БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.1

ПРИНЦИПИ ОБЛІКУ: СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ

В. А. КУЛИК, доктор економічних наук, доцент;
М. О. ЛЮБИМОВ, кандидат економічних наук, доцент
(Вищий навчальний заклад Укоопспілки
«Полтавський університет економіки і торгівлі»);
Л. Л. ТЯГНИРЯДНО, кандидат економічних наук
(Державний навчальний заклад «Полтавське вище міжрегіональне
професійне училище імені С. С. Бірюзова»)

Анотація. Метою *статті є обґрунтування необхідності трансформації принципів бухгалтерського обліку в умовах постійного розвитку економіки та поширення інформаційно-комунікаційних технологій. Предмет дослідження – визначення змісту та значення принципів бухгалтерського обліку.* ***Методика дослідження.*** *У статті використано загальнонаукові методи дослідження: історичний метод – для визначення змісту окремих принципів бухгалтерського обліку під час їх еволюції; метод порівняння – для визначення переліку принципів бухгалтерського обліку, визначених на національному, європейському та міжнародному рівні.* ***Результати.*** *У ході дослідження визначено напрями вдосконалення принципів бухгалтерського обліку з урахуванням вимог міжнародних стандартів фінансової звітності та європейського законодавства.* ***Практична значущість результатів дослідження.*** *У результаті дослідження запропоновано доповнити перелік принципів бухгалтерського обліку, наведених у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», принципами систематизації та персоніфікації.*

Ключові слова: *бухгалтерський облік, принцип бухгалтерського обліку, трансформація принципів бухгалтерського обліку.*

Постановка проблеми в загальному вигляді та зв'язок із найважливішими науковими чи практичними завданнями. Принципи бухгалтерського обліку є першоосновою для відображення фактів господарського життя в системі бухгалтерського обліку. Перелік принципів бухгалтерського обліку в кожній країні склався історично. Значний вплив на формування принципів бухгалтерського обліку зумовила система законотворення конкретної країни та специфічні риси. Глобалізаційні процеси в економіці стали основною передумовою виникнення Міжнародних стандартів фінансової звітності. Їх основним завданням є зменшення розмаїття підходів до відображення в бухгалтерському обліку економічної інформації суб'єктів господарювання. Рада з Міжнародних стандартів фінансової звітнос-

ті прагне зменшити відмінності, притаманні обліку різних країн, шляхом гармонізації регулювальних положень, стандартів бухгалтерського обліку та процедур, пов'язаних зі складанням і поданням фінансових звітів. Гармонізація законодавства України з вимогами міжнародних стандартів та європейським законодавством відбувається шляхом внесення змін у національні нормативно-правові акти. Останні зміни, внесені до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», пов'язані із зменшенням кількості принципів бухгалтерського обліку з десяти до семи та заміною принципу нарахування й відповідності доходів і витрат на принцип нарахування. Процес трансформації переліку та змісту продовжується, оскільки постійно змінюється зовнішнє середовище, у якому здійснюють свою господарську діяльність суб'єкти господарювання. Актуальною, на нашу думку, є перевірка відповідності переліку та змісту діючих принципів бухгалтерського обліку вимогам інформаційної економіки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Аналіз праць вітчизняних учених дозволив вивчити сучасні підходи до формування принципів бухгалтерського обліку. Зокрема, принципи бухгалтерського обліку та їх вплив на принципи інтегрованої звітності розглядає у своєму дослідженні К. В. Безверхий [1]. Функціонування діючих принципів під час здійснення підприємством зовнішньоекономічної діяльності наведено у праці В. Ю. Гордополова [2]. Принципи бухгалтерського обліку як елемент методології бухгалтерського обліку спільної діяльності викладено у статті А. В. Дмитренко та О. В. Пустяк [3]. Водночас проблеми, що виникають під час застосування принципів бухгалтерського обліку, визначених чинним законодавством, підприємствами, які ведуть свою діяльність у глобальній мережі, потребують більш глибокого дослідження.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є обґрунтування необхідності трансформації принципів бухгалтерського обліку в умовах постійного розвитку економіки та поширення інформаційно-комунікаційних технологій.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Одним із важливих важелів підвищення ефективності економічних та управлінських процесів в інформаційній економіці є подальше вдосконалення процесу її відбору, реєстрації, обробки та використання, що означає більш повну реалізацію цього найважливішого економічного ресурсу. Для фіксації, систематизації й узагальнення фактів господарського життя у вигляді облікової інформації, доцільно застосовувати систему принципів бухгалтерського обліку.

