

ПРИНЦИПИ ОБЛІКУ: ПРОБЛЕМИ ТЕРМІНОЛОГІЇ

©2019 ЛУКІН В. О., МАЛЯРЕВСЬКИЙ Ю. Д.

УДК 657.1

Лукін В. О., Маляревський Ю. Д. Принципи обліку: проблеми термінології

Метою статті є дослідження різних підходів до визначення терміна «принципи бухгалтерського обліку». У працях вітчизняних і закордонних авторів, а також у нормативних матеріалах різних країн використовуються різні терміни. Найчастіше ці терміни не визначаються в нормативних документах, що утруднює розуміння їх сутності. У системі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності також без визначення використовується два терміни: «принцип» і «основне допущення». Аналіз дозволяє зробити висновок, що термін «принцип» використовується в тому випадку, якщо мова йде про безумовний, такий що використовується в усіх випадках принцип; термін «основне допущення» використовується в тому випадку, якщо мова йде про неявний принцип, який не носить загального характеру. У системі міжнародних стандартів також немає чіткого поділу термінів «принципи» і «якісні характеристики». У результаті в різних редакціях Концептуальної основи фінансової звітності кількість і взаємозв'язок якісних характеристик постійно змінюються. Зроблено висновок про необхідність визначення базових термінів бухгалтерського обліку на міжнародному рівні.

Ключові слова: принципи бухгалтерського обліку, якісні характеристики, основні допущення, метод бухгалтерського обліку, система бухгалтерських термінів.

Бібл.: 23.

Лукін Володимир Олександрович – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку та оподаткування, Харківський навчально-науковий інститут ДВНЗ «Університет банківської справи» (просп. Перемоги, 55, Харків, 61174, Україна)

E-mail: lukin_v@bigmir.net

Маляревський Юрій Дмитрович – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку і бізнес-консалтингу, Харківський національний економічний університет ім. С. Кузнеця (просп. Науки, 9а, Харків, 61166, Україна)

E-mail: maljarevsky@ukr.net

УДК 657.1

Лукін В. А., Маляревский Ю. Д. Принципы учета: проблемы терминологии

Целью статьи является исследование различных подходов к определению термина «принципы бухгалтерского учета». В трудах отечественных и зарубежных авторов, а также в нормативных материалах разных стран используются различные термины. Чаще всего эти термины не определяются в нормативных документах, что затрудняет понимание их сущности. В системе международных стандартах бухгалтерского учёта и финансовой отчётности также без определения используется два термина: «принцип» и «основополагающее допущение». Их анализ позволяет сделать вывод, что термин «принцип» используется в том случае, если речь идет о безусловном, используемом во всех случаях принципе; термин «основополагающее допущение» используется в том случае, если речь идет о неявном принципе, который не носит всеобщего характера. В системе международных стандартов также нет чёткого разделения терминов «принципы» и «качественные характеристики». В результате в различных редакциях Концептуальной основы финансовой отчётности количество и взаимосвязь качественных характеристик постоянно изменяются. Сделан вывод о необходимости определения базовых терминов бухгалтерского учёта на международном уровне.

Ключевые слова: принципы бухгалтерского учёта, качественные характеристики, основополагающие допущения, метод бухгалтерского учёта, система бухгалтерских терминов.

Библ.: 23.

Лукін Владимир Александрович – кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры учета и налогообложения, Харьковский учебно-научный институт ГВУЗ «Университет банковского дела» (просп. Победы, 55, Харьков, 61174, Украина)

E-mail: lukin_v@bigmir.net

Маляревский Юрий Дмитриевич – кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры учета и бизнес-консалтинга, Харьковский национальный экономический университет им. С. Кузнеця (просп. Науки, 9а, Харьков, 61166, Украина)

E-mail: maljarevsky@ukr.net

UDC 657.1

Lukin V. O., Maliarevskiy Yu. D. The Accounting Principles: Terminology Issues

The article is aimed at researching different approaches to the definition of the term of «principles of accountance». Different terms are used in the writings of domestic and foreign authors, as well as in normative materials of different countries. Most often these terms are not defined in normative documents, which complicates an understanding of their essence. The system of international accountance and financial reporting standards also uses two terms, «principle» and «fundamental assumption», without definition. Their analysis suggests that the term of «principle» is used in the case of an unconditional principle that is usable in all cases; the term of «fundamental assumption» is used in the case of an implicit principle which is not of a universal character. There is also no clear division of the terms of «principles» and «qualitative characteristics» in the system of international standards. As a result, the number and relationship of quality characteristics are constantly changing in different editions of the Conceptual framework for financial reporting. It is concluded that the basic terms of accountance need to be defined at the international level.

