

ПРИНЦИПИ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: ПЕРЕДУМОВИ ТА НАПРЯМКИ РОЗВИТКУ

PRINCIPLES OF ORGANIZATION OF ACCOUNTING: PREREQUISITES AND DIRECTIONS OF DEVELOPMENT

У статті розглянуто питання розвитку та модифікації принципів бухгалтерського обліку через призму пізнання їх сутності та ролі у системі інформаційного забезпечення бізнесу. Доведено безальтернативність застосування принципів для формування інформації. Встановлено основні напрями та основні передумови розвитку та модифікації принципів як невід'ємного складника методології бухгалтерського обліку. Доведено необхідність одночасного застосування в обліковому процесі принципів організації і принципів ведення бухгалтерського обліку. Обґрунтовано методологічні припущення, які реалізує кожний із принципів організації бухгалтерського обліку та їхній вплив на якісні характеристики облікової інформації. Розглянуто та удосконалено напрями практичної реалізації принципів організації бухгалтерського обліку, спрямовані на зростання дієвості та ефективності обліково-аналітичного забезпечення менеджменту.

Ключові слова: бухгалтерський облік, методологія, принципи, інформація, обліково-аналітичне забезпечення.

В статті рассмотрены вопросы развития и модификации принципов бухгалтерского учета через призму познания их сущности и роли в системе информационного обеспечения бизнеса. Доказана безальтернативность применения принципов для формирования информации. Установлены основные направления и основные предпосылки развития и модификации принципов как неотъемлемой составляющей методологии бухгалтерского учета. Доказана необходимость одновременного применения принципов организации и принципов ведения бухгалтерского учета. Обоснованы методологические предположения, которые реализует каждый из принципов организации бухгалтерского учета, и их влияние на качественные характеристики учетной информации. Рассмотрены и усовершенствованы направления практической реализации принципов организации бухгалтерского учета, направленные на рост рациональности и эффективности учетно-аналитического обеспечения управления.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, методология, принципы, информация, учетно-аналитическое обеспечение.

УДК 657.372

<https://doi.org/10.32843/infrastruct40-77>

Островерха Р.Е.

к.е.н., доцент,
доцент кафедри бухгалтерського обліку
Університет державної фіскальної
служби України

Ostroverha Rita

University of the State Fiscal Service
of Ukraine

The article deals with the issues of development and modification of accounting principles through the prism of knowing their essence and role in the system of business information support. It is proved that there is no alternative to accounting principles in the formation of information. It is established that the application of the principles of information formation was implemented by IFRS and is related to the granting of economic independence to accounting entities, and therefore is an objective condition of the processes of accounting reform. The main directions and basic prerequisites for development and modification of principles as an integral part of accounting methodology are identified. It is proved that the strategy of development of accounting methodology determines the directions of modification of principles, and the main reason is the development and change of information needs of users of information. The necessity of simultaneous application of accounting principles and principles of accounting information formation in accounting process is substantiated. It is emphasized that the scientific substantiation of the methods of practical implementation of the principles is the basis for increasing the effectiveness of their use in the formation of information. The methodological assumptions inherent in each principle of accounting organization are substantiated and their influence on the qualitative characteristics of accounting information is established. It is established that in connection with the processes of implementation of IFRS in Ukraine, and in view of the general trends of development and improvement of accounting, it is necessary to make some adjustments and clarifications to the very structure of accounting principles and methodical instruments that ensure the effectiveness of the principles on impact on quality, timeliness, efficiency and reliability of information. The directions of practical implementation of accounting principles aimed at improving the efficiency and effectiveness of accounting information are considered and improved.

Key words: accounting, accounting methodology, principles, information, accounting and analytical support.

Постановка проблеми. Для розроблення оперативних та обґрунтованих рішень щодо вибору оптимальних стратегій розвитку в умовах швидких змін економічної ситуації потрібна релевантна інформація, адаптована під запити бізнес-структури. Із перетворенням бухгалтерського обліку на основну інформаційну систему, здатну забезпечити нагальні інформаційні потреби менеджменту, першочергового значення набуває ступінь раціональності способів, методів та прийомів, що забезпечують формування облікової інформації. Достовірність облікової інформації «залежить насамперед від знання принципів, за допомогою яких бухгалтери її формують», тому принципи становлять «альфу і омегу» рахунковедення [1, с. 31]. Будучи інструментом реалізації права суб'єктів господарювання на самостійність у формуванні

облікової політики, саме принципи забезпечують задоволення запитів бізнес-структури у «різній інформації для різних цілей і користувачів». Крім того, перехід до використання принципів замість однакових чисельних правил означає якісно новий підхід до формування інформації, тому є об'єктивною закономірністю процесів реформування бухгалтерського обліку. Особливе стратегічне місце принципів у складі методологічного інструментарію бухгалтерського обліку та необхідність запобігання їхнім «химерним трансформаціям» визначають актуальність теоретичних досліджень, спрямованих на плідну імплементацію принципів у практику бухгалтерського обліку при формуванні інформаційних ресурсів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У наукових працях, присвячених удосконаленню