Принципи бухгалтерського обліку, зазначені в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», умовно можна виділити у дві групи:

1) принципи організації бухгалтерського обліку (принцип автономності, принцип безперервності);

2) принципи ведення бухгалтерського обліку (принцип нарахування, принцип превалювання сутності (змісту) над формою, принцип єдиного грошового вимірника, принцип послідовності, принцип повного висвітлення).

Перелік і зміст принципів бухгалтерського обліку є предметом гострої дискусії з моменту прийняття Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» у 1999 р. й після внесення змін до нього.

Розглянемо зміст кожного із зазначених принципів бухгалтерського обліку та особливості їх застосування на підприємствах, що здійснюють свою діяльність у всесвітній мережі. На нашу думку, проведення аналізу змісту принципів у вказаному напрямі є актуальним, оскільки найближчим часом усі суб'єкти господарювання тим чи тим чином представлятимуть свою діяльність в Інтернеті. Наразі, найбільш показовими підприємствами, що перенесли частину своїх бізнес-процесів в Інтернет, є підприємства електронного бізнесу [4].

Принцип автономності продовжує залишатися актуальним для суб'єктів господарювання, оскільки дозволяє відокремлювати фінансовий стан і результати діяльності одного суб'єкта господарювання від аналогічних показників іншого. Форми здійснення господарської діяльності в умовах широкого застосування інформаційно-комунікаційних технологій трансформуються, починаючи зі створення онлайн-магазину у власній квартирі до організації підприємств, які здійснюють свою діяльність у глобальному масштабі, проте необхідність визначення ефективності

діяльності кожного структурного підрозділу залишається актуальною для прийняття рішень тактичного характеру та розробки стратегії розвитку.

Принцип безперервності поступово втрачає свою актуальність для підприємств електронного бізнесу. Часто підприємства, які здійснюють діяльність в ІТ-сфері, створюються для виконання конкретних завдань, і, на момент їх створення, засновник розуміє, що це підприємство буде здійснювати свою діяльність конкретно визначений проміжок часу, а потім буде ліквідовано. В інших випадках окремі підприємства (стартапи) створюються для запуску на ринок конкретного виду товару чи послуги з метою подальшого перепродажу цього підприємства іншому підприємству, що працює в цій сфері.

Принцип нарахування тісно пов'язаний із запитом користувачів щодо інформації про фінансовий результат кожної господарської операції чи підприємства загалом за певний проміжок часу. Застосування інформаційно-комунікаційних технологій підвищує оперативність визначення фінансового результату ще до завершення звітного періоду. Із використанням ІТ-технологій, порівнюючи доходи й витрати підприємства за кожною господарською операцією, можна визначати її фінансовий результат на будь-який момент часу. Завдяки оперативному розрахунку прибутку (збитку) після кожної господарської операції можна визначати ефективність діяльності підприємства й оперативно коригувати її в разі виявлення негативних тенденцій.

Застосування сучасних комп'ютерних технологій не призводить до суттєвих змін принципу превалювання сутності над формою, оскільки внесення інформації про факти господарського життя в систему бухгалтерського обліку здійснює людина, яка визначає економічний зміст кожної операції.

