

що покращило виробництво у сільському господарстві і підняло його до рівня іноземних країн.

Проте не треба забувати, що з розвитком фермерства повинна змінюватись і правова база, щоб відкрити йому шлях на світовий ринок аграрної економіки. Це б довело те, що зусилля фермерів прикладені на виробництво конкурентоспроможної продукції сільського господарства є перспективними.

Бібліографія

1. Закон України «**Про фермерське господарство**» N 973-IV від 19 червня 2003р. (з останніми змінами та доповненнями N 1276-VI від 16 квітня 2009р.)
2. **Аграрне право України**: Підручник/ За ред. О.О. Погрібного. – К.: Істина, 2005. – С. 287.
3. **Аграрна реформа в Україні**, П.І. Гайдучкий, П.Т. Каблук, Ю.О. Луценко та ін.; За ред.. П.І.Гайдучкого.–К.:ННЦ ІАЕ, 2005.–424с.
4. Онисько С.М., Липчук В.В., Березівський П.С., Вороний І.В. **Регіональні особливості становлення і розвитку фермерства**. – Львів «Українські технології», 2001. – С.27.

Рецензент: д.е.н., професор Павлов В.І.

УДК 657.1

Н.В.СЕМЕНИШЕНА

ПРИНЦИПИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: ДОСЛІДЖЕННЯ ДЕФІНІЦІЙ

В дійсній публікації розглядається зміст і сутність поняття «принцип» в сучасній науковій літературі. Наводяться дефініції та авторське визначення поняття «принцип бухгалтерського обліку».

The publication discusses the nature and essence of the «principle» in modern scientific literature. Provides definitions and copyright definition of "accounting".

Ключові слова : принципи, бухгалтерський облік, дефініції.

© Семенишена Н.В. - к.е.н., доцент Подільського державного аграрно-технічного університету

Мова бухгалтерського обліку, називана багатьма мовою бізнесу, стала вивчатися не лише як технічний інструмент відображення фактів господарського життя, але, насамперед, як методологічний опис господарських процесів, що вимагає від науковців формування нових і осмислення старих концепцій і принципів обліку. Вони повинні скласти ядро нашої науки, яка стрімко змінюється залежно від цілей, зовнішніх обставин і історичних традицій.

У всіх випадках наука виділяє певні принципи, що лежать в основі бухгалтерської методології. Можна сказати, що принципи бухгалтерського обліку існували завжди, власне, з'явившись разом з народженням обліку. Бухгалтери повинні були опиратися на якісь вихідні положення, базові засади, без яких було б нереально побудувати таку закінчену систему бухгалтерського обліку, як подвійна бухгалтерія. Ці положення згодом трансформувалися в сучасні принципи, які стали не лише основою нашого обліку, але й увібрали в себе традиції, досвід і досягнення минулих поколінь практиків і науковців.

Отже, дослідження дефініції базових постулатів сучасної облікової системи є надзвичайно актуальним.

Проблеми принципів та перспектив розвитку системи бухгалтерського обліку в Україні відображені у працях вітчизняних учених, зокрема М.Т. Білухи, О.С. Бородкіна, Ф.Ф.Бутинця, Б.І.Валуєва, А.М.Герасимовича, З.В.Гуцайлюка, М.Я. Дем'яненка, Г.Г.Кірейцева, А.М.Кіндрацької, М.В.Кужельного, А.М. Кузьмінського, Ю.А.Кузьмінського, В.М.Костюченко, Я.Д.Крупки, С.О.Левицької, В.Г. Лінника, А.Г.Ловінської, Н.М.Малюги, Є.В.Мниха, А.В.Нападовської, В.М.Пархоменка, О.М.Петрука, М.С.Пушкаря, В.В.Сопка, М.Г. Чумаченка, В.О.Шевчука, В.Г.Швеця.

Метою статті є дослідження дефініцій поняття «принцип» в сучасному науковому пізнанні з позицій його етимолого-лексичного аспекту та формування авторської позиції з приводу дефініції «принцип бухгалтерського обліку».

Існують різні трактування терміна «принцип», який у перекладі з латинського «*princīpiū*» означає першооснову, основу, що відображає сукупність фактів і знань. Пошуки принципів почалися в античній філософії, де в якості висхідного принципу буття намагалися розглядати ту чи іншу

субстанцію (вода, повітря, вогонь або земля) або закон (дао в древньокитайській філософії). Після того, як той чи інший принцип буття було сформульовано, він нерідко починав розглядатися як висхідний пункт, який лежить в основі світобудови й пояснює все існуюче. Тлумачення принципу як першооснови призвело до появи принципів буття, а трактування принципу як пояснюючого початку сприяло появі принципів пізнання. Якщо звернутися до етимологічного й лексичного значення терміна «принцип», то В. Даль визначає його так: принцип (нем. *prinzip*, фр. *principe*, лат. *principium*) - науковий або моральний початок, правило, основа, від якої не відступають [10, с. 1127]. Ототожнення В. Далем [10, с. 1127] термінів «принцип» і «правило» підкреслює їх певну плутанину, яка зберігається й у сучасних наукових працях. Широка інтерпретація терміна «принцип» призвела до того, що з'явилися різні його тлумачення (таблиця 1).

