

**КРИТИЧНИЙ АНАЛІЗ ДОСЛІДЖЕНЬ ПРОБЛЕМАТИКИ ЗАСТОСУВАННЯ
ПРИНЦИПІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

Визначено основні проблемні питання щодо дотримання основоположних принципів бухгалтерського обліку, критично оцінено доробки вчених щодо складу принципів бухгалтерського обліку

Ключові слова: принципи бухгалтерського обліку

Постановка проблеми. Метою реформування системи національного бухгалтерського обліку, що проводиться в нашій країні, є удосконалення методології бухгалтерського обліку і його принципів. Можна сказати, що принципи бухгалтерського обліку існували завжди, ще за часів народження обліку. Бухгалтери повинні були спиратися на певні вихідні положення, базові основи, без яких була б неможлива еволюція системи бухгалтерського обліку. Ці положення з часом трансформувались в принципи, які стали основою нашого обліку.

В науковій літературі широко висвітлюються питання значення та сутності принципів. Однак, існують протиріччя серед думок авторів щодо кількості цих принципів та їх змістовного наповнення. Використання в бухгалтерському обліку окремих принципів відображає визнання пріоритету інтересів одних користувачів бухгалтерської звітності перед іншими. Аби запобігти цьому необхідно застосовувати облікові принципи з метою задоволення інформаційних потреб різних груп користувачів. Вплив облікових принципів на організацію і ведення бухгалтерського обліку на підприємстві розкриває його облікова політика. Проте, багато питань щодо методики формування облікової політики на основі принципів обліку є ще недостатньо вивчені та потребують подальшої наукової розробки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Найбільш ґрунтовно проблеми дотримання принципів бухгалтерського обліку розглянуті у працях таких українських науковців та

дослідників, як Л.В. Гнилицька [3], О.І. Паламарчук [8], А.В. Рабошук [9], а також у працях російських вчених та науковців: Е.Щ. Боброва [2], Д.І. Іванов [5], Б.Х. Калов [6], С.С. Лунєєв [7], О.В. Сажин [10], В.Н. Саприкін [11], К.О. Степанов [12], Т.О. Терент'єва [13] та інші. Не применшуючи напрацювань науковців, вважаємо, що розробка системи облікових принципів необхідна для уніфікації та стандартизації бухгалтерських процедур, які забезпечують співставність даних бухгалтерської звітності.

Викладення основного матеріалу. Спектр дискусійних питань щодо дотримання основних принципів бухгалтерського обліку є досить багатограними, основні з них полягають у недостатній розробленості теоретичних і методологічних питань сутності та класифікації принципів бухгалтерського обліку. Тематика дисертаційних досліджень найбільш повно представляє актуальні проблеми бухгалтерського обліку в контексті наукової та практичної діяльності. У зв'язку з цим нами було розглянуто автореферати дисертаційних досліджень з метою здійснення їх систематизації за спеціальностями та за роками захисту.

Протягом 1998-2010 рр. українськими вченими та науковцями захищено 4 дисертації, а російськими – 32 дисертації, які частково або повністю присвячені висвітленню основних дослідження щодо принципів бухгалтерського обліку. Структура кількості досліджених наукових праць науковців України розрізі спеціальностей за період 1998-2010 рр. представлена в таблиці 1.

*Таблиця 1. Аналіз авторефератів дисертацій українських та російських вчених, присвячених дослідженню принципів в економічній науці в розрізі спеціальностей за 1998-2010 рр.*¹