теоретичних засад бухгалтерського обліку, обліку значна увага приділяється розвитку принципів обліку. Зокрема, вказані питання досліджувалися К. Безверхим, Н.Є. Білинською, С.П. Головим, Я.О. Ізмайловим, М.В. Корягіним, С. Легенчуком, Н.М. Малюгою, О.В. Мервенецькою, А.В. Рабошук, С.В. Свірко, А.В. Тягнирядно, Л.Л. Харламовою, М.М. Шигун. Але перелік принципів організації бухгалтерського обліку, питання щодо їх змістовного наповнення, а особливо рекомендації щодо їх практичного використання залишаються недостатньо розробленими, а тому потребують подальших досліджень.

Постановка завдання. Метою статті є обґрунтування переліку принципів організації бухгалтерського обліку, розкриття їх змісту, а також розроблення способів практичної реалізації в обліковому процесі з метою підвищення якості та релевантності облікової інформації.

Виклад основного матеріалу дослідження. У загальнонауковому понятійно-термінологічному апараті категорія «принципи бухгалтерського обліку» є похідною від одного із ключових понять філософії «принцип (від лат. *principium* – основа, початок)» – «основне вихідне положення якої-небудь наукової системи, теорії» [2, с. 1132]. Будучи базисним положенням, принципи зумовлюють, визначають усі наступні твердження, практики, дії, до яких їх застосовують та які з них витікають. Для практичної реалізації принципів першочергово потрібно «визначити їх сутність, пріоритетність та доцільність застосування», тому що «неоднозначність трактування та складу принципів призводить до плутанини у їх змісті, помилок у застосуванні і, як наслідок, викривлення сутності бухгалтерського обліку» [3, с. 113].

Запровадження принципів в облікову практику зумовлюється невідоротністю децентралізації у регулюванні облікової практики, що формалізувалося у наданні права суб'єктам господарювання на самостійність у формуванні облікової політики [4]. Використання принципів надає інформації якісно нових властивостей, чим забезпечує її адаптування до інформаційних запитів користувачів. Відповідно, визначення «принципи – це фактично нормативне закріплення елементів методу бухгалтерського обліку» [5, с. 214] суперечить їхній сутності. Більш обґрунтованим є визнання принципів «першоосною для відображення у бухгалтерському обліку операцій і фактів господарського життя» [6, с. 186].

Н.М. Малюга розглядає сутність принципів із різних позицій: «З одного боку, принципи є елементом регулювання методології бухгалтерського обліку. В такому контексті вони тлумачаться по-різному: правила, норми, інструкції, вимоги, рекомендації, обмеження, якісні характеристики. З іншого боку, принципи бухгалтерського обліку трактуються як

основоположні концепції» [3, с. 114–115]. Підміна дефініцій у визначенні «створює термінологічні колізії, призводить до еkleктичного змішування термінології, некоректності вживаних дефініцій і неприпустимо для наукових досліджень» [7, с. 219]. Принципи не можна ототожнювати з правилами, нормами, тощо. Правила призначені для детальної та неухильної регламентації дій бухгалтера, а принципи – інструмент вибору методів, способів і процедур оцінки та обліку з альтернативних варіантів, запроваджених нормативними документами. Тлумачення принципів основоположними концепціями більш повно розкриває їхню природу та призначення.

Для визначення та розроблення напрямів та шляхів модернізації принципів важливо ідентифікувати їхнє місце у багаторівневій системі бухгалтерського обліку та взаємозв'язок з іншими елементами цієї системи. Намагання ототожнити принципи з методологією, про що свідчить визначення: «Методологія бухгалтерського обліку є нічим іншим як впорядкованою системою принципів бухгалтерського обліку [3, с. 123] не знайшло підтримки у наукових колах. Так, В. Поуел у своєму знаменитому мосту: *постулати – принципи – правила – процедури* позиціював принципи одним з елементів процесу послідовного сходження від абстрактного до конкретного, від теорії до практики [8, с.351]. М.В. Корягін принципи вважає однією зі складових частин методології разом з «методами обліку, способами, прийомами, методологічними інструментами, методичними підходами до виконання облікових процедур, що в своїй сукупності забезпечують пізнавальні процеси у системі бухгалтерського обліку» [9, с. 27]. Як складову частину методології розглядав принципи В.В. Сопко: «Для того, щоб бухгалтерський облік міг виконувати власну роль (функцію) «мови бізнесу» його побудова повинна відповідати загальноновизнаним у світовій практиці принципам. Їхній взаємозв'язок формує бухгалтерський облік як процес, його методологію та систему організації» [10, с. 32].

