

УДК 657

**Костянтин БЕЗВЕРХИЙ**

## **ПРИНЦИПИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЇХ ВПЛИВ НА ОБЛІКОВО-ЗВІТНУ ІНФОРМАЦІЮ ПІДПРИЄМСТВА**

***Резюме.** Розглянуто принципи бухгалтерського обліку з урахуванням вітчизняної та міжнародної практики. Визначено їх вплив на обліково-звітну інформацію підприємства. Запропоновано розширити існуючий перелік принципів, викладених у вітчизняних нормативно-правових документах. Серед практиків і теоретиків немає єдиної думки щодо відповідності принципів бухгалтерського обліку вимогам нової інформаційної формації. Тому логічно розширити існуючий перелік принципів, викладених у вітчизняних П(С)БО, які не будуть суперечити їм, і водночас розширяють інформаційну базу для прийняття управлінських рішень.*

***Ключові слова:** принципи бухгалтерського обліку, обліково-звітна інформація, П(С)БО, МСБО (МСФЗ), суттєвість, економічність.*

**Kostyantın BEZVERHIY**

## **ACCOUNTING PRINCIPLES AND THEIR IMPACT ON THE ACCOUNTING AND REPORTING INFORMATION OF THE ENTERPRISE**

***Summary.** The accounting principles concerning national and international practice are considered in the article. Their impact on accounting and reporting information of the company is determined. The composition and relationship between accounting principles are investigated. The essence of the principles of accounting and financial reporting of Ukraine is disclosed, their identification according to the regulations is considered. The differences between the standards of legislation determining accounting principles are pointed out. The technique of taking into consideration the principles of accounting and reporting by the enterprises is presented. The necessity of adding to formally adopted principles in Ukraine of two more ones: non-production sphere and economy is grounded. The historical development of accounting principles is researched. Place of accounting principles in present-day accounting doctrine is identified. It is proposed to expand the existing list of principles set out in the national legal documents. Among the accounting practitioners and theorists there is no consensus concerning conformity of the accounting principles to the requirements of the new information structure. Therefore, it is logically to expand the existing list of principles set out in the National accounting standards that will not contradict them and at the same time these principles expand the information base for decision-making. The principle of essentiality allows to optimize the accounting and synthetic processing of the accounting and reporting information, to identify the relevant information without undue analyticity and sufficient for the analysis of the financial and business activities of the enterprise. The principle of economy provides the balance between the funds being spent on the formation of the accounting and reporting information and economic benefits from its use.*

***Key words:** accounting principles, accounting and reporting information, Ukrainian Accounting standards, IAS (IFRS), essentiality, economy.*

**Постановка проблеми.** Бухгалтерський облік як система базується на ряді фундаментальних положень, які, історично розвиваючись і трансформуючись, створили певний комплекс базових принципів бухгалтерського обліку, визнаних провідними теоретиками та практиками в області бухгалтерського обліку.

На сьогодні, основні принципи бухгалтерського обліку, визначають як вітчизняну, так і міжнародну облікову практику. На їх основі формується ряд цілеспрямованих правил відображення фактів господарського життя підприємства. Таким чином, принципи бухгалтерського обліку визначають склад обліково-звітної інформації про фінансово-господарську діяльність підприємства та можливість користувачів для її аналізу. З іншого боку, задекларовані принципи бухгалтерського обліку для практики мають виключно декларативний характер, що також має не менший вплив на зміст звітності підприємства, так як у цьому випадку очікування користувачів можуть суттєво відрізнитися з відображеним станом справ. Отже, питання дослідження принципів бухгалтерського обліку та їх вплив на обліково-звітну інформацію підприємства в умовах сьогодення набуває актуальності.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питанням дослідження принципів бухгалтерського обліку у різні часи займалися як вітчизняні, так і зарубіжні вчені-економісти: Ф. Бутинець, С. Голов, О. Лаговська, С. Легенчук, Л. Ловінська, Л. Куликова, М. Кутер, Т. Кучеренко, Н. Малюга, В. Мервенецька, А. Озеран, В. Палій, В. Пархоменко, О. Петрук, М. Пушкар, М. П'ятов, А. Рабошук, Я. Соколов, В. Сопко, М. Шигун, Н. Яцишин та інші. На сьогодні, в науковій літературі питання обґрунтування впливу принципів бухгалтерського обліку на обліково-звітну інформацію підприємства не знайшло широкого відображення. Отже, це питання є актуальним для подальшого дослідження та проведення науково-практичних дискусій.

**Мета статті** – обґрунтування принципів бухгалтерського обліку та їх впливу на обліково-звітну інформацію підприємства.

**Виклад основного матеріалу.** Варто погодитися з думкою провідного вітчизняного вченого М. Пушкаря стосовно того, що «В Україні облік, як система, зрозумілий лише для фахівців, а управлінці в своїй більшості не знають і не прагнуть знати будову системи та її можливостей. У суспільстві в цілому образ науки про бухгалтерський облік мало чим відрізняється від образу «чорної магії», а тому ні серед науковців та серед практиків інших спеціальностей він не визначається як цінність. Більшість того, навіть серед економістів бухгалтерський облік не вивчається як один з найважливіших елементів таких наук, як політична економія, макроекономіка, економіка галузей народного господарства, менеджмент, підприємництво та інші» [1, с. 113]. Тому, на нашу думку, доцільно показати вплив принципів бухгалтерського обліку на обліково-звітну інформацію підприємства для потреб управління.

З філософської точки зору принцип – це першооснова, що лежить у підґрунті певної сукупності фактів, теорії, науки, і чим слід керуватися в науковому пізнанні та практичній діяльності [2, с. 34].

У великому тлумачному словнику сучасної української мови (за редакцією В. Бусел), принцип – основне вихідне положення якої-небудь наукової системи, теорії, ідеологічного напрямку і таке інше [3, с. 1125].

Принципи (від. лат. “principium” – початок, основа, походження, першопричина) – вихідні умови, сукупність вихідних базових положень, ідей, відповідно до яких вона функціонує [4, с. 164].

Відповідно до Бухгалтерського словника за ред. лідера Житомирської наукової бухгалтерської школи проф. Ф. Бутиця принципи бухгалтерського обліку (рос.: принципы бухгалтерского учета; англ.: accounting principle) – правила, якими слід керуватися при вимірюванні, оцінюванні і реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності [5, с. 144].

Під принципом бухгалтерського обліку слід розуміти фундаментальну основу організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності [6, с. 6].

Н. Яцишина під поняттям „принцип бухгалтерського обліку” розуміє основне вихідне положення бухгалтерського обліку, базову концепцію, покладену в основу оцінювання та визнання в обліку і розкриття у фінансовій звітності господарських фактів, явищ та процесів господарюючого суб'єкта, його активів, зобов'язань, капіталу, доходів, витрат, фінансових результатів [7, с. 14].

У країнах Заходу бухгалтерський облік ґрунтується на таких принципах: подвійний запис, функціонування підприємства, грошовий вимірник, собівартість, одиниця обліку, матеріальність, звітний період, нарахування, безперервність, реєстрація доходу або момент визнання виручки, відповідність, обачність або консерватизм. У США визначено 9 принципів:

подвійний запис, вимірник, підприємство, безперервність, собівартість, консерватизм, значущість, реалізація, відповідність [8, с. 68].

