

---

**РОЗДІЛ II. АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО  
ОБЛІКУ: РОЗВИТОК МЕТОДОЛОГІЇ, ВІДОБРАЖЕННЯ  
ГОСПОДАРСЬКИХ ЯВИЩ**

УДК 657

**Малюга Н.М., к.е.н., проф.  
Житомирський державний технологічний університет**

**ПРИНЦИПИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: СУПЕРЕЧНОСТІ  
РЕГЛАМЕНТАЦІЇ**

*В статті розглянуто основу методології бухгалтерського обліку, якою є його загальні принципи, створені з урахування загальних положень наукового пізнання*

*Принципи бухгалтерського обліку в Україні: практичне осмислення.*

Кожна теорія повинна ґрунтуватися на певних вихідних положеннях, які є основою її подальшого розвитку та практичного впровадження. Бухгалтерський облік як окрема галузь теоретичних знань має не лише теоретичне, але й практичне значення. Воно полягає у забезпеченні бухгалтерським обліком зацікавлених осіб необхідною інформацією для прийняття рішень. Відповідно, слід визначити принципи, які забезпечать формування повної та достовірної інформації про об'єкти вивчення бухгалтерського обліку. Дана проблема вже піднімалася в деяких наших працях [6, 7, 8, 9].

Реформування бухгалтерського обліку вимагало нового (або уточнення) категорійного апарату, призначення якого полягало у забезпеченні якісної, логічної структури системи бухгалтерського обліку. Це призвело до появи в обліковій термінології поняття “принципи бухгалтерського обліку”. Однак автори ряду праць з бухгалтерського обліку, особливо навчального спрямування, не намагаються впорядкувати термінологію, не розглядають принципи, методи, закони, правила, норми, інструкції, вимоги, рекомендації, умовності, припущення, обмеження тощо. У зв'язку з цим відбувається їх помилкове ототожнення, неправильне вживання, що у цілому гальмує розробку стрункої системи обліку.

Переважає більшість авторів під принципами бухгалтерського обліку розуміє правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності. Такий підхід подібний до поглядів іноземних дослідників, які розглядають принципи як: правила та вказівки з ведення бухгалтерського обліку; концепції; правила або рекомендації, відповідно до яких формуються та записуються показники підсумкових фінансових звітів; основа розробки конкретних правил ведення обліку, закріплених у стандартах, інструкціях, положеннях, які

регламентують облік. Деякі автори визначають принципи бухгалтерського обліку як основні засади, на яких він створюється та функціонує, вихідні положення з ведення та організації бухгалтерського обліку, згідно з якими підприємство повинно формувати свою облікову політику. За такого підходу принципи тлумачаться з позиції організації бухгалтерського обліку на підприємстві. Різноманітність пояснення сутності принципів є однією з основних причин розбіжностей у визначенні їх складу.

Неоднозначність трактування та складу принципів призводить до плутанини у їх змісті, помилок у застосуванні і, як наслідок, викривлення сутності бухгалтерського обліку. Тому необхідно чітко вирішити питання, до якого рівня бухгалтерського обліку потрібно відносити принципи – емпіричного чи теоретичного? Необхідність детального дослідження цих питань зумовлена реформуванням системи бухгалтерського обліку в Україні, а також потребою оптимального вибору методологічного регулювання обліку в нашій країні. У зв'язку з цим постала потреба з'ясувати зміст принципів бухгалтерського обліку, пояснити їх природу на підставі аналізу нормативних актів, зарубіжного досвіду і теоретичного доробку вітчизняних вчених.

Як зазначає відомий український професор і визначний теоретик нашої справи Г.Г. Кірейцев “...відсутність фундаментальних узагальнюючих теоретичних розробок з проблем бухгалтерського обліку не дозволила надати заходам з регулювання та розвитку бухгалтерського обліку в Україні потрібної методологічної спрямованості” [5, с. 108]. Така ситуація пояснюється тим, що ґрунтовні теоретичні розробки з бухгалтерського обліку в Україні здійснювалися за командно-адміністративної економіки. За тієї системи розроблялися та затверджувалися чітко визначені інструкції, які встановлювали правила (конкретні вказівки, а не загальні положення) ведення бухгалтерського обліку. Тобто відбувалося безпосереднє та безальтернативне державне регулювання бухгалтерського обліку. Користувачем облікової інформації була держава, в статистичних відомствах якої збиралася інформація, що на 70 % відображалася у бухгалтерській звітності. Кожне підприємство мало відповідне підпорядкування, в межах якого затверджувалися єдині правила ведення обліку та складання звітності. “Бухгалтерська творчість” за таких умов була неприпустимою.

