

УДК 657.01

DOI: <https://doi.org/10.32851/2708-0366/2020.1.32>**Скрипник С.В.**

кандидат економічних наук, доцент,
Державний вищий навчальний заклад
«Херсонський державний аграрний університет»
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3004-6117>

Skrypnuk Svitlana

State Higher Educational Institution
«Kherson State Agrarian University»

ПРИНЦИПИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК БАЗОВІ ПОЛОЖЕННЯ ІНФОРМАЦІЙНОЇ БАЗИ ПІДПРИЄМСТВА

PRINCIPLES OF ACCOUNTING ACCOUNTING AS THE BASIC PROVISIONS OF THE ENTERPRISE INFORMATION DATABASE

Стаття присвячена систематизації існуючих підходів до формування принципів бухгалтерського обліку, уточнення їх змісту й розробка пропозицій по їх удосконаленню з урахуванням сучасних інформаційних потреб різних користувачів. Розглянуто точки зору науковців щодо принципів бухгалтерського обліку і фінансової звітності, які передусім спрямовані на забезпечення інформаційних запитів різних користувачів. Здійснене порівняння принципів бухгалтерського обліку за вимогами національних та міжнародних стандартів обліку і звітності. Наголошено на важливості групування принципів бухгалтерського обліку за змістом і призначенням. Акцентована увага на змінах у законодавчому полі щодо уніфікації національних стандартів бухгалтерського обліку з міжнародними щодо застосування принципів бухгалтерського обліку підприємствами з урахуванням особливостей господарської діяльності і забезпечення певною інформацією користувачів.

Ключові слова: принципи бухгалтерського обліку, міжнародні стандарти фінансової звітності, облікова система, управлінський персонал, інформаційна сукупність, користувачі інформації, інформаційні запити.

Статья посвящена систематизации существующих подходов к формированию принципов бухгалтерского учета, уточнению их содержания и разработке предложений по их совершенствованию с учетом современных информационных потребностей различных пользователей. Рассмотрены точки зрения ученых о принципах бухгалтерского учета и финансовой отчетности, которые прежде всего направлены на обеспечение информационных запросов различных пользователей. Осуществлено сравнение принципов бухгалтерского учета по требованиям национальных и международных стандартов учета и отчетности. Подчеркнута важность группировки принципов бухгалтерского учета по содержанию и назначению. Акцентируется внимание на изменениях в законодательном поле по унификации национальных стандартов бухгалтерского учета с международными

по применению принципов бухгалтерского учета предприятиями с учетом особенностей их хозяйственной деятельности и обеспечения определенной информацией пользователей.

Ключевые слова: принципы бухгалтерского учета, международные стандарты финансовой отчетности, учетная система, управленческий персонал, информационная совокупность пользователи информации, информационные запросы.

The article is devoted to systematization of existing approaches to formation of accounting principles, clarification of their content and development of proposals for their improvement taking into account modern information needs of different users. The basis of the research is selected scientific works of domestic and foreign scientists with different approaches to the interpretation of basic principles of accounting and financial reporting. In order to develop a methodological basis, to identify qualitatively new principles and to harmonize them with the International Financial Reporting Standards, the issues of harmonization of accounting rules in the direction of convergence of current accounting practices with the international ones remain relevant. The viewpoints of scholars on the principles of accounting and financial reporting, which are primarily aimed at securing information requests from different users, are considered. The amendments introduced by the legislative acts are aimed at increasing the level of transparency and comparability of the financial statements of domestic companies, which will help to improve the investment climate in Ukraine. Comparison of accounting principles according to the requirements of national and international accounting and reporting standards is made. The importance of grouping accounting principles by content and purpose is emphasized. It is determined that compliance with the basic principles of accounting systems of different countries is achieved by providing the following properties of financial information. In today's environment, it is necessary to take into account constant changes in information requests of users and their priorities, which requires certain changes in the methodology of accounting and its methodological tools. Emphasis is placed on changes in the legislative field regarding the unification of national accounting standards with international ones on the application of accounting principles by enterprises, taking into account the peculiarities of economic activity and providing certain information to users.