Вимірювання господарських операцій у грошовій формі здійснюється для визначення кругообігу капіталу підприємства та його контролю. Використання в регістрах обліку та звітності єдиного грошового вимірника необхідне для групування та узагальнення інформації про факти господарського життя, зареєстровані в первинних документах у різних видах вимірників (натуральних, умовно-натуральних, трудових). Водночас оцінка в умовах використання інформаційно-комунікаційних технологій уже давно не обмежується тільки єдиною грошовою одиницею. Тому, на нашу думку, варто відзначити пріоритетність оцінки у грошовому вимірнику, проте не обмежувати використання інших вимірників для відображення релевантної інформації для прийняття рішень.

В інформаційній економіці підприємства працюють із даними, значення яких варіюється, крім того, постійно виникають нові об'єкти обліку, для яких розробляються нові методики обліку, що постійно видозмінюються. Тому використання принципу послідовності є бажаним, проте його неухильне дотримання може знизити релевантність інформації бухгалтерського обліку.

Ведення бухгалтерського обліку з використанням інформаційно-комунікаційних технологій дозволяє сформувати максимально повний обсяг інформації про факти господарського життя. Автоматизована система бухгалтерського обліку дозволяє вести облік, контролювати й аналізувати в реальному режимі відображення операцій, що додатково захищає достовірність інформації про всі господарські процеси. Значною перевагою використання ІТ-технологій для ведення обліку є можливість їх автоматичної обробки, оскільки масштаби накопиченої інформації значно вищі за ті, які можуть бути оброблені мозком людини.

Критично оцінивши зміст принципів бухгалтерського обліку, закріплених на законодавчому рівні, зазначимо, що в багатьох українських дослідженнях пропонуються напрями їх удосконалення [1, 4, 5]. Умовно, їх можна поділити на чотири групи:

1) розширення переліку існуючих принципів бухгалтерського обліку;

2) заміна одних принципів бухгалтерського обліку іншими;

3) зміна змісту принципів бухгалтерського обліку без зміни їх назви;

4) наближення вітчизняних принципів бухгалтерського обліку до понять, визначених міжнародними стандартами бухгалтерського обліку. Часто вчені використовують декілька з названих підходів до трансформації системи принципів бухгалтерського обліку.

На нашу думку, удосконалення змісту принципів бухгалтерського обліку, що діють в Україні, відповідно до вимог інформаційної економіки можливе таким чином.

В умовах автоматизації обробки облікової інформації повне висвітлення всіх фактів господарського життя перестає бути проблемою, більш актуальним завданням для бухгалтерського обліку стає спосіб групування інформації з метою її ефективного використання.

Принцип автономності – це принцип відокремленого відображення майна підприємства та майна власника, що зберігається на підприємствах, які мають значні обсяги діяльності та велику кількість найманих працівників. Щодо невеликих онлайн-магазинів, часто цей принцип не дотримується, оскільки для здійснення господарської діяльності використовуються власні житлові приміщення, власне авто, персональний комп'ютер тощо.

Використання принципу превалювання сутності над формою зумовлює необхідність розширення переліку об'єктів бухгалтерського обліку на підприємствах, в основу бізнес-процесів яких покладено ІТ-технології.

Принцип безперервності, на нашу думку, повинен бути обмежений у використанні для підприємств ІТ-сфери, оскільки значна кількість стартапів створюється з метою їх подальшого перепродажу, тому говорити про застосування принципу безперервності в діяльності цих підприємств на момент їх створення недоцільно.

Зміст частини принципів бухгалтерського обліку під час їх застосування для ведення бухгалтерського обліку на підприємствах, що здійснюють свою діяльність в інформаційній економіці, повинен бути змінений.

Дотримання принципу послідовності поки що є необхідним. Проте, за частої зміни об'єктів, які обліковуються, та появи нових, результативність дії цього принципу знижується.