Протилежна ситуація спостерігається у США. Формування бухгалтерського обліку відбувалося без втручання держави. Основним користувачем облікової інформації був і залишається власник. Потреба в уніфікації бухгалтерського обліку не існувало. Відповідно відсутня і необхідність в теоретичних розробках, орієнтованих на уніфікацію бухгалтерського обліку в різних галузях діяльності. Дослідженням у сфері бухгалтерського обліку притаманна прагматичність і орієнтованість на збільшення фінансового результату конкретного приватного підприємства (або групи підприємств). Регулювання бухгалтерського обліку

відбувалося з мінімальним втручанням у справи власника<sup>1</sup>; воно здійснювалося у формі принципів, які визначали загальні засади ведення бухгалтерського обліку. З розробкою Американською асоціацією бухгалтерів у 1936 р. перших стандартів обліку здійснюються спроби сформулювати принципи обліку. З того часу в США та за їх прикладом в інших країнах світу, в тому числі й в Україні, проводиться систематична робота зі створення стандартів для регулювання, організації та ведення бухгалтерського обліку.

Однак на думку проф. Я.В. Соколова: “У правил ведення обліку є два джерела: в європейських країнах – державні акти, в англійських – розпорядження громадських професійних організацій, які саморегулюються” [16, с. 42-44]. Вчений виступає за поєднання зусиль і підкреслює тенденцію “американізації” бухгалтерського обліку протягом 90-х років ХХ ст.: “Зміст вітчизняних нормативних документів, підручників і шкільних програм значно наблизився до американських, однак мислення наших бухгалтерів у цілому залишилося колишнім” [11, с. 637]. Проф. Я.В. Соколов не вбачає об’єктивних причин для переходу російського бухгалтерського обліку на міжнародні стандарти, натомість наголошує на суб’єктивності останніх: “Обставини цього переходу значно простіші: американці та міжнародний банк вимагали, а наші скомандували тим, хто відповідає за розробку облікової методології: “Бути цьому!”” [11, с. 637]. Таке лаконічне пояснення причин переходу на міжнародні стандарти і, відповідно, появу принципів бухгалтерського обліку не лише в Росії, але й в Україні.

Правова система України належить до континентальної системи права, якій притаманне втручання держави в процеси господарювання. В процесі реформування системи бухгалтерського обліку відбулася заміна правил на принципи, проте, державне регулювання системи залишилося. Це зумовило появу різних підходів до пояснення сутності бухгалтерських принципів.

У довідковій літературі принцип (лат. *principium* – основа, першооснова) визначається як вихідне положення будь-якого вчення, теорії, науки [17, Т. 3, с. 45; 12, с. 586]; центральне поняття, основа системи, яке розповсюджується на всі явища тієї галузі, з якої даний принцип абстрагований [18, с. 294]. В цілому можна стверджувати, що принципи – це вироблені положення, які першочергово реалізуються у теорії науки та на практиці. Однак для реалізації принципів на практиці необхідно, насамперед, визначити їх сутність, пріоритетність та доцільність застосування.

З одного боку, принципи є елементом регулювання методології бухгалтерського обліку. В такому контексті вони тлумачаться по-різному: правила, норми, інструкції, вимоги, рекомендації, обмеження, якісні

---

<sup>1</sup> Винятком виступала та частина обліку, яка стосувалася розрахунків за податками, що сприяло появі податкового обліку, відокремленого від бухгалтерського.

характеристики. З іншого боку, принципи бухгалтерського обліку трактуються як основоположні концепції.

Сьогодні в нашій державі принципам надано статус інструмента регулювання бухгалтерського обліку завдяки визначенню їх переліку та поясненню у Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”. Зокрема, у Законі визначено десять принципів ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності: автономність, безперервність, послідовність, періодичність, обачність, повне висвітлення, нарахування та відповідність доходів і витрат, превалювання сутності над формою, історична (фактична) собівартість, єдиний грошовий вимірник. Проте деякі принципи, наведені в Законі, не є новими для України, так як були сформовані у вигляді правил в “Положенні про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні” № 250<sup>2</sup>. Принципи обачності, превалювання сутності над формою, автономності, безперервності, періодичності, історичної (фактичної) собівартості, хоч і не мали чіткого формулювання в Положенні, однак деталізація правил щодо порядку ведення бухгалтерського обліку, оцінки майна та господарських операцій, проведення інвентаризації, оцінки статей бухгалтерської звітності передбачають їх дотримання (табл. 1).