Key words: principles of accounting, international standards of financial reporting, accounting system, management personnel, information population, users of information, information requests.

Постановка проблеми. Необхідною умовою активної співпраці України із зарубіжними країнами є приведення бухгалтерського обліку і фінансової звітності до загальноприйнятих у міжнародній практиці принципів. Процеси реформування вітчизняної системи бухгалтерського обліку передбачають гармонізацію облікових правил у напрямку зближення діючої практики обліку з міжнародною практикою по спільному застосуванню міжнародних стандартів фінансової звітності, що характерно для більшості країн з розвинутою інфраструктурою ринкових відносин.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. В наукових працях вітчизняних і зарубіжних учених розглянуті різноманітні підходи до трактування базових принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. В цьому напрямку нагальними залишаються питання оптимізації принципів бухгалтерського обліку, що необхідно для розвитку методологічного базису, виявлення якісно нових принципів та їх гармонізації відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності.

Мета статті полягає в систематизації існуючих підходів до формування принципів бухгалтерського обліку, уточнення їх змісту й розробка пропозицій по їх удосконаленню з урахуванням сучасних інформаційних потреб різних користувачів.

Виклад основного матеріалу. В системі управління суб'єктами господарювання бухгалтерський облік забезпечує формування інформаційного середовища, адже достатня поінформованість про результати господарської діяльності є важливою частиною конкурентоспроможності вітчизняних підприємств. Оскільки під впливом внутрішніх і зовнішніх чинників можуть змінюватися пріоритети у діяльності суб'єктів господарювання, що відзначається гнучкістю та адаптивністю до змін в діяльності таких підприємств, то виникає необхідність у переосмисленні і дослідженні загаль-

ноприйнятих принципів бухгалтерського обліку для формування і використання управлінським персоналом точної, своєчасної, правдивої і достовірної інформації. Характерною особливістю сучасного бухгалтерського обліку є те, що він покликаний спрямовувати дії керівництва підприємства на ефективну і рентабельну діяльність у перспективі. Тому основним завданням системи бухгалтерського обліку є надання необхідної інформації для різних категорій користувачів.

Формування міжнародної системи бухгалтерського обліку відбувається у тісному взаємозв'язку і з врахуванням сучасного світового економічного розвитку та його основних закономірностей, характерних особливостей і тенденцій розвитку національних і міжнародних облікових систем [1].

На шляху удосконалення та гармонізації національного законодавства у сфері бухгалтерського обліку і фінансової звітності відповідно до законодавства Європейського Союзу, міжнародних стандартів фінансової звітності в 2017 р були внесені зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», починаючи з основи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової – принципів. Внесені зміни [2] спрямовані на підвищення рівня прозорості та зіставності показників фінансової звітності вітчизняних компаній, що сприятиме покращенню інвестиційного клімату в Україні.

Потреба в розвитку методологічного базису бухгалтерського обліку і фінансової звітності вже досить тривалий час обґрунтовується в наукових працях Голова С.Ф. [3], Безверхого К.В. [4], Легенчука С.Ф. [5], Братчук Л.М. [7] та інших.

Так, Голов С. наголошував на необхідності системи багатоцільового бухгалтерського обліку, яка має бути досить гнучкою, щоб забезпечити різноманітні інформаційні потреби як зовнішніх, так і внутрішніх користувачів. Це потребує передусім перегляду принципів та методів бухгалтерського обліку. Поділяючи цю точку зору, вважаємо достатньо обґрунтованими запропоновані ним наступні принципи бухгалтерського обліку і фінансової звітності, які передусім спрямовані на задоволення інформаційних запитів різних інституцій [3]:

- принцип релевантної (доречної) економічної сукупності, завдяки якому при складанні звітності слід відображати інформацію про окремі складові (сегменти) діяльності підприємства в цілому, діяльність кількох підприємств тощо, яка є актуальною для конкретних користувачів;

