

УДК 657.1

**МОДИФІКАЦІЯ ПРИНЦИПІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ  
В КОНТЕКСТІ ПОЛОЖЕНЬ СТАЛОГО РОЗВИТКУ  
ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ****Грицишен Д.О., к.е.н.***Житомирський державний технологічний університет*

В статті досліджено систему принципів бухгалтерського обліку та визначено напрями їх модифікації для отримання облікової інформації, властивості якої дозволяють приймати ефективні управлінські рішення. Обґрунтовано напрями модифікації принципів бухгалтерського обліку в контексті формування інформаційного простору управління економіко-екологічною безпекою промислових підприємств у забезпеченні сталого розвитку. Запропоновано нові підходи до розуміння сутності принципів та напрямів їх застосування в бухгалтерській практиці. Зокрема, доведено необхідність заміни принципу єдиного грошового вимірника на принцип універсального грошового вимірника, з можливістю використовувати інші вимірники для формування бухгалтерської звітності з узагальненням у грошовому вимірнику. У частинні принципів, які визначають порядок застосування методу оцінки визначено напрями модифікації принципу обачності відповідно до концепції справедливої вартості та пріоритетність застосування принципу релевантного оцінювання над принципом історичної (фактичної) собівартості. Обґрунтовано необхідність врахування можливості надзвичайних ситуацій при використанні принципів нарахування, відповідності доходів і витрат та повного висвітлення. Перспективними напрямками дослідження є визначення механізму застосування модифікованих принципів бухгалтерського обліку та закріплення відповідальності за їх дотриманням.

**Ключові слова:** принципи, принципи бухгалтерського обліку, сталий розвиток, бухгалтерський облік, господарська діяльність

UDC 657.1

**MODIFICATION OF ACCOUNTING PRINCIPLES IN THE CONTEXT  
OF THE PROVISIONS OF THE SUSTAINABLE DEVELOPMENT OF  
INDUSTRIAL ENTERPRISES****Grytsyshen Dymytriy, Phd in Econ.Sc.***Zhytomyr State Technological University, Zhytomyr, Ukraine*

The system of accounting principles and identified directions for their modification to obtaining accounting information has been investigated in the article. Directions of modification accounting principles in the context of forming management informational space of economic and environmental security of industrial enterprises in sustainable development were proved. New approaches to understanding the

essence of principles and directions for their application in practice were suggested. The necessity of replacement the unified monetary measure principle on universal monetary measure principle with ability to use other measure to form financial statements with generalization in money measure was proved. Directions of modification the prudence principle and priority of applying the relevant assessment principle on the historical (actual) cost principle were determined. The necessity of considering the possibility of emergencies in using accrual basis, matching revenues and expenses and the full coverage principles was grounded. The promising directions of research is to define the mechanism of application of modified accounting principles and fixing the responsibility for their observance.

**Keywords:** principles, principles of accounting, sustainable development, accounting, economic activity.

**Актуальність проблеми.** Особливою складовою теоретико-методологічної конструкції бухгалтерського обліку відповідно до модифікованих завдань облікової інформації мають бути напрями трансформації принципів бухгалтерського обліку. Адже принципи бухгалтерського обліку є його першоосновою, визначають його розвиток та відповідність специфіці економічних відносин. Відповідно до цього, в умовах розвитку бухгалтерського обліку як інструменту формування інформаційного простору управління економіко-екологічною безпекою промислового підприємства, що дозволить забезпечити його сталий розвиток, є необхідність розробки напрямів модифікації принципів бухгалтерського обліку.

**Аналіз останніх наукових досліджень з досліджуваної проблеми та визначення питань, що не вирішені.** Принципи бухгалтерського обліку досліджувалися багатьма вітчизняними та зарубіжними вченими, зокрема: Астахов В.П., Голов С.Ф. і Єфіменко В.І., Губачова О.М., Мельник С.І., Ентоні Р. і Ріс Дж., Лучко М.Р., Бенько І.Д., Мервенецька В.Ф., Герасимович А.М., Кіндрацька Л.М., Кривов'яз Т.В., Рабошук А.В., Сук П.Л., Терентьєвої Т.О., Шигун М.М., Велш Глен А., Кутер М. І., Колальова В.В., Вудом Ф., Хмелевської А.В., Астаховим В.П., Кутер М.І., Луговською Д.В., Легенчуком С.Ф., Ж. Рішара, А. Віртанен, З.С. Туякова, Р.Р. Стерлінг, Дж.О. Мей та В.Е. Петон, К. Дівайна, Е.С. Хендріксен та М.Ф. Ван Бреда, Р.Л. Уоттс, Е. Райса. у працях зазначених вчених викладені основні положення сутності принципів, їх складу та групування. В окремих дослідженнях з проблем бухгалтерського обліку було визначення принципів організації

бухгалтерського обліку: М.Т. Білуха, П. Житний, І.В. Рузмайкіна, С.А. Ткаченко, Н.М. Бондаренко, А.П. Дикий, В.І. Кузь, М.О. Петрук, С.В. Свірко, А.М. Кузьмінський, В. В. Сопко, В.П. Завгородній.