**Таблиця 1.** Відповідність правил, визначених у “Положенні про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні” № 250 принципам Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”

<i>Правила, визначені в Положенні</i>	<i>Принципи, визначені в Законі України<sup>3</sup></i>
Незмінність протягом поточного року прийнятої методології (п. 10)	послідовність
Повнота відображення в обліку за звітний період усіх господарських операцій, інвентаризацій майна та зобов'язань (п. 10), що, відповідно, передбачає повноту висвітлення і в звітності	повне висвітлення
Правильність віднесення доходів і витрат до відповідних звітних періодів, до яких вони віднесені, незалежно від часу надходження доходів та оплати витрат (п. 10)	нарахування та відповідність доходів і витрат
Майно і господарські операції оцінюються в національній грошовій одиниці України (п. 16)	єдиний грошовий вимірник

Справедливо зазначає проф. Б.І.Валуєв [3, с. 27]: “Коли перевести ці американські принципи в площину нормального практичного осмислення, то в “сухому залишку” їхній зміст буде таким: підприємство повинно обов’язково та довічно існувати, його власник не може зберігати свої особисті кошти на рахунках підприємства, а в системі бухгалтерського обліку треба постійно та повно відображати і розмежовувати в кожному звітному періоді доходи та витрати, дотримуючись при цьому принципу обачності, тобто передбачаючи можливість потенційних збитків”.

<sup>2</sup> Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні № 250. Затверджено постановою Кабміну України від 03.04.1993 р.

<sup>3</sup> Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (від 16.07.1999 р. № 996-XIV).

Фактично, в Законі лише замінено правила на принципи, а це зумовило появу питання: що з них має більшу юридичну силу, що є первинним?

В сучасних умовах спостерігаються неузгодженості між принципами та правилами обліку, що викладені в нормативних актах різних рівнів. Причому, як правило, виникають дві ситуації [14, с. 212]: “принципи обліку виявляються порушеними через часткові вимоги інших нормативних документів; нормативним актам не вдається охопити, запропонувавши відповідні методики, весь спектр фактів господарської діяльності”.

Основними документами, які регламентують бухгалтерський облік в Україні, є Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, Національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО), інші нормативно-правові акти (інструкції, положення, вказівки) та методичні рекомендації Міністерства фінансів та інших органів виконавчої влади. Кожен з цих документів має юридичну силу різного рівня та регламентує різні аспекти обліку. Однак Закон як акт вищої юридичної сили повинен визначати правила організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, які мають базуватися на принципах, визначених загальною концепцією<sup>4</sup> бухгалтерського обліку країни.

Концепція обліку країни покликана бути основою для: розробки нових і перегляду діючих нормативних актів з бухгалтерського обліку; прийняття рішень, які ще не врегульовані нормативними актами; допомоги користувачам бухгалтерської інформації у розумінні даних, що містяться в бухгалтерській звітності; забезпечення спеціалістів, які зайняті регулюванням бухгалтерського обліку, інформацією про підходи, що використовуються при проведенні цієї роботи [2, с. 132].

Різноманітні звичаї та бухгалтерські навички в різних країнах відображаються в способах роботи фінансових відділів підприємств. Можна відокремити наступні характерні моделі дій: американську, німецьку, французьку, голландську та ісламську. Особливості моделей засновані на деяких характерних ознаках, які притаманні більшості представників даної групи. В дійсності кожна фірма опрацьовує свою власну модель діяльності, яка відображає елементи кожної моделі в різних пропорціях.

Кожна країна, орієнтуючись на ту чи іншу модель обліку, як правило, розробляє, власну концепцію бухгалтерського обліку.

В Україні на сьогодні окремого нормативного акту щодо основних концепцій бухгалтерського обліку немає.

**Комітетом з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку** в квітні 1989 р. затверджено Концептуальну основу складання та подання фінансової

---

<sup>4</sup> Концепція (від лат. *conceptio* – розуміння, система) – система поглядів, те чи інше розуміння явищ, процесів; єдиний визначений замисел. З бухгалтерської точки зору, *концепція* – це сукупність основних теоретичних принципів ведення обліку та складання звітності.

звітності (далі – КО МСФЗ), в якій викладено основні концепції, що є основою складання та подання фінансової звітності зовнішнім користувачам.

Концептуальна основа МСФЗ передбачає лише основоположні припущення та якісні характеристики фінансової звітності. До основоположних припущень відносяться принципи нарахування та безперервності. Якісними характеристиками фінансових звітів є зрозумілість, доречність, суттєвість, достовірність, правдиве подання, превалювання сутності над формою, нейтральність, обачність, повнота, порівнянність, обмеження щодо доречності та достовірності інформації (своєчасність і співвідношення вигод і витрат), правдивий і справедливий погляд.

Принципи визначаються також у МСФЗ 1 “Подання фінансової звітності”. У даному стандарті в рубриці “Судження загального характеру” виділено: правдиве подання та відповідність Міжнародним стандартам фінансової звітності; облікова політика; безперервність; нарахування у бухгалтерському обліку; послідовність подання; суттєвість та об’єднання; згортання; порівняльна інформація.

Таким чином, МСФЗ та КО МСФЗ до принципів відносять: основоположні припущення, якісні характеристики, судження загального характеру.