- принцип нарахування та/або касовий принцип, який був запропонований на протипагу принципу нарахування. Він визначає вибір основи для відображення доходів і витрат в бухгалтерському обліку залежно від призначення вихідної інформації та потреб її користувача та спрямований на прийняття управлінських рішень, коли розглядають майбутні (або дисконтовані) грошові потоки, а певні показники (точка беззбитковості, прибутковість капіталу тощо) визначають на основі грошових потоків. Крім того, його можна застосовувати для цілей оподаткування;

- принцип релевантності оцінки, вибір якої має залежати від мети та потреб користувача в системі багатоцільового обліку, на відміну від принципу історичної (фактичної) собівартості, яка є нерелевантною для прийняття управлінських рішень;

- принцип чутливості до ризику, основою якого є відображення у звітності фактичних і потенційних наслідків господарських операцій та подій й оцінка їх чутливості до ризиків, пов'язаних з діяльністю підприємства на відміну від формального характеру принципу обачності;

- принцип збалансованості грошових і негрошових вимірників, що базується на застосуванні комплексу різноманітних вимірників, які дають змогу сформуванню актуальної інформаційної сукупності, для використання їх в різних формах звітності і на різних рівнях управління;

- принцип своєчасності, який на відміну від принципу періодичності є ознакою якості звітності і означає, що облікова інформація має бути надана користувачу саме в

той час, коли вона йому потрібна. Зокрема в системі управлінського обліку це інформація про діяльність окремих сегментів, яка готується і надається менеджерами за менші проміжки часу (добу, тиждень, місяць) або в міру потреби у прийнятті рішень;

– принцип репрезентативності, який наголошує на тому, що облікова інформація, надана користувачам, має якнайкраще відображувати властивості актуальної інформаційної сукупності на відміну від принципу повного висвітлення.

Безверхий К.В. [4] наголошує на включенні до існуючого переліку принципів суттєвості і економічності (раціональності), які розширяють інформаційну базу для прийняття управлінських рішень. Зокрема, принцип суттєвості дозволяє оптимізувати обліково-синтетичне опрацювання обліково-звітної інформації, виділити релевантну інформацію без надмірної аналітичності й достатню для аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства, а принцип економічності передбачає встановлення балансу між коштами, витраченими на формування обліково-звітної інформації та економічної вигоди від її використання.

С.Ф. Легенчук допускає модифікацію окремих принципів бухгалтерського обліку [5] та наголошує на необхідності диференціації принципу безперервності для двох видів активів:

– при оцінюванні активів, для яких оцінка на основі додавання витрат є нормальною та співпадає з їх цінністю використовувати історичну собівартість;

– при оцінюванні активів, для яких оцінка на основі додавання витрат не є нормальною, використовувати ту оцінку, яка відображає їх цінність (економічну сутність) [6].

Аналізуючи базові принципи, визначені нормативними правилами, Братчук Л.М. пропонує принципи прозорості (прозорості), цільового (стратегічного) спрямування та науково-технологічний спрямовані на прийняття стратегічних управлінських рішень [7].

Слід також зупинитися на порівнянні окремих принципів, що визначаються МСФЗ і національними П(С)БО, та є тотожними за змістом (табл. 1).

Таблиця 1

Тотожність принципів бухгалтерського обліку за П(С)БО і МСФЗ

Принципи бухгалтерського обліку					
Визначені П(С)БО			Визначені МСФЗ		
повного висвітлення	фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, яка може впливати на рішення, що приймаються на її основі	↔	повноти	інформація має бути повною у межах суттєвості та витрат	
			правдивого подання	інформація, протягом періоду повинна бути правдивою та не знижувати достовірність фінансових звітів	
обачності	методи оцінки повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства	↔	обачності	методи оцінки повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства	
превалювання змісту над формою	операції повинні обліковуватись відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми	↔	превалювання сутності над формою	операції повинні обліковуватись відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми	

Виходячи із специфічності підприємств використовують і інші принципи бухгалтерського обліку, до яких відносять:

- принцип цілісності, який проявляється у комплексному використанні всіх джерел економічної інформації;
- принцип всебічності, що враховує усі внутрішні зв'язки, усі відносини системи бухгалтерського обліку та усі фактори, які впливають на її функціонування;
- принцип субординації передбачає ієрархію елементів системи обліку і проявляється в адекватності організаційної та технологічної структури підприємства;
- принцип динамічності характеризує облікову систему як таку, що змінюється до своєї протилежності;
- принцип випереджуючого відображення спрямований на прогнозування найбільш вірогідного стану облікової системи у майбутньому через наявність постійних проблем, які можуть бути вирішені протягом певного часу;
- принцип адаптивності обліку проявляється у паралельному функціонуванні системи бухгалтерського обліку і внутрішнього аудиту в усіх господарських підрозділах, що пристосовано до конкретних умов управління;
- принцип ритмічності, який полягає у рівномірності руху даних вхідної і вихідної інформації.

За переконанням Воронченко Т.В. [8] дотримання базових принципів облікових систем різних країн досягається через забезпечення наступних властивостей фінансової інформації:

- достовірність – відображення реальних характеристик фактів господарського життя;
- перевірку – прозорість інформації для різних користувачів;
- незалежність – відсутності дій на користь однієї з груп користувачів;
- вимірюваність – можливість оцінки за відсутності грошових вимірювань;
- зрозумілість – доступність і ясність інформації для користувачів;
- доречність – релевантність інформації для прийняття управлінських рішень;
- корисність – достатність для задоволення інтересів різних користувачів;
- порівнянність – можливість порівнювати інформацію про факти господарського життя різних періодів при незмінності облікової політики.

У цьому контексті важливим є групування принципів бухгалтерського обліку за змістом і призначенням передбачених у них положень (рис. 1).

Отже, на основі проведених досліджень можна стверджувати, що серед науковців немає єдиної думки щодо переліку і складу відповідних принципів. Однак, в сучасних умовах інформаційні запити користувачів постійно змінюються, як і змінюються їх пріоритети, що вимагає певних змін у методології бухгалтерського обліку і, відповідно, її методологічних інструментів, зокрема принципів. Тому кількісний та якісний склад принципів бухгалтерського обліку які є теоретичною основою облікового відображення операцій діяльності підприємства і визначені в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», були переглянуті та зазнали кількісних і якісних змін, хоча й не кардинальних. Так, Законом України № 2164-VIII «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 05 жовтня 2017 року [7] були прийняті зміни, які спрямовані на удосконалення окремих положень, зокрема принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Із зазначених у Законі України десяти принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності залишилося сім: повного висвітлення, автономності, послідовності, безперервності, нарахування, превалювання сутності над формою, єдиного грошового вимірника, інші принципи. Зникли принципи обачності, історичної (фактичної) собівартості та періодичності. Водночас, збережено та удосконалено принцип превалювання сутності над формою, згідно якого операції обліковуються відповідно до їх



Рис. 1. Групування принципів бухгалтерського обліку за змістом і призначенням

сутності, а не лише виходячи з юридичної форми. Тобто, законодавство послаблює вимоги щодо формальних реквізитів первинних документів та наголошує на достатності загальної ідентифікації господарської операції та її учасників у бухгалтерському обліку. Крім того, додана норма, за якою до бухгалтерського обліку можуть застосовуватися інші принципи, визначені МСФЗ або НП(С)БО, або НП(С)БО в державному секторі залежно від того, які з наведених стандартів застосовуються підприємством.

Висновки. Отже, зміни, які зазначені новою редакцією Закону України [7] щодо принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності можна охарактеризувати як позитивні, адже відбувається уніфікація національних стандартів бухгалтерського обліку з міжнародними. Крім того, норма застосування інших принципів підприємствами, виходячи із МСФЗ, НП(С)БО чи НП(С)БОДС, дають можливість забезпечити певною інформацією користувачів і при цьому врахувати особливості його господарської діяльності.