Праці зазначених вчених заслуговують на увагу, проте вони є актуальними для певного типу економічних умов. За необхідності трансформації економічних систем від несталого до сталого розвитку виникає потреба в перегляді принципів та механізму їх застосування для формування інформаційного простору управління економіко-екологічною безпекою промислових підприємств.

**Метою роботи** є обґрунтування напрям модифікації системи принципів бухгалтерського обліку для формування інформаційного простору управління економіко-екологічною безпекою промислового підприємства в забезпеченні сталого розвитку.

**Викладення основного матеріалу.** Принципи є основою організаційно-методологічних положень бухгалтерського обліку, які, з одного боку, визначають певні межі його розвитку, а з іншого, дають можливість різносторонніх підходів. Принципи бухгалтерського обліку є складною бухгалтерською категорією яка визначає його теоретико-концептуальні та методологічно-організаційні особливості. Саме тому принципи бухгалтерського обліку є об'єктом дослідження багатьох вітчизняних та зарубіжних вчених, що обумовлює різносторонні підходи до їх складу, сутності та напрямів застосування. Досліджуючи наукову літературу з проблем бухгалтерського обліку, можна констатувати той факт, що й досі відсутній чіткий перелік принципів бухгалтерського обліку та напрямів їх групування.

Склад принципів є досить обмежений, що не лише ускладнює теоретичне підґрунтя бухгалтерського обліку, але й унеможлиблює розвиток його методології. Саме тому більшість науковців пропонують всі принципи групувати на напрямом їх прояву в системі бухгалтерського обліку або ж для характеристики його властивостей. Досить цікавий підхід до групування принципів бухгалтерського обліку в контексті розвитку його теорії був запропонований С.Ф. Легенчуком. Так, автор, досліджуючи бухгалтерський облік в контексті науково-дослідних програм І. Лакатоса [19], виділяє принципи в складі жорсткого ядра подвійної науково-дослідної програми бухгалтерського обліку [20, с. 205] та в складі багаторівневої структури захисного поясу [20, с. 208]. У цілому, всі принципи автор групує за 4-ма напрямом (табл. 1).

Таблиця 1 – Групування принципів бухгалтерського обліку за С.Ф.Легенчуком [20]

Група принципів	Склад принципів		
Загально-системні умови (принципи) ідентифікації і фіксації ФГЖ	Періодичність	Відокремленість	Універсальний (грош.) вимірник
Фундаментальні положення складання фінансової звітності	Нарахування, відповідності доходів і витрат	Повного висвітлення	
Основоположні принципи оцінки	Консерватизму (обачності)	Безперервності діяльності	Історичної собівартості
Принципи організації застосування елементів захисного поясу	Послідовності		Превалювання сутності над формою

Зазначений підхід є досить особливим, адже характеризує структуру методології бухгалтерського обліку, що є важливим при розробці напрямів її удосконалення з метою формування інформаційного простору управління економіко-екологічною безпекою. Зокрема, зазначене групування принципів визначає:

- напрями їх застосування при появі нових об'єктів або трансформації існуючих, які пов'язані з еколого-економічною безпекою підприємства. Прикладом можуть бути еколого-економічні наслідки надзвичайних ситуацій, операції поводження з відходами, квоти на викиди парникових газів та ін.;

- порядок відображення видів діяльності (доходів та витрат), пов'язаних з новими видами діяльності або виробництв, наприклад: переробка або утилізація відходів, результати надзвичайних ситуацій; результати превентивних заходів або заходів з ліквідації результатів надзвичайних ситуацій;

- порядок задоволення інформаційних потреб користувачів обліку з метою задоволення їх інтересів в забезпеченні положень концепції сталого розвитку соціально-економічних систем різних рівнів.

Особливістю зазначеного групування принципів бухгалтерського обліку є те, що на основі науково-дослідних програм розвитку бухгалтерського обліку С.Ф. Легенчук [20] принципи бухгалтерського обліку, без яких система бухгалтерського обліку втрачається, тобто загально-системні умови (принципи) ідентифікації і фіксації фактів господарського життя. Да даної групи принципів автор відніс: періодичність, відокремленість, універсальний (грошовий) вимірник. Зазначенні принципи найкраще характеризують бухгалтерський облік як інформаційну систему, адже визначають її просторові – принцип відокремленості, часові – принцип періодичності та енергетичні – принцип єдиного грошового вимірника межі. З даного приводу повністю погоджуємося з автором, що склад та сутність даних принципів є

властивими системі бухгалтерського обліку та є незмінними з розвитком бухгалтерського обліку. Зміні піддаються принципи, які визначені в складі багаторівневої структури захисного поясу [20, с. 208]. Так, відповідно до зміни завдань бухгалтерського обліку, відбувається порядок використання зазначених принципів або й навіть повна модифікація їх складу, що має безумовний вплив на методологію бухгалтерського обліку.

