подальшими кроками у дослідженні принципів організації бухгалтерського обліку є визначення принципів організації бухгалтерського обліку нижчого рівня та їх кваліфікації за елементами системи організації бухгалтерського обліку.

Список використаних джерел

1. Васильков В.Г. Організація виробництва. Навч. Посіб. — К.: КНЕУ, 2005. — 524 с.
2. П(с)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 № 87 // [Електронний ресурс]. — Режим доступу. — <http://minfin.gov.ua>.
3. Організація бухгалтерського обліку. Навчальний посібник/ За редакцією В.С.Леня – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 696с.
4. Лист Міністерство фінансів України “Щодо суттєвості у бухгалтерському обліку і звітності” від 29.07.2003 № 04230-04108 // [Електронний ресурс]. — Режим доступу. — <http://minfin.gov.ua>.
5. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні від 16 липня 1999 р. № 996-XIV // [Електронний ресурс]. — Режим доступу. — <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.
6. Закон Республіки Казахстан від 28.02.07 № 234-III “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність” від 28.02.07 № 234-III // [Електронний ресурс]. — Режим доступу. — http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30092011&mode=all.
7. Бухгалтерський облік у галузях економіки: підруч. для студ. вищ. навч. закл. /В.Б. Захожай, М.Ф. Базась, М.М. Матюха, В.М. Базась; за ред. В.Б. Захожая, М.Ф. Базася. — К.: МАУП, 2005. — 968 с. (с. 10—20).
8. Акатьева М.Д., Мальшакова И.Л. Теория бухгалтерского учета: Учебное пособие / М.Д.Акатьева, И.Л. Мальшакова. — М.: ИПК МГУП, 2002. — 172 с.
9. Михайлов М.Г., Телегунь М.І., Кадацька А.М., Баранік О.О. Бухгалтерський фінансовий облік в сільськогосподарських підприємствах: Навчальний посібник. — К.: Центр учбової літератури, 2008. — 472 с.
10. Бутинець Ф.Ф. Ще раз про бухгалтерський облік як науку/ Бутинець Ф.Ф. // Бухгалтерський облік і аудит. — 2005. - № 10. — С. 20 – 29.
11. Сльозко Т. М. Організація обліку: Навч. посібник. — К.: Центр учбової літератури, 2008. — 224 с.
12. Капучак І.О., Хмелевська А.В.. Систематизація принципів організації обліку та складання фінансової звітності. Вісник Хмельницького національного університету 2009, № 2, Т. 1. с. 26—30.
13. Білуха М.Т. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит: підручник/ М.Т. Білуха, М.Г. Дмитренко, Т.В. Микитенко; за ред. засл. діяча науки і техн. України, д.е.н., проф. М.Т. Білухи. — 2-ге вид., переробл. і доповн. — К.: Українська академія оригінальних ідей, 2006. — 888 с.
14. Сук Л.К. Організація бухгалтерського обліку: Підручник/ Сук Л.К., Сук П.Л. — К.: Каравела; Піча Ю.В., 2009. — 624с.
15. Свірко С.В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах: Навч. посібник/ Свірко С.В. — К.: КНЕУ, 2003. — 380с.
16. Кузьмінський А.М. Організація бухгалтерського обліку, контролю й аналізу господарської діяльності/ Кузьмінський А.М., Сопко В.В., Завгородній В.П. — К., 1993. — 223 с.
17. Економіка підприємства: Підручник / За заг. ред. С. Ф. Покропівного. — 2-е вид., перероб. та доп. — К.: КНЕУ, 2000. — 528 с.
18. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. — 638 с.