Визнання принципів невід'ємним елементом теоретичної конструкції бухгалтерського обліку доводить нерозривний взаємозв'язок між реформуванням методології та модифікацією принципів бухгалтерського обліку. Так, з одного боку, без модифікації принципів процес удосконалення методології не може набути завершеності та вичерпності, а сама модель – оптимальності та раціональності. З іншого боку, саме стратегія розвитку методології визначає напрямки модифікації принципів. Спільність передумови обох процесів, якою є розвиток та зміни інформаційних потреб користувачів, визначає спільність напрямів удосконалення та модифікації принципів та методології обліку – посилення інформаційної функції бухгалтерського обліку.

Однією з найбільш актуальних тем сучасного наукового дискусю є обговорення напрямів класифікації принципів за різними підходами. Прозиції С.Ф. Легенчука щодо групування та модифікації принципів спрямовані на забезпечення відповідності бухгалтерського обліку вимогам користувачів інформації в умовах постіндустріальної економіки [11, с. 14].

С.В. Свірко пропонує поділяти принципи на три групи (принципи рекомендації, принципи умови, принципи обмеження) на основі критичного аналізу їхньої дієвості [12, с. 149–150]. Я.Ю. Ізмайлов дотримується аналогічних підходів до формування груп, але на основі критичної характеристики принципів в контексті інвестиційно-інноваційного розвитку України пропонує власні зміни до складу груп та уточнення до змісту принципів кожної групи [13, с. 333–334].

За одним з найбільш розповсюджених підходів до групування принципів їх поділяють на принципи бухгалтерського обліку і принципи фінансової звітності, що, зокрема, підтримується А.В. Рябошук [14, с. 6], М. Шигун [15, с. 200] та іншими. Слід відмітити, що при цьому не розроблені та не визначені єдині підходи щодо складу відповідних груп та змісту принципів. «З цієї ідеєю» цілком погоджується О.В. Харламова, мотивуючи, що «таке розмежування принципів дозволить їх структурувати, полегшить їх сприйняття укладачами фінансової звітності, сприятиме їх практичній реалізації та імплементації в обліково-звітну систему» [7, с. 219].

Але, «обліково-звітна система» є єдиною системою бухгалтерського обліку, у якій інформація формується шляхом послідовного проходження через три взаємопов'язані етапи облікового процесу, тому у формах звітності лише узагальнюється інформація, одержана і сформована із використанням принципів бухгалтерського обліку, які одночасно є і принципами фінансової звітності. Ідея розмежування принципів бухгалтерського обліку і принципів фінансової звітності суперечить вимогам щодо системності бухгалтерського обліку, що позбавляє її перспектив практичного застосування.

У сучасному суспільстві, що прагне до максимальної ефективності в усіх сферах, попитом користуються лише прикладні дослідження, доведені до рівня практичного використання у конкретних ситуаціях. Бухгалтерський облік як практично функціонуюча інформаційна система потребує теоретичних досліджень, результати яких спрямовані на використання у практичній роботі бухгалтера. У кожній конкретній ситуації для формування облікової інформації бухгалтер використовує не групи, не сукупності, а саме певні принципи, причому «ступінь відповідності об'єктів обліку дійсній реальності залежить, перш за усе, від знання принципів, за допомогою яких бухгалтери

формують інформацію» [1, с. 31]. Основними шляхами вирішення нагальної та невідкладної проблеми з практичної імплементації принципів у практику обліку є уточнення та доповнення переліку і змісту принципів відповідно до МСФЗ, прийнятих Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, а також розроблення напрямів їхньої практичної реалізації. Особливо актуальними напрямками досліджень є імплементація принципів до визнання та оцінки якісно нових об'єктів господарювання, а також адаптування до галузевих особливостей бізнес-структур.

Системна взаємодія методології, методики та практики бухгалтерського обліку під час формування облікової інформації засвідчує важливу роль у цьому процесі організації обліку: «Напрямки побудови і розвитку інформаційної підсистеми підприємства мають бути підпорядковані цілям і задачам системи управління, а для цього повинні бути відповідним чином сформульовані принципи організації обліку і моделювання його об'єктів» [16, с. 4]. Принципи є однією з передумов раціональної організації обліку: «Процеси організації бухгалтерського обліку відбуваються на основі відповідних теоретичних засад, основними з яких вважаються принципи організації обліку» [17 с. 218], а також основою формування обліку та забезпечення його подальшої провідної ролі у діяльності підприємства [6, с. 186].

«У рамках вирішення проблеми формування принципів» М. Шигун пропонує «відокремлювати рівні ведення обліку та складання звітності і виділяти відповідно принципи організації бухгалтерського обліку, ведення бухгалтерського обліку, принципи складання і подання фінансової звітності» [15, с. 200]. Оскільки запропоноване розмежування принципів відповідає структурним рівням бухгалтерського обліку, то є обґрунтованим та наближеним до практичних потреб бухгалтерів під час формування інформації.