Назва спеціальності	Автори
Україна	
<i>Юридичні науки</i>	
12.00.03 – цивільне право і цивільний процес; сімейне право; міжнародне приватне право	Павленко Д.Г. (2009)
<i>Економічні науки</i>	
08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит	Гнилицька Л.В. (1998), Паламарчук О.І. (2001), Рабошук А.В. (2006)
Російська Федерація	
<i>Філософські науки</i>	
09.00.01 – онтологія і теорія познання	Никитина О.О. (2002), Сафонова О.В. (2008)
09.00.03 – історія філософії	Треушников І.А. (2009), Разєєв Д.Н. (2009)
09.00.11 – соціальна філософія	Деркач В.В. (2008)
<i>Юридичні науки</i>	
12.00.01 – теорія і історія права і держави; історія учень о праві і державстві	Арендаренко А.В. (2009)
12.00.02 – конституційне право; муніципальне право	Прєсняков М.В. (2010)
12.00.03 – громадянське право; підприємницьке право; сімейне право; міжнародне частне право	Маркелов Д.С. (2008)
12.00.08 – кримінальне право і кримінологія; кримінально-виконавче право	Тагаєв А.У. (2008)
12.00.09 – кримінальний процес, криміналістика і судово-експертна, оперативно-розшукова діяльність	Бєлицкий В.Ю. (2008), Галоганов Е.А. (2008)
12.00.14 – адміністративне право; фінансове право; інформаційне право	Барінов А.С. (2007)
<i>Економічні науки</i>	
08.00.12 – бухгалтерський облік, статистика	Рубан С.А. (1999), Лунєєв С.С. (2002), Сажин А.В. (2002), Терент'єва Т.О. (2002), Іванов Д.І. (2003), Боброва Е.А. (2004), Михалєва Ж.Г. (2004), Москалева Ю.Н. (2005), Калов Б.Х. (2006), Потапов М.С. (2006), Сапрыкін В.Н., Степанов К.А. (2008)
08.00.05 – економіка і управління народним господарством (економіка природопольовання)	Мєшанинова Н.А. (2000), Ушакова С.Е. (2006), Давидюк А.А. (2007), Гукасян З.О. (2008), Губенко В.С. (2009), Саїдов З.Б. (2010)
08.00.30 – економіка підприємництва	Зарубин А.Л. (2000)
08.00.10 – фінанси, грошовий обіг і кредит	Шмєлев Ю.Д. (2008)

¹ Розроблено на основі інформаційної бази Національної бібліотеки України ім. В.І. Вернадського [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua>.

Тема дотримання принципів в різних сферах життя є багатогранною. Її дослідженням займалася велика кількість науковців у різні часи, що й було викладено у дисертаціях. Різні напрями дисертаційних досліджень представляють найбільш актуальні проблеми науки про бухгалтерський облік. Отже, для визначення проблемних питань, проблематика яких висвітлюються науковцями щодо принципів бухгалтерського обліку розглянемо автореферати дисертаційних досліджень, здійснених в Україні та Російській Федерації, з метою здійснення їх систематизації за роками захисту.

В Україні протягом 1998-2009 рр. захищено 4 дисертації з ключовим поняттям "принципи" за різними спеціальностями, в Російській Федерації з 1999 по 2010 рр. написано 32 кандидатських роботи. Отже, дослідження у сфері дотримання принципів бухгалтерського обліку є досить актуальним серед вітчизняних та російських науковців, що свідчить про наявність невирішених проблемних питань з даної теми та необхідність їх вирішення.

На основі даних дослідження побудовано графік динаміки кількості авторефератів дисертацій, які висвітлюють основні дослідження щодо принципів бухгалтерського обліку (рис. 1).



Рис. 1. Динаміки кількості авторефератів дисертацій в Україні та Російській Федерації за 1998-2010 роки, які висвітлюють основні дослідження щодо принципів бухгалтерського обліку

Як видно з рис. 1, найбільшу кількість дисертаційних робіт захищено протягом 1999-2010 рр. в Російській Федерації, менша чисельність протягом 1998-2009 рр. – в Україні. В різні роки кількість наукових досліджень щодо питань дотримання принципів в різних сферах суспільного життя варіюється, що залежить від різних економічних, політичних та суспільних факторів. Більшість з розглянутих нами авторефератів дисертаційних робіт припадає на 2002, 2008 та 2009 рр., що свідчить про поглиблене дослідження науковцями проблематики застосування принципів.