Так, принцип нарахування та безперервності визначений як основоположне припущення в КО МСФЗ та як судження загального характеру в МСФЗ 1; правдиве подання та суттєвість за Концептуальною основою є якісною характеристикою фінансових звітів та судженням загального характеру в МСФЗ 1. Така термінологічна невизначеність не сприяє належному розумінню основних засад бухгалтерського обліку і ще раз доводить хаотичність формування понятійного апарату американської науки.

У розробленому **Американським інститутом присяжних бухгалтерів (АІСРА)** документі “Постулати та принципи бухгалтерського обліку” наводиться “експериментальний набір загальних принципів бухгалтерського обліку”, які за своєю сутністю визначають правила виміру, відображення в бухгалтерському обліку та звітності активів, зобов’язань, акціонерного капіталу, а також прибутку. Назви їх відсутні, а формулювання проводять у формі висновків (тверджень).

Перелік таких загальних принципів, об’єднаних під назвою “постулати”, наведено на рис. 1.

Аналізуючи наведені постулати, можна стверджувати, що серед них зустрічаються поняття, визначені як “принципи” в інших нормативних джерелах. Таке групування основних позицій, на яких будується система бухгалтерського обліку, має вагоме теоретичне значення, адже розмежовує позиції за рівнями впливу факторів оточуючого середовища.

У США бухгалтерський облік регулюється за допомогою системи принципів **GAAP**, розроблених Міжнародним Комітетом Бухгалтерів. Вони діють у рамках Міжнародних бухгалтерських стандартів (IAS). Принципами GAAP є подвійність;

вимірник; підприємства; безперервність; собівартість; консерватизм; значимість (матеріальність); реалізація; відповідність [10, с. 148-149].

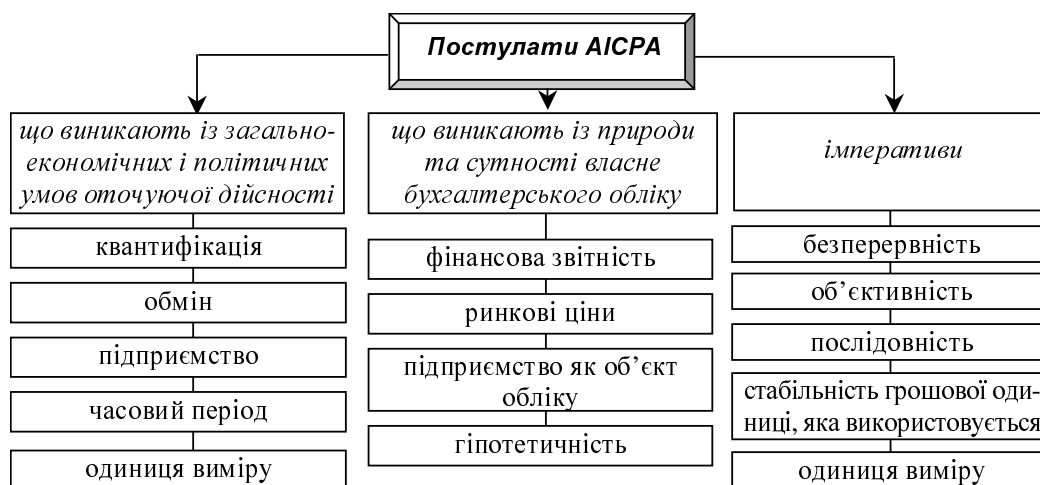


Рис. 1. Постулати АІСРА

У бухгалтерському обліку США нормативно визначено дев'ять принципів. Водночас, американські дослідники пояснюють принципи бухгалтерського обліку дещо інакше. Так, Г.А. Велш та Д.Г. Шорт [4] фундаментальними (основоположними) концепціями бухгалтерського обліку вважають: умовності, принципи, обмеження, елементи фінансової звітності, детальні облікові процедури (які використовуються з урахуванням певних умовностей, принципів і обмежень).

Термінологічну розбіжність між принципами GAAP і принципами бухгалтерського обліку, наведеними в підручнику Г.А. Велша та Д.Г. Шорта [4], ілюструє табл. 2.

Таблиця 2. Відповідність принципів бухгалтерського обліку принципам GAAP за Г.А. Велшем і Д.Г. Шортом

Назва	GAAP	Підручник Г.А. Велша та Д.Г. Шорта
Принцип собівартості	Наявний	Наявний
Принцип реалізації	Наявний	Наявний
Принцип відповідності (погодженості)	Наявний	Наявний
Принцип повного розкриття інформації	Відсутній	Наявний
Вимірник	Наявний	Відносять до умовностей
Підприємство	Наявний	Відносять до умовностей
Безперервність	Наявний	Відносять до умовностей
Обліковий період	Відсутній	Відносять до умовностей
Консерватизм	Наявний	Відносять до обмежень
Значимість (матеріальність)	Наявний	Відносять до обмежень
Вартість-зиск	Відсутній	Відносять до обмежень
Подвійність	Наявний	Не визнають ні як умовність, ні як принцип, ні як обмеження