Грошова оцінка об'єктів обліку, яка довгий час уважалася універсальним інструментом для прийняття рішень щодо ефективності діяльності підприємства, поступово втрачає свою актуальність, оскільки на ефективність діяльності підприємств усе частіше впливають показники, які важко піддаються грошовій оцінці, наприклад, «лояльність клієнтів», «відданість працівників підприємству» тощо. Крім того, розширюється зміст поняття «гроші», до якого включаються не тільки валюти різних країн, а й електронні гроші, криптовалюти, а визначення їх достовірної вартості на конкретний момент часу для конкретного підприємства стає досить проблематичним.

Водночас перелік принципів бухгалтерського обліку має бути доповнений, виходячи з вимог інформаційної економіки, яка впливає на різні аспекти господарського життя.

Доцільним, на нашу думку, є введення в систему принципів бухгалтерського обліку принципів систематизації та персоніфікації.

В умовах накопичення значного обсягу інформації в інформаційній системі управління підприємств важливим стає розроблений підприємством підхід до групування даних. Система рахунків бухгалтерського обліку давно не задовольняє запити управлінців у повному обсязі, тому на підприємстві мають бути обрані власні додаткові підходи до групування облікової інформації. Саме в цьому йполягає зміст принципу систематизації.

В умовах використання ІТ-технологій ведення бухгалтерського обліку може здійснюватися дистанційно, зокрема у «хмарах». Ураховуючи, що облікова інформація має відповідати всім необхідним якісним характеристикам доцільно знати особу, відповідальну за створення конкретної інформації, тому в обліку слід використовувати принцип персоніфікації.

Висновки із зазначених проблем і перспективи подальших досліджень у поданому напрямі. Інформатизація та комп'ютеризація економіки й суспільства, поява нових об'єктів бухгалтерського обліку ставлять перед сучасним бухгалтерським обліком завдання, які неможливо виконати в повному обсязі за допомогою традиційного інструментарію, тому необхідно його трансформувати.

Аналіз особливостей застосування принципів бухгалтерського обліку в господарській діяльності підприємств, що здійснюють свою діяльність у глобальній мережі, підтвердив необхідність перегляду їх змісту та переліку. За результатами дослідження встановлено, що на підприємствах електронного бізнесу змінюють свій зміст принципи послідовності, нарахування, єдиного грошового вимірника; принцип безперервності поступово втрачає свою актуальність. З метою формування релевантної облікової інформації, існуючий перелік принципів бухгалтерського обліку може бути доповнений принципами систематизації та персоніфікації.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Безверхий К. В. Принцип суттєвості та його практична реалізація в інтегрованій звітності корпоративних підприємств / К. В. Безверхий // Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту. – 2018. – № 3. – С. 16–33.

2. Гордополов В. Ю. Методологічні положення бухгалтерського обліку експортно-імпортних операцій підприємств / В. Ю. Гордополов // Агросвіт. – 2018. – № 13. – С. 15–27.

3. Дмитренко А. В. Принципи бухгалтерського обліку як складова методології бухгалтерського обліку спільної діяльності суб'єктів господарювання / А. В. Дмитренко, О. В. Пустяк // Молодий вчений. – 2016. – № 5 (32). – С. 59–68.

4. Кулик В. А. Розвиток бухгалтерського обліку в Україні / В. А. Кулик // Актуальні проблеми економіки. – 2016. – № 6. – С. 343–350.

5. Яцишин Н. З. Принципи бухгалтерського обліку / Н. З. Яцишин // Науковий вісник Ужгородського університету. – 2011. – № 32. – С. 274–280.

REFERENCES

1. Bezverkhyi, K. V. (2018). Pryntsyp suttievosti ta yoho praktychna realizatsiia v intehrovanii zvitnosti korporatyvnykh pidpryiemstv [The principle of materiality and its practical implementation in the integrated reporting of corporate enterprises]. Naukovyi visnyk Natsionalnoi akademii statystyky, obliku ta audytu, 3, 16–33 [in Ukrainian].