Keywords: principles of accountance, qualitative characteristics, basic assumptions, accountance method, system of accountance terms.

Bibl.: 23.

Lukin Vladimir O. – Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting and Taxation, Kharkiv Educational and Scientific Institute of SHEI «Banking University» (55 Peremohy Ave., Kharkiv, 61174, Ukraine)

E-mail: lukin_v@bigmir.net

Maliarevskiy Yuri D. – Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting and Business Consulting, Simon Kuznets Kharkiv National University of Economics (9a Nauky Ave., Kharkiv, 61166, Ukraine)

E-mail: maljarevsky@ukr.net

Одним із традиційних питань, що обговорюється бухгалтерським науковим співтовариством в останні роки, є питання формування системи принципів, їх розкриття і використання у вітчизняному бухгалтерському обліку. Підходи до розгляду різноманітні. Зокрема, вивчаються сутність принципів бухгалтерського обліку і взаємозв'язок з іншими обліковими категоріями; розглядається, які з них необхідно залишити як основні; яка сутність окремих; як розрізняються принципи бухгалтерського обліку, облікової політики та фінансової звітності. Природно, це далеко не повний перелік питань, що розглядаються в наукових публікаціях, дискусіях.

Між тим, як не дивно, у міжнародних документах з питань регламентації бухгалтерського обліку визначення терміна «принцип бухгалтерського обліку» не надається. Відсутній він як у міжнародних стандартах бухгалтерського обліку і фінансової звітності (МСФЗ), так і в Концептуальній основі фінансової звітності (Концептуальна основа). Не надає визначення терміну і Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансової звітності в Україні». Вперше він згадується в П(С)БО 1: «принцип бухгалтерського обліку – правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності» [1]. Що характерно, таке визначення без змін перейшло до НП(С)БО 1 [2]. Тим самим термін вважається сталим і випробуваним часом. Однак при такому підході термін «принцип» визначається через інший термін – «правило». Але вони мають різний зміст, і підхід не є коректним.

Крім терміна «принцип», в одних і тих самих випадках у різних нормативних актах і працях дослідників застосовують й інші: постулат, метод, припущення, вимога, правило, обмеження і т. ін. Усі вони мають стосунок до розкриття змісту терміна «принцип бухгалтерського обліку», однак по суті є різними.

Термінологічні питання системи міжнародних і національних стандартів часто розглядаються у працях вітчизняних і закордонних фахівців. Кожний з них дає своє трактування терміну «принцип бухгалтерського обліку». Дефініції терміна «принцип бухгалтерського обліку» вітчизняними та закордонними авторами були розглянуті А. В. Озеран [3, с. 495–496]. Аналіз наведених нею визначень дозволяє зробити висновок, що переважна більшість авторів, праці яких досліджувала вчена, поділилися на дві групи: представники першої визначають принципи як базові, або фундаментальні, або вихідні положення бухгалтерського обліку (з 28 наведених нею джерел у 17), а представники другої – визначають принципи через правила (з 28 джерел у 9). Слід зазначити, що сама автор дослідження приєднується до думки тих вчених, які «... розглядають принципи як елемент регулювання методології бухгалтерського обліку» [3, с. 109]. Крім А. В. Озеран, дослідженням сутності терміна «прин-

ципи бухгалтерського обліку» у різний час займалися такі вчені, як М. Д. Акатьева, Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, Л. М. Кіндрацька, С. В. Козменкова, М. В. Корягін, М. І. Кутер, В. С. Лінь, О. М. Петрук, Н. М. Малаюга, М. С. Пушкар, Я. В. Соколов і багато інших.

Мета статті – формування цілісного уявлення про термінологію, пов'язану з визначення терміна «принципи бухгалтерського обліку».

Як вихідна база для дослідження використано нормативні документи з бухгалтерського обліку Ради міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, нормативні документи України та Російської Федерації, підходи в інших країнах, а також праці вітчизняних і закордонних науковців.

Вище вже зазначалося, що в МСФЗ і Концептуальній основі відсутнє визначення терміна «принцип бухгалтерського обліку». У системі міжнародних стандартів він з'являється вперше (але без визначення) у пункті М 17 першого розділу Концептуальної основи в підзаголовку «Фінансові показники, відображені в обліку за принципом нарахування» [4]. У подальшому, в розділі 4 у параграфі 4.1 як основоположне припущення характеризується «безперервність», але що таке «основоположне припущення» так само не пояснюється. У Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» термін «безперервність» також визначається як «припущення» [5, пп. 25, 26], а «нарахування» – як принцип [5, пп. 27, 28]. Слід зазначити, що в першій редакції Концептуальної основи [6] безперервність теж характеризувалася як основоположне припущення, тобто автори Концептуальної основи розрізняють ці два терміни, але не пояснюють, у чому ж полягає ця відмінність.