Принципами бухгалтерського обліку Г.А. Велш та Д.Г. Шорт називають: принцип собівартості; принцип реалізації; принцип погодженості (або відповідності);

принцип повного розкриття інформації. Останній принцип – відсутній в переліку принципів GAAP. Такі принципи GAAP, як вимірювач (одиниця виміру), підприємства (окремого підприємства) та безперервність, Г.А. Велш та Д.Г. Шорт відносять до *умовностей*, додаючи до вищезазначених ще й умовність облікового періоду (в GAAP відсутня). Як *обмеження* вказані автори називають такі принципи GAAP, як консерватизм і значимість (істотність або поріг визнання), додаючи ще обмеження вартості-зиску. Такі принципи GAAP як подвійність Г.А. Велш та Д.Г. Шорт не називають ні як умовність, ні як принцип, ні як обмеження.

У Європі визначення принципів бухгалтерського обліку передбачає **Четверта Директива ЄС**, зокрема, її сьомий розділ “Правила проведення оцінки”, де визначені наступні загальні принципи при проведенні оцінки статей річної звітності: основної діяльності; наступності методів оцінки; обачності; звітного періоду; відокремленої оцінки; наступності вхідного та вихідного сальдо. Директивою визначено, що оцінка статей фінансової звітності ґрунтується на собівартості або купівельній ціні.

Принципи, визначені Четвертою директивою ЄС, покладені також в основу національного обліку у Франції. Найбільш значними з них, як вказують дослідники [15, с. 31], можна вважати наступні: принцип нарахування; принцип безперервності діяльності; принцип єдності (послідовності або відповідності).

У **Латвійській Республіці** Законом “Про бухгалтерський облік” не встановлено принципи, натомість другою його статтею визначено основні позиції: “Підприємство зобов’язане вести бухгалтерський облік. У бухгалтерському обліку повинні оглядово відображатися всі господарські угоди підприємства, а також факти або події, які зумовлюють зміни в майновому стані підприємства (далі – господарські угоди). Бухгалтерський облік ведеться таким чином, щоб кваліфікована у всіх питаннях бухгалтерського обліку третя особа могла отримати достовірне й чітке уявлення про фінансовий стан підприємства на дату балансу, результати його діяльності, грошовий потік у певний період часу, а також встановити початок і прослідкувати хід кожної господарської угоди. Водночас, у Законі Латвійської Республіки “Про річні звіти підприємства” зазначено, що статті річного звіту повинні оцінюватися відповідно до наступних принципів бухгалтерського обліку:

- 1) передбачається, що підприємство буде діяти і в подальшому;
- 2) застосовуються ті ж методи оцінки, які використовувалися в попередньому році;
- 3) “оцінка здійснюється з належною обережністю...”;



4) “...витрати повинні бути узгоджені з доходами у відповідних звітних періодах”;

5) складові частини статей активу та пасиву оцінюються окремо;

6) дані вступного балансу кожного звітного періоду повинні співпадати з даними заключного балансу попереднього періоду;

7) вказуються всі статті, які суттєво впливають на оцінку користувачів річного звіту чи на прийняття рішень;

8) проведення (відображення) господарських угод підприємства та їх відображення в річному звіті здійснюється з урахуванням їх економічного змісту та сутності, а не лише юридичної форми<sup>5</sup>.

Законом **Республіки Казахстан** “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність” визначено що, принципами ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності є нарахування і безперервність, а основними якісними характеристиками фінансової звітності є зрозумілість, доцільність, надійність і співставність<sup>6</sup>.

У **Росії** на початку реформи бухгалтерського обліку розроблено Концепцію бухгалтерського обліку в ринковій економіці Росії (1997 р.), що погоджена з Методологічною радою з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів Російської Федерації та Президентською Радою Інституту професійних бухгалтерів, в якій зазначаються основи побудови системи бухгалтерського обліку в умовах нового економічного середовища. За змістом Концепція дуже близька до Концептуальної основи МСФЗ, вона не замінює нормативних актів та є основою при розробці нових та перегляді діючих актів з бухгалтерського обліку. В США за період 1978-1985 рр. розроблено шість Положень про концепції фінансового обліку.

Таким чином, в зарубіжних країнах існують розбіжності в застосуванні термінологічного апарату, одні й ті ж вихідні положення вживаються як принципи, якісні характеристики, умовності, припущення, обмеження, що унеможливує створення єдиних методологічних засад ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності на міжнародному рівні.

#### *Двоєдиний підхід до пояснення принципів бухгалтерського обліку.*

При розкритті сутності змістовних позицій нормативних документів маємо справу з припущеннями, якісними характеристиками, судженнями. Це підтверджує нижченаведена таблиця, побудована на основі аналізу основних регламентуючих бухгалтерський облік документів (див. табл. 3).