Кожна група принципів в обліковому процесі виконує власні функції. Принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності, запроваджені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [4], визначають методологію оцінки фактів господарського життя (ФГЖ) та результатів діяльності [1, с. 42], тобто змістовні, якісні характеристики облікової інформації. Роль принципів організації бухгалтерського обліку полягає у створенні передумов для формування такої релевантної інформації. Відповідно, специфіка ролі та функцій кожної групи принципів засвідчують необхідність їх одночасної обов'язкової участі в обліковому процесі, а також доцільність тісного взаємозв'язку, взаємозумовленості та комплексного застосування у цьому процесі.

Сучасним науковим середовищем не сформовано єдиних підходів щодо складу принципів

Таблиця 1

Принципи організації бухгалтерського обліку

Принципи	Автор
Цілісності, всебічності, субординації, динамічності, випереджуючого відображення, системоутворюючих відносин, адаптивності, паралелізму, ритмічності, прямо плинності	Кузьмінський А. М., Завгородній В.П., Сопко В. В.
Механізація обліку. Економія часу. Економія праці. Скорочення термінів. Безпечність а) самоконтроль, б) ревізія. Чіткість.	Бутинець Ф.Ф., С.М. Лайчук, О.В. Олійник,
Безперервності, єдиного грошового вимірника, нарахування, періодичності	В. Мервенецька
Безперервності, автономності, послідовності	А. Рабошук
Цілісності, всебічності, динамічності, адаптивності, пропорційності	Ю.Д. Чацкіс, Е.С. Гейер, О.А. Наумчик,
Автономності, адаптивності, комплексності, безпеки та контролю бухгалтерських даних, ритмічності, зниження витрат, послідовності, застосування комп'ютерної техніки, постійного удосконалення, ешелонування	Дикий А.П.
Цілісності, автономності, безперервності, реєстрації, раціональності та контролю.	ММ. Шигун
Цілісності, реєстрації, ідентифікації, безперервності, контролю (верифікації), несуперечності, повноти	Соколов Я.В.

Джерело: [1, с. 31–41; 14, с. 6; 15, с. 200; 18, с. 11–15; 19, с. 20; 20, с. 47; 21, с. 9]

кожної з груп. Однакові принципи одними дослідниками включаються до першої групи, а іншими – до другої. На наш погляд, основою ефективного використання принципів для формування інформації є не дослідження їхніх кваліфікаційних ознак, а розкриття змісту та розроблення напрямів практичного використання. Формування переліку принципів повинно дати відповідь на питання, як організувати бухгалтерський облік, щоб із найменшими витратами в оптимальний спосіб та терміни забезпечити потреби менеджменту в інформації.

Принципи організації обліку, що найчастіше зустрічаються у працях учених, узагальнені у табл. 1.

Аналіз показників табл. 1 показав, що серед них є методичні прийоми, вимоги, рекомендації, умовності, обмеження, тому не можна однозначно оцінити склад наведених показників і лише частина з них належить до принципів. Наслідком помилкового ототожнення різних за призначенням та способами застосування категорії є їх неправильне вживання, що супроводжується «хімерними трансформаціями» на практиці, для уникнення яких потрібно зі складу методичних прийомів, способів чітко виокремлювати саме принципи організації обліку. Також таблиця засвідчує, що серед усіх наведених принципів перевага надається принципам цілісності, всебічності, субординації, динамічності та випереджувального відображення, що зумовлює необхідність першочергового дослідження їхнього змісту та напрямків практичного використання.

Слід підкреслити, що особливості організації обліку, що включає організацію облікового процесу, тобто саме процесу формування інформації, та організацію роботи апарату бухгалтерії потребують одночасного застосування принципів різних наук (бухгалтерського обліку, менеджменту, менеджменту персоналу, тощо).

Узагальнюючим, а тому одним із самих важливих з переліку принципів обліку, Я.В. Соколов визнавав принцип цілісності [1, с. 31]. Цей принцип реалізується у багатьох аспектах. У вузькому розумінні прямим наслідком принципу цілісності є подвійний запис, реалізація якого забезпечує взаємопов'язане відображення ФГЖ на рахунках бухгалтерського обліку та балансове узагальнення інформації за звітний період.

У більш широкому розумінні згідно з принципом цілісності облікова інформація представляє єдину систему, задану в інтересах управління [1, с. 31]. Виходячи з наведеного тлумачення, практична імплементація принципу цілісності в обліковий процес потребує вирішення низки питань, зокрема, визначення складу самої системи, її меж і взаємодії між її складниками та з іншими системами управління, а також щодо критеріїв відповідності інформації завданням управління. Виходячи із системно-кібернетичного підходу, згідно з принципом цілісності бухгалтерський облік необхідно адаптувати у цілісну інформаційну систему управління фінансово-господарською діяльністю, підпорядкувавши, запрограмувавши його на вирішення завдань, що ставляться менеджментом підприємства під час прийняття управлінських рішень. Але, з іншого боку, бухгалтерський облік є складною багаторівневою системою, функціонування якої забезпечують елементи та складники, наведені на різних рівнях системи (рис. 1).