У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» у статті 1 «Визначення термінів» цей термін не пояснюється, але надається посилання на національні стандарти: «Інші терміни для цілей цього Закону використовуються у значеннях, визначених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі та міжнародними стандартами фінансової звітності, введеними в дію відповідно до законодавства, залежно від того, які з наведених стандартів застосовуються підприємством» [7].

У Законі «Про бухгалтерський облік» Російської Федерації термін «принципи» використовується тільки в значенні «Принципы регулирования бухгалтерского учета» (стаття 20 Закону [8]), однак у Положенні ПБО 1/2008, яке має назву «Учетная политика организации», введено два інших терміна, аналогічних терміну «принципи», які ПБО 1/2008 рекомендує використовувати при формуванні облікової політики підприємства. Це «припущення» і «вимоги» (пункти 5 і 6 ПБО 1/2008 [9]). Характерно, що зміст цих термінів у ПБО 1/2008 також не визначається.

Деякі автори досліджень не бачать відмінностей у тлумаченні цих термінів. Так, Л. М. Братчук пише: «Система бухгалтерського обліку також базується на принципах, які ще називають вимогами або допущеннями» [10, с. 316], тобто він не бачить різниці між принципами, вимогами та допущеннями.

Не розрізняють метод бухгалтерського обліку і правила його ведення, а також принципи, припущення та вимоги і деякі інші автори. Так, у статті [11, с. 122] вони пишуть: «...документація, інвентаризація, оцінка, бухгалтерские счета, двойная запись, а также балансовое обобщение информации и свод показателей в целях пользователей являются явными правилами бухгалтерского учёта. ... При этом принципы и правила бухгалтерского учёта сосуществуют параллельно, одновременно детализируют, дополняют и развивают друг друга. Базовый набор принципов бухгалтерского учета определен п. 5 и 6 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» в виде допущений и требований» [11, с. 122].

Різницю в термінології підсумувала Н. М. Малюга: «Проаналізувавши зарубіжну літературу – КО (Концептуальну основу – *авт.*), МСФЗ, Міжнародні стандарти фінансової звітності, GAAP, Четверту директиву ЄС, Закон Латвійської Республіки «Про бухгалтерський облік», документ АІСРА – 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?» [12, с. 123]. Цей висновок можна вважати достатнім результатом проведеного Н. М. Малюгою дослідження, а також наслідком того, що більша частина термінів дійсно не пояснюється ані в міжнародних, ані в національних нормативних документах.

Щоб терміни були коректними, потрібно використовувати загальноприйняті значення слів, якими вони окреслюються. Тому спробуємо визначити значення цих бухгалтерських термінів виходячи із загальноприйнятого значення слів, даного найпоширенішими словниками, а саме: Великим тлумачним словником сучасної української мови [13], Словником російської мови С. І. Ожегова [14] та Словником іноземних слів [15].

Отже, у системі міжнародних стандартів використовується два терміни: принцип і припущення. Словники дають таке визначення цих термінів: «принцип», 1. Основне вихідне положення якої-небудь наукової системи, теорії і т. ін. 2. Особливість, покладена в основу створення або здійснення чого-небудь, спосіб створення або здійснення чогось [13, с. 1125]; «принцип (лат. *principium*, основа, начало): 1) Основное, исходное положение какой-л. теории, учения и т. д.; руководящая идея, основное правило деятельности ...» [15, с. 400]; «допущение –

предположение, гипотеза» [14, с. 151]. Своєю чергою, «гипотеза – (гр. *hypothesis* – основание, предположение) – научное предположение, выдвигаемое для объяснения какого-л. явления и требующее проверки на опыте и теоретического обоснования для того, чтобы стать достоверной научной теорией» [15, с. 131]. Таким чином, якщо нарахування – це принцип, то безперервність – це всього лише припущення, гіпотеза, яка ще вимагає підтвердження. Якщо виходить з того, що на практиці не всі підприємства є постійно діючими (через банкрутство, закриття за рішенням власників і т. ін.), то такий поділ можливо вважати обґрунтованим.