<sup>5</sup> Закон Латвійської Республіки “О годовых отчетах предприятий” Утверждено на заседаниях Верховного Совета Латвийской Республики 14 октября 1992 г., ст. 25.

<sup>6</sup> Закон Республики Казахстан “О бухгалтерском учете и финансовой отчетности” от 26.12.1995. № 2732, ст. 5.





Проаналізувавши зарубіжну літературу – КО МСФЗ, Міжнародні стандарти фінансової звітності, ГААР, Четверту директиву ЄС, Закон Латвійської Республіки “Про бухгалтерський облік”, документ АІСПА – можна зробити висновок про відсутність єдності в тлумаченні принципів бухгалтерського обліку та їх регламентації. Залишається незрозумілим, що ми використовуємо: принципи, правила, вимоги, припущення чи якісні характеристики?

На думку доц. О.М. Петрука, “Принципи – це фактично нормативне закріплення елементів методу бухгалтерського обліку, а правила – їх конкретизація в нормативних актах нижніх рівнів у вигляді конкретних прийомів, способів, алгоритмів тощо” [14, с. 212-217]. Даний висновок автор підтверджує аналізом ряду відомих англомовних підручників з бухгалтерського обліку, де під принципами розглядається саме методологія.

Необхідність ведення ефективної господарської діяльності зумовлює об’єктивність існування бухгалтерського обліку як явища, а також необхідного способу забезпечення управління та інших користувачів відповідною інформацією. Тому він потребує відповідної регламентації через регулювання його методології.

У капіталістичній економіці принципи бухгалтерського обліку виступають як спосіб регламентації. Наслідком цього є поява громадських професійних організацій для їх тлумачення.

Регламентація бухгалтерського обліку у нашій державі до реформи здійснювалася через регулювання на державному рівні його методу. Крім того, елементи методу в теорії бухгалтерського обліку з’явилися внаслідок того, що вони підлягали суворій регламентації.

Таким чином, і метод (в нашому розумінні), і принципи (в капіталістичному розумінні) обліку є об’єктом регламентації. Через принципи визначається порядок організації та ведення бухгалтерського обліку. Отже, методологія бухгалтерського обліку, яка для нас є зрозумілою та звичною, до того ж добре розробленою, є нічим іншим як впорядкованою системою принципів бухгалтерського обліку.

Для підтвердження цієї позиції наведемо вислів відомого в Україні вченого проф. М.С. Пушкара: “Методологія обліку складається з принципів і правил отримання, обробки, фіксації та передачі інформації, правил оцінки, ведення рахунків, критеріїв розмежування основних засобів і малоцінних швидкозношуваних предметів, порядку нарахування амортизації та зносу, порядку обліку ремонтів, оцінки запасів та готової продукції, списання витрат майбутніх періодів, порядку визначення обсягу реалізації продукції, порядку обліку та розподілу комплексних витрат і включення їх у собівартість, порядку утворення статутного фонду, фондів спеціального призначення та інших питань” [1, с. 146].

Принципи бухгалтерського обліку повинні бути визначені на предметно-концептуальному рівні методології. У свою чергу прийоми, що підлягають регламентації, складають нормативний рівень методології бухгалтерського обліку.

За своєю спрямованістю та змістом будь-які принципи є практичними висновками з дослідження і розуміння дії законів. Це розкриває об'єктивний характер їх походження, природний взаємозв'язок із законами, а їх прояв методично відображає основні джерела та фактори формування. За об'єктивним підходом принципи первинно є об'єктивними.

Дослідження принципів бухгалтерського обліку повинно відбуватися на базі існуючих теоретичних розробок, з урахуванням тенденції до інтеграції наук, а також фундаментальних знань філософії та методології. Ряд дослідників вже відчули цю тенденцію. І сьогодні на "наукову арену" виходять нові науки, такі як: ноологія, місіологія та ін. [13].

У даному дослідженні звернемося до розробок російського вченого з досить оригінальним світоглядом Ю. Лачинова (його праці виконані на перетені наук, він виступає за їх інтеграцію, за формування світогляду людини у комплексі знань про оточуюче середовище та явища, що відбуваються).

На думку Ю. Лачинова, теорія дослідження сутностей нових понять будь-якої пізнаваної сфери будується на сукупності принципів. Скелет цієї теорії може бути представлений принципами, сформованими у різні часи в різних науках. Сукупність єдиних принципів дослідження в пізнанні<sup>7</sup> та їх прояв у бухгалтерському обліку наведено нижче:

- розподіл сутності на протилежні складові;
- симетрія та відповідність;
- невизначеність і доповнення;
- одноманітність та інваріантність;<sup>8</sup>
- необхідність і достатність;
- самоорганізація та системність;
- голографічність;
- моделювання й актуалізація;
- ієрархічність (підпорядкованість);
- статичність і динамічність;
- неминучість і ймовірність;
- проблемність і можливість вирішення;
- можливість застосування експерименту;
- подвійність розвитку.