Підхід до організації обліку з позицій цілісності вимагає дотримання вимог системності як щодо кожної його складової частини, кожного елемента, так і системи обліку загалом, а також забезпечення послідовності, наступності та взаємозв'язку складників системи окремо на кожному рівні (змістовному, технологічному та процедурному), а також між рівнями, між етапами облікового процесу

(документуванням ФГЖ, обліковою реєстрацією та складанням звітності), їхньою гармонізацією з особливостями діяльності суб'єктів господарювання та цільовим підпорядкуванням потребам управління підприємством. Для реалізації цілісного підходу до побудови системи обліку необхідно ідентифікувати горизонтальні та вертикальні зв'язки між елементами, визначити, які з них керуючі, а які – підпорядковані, а також встановити їх взаємний вплив та вплив на систему обліку у цілому.

Цілісність передбачає, що система обліку повинна відповідати завданням управління господарськими процесами [1, с. 31], тому завданням організації обліку є забезпечення відповідності інформаційної системи потребам менеджменту. Під створенням цілісної системи управління можна розуміти адаптування інформаційних потоків до запитів системи управління щодо обсягів інформації, її змісту, структури, термінів та форми подання. Для цього необхідно привести рівні систематизації інформації (структуру аналітичного обліку) у відповідність до ієрархії цілей, завдань, стратегій користувачів інформації (управління підприємством, окремим структурним підрозділом, видом діяльності, центром відповідальності). Для цього потрібно розробити операційно-виробничу структуру управління, визначити центри прийняття управлінських рішень, у розрізі яких організувати аналітичний облік. Такими центрами є види діяльності (основна, операційна, фінансова, інша), структурних підрозділів (кожного відділу, групи, виробництва, сегменту), центрів відповідальності (менеджерів різних рівнів та матеріально-відповідальних осіб).

Практична імплементація принципу реєстрації у бухгалтерський облік зобов'язує бухгалтерів реєструвати усі ФГЖ у первинних документах, після чого систематизувати інформацію у регістрах обліку. Тобто критерієм визнання ФГЖ дійсними та достовірними є їхня фіксація у первинних документах, які є юридичним доказом реальності господарської операції та юридичним дозволом на її проведення. Необхідність фіксації ФГЖ у носіях інформації закріплена у Законі України [4] та інших нормативних документах. Суб'єкти господарювання повинні суворо дотримуватись вимог щодо складання первинних документів на кожну господарську операцію. Для цього потрібно організувати процес документування ФГЖ та рух документів між виконавцями облікових робіт з метою вчасного формування інформації.

З огляду на важливість принципу, Я.В. Соколов сформулював закони реєстрації, призначені забезпечити ефективність процесу документування:

1) ФГЖ підлягають реєстрації лише у тому обсязі, який дозволяє здійснювати управлінський вплив на господарські процеси;

2) затрати на реєстрацію ФГЖ не можуть перевищувати економічного ефекту від управлінських рішень, прийнятих на основі інформації [1, с. 33].

Перший закон призначений оптимізувати потоки облікової інформації, тому що «надмірна, надлишкова» інформація «загромаджує» облік, чим уповільнює формування дійсно необхідної інформації. Крім того, на її формування витрачаються фінансові, трудові та людські ресурси, що призводить до необґрунтованого здороження облікового процесу.



Рис. 1. Структура бухгалтерського обліку як цілісної інформаційної системи управління господарською діяльністю

Джерело: авторська розробка

Окремими дослідниками цей закон тлумачиться як дозвіл на вибіркоче відображення лише окремих показників, що безпосередньо впливають на управління. Але, основними якісними характеристиками облікової інформації є повнота, релевантність та достовірність, а їх забезпечує саме суцільне відображення ФГЖ. Пропозиції щодо вибіркової реєстрації інформації суперечать вимогам щодо її обов'язковості, тому не можуть застосовуватись у бухгалтерському обліку. Закон реєстрації спрямований на оптимізацію обсягів облікової інформації, приведення їх у відповідність до запитів менеджменту: «Критерієм вибору оптимального обсягу та складу інформації, яка формується у системі обліку, є економічний ефект, який отримано від використання цієї інформації» [22, с. 31], тобто її важливість, цінність, корисність для управління. У науковій літературі обсяги «надмірної, надлишкової» інформації пропонують зменшувати шляхом її проходження через три етапи фільтрації (фізичний канал, семантичний фільтр та прагматичний фільтр), призначені для її оцінки за різними параметрами [23, с. 49]. На наш погляд, для оптимізації обсягів та структури інформації у первинних документах доцільно фіксувати показники, що потрібні для наступних дій або прийняття управлінських рішень та відмовитись від хаотичних та безсистемних повідомлень. Наприклад, згідно нормативних документів одним з показників табеля обліку відпрацьованого робочого часу є стать працівників. Але цей показник не впливає на суму заробітної плати, для нарахування якої призначений табель, тому він зайвий у цьому документі і з метою оптимізації форми документа його доцільно видалити. Зменшити обсяги інформації можна шляхом коригування рівня деталізації інформації в аналітичному обліку. Наприклад, для організації обліку нескладних, однакових за ціною, ґатунком, складом, сорто-розмірами виробів (дитячих іграшок, побутових пластмасових виробів, тощо), що відрізняються лише за кольором, його не доцільно відображувати в обліку та окремо вести аналітичний облік за вказаною ознакою. Для визначення рівнів деталізації інформації доцільно застосовувати межу суттєвості і несуттєвості показники, які не впливають на управлінські рішення внаслідок незначної величини, доцільно обліковувати у складі подібних, а не заводити для їх відображення окремі реєстри обліку.