Як бачимо, у системі міжнародних стандартів виділяють усього два принципи: один явний (або безумовний, або постулат) – нарахування, і один «прихований» у вигляді припущення – безперервність. Міжнародні стандарти розроблялися для використання в усіх національних системах обліку, тому в них наголос зроблено саме на загальні принципи, що є важливим для всіх національних систем обліку. Звичайно, у національних системах обліку їх може бути більше – тут враховуються особливості ведення обліку кожною країною-розробником.

Сукупність обраних національними системами принципів є концепцією. Це «1) система взглядов, то или иное понимание явлений, процессов; 2) единый, определяющий замысел, ведущая мысль какого-л. произведения, научного труда и т. д.» [15, с. 252]. У бухгалтерському обліку не може бути незмінних принципів. «Принципы бухгалтерского учёта разрабатываются людьми, и в отличие от законов физики, химии и других естественных наук они не являются вечными истинами» [16, с. 19]. Вони змінюються разом зі зміною цілей та розвитком бухгалтерського обліку. Тому система принципів, яку покладено в основу бухгалтерського обліку, може змінюватися з часом, що знаходить своє відображення в міжнародних стандартах. Це природний процес – «любое изменение целей предполагает и изменение принципов» [17, с. 76]. Також може змінюватися конацепція ведення обліку окремих держав і навіть окремих підприємств, що відображається в обліковій політиці останніх.

В українській нормативній базі визначено, що принципи – це правила (див. НП(С)БО 1). Однак правило – це щось інше: правило – «Положення, яким передається якась закономірність, стале співвідношення певних явищ [13, с. 1100]; правило – «1. Положение, в к-ром отражена закономерность, постоянное соотношение каких-н. явлений... 2. Постановление, предписание, устанавливающее порядок чего-н. ...» [14, с. 498]. Зіставивши тлумачення двох термінів, можна зробити висновок, що принцип – це не чітке однозначне «постанова або наказ», а провідна думка або основне, вихідне положення, що розробляють

вчені та яке в подальшому буде застосовуватися при розробці інструкцій, стандартів та інших нормативних документів, що визначають правила роботи бухгалтера та конкретизують його дії в тих або інших ситуаціях. Отже, *принципи* – це елемент науки про бухгалтерський облік, а *правила* – це елемент практики обліку. Принципи розробляють вчені, а правилами, які встановлюються на основі принципів, користуються практики.

Нагадаємо, що в Російській Федерації склалася система термінів, відмінна як від міжнародної, так і від української. Статтю 13 Закону РФ «Про бухгалтерський облік» введено загальні вимоги до бухгалтерської (фінансової) звітності в кількості 12, які не визначають принципи її складання, а встановлюють правила оформлення звітності; у статті 20 оговорюються принципи регулювання бухгалтерського обліку [8], але і це не ті принципи, на яких будується система обліку. Це скоріше принципи, що регламентують питання організації обліку.

Як було зазначено вище, в ПБО 1/2008 введені припущення та вимоги (а насправді принципи-допущення та принципи-вимоги) до облікової політики. Розглянемо їхню суть.

Оскільки слово «припущення» – це синонім слова «гіпотеза», то в положенні ПБО 1/2008 (якщо виходити зі змісту цих синонімів) говорить буквально так: будемо виходити із припущення (гіпотези) про те, що активи та зобов'язання організації існують відокремлено від активів і зобов'язань власників (припущення майнової відокремленості), а також з припущень (або гіпотез) безперервності діяльності, послідовності застосування облікової політики, тимчасової визначеності фактів господарської діяльності. Але ці терміни навряд чи можна вважати гіпотетичними. Це якраз явні принципи в первісному вихідному значенні даного слова в російській мові, й у цьому неточність застосованого в Росії терміна «припущення».

Наприклад, ПБО 1/2008 вводить такі вимоги до облікової політики: повноти, своєчасності, обачності, пріоритету сутності перед формою (в Україні цей принцип визначається як превалювання сутності над формою), несуперечливості, раціональності [9, п. 6]. З точки зору Концептуальної основи одні із цих вимог належать до якісних характеристик (своєчасність), щодо інших визначеності менше. Так, у попередній редакції Концептуальної основи [6] якісними характеристиками вважалися і обачність, і превалювання сутності над формою, і повнота, а зараз вони відсутні в системі якісних характеристик. Ці зміни, проведені Радою з міжнародних стандартів, вказують на те, що сама система якісних характеристик ще не сформувалася.