<sup>7</sup> Юрій Лачинов називає їх принципами ноології.

<sup>8</sup> *Інваріанти* (lat. *invariant* – незмінний) – числа, вирази, які залишаються незмінними при певних перетвореннях об'єкта.

Розглянуті принципи є найбільш загальними, діючими та використовуваними, а їх прояв спостерігається в різних науках.

Існують також думки, що принципи бухгалтерського обліку не можна порівнювати з фізичними законами. Їх у природі не існує, оскільки вони створюються людьми. Тому виникає суб'єктивний підхід.

Таким чином при визначенні сутності та переліку принципів бухгалтерського обліку слід розмежовувати об'єктивний і суб'єктивний підходи. Таке явище будемо називати *двоєдиним або об'єктивно-суб'єктивним підходом*.

Вважаємо, що принципи – це вироблені положення, які першочергово реалізуються в теорії і практиці. Із основоположних принципів повинна виходити облікова методологія. Пояснення принципів бухгалтерського обліку слід здійснювати виходячи із загальних положень наукового пізнання. Одним із варіантів такого пояснення є описаний двоєдиний підхід (див. рис. 2).

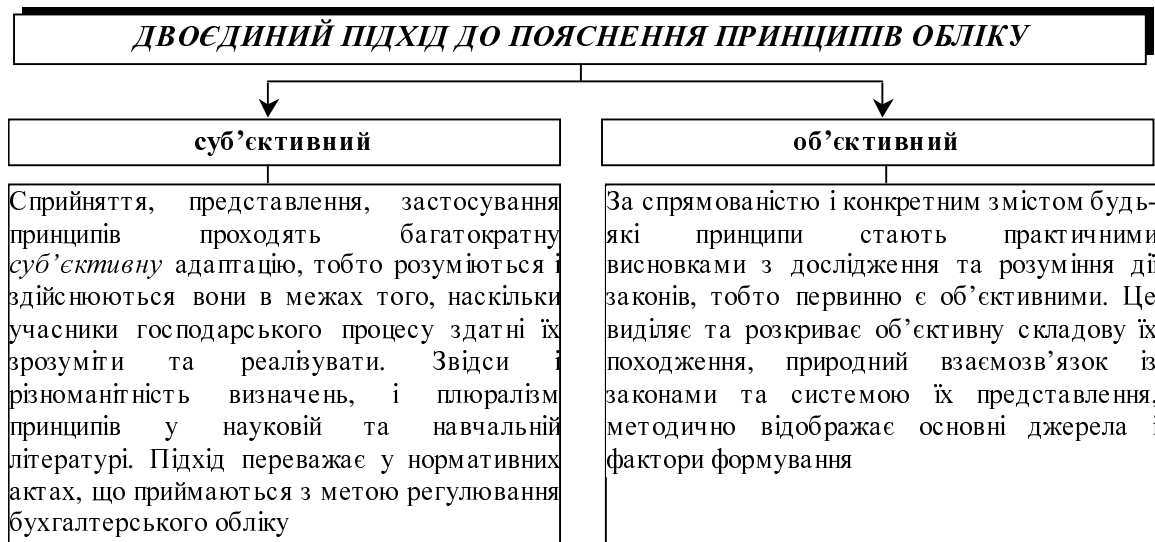


Рис. 2. Двоєдиний підхід до пояснення принципів обліку

З іншого боку, сприйняття, представлення, а основне – застосування принципів – проходять багатократну суб'єктивну адаптацію, тобто їх розуміння і реалізація залежать від того, наскільки суб'єкти здатні їх зрозуміти та реалізувати. Таке перетворення робить розуміння та застосування принципів не лише різноманітним, але й достатньо індивідуальним і навіть унікальним, що проявляється у їх цілеспрямованій адаптації до індивідуальних цілей, умов та інших характеристик. Внаслідок, цього існує різне визначення або плюралізм принципів у науковій та навчальній літературі.

Як наука бухгалтерський облік передбачає наявність дискусій і широкий діапазон думок вчених, оскільки наукова праця – це спосіб самовираження, а її зміст залежить передусім від світогляду автора. Однак для практиків бухгалтерського обліку обов'язковим є визначення чітких

правил, а таке визначення повинно бути об'єктивно та достовірно обґрунтованим.

Якщо для наукових досліджень і праць властивим є суб'єктивний підхід, то в документах, які регламентують облік, його необхідно звести до мінімуму, оскільки не можна знущатися над бухгалтерами-практиками, допускаючи неоднозначності в нормативних актах.