19. Карпушенко М.Ю. Конспект лекцій з дисципліни “Організація обліку” (для студентів напряму 0501 «Економіка підприємництва» спец. 7.050100, 8.050100 «Облік і аудит» –Х.: ХНАМГ, 2009.– 139 с.
20. Дикий А.П. Необхідність дотримання принципів організації бухгалтерського обліку з метою збереження майна підприємств/ Дикий А.П. //Міжнародний збірник наукових праць. – 2009. - №1(16) – с.47 – 56.
21. Лень В.С. Управлінський облік. Навч. посібник, 2-ге видання. — К.: Знання-Прес, 2006. — 317 с.
22. Онищенко В.О., Редькін О.В., Старовірець А.С., Чевганова В.Я./ В.О.Онищенко, О.В. Редькін, А.С.Старовірець, В.Я. Чевганова. / Організація виробництва. Навч. посіб. для студ. вищих навч. закл.— К.: Лібра, 2005 — 335 с.

UDC 657.1

V.S. Len, candidate of economic sciences, associate professor
Chernihiv State Technological University

ACCOUNTING ORGANIZATION PRINCIPLES: A JUSTIFICATION

General review of the problem and its connectedness with important scientific and practical tasks. Accounting system consists in two elements: the record-keeping and its organization. Accounting organization can be regarded as an independent system, with the specific feature of duality – it is productive system, aimed at information production for the management purpose, and conducting system as a part of enterprise administration. Though its duality, accounting organization system should be based both on production organization principles (that are widely considered in the scientific literature), and on management organization principles.

Accountancy organization principles importance is seen through establishing by the managerial system rules of actions and behavior, that are obligatory for accounting service of the enterprise, sanctioning, uniting, coordinating and regulating its activity, influencing at the process of decision-making, that enforces importance of current research.

Analysis of the last researches concerning identified problem. Accounting organization principles reasoning is regarded in the publications of domestic scientists such as: F.F. Butinec, S.F. Golov, S.M. Laichuk, M.R. Luchko, S.V. Svirko, T.M. Sljuzko, V.G. Shvetc, and also in publications of foreign authors: I.V. Sokolova, I.A. Bichkovi, O.V. O.V. Solovjova, E.S. Hendriksen, M.F. van Breda et al.

A selection of unsolved earlier parts of general problem. In all publications, devoted to the accountancy organization principles investigation, the principles essence is revealed and appropriateness is grounded. However, such justification doesn't fit the laws of organization, there is not all-accepted definition of the "accountancy organization principles" concept, making it one of the current paper goals. Additionally, we will justify the basic accounting organization principles and their quantity.

The goal of the article. Justification of the accounting organization principles definition, their specification and quantity.

Research material exposition with the full grounding of the obtained results.

The term "principle" in general (from *latin* "*principium*" - basis, beginning) means the initial, substantive provision of some theory, studies etc. Organization principles are the basic rules that represent the general universal laws of organization [1].

Principles are developed on the basis of analysis of accountancy organization processes reiteration that are realized in practice and are objective and compulsory. However, the knowledge of the principles does not guarantee success. With development and improvement of technologies, organizational forms, acceptance of new laws new principles are produced and existing get improved.

According to the national Accounting Regulation (standard) "General requirements to the financial reporting" an accounting principle is a rule, that is followed at measuring, estimation and registration of business transactions and at their reflection in the financial statements [2]. However, as there is no legislative definition of accounting organization principles in Ukraine, it was not found in the scientific publications.

The definition of accounting organization principles should proceed from the definition of the accounting organization – the sum of actions for the accounting system creation, providing and developing its organizational level, directed to meet the user's needs in information for decision-making purpose, including organizational forms selection and material informational accounting support formation [3]. Thus, accounting organization principles – are basic rules, in accordance to which accounting service (department) of entity should be created and base its' activity. Such principles must originate from legislative and practically admitted laws, cover

objective laws and socio-political relations, defining the essence, organizational structure and vital components of accountancy system.

One of the important issues in the process of the basic principles justification is their quantity optimization – evaluation the worth-best and materiality ones. To do this we suggest to use the materiality threshold - absolute or relative dimension as a quantity feature of organization principle materiality.

Under this hypothesis we ranked the principles to verify their materiality using the concept of linear correlation between the rank of the variable and its' importance.