У міжнародних стандартах фінансової звітності встановлено дві основні концепції – безперервності та нарахування, а також одинадцять якісних характеристик фінансових звітів – доречність, достовірність, зіставність, зрозумілість, нейтральність, обачність, повнота, правдиве подання, превалювання сутності над формою, своєчасність, сукупність [9, с. 7 – 12].

На підставі узагальнення поглядів учених на види та зміст принципів бухгалтерського обліку А. Рабошук зазначає, що в обліково-економічній літературі виділяють 128 принципів бухгалтерського обліку з подібним змістом, але різними тлумаченнями їх сутності [6, с. 6]. Проте інший вітчизняний вчений-економіст О. Лаговська констатує тільки факт виокремлення близько 40 принципів [10, с. 6].

У країнах Західної Європи виділяють такі принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності (табл. 1).

Таблиця 1

**Принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності у країнах Західної Європи [11, с. 587]**

Table 1

**Principles of accounting and financial statements in Western Europe [11, с. 587]**

№ з/п	Найменування принципів	Країни Західної Європи								
		Бельгія	Данія	Франція	Німеччина	Люксембург	Нідерланди	Португалія	Іспанія	Велика Британія
1	Обачності	+	+	+	+	+	+	+	+	+
2	Безперервності	-	+	+	+	+	+	+	+	+
3	Нарахування	-	-	+	+	+	+	+	+	+
4	Історичної (фактичної) собівартості	+	-	+	-	-	-	+	+	
5	Послідовності	-	+	+	+	+	+	+	+	+
6	Превалювання сутності над формою	-	+	-	-	-	+	+	-	+
7	Суттєвості	-	+	-	-	-	+	+	+	-
8	Співставності	+	-	+	+	-	-	-	-	-
9	Неприпустимості згортання статей активів і зобов'язань	-	-	+	+	+	-	-	+	-
10	Незалежності фінансових років	-	-	+	-	-	-	-	-	-
11	Зіставності	-	-	-	-	-	-	-	+	-
Σ	<b>Усього:</b>	<b>3</b>	<b>5</b>	<b>8</b>	<b>6</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>7</b>	<b>8</b>	<b>5</b>

Відповідно до ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» 16.07.1999 р. № 996-XIV [12] та П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [13] сучасна система бухгалтерського обліку та фінансової звітності ґрунтується на принципах обачності, повного висвітлення, автономності, послідовності, безперервності, нарахування та відповідності доходів і витрат, превалювання сутності над формою, історичної (фактичної) собівартості, єдиного грошового вимірника, періодичності. Характеристика основних принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності наведена в табл. 2.

Таблиця 2

**Основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [12] та П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [13]**

**Table 2**

**Basic principles of accounting and financial statements in accordance with the Law of Ukraine “On Accounting and Financial Statements in Ukraine” [12] and PAS 1 “General requirements to financial statements” [13]**

<b>№ з/п</b>	<b>Найменування</b>	<b>Характеристика</b>
1	Обачність (консерватизм) (англ.: circumspection)	Застосування в бухгалтерському обліку методів оцінювання, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства
2	Повне висвітлення (англ.: full coverage)	Фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні й потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі
3	Автономність (англ.: business entity principle)	Кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства
4	Послідовність (англ.: sequence)	Постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і повинна бути обгрунтована та розкрита у фінансовій звітності
5	Безперервність (англ.: going-concern concept)	Оцінювання активів та зобов'язань підприємства здійснюється, виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі
6	Нарахування та відповідності доходів і витрат (англ.: accrual basis)	Для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів
7	Превалювання сутності над формою (англ.: substance over form)	Операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми
8	Історична (фактична) собівартість (англ.: historic cost)	Пріоритетним є оцінювання активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання
9	Єдиний грошовий вимірник (англ.: single monetary measure)	Вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці
10	Періодичність (англ.: periodicity)	Можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності

С. Голов, пропонуючи систему глобального бухгалтерського обліку, виділяє такі принципи: релевантної економічної сукупності, нарахування та/або касовий принцип, превалювання сутності над формою або форми над сутністю, релевантного оцінювання, чутливість до ризику, принцип збалансованих грошових і негрошових вимірників, своєчасності, послідовності (якщо інше не зазначене користувачем), репрезентативності [14, с. 21].

Провідний вітчизняний вчений Н. Малюга зазначає, що «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» [15, с. 425]. Принципи бухгалтерського обліку виступають об'єктом регламентації – через принципи визначається порядок організації та ведення обліку. Методологія бухгалтерського обліку є впорядкованою системою принципів. Зважаючи на першооснову принципів, вони повинні визначатися на

предметно-концептуальному рівні методології бухгалтерського обліку, а прийоми, що підлягають регламентації, складають її нормативний рівень [15, с. 474].

Вітчизняний вчений – економіст О. Петрук пропонує: «Принципи потрібно поділити на припущення (гіпотези – автономність, безперервність, послідовність, періодичність) і вимоги (диспозиції – обачність, повне висвітлення, нарахування та відповідності доходів і витрат, превалювання сутності над формою, історична собівартість, єдиний грошовий вимірник)» [16, с. 24]. Ми підтримуємо думку О. Петрука стосовно наступного: «Методологічна помилка полягає у тому, що ефективним може бути тільки комплексне застосування принципів ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Розроблення та прийняття вітчизняних стандартів відбувається з орієнтацією на МСФЗ, що ґрунтуються на шістнадцяти принципах (чотири ще окремо не названі). Отже, десять принципів в українських стандартах не забезпечують якості бухгалтерської інформації» [17, с. 85].

В рамках вирішення проблеми принципів бухгалтерського обліку такі вітчизняні автори, як В. Мервенецька [18, с. 120], А. Рабошук [6, с. 6] та М. Шигун [19, с. 398] пропонують відокремлювати рівні ведення обліку та складання звітності й виділяти відповідно принципи організації бухгалтерського обліку, принципи ведення бухгалтерського обліку, принципи складання і подання фінансової звітності. Проте серед авторів немає єдиної думки щодо складу відповідних принципів (табл. 3).