Саме тому розглянемо особливості зазначених принципів крізь призму теорії сталого розвитку та трансформації організаційно-методологічних положень бухгалтерського обліку для формування інформаційного простору управління економіко-екологічною безпекою промислового підприємства. Зокрема пропонуємо їх групування у відповідності з позицією С.Ф. Легенчука: загальносистемні принципи, принципи формування фінансової звітності, принципи оцінки, принципи організації застосування елементів захисного поясу. У зв'язку з тим, що принципи бухгалтерського обліку є першоосною бухгалтерського обліку, вони також виступають інструментом регулювання його організації та методології тому є необхідність їх розгляду з позиції Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність». Аналіз закріплених принципів дозволить визначити напрями модифікації їх складу та застосування, що в подальшому дозволить на нормативному рівні закріпити нові організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку як інформаційного інструменту досягнення положень сталого розвитку підприємства (табл. 2).

Із зазначеного випливає, що принципи автономії, періодичності та універсального грошового вимірника є основоположними принципами бухгалтерського обліку, які є незмінними за своїм змістом, проте можуть бути модифіковані у відповідності з появою нових завдань облікової інформації. У зв'язку зі зміною завдань бухгалтерського обліку в контексті теорії сталого розвитку відбувається модифікація зазначених принципів задля того, щоб сформувати інформаційний простір економіко-екологічної безпеки підприємства, тобто забезпечити вирішення завдань економіко-екологічного характеру. У зв'язку з необхідністю модифікації принципів бухгалтерського обліку було запропоновано наступне:

Таблиця 2 - Модифікація загальносистемних принципів бухгалтерського обліку в контексті сталого розвитку

Сутність принципу відповідно	Напрями та фактори принципу	Нове тлумачення принципу
<b>ПРИНЦИП ПЕРІОДИЧНОСТІ</b>		
<i>Визначає часові характеристики розвитку системи бухгалтерського обліку</i>		
Можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності	- динамічність розвитку економічних відносин вимагає оперативної та стратегічної інформації, що визначає нові види бухгалтерської звітності й відповідно періодичності їх подання; - розширення кола користувачів та зацікавлених осіб в інформації про підприємство сприяє особливому підходу до періодичності в обліку	<i>Можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання бухгалтерської звітності, яка визначена потребами користувачів</i> Суть принципу не змінюється, змінюється лише порядок його застосування в умовах модифікації завдань бухгалтерського обліку, відповідно до нових вимог економіко-екологічної дійсності
<b>ПРИНЦИП АВТОНОМНОСТІ</b>		
<i>Визначає просторові характеристики розвитку системи бухгалтерського обліку</i>		
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	- даний принцип є особливо важливим в контексті забезпечення сталого розвитку та економіко-екологічної безпеки, адже власник є зацікавленою особою, а його інтереси є антагоністичними відносно інтересів інших зацікавлених осіб; - принцип дозволяє обмежити вплив власника на діяльність підприємства й відповідно зрівняти можливості всіх зацікавлених осіб	<i>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 бухгалтерській звітності підприємства, що обмежує вплив власника на господарську діяльність підприємства</i> Модифікація принципу пов'язана з його використанням для забезпечення суспільної значимості підприємства
<b>ПРИНЦИП ЄДИНОГО (УНІВЕРСАЛЬНОГО) ГРОШОВОГО ВИМІРНИКА</b>		
<i>Визначає вимірювальні характеристики розвитку бухгалтерського обліку</i>		
Вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюються в єдиній грошовій одиниці	- у зв'язку з необхідністю формування різносторонньої інформації виникає необхідність подачі інформації про стан соціально-еколого-економічної системи підприємства в різних вимірниках, проте її узагальнення повинно подаватися в грошовому вимірникові; - інформаційно-комп'ютерні технології дають можливість вести облік в різних вимірниках	<i>Універсальний грошовий вимірник - вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його бухгалтерській звітності здійснюються в єдиній грошовій одиниці, а окремі господарські операції (економіко-екологічного характеру) представляються в натуральних вимірниках, а узагальнюються в грошовому вимірнику</i> Суть принципу залишається не змінною, проте механізм його застосування визначається універсальністю та взаємодією з іншими вимірниками

- по-перше, змінити орієнтири принципів бухгалтерського обліку з суто фінансового напрямку – забезпечення складання фінансової звітності на багатоцільове призначення – формування бухгалтерської звітності, яка включає фінансову, податкову, статистичну, соціальну звітність та звітність сталого розвитку. Відповідно при характеристиці принципів бухгалтерського обліку необхідно замінити словосполучення фінансова

звітність на бухгалтерська звітність, що є більш ширшим поняттям й, відповідно, розширює спектр використання принципів бухгалтерського обліку для забезпечення інформацією всіх користувачів;