Зазначимо, що більшість дисертаційних робіт в сфері філософських наук присвячені розгляду окремих принципів в суспільному житті (принцип історизму, обережності, додатковості і т.д.), але не розглядають етимологію слова "принцип".

Представники юридичних наук розглядають окремі принципи юридичного права. Так, Барінов А.С. [1] розглянув основні принципи податкової реформи та зробив висновки, що вони полягають в: вирівнюванні умов оподаткування, зниження загального податкового тиску, спрощення податкової системи, формування податкового законодавства з метою його ясності, зрозумілості для усіх суб'єктів податкових правовідносин, поліпшення податкового адміністрування.

Керуючись ПК РФ, А.С. Барінов визначив існуючі принципи оподаткування, які об'єднав у три групи:

1. Принципи, що забезпечують ефективне державне регулювання економічною результативністю діяльності фіскально-зобов'язаних осіб.

2. Принципи оподаткування, що забезпечують реалізацію і дотримання основ конституційного ладу.

3. Організаційні принципи оподаткування.

Зазначимо, що у своїх дослідженнях А.С. Барінов розглядав лише принципи податкової реформи та оподаткування, та не приділив увагу дослідженню етимології слова "принцип".

Актуальність розгляду принципів бухгалтерського обліку як теми наукового дослідження пов'язана з проблемними питаннями, які виникли у зв'язку з підвищенням значення теоретичного підґрунтя для розвитку бухгалтерського обліку в світі.

Дійсними принципами, які можуть служити цільовими установками в справі розвитку національної системи бухгалтерського обліку та орієнтувати її на органічний

взаємозв'язок з іншими функціями управління і запобігання загроз безпеці О.І. Паламарчук вважає наступні:

– в галузі організації обліку – принципи доцільного введення облікового персоналу у виробничі і інші структури, в яких безпосередньо відбуваються процеси інвестицій, поточного фінансового і матеріального забезпечення, виробництва продукції і її реалізації, зберігаються і використовуються зв'язані з ними ресурси, виникають відхилення, що складають загрозу економічній безпеці;

– органічного поєднання в цих структурах функцій планування, обліку, контролю, аналізу, регулювання з метою поглиблення інтеграційних процесів в інтересах розвитку системи управління в цілому і посилення економічної безпеки, зокрема;

– в галузі розробки інформаційних моделей – принципи адекватності моделей внутрішньому складу і змісту економічних об'єктів і центрів виникнення загроз безпеці;

– спадкоємності інформації різних видів обліку і функцій управління в просторі та часу;

– достатності інформації в центрах прийняття рішень і відповідальності; погодженості змістовних характеристик інформаційних моделей, що відносяться до різних функцій управління [8].

Під принципом бухгалтерського обліку С.С. Лунєєв розуміє основне, вихідне положення, у відповідності до якого формується інформація в системі бухгалтерського обліку. А під принципом обачності – положення, що передбачає введення в облікову практику деякої обережності, обачності у визнанні і оцінці активів і пасивів, доходів і витрат організації з метою забезпечення заінтересованих користувачів бухгалтерської звітності об'єктивною інформацією для прийняття зважених управлінських рішень в умовах невизначеності таким чином, щоб активи і доходи не були необґрунтовано завищені, а зобов'язання і витрати – занижені.

Крім того, С.С. Лунєєв [7] встановив, що принцип обачності оказує суттєвий вплив на визнання доходів і витрат організації. Лунєєв С.С. вважає, що визнання доходу доцільно здійснювати у відповідності з економічним змістом договору, а не в момент переходу права власності у відповідності до юридичної форми договору. З однієї сторони, це призводить до ускладнення визначення відповідного моменту часу, з іншої – сприяє визнанню доходу виходячи з економічного змісту конкретної угоди і професійного судження бухгалтера.