Таблиця 3

**Групування принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності у працях вітчизняних учених-економістів**

Table 3

**Grouping of the principles of accounting and financial statements in the works of domestic scientists and economists**

№ з/п	Найменування принципів	Групування принципів								
		Принципи організації бухгалтерського обліку			Принципи ведення бухгалтерського обліку			Принципи складання і подання фінансової звітності		
		В. Мервенецька [18, с. 120]	А. Рабошук [6, с. 6]	М. Шигун [19, с. 390]	В. Мервенецька [18, с. 120]	А. Рабошук [6, с. 6]	М. Шигун [19, с. 394]	В. Мервенецька [18, с. 120]	А. Рабошук [6, с. 6]	М. Шигун [19, с. 401]
1	Автономності	-	+	+	-	-	-	-	-	-
2	Балансове узагальнення	-	-	-	+	-	-	-	-	-
3	Безперервності	+	-	+	-	-	-	-	-	-
4	Відповідності доходів і витрат	-	-	-	+	-	+	+	+	-
5	Документування	-	-	-	+	+	-	-	-	-

Закінчення таблиці 3

6	Доречності	-	-	-	-	-	-	-	-	+
7	Достовірності	-	-	-	-	-	-	-	-	+
8	Єдиного грошового вимірника	+	-	-	-	-	+	-	-	-
9	Зіставності	-	-	-	-	-	-	-	-	+
10	Значущості (суттєвості)	-	-	-	-	-	-	-	-	+
11	Зрозумілості	-	-	-	-	-	-	-	-	+
12	Інвентаризації	-	-	-	+	+	-	-	-	-
13	Інтерпритації	-	-	-	-	-	-	-	-	+
14	Історичної (фактичної) собівартості	-	-	-	+	-	+	+	-	-
15	Калькуляції	-	-	-	+	-	-	-	-	-
16	Кваліфікації	-	-	-	-	-	+	-	-	-
17	Контролю	-	-	+	-	-	-	-	-	-
18	Нарахування	+	-	-	-	-	+	-	+	-
19	Несуперечності	-	-	-	-	-	+	-	-	-
20	Обачності	-	-	-	+	-	+	+	-	-
21	Оцінювання	-	-	-	+	+	-	-	-	-
22	Періодичності	+	-	-	-	-	+	-	+	-
23	Повного висвітлення	-	-	-	+	-	+	+	-	-
24	Погодженості	-	-	-	-	-	-	-	-	+
25	Подвійного запису	-	-	-	+	+	+	-	-	-
26	Послідовності	-	+	-	+	-	+	+	-	-
27	Превалювання сутності над формою	-	-	-	+	-	+	+	-	-
28	Раціональності	-	-	+	-	-	-	-	-	-
29	Реалізації	-	-	-	-	-	+	-	-	-
30	Реєстрації	-	-	+	-	-	-	-	-	-
31	Точності	-	-	-	-	-	-	-	-	+
32	Цілісності	-	-	+	-	-	-	-	-	-
Σ	Усього:	3	2	6	12	4	13	6	3	8

На відміну від вищезазначених авторів у табл. 3, проф. Ф. Бутинець наводить класифікацію принципів бухгалтерського обліку в Україні (табл. 4).

Таблиця 4

Класифікація принципів бухгалтерського обліку в Україні за Ф. Бутинцем [11, с. 588]

Table 4

Classification of the accounting principles in Ukraine by F. Butynets' [11, с. 588]

Принципи бухгалтерського обліку		
Що визначають, яка інформація підлягає обліку	Що формують процедуру ведення обліку	Що регламентують способи обліку в конкретних ситуаціях
1. Єдиного грошового вимірника. 2. Повного висвітлення	1. Автономності. 2. Безперервності. 3. Послідовності. 4. Періодичності. 5. Превалювання сутності над формою	1. Історичної (фактичної) собівартості. 2. Нарахування та відповідності доходів і витрат. 3. Обачності

Підприємства-укладачі звітності змушені постійно боротися з невизначеностями, які неминуче оточують їх фінансово-господарську діяльність, такі, як отримання сумнівних боргів,

ймовірний термін служби машин та обладнання, кількість можливих гарантійних ремонтів. Така невизначеність визнається за допомогою розкриття їх характеру та дотримання принципу обачності при складанні звітності підприємства. Дотримання принципу обачності не повинно створювати приховані резерви та надлишкові запаси, свідомо зменшувати активи або доходи, навмисно збільшувати зобов'язання та витрати підприємства. У цьому випадку обліково-звітна інформація не буде нейтральною, а звідси – втратить властивість надійності.

Сутність принципу обачності полягає в тому, що найбільш ліквідне майно підприємства у звітності повинно оцінюватися, виходячи з мінімальної вартості з двох оцінок: ринкової вартості або вартості придбання, а дебіторська заборгованість – у сумі ймовірного її отримання. На практиці вищезазначене реалізується шляхом створення резервів. Відповідно до інструкції «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» № 291 від 30.11.1999 р. узагальнення інформації про рух коштів, які за рішенням підприємства резервуються для забезпечення майбутніх витрат і платежів та включення їх до витрат поточного періоду (за винятком суми забезпечення, що включається до первісної вартості основних засобів) здійснюється на рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» [20], що має відповідні субрахунки (табл. 5).

**Таблиця 5**

**Характеристика рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» у розрізі субрахунків**

**Table 5**

**Characteristics of the account 47 “Provision of prepaid expenses” in the context of subaccounts**

№ з/п	Найменування субрахунку	Характеристика
1	471 «Забезпечення виплат відпусток»	Проводиться облік руху та залишків коштів на оплату чергових відпусток працівникам. Сума забезпечення визначається щомісячно як добуток фактично нарахованої заробітної плати працівникам і відсотка, обчисленого як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці. На цьому субрахунку також узагальнюється інформація про забезпечення обов'язкових відрахувань (зборів) від забезпечення виплат відпусток на відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування
2	472 «Додаткове пенсійне забезпечення»	Проводиться облік коштів для реалізації програми пенсійного забезпечення
3	473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань»	Проводиться облік руху та залишків коштів, зарезервованих для забезпечення майбутніх витрат на проведення гарантійних ремонтів проданої продукції, проведення ремонту предметів прокату тощо
4	474 «Забезпечення інших витрат і платежів»	Проводиться облік забезпечення інших наступних витрат, що не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів», зокрема забезпечення на виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів, на реструктуризацію та виконання зобов'язань при припиненні діяльності
5	475 «Забезпечення призового фонду (резерв виплат)»	Узагальнюється інформація про призовий фонд – суму, що підлягає виплаті переможцям лотереї відповідно до оприлюднених умов її випуску та проведення, зменшену на розмір джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї;
6	476 «Резерв на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї»	Узагальнюється інформація про резерв на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї

## Закінчення таблиці 5

7	477 «Забезпечення матеріального заохочення»	Проводиться облік забезпечення на матеріальне заохочення працівників, зокрема на виплату працівникам винагороди, допомоги, премії, які підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців після закінченні періоду, у якому працівники виконали роботу, що надає їм право на отримання таких виплат у майбутньому
8	478 «Забезпечення відновлення земельних ділянок»	Проводиться облік створення за обґрунтованим розрахунком забезпечення на демонтаж, переміщення об'єкта основних засобів та приведення земельної ділянки, на якій він розташований, у стан, придатний для подальшого використання (зокрема на передбачену законодавством рекультивацію порушених земель), за дебетом субрахунку відображається використання створеного забезпечення на здійснювані роботи з демонтажу, переміщення об'єкта основних засобів, рекультивації порушених земель

Отже, дотримуючись принципу обачності, укладачі звітності, в першу чергу, повинні виходити з інтересів її користувачів, які справедливо очікують максимально правдиве відображення обліково-звітної інформації про діяльність підприємства.