- по-друге, визначити суспільну значимість бухгалтерського обліку через модифікацію принципів. Переорієнтація принципу періодичності бухгалтерського обліку з суто фінансової звітності на більш ширше поняття бухгалтерської звітності, яка обумовлена трансформацією запитів користувачів й необхідністю розширення спектру використання облікової інформації в системі управління економіко-екологічною безпекою, яка є складовою сталого розвитку промислового підприємства. Відповідно до цього пропонуємо наступний підхід до визначення даного принципу в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»: «Можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання бухгалтерської звітності, яка визначена потребами користувачів». Принцип автономності завжди визначав суспільне значення, адже обмежував вплив власника на господарську діяльність підприємства, яка, окрім отримання прибутку, має соціальну мету, що визначено господарським законодавством: «Господарська діяльність, що здійснюється для досягнення економічних і соціальних результатів та з метою одержання прибутку, є підприємництвом, а суб'єкти підприємництва – підприємцями» [7]. Таким чином, зазначений принцип визначає суспільне значення бухгалтерського обліку через обмеження впливу власника і його економічної зацікавленості та активи підприємства;

- по-третє, розширення спектру використання облікової інформації щодо управління економіко-екологічною безпекою вимагає не лише вартісної характеристики об'єкту, але і його фізичних властивостей. Це обумовлює необхідність використання різних видів вимірників (натуральні, трудові, комплексні, грошові). Таким чином, в системі бухгалтерського обліку необхідно формувати інформацію в різних видах вимірників, що дає можливість застосування інформаційно-комп'ютерних технологій. А формування вартісних аспектів об'єкту оцінювати в грошовому вимірнику, який є універсальний. Тому пропонуємо в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», визначати даний принцип не як «єдиний грошовий вимірник», а як «універсальний грошовий вимірник», а його формулювання замінити, а саме: «універсальний грошовий вимірник -

вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його бухгалтерській звітності здійснюються в єдиній грошовій одиниці, а окремі господарські операції (економіко-екологічного характеру) представляються в натуральних вимірниках, а узагальнюються в грошовому вимірнику».

Таким чином, нами визначено напрями модифікації порядку застосування загально-системних принципів бухгалтерського обліку в контексті теорії сталого розвитку, що, в цілому, визначають порядок трансформації системи бухгалтерського обліку в контексті формування інформаційного простору управління економіко-екологічною безпекою промислових підприємств.

Наступним кроком є визначення напрямів модифікації принципів бухгалтерського обліку, які визначають методологію бухгалтерського обліку, тобто впливають на порядок застосування елементів його методу, зокрема оцінки та звітності, які постійно розвиваються та є найбільш мінливими до внутрішнього та зовнішнього середовища (табл. 3 – оцінка, 4 – звітність, 5 – взаємодія). Оцінка є особливим елементом методу бухгалтерського обліку, адже від його застосування залежить результативність не лише економічна, але й соціальна та екологічна діяльності підприємства. Так, оцінка об'єктів бухгалтерського обліку впливає на прийняття управлінських рішень різними користувачами, що в подальшому впливає на взаємодію підприємства з навколишнім середовищем. У зв'язку з процесом трансформації всієї системи бухгалтерського обліку є необхідність модифікації зазначених принципів бухгалтерського обліку, особливо зі специфічним підходом до формування інформації щодо еколого-економічних об'єктів. Зокрема, відходи, які виникли в результаті господарської діяльності, можуть оцінюватися в залежності від напрямів їх подальшого використання, крім того, їх неможливо оцінити за історичною (фактичною) собівартістю, тому виникає необхідність застосування інших методів оцінки, а отже, зміни принципу. У зв'язку з цим раціональним є використання пропозиції С.Ф. Легенчука [21] в частині заміни принципу історичної фактичної собівартості на принцип релевантного оцінювання, сутність якого пропонуємо визначати наступним чином: пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з їх економічної сутності, а також їх мінливості до зовнішнього середовища функціонування підприємства, що дозволить наблизити вартість оцінених активів до справедливої.



Таблиця 3 – Модифікація основоположних принципів оцінки бухгалтерського обліку в контексті сталого розвитку