2. Hordopolov, V. Yu. (2018). Metodolohichni polozhennia bukhhalterskoho obliku eksportno-importnykh operatsii pidpryiemstv [Methodological provisions of the accounting of export-import operations of enterprises]. Ahrosvit, 13, 15–27 [in Ukrainian].

3. Dmytrenko, A. V. (2016). Pryntsypy bukhhalterskoho obliku yak skladova metodolohii bukhhalterskoho obliku spilnoi diialnosti subiektiv hospodariuvanni [Principles of accounting as a component of the accounting methodology of joint activity of business entities]. Molodyi vchenyi, 5 (32), 59–68 [in Ukrainian].

4. Kulyk, V. A. (2016). Rozvytok bukhhalterskoho obliku v Ukraini [Development of accounting in Ukraine]. Aktualni problemy ekonomiky, 6, 343–350 [in Ukrainian]

5. Yatsyshyn, N. Z. (2011). Pryntsypy bukhhalterskoho obliku [Principles of accounting]. Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho universytetu, 32, 274–280 [in Ukrainian].

В. А. Кулик, *доктор экономических наук, доцент;* ***М. О. Любимов,*** *кандидат экономических наук, доцент (Высшее учебное заведение Укоопсоюза «Полтавский университет экономики и торговли»);* ***Л. Л. Тягнирядно,*** *кандидат экономических наук (Государственное учебное заведение «Полтавское высшее межрегиональное профессиональное училище имени С. С. Бирюзова»).* ***Принципы учета: состояние и перспективы развития.***

Аннотация. Целью *статьи является обоснование необходимости трансформации принципов бухгалтерского учета в условиях постоянного развития экономики и распространение информационно-коммуникационных технологий. Предмет исследования – определение содержания и значения принципов бухгалтерского учета.* ***Методика исследования.*** *В статье использованы общенаучные методы исследования: исторический метод – для определения содержания отдельных принципов бухгалтерского учета при их эволюции; метод сравнения – для определения перечня принципов бухгалтерского учета, определенных на национальном, европейском и международном уровне.* ***Результаты.*** *В ходе исследования определены направления совершенствования принципов бухгалтерского учета с учетом требований международных стандартов финансовой отчетности и европейского законодательства.* ***Практическая значимость результатов исследования.*** *В результате исследования предложено дополнить перечень принципов бухгалтерского учета, приведенных*

в Законе Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине», принципами систематизации и персонификации.

Ключевые слова: *бухгалтерский учет, принцип бухгалтерского учета, трансформация принципов бухгалтерского учета.*

V. Kulyk, *Dc. Econ. Sci., Docent;* ***M. Lubimov,*** *Cand. Econ. Sci., Docent* ***(Poltava University of Economics and Trade); L. Tiahnyriadno,*** *Cand. Econ. Sci.* ***(Poltava Higher Interregional Vocational School).*** ***Principles of accounting: state and development prospects.***

Annotation. Purpose. *The purpose of the study is to substantiate the need for the transformation of the accounting principles set forth in the Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine" in the conditions of constant development of the economy and the dissemination of information and communication technologies. The subject of the study is the definition of the content and significance of accounting principles (the principle of autonomy, the principle of continuity, the principle of accrual, the principle of prevalence of the essence (content) over the form, the principle of a single monetary meter, the principle of consistency, the principle of full coverage).* ***Methodology of research.*** *The article uses general scientific methods of research: historical method for determining the content of separate accounting principles during their evolution; the method of comparison –* ***to determine the list of accounting principles determined at the national, European and international levels.*** ***Findings.*** *In the course of the study, the directions of improvement of the accounting principles were determined taking into account the requirements of international financial reporting standards and European legislation. During the study, it was found that part of the principles of accounting changes its content, others – gradually lose relevance.* ***Practical value.*** *As a result of the study, it is proposed to supplement the list of accounting principles set forth in the Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine" by the principles of systematization and personalization. The principles of systematization and personalization can be used when making the following changes to the content of the Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine".*

Keywords: *accounting, accounting principle, transformation of accounting principles.*