Обліково-звітна інформація підприємства повинна бути повною з урахуванням суттєвості та витрат на її отримання. Неповне висвітлення може зробити обліково-звітну інформацію хибною або дезорієнтуючою, а звідси є ненадійною та недосконалою з точки зору її доречності. Обліково-звітна інформація може бути доречною, тобто може вплинути на прийняття користувачами відповідних рішень. Проте вона може бути настільки ненадійною, що взяття її до уваги може дезорієнтувати її користувача. Наприклад, якщо обґрунтованість і розмір позову про відшкодування збитків, розглянутого в суді, оскаржується, для підприємства може бути недоцільно визнавати всю суму позову в балансі, хоча можливо доречно буде розкрити суму та обставини, пов'язані з позовом.

Принцип автономності запозичений теорією бухгалтерського обліку із цивільного права. Ідея цього принципу полягає в тому, щоб підкреслити та відобразити в бухгалтерському обліку юридичну самостійність підприємства як суб'єкта господарських відносин і, відповідно, суб'єкта бухгалтерського обліку від осіб, які є його учасниками (засновниками). Ідея подання принципу автономності підприємства – це ідея теорії статичного балансу (М. Берлінер) [21]. Сутність її полягає в тому, що найважливішою обліково-звітною інформацією для її користувачів є дані про платоспроможність підприємства, що надають можливість підприємству отримати кредити. Відповідно завданням обліково-звітної інформації в даному випадку є забезпечення функціонування інституту кредитування в економіці. Враховуючи вищевикладене, ціль статистичного балансу – показати можливості підприємства щодо сплати власних боргів. Це передбачає, що актив балансу розглядається як майно, здатне забезпечити покриття боргів підприємства, а пасив як їх перелік – перед власниками (засновниками, учасниками) та іншими кредиторами підприємства. Мета складання балансу в цьому випадку – побачити, чи вистачить майна підприємства на дату складання балансу для того, щоб сплатити підприємству власні борги. Принцип автономності передбачає включення в актив балансу тільки власного майна підприємства, який дозволяє найбільшою мірою задовольнити інтереси кредиторів підприємства як користувачів звітності на шкоду інтересам власників та інших кредиторів, пріоритетним напрямом аналізу обліково-звітної інформації для яких є оцінювання рентабельності діяльності підприємства.

Принцип послідовності передбачає, що обрані підприємством методологічні варіанти обліку будуть зберігатися протягом тривалого терміну. Цим принципом передбачається забезпечення співставності облікових даних. Проте господарська діяльність підприємства змінюється з часом, тому керівництво підприємства повинно підлаштовуватися під вищевказані зміни шляхом модифікації власної облікової політики. Відповідно до п. 45 МСБО 1



«Подання фінансової звітності»: Суб'єкт господарювання зберігає подання та класифікацію статей у фінансовій звітності від одного періоду до іншого, якщо тільки:

а) не є очевидним (унаслідок суттєвої зміни в характері операцій суб'єкта господарювання або огляду його фінансової звітності), що інше подання чи інша класифікація будуть доречнішими з урахуванням критеріїв щодо обрання та застосування облікових політик у МСБО 8;

б) МСФЗ не вимагає зміни в поданні [22].

Згідно з п. 19, 23, 25 П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [13] та п. 22 П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» [23] облікова політика підприємства повинна розкриватися у примітках до фінансової звітності. У листі Міністерства фінансів України «Про облікову політику» від 21.12.2005 р. № 31-34000-10-5/27793 зазначається, що облікова політика підприємства та її зміни розкриваються у примітках до річної фінансової звітності в описовій формі або прикладанням копії розпорядчого документа про встановлення і змінення облікової політики [24]. У Росії згідно з п. 24, 25 ПБО 1/2008 «Облікова політика організації» передбачено, що інформація про зміну облікової політики підлягає розкриттю у пояснювальній записці, що входить до складу бухгалтерської звітності організації [25]. Ми не погоджуємося з думкою М. Щирби стосовно того, що: «У системі управлінського обліку зміна облікової політики може застосовуватись до фактів господарської діяльності з моменту їх виникнення, виходячи з потреб управлінського персоналу підприємства» [26, с. 213]. Ми підтримуємо думку О. Лаговської щодо недоцільності виокремлення управлінського обліку в окремий вид обліку, в міру інформаційної обмеженості даної системи, а тим паче в окрему галузь знань [10, с. 223]. Обліково-звітна інформація формується в системі господарського обліку підприємства для управління з урахуванням специфічних вимог її користувачів. На нашу думку, недоцільно позначати управлінський облік як окрему систему обліку, а також окремо вживати «управлінський» облік, адже весь господарський облік в середині підприємства направлений на забезпечення потреб управління, тому і є «управлінським». Для цього пропонуємо вживати поняття «внутрішньогосподарський (управлінський) облік» як підсистему бухгалтерського обліку підприємства.

Л. Куликова та К. Степанов зазначають, що «Під принципом безперервності діяльності підприємства необхідно розуміти основний принцип ведення бухгалтерського обліку та підготовку фінансової (бухгалтерської) звітності, у відповідності з яким робиться припущення, що підприємство буде здійснювати свою діяльність у майбутньому. Воно не має наміру або необхідності в ліквідації, припиненні або суттєвому скороченні фінансово-господарської діяльності чи зверненні за захистом від кредиторів. При цьому активи та зобов'язання обліковуються на основі того, що підприємство зможе виконати свої зобов'язання та реалізувати свої активи в ході своєї діяльності у встановленому порядку» [27, с. 180, 181].

Безперервність діяльності підприємства є не тільки бухгалтерським методологічним принципом, але й ідеєю, що визначає сприйняття господарського життя підприємства в сучасній економіці, яка направлена на продовження та розвиток, а не на заздалегідь визначені часові рамки. Ідея цього принципу полягає в тому, що при формуванні методології бухгалтерського обліку та складанні звітності не береться до уваги той факт, що діяльність підприємства з часом припиняється, а робиться припущення, що підприємство буде нормально функціонувати (хоча б в найближчому майбутньому), тобто не припинить свою діяльність. Це принаймі припущення, адже будь-яке підприємство з плином часу рано чи пізно припиняє свою діяльність, тобто ліквідується. Відповідно до п. 25 МСБО 1 «Подання фінансової звітності»: «Складаючи фінансову звітність, управлінський персонал повинен оцінювати здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Суб'єкт

господарювання складає фінансову звітність на основі безперервності, якщо тільки управлінський персонал не має намірів ліквідувати суб'єкт господарювання чи припинити діяльність, або не має реальної альтернативи таким заходам. Якщо під час оцінювання управлінський персонал знає про суттєві невизначеності, пов'язані з подіями чи умовами, які можуть спричинити значний сумнів щодо здатності суб'єкта господарювання продовжувати діяльність на безперервній основі, суб'єкт господарювання має розкривати інформацію про такі невизначеності. Якщо суб'єкт господарювання не складає фінансову звітність на основі припущення безперервності, він повинен розкрити інформацію про цей факт разом з основою, на якій він склав фінансову звітність, та з причинами, через які діяльність суб'єкта господарювання не розглядається як безперервна» [22]. Згідно з п. 26 МСБО 1 «Подання фінансової звітності», «оцінюючи доречність припущення про безперервність, управлінський персонал бере до уваги всю наявну інформацію щодо майбутнього щонайменше на 12 місяців з кінця звітного періоду, але не обмежуючись цим періодом» [22]. Нормативно принцип безперервності визначається такими чином: підприємство буде продовжувати свою діяльність у найближчому майбутньому і в неї відсутні наміри, і необхідність ліквідації або істотного скорочення діяльності, а, отже, зобов'язання будуть погашатися у встановленому підприємством порядку. Недоліком принципу безперервності, на нашу думку, є характеристика, властива практично всім принципам обліку – його послідовне виконання формує певні межі інформативності звітності, вихід за які означає відмову від дотримання його вимог.

