

ПРИНЦИПИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: МОДИФІКАЦІЯ В УМОВАХ ГЛОБАЛЬНИХ ЗМІН

ACCOUNTING PRINCIPLES: MODIFICATION IN THE CONDITIONS OF GLOBAL CHANGE

УДК 657:658

Григоренко О.С.

аспірантка кафедри обліку
та оподаткування

Київський національний торговельно-
економічний університет

У статті досліджено принципи бухгалтерського обліку. Розглянуто напрями класифікації принципів бухгалтерського обліку. Обґрунтовано необхідність їх модифікації в умовах глобальних змін. Проаналізовано зміни у Законі «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні».

Ключові слова: бухгалтерський облік, принцип бухгалтерського обліку, модифікація принципів бухгалтерського обліку, теорія обмежень

В статье рассмотрены принципы бухгалтерского учета. Рассмотрены классификации принципов бухгалтерского учета. Обоснована необходимость их модификации в условиях глобальных изменений. Проана-

лизированы изменения в Законе «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине».

Ключевые слова: бухгалтерский учет, принцип бухгалтерского учета, модификация принципов бухгалтерского учета, теория ограничений

The article discussed principles of accounting. Directions of classification of principles of accounting are considered. The necessity of their modification in the conditions of global changes is substantiated. Changes in the Law "Accounting and Financial Reporting in Ukraine" are analyzed.

Key words: accounting, principles of accounting, modification of accounting principles, the Theory of Constraints.

Постановка проблеми. Основним нормативно-правовим документом, який здійснює регулювання бухгалтерського обліку, є Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [1]. Із 1 січня 2018 року набули чинності зміни до цього Закону, прийняті у межах виконання зобов'язань відповідно до Угоди про асоціацію між Україною та Європейський Союзом. Ця угода передбачає наближення законодавства України у сфері бухгалтерського обліку до законодавства Європейського Союзу, тобто до МСФЗ та Директив ЄС у відповідній сфері. Зокрема йдеться про Директиву ЄС № 2013/34/ЄС [2]. Із нової редакції Закону виключено три принципи бухгалтерського обліку: обачності, історичної (фактичної) собівартості та періодичності. А назву принципу «нарахування і відповідності доходів і витрат» за нової редакції замінено на принцип «нарахування».

Основною метою облікового забезпечення управління виробничо-торговельним підприємством є надання релевантної облікової інформації не лише внутрішнім, а й зовнішнім користувачам. Зовнішні користувачі, як правило, обмежені у правах доступу до облікової інформації. Оскільки зовнішні користувачі ухвалюють рішення про надання або повернення ресурсів на основі даних фінансової звітності, значна увага повинна приділятися дотриманню загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Водночас інформаційні потреби внутрішніх користувачів не можуть обмежуватись даними бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Саме тому з'являється об'єктивна необхідність створення облікового забезпечення, яке б надавало керівництву необхідну, релевантну інформацію для ухвалення ефективних управлінських рішень. В умовах обмеженості ринків та ресурсів одним із перспективних

напрямів розвитку науки й практики управління виробничо-торговельних підприємств є обґрунтування шляхів модифікації принципів бухгалтерського обліку з метою побудови системи облікового забезпечення на основі теорії обмежень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню принципів бухгалтерського обліку присвятили свої праці вітчизняні та зарубіжні вчені, зокрема М. Білуха, Ф. Бутинець, С. Голов, О. Грицишин, В. Костюченко, С. Легенчук, В. Мервенецька, А. Озеран, О. Харламова, О. Фоміна, М. Шигун та інші.

Постановка завдання. Мета статті полягає у дослідженні принципів бухгалтерського обліку та обґрунтуванні напрямів їх модифікації.

Виклад основного матеріалу дослідження. Загальновідомо, що облікове забезпечення управління виробничо-торговельним підприємством ґрунтується на принципах бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Принципи бухгалтерського обліку визначають його теоретичні, методологічні та організаційні особливості. Їх склад є досить обмеженим і це, на думку вчених [3; 4; 5], унеможливує розвиток його методології. Принципи бухгалтерського обліку є предметом дослідження багатьох вітчизняних та зарубіжних науковців, саме тому є різнобічні підходи до визначення складу, сутності та напрямів застосування.