Таблиця 1

Поняття “принцип” в літературних джерелах

Джерело	Тлумачення поняття
1	2
Бухгалтерський словник / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. - Житомир: ПП "Рута", 2001. - 224 с.	(від лат. <i>Principium</i> - основа, початок; рос.: <i>принцип</i> ; англ. <i>principle</i>) - 1) основні вихідні положення будь-якої теорії, основні правила діяльності, створюються у процесі систематизації знань, але на відміну від законів у природі не існують; 2) усталені, укорінені, загальноприйняті, найпоширеніші правила господарських дій і властивості економічних процесів; 3) початок, провідна ідея, основне правило поведінки (с. 143)
Економічна енциклопедія: У трьох томах Т. 3 / редкол.: С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. - К: Видавничий центр "Академія", 2002. - 952 с.	від лат. <i>Principium</i> - (основа, початок) - 1) основні вихідні положення будь-якої теорії, основні правила діяльності; 2) встановлені, загальноприйняті, поширені правила господарських дій і властивості економічних процесів (с. 76)

продовження таблиці 1

1	2
Енциклопедичний словник бізнесмена: Менеджмент, маркетинг, інформатика / Під заг. ред. М.І. Молдованова. – К.: Техніка, 1993. – 856 с.	англ.: principle; нем.: Prinzip (т) фр.: principe (т); пол.: zasada – в економіці – основне, вихідне положення економічної теорії, основне правило (руководящее направление) організації конкретної економічної діяльності (наприклад, принцип управління, планування, організації зарплатної плати, хозрасчет и др.) (с. 562)
Ожегов С.И. Словарь русского языка. Сте-реотип. М., “Сов. Энциклоп.” 1968.– 900с.	1) основне, вихідне положення якої-небудь теорії; учення, науки и т.п.; 2) переконання, погляд на речі (с. 586)
Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш. Учебный экономический словарь. – М.: Рольф: Айрис-пресс, 1999. – 416 с.	(лат. Principium – основа, начало) – 1) основне, вихідне положення якої-небудь теорії; основне правила діяльності; 2) установленные, укоренившиеся, общепринятые широко распространенные правила хозяйственных действий и свойства экономических процессов (с. 263)
Сліпущко О. Економічний словник. Понад 3000 термінів, понять, імен. Сучасні словники України. – Київ: Видавництво “Криниця”, 1999.	1) Основне вихідне положення якої-небудь наукової системи, теорії, ідеології; засада; 2) особливості, покладена в основну створення або здійснення чогось; 3) переконання, норма, правило, яким керується хтось у житті і поведінці (с. 200)
Український радянський енциклопедичний словник. Том 3. Видання друге. – Київ: Головна редакція української	(від лат. Principium – начало, основа) – вихідне положення будь-якого вчення, теорії, науки тощо; внутрішнє переконання людини, її усталений погляд на те чи інше питання (с. 23)

продовження таблиці 1

1	2
радянської енциклопедії, 1987. – 735 с.	
Український радянський енциклопедичний словник. В трьох томах. Т. 3. – Київ: головна редакція української радянської енциклопедії АН УРСР, 1968. – 856 с.	(від лат. <i>prīncipium</i> - (основа) - вихідне положення будь-якого вчення, теорії, науки і т.д.; внутрішнє переконання людини, її усталений погляд на те чи інше питання (с. 45)

Зазначені визначення поширюються на всі сфери діяльності, де використовуються принципи. Бухгалтерський облік не є виключенням.

Причини появи зазначених термінів у вітчизняній практиці О.М. Петрук розподіляє на дві групи:

- «імпортна» природа реформування обліку;
- побудова національної системи бухгалтерського обліку, а саме в частині впровадження нових форм і інструментів регламентації [5, с. 198].

В даному випадку слід погодитись з позицією вищезгаданого вченого щодо того, що «принципи переважно є нормативним закріпленням загальноприйнятих методів бухгалтерського обліку, а правила - їх конкретизацією в нормативних актах нижніх рівнів у вигляді конкретних правил, способів, алгоритмів і т.п.» [5, с. 208].

Аналізуючи дефініції терміну «допущення», відзначимо, що даний термін трактується в довідковій літературі як: - припущення; - у бухгалтерському обліку розвинених країн - це загальновизнані основні принципи, застосування яких передбачається при веденні бухгалтерського обліку [10, с. 356].