Як і в інших випадках, Концептуальна основа не дає визначення терміна «якісні характеристики». Однак ще з 1970-х років таке визначення було дано у FASB (Рада по розробці стандартів фінансового об-

ліку США – *авт.*). Його наводять Е. С. Хендриксен і М. Ф. ван Бреда: «Качественные характеристики – «атрибуты учетной информации, которые имеют тенденцию повышать свою полезность» [17, с. 83]. Там само наведено і визначення терміна «принципи»: це «положения, лежащие в основе определения размеров (оценок) фактов хозяйственной жизни и раскрывающие их в такой форме, в которой они имеют смысл для пользователей учетной информации ...» [17, с. 83]. Тобто, відповідно до FASB, зміна принципів приводить до зміни розмірів (оцінок) фактів господарського життя та, як наслідок, до змін результатів у звітності. Можливо, із усіх визначень, що розглянуті та проаналізовані авторами, наведені формулювання FASB найбільш точно відображають сутність зазначених термінів.

Кожний принцип – це розвиліна, на якій бухгалтер обирає подальший шлях (йти праворуч, або ліворуч, а, можливо, і прямо), а якісні характеристики – кожна окремо та всі разом – нагадують користувачеві про можливість використання звітності при прийнятті рішень, що вона об'єктивно відображає стан справ на підприємстві, виходячи із прийнятої системи принципів.

Остання визначає межу можливостей для бухгалтера з точки зору формування свого професійного судження, якщо облік у країні ведеться за принципами. У разі, якщо в країні розроблена система чітких однозначних правил, сформованих на основі принципів, можливості бухгалтера у висловленні свого професійного судження обмежені.

Відповідність принципам декларують бухгалтери, а відповідність або невідповідність звітності якісним характеристикам підтверджують аудитори. Отже, виходячи з такого розуміння термінів «принцип» і «якісна характеристика», зникає необхідність у багатьох термінах, що наведені раніше. Саме сукупність принципів та якісних характеристик і визначає прийнятту для кожної національної системи обліку концепцію.

Принципи діють на всіх рівнях обліку: міжнародному, національному рівні та на рівні підприємства. Для підприємства принципи конкретизуються в його обліковій політиці. Так, згідно з МСБО 8, «Облікові політики – конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності» [18, п. 5]. У даному визначенні поєднано все: і принципи, і правила, і практика, але нас у цьому випадку цікавить інше. А саме: МСБО 8 дозволяє використання професійного судження при розробці облікової політики і при цьому вимагає, «щоб інформація була: а) доречною для потреб користувачів з прийняття економічних рішень; та б) достовірною...» [18, п. 10]. При цьому сутність достовірності пояснюється окремо: «б) достовірною в тому значенні, що фінансова звітність:

- 1) подають (так у перекладі МФУ – *авт.*) достовірно фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання;
- 2) відображають економічну сутність операцій, інших подій або умов, а не лише юридичну форму;
- 3) є нейтральними, тобто вільними від упереджень;
- 4) є обачливими;
- 5) є повними в усіх суттєвих аспектах» [18, п. 10].

Відзначимо, що ані МСБО 8, ані Концептуальна основа ніяк не визначають ці терміни. Тим часом, у першій редакції Концептуальної основи вони трактувалися як якісні характеристики [6, с. 82–86]. А ще раніше, у першій редакції МСБО 1 «Розкриття облікової політики», вони визначалися як розуміння у формуванні облікової політики. І таких розуміння стандарт окреслює три: передбачливість, сутність і матеріальність [19, с. 38–39] (надалі їх перекладали як обачність, превалювання сутності над формою та суттєвість). На додаток до вимог, перелічених у п. 10 МСБО 8, у п. 13 того ж стандарту вводиться ще одна вимога: «Суб'єкт господарювання має обирати та застосовувати свої облікові політики послідовно для подібних операцій, інших подій (так у перекладі МФУ – *авт.*) або умов, якщо МСФЗ конкретно не вимагає або не дозволяє визначення категорії статей, для яких інші політики можуть бути доречними. Якщо МСФЗ вимагає або дозволяє таке визначення категорій, слід обирати прийнятну облікову політику та послідовно застосовувати її до кожної категорії» [18].

Зіставлення цих вимог з наведеними в п. 6 ПБО 1/2008 показує, що в термін «вимоги», застосований в ньому, найбільш точно і повністю відповідає підходу міжнародних стандартів.