Це, насамперед, стосується українських бухгалтерів і керівників, які звикли до чіткої регламентації, інструкцій, правил. Методологічна рада з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів СРСР визначала методологію бухгалтерського обліку, яка застосовувалася всіма підприємствами (основний користувач – держава в особі статистичних, податкових органів, а також відповідних міністерств і відомств). Місія Комітету з Міжнародних стандартів фінансової звітності аналогічна – визначити методологію обліку для складання фінансової звітності (основний користувач – різноманітні інститути, які діють на фінансових ринках). Різниця між користувачами – у ступені регулювання фінансових відносин (адже держава з плановою економікою бере на себе вирішення більшості питань, які підприємства в умовах ринкової економіки вирішують самостійно).

Розглянутий двоєдиний підхід до вираження та розуміння природи принципів є досить складним. Однак саме він дає змогу сформулювати, представити, розвивати та удосконалювати відкритий, універсальний і різноманітний комплекс методів регламентації з урахуванням досягнень сучасної науки, їх адаптації та застосування на практиці.

Методологія бухгалтерського обліку повинна виходити із загальних принципів. Пояснення принципів бухгалтерського обліку слід здійснювати з урахуванням загальних положень наукового пізнання. Одним із варіантів такого пояснення є розглянутий двоєдиний підхід.

## **ЛІТЕРАТУРА:**

1. Антипова С.П. Особливості функцій обліку та аналізу в ринковій економіці // Матеріали I-ої Всеукраїнської науково-практичної конференції “Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю”. – Черкаси, 2002. – С. 3-4.

2. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік: проблеми визначення // Вісник ЖІТІ. Серія: Економічні науки. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – № 17. – С. 3-14; Бутинець Ф.Ф., Горецька Л.Л. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах. Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 544 с.

3. Валуєв Б.І. Деякі спірні концепції, що покладено в основу перебудови бухгалтерського обліку // Збірник матеріалів міжнародної міжвузівської

науково-практичної конференції “Удосконалення системи обліку, аналізу та аудиту як складової інформатизації суспільства”. – Тернопіль – Мукачево, 2004. – С. 26-31.

4. Глен А. Велш, Деніел Г. Шорт. Основи фінансового обліку / Пер. з англ. О. Ткач. – К.: Основи, 1999. – 943 с.

5. Кірейцев Г.Г. Методологічні засади формування та розвитку національної системи бухгалтерського обліку в Україні // Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. – 2003. – № 2 (24). – С. 103-108.

6. Малюга Н.М. Двоєдиний підхід до пояснення природи принципів бухгалтерського обліку // Збірник матеріалів міжнародної міжвузівської науково-практичної конференції “Удосконалення системи обліку, аналізу та аудиту як складової інформатизації суспільства”, Тернопіль-Мукачево, 2004.– 438 с. – С. 194-198.

7. Малюга Н.М. Універсальний характер подвійності // Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. – 2004. – № 3 (29). – С. 93-100.

8. Малюга Н.М. Розвиток теорії бухгалтерського обліку: Монографія. – Житомир: ПП “Рута”, 2005. – 388 с.

9. Малюга Н.М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи: Монографія. – Житомир: ЖІТІ, 1998. – 384 с.

10. Международный бухгалтерский учет: GAAP и IAS. Справочник бухгалтера от А до Я / Сост. Матвеева В.М. – М.: Издательство “Дело и Сервис”, 1998. – 192 с.

11. Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета: Учебник / Пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.

12. Ожегов С.И. Словарь русского языка. Ок. 53000 слов. – Изд.7-е, стереотип. – М., “Сов. Энциклопедия”, 1968. – 900 с.

13. Павленко Р.В. Теорії прибутку минулого сторіччя // Формування ринкових відносин в Україні: Збірник наукових праць. – Финансовая консультация. – 2001. – № 1-2. – С. 215-216.

14. Петрук О.М. Принципи і правила в регулюванні бухгалтерського обліку // Вісник ЖІТІ. Серія: Економічні науки. – 2002. – № 20. – С. 212-217.

15. Поленова С.Н. Основы бухгалтерского учета и финансовой отчетности компаний Франции // Международный бухгалтерский учет. – 2004. – № 7(27). – С. 31.

16. Соколов Я.В. Восемь заповедей Луки Пачоли // Бухгалтерский учёт. – № 14. – 2004. – С. 42-44; Соколов Я.В. Зачем бухгалтеру теория бухгалтерского учета? // Бухгалтерский учет. – 2005. – № 2. – С. 53-56; Соколов Я.В. Три парадигмы двойной бухгалтерии // Бухгалтерский учет. – 2005. – № 15. – С. 49-53.

17. Український Радянський Енциклопедичний словник: В 3-х т./ Редкол.:... А.В. Кудрицький (відп. ред) та ін. – 2-ге вид. – К.: Голов ред. УРЕ, 1986.

18. Философский словарь / Под ред. И.Т. Фролова. – 4-е изд. – М.: Политиздат, 1981. – 445 с.