The methodology of ranking is the next:

1. The worth-best principle obtains ranking coefficient 1.
2. The coefficient of other principles is computed using the equation:

$$a_i = 1 - \frac{d_i - 1}{n}, \quad (1)$$

where a_i — is a comparable coefficient of i index with the index of the first grade;
 d_i — is a grade of i index;
 n — is a common amount of grades from the first index to the index of n .

If grading 10 principles, then meaning of a 10th by rank principle, comparatively with the first principle will be the next:

$$a_{10} = 1 - \frac{10 - 1}{10} = 0,1.$$

3. The sum of all comparable coefficients is further determined. If thus to define comparative parameters by 10 principles, with which the rank is appropriated, the sum of comparative factors will be 5,5.

4. The ranking coefficients are transformed in 100-grades (percentage) scale applying the formula

$$a_{ipercnt} = \frac{100 \cdot a_i}{\sum_{1-n} a_i}, \quad (2)$$

For example, the 10-th index will get $a_{10} = (100 \cdot 0,1) : 5,5 = 1,8 \%$.

Calculation of gravimetric materiality of principle grades for $n = 5$, $n = 10$, $n = 15$ and $n = 20$ it is driven to the table 1.

Table 1

A calculation of gravimetric materiality of principles for 5, 10, 15 and 25 grades (in percents)

Grade, d_i	5 principles		10 principles		15 principles		20 principles	
	a_i	$a_{ipercnt}$	a_i	$a_{ipercnt}$	a_i	$a_{ipercnt}$	a_i	$a_{ipercnt}$
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	1	33,3	1	18,2	1	12,5	1	9,5
2	0,8	26,7	0,9	16,4	0,93	11,7	0,95	9,0
3	0,6	20,0	0,8	14,5	0,87	10,8	0,9	8,6
4	0,4	13,3	0,7	12,7	0,80	10,0	0,85	8,1
5	0,2	6,7	0,6	10,9	0,73	9,2	0,8	7,6
Total	3	100						
6			0,5	9,1	0,67	8,3	0,75	7,1
7			0,4	7,3	0,60	7,5	0,7	6,7
8			0,3	5,5	0,53	6,7	0,65	6,2
9			0,2	3,6	0,47	5,8	0,6	5,7
10			0,1	1,8	0,40	5,0	0,55	5,2
Total			5,5	100,0				

Continuation of table 1

1	2	3	4	5	6	7	8	9
11					0,33	4,2	0,5	4,8
12					0,27	3,3	0,45	4,3
13					0,20	2,5	0,4	3,8
14					0,13	1,7	0,35	3,3
15					0,07	0,8	0,3	2,9
Total					8,00	100,0		
16							0,25	2,4
17							0,2	1,9
18							0,15	1,4
19							0,1	1,0
20							0,05	0,5
Total							10,5	100

Analysis of table 1 testifies, that sampling with 5 principles gives the materiality level, that exceeds 5%, for group of 10 principles – only 8 of them fit the materiality level (80 %), in the group of 15 and 20 – respectively 10 principles, and for 25 principles – only 9 fit the necessary level of materiality (respectively 67 %, 50 % and 36% of the sampling).

There is a common rule in audit to evaluate the materiality at level of 5% of the total value of assets, equity and liabilities [4].

We suggest to apply the same threshold level of the principles materiality at amount of 5 % from principles, with which the rank is appropriated. Principles that have the materiality level below the threshold of 5% of the total ranking value of sampling principles should be regarded as additional (second or third order, that contribute to the elements of the system). *Taking into account the conducted calculations, it is suggested to distinguish not more than 10 basic principles.*

It should be noted that the Law of Ukraine "On accountancy and financial reporting in Ukraine" [5] defines 10 basic accounting and financial reporting principles. We suppose, that principles indication not in the alphabetical order testifies the grading by the legislator to grading the principles by the materiality criteria.