Результати дисертаційного дослідження Рабошук А.В. [9] мають вагомe значення з огляду на комплексний підхід до розгляду принципів бухгалтерського обліку. Отже під принципом бухгалтерського обліку вона розуміє фундаментальну основу організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Крім того, нею запропоновано класифікувати принципи бухгалтерського обліку за етапами облікового процесу таким чином: 1) принципи організації облікового процесу – автономність та послідовність застосування облікової політики (визначають межі та вимоги до організації облікового процесу); 2) принципи ведення бухгалтерського обліку – документування, інвентаризація, вартісна оцінка, подвійне відображення на рахунках бухгалтерського обліку (формулюють фундаментальні основи ведення бухгалтерського обліку); 3) принципи складання фінансової звітності – періодичність, нарахування та відповідність доходів і витрат (виступають загальною основою для надання інформації про стан майна, джерел його утворення та фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання), що сприяє забезпеченню цілісності системи бухгалтерського обліку [9]. Також в ході дослідження А.В. Рабошук пропонує: доповнити перелік принципами документування, вартісної оцінки, подвійного відображення на рахунках бухгалтерського обліку, інвентаризації; виключити зі складу принципів безперервність, обачність, повне висвітлення та превалювання сутності над формою [9].

Терентьева Т.О. [13] у своєму дослідженні визначила, що бухгалтерські принципи слід трактувати, як певні установки, що виражаються та відстоюються бухгалтерами, їх погляди на методологію обліку. Тому очевидно, що ці погляди залежать від конкретних умов і, зокрема, в значній мірі визначаються цілями і інтересами користувачів.

В своїй дисертації Т.О. Терентьева пропонує бухгалтерські принципи класифікувати на три групи: 1) структурні, 2) оціночні і 3) фінальні [13].

Перша група визначає загальні рамки методології бухгалтерського обліку: об'єкт і метод спостереження.

Друга група принципів визначає тип фактів, що спостерігаються і способи їх оцінки.

Третя група принципів складається з принципів звітності бухгалтерського обліку, які, як і попередні, носять загальний характер. Однак, всі принципи цієї групи об'єднують одна центральна категорія бухгалтерського обліку – бухгалтерська звітність. Тому розуміння основних положень, що лежать в основі і формулюють систему

показників, що складають бухгалтерську звітність, є важливим не тільки для бухгалтера, але й для будь-якого заінтересованого користувача [13].

Одним з основних наукових досягнень Т.О. Терентьевої є інтерпретація принципів бухгалтерського обліку в різноманітних облікових парадигмах. В даній роботі було розглянуто, як десять принципів бухгалтерського обліку відображаються в п'яти облікових парадигмах. Таким чином формуються п'ятдесят моделей чи ситуацій їх практичної реалізації. Кожна ситуація показує, як співвідноситься даний принцип з тєю чи іншою обліковою парадигмою [13].

Степанов К.О. [12] вважає, що принципи бухгалтерського обліку, що представляють собою вихідні положення теорії бухгалтерського обліку, співставні за своїм основним значенням з термінами "припущення", "концепція" і "постулат". Конкретні механізми реалізації принципів і концепцій і умови їх застосування доцільно трактувати як "правила", чи "вимоги".

В своїх дослідженнях К.О. Степанов значну увагу приділив принципу безперервності під яким розуміє основний принцип ведення бухгалтерського обліку та підготовки фінансової (бухгалтерської) звітності, у відповідності з яким передбачається, що підприємство буде продовжувати здійснювати свою фінансово-господарську діяльність в найближчому майбутньому, воно не має намірів чи потреб в ліквідації, припиненні чи суттєвому скороченні фінансово-господарської діяльності чи зверненні за захистом від кредиторів; при цьому активи та зобов'язання обліковуються на тій основі, що підприємство зможе виконати свої зобов'язання і реалізувати свої активи в ході своєї діяльності у встановленому порядку.

Основні дослідження щодо принципів організації бухгалтерського обліку здійснив А.П. Дикий [4], який до них відносив принципи: автономності, адаптивності, комплексності, безпеки та контролю бухгалтерських даних зниження витрат, ритмічності, послідовності, застосування комп'ютерної техніки, постійного удосконалення, ешелонування.