О. Харламова [6] справедливо стверджує, що «принципи є підґрунтям парадигми бухгалтерського обліку, але конкретна обліково-звітна система або обмежується встановленням принципів (а правила вже є похідними від цих принципів і не є жорстко регламентованими), або включає, крім принципів, чітко встановлені обов'язкові до застосування правила. Так, US GAAP споконвічно розроблялись як правила, а П (С) БО України – логічний результат

багаторічного «юридичного» напрямку розвитку бухгалтерського обліку». Принципи бухгалтерського обліку закріплені на державному рівні у Законі «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Попередня редакція Закону [1] передбачала вичерпний перелік принципів бухгалтерського обліку у статті 4. Це значною мірою ускладнювало процес застосування МСФЗ вітчизняними виробничо-торговельними підприємствами, до прийняття відповідних змін у Законі. Проте чинна редакція статті 4 Закону передбачає можливість застосування інших принципів, визначених міжнародними стандартами або національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, або національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі залежно від того, які з наведених стандартів застосовуються підприємством.

У сучасній науковій літературі з бухгалтерського обліку часто зустрічається трактування поняття принципу бухгалтерського обліку – правила, яким треба керуватися під час вимірювання, оцінювання та реєстрації господарських операцій, а також відображення їх у фінансовій звітності. На нашу думку, ототожнювати принципи і правила неправильно, тому що принципи орієнтовані на вихідний результат і не містять чітких регламентацій щодо його досягнення, тоді як правила передбачають повну регламентацію облікових процесів. Варто зазначити, що принципи та правила не взаємовиключають, а доповнюють одне одного.

Деякі науковці, зокрема Ф. Бутинець, В. Мервенецька, О. Харламова, М. Шигун пропонують розмежовувати принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Запропоноване розмежування є цілком раціональним, оскільки дозволить структурувати принципи, розширити їх перелік та полегшить процес імплементації в практику обліку. Основною ідеєю такої класифікації є те, що принципи бухгалтерського обліку знаходяться у безпосередній підпорядкованості принципам фінансової звітності. Усі господарські операції здійснені виробничо-торговельним підприємством повинні проходити перевірку на відповідність цим принципам із метою формування якісної фінансової звітності.

Наступний розглянутий нами підхід був запропонований С. Легенчуком [4], який виділяє чотири напрями групування принципів бухгалтерського обліку представлені у табл. 1.

Із метою більш детального дослідження принципів бухгалтерського обліку принципи вилучені змінами в Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [1] від 5 жовтня 2017 р., включені до табл. 1.

Представлений підхід характеризує структуру методології бухгалтерського обліку, що дає можливість пошуку напрямів її удосконалення з метою формування облікового забезпечення управління підприємством на основі теорії обмежень. Як зазначає Д. Грицишин [5], розглянуте групування принципів визначає:

– напрями їх застосування під час появи нових об'єктів або трансформації існуючих. Прикладом може бути застосування ключових показників управління підприємством на основі теорії обмежень та розподіл традиційних об'єктів обліку між цими показниками;

– порядок відображення видів діяльності (доходів та витрат), пов'язаних із новими видами діяльності або виробництв. Наприклад, управління підприємством на основі теорії обмежень передбачає виявлення та управління так званими «обмеженнями» та «вільними потужностями» за умови, що на підприємстві є вільні потужності, правильним рішенням для нього буде прийняти додаткове замовлення за ціною, яка може бути значно нижчою від звичайної ринкової ціни, але вищою за вартість сировини та матеріалів;

– порядок задоволення інформаційних потреб користувачів обліку з метою задоволення інтересів у забезпеченні положень концепції сталого розвитку. ТОС, як і концепція сталого розвитку, має орієнтир на довгострокову перспективу, тому облікове забезпечення управління підприємством на основі теорії обмежень задовольняє інформаційні потреби користувачів.

Зміна завдань бухгалтерського обліку в контексті теорії сталого розвитку об'єктивно зумовлює модифікацію принципів бухгалтерського обліку.

Таблиця 1

Напрями групування принципів бухгалтерського обліку [4]

Напрямок групування	Склад принципів
Група 1 – Загальносистемні умови (принципи) ідентифікації та фіксації фактів господарського життя	Періодичність Автономність Універсальний грошовий вимірник
Група 2 – Фундаментальні положення складання фінансової звітності	Нарахування і відповідності доходів і витрат Повного висвітлення
Група 3 – Основоположні принципи оцінки	Обачності Безперервності діяльності Історичної (фактичної) собівартості
Група 4 – Принципи організації застосування елементів захисного поясу	Послідовності Превалювання сутності над формою

Із метою ухвалення ефективних управлінських рішень постає необхідність формування облікового забезпечення управління підприємством на основі теорії обмежень у межах системи модифікованих принципів обліку.