Як бачимо, сформовані в різних країнах системи термінів відрізняються між собою, а іноді терміни, що використовуються в обліку, навіть не відповідають загальноприйнятому значенню тих слів, якими ці терміни намагаються висловлювати. Так склалося, що терміни, запозичені із системи міжнародних стандартів, перекладаються по-різному в різних країнах. І сприяє цьому відсутність однозначних визначень у самих міжнародних стандартах. Тому вважаємо за можливе відзначити різноманітність у визначенні термінів, їх відповідність або невідповідність міжнародним стандартам і точному загальноприйнятому значенню слів, прийнятому в тій або іншій країні.

Так, у перекладі Концептуальної основи [20, п. ОВ 17] принцип нарахування перекладено як «метод нарахування». Як метод визначають принцип нарахування і деякі автори [21, с. 601]; водночас елементи методу іноді визначають як принципи («Методологические принципы бухгалтерского учета ... (документальное оформление, денежное измерение... балансовое обобщение)» [22, с. 463]). Спробуємо з'ясувати, наскільки коректним є таке змішування термінів.

Згідно з визначенням словника, «метод (гр. *methodos*) – 1) способ познания, исследования явления природы и общественной жизни» [15, с. 307]. Тобто, за допомогою прийомів, які традиційно називаються елементами методу бухгалтерського обліку, ми пізнаємо інформацію з первинних бухгалтерських документів, досліджуємо її, перетворюємо та надаємо користувачам у вигляді фінансової звітності. Тут немає не тільки вибору «положений, лежащих в основе определения размеров (оценок) фактов хозяйственной жизни и раскрывающие их в такой форме, в которой они имеют смысл для пользователей учетной информации ...» [17, с. 83], але і вибору «основных, исходных положений» [15, с. 400]. Тобто це в жодному разі не принципи. Це саме метод.

Традиційно вважають, що метод бухгалтерського обліку включає вісім елементів. Стосовно кількості можливо дискутувати. Наприклад, пропонується виключити інвентаризацію, тому що це метод контролю [23, с. 44], але її результатом є первинні документи, які підтверджують реальний стан активів і зобов'язань на даний момент часу (акт інвентаризації та інвентаризаційний опис). Пропонується виключити калькулювання, яке «...в современных условиях носит неявный характер» [11, с. 122]. Але насправді воно просто перейшло в іншу підсистему обліку – управлінський облік. Тому відзначимо, що метод обліку – це жорсткий каркас, на якому тримається парадигма подвійної бухгалтерії, і змінити його без зміни самої парадигми неможливо, а принципи визначають ступінь свободи бухгалтера в межах цього каркасу. Наприклад, елементи методу можливо визнати за принципи-постулати, але чи потрібно це робити – питання дискусійне.

Що ж можна запропонувати як базову систему термінів? Автори розуміють, що дати однозначне трактування будь-якої системи термінів «на всі часи» навряд можливо. З одного боку, кожний з дослідників привносить у визначення щось індивідуальне, а з іншого, – час вносить свої корективи, як наслідок, у деяких випадках значення змінюються на протилежні. Іноді це відбувається в результаті свідомого маніпулювання (популярний приклад з Оруела: «Мир – це війна»), а іноді сам час змінює сутність терміна, і тому будь-яке найякісніше трактування із часом може змінюватися. Проте вважаємо, що розробка термінологічного апарату, який однозначно розуміється всіма користувачами, є важливою складовою в бухгалтерських дослідженнях.

Пропонується така ієрархічна система термінів, що відображають принципи, які використовуються в обліку. Вона повинна включати три рівні: 1. Принципи-постулати, які визнаються як базові принципи всіма бухгалтерами. Логічно, якщо до них будуть відноситися ті принципи, які декларують міжнародні стандарти. У даний час це нарахування і безперерв-

ність. 2. Принципи, прийняті за основу при формуванні національної системи бухгалтерського обліку. Вони можуть бути різними в різних країнах (див. [23, с. 40–43]), але бажано, щоб вони не суперечили міжнародним стандартам. 3. Принципи-вимоги, які повинні обов'язково враховуватися бухгалтерами підприємств при формуванні облікової політики або при формулюванні професійного судження. Ці вимоги є наслідком принципу послідовності облікової політики.

На рівні бухгалтерії як науки, крім системи принципів, повинні бути визначені й якісні характеристики як «атрибути облікової інформації, які мають тенденцію підвищувати свою корисність» [17, с. 83]. Принципи в кожній країні можуть бути закріплені в законодавстві про бухгалтерський облік або в національних стандартах обліку, а якісні характеристики, крім того, – і в законодавстві про аудиторську діяльність, тому що бухгалтер забезпечує відповідність звітності якісним характеристикам, а аудитор підтверджує цю відповідність.