In the Law of Republic of Kazakhstan from 28.02.07 № 234-III "About accountancy and financial reporting" two basic accountancy principles are stated: accrual and continuity [6].

Analysis of educational literature and scientific publications enlightened 47 different accounting organization principles, justified by researches. Zahodjai V.B. et all [7] mention the basic principles stated in the Law of Ukraine "On accountancy and financial reporting in Ukraine" amending them with other generally recognized principles of accounting and financial reporting.

Akatjeva M.D. and Malshakova I.L. [8], examining the accounting theory and methodology issues in the market economy conditions, consider the accountancy and accountancy organization principles identity. Mihailov M.G. adheres the same opinion [9]. So, a number of scientists mixes up the accounting and the accounting organization principles. However, majority of scientists consider, that accounting organization principles are not identical to the accounting principles.

Different authors point the different amount of accounting organization principles — from three [10] to seventeen [11, 12]. It should be noted, that some authors use to combine both groups of principles, another ones use to add to the accounting principles the principles of the second order, that correspond to the separate elements of the system, but not to the whole.

Separate principles over are brought different authors under the different name, but have the common essence. Enlargement of accounting organization principles due to their essence after the exception of accounting and financial reporting principles together with subsystems organizational principles allowed to distinguish the basic group, that is driven to the table 2.

Table 2

Accountancy organization principles review of sources

№	Principles of organization of account	Source (a number is in the list of literature)										Amount of sources
		13	14	15	16	11	17	18	12	19	20	
11.	Systemacy		+	+	+	+			+	+		6
12.	Correspondance to the organizational goals			+	+	+			+	+	+	6
13.	Economicity	+	+	+	+		+	+	+		+	8
14.	Flexibility		+	+	+	+	+		+	+		7
15.	Parallelity	+	+	+	+	+	+		+			7
16.	Safety		+					+	+		+	4
17.	Permanent improvement						+	+			+	3
18.	Responsibility					+			+			2
19.	Stability (reliability)						+					1
20.	Legality					+						1

In a table 2 basic accounting organization principles are driven to the table have such maintenance:

— the systemacy principle means that accountancy organization is regarded as a single integral system, all elements of which work in parallel and are interconnected;

— the correspondence to the organizational goals principle envisages adaptation of structure and functions of record-keeping to the certain goals of organization;

— the economicity principle consists in providing the effective organization of accountancy and control at minimum expenses;

— the flexibility principle envisages possibility of operative adaptation of registration process to the changes in the external and internal environment;

— the parallelity principle envisages simultaneous concurrent execution of registration procedures in relation to different by maintenance economic operations carried out by the enterprise;

— the safety principle requires control and self-control of authenticity of book-keeping records and accounting;

— the principle of permanent improvement consists in in-plant training of registration workers, application in the registration process of progressive technologies and organization;

— the principle of responsibility envisages the division of labor in a accountancy service and workers responsibility;

— the principle of stability (reliability) means that the systems must stably execute the functions within the limits of possible rejections;

— the principle of legality envisages the use in accountancy process general laws of economy and management.

Despite the 4th ranking place, that the systemacy principle obtained, due to the literature overview, we assign it the 1st place due to systemic approach, that is used in the accounting organization system evaluation and design, that correspond operational and strategic goals of the enterprise. In turn, the correspondence to the organizational goals principle should be ranked with the 2nd place due to the requirement for the system correspondence to the organization goals.

Other accounting organization principles are put in order of reduction of their mentions in the analysed sources.

Additionally, not regarding at single statement of the legality principle by Slyozko T., it should nevertheless be attributed to the group of basic accounting organization principles. It can

be explained as the accounting service of the entity is organized only in accordance with the requirements of the Law of Ukraine "On accountancy and financial reporting in Ukraine", primary documents must fit this law too together with the procedures and other business activity.

The stability principle can be defined as a basic one due to the continuity principle requirement.