Детальний аналіз та обґрунтування необхідності модифікації закріплених у Законі «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» принципів бухгалтерського обліку проводять у своїх публікаціях С. Голов [3], О. Грицишин [5], О. Харламова [6]. Запропоновані авторами модифіковані принципи розглянемо нижче у контексті побудови облікового забезпечення управління підприємством на основі теорії обмежень.

Відповідно до принципу автономності, кожне підприємство повинне розглядатись юридичною особою, відокремленою від власників. Цей принцип забезпечує пов'язаність фактів господарської діяльності з певним суб'єктом. Проте нові реалії виходять із того, що економічні відносини між підприємствами можуть набувати різних форм співпраці. Відсутність інформації про них в умовах обмеженості, які накладає принцип автономності, не дає можливості точно оцінити реальний потенціал виробничо-торговельного підприємства. Тому з метою складання звітності С. Голов [3], пропонує застосовувати принцип релевантної економічної сукупності. В авторському трактуванні цей принцип звучить так: «Принцип релевантної економічної сукупності – звітність підприємства може відображувати інформацію про окремі складники (сегменти) діяльності підприємства в цілому, діяльність кількох підприємств тощо, яка є актуальною для конкретних користувачів». Ми погоджуємось із необхідністю модифікації цього принципу, оскільки розгляд виробничо-торговельного підприємства лише як окремо взятої юридичної особи є обмеженням принципу автономності.

Принцип безперервності передбачає, що оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі [1]. За МСФЗ, принцип безперервності розглядається як основоположне припущення діяльності підприємства, а у ПСБО – як принцип бухгалтерського обліку з дотриманням якого формується фінансова звітність.

Деякі науковці, зокрема [7; 8], ключового значення в системі фундаментальних положень бухгалтерського обліку надають принципу безперервності. Це пов'язане з тим, що застосування принципу безперервності забезпечує прозорість та корисність інформації, що подається у фінансовій звітності, а також підтверджує, що виробничо-торговельне підприємство зберігає спроможність до ділової активності. Це означає, що фінансова звітність повинна містити докази того, що у підприємства у найближчому майбутньому не має наміру припинити діяльність. Застосування прин-

ципу безперервності діяльності підприємства на практиці дозволяє прослідкувати надійність та стійке зростання у довгостроковій перспективі у цілому та окремих активів, груп активів, а також напрями господарської діяльності виробничо-торговельного підприємства. На підставі цього можна стверджувати, що в процесі безперервної діяльності відбувається відтворення господарських ресурсів на певних етапах життєвого циклу.

Проте є й інші точки зору. Зокрема С. Голов [3] вважає, що принцип безперервності «має практичне значення передусім для формування аудиторського висновку» та втрачає сенс, коли йдеться про оцінку вартості бізнесу. Це пов'язане з тим, що навіть за наявності припущення, що виробничо-торговельне підприємство не має підстав до скорочення своєї діяльності його активи і зобов'язання будуть оцінюватись, виходячи з ринкової вартості. Розглядаючи цей принцип з точки зору багаточільового обліку, С. Голов наголошує, що принцип безперервності діяльності не має самостійного значення. З останнім не повністю погоджуються А. Озеран [7] і Т. Тарасова [9], оскільки принцип безперервності діяльності завжди тісно співіснує з принципами автономності, періодичності, нарахування і відповідності доходів і витрат, обачності та історичної собівартості. Ще одним аргументом, що свідчить про важливість принципу безперервності, є те, що зміна власника виробничо-торговельного підприємства не призводить до змін у бухгалтерському обліку. Отже, у сучасній науковій літературі є діаметрально протилежні погляди на важливість та доцільність існування принципу безперервності діяльності. Якщо розглядати принцип безперервності з точки зору формування облікового забезпечення управління виробничо-торговельним підприємством на основі теорії обмежень, то принцип безперервності набуває вагомого значення, оскільки теорія обмежень фокусується на забезпеченні умов максимально ефективного використання усіх наявних ресурсів задля зростання прибутку та вартості підприємства. Також варто зазначити, що для задоволення інформаційних потреб зовнішніх користувачів та дотримання принципу безперервності необхідно також надавати нефінансову інформацію, зокрема можливі ризики. Наявність такої інформації у звітності сприятиме підвищенню її якості, зокрема з позицій прогнозування тенденцій розвитку виробничо-торговельного підприємства, а також дотримання принципу безперервності діяльності. На те, що інформація, яка подається у фінансовій звітності, не повинна обмежуватися цифровою інформацією, наголошують як вітчизняні [7; 8; 9], так і зарубіжні науковці [10].