Вітчизняний вчений-економіст С. Легенчук наголошує про необхідність диференціації принципу безперервності для двох видів активів:

- при оцінюванні активів, для яких оцінка на основі додавання витрат є нормальною та співпадає з їх цінністю використовувати історичну собівартість;
- при оцінюванні активів, для яких оцінка на основі додавання витрат не є нормальною, використовувати ту оцінку, яка відображає їх цінність (економічну сутність) [28, с. 251].

Відповідно до п. 27 МСБО 1 «Подання фінансової звітності»: «Суб'єкт господарювання складає свою фінансову звітність (крім інформації про рух грошових коштів) за принципом нарахування» [22]. Це означає, що бухгалтер реєструє факти господарського життя підприємства, які фінансово впливають на підприємство, в тому звітному періоді, в якому вищенаведені факти мають місце незалежно від того, коли підприємством були отримані грошові кошти. Також згідно з п. 28 МСБО 1 «Подання фінансової звітності»: «Якщо застосовується принцип нарахування в бухгалтерському обліку, суб'єкт господарювання визнає такі статті, як активи, зобов'язання, власний капітал, дохід та витрати (елементи фінансової звітності) тоді, коли вони відповідають визначенням та критеріям визнання для цих елементів у Концептуальній основі» [22]. Принцип нарахування являє собою варіант відповіді на одне з найважливіших питань бухгалтерської методології, яке полягає в тому, з якого моменту можна розглядати факт господарського життя, що мав місце для цілей бухгалтерського обліку. Факт повинен визнаватись (відобразатись) у бухгалтерському обліку не з моменту руху грошових коштів, який з ним пов'язаний, а з моменту здійснення цього факту. Ідея принципу нарахування полягає в тому, щоб розсунути часові рамки обліково-звітної інформації та показати не тільки проведені, але й майбутні грошові потоки підприємства, надаючи тим самим базу для прогнозування відносно майбутнього стану справ підприємства. При обліку за методом нарахування реєструються не тільки грошові операції, але й операції з купівлі в кредит, негрошового обміну, вартісні зміни та перекваліфікація активів або зобов'язань, а також інші операції, події і обставини, не пов'язані з грошовими потоками підприємства поточного звітного періоду, але зумовлюють їх в майбутньому. Метод нарахування нерозривно

пов'язаний з концепцією відповідності, дотримуючись якої понесені витрати відносяться на витрати звітного періоду шляхом безпосереднього їх співставлення з отриманими вигодами (заробленим доходом). Іншими словами, відповідність – це одночасно визнання доходів і витрат спільно, що є прямим результатом однієї операції і події. Витрати на придбання товарів стають витратами того звітного періоду, коли вищезазначені товари будуть реалізовані. У разі, коли причинно-наслідкові зв'язки витрати-вигоди явно не ідентифікуються, нарахування витрат здійснюється методом віднесення, тобто прив'язкою витрат до звітного періоду, наприклад, шляхом систематичного їх розподілу. Наприклад, витрати на оплату оренди приміщення, внесену авансом, відносять на витрати відповідного періоду в міру його настання, витрати на придбання об'єкта основних засобів відносять на витрати звітного періоду шляхом нарахування амортизації за певною схемою протягом усього терміну корисного використання об'єкта основних засобів. Таким чином, нарахування виступає основою методології визначення доходів і витрат підприємства, тобто обчислення фінансового результату господарської діяльності підприємства. Принцип нарахування та відповідності доходів і витрат порушено в сільському господарстві. Відповідно до абз. 2 п. 12 П(С)БО 30 «Біологічні активи» сільськогосподарську продукцію після її первісного визнання оцінюють [29] та згідно з п.п. 19.1 п. 19 П(С)БО 30 «Біологічні активи» під час її оприбуткування за справедливою вартістю визначають фінансовий результат (прибуток або збиток) [29]. Отже, підприємства, діяльність яких здійснюється у сфері виробництва сільськогосподарської продукції, формують фінансовий результат за фактом виробництва, а не на стадії реалізації, як це здійснено в інших галузях економіки.

Вітчизняний вчений-економіст С. Легенчук зазначає, що «Принцип превалювання сутності над формою не виник одночасно з винаходом подвійної бухгалтерії, а є інструментом, який був теоретично обґрунтований внаслідок необхідності забезпечення відповідності теорії бухгалтерського обліку його практиці. Виникнення принципу пов'язане з необхідністю формулювання *ad hoc* гіпотез для забезпечення стійкості подвійної системи бухгалтерського обліку наприкінці XIX століття в Англії» [30, с. 128].

Т. Кучеренко вказує, що «Принцип превалювання сутності над формою не лише визначає методичні підходи при складанні фінансової звітності, але й підтверджує доцільність застосування справедливої вартості й ставить під сумнів доцільність виокремлення принципу автономності» [31, с. 100].

Згідно з принципом превалювання сутності над формою методологія бухгалтерського обліку повинна припускати можливість розкрити користувачам звітності, в першу чергу, економічний, а не юридичний зміст фактів господарського життя підприємства та його положення справ в цілому. Відповідно до п.п. 4.6 п. 4 Концептуальної основи фінансової звітності від 01.09.2010 р. надається таке розкриття вищезазначеного принципу: «Оцінюючи, чи відповідає стаття визначенню активу, зобов'язання або власного капіталу, необхідно звернути увагу на сутність та економічну реальність, а не лише на їхню юридичну форму. Наприклад, у разі фінансової оренди сутність та економічна реальність такі, що орендар здобуває економічну вигоду від користування орендованими активами протягом більшої частини терміну їхньої корисної експлуатації в обмін на прийняття зобов'язання сплатити за право користування суму, яка приблизно дорівнює справедливій вартості активу і пов'язаних з ним витрат. Отже, фінансова оренда призводить до виникнення статей, що відповідають визначенню активу та зобов'язання і визнаються як такі в балансі орендаря» [32]. Відповідно до п. 6 ПБО 1/2008 «Облікова політика організації»: «відображення в бухгалтерському обліку фактів господарської діяльності необхідно, виходячи не стільки з їх правової форми, а з їх економічної сутності і умов господарювання (вимога пріоритету сутності над формою)» [25]. Кожен факт