У російських нормативних документах, на відміну від українських, відсутня категорія «принцип бухгалтерського обліку», замість цього використовуються поняття «допущення» і «вимога». Застосування понять «допущення» і «вимога», замість традиційного в західній практиці поняття «принцип

бухгалтерського обліку», пов'язане з необхідністю проведення меж поміж базових й основних принципів бухгалтерського обліку, які використовуються в літературі з теорії бухгалтерського обліку. Звідси допущення - як базовий принцип - передбачає визначення умов, що створюються організацією при постановці бухгалтерського обліку, які не повинні змінюватися. Вимога як основний принцип означає дотримання прийнятих правил організації й ведення бухгалтерського обліку.

Перші спроби формулювання принципів бухгалтерського обліку були початі на початку ХХ століття представниками американської облікової школи: Американська асоціація бухгалтерів під керівництвом В. Патона почала публікацію серії монографій з принципів обліку. У їх роботах вперше було викладено теоретичні основи, обумовлені не специфікою діяльності, а різноманітністю поглядів і оцінок при формуванні показників фінансової звітності.

Саме дослідження правил (принципів) дозволяє визначити методологічну послідовність, використану при формуванні інформаційної системи бухгалтерського обліку теорію і пов'язану з нею практику у єдине ціле.

Вперше її запропонував голова спеціального комітету з розробки методологічних проблем В. Поуел (1903-1965). Вона включає: 1) постулати - самі загальні базові положення, очевидність яких не може бути піддана сумніву; 2) принципи - загальнометодологічні конструкції; 3) правила — те, що стосується роботи бухгалтера; 4) процедури - умови реалізації правил бухгалтерського обліку. Надалі цей ланцюг був доповнений п'ятим елементом - стандарти. Ця й наступні роботи авторів призвели до створення стандартів, робота над якими триває дотепер.

В обліковій світовій практиці в цей час склались дві найбільш сильні системи, що відображають основні облікові принципи: міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФО) і американські стандарти бухгалтерського обліку (ГААП США).

Поява у вітчизняній обліковій літературі принципу як категорії бухгалтерського обліку стало результатом запозичення із західних джерел.

Відповідно до П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» принцип бухгалтерського обліку - правило, яким слід

керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності [7].

У практиці бухгалтерської діяльності можна виділити три сфери функціонування бухгалтерських принципів.

Перша сфера, у якій функціонують факти господарського життя, представлена первинними документами. Інформаційний фонд останніх формується на основі грошового вимірника. Усі об'єкти, що не одержали вартісного вираження, випадають із уваги бухгалтерів і аудиторів. Такий підхід характерний для зарубіжних країн. На відміну від вітчизняних поглядів, що визнають і грошовий, і натуральний вимірники, у США підкреслюють виняткову роль грошового вимірника. Це не випадково. Адже якщо об'єкт не одержав грошового виразу, то він не може бути включений в облікову сукупність. Знаменитий французький учений Б. Колас, відзначаючи позитивні моменти застосування зазначеного принципу, писав, що він дозволяє «мати валюту балансу як способу оцінки, ... з'єднувати в ціле різні значення й дає можливість згладжувати відмінності будь-якого різноманітного підприємства» [17, Р. 23.].

До другої сфери відноситься інформаційна, у якій усі факти господарського життя уже п'ять століть реєструються методом подвійного запису. Із часів Л. Пачолі (1145-1517) це стало непорушним правилом, згідно з яким кожний факт господарського життя повинен бути відображено двічі в однаковій сумі — по дебету одного й кредиту іншого рахунку.

До третьої сфери може бути віднесена значимість (істотність) досліджуваних положень. Подвійний запис лише організує поле вартісних оцінок і підказує, де допущено свідомих чи несвідомих помилок. Значимість помилки, за Р. Антоні [1, С. 311], називають принципом матеріальності (істотності).

Розглянуті сфери обмежують принципи, і їх не слід міняти. Якщо вони обрані і задовільняють усі зацікавлені особи, то це надає роботі всіх господарюючих суб'єктів необхідну стабільність.

М.Мюллер, Х.Гернон, Г.Мік справедливо відзначають, що «бухгалтерський облік визначається середовищем, у якому він функціонує. Кожній країні властиві своя історія, свої цінності,

політична система ... Так, принципи бухгалтерського обліку в США й інших країнах значно різняться. Ці відмінності обумовлюються як різноманітністю існуючих форм організації господарської діяльності, так і впливом на практику обліку зовнішніх факторів (політичних, економічних, соціальних, географічних і ін.)» [5, с. 21]. З іншого боку, «бухгалтерський облік ... не знає національних меж. Облікові технології