Принцип контролю (верифікації) призначений забезпечити достовірність облікової інформації, її адекватність реальному стану об'єктів обліку. Для цього пропонуються два важливих для бухгалтерського обліку прийоми:

1) колації – зустрічної перевірки розрахунків та підсумків взаємопов'язаних реєстрів обліку,

реєстрів аналітичного обліку та реєстрів синтетичного обліку; реєстрів обліку та форм звітності, тощо;

2) інвентаризації – встановлення фактичних залишків матеріальних цінностей на підприємстві та їх зіставлення з показниками обліку [1, с.39].

Для реалізації принципу колації у формі бухгалтерського обліку потрібно передбачити різні рівні деталізації та систематизації інформації у реєстрах аналітичного обліку з наступним узагальненням у реєстрах синтетичного обліку. Для цього потрібно розробити детальний взаємозв'язок реєстрів обліку при відображенні однорідних груп об'єктів обліку на різних рівнях систематизації інформації, що дозволить контролювати підсумки взаємопов'язаних між собою реєстрів аналітичного та синтетичного обліку.

Згідно із Законом України підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію активів і зобов'язань з метою забезпечення достовірності показників бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Інвентаризація призначена для перевірки і документального підтвердження наявності, стану і оцінки активів і зобов'язань підприємства. Проведення інвентаризацій змушує матеріально-відповідальних осіб забезпечувати збереження цінностей, що сприятиме зменшенню необґрунтованих втрат підприємства.

Висновки з проведеного дослідження. Результати дослідження визначають шляхи модернізації принципів організації бухгалтерського обліку, спрямовані на зростання релевантності та якості облікової інформації та вирішення питань обліково-аналітичного забезпечення менеджменту під час прийняття управлінських рішень. Незважаючи на широке висвітлення питань, пов'язаних з позиціонуванням принципів у багаторівневій системі бухгалтерського обліку, однозначних поглядів щодо їх місця та взаємозв'язку з іншими елементами цієї системи досі не вироблено, тому вказані питання потребують додаткових досліджень, спрямованих на імплементацію принципів в облікову практику.

Визнання принципів невід'ємною складовою частиною теоретичної конструкції бухгалтерського обліку дозволило обґрунтувати нерозривний взаємозв'язок між реформуванням методології та модифікацією принципів бухгалтерського обліку, визначити їхні шляхи та напрями. Розроблені пропозиції щодо практичної імплементації принципів цілісності, реєстрації, контролю (верифікації) окреслюють нові напрями системного вдосконалення процесів документування, облікової реєстрації та складання форм звітності з метою підвищення якості та релевантності інформаційних ресурсів, а тому і ефективності управлінських рішень, що приймаються на їхній основі.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. Москва: Финансы и статистика, 2000. 496 с.

2. Великий тлумачний словник сучасної української мови / за ред. В. Т. Бусела. Ірпінь, Вид-во «Перун», 2009. 1736 с.

3. Малюга Н.М. Принципи бухгалтерського обліку: суперечності регламентації. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2006. Вип. 1(4). С. 112–127.

4. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: закон України від 16 липня 1999 р. № 966-XIV/ Верховна Рада України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 21.02. 2020)

5. Петрук О.М. Принципи і правила в регульованні бухгалтерського обліку. *Вісник ЖІТІ. Серія: Економічні науки*. 2002. № 20. С. 212–217.

6. Білинська Н.Є. Принципи бухгалтерського обліку за міжнародними та національними стандартами. *Проблеми та перспективи розвитку економіки і підприємництва та комп'ютерних технологій в Україні*. праці VIII наук.-техн. конф., м Львів, 11–13 листопада 2012 р.. Львів, 2012. С. 186–188.

7. Харламова О. Принципи бухгалтерського обліку і фінансової звітності за МСФЗ: проблеми термінологічної формалізації. *Бізнес Інформ*. 2015. № 7. С. 218–222.

8. Соколов Я. В. Бухгалтерский учёт: от истоков до наших дней. Москва: Аудит ЮНИТИ, 1996. 638 с.