господарського життя підприємства, що відображається в бухгалтерському обліку, має як економічні, так і юридичні характеристики. З точки зору юриспруденції, в першу чергу, мають значення права і зобов'язання осіб – учасників господарських процесів, пов'язані з фактом господарського життя підприємства, а з економічної – вплив даного факту на фінансові результати діяльності підприємства. Відображення даних характеристик є завданням бухгалтерського обліку. Проте досить поширеною є ситуація, коли економічні та юридичні характеристики факту господарського життя суперечать один одному. Формуючи методологію бухгалтерського обліку, ми повинні зробити вибір: з точки зору економіки чи права ми будемо відображати даний факт господарського життя підприємства у бухгалтерському обліку. Абсолютно ідентичні з економічної точки зору господарські операції можуть мати різні юридичні характеристики. Наприклад, операції з придбання товарів для замовника за визначену винагороду можуть бути оформленими як договором поставки, так і договором комісії. Економічна природа вищезазначених операцій не зміниться, а ось обсяг прав та зобов'язань учасників договору може суттєво відрізнятись. В першому випадку, підприємство, що придбаває товари, буде їх власником, а в другому – з моменту придбання вони будуть власністю замовника. Отже, якщо методологія бухгалтерського обліку буде заснована на юридичних характеристиках, то вищенаведені господарські операції в першому випадку будуть відображатися на балансі підприємства – виконавця, а в другому – на балансових рахунках. Дотримання принципу пріоритету сутності над формою засноване на тезах, що отримання інформації про економічні характеристики фінансового стану підприємства для її користувачів є пріоритетнішим, аніж володіння інформацією про його юридичні характеристики.

Принцип історичної (фактичної) собівартості – варіант оцінювання активів, який відповідає теорії динамічного балансу (І. Шер) [33]. Оцінювання активів за історичною (фактичною) собівартістю, перш за все, відповідає цілям визначення рентабельності. Обчислюючи прибуток, ми зіставляємо отримані доходи з декапіталізованими витратами, завдяки яким ці доходи були отримані. З цієї точки зору – це капіталізовані витрати підприємства, тобто ті витрати, які ще не принесли йому доходів. Активи у цьому випадку розглядаються як зроблені підприємствам інвестиції, які приблизно повинні окупитися. Саме історична (фактична) собівартість демонструє суму витрат на формування конкретного активу – суму грошових коштів, в яку він (актив) обійшовся підприємству. Добре відповідаючи завданням визначення рентабельності, оцінювання за історичною (фактичною) собівартістю суперечить цілям визначення платоспроможності підприємства. У випадку, коли спираючись на дані звітності, ми пробуємо визначити, наскільки підприємство платоспроможне, актив розглядається як забезпечення боргів. Тобто нас цікавлять не ті ціни, за якими майно було колись придбано, а ті ціни, за якими його сьогодні можливо продати для того, щоб розрахуватися з боргами підприємства. Як правило, в якості альтернативи собівартості в даному випадку є ринкові ціни.

Теорія динамічного балансу передбачає оцінювання платоспроможності, виходячи з припущення безперервної діяльності підприємства. В цьому випадку ми виходимо з відсутності необхідності розпродажу активів для погашення існуючих зобов'язань. Це визначає підхід до оцінювання платоспроможності шляхом зіставлення найбільш ліквідного майна підприємства (оборотних активів) і поточних зобов'язань (короткотермінової кредиторської заборгованості). Вищенаведена ситуація схематично може бути представлена наступним чином (рис. 1).

Відповідність коефіцієнта загальної (поточної) платоспроможності ідеї визначення платоспроможності підприємства, виходячи з припущення безперервності діяльності, виглядає дуже сумнівно. Адже, якщо підприємство в найближчому майбутньому буде нормально функціонувати, в нього не буде з'являтися необхідність продавати свої запаси для того, щоб

розрахуватися з власними боргами. Забезпеченням поточних боргів у цьому випадку будуть виступати «сьогоднішні» та «завтрашні» гроші, тобто грошові кошти, їх еквіваленти та дебіторська заборгованість. Таким чином, ідея про необхідність переоцінювання активів за ринковими цінами зазнає фіаско. Це доводить факт, що при проведенні аналізу фінансового становища підприємства, виходячи з припущення безперервності діяльності, оцінювання активів за історичною (фактичною) собівартістю може відповідати завданням як для визначення рентабельності, так і для визначення платоспроможності підприємства.

Відповідно до принципу єдиного грошового вимірника, кожен факт господарського життя підприємства повинен бути оціненим у грошовому вираженні та в цій оцінці відображений на рахунках бухгалтерського обліку. Л. Ловінська вказує, що «У бухгалтерському обліку гроші виконували роль рахункових з самого початку їх застосування як вимірника, оскільки саме в бухгалтерському обліку гроші завжди були присутні як інструмент обчислення вартості окремих об'єктів і системного їх узагальнення. Це ж стосується і використання грошового вимірника в статистичному узагальненні економічної інформації, зокрема в системі національних рахунків» [34, с. 29, 30]. Вибір варіанта оцінювання фактів господарського життя підприємства і, як наслідок, елементів обліково-звітної інформації – це найважливіша проблема сучасної бухгалтерської практики. Саме принцип єдиного грошового вимірника лежить в основі аналізу обліково-звітної інформації підприємства. Адже аналіз обліково-звітної інформації – це співвідношення визначених елементів: оборотних активів та поточних зобов'язань, прибутку та активів, власних джерел засобів і кредиторської заборгованості та ін. Отже, саме принцип єдиного грошового вимірника робить обліково-звітну інформацію підприємства співставною.

Принцип періодичності означає, що господарська діяльність підприємства може ділитися на певні періоди з метою складання звітності. Наприклад, підприємство складає податкову декларацію з податку на прибуток за квартал, півріччя, три квартали, рік. Для фінансової звітності звітним періодом є календарний рік. Проміжна (місячна, квартальна) звітність, яка охоплює певний період, складається наростаючим підсумком з початку звітного року.