Список використаних джерел:

1. Воронко Р. М. Облік у зарубіжних країнах : навчальний посібник. 3-є вид. Львів : Магнолія-2006. 2017. 744 с. URL: https://pidruchniki.com/1821100145757/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/vstup_oblik_u_zarubizhnih_krayinah
2. Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»: Закон України № 2164-VIII від 05.10.2017 р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2164-19>
3. Голов С. Теорія багатопільового бухгалтерського обліку. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2011. № 4. С. 3–13. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2011_4_2
4. Безверхий К. Принципи бухгалтерського обліку та їх вплив на обліково-звітну інформацію підприємства. *Галицький економічний вісник*. 2012. № 6(39). С. 76–92. URL: http://vuzlib.com.ua/articles/book/12008-Prin%D1%81ipi_buhgalterskogo_obl%C3%91/1.html
5. Легенчук С. Новий підхід до структури бухгалтерського обліку. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2010. № 10. С. 23–29.
6. Легенчук, С.Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки: монографія [Текст]. Житомир : ЖДТУ, 2010. 652 с.
7. Братчук Л.М. Принципи бухгалтерського обліку в управлінні інноваційною діяльністю. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. Придніпровська державна академія будівництва та архітектури. Випуск 5(05). 2016. С. 316–321.
8. Воронченко, Т. В. Основы бухгалтерского учета. Учебник и практикум [Текст]. Москва : ЮРАЙТ, 2016. 276 с.

References:

1. Voronko R. M. (2017). *Oblik u zarubizhnykh krainakh* [Accounting in foreign countries]: navch. posibnyk. 3-tie vyd., Lviv: Magnoliia-2006. P. 744. URL: https://pidruchniki.com/1821100145757/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/vstup_oblik_u_zarubizhnih_krayinah (in Ukrainian)
2. Verkhovna Rada Ukrainy. (05.10.2017). *Pro vnesennya zmin do Zakonu Ukrayiny «Pro bukhgalterskiy oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini»* [On Amendments to the Law of Ukraine «On Accounting and Financial Reporting in Ukraine». The Law of Ukraine]. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2164-19>
3. Holov S. (2011) *Teoriia bahatotsilovoho bukhgalters'koho obliku*. [Multipurpose accounting theory]. *Accounting and Auditing*. № 4, pp. 3–13. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2011_4_2 (in Ukrainian)
4. Bezverkhy K. (2012) *Pryntsypy bukhgalterskoho obliku ta yikh vplyv na oblikovo-zvitnu informatsiiu pidpryyemstva* [Principles of accounting and their impact on the accounting information of the company]. *Halytskyi ekonomichnyi visnyk*. № 6(39). P. 76–92. URL: http://vuzlib.com.ua/articles/book/12008-Prin%D1%81ipi_buhgalterskogo_obl%C3%91/1.html (in Ukrainian)
5. Lehenchuk S. (2010) *Novyi pidkhdid do struktury bukhgalterskoho obliku* [A new approach to accounting structure]. *Bukhhalterskiy oblik i audyt*. № 10, p. 23–29. (in Ukrainian)
6. Lehenchuk, S.F. (2010) *Teoriia i metodolohiia bukhgalterskoho obliku v umovakh postindustrialnoyi ekonomiky* [Theory and methodology of accounting in a post-industrial economy]: monohrafiia [Tekst]. Zhytomyr: ZHDTU, 652 p. (in Ukrainian)
7. Bratchuk L.M. (2016) *Pryntsypy bukhgalterskoho obliku v upravlinni innovatsiynoiu diyalnistiu* [Principles of accounting in innovation management]. *Skhidna Yevropa: ekonomika, biznes ta upravlinnya*. Prydniprovska derzhavna akademiia budivnytstva ta arkhitektury. Vypusk 5(05). P. 316-321. (in Ukrainian)
8. Voronchenko, T.V. (2016). *Osnovy bukhgalterskogo ucheta*. Uchebnik i praktikum [Fundamentals of Accounting. Tutorial and Workshop]. Moskva: YuRAIT, 276 p. (in Russian)