9. Корягін М.В. Побудова методології бухгалтерського обліку. *Економіка та держава*. 2018. № 11. С. 27–31.

10. Сопко В.В. Бухгалтерський облік (рахунковедення): теоретичні основи та базові принципи побудови. *Науковий вісник державної академії статистики, обліку та аудиту*. 2004. № 4. С. 30–36.

11. Легенчук С. Ф. Розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки: автореф. дис. ... д-ра. екон. наук: 08.00.09. Житомир, 2011. 39 с.

12. Свірко С. В. Бухгалтерський облік в бюджетних установах: методологія і організація: монографія. Київ: КНЕУ, 2006. 244 с.

13. Измайлов Я. О. Формування принципів бухгалтерського обліку господарської діяльності підприємств у контексті інвестиційно-інноваційного розвитку економіки України. *Бізнес Інформ*. 2016. № 10. С. 329–337.

14. Рабошук А.В. Принципи, стандарти та професійне судження в бухгалтерському обліку: теоретико-методичний аспект : автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». Київ, 2006. 21 с.

15. Шигун М.М. Принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності: семантика понять і змісту. *Вісник ЖДТУ. Економічні науки*. 2009. № 3 (49). С. 199–203.

16. Валуєв Б.І. Деякі актуальні питання наукових досліджень із бухгалтерського обліку. *Наукові школи світу: еволюція, сучасний стан, перспективи розвитку*: праці VII міжнар. наук. конф. м. Житомир, 03–04 листопада 2008. Житомир: ЖДТУ, 2008. 208 с. С. 3–6.

17. Шигун М.М. Фактори впливу на процеси організації бухгалтерського обліку. *Вісник ЖДТУ*. 2010. № 2 (52). С. 216–218.

18. Сопко В., Завгородній В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: підручник. Київ: КНЕУ, 2004. 428 с.

19. Чацкіс Ю.Д., Наумчик О.А. Організація бухгалтерського обліку: навч. пос. Київ: ЦУЛ, 2011. 564 с.

20. Бутинець Ф. Ф. Організація бухгалтерського обліку: підруч. Житомир: Рута, 2006. 528 с.

21. Дикий А.П. Організація бухгалтерського обліку як інструмент забезпечення економічної безпеки підприємств: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». Житомир. 2009. 21 с.

22. Пушкар М.С. Чумаченко М.Г. Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація: монографія. Тернопіль : Карт-бланш, 2011. 336 с.

23. Документування в бухгалтерському обліку: процесний підхід: монографія / С.Ф. Легенчук, К.О. Вольська, О.В. Вахун. Івано-Франківськ: Вид. Кушнір Г. М. 2016. 228 с.

REFERENCES:

1. Sokolov Ya.V. (2000). *Osnovy teorii buhgalterskogo ucheta*. [Fundamentals of Accounting Theory]. Moskva. Finansy i statistika, p. 496 [In Russian].

2. Vely'kyj' tlmachnyj' slovnyk' suchasnoy' ukrayins'koyi movy' [A great explanatory dictionary of the modern Ukrainian language]. (2009). / za red. Busela V.T. Irpin', Vy'd-vo: «Perun», p. 1736. [in Ukrainian].

3. Maljugha N.M. (2006). *Pryncypy bukhghalters'koghho obliku: superechnosti rehlyamentaciji*. [Principles of accounting: contradictions of regulation] *Problemy teorii ta metodologiji bukhghalters'koghho obliku, kontrolju i analizu*. vol. 1(4). pp. 112–127.

4. *Zakon Ukrai'ny „Pro buhgalters'kyj oblik ta finansovu zvitnist' v Ukrai'ni” No 996-HIV vid 16.07.1999 r.* [The Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine" No. 996-XIV of 16.07.1999]. URL <http://uapravo.net/data/base51/ukr51374.htm> (accessed 21 February 2020).

5. Petruk O.M. (2002). *Pryncypy i pravyla v rehlyuvanni bukhghalters'koghho obliku*. [Principles and rules in accounting regulation]. *Visnyk ZHITI. Serija: Ekonomichni nauky*. no. 20. pp. 212–217.

6. Bilysjka N. Je. (2012). *Pryncypy bukhghalters'koghho obliku za mizhnarodnymy ta nacionaljnymy standartamy*. [Principles of accounting according to international and national standards]. Proceedings of the *Problemy ta perspektvy rozvytku ekonomiky i pidpryemnyctva ta komp'juternykh tekhnologij v Ukrajini*. (Ukrainian, Ljviv, lystopad 11–13 2012), Ljviv, pp. 186–188.

7. Kharlamova O. (2015). *Pryncypy bukhghalters'koghho obliku i finansovoi zvitnosti za MSFZ: problemy terminologichnoji formalizaciji*. [Principles of accounting and financial reporting under IFRS: problems of terminological formalization]. *Biznes Inform*. no. 7. pp. 218–222.