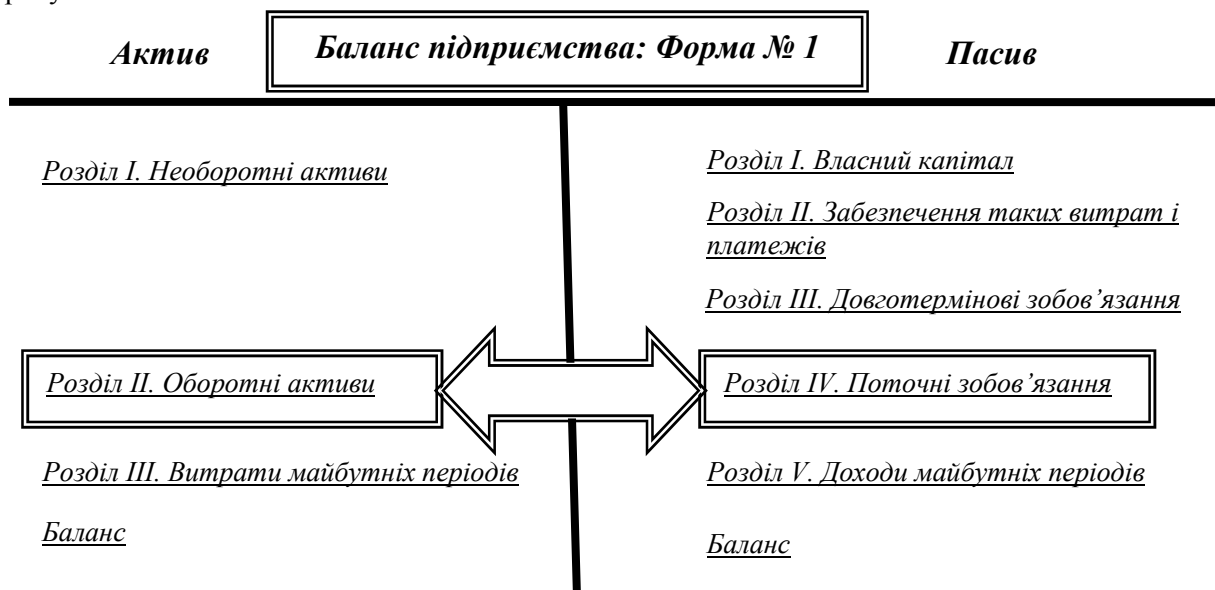


Рисунок 1. Схематичне відображення підходу до оцінювання платоспроможності.

Figure 1. Schematic mapping of the approach concerning the solvency evaluation

На нашу думку, для формування якісної обліково-звітної інформації в системі бухгалтерського обліку і звітності необхідно використовувати такі принципи: суттєвість і раціональність. Принцип суттєвості характеризується тим, що під час відображення обліково-звітної інформації в обліку і звітності потрібно виходити з наступних міркувань: зміст господарської операції, важливість і доцільність. Несуттєва обліково-звітна інформація не повинна відображатися в обліку розгорнуто, наприклад, в розрізі виділених окремих субрахунків (аналітичний облік), а у звітності в окремо створених (доданих у форму) статтях. Оскільки надмірна деталізація обліково-звітної інформації ускладнює процес її отримання та використання. Наприклад, для суб'єктів малого підприємництва доцільно застосовувати План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва [35], тобто вести спрощену форму бухгалтерського обліку, а не застосовувати повний План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [20] та вести повну журнально-ордерну форму. Тобто, без потреби не деталізувати обліково-звітну інформацію та не ускладнювати ведення бухгалтерського обліку. Відповідно до Концептуальної основи фінансової звітності «Інформація є суттєвою, якщо її відсутність або неправильне подання може вплинути на рішення, які приймають користувачі на основі фінансової інформації про конкретний суб'єкт господарювання, що звітує. Іншими словами, суттєвість – це характерний для кожного суб'єкта господарювання аспект доречності, що ґрунтується на характері або величині (чи обох) статей, яких стосується ця інформація у контексті фінансового звіту окремого суб'єкта господарювання» [32]. Згідно з листом МФУ «Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності» № 04230-108 від 29.07.2003 р.: «Суттєвість – характеристики облікової інформації, які визначають її здатність впливати на рішення користувачів фінансової звітності» [36]. Також, відповідно до п. 3 П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», «Суттєва інформація – інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності. Суттєвість інформації визначається відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та керівництвом підприємства» [13]. Принцип суттєвості застосовується у вітчизняній практиці. У балансі (т. ф. № 1) [37], звіті про фінансові результати (т. ф. № 2) [38], звіті про рух грошових коштів (т. ф. № 3) [39], звіті про власний капітал (т. ф. № 4) [40], примітках до річної фінансової звітності (т. ф. № 5) [41], додатку до приміток річної фінансової звітності «Інформація за сегментами» (т. ф. № 6) [42] обліково-звітну інформацію наводять у тисячах гривень. Точність у гривнях, в яких відображається вищенаведена звітність, не має суттєвого значення для користувачів у розумінні фінансового стану підприємства. Проте для суб'єктів малого підприємництва, які складають фінансову звітність відповідно до П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» (т. ф. № 1-м (мс), т. ф. 2-м (мс) [43], передбачено складати фінансову звітність у тисячах гривень з одним десятковим знаком. Отже, для суб'єктів малого підприємництва обліково-звітна інформація, що відображається у звітності, має суттєвість до одного десяткового знака.

Суттєвість залежить від обсягів статті та помилки, допущеної за певних обставин у зв'язку з пропуском чи неправильним відображенням. Таким чином, суттєвість швидше виступає певним порогом або критерієм відсікання, а не основною якісною характеристикою, яка має бути притаманною інформації, щоб вона стала корисною [44, с. 120].

В господарській діяльності підприємства застосування принципу суттєвості також може бути розглянуто на прикладі його нематеріальних активів. Адже такі активи підприємства можуть існувати в матеріальній формі, на таких носіях, як dvd-диск, флеш-носій тощо (програмне забезпечення), а також дозволи, ліцензії, патенти, сертифікати. В даному випадку,

на нашу думку, доцільно розглядати актив у цілому, виділяючи його елементи (матеріальні та нематеріальні), і звідси визначити, який із його елементів є суттєвішим.

Також, на нашу думку, необхідно розглянути принцип економічності обліково-звітної інформації (раціональності, прагматичності), який полягає в тому, що витрати на отримання обліково-звітної інформації не повинні бути більшими за економічний ефект від використання цієї інформації. Застосування принципу економічності обліково-звітної інформації передбачає пошук найоптимальніших методів відображення такої інформації за умови найменшого витрачання ресурсів. Дотримання принципу економічності обліково-звітної інформації означає забезпечення бухгалтерською службою раціональної організації обліку на підприємстві.

**Висновки.** Серед практиків і теоретиків бухгалтерського обліку немає єдиної думки щодо відповідності принципів бухгалтерського обліку вимогам нової інформаційної форми. Тому логічно розширити існуючий перелік принципів, викладених у вітчизняних П(С)БО, які не будуть суперечити їм, і водночас такі принципи розширять інформаційну базу для прийняття управлінських рішень. Принцип суттєвості дозволяє оптимізувати обліково-синтетичне опрацювання обліково-звітної інформації, виділити релевантну інформацію без надмірної аналітичності й достатню для аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства. Принцип економічності передбачає встановлення балансу між коштами, витраченими на формування обліково-звітної інформації та економічної вигоди від її використання.

**Conclusions.** Among the accounting practitioners and theorists there is no consensus concerning the conformity of the accounting principles to the requirements of the new information structure. Therefore, it is logically to expand the existing list of principles set out in the National accounting standards that will not contradict them and at the same time these principles expand the information base for decision-making. The principle of essentiality allows to optimize the accounting and synthetic processing of the accounting and reporting information, to identify the relevant information without undue analyticity and sufficient for the analysis of the financial and business activities of the enterprise. The principle of economy provides the balance between the funds being spent on the formation of the accounting and reporting information and economic benefits from its use.