Сутність принципу відповідно	Напрями та фактори модифікації принципу	Нове тлумачення принципу
<b>ПРИНЦИП ІСТОРИЧНОЇ (ФАКТИЧНОЇ) СОБІВАРТОСТІ</b>		
<i>Визначає пріоритетність методів оцінки об'єктів бухгалтерського обліку</i>		
Пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання	В умовах динамічного ринкового середовища вартісна оцінка об'єктів швидко змінюється, що унеможливує використання історичної собівартості. Результатом господарських процесів у звичайному режимі можуть виникати активи, які не можливо оцінити за фактичною собівартістю, наприклад, активи економіко-екологічного характеру – відходи. Під час функціонування підприємства можуть бути нештатні ситуації, які спричинені внутрішнім або зовнішнім середовищем, в результаті чого виникають надзвичайні ситуації, які призводять до появи об'єктів, що не підлягають фактичній оцінці	<b>ПРИНЦИП РЕЛЕВАНТНОГО ОЦІНЮВАННЯ</b> - пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з їх економічної сутності, а також їх мінливості до зовнішнього середовища функціонування підприємства, що дозволить наблизити вартість оцінених активів до справедливої
Впровадження принципу дозволяє підприємству обирати методи оцінки активів, які дозволять. Особливого значення даний принцип матиме для активів економіко-екологічного характеру до яких відносяться зворотні відходи підприємства, які оцінюються в залежності від напрямку їх подальшого використання та активи, що утворилися або були пошкодженні, знищенні в результаті надзвичайних ситуацій		
<b>ПРИНЦИП ОБАЧНОСТІ</b>		
<i>Визначає порядок уникнення суб'єктного впливу на вартісний вимір об'єктів бухгалтерського обліку</i>		
Застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства	Теорія сталого розвитку обумовлює появу нових та трансформацію існуючих об'єктів бухгалтерського обліку, виникнення яких спричинене як зовнішнім так і внутрішнім середовищем. Такі об'єкти потребують відповідної оцінки, а при великій кількості методів оцінки є необхідність обрання такого, який наблизить до справедливої вартості	Застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства з урахуванням <u>максимального наближення до справедливої вартості</u>
При оцінці за історичною собівартістю виконується умова - запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства, а інших - наближення до справедливої вартості		
<b>ПРИНЦИП БЕЗПЕРЕРВНОСТІ</b>		
<i>Визначає вплив часу на оцінку об'єктів бухгалтерського обліку</i>		
Оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі	Не змінює свої сутності та порядку використання при діяльності підприємства, а при ліквідації використовуються данні бухгалтерського обліку про активи і зобов'язання, які оцінені відповідно до принципів релевантного оцінювання та обачності. Але, зі зміною вище зазначених принципів є необхідність трансформації їх взаємодії	

Таблиця 4 - Модифікація принципів складання бухгалтерської звітності в контексті сталого розвитку

Сутність принципу відповідно	Напрями та фактори принципу	Нове тлумачення принципу
<b>НАРАХУВАННЯ, ВІДПОВІДНОСТІ ДОХОДІВ І ВИТРАТ</b>		
<i>Впливає на систематизацію об'єктів та результатів у відповідності до видів діяльності підприємства</i>		
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	У цілому, принцип забезпечує об'єктивність інформації, яка формується в бухгалтерському обліку за умови діяльності підприємства в звичайних умовах. Проте якщо підприємство постраждало від надзвичайних ситуацій різного характеру або ж його діяльність стала причиною надзвичайних ситуацій, даний принцип бухгалтерського обліку діє лише в частині нарахування. Фактично це означає, що принцип може застосовуватися при звичайних умовах господарської діяльності підприємства	Для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів, <u>за звичайних умов господарювання</u> . При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів Такий механізм застосування принципу бухгалтерського обліку дає можливість без порушення відображати економіко-екологічні наслідки надзвичайних ситуацій, які можуть бути пов'язані з різними видами діяльності (фінансова, інвестиційна, операційна), але не принести доходів або ж доходи не будуть пов'язані з понесеними витратами
<b>ПОВНОГО ВИСВІТЛЕННЯ</b>		
<i>Впливає на інформаційну результативність бухгалтерського обліку</i>		
Фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі	Виконання даного принципу є важливим в умовах забезпечення економіко-екологічної безпеки підприємства та наявності цілого спектру ризиків внутрішнього та зовнішнього середовищ, які можуть вплинути на прийняття управлінських рішень після звітної дати. Модифікація даного принципу стосується лише необхідності його застосування для всіх видів бухгалтерської звітності, особливо звітності сталого розвитку підприємства	<i>Бухгалтерська звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських (негосподарських) операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі</i> Зазначений напрям модифікації визначає напрями його застосування для всіх видів бухгалтерської звітності підприємства, а також операцій, які пов'язані як зі звичайною діяльністю так і надзвичайними ситуаціями

Таблиця 5 – Модифікація принципів організації елементів методу бухгалтерського обліку в контексті сталого розвитку