8. Sokolov Ya.V. (1996). *Bukhgalterskiy uchet: ot istokov do nashikh dnei*. [Accounting: from the origins to the present day]. Moskva: Audit YuNITI, [In Russian].

9. Korjaghin M.V. (2018). Pobudova metodologhiji bukhghalters'koghogo obliku. [Construction of accounting methodology]. *Ekonomika ta derzhava*. no. 11. pp. 27–31.
10. Sopko V.V. (2004). Bukhghalters'kyj oblik (rakhunkovedennja): teoretychni osnovy ta bazovi pryncypy pobudovy. [Accounting (accounting): theoretical foundations and basic principles of construction]. *Naukovyj visnyk derzhavnoji akademiji statystyky, obliku ta audytu*. no. 4. pp. 30–36.
11. Lehenchuk, S. F. (2011). Rozvytok teorii i metodologii bukhghalters'koghogo obliku v umovakh postindustrialnoi ekonomiky. [The development of the theory and methodology of accounting in postindustrial economy]. (PhD Thesis), Zhytomyr, Zhytomyrs'kyj derzhavnyy tekhnolohichnyy universytet.
12. Svirko, S. V. (2006). Bukhghalters'kyi oblik v biudzhetnykh ustanovakh: metodolohiia i orhanizatsiia [Accounting in budgetary institutions: methodology and organization]. Kyiv: KNEU, [in Ukrainian].
13. Izmajlov Ja.O. (2006). Formuvannja pryncypiv bukhghalters'koghogo obliku ghospodars'koi dijajnosti pidpryjemstv u konteksti investytsijno-innovacijnogho rozvytku ekonomiky Ukrajinny. [Formation of principles of accounting of business activity of enterprises in the context of investment and innovative development of the Ukrainian economy]. *Biznes Inform*. no. 10. pp. 329–337.
14. Raboshuk A. V. (2006). Pryncypy, standarty ta profesijne sudzhennja v bukhghalters'komu obliku: teoretyko-metodychnyj aspekt. [The principles, standards and professional judgment in accounting, theoretical and methodological aspect]. (PhD Thesis), Kyjiv, Derzhavna akademiya statystyky, obliku ta audytu Derzhkomstatu Ukrayiny.
15. Shyhun M.M. (2009) Pryntsypy bukhghalters'koghogo obliku ta finansovoi zvitnosti: semantyka poniat i zmistu. [Accounting principles and financial statements: the semantics of concepts and content]. *Zhytomyr: ZhDTU, Ekonomichni nauky*. no. 3 (49). pp. 199–203.
16. Valujev B.I. (2008). Dejaki aktualjni pytannja naukovykh doslidzenj iz bukhghalters'koghogo obliku. [Some topical research questions in accounting]. Proceedings of the *Naukovi shkoly svitu: evoljucija, suchasnyj stan, perspektyvy rozvytku*. (Ukrainian, Zhytomyr, November 03–04 2008). Zhytomyr: ZhDTU. pp. 3–6.
17. Shyghun M.M. (2010). Faktory vplyvu na procesy orghanizaciji bukhghalters'koghogo obliku. [Factors influencing accounting processes]. *Visnyk ZhDTU*. no. 2 (52). pp. 216–218.
18. Sopko V., Zavghorodnij V. (2004). Orghanizacija bukhghalters'koghogo obliku, ekonomichnogho kontrolju ta analizu: pidruchnyk. [Organization of accounting, economic control and analysis: a textbook]. Kyjiv: KNEU. [in Ukrainian].
19. Chackis Ju.D., Naumchuk O.A. (2011). Orghanizacija bukhghalters'koghogo obliku: navch. pos. [Organization of accounting]. Kyjiv: CUL. [in Ukrainian].
20. Butynecj F. F. (2006). Orghanizacija bukhghalters'koghogo obliku: pidruch. [Organization of accounting]. Zhytomyr: Ruta. [in Ukrainian].
21. Dykyj A.P. (2009). Orghanizacija bukhghalters'koghogo obliku jak instrument zabezpechennja ekonomichnoji bezpeky pidpryjemstv. [Organization of accounting as a tool for ensuring the economic security of enterprises]. (PhD Thesis), Zhytomyr, Zhytomyrs'kyj derzhavnyy tekhnolohichnyy universytet.
22. Pushkar M.S. (2011). Chumachenko M.Gh. Idealjna systema obliku: koncepcija, arkhitektura, informacija: monohrafija. [Ideal accounting system: concept, architecture, information]. Ternopilj : Kart-blansh. [in Ukrainian].
23. Lehenchuk S.F., Vol's'ka K.O., and Vakun O.V. (2016). Dokumentuvannja v bukhghalters'komu obliku: protsesnyy pidkhid [Documentation in accounting: a process approach]. Ivano-Frankivs'k: Vydavets' Kushnir H.M., p. 228 [in Ukrainian].