Any organized system that is and accountancy organization must correspond with the Laws of organization. In a table 3 the analysis of basic accounting organization principles is carried out for the purpose accordance to the laws of organization. Analysis of data of table 3 testifies that distinguished basic principles answer the general acts of organization, and also organization of productive process. In particular, principle of parallelism belongs to principles of organization of productive process [1, 17, 22]. However, this principle appropriately denotes by the majority of researches to the accounting organization principles. As grounding for this we can indicate the fact of productive process activity of accounting service, that creates specific product - economic information.

Only partly corresponds with the law of analysis-synthesis unity distinguished by us the responsibility principle, however this principle must be attributed as a basic one with the respect of the administration liability personification at all levels of management due to recognized costs or revenues level [21].

Table 3

Accountancy organization basic principles statement and their accordance to the laws of organization

№	Principles of organization of account	Accordance to the laws of organization	Essence of laws of organization [1, 22]
1	2	3	4
1	Systemacy	Law of proportion	Depicts the necessity of parts of the unit correlation, and also their correspondence or dependence
		Law of being informed	It is stated, that the organized unit can fill the greater order, than the well-organized information
2	Correspondence to the organizational goals	Law of composition	Depicts the necessity of entity goals harmonization: they must be directed to support the primary general goal
		Law of accordance of organization of the production systems to the goals	Every system at forming is designed to certain needs satisfaction
3	Economicity	Law of self-preservation	Any real organized system aims to save itself as integral entity and more efficiently spend the resource
4	Flexibility	Law of proportion	Depicts the necessity of parts of the unit correlation, and also their correspondence or dependence
		Law of elasticity	Reveals the production systems' deformation ability and change by time due to variable conditions

1	2	3	4
5	Parallellity	Law of analysis-synthesis unity	The distribution, specialization, differentiation et al processes must be combine with the opposite processes: connection, generalization, integration etc.
		Law of self-preservation	Any real organized system aims to save itself as integral entity and more efficiently spend the resource
6	Safety	Law of reserves	Predefined by the necessity of indemnification of deviations from the system functioning parameters
7	Permanent improvement	Law of ontogenesis	Each organization passes the next life cycle phases of the development: start-up initiation, boom and prosperity, fading and termination
		Law of improvement continuity	Any real organized system aims to save itself as integral entity and efficiently spend own resource
8	Responsibility	Law of analysis-synthesis unity	The distribution, specialization, differentiation et al processes must be combine with the opposite processes: connection, generalization, integration etc.
9	Stability (reliability)	Law of the least	Structural firmness of unit is determined by the least firmness of his constituents
		Law of inertia	Reveals objective systems' feature to keep its state, while some influences will not change it
10	Legality	Law of the organization productive system accordance to the environment	Predefined by the systems' openness and their co-operation with the dynamic environment, that requires fitting the economic laws, political system (to the laws, norms, instructions, system of higher grade, level of specialization and co-operation to the environment, ecological standards)

Conclusions. On the basis of undertaken a study we can make the next conclusions:

1) scientific society distinguishes too many accounting organization principles, that does not assist to the enough complete admittance of basic principles in theoretical research works and practical activity;

2) taking into account the materiality of accounting organization principles, we consider to distinguish not more than ten basic ones;

3) the accounting organization principles should be based on the laws of organization, considering the functional specific of accounting system;

4) under accounting organization principles should be understood fundamental rules, in accordance to which accounting service (department) of entity should be created and base its' activity.

5) the further steps in accounting organization principles research should be the investigation of the lower level accounting organization principles and their qualification after the elements of the accounting service organization system.