Сутність принципу відповідно	Напрями та фактори принципу	Нове тлумачення принципу
<b>ПОСЛІДОВНОСТІ</b>		
<i>Визначає розвиток системи у часі</i>		
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 обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності	Сутність та порядок застосування принципу залишаються без змін. Відповідно до цього сформовані положення облікової політики, які стосуються об'єктів бухгалтерського обліку економіко-екологічного характеру повинні відображатися з дотриманням положень облікової політики	Сутність принципу не змінюється Дотримання зазначеного принципу визначає необхідність закріплення правил облікового відображення об'єктів економіко-екологічного характеру в обліковій політиці підприємства
<b>ПРЕВАЛЮВАННЯ СУТНОСТІ НАД ФОРМОЮ</b>		
<i>Визначає взаємодію економічного змісту та юридичної форми</i>		
Операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми	Принцип не підлягає модифікації, адже окремі об'єкти бухгалтерського обліку, які носять економіко-екологічний характер за своєю сутністю можуть виступати об'єктом бухгалтерського обліку, хоча за юридичним змістом такими не являються. Особливо даний принцип проявляється у специфічних галузях господарювання, наприклад, підприємствах-переробниках / утилізаторах	Сутність принципу не змінюється Принцип має місце при обліковому відображенні: - економіко-екологічних наслідків надзвичайних ситуацій; - відходів, які утворені в результаті господарської діяльності та підлягають утилізації або переробці - для підприємств-утилізаторів відходів при їх надходженні в під час процесу збору

Потреба в застосуванні даного принципу є при оцінці активів, які утворилися, були пошкоджені або знищені в результаті надзвичайних ситуацій. Адже утворені активи неможливо оцінити шляхом додавання витрат, тому що вони утворилися в результаті надзвичайних ситуацій, а не в результаті придбання або виробництва. Що стосується знищених активів, то є необхідність їх оцінки за ринковою вартістю. Це є важливим при необхідності відшкодування їх вартості третіми особами, або ж при введенні всіх технологічних ліній у звичайний стан. А, в цілому, це вплине на оцінку економіко-екологічних наслідків, а точніше збитків, інформація про які є важливою для прийняття рішень різними групами користувачів: інвестори, державні органи, власники, управлінський персонал, професійні організації та інші, які, в свою чергу, зацікавлені в інформації, яка показує реальний стан.

Модифікація принципів складання бухгалтерської звітності направлена на приведення їх у відповідність зі специфікою та змістом окремих об'єктів бухгалтерського обліку, які мають економіко-екологічний характер. Такими об'єктами виступають економіко-екологічні наслідки надзвичайних ситуацій для промислового підприємства. Економіко-екологічні наслідки надзвичайних ситуацій призводять до появи ряду витрат, які неможливо зв'язати з певним видом доходів, а окремі з них призводять до зміни статусу уже понесених витрат операційної, фінансової чи інвестиційної діяльності. Зокрема, можна навести наступні приклади, які свідчать про неможливість використовувати принцип відповідності доходів та витрат:

- надзвичайні ситуації, які вплинули на виробничий процес, можуть призвести до того, що всі понесенні на виробництві витрати (незавершене виробництво) не призведуть до отримання готової продукції, а отже, не відбудеться процес реалізації, й промислове підприємство не отримає доходи від реалізації готової продукції. Фактично витрати є виробничими, але співвідносити їх з доходами від реалізації не можливо, тому що це завищить собівартість вже випущеної або випущеної в майбутньому готової продукції промислового підприємства;

- превентивні заходи, пов'язанні з уникненням або зменшенням економіко-екологічних наслідків надзвичайних ситуацій, фактично не пов'язанні ні з основною, ні з фінансовою або інвестиційною діяльностями промислового підприємства, проте можуть відображатися в складі виробничих (загальновиробничих) витрат, адміністративних витрат, витрат на збут, інших витрат.

Зазначений принцип пропонуємо визначати за наступним формулюванням: «Для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів за звичайних умов господарювання. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів».

У цілому, це дозволить потенційному користувачу визначити економічну результативність промислового підприємства, виходячи з об'єктивних даних про витрати та доходи, отриманні в звітному періоді та впливу на них подій, які не пов'язанні з діяльністю в нормальних умовах.

Це, в свою чергу, дозволить внутрішньому користувачу отримати інформацію для управління економіко-екологічною безпекою підприємства, а зовнішньому – інформацію про її стан, що в подальшому визначить місце підприємства на ринках товарів (робіт, послуг), капіталу, праці та інших.

Зазначені приклади неможливості застосування принципу відповідності доходів та витрат для витрат та доходів, пов'язаних з надзвичайними ситуаціями, можуть бути значно розширені, адже спектр надзвичайних ситуацій та їх економіко-екологічних наслідків може бути різним для промислових підприємств. Відповідно до цього взаємопов'язаним є принцип повного висвітлення, який запропоновано модифікувати в частині застосування для всієї бухгалтерської звітності, в якій, відповідно, необхідно відображати як наслідки господарських, так і негосподарських операцій, – пов'язаних з надзвичайними подіями на промисловому підприємстві. Отже, формулювання даного принципу визначено наступне: «Бухгалтерська звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських (негосподарських) операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі». Це, в свою чергу, дозволить управляти цілим комплексом ризиків внутрішнього та зовнішнього середовищ, а потенційним користувачам приймати рішення щодо діяльності промислового підприємства з врахуванням їх можливих економіко-екологічних наслідків. Відповідно до цього підвищується вагомість та важливість бухгалтерського обліку та облікової інформації в забезпеченні економіко-екологічної безпеки промислового підприємства.