Принцип нарахування передбачає, що для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання

цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів [1]. Проте принцип нарахування на практиці не завжди дотримується, зокрема у випадках:

- коли дохід визнається у складі власного капіталу, наприклад дооцінка необоротних активів. Як С. зазначає Голова [3], дооцінка є доходом з економічної точки зору, проте згідно з вимогами бухгалтерського законодавства дооцінка активів на визнається доходом;

- певні статті витрат за своєю сутністю є активами, що в майбутньому принесуть певні вигоди підприємству, яке їх здійснює. Наприклад, реклама, підвищення кваліфікації персоналу, фінансування досліджень.

Якщо розглядати ці невідповідності у контексті побудови облікового забезпечення управління виробничо-торгівельним підприємством на основі теорії обмежень, то вони мають місце бути. Зокрема те, що певні статті витрат за своєю сутністю є активами. Витрати на рекламу, підвищення кваліфікації персоналу, дослідження за своєю сутністю є активами, адже вони відповідають критеріям визнання об'єктів обліку активами: їх вартість може бути достовірно визначена та в майбутньому очікується збільшення економічних вигід від їх використання. Якщо перекласти вищезазначені витрати на показники діяльності відповідно до теорії обмежень, вони будуть стосуватись зв'язаного капіталу, а не до операційних витрат.

У зв'язку з вищевикладеним, ми погоджуємось із пропозицією С. Голова [3] замінити принцип нарахування на принцип нарахування та/або касовий принцип. В авторському трактуванні [3] він визначається так: «принцип нарахування та/або касовий принцип означає, що вибір основи для відображення доходів і витрат у бухгалтерському обліку визначається залежно від призначення вихідної інформації та потреб її користувача».

Принцип єдиного грошового вимірника, закріплений у Законі України [1], передбачає, що вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюються в єдиній грошовій одиниці. Нова редакція статті 5 Закону передбачає, що підприємства ведуть бухгалтерський облік і складають фінансову звітність у грошовій одиниці України, а за вимогою користувачів, фінансова звітність може бути додатково перерахована в іноземну валюту.

Проте у зв'язку з необхідністю формування різнопланової інформації виникає необхідність надання користувачам інформації про результати діяльності підприємства в різних вимірниках. Д. Грицишен [5] доводить необхідність модифікації принципу єдиного грошового вимірника на принцип універсального грошового вимірника, проте

наголошує на обов'язковості узагальнення всієї облікової інформації у грошовому вимірнику. Ми погоджуємось із пропозицією С. Голова [3] модифікувати принцип єдиного грошового вимірника на принцип збалансованості грошових і негрошових вимірників. Авторське визначення [3] означає, що для відображення предмета бухгалтерського обліку на різних рівнях управління і в різних формах звітності слід застосовувати комплекс різноманітних вимірників, які дають змогу сформулювати актуальну інформаційну сукупність.

Принцип послідовності означає постійне застосування виробничо-торгівельним підприємством обраної облікової політики. Таким чином, принцип послідовності забезпечує співставність показників фінансової звітності за декілька звітних періодів. Зміни облікової політики регламентовані національними П (С) БО й повинні бути обґрунтовані у примітках до фінансової звітності виробничо-торгівельного підприємства.

Проте у сучасних реаліях частих змін законодавства, яке регламентує ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової й податкової звітності, принцип послідовності не завжди може дотримуватись, зокрема через неможливість співставності певних показників.

Для системи облікового забезпечення управління підприємством на основі теорії обмежень застосування принципу послідовності також може бути не доречним. Як вже зазначалося раніше, виробничо-торгівельному підприємству може бути вигідно прийняти й виконати замовлення за ціною нижчою від ринкової вартості, але вищою за собівартість сировини й матеріалів, якщо воно має вільні потужності. Отже, у системі облікового забезпечення управління підприємством на основі теорії обмежень принцип послідовності матиме обмежене застосування.

Принцип повного висвітлення передбачає, що фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що будуть прийматися на її основі [1]. Проте цей принцип не може бути забезпечений, оскільки фінансова звітність складається на основі ретроспективних даних бухгалтерського обліку й обмежена грошовим вимірником.