ВИСНОВКИ

1. Формування системи принципів – це розвиток теорії та практики бухгалтерського обліку на сучасному етапі.

2. Принципи обліку складають ієрархічну систему. Залежно від того, як вона будується, формується вся система обліку на підприємстві, державі, світі.

3. Розробка однозначно зрозумілої термінології є важливою складовою в бухгалтерських дослідженнях.

4. Істотним недоліком системи обліку на міжнародному та національному рівні є відсутність загальноприйнятої системи термінів.

5. При формуванні такої системи бажано, щоб нормативні акти всіх рівнів (міжнародний і національний) давали чіткі визначення всіх використовуваних термінів і категорій. ■

ЛІТЕРАТУРА

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затв. Наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 № 87. URL: <https://byhgalter.com/psbo-1-zagalni-vimogi-do-finansovo%D1%97-zvitnosti/>

2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затв. Наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

3. Озеран А. В. Гармонізація фінансової звітності підприємств з міжнародними стандартами та потребами управління: дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.09. Київ, 2015. 559 с.

4. Концептуальна основа фінансової звітності від 01.09.2010 р. № 929_009. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009

5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1) «Подання фінансової звітності» (редакція від 01.01.2012 р.). UDC: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_013/page2

6. Міжнародні стандарти фінансової звітності / пер. з англ.; за ред. С. Ф. Голова. Київ: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2009. Том 1. Концептуальна основа складання та подання фінансових звітів. С. 72–99.

7. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

8. Федеральний закон «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ. URL: <https://rg.ru/2011/12/09/buhuchet-dok.html>

9. Учетная политика организации (ПБУ 1/2008): утв. Приказом Минфина России от 06.10.2008 г. № 106н. URL: <http://www.buhgalteria.ru/modules/helppbu/?id=28>

10. Братчук Л. М. Принципи бухгалтерського обліку в управлінні інноваційною діяльністю. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2016. Вип. 5. С. 316–321. URL: http://www.easterneurope-ebm.in.ua/journal/5_2016/60.pdf

11. Нечитайло А. И., Нечитайло И. А., Панкова Л. В. Принципы и правила бухгалтерского учета, их содержание и интерпретация. *Финансы и бизнес*. 2012. № 2. С. 119–129. URL: <https://finbiz.spb.ru/wp-content/uploads/2012/04/nechit.pdf>

12. Малюга Н. М. Принципи бухгалтерського обліку: суперечності регламентації. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2006. Вип. 1. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/handle/123456789/5169>

13. Великий тлумачний словник сучасної української мови / уклад. і голов. ред. Т. В. Бушел. Київ: Ірпінськ: ВТФ«Перун», 2005. 1728 с.

14. Ожегов С. И. Словарь русского языка: ок. 57 000 слов. 16-е изд., испр. М.: Рус. яз, 1984. 797 с.

15. Словарь иностранных слов. 15-е изд., испр. М.: Рус. яз., 1988. 608 с.

16. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры / пер. с англ.; под ред. и с предисл. А. М. Петрачкова. 2-е изд., стереотип. М.: Финансы и статистика, 1998. 560 с.

17. Хендриксен Э. С., Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета: учебник / пер. с англ.; под ред. проф. Я. В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1997. 576 с.

18. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 (МСБО 8) «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». URL: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929_020

19. Международный стандарт учета 1. Раскрытие учетной политики // Международные стандарты учета и аудита: сборник с комментариями. Вып. 1: Международные стандарты учета / сост. М. М. Рапопорт. М.: Аудит-Трейдинг, 1992. С. 37–41.

20. Концептуальные основы финансовой отчетности. URL: <http://www.ifrs.org.ua/wp-content/uploads/2013/07/Kontseptualny-e-osnovy-finansovoj-otchetnosti.pdf>

21. Дружиловская Т. Ю. Концептуальные основы МСФО: критический анализ новых подходов. *Международный бухгалтерский учет*. 2017. Т. 20. Вып. 10. С. 596–610.

22. Козменкова С. В., Крупинова Е. С. Принципы бухгалтерского учета микропредприятий: состав и содержание. *Международный бухгалтерский учет*. 2017. Т. 20. Вып. 8. С. 460–476.

23. Корягин М. В. Компоненты методологии бухгалтерского учета в странах мира. *Международный бухгалтерский учет*. 2014. Т. 17. Вып. 31. С. 38–48.