Такий підхід до модифікації принципів складання бухгалтерської звітності є основоположним в її трансформації як основи формування інформаційного простору управління економіко-екологічною безпекою промислового підприємства.

Принципи послідовності та превалювання сутності над формою пов'язані з організацією взаємозв'язку двох елементів методу бухгалтерського обліку, а саме: оцінки та звітності, які, на думку С.Ф. Легенчука, є найбільш мінливими до змін у зовнішньому та внутрішньому середовищах діяльності промислового підприємства. Проте застосування даних принципів визначає взаємозв'язок між оцінкою об'єктів та звітністю протягом певних часових періодів – принцип

послідовності, а також визнанням об'єктів, незважаючи на їх юридичний статус, та відображення їх у бухгалтерській звітності. Інструментом забезпечення виконання зазначених принципів є облікова політика, яка, відповідно до принципу послідовності, повинна виконуватися з року в рік. У ній закріплюється визнання об'єктів через принцип превалювання сутності над формою.

В цілому, принцип послідовності не змінюється, й, відповідно, має застосовуватися до всіх об'єктів бухгалтерського обліку, в тому числі й до об'єктів економіко-екологічного характеру. Важливим для об'єктів економіко-екологічного характеру є принцип превалювання сутності над формою. Так, відповідно до даного принципу, операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми, а окремі об'єкти економіко-екологічного характеру можуть і не мати юридичну форму, або ж така форма не дозволяє відобразити їх в бухгалтерському обліку. Тому за своєю суттю об'єкти економіко-екологічного характеру відповідають економічному змісту. Зокрема, до таких об'єктів можна віднести: по-перше, утворені в результаті виробництва зворотні відходи, які в подальшому будуть реалізовуватися, перероблятися або повторно використовуватися; по-друге, економіко-екологічні наслідки надзвичайних ситуацій, які фактично призводять до зміни в складі активів та зобов'язань, проте не мають юридичної форми. Отже, застосування зазначених принципів є важливим для об'єктів бухгалтерського обліку економіко-екологічного характеру, які становлять основу управління економіко-екологічною безпекою промислового підприємства.

**Висновки.** За результатами дослідження можна зробити висновок, що система принципів бухгалтерського обліку забезпечує отримання облікової інформації, властивості якої дозволяють приймати ефективні управлінські рішення. Це, в свою чергу є основою формування інформаційного простору управління економіко-екологічною безпекою промислового підприємства.

Зокрема обґрунтовано: 1) напрями модифікації принципів бухгалтерського обліку в контексті формування інформаційного простору управління економіко-екологічною безпекою промислових підприємств у забезпеченні сталого розвитку; 2) нові підходи до розуміння сутності принципів та напрямів їх застосування в

бухгалтерській практиці. Зокрема, доведено необхідність заміни принципу єдиного грошового вимірника на принцип універсального грошового вимірника, з можливістю використовувати інші вимірники для формування бухгалтерської звітності з узагальненням у грошовому вимірнику; 3) у частинні принципів, які визначають порядок застосування методу оцінки визначено напрями модифікації принципу обачності відповідно до концепції справедливої вартості та пріоритетність застосування принципу релевантного оцінювання над принципом історичної (фактичної) собівартості; 4) врахування можливості надзвичайних ситуацій при використанні принципів нарахування, відповідності доходів і витрат та повного висвітлення. Перспективними напрямками дослідження є визначення механізму застосування модифікованих принципів бухгалтерського обліку та закріплення відповідальності за їх дотриманням.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Астахов В.П. Теория бухгалтерского учета / В.П. Астахов. – М.: «Экспертное бюро – М», 1997. – 351 с.
2. Білуха М.Т. Судово-бухгалтерська експертиза: [підручник] / М.Т. Білуха. – К. : Вид. компанія «Воля», 2004. – 656 с.
3. Бондаренко Н.М. Теоретичні основи організації обліку на підприємстві [Електронний ресурс] / Н.М. Бондаренко. – Режим доступу: [http://ej.kherson.ua/journal/economic\\_04/03.pdf](http://ej.kherson.ua/journal/economic_04/03.pdf)
4. Бухгалтерський фінансовий облік: [підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів] / [за редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця]. – [5-е вид., доп. і перероб.]. – Житомир : ПП «Рута», 2003. – 726 с.
5. Велш Глен А. Основи фінансового обліку / А. Велш Глен, Г. Шорт Деніел; [пер. з англ. О. Мінін, О. Ткач]. – К. : Основи, 1999. – 943 с.
6. Вуд Ф. Бухгалтерский учет для предпринимателей В 2т. Т. 2 / Ф. Вуд [пер. с англ.]. – М.: Аскеери, 1999. – 341 с.
7. Господарський Кодекс України № 436-IV від 16.01.2003 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15/para14#n14>
8. Дикий А.П. Необхідність дотримання принципів організації бухгалтерського обліку з метою збереження майна / А.П. Дикий // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: збірник наукових праць. – 2010. – Випуск 1(16). – С. 47-56.