З метою забезпечення економічної безпеки підприємства А.П. Дикий запропонував до складу існуючих принципів організації бухгалтерського обліку включити принцип безпеки та контролю бухгалтерських даних, принцип комплексності та принцип ешелонування.

В табл. 2 проаналізовано наукову літературу щодо ступеню дослідженості питань дотримання принципів в системі бухгалтерського обліку.

Таблиця 2. Узагальнений перелік публікацій за роками за напрямом "принципи"

Рік	К-ть публікацій	Автори
Наукові вісники та збірники наукових праць		
1998	2	Герасимович І.А., Гавришко Н.
1999	3	Мацкул М.В., Паламарчук О.І., Сльозко Т.М.
2000	1	Лебедзевич Я.В.
2001	2	Савченко В.Я., Гушко С.В., Слюсарчук Л.І.
2002	2	Ярошовець Н.В., Петрук О.М.
2003	6	Бойко С.В., Житна І.П., Афанасєва І.І., Наумчук О.А., Зайцева О.Б., Валуєв Б.І., Даньків Й.Я., Ножова Г.М.
2004	5	Рабошук А.В., Малюга Н.М., Чацкіс Ю.Д.
2005	9	Рабошук А.В., Довгаль Ю.Д., Цал-Цалко Ю.С., Базась М.Ф., Барановська Т.В., Вілліс Л., Малюга Н.М.
2006	2	Малюга Н.М., Каячківська О.В.
2007	5	Федорець М.С., Крупка Я.Д., Мельник А.Р., Шипіна С.Б., Федорець М.С., Красовська І.В.
2008	3	Осмятченко В.О., Грицишен Д.О., Рудницький Т.В.
2009	3	Шигун М.М., Легенчук С.Ф., Дерій В.А.
2010	8	Дикий А.П., Кравчук Н.В., Георгієва Н.І., Малей О.Б., Пришляк Г.В., Корінько М.Д., Квасова О.С., Сопко В.В., Бенько М.М., Боримська К.П., Наумчук О.А.
Тези та матеріали конференцій		
2003	1	Корецький М.Х.
2005	5	Левченко О.П., Чижєвська Л.В., Лучаєв С.Д., Базась М.Ф., Скрипник М.Є.
2007	1	П'янига О.В.

* Розроблено на основі інформаційної бази ЖНБШ та Національної бібліотеки України ім. В.І. Вернадського [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua>.

Отже, як видно з табл. 2 найбільше статей було написано у 2004, 2005 та 2010 рр., такими науковцями як Н.М. Малюга, А.В. Рабошук та А.П. Дикий, що свідчить про приділення ними значної уваги до основних фундаментальних положень бухгалтерського обліку, зокрема дослідження принципів бухгалтерського обліку, що є основою науки та практики про бухгалтерський облік.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

Критичний аналіз літературних джерел щодо проблематики дотримання принципів бухгалтерського обліку, зокрема, дисертаційних досліджень, публікацій у фахових наукових виданнях дозволило виділити напрями проблемних питань теоретичного характеру, зокрема:

- неузгодженість понятійно-категоріального апарату щодо трактування сутності поняття “принцип”, “правило”, “якісна характеристика” та ін.;

- проблеми класифікації основоположних принципів бухгалтерського обліку;

- особливості наближення принципів бухгалтерського обліку відповідно до норм Міжнародних стандартів фінансової звітності;

- вплив принципів організації та ведення бухгалтерського обліку на розвиток бухгалтерського обліку в цілому.

Отже, не применшуючи ролі проведених досліджень з проблематики застосування принципів бухгалтерського обліку в подальшому нами буде приділено значну увагу принципам організації і ведення бухгалтерського обліку та їх впливу на розвиток бухгалтерського обліку.