Literature

1. Васильков В.Г. Організація виробництва. Навч. Посіб. — К.: КНЕУ, 2005. — 524 с.
2. П(с)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 № 87 // [Electronic resource]. — Access mode. — [http:// minfin.gov.ua](http://minfin.gov.ua).
3. Організація бухгалтерського обліку. Навчальний посібник/ За редакцією В.С.Леня – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 696с.
4. Лист Міністерство фінансів України “Щодо суттєвості у бухгалтерському обліку і звітності” від 29.07.2003 № 04230-04108 // [Electronic resource]. — Access mode. — [http:// minfin.gov.ua](http://minfin.gov.ua).
5. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні від 16 липня 1999 р. № 996-ХІV // [Electronic resource]. — Access mode. — <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.
6. Закон Республіки Казахстан від 28.02.07 № 234-ІІІ “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність” від 28.02.07 № 234-ІІІ // [Electronic resource]. — Access mode. — http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30092011&mode=all.
7. Бухгалтерський облік у галузях економіки: підруч. для студ. вищ. навч. закл. /В.Б. Захожай, М.Ф. Базась, М.М. Матюха, В.М. Базась; за ред. В.Б. Захожая, М.Ф. Базася. — К.: МАУП, 2005. — 968 с. (с. 10—20).
8. Акатьева М.Д., Мальшакова И.Л. Теория бухгалтерского учета: Учебное пособие / М.Д.Акатьева, И.Л. Мальшакова. — М.: ИПК МГУП, 2002. — 172 с.
9. Михайлов М.Г., Телегунь М.І., Кадацька А.М., Баранік О.О. Бухгалтерський фінансовий облік в сільськогосподарських підприємствах: Навчальний посібник. — К.: Центр учбової літератури, 2008. — 472 с.
10. Бутинець Ф.Ф. Ще раз про бухгалтерський облік як науку/ Бутинець Ф.Ф. // Бухгалтерський облік і аудит. — 2005. - № 10. — С. 20 – 29.
11. Сльозко Т. М. Організація обліку: Навч. посібник. — К.: Центр учбової літератури, 2008. — 224 с.
12. Капучак І.О., Хмелевська А.В.. Систематизація принципів організації обліку та складання фінансової звітності. Вісник Хмельницького національного університету 2009, № 2, Т. 1. с. 26—30.
13. Білуха М.Т. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит: підручник/ М.Т. Білуха, М.Г. Дмитренко, Т.В. Микитенко; за ред. засл. діяча науки і техн. України, д.е.н., проф. М.Т. Білухи. — 2-ге вид., переробл. і доповн. — К.: Українська академія оригінальних ідей, 2006. — 888 с.
14. Сук Л.К. Організація бухгалтерського обліку: Підручник/ Сук Л.К., Сук П.Л. — К.: Каравела; Піча Ю.В., 2009. — 624с.
15. Свірко С.В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах: Навч. посібник/ Свірко С.В. — К.: КНЕУ, 2003. — 380с.
16. Кузьмінський А.М. Організація бухгалтерського обліку, контролю й аналізу господарської діяльності/ Кузьмінський А.М., Сопко В.В., Завгородній В.П. — К., 1993. — 223 с.
17. Економіка підприємства: Підручник / За заг. ред. С. Ф. Покропивного. — 2-е вид., перероб. та доп. — К.: КНЕУ, 2000. — 528 с.
18. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. — 638 с.
19. Карпушенко М.Ю. Конспект лекцій з дисципліни “Організація обліку ” (для студентів напряму 0501 «Економіка підприємництва» спец. 7.050100, 8.050100 «Облік і аудит» —Х.: ХНАМГ, 2009.— 139 с.
20. Дикий А.П. Необхідність дотримання принципів організації бухгалтерського обліку з метою збереження майна підприємств/ Дикий А.П. //Міжнародний збірник наукових праць. — 2009. - №1(16) — с.47 – 56.
21. Леня В.С. Управлінський облік. Навч. посібник, 2-ге видання. — К.: Знання-Прес, 2006. — 317 с.
22. Онищенко В.О., Редькін О.В., Старовірець А.С., Чевганова В.Я./ В.О.Онищенко, О.В. Редькін, А.С.Старовірець, В.Я.Чевганова. / Організація виробництва. Навч. посіб. для студ. вищих навч. закл.— К.: Лібра, 2005 — 335 с.