9. Житний П. Визначення впливу зовнішніх чинників на формування облікової політики / П. Житний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 2. – С. 19-25.
10. Завгородний В. П. Бухгалтерский учет в Украине : [учеб. пособие для студентов вузов] / В.П.Завгородний.–[5-е изд., доп. и переработ.]–К.: Издательство А.С.К., 2003.– 847 с.
11. Закон о бухгалтерском учете №113 от 27.04.2007 / [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://lex.justice.md/ru/324098/>
12. Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» № 57-3 от 12 июля 2013г. / [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.by/main.aspx?guid=3871&p0=H11300057>
13. Закон Республики Казахстан «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» № 234-III от 28 февраля 2007 года / [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.grossbuh.kz/information/show/id/75.html>
14. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16 липня 1999 р. / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
15. Ковалев В.В. Финансовый учет и анализ: концептуальные основы / В.В. Ковалев. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 720с.
16. Кузь В.І. Принципи та завдання організації бухгалтерського обліку в стратегічному вимірі / В.І. Кузь // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: збірник наукових праць. – 2013. – № 2 (26). – С. 187-200.
17. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: учебник / М.И. Кутер [2-е изд., перераб. и доп.]. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 640с.
18. Лаговська О.А. Розвиток бухгалтерського обліку та аналітичного забезпечення вартісно-орієнтованого управління: теорія, методологія, організація: автореф. дис. на здобуття наук. ступ. докт. екон. наук: спеціальність: 09.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит / О.А. Лаговська. – Житомир, 2012. – 40 с.
19. Лакатос И. Фальсификация и методология научно-исследовательских программ. В кн. Кун. Т. Структура научных революций: Пер. с англ. / Т. Кун; Сост. В.Ю. Кузнецов. – М.: ООО «Издательство АСТ», 2001. – 608 с.
20. Легенчук С.Ф. Бухгалтерське теоретичне знання: від теорії до метатеорії: монографія / С.Ф. Легенчук. – Житомир: ЖДТУ, 2012. – 336 с.
21. Легенчук С.Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки [Текст]: монографія / С.Ф. Легенчук. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 652 с.



22. Луговской Д.В. Учетная политика – инструмент формирования бухгалтерской информационной модели экономического субъекта: Дис... на соискание науч. степени канд. экон. наук. Специальность: 08.00.12 / Д.В. Луговской. – Краснодар, 2001. – 178 с.
23. Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку / О.М. Петрук. – Житомир :Вид-во ЖДТУ, 2005. – 420 с.
24. Петрук О.М. Принципи і правила в регулюванні бухгалтерського обліку / О.М. Петрук // Вісник ЖІТІ / Серія: Економічні науки. – 2002. – № 20. – С. 212-217.
25. Рабошук А.В. Принципи, стандарти та професійне судження в бухгалтерському обліку: теоретико-методичний аспект [Текст] : дис... канд. экон. наук: 08.06.04 / А.В. Рабошук; Житомирський держ. технологічний ун-т. – Житомир, 2005. – 275 с.
26. Рузмайкіна І. Облікова політика як складова загальної стратегії управління підприємством [текст] / І. Рузмайкіна // Економіст. – 2010. – № 5. – С. 36-41.
27. Свірко С. В. Розвиток принципів організації бухгалтерського обліку: світовий історичний досвід та вітчизняні напрацювання сучасності / С. В. Свірко // М-во освіти і науки України, ДВНЗ «Київ. нац. экон. ун-т ім. Вадима Гетьмана»; відп. ред. А. Ф. Павленко. – 2008. – Вип. 10. – С. 202-207.
28. Терентьева Т.О. Современные принципы бухгалтерского учета в свете эволюции учетных парадигм: дис. на соискание уч. степени канд. экон. наук.: специальность: 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика / Татьяна Олеговна Терентьева. – Санкт-Петербург., 2002. – 260 с.
29. Ткаченко С.А. Дескрипція принципів формування підсистеми бухгалтерського обліку в функціонально розвинутих системах управління спеціального призначення [Електронний ресурс] / С.А. Ткаченко. – Режим доступу: [http://khntusg.com.ua/files/sbornik/vestnik\\_138/42.pdf](http://khntusg.com.ua/files/sbornik/vestnik_138/42.pdf)
30. Хмелевська А.В. Дослідження креативного обліку як напряму творчого розвитку бухгалтерського обліку / А.В. Хмелевська // Вісник Технологічного університету Поділля. – 2003. – №5.м-мЧ.2, Т.1. – С. 23-28.
31. Шигаев А.И. Актуарный учет и использование его данных для управления / А.И. Шигаев; под ред. д.э.н., проф. В.Б. Ивашкевича. – М.: ИНФРА-М, 2011. – 224 с.
32. Шигун М.М. Принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності: семантика понять і змісту / М.М. Шигун // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – № 3 (49). – С. 199-203.