Список використаних літературних джерел:

1. *Барінов А.С.* Вопросы применения принципов налогового права при исполнении обязанности по уплате налогов и сборов в Российской Федерации: автореф. дис... на соискание учен. степени канд. юр. наук; спец. 12.00.14 “Административное право; финансовое право; информационное право” / Андрей Сергеевич Барінов. – Санкт-Петербург, 2007. – 22 с.
2. *Боброва Е.А.* Формирование системы учета и анализа готовой продукции промышленных предприятий на основе принципов международных стандартов финансовой отчетности: автореф. дис... на соискание учен. степени канд. экон. наук; спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” / Елена Александровна Боброва. – Орел, 2004. – 19 с.;
3. *Гнилицька Л.В.* Облік і аналіз витрат виробництва на основі принципів управлінського обліку (на прикладі підприємств приладобудування України): автореф. дис... на здоб. наук. ступ. канд. экон. наук; спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Лариса Володимирівна Гнилицька. – Київ, 1998. – 20 с.;
4. *Дикий А.П.* Організація бухгалтерського обліку як інструмент забезпечення економічної безпеки підприємств: автореф. дис... на здоб. наук. ступ. канд. экон. наук; спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Анатолій Петрович Дикий. – Житомир, 2009. – 21 с.;
5. *Иванов Д.И.* Принципы организации комплексной информационной системы на примере предприятия угольной отрасли: автореф. дис... на соискание учен.

степени канд. экон. наук; спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” / Дмитрий Иванович Иванов. – Санкт-Петербург, 2003. – 18 с.;

6. *Калов Б.Х.* Информационное обеспечение управления в молочном животноводстве на основе принципов нормативного учета (на материалах сельскохозяйственных предприятий Кабардино-Балкарской республики): автореф. дис... на соискание учен. степени канд. экон. наук; спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” / Барасби Хасанбиевич Калов. – Санкт-Петербург, 2006. – 18 с.;
7. *Лунеев С.С.* Принцип осмотрительности в бухгалтерском учете: автореф. дис... на соискание учен. степени канд. экон. наук; спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” / Сергей Станиславович Лунеев. – Нижний Новгород, 2002. – 19 с.;
8. *Паламарчук О.І.* Принципи і форми інтеграції функцій обліку в посиленні економічної безпеки промислових підприємств: автореф. дис... на здоб. наук. ступ. канд. экон. наук; спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Олександр Іванович Паламарчук. – Луганськ, 2001. – 20 с.;
9. *Рабошук А.В.* Принципи, стандарти та професійне судження в бухгалтерському обліку: теоретико-методичний аспект: автореф. дис... на здоб. наук. ступ. канд. экон. наук; спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Аліна Володимирівна Рабошук. – Київ, 2006. – 21 с.;
10. *Сажин А.В.* Принцип справедливой оценки объектов бухгалтерского учета: автореф. дис... на соискание учен. степени канд. экон. наук; спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” / Александр Викторович Сажин. – Волгоград, 2002. – 18 с.;
11. *Сапрыкин В.Н.* Методология учёта расходов будущих периодов на основе принципа соответствия понесённых расходов полученным доходам: автореф. дис... на соискание учен. степени канд. экон. наук; спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” / Вячеслав Николаевич Сапрыкин. – Санкт-Петербург, 2008. – 18 с.;
12. *Степанов К.А.* Принцип непрерывности деятельности предприятия в бухгалтерском учете и отчетности: автореф. дис... на соискание учен. степени канд. экон. наук; спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” / Константин Александрович Степанов. – Казань, 2008. – 18 с.;
13. *Терентьева Т.О.* Современные принципы бухгалтерского учета в свете эволюции учетных парадигм: автореф. дис... на соискание учен. степени канд. экон. наук; спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” / Терентьева Татьяна Олеговна. – Санкт-Петербург, 2002. – 20 с.

СЕМЕНЕЦЬ Анна Павлівна – аспірант кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- розвиток бухгалтерського обліку і контролю на підприємствах промисловості: принципи організації та ведення.

Стаття надійшла до редакції: 15.10.2012 р.