### Використана література

1. Пушкар, М.С. Філософія обліку: монографія [Текст] / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 157 с.
2. Присухін, С.І. Філософія: навч посіб. – У 2 ч. – Ч.ІІ. Система філософії у визначеннях, поясненнях, схемах, таблицях [Текст] / С.І. Присухін. – К.: КНЕУ, 2006. – 168 с.
3. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і доп.) [Текст] / Уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел. – К.; Ірпінь: ВТФ «Перун», 2005. – 1728 с.
4. Словник бухгалтера і аудитора; ред. Я. Кавторєва. [Текст] – Х.: Фактор, 2009. – 352 с.
5. Бухгалтерський словник; за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. [Текст] – Житомир: ПП „Рута”, 2001. – 224 с.
6. Рабошук, А.В. Принципи, стандарти та професійне судження в бухгалтерському обліку: теоретико-методичний аспект: автореф. дис. ... канд. економ. наук: 08.06.04 „Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” [Текст] / А.В. Рабошук. – К., 2006. – 21 с.
7. Яцишин, Н.З. Складання, аналіз та аудит фінансової звітності підприємств: автореф. дис. ... канд. економ. наук: 08.00.09 „Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” [Текст] / Н.З. Яцишин. – К., 2012. – 20 с.
8. Економічна енциклопедія: у трьох томах. Т. 3 / Редкол.: ... С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Академія, 2002. – 952 с.
9. Посібник з бухгалтерського обліку: проект Тасіс Європейського союзу „Навчальна програма з бухгалтерського обліку в Україні” [Текст] // Делегація Європейської комісії в Україні, Молдові та Білорусі, 2004. – 554 с.
10. Лаговська, О.А. Бухгалтерський облік для управління: гносеологічний та епістемологічний конфлікти: монографія [Текст] / О.А. Лаговська. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – 344 с.
11. Бутинець, Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: підручник [Текст] / Ф.Ф. Бутинець. – Вид. 2-ге, доп. і перероб. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 640 с.

12. Закон України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” 16.07.1999 р. №996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.
13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності”, затверджене наказом МФУ № 87 від 31.03.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0391-99/print1342966521962518>.
14. Голов, С.Ф. Сучасний стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні: автореф. дис. ... докт. економ. наук: 08.00.09 „Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” [Текст] / С.Ф. Голов. – К., 2009. – 31 с.
15. Малюга, Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: монографія [Текст] / Н.М. Малюга. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.
16. Петрук, О.М. Розвиток національної системи бухгалтерського обліку в Україні: стратегія, гармонізація, регламентація: автореф. дис. ... докт. економ. наук: 08.06.04 „Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” [Текст] / О.М. Петрук. – К., 2006. – 33 с.
17. Петрук, О.М. Регулювання бухгалтерського обліку в Україні: теорія, методологія, практика: монографія [Текст] / О.М. Петрук. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 152 с.
18. Мервенецька, В.Ф. Щодо розмежування передумов організації облікового процесу, принципів ведення бухгалтерського обліку та принципів складання фінансової звітності [Текст] / В.Ф. Мервенецька // Облік і контроль на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку: У 2 ч. – Ч. I. – Матеріали III Міжнар. наук.-практ. конф. 10 – 11 жовтня 2008 р. – К.: КНЕУ, 2008. – С. 118 – 121.
19. Шигун, М.М. Розвиток моделювання системи бухгалтерського обліку: теорія і методологія: монографія [Текст] / М.М. Шигун. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 632 с.
20. Наказ Міністерства фінансів України „Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування” від 30 листопада 1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99/print1327246549106958>.
21. Berliner, M. Buchhaltungs- und Bilanzlehre / M. Berliner. – Hannover, 1924. – S. 63.
22. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 „Подання фінансової звітності” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/320314/file/IFRS%2001.pdf>.
23. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 „Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”, затверджене наказом МФУ № 137 від 28.05.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99/print1342966521962518>.
24. Лист Міністерства фінансів України „Про облікову політику” від 21.12.2005 р. N 31-34000-10-5/27793 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1023.2132.0>.
25. Положение бухгалтерского учета 1/2008 „Учетная политика организации”, утверждена приказом Министерства финансов России от 06.10.2008 г. № 106н [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.buhgalteria.ru/modules/helppbu/index.php?id=28>.
26. Пушкар, М.С. Теорія і практика формування облікової політики: монографія [Текст] / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль: Карт-бланш, 2009. – 260 с.
27. Куликова, Л.И. Принцип непрерывности деятельности предприятия в бухгалтерском учете и отчетности: монографія [Текст] / Л.И. Куликова, К.А. Степанов. – Казань: Казан. гос. ун-т, 2009. – 214 с.
28. Легенчук, С.Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки: монографія [Текст] / С.Ф. Легенчук. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 652 с.
29. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 „Біологічні активи”, затверджене наказом МФУ № 790 від 18.11.2005 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05/print1349895223036546>.
30. Легенчук, С.Ф. Принцип превалювання сутності над формою: історія виникнення та місце в сучасній бухгалтерській доктрині [Текст] / С.Ф. Легенчук // Вісник Житомирського державного технологічного університету: Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – № 2 (56). – Ч. 1. – С. 126 – 128.
31. Кучеренко, Т.С. Принцип превалювання сутності над формою [Текст] / Т.С. Кучеренко // Облік і контроль на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку: У 2 ч. – Ч. I. – Матеріали III Міжнар. наук.-практ. конф. 10 – 11 жовтня 2008 р. – К.: КНЕУ, 2008. – С. 98 – 100.
32. Концептуальна основа фінансової звітності від 01.09.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_009](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_009).
33. Шерр, И.Ф. Бухгалтерия и баланс [Текст] / И.Ф. Шерр; пер. с нем. С.И. Цедербаума. – [4-е изд.]. – М.: Экономическая жизнь, 1926. – 576 с.
34. Ловінська, Л.Г. Оцінка в бухгалтерському обліку: монографія [Текст] / Л.Г. Ловінська. – К.: КНЕУ, 2006. – 256 с.
35. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва, затверджений наказом МФУ № 186 від 19 квітня 2001 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0389-01/print1342966521962518>.



36. Лист Міністерства фінансів України „Про суттєвість в бухгалтерському обліку і звітності” № 04230-108 від 29.07.2003 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1023.61.0>.
37. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 „Баланс”, затверджене наказом МФУ № 87 від 31.03.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0396-99/print1342966521962518>.
38. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 „Звіт про фінансові результати”, затверджене наказом МФУ № 87 від 31.03.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0397-99/print1342966521962518>.
39. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 „Звіт про рух грошових коштів”, затверджене наказом МФУ № 87 від 31.03.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0398-99>.
40. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 5 „Звіт про власний капітал”, затверджене наказом МФУ № 87 від 31.03.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0399-99/print1342966521962518>.
41. Наказ Міністерства фінансів України „Про примітки до річної фінансової звітності” № 302 від 29.11.2000 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0904-00>.
42. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 „Фінансова звітність за сегментами”, затверджене наказом МФУ № 412 від 19.05.2005 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0621-05/print1342966521962518>.
43. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 „Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства”, затверджене наказом МФУ № 412 від 19.05.2005 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0621-05/print1349601830499732>.
44. Прийняття рішень в аналізі та контролі капіталу торговельних підприємств: монографія [Текст] / А.Д. Бутко, О.Л. Шерстюк, А.М. Пташник та ін. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2012. – 276 с.