REFERENCES

- Bratchuk, L. M. "Pryntsyipy bukhgalterskoho obliku v upravlinni innovatsiinoiu diialnistiu" [Principles of accounting in the management of innovation activities]. Skhidna Yevropa: ekonomika, biznes ta upravlinnia. 2016. http://www.easterneurope-ebm.in.ua/journal/5_2016/60.pdf
- Druzhilovskaya, T. Yu. "Konseptualnyye osnovy MSFO: kriticheskiy analiz novykh podkhodov" [Conceptual foundations of IFRS: a critical analysis of new approaches]. *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchet*, vol. 20, no. 10 (2017): 596-610.
- Entoni, R., and Ris, Dzh. *Uchet: situatsii i primery* [Accounting: situations and examples]. Moscow: Finansy i statistika, 1998.
- "Kontseptualna osnova finansovoi zvitnosti vid 01.09.2010 r. No. 929_009" [Conceptual basis of financial reporting as of 09/01/2010, No. 929_009]. http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009
- "Kontseptualnyye osnovy finansovoy otchetnosti" [Conceptual framework for financial reporting]. <http://www.ifrs.org.ua/wp-content/uploads/2013/07/Kontseptual-ny-e-osnovy-finansovoj-otchetnosti.pdf>
- Khendriksen, E. S., and Van Breda, M. F. *Teoriya bukhgalterskogo ucheta* [Accounting Theory]. Moscow: Finansy i statistika, 1997.
- Koryagin, M. V. "Komponenty metodologii bukhgalterskogo ucheta v stranakh mira" [Components of accounting methodology in the world]. *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchet*, vol. 17, no. 31 (2014): 38-48.
- Kozmenkova, S. V., and Krupinova, Ye. S. "Printsipy bukhgalterskogo ucheta mikropredpriyatiy: sostav i sodержaniye" [Principles of accounting for microenterprises: composition and content]. *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchet*, vol. 20, no. 8 (2017): 460-476.
- [Legal Act of Russia] (2008). <http://www.buhgalteria.ru/modules/helpbu/?id=28>
- [Legal Act of Russia] (2011). <https://rg.ru/2011/12/09/buhuchet-dok.html>
- [Legal Act of Ukraine] (1999). <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
- [Legal Act of Ukraine] (1999). <https://byhgalter.com/ps-bo-1-zagalni-vimogi-do-finansovo%D1%97-zvitnosti/>
- [Legal Act of Ukraine] (2012). http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_013/page2
- [Legal Act of Ukraine] (2013). <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
- [Legal Act of Ukraine]. http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929_020
- "Mezhdunarodnyy standart ucheta 1. Raskrytiye uchetonoy politiki" [International Accounting Standard 1. Disclosure of accounting policies]. In *Mezhdunarodnyye standarty ucheta i audita : sbornik s kommentariyami. Issue 1 : Mezhdunarodnyye standarty ucheta*, 37-41. Moscow: Audit-Treyding, 1992.
- "Mizhnarodni standarty finansovoi zvitnosti" [International Financial Reporting Standards], vol. 1: Kontseptualna osnova skladannia ta podannia finansovykh zvitiv, 72-99. Kyiv: Federatsiia profesiynykh bukhhalteriv i audytoriv Ukrainy, 2009.
- Maliuha, N. M. "Pryntsyipy bukhgalterskoho obliku: superechnosti rehlamentatsii" [Principles of accounting: contradictions in regulation]. Problemy teorii ta metodolohii bukhgalterskoho obliku, kontroliu i analizu. 2006. <http://eztuir.ztu.edu.ua/handle/123456789/5169>
- Nechitaylo, A. I., Nechitaylo, I. A., and Pankova, L. V. "Printsipy i pravila bukhgalterskogo ucheta, ikh sodержaniye i interpretatsiya" [Principles and rules of accounting, their content and interpretation]. *Finansy i biznes*. 2012. <https://fnbiz.spb.ru/wp-content/uploads/2012/04/nechit.pdf>
- Ozeran, A. V. "Harmonizatsiia finansovoi zvitnosti pidpriemstv z mizhnarodnyimi standartami ta potrebami upravlinnia" [Harmonization of financial reporting of enterprises with international standards and management needs]: *dys. ... d-r ekonom. nauk*: 08.00.09, 2015.
- Ozhegov, S. I. *Slovar russkogo yazyka* [Dictionary of the Russian language]. Moscow: Rus. yaz., 1984.
- Slovar inostrannykh slov* [Dictionary of foreign words]. Moscow: Rus. yaz., 1988.
- Velykyi tlumachnyi slovnyk suchasnoi ukrainskoi movy* [Great explanatory dictionary of modern Ukrainian language]. Kyiv; Irpin: VTF«Perun», 2005.