Ми погоджуємось з твердженням Я. Соколова: «Для того, щоб дані бухгалтерського обліку могли бути джерелом інформації для прийняття дієвих рішень, вони мають відповідати трьом вимогам: бути достатньо репрезентативними, мати необхідну значущість і давати можливість обчислювати ризики, пов'язані з наслідками ухвалених рішень» [11, с. 486]. У сучасних вимогах ведення бізнесу, бухгалтерський облік не може бути зорієнтований на забезпечення документального відображення фактів господарського життя виробничо-торго-

вельного підприємства. Як зазначають деякі автори [12, с. 51], суцільний облік більшості елементарних господарських явищ неможливий, тому доводиться або отримувати дані вибірково шляхом або не отримувати їх зовсім. Більшість господарських процесів, які мають місце на виробничо-торговельних підприємствах, належать до рутинних. Тому вбачається доцільним застосування методів статистичного спостереження, регресійний аналіз тощо. У зв'язку з вищевикладеним, ми погоджуємося з пропозицією С. Голова [3], що необхідно модифікувати принцип повного висвітлення і у новій редакції застосовувати принцип репрезентативності. В авторському трактуванні [3] визначає принцип репрезентативності забезпечує, що облікова інформація, надана користувачам, має якнайкраще відображувати властивості актуальної інформаційної сукупності.

Наступний розглянутий нами принцип – принцип превалювання сутності над формою. У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1] він визначений так: операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми. Тобто цей принцип запобігає занадто формальному ставленню до фіксації господарських операцій на виробничо-торговельному підприємстві. Проте принцип превалювання сутності над формою не завжди спрацьовує, зокрема, коли йдеться про підготовку податкової звітності. Як зазначає С. Голова [3], у таких випадках застосовують принцип превалювання форми над сутністю. Оскільки у сучасних умовах ведення бізнесу, бухгалтерський облік потрібно розглядати з позицій багатоцільового обліку, то ми погоджуємося з пропозицією С. Голова [3], що у межах багатоцільового обліку залежно від обставин варто застосовувати принцип превалювання сутності над формою або форми над сутністю.

Висновки з проведеного дослідження. Економічне середовище увесь час зазнає змін. Бухгалтерський облік, у свою чергу, теж змушений еволюціонувати, задовольняючи інформаційні потреби користувачів. Перспективним напрямом подальших досліджень є обґрунтування модифікації принципів бухгалтерського обліку та розроблення механізму їх упровадження.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996 – XIV від 16.07.99 зі змінами і доповненнями. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
2. Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006 and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC Text with EEA relevance /43/EC of the European Parliament and of the Council. URL: <http://eur-ex.europa.eu/LexUriServ/>
3. Голова С. Теорія багатоцільового бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік і аудит. 2011. № 4. С. 3–13.
4. Легенчук С. Модифікація принципів бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки. Школа професійного бухгалтера. 2011. № 1 (119). С. 23–29.
5. Грицишин О. Модифікація принципів бухгалтерського обліку в контексті положень сталого розвитку промислових підприємств. Економічний простір. 2015. № 100. С. 108–124.
6. Харламова О. Принципи бухгалтерського обліку і фінансової звітності за МСФЗ: проблеми термінологічної формалізації. Бізнесінформ. 2015. № 7. С. 218–222.
7. Озеран А. Принцип безперервності діяльності – індикатор оцінки вартості підприємства. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2012. № 2 (23). С. 234–242;
8. Гринчишин Я. Принцип безперервності в Україні: порівняння з міжнародними стандартами. Бухгалтерський облік і аудит. 2013. № 11. С. 3–8;
9. Тарасова Т. Теоретичне обґрунтування принципу безперервності діяльності в системі фундаментальних положень бухгалтерського обліку. Науковий вісник Херсонського державного університету. Економічні науки. 2016. № 16 (4). С. 143–147.
10. Шевелев А. Концепция непрерывности деятельности в бухгалтерском учете предприятия: автореф. дис. ... доктора экон. наук: 08.00.12. Казань, 2006. 46 с.
11. Соколов Я. Скептицизм в бухгалтерском учете. Бухгалтерский учет. 2006. № 10. С. 49–52.
12. Учет и анализ эффективности производства / А. Аксененко, А. Ильшев, Н. Ильшева и др.; под ред. А. Аксененко. Москва: Финансы и статистика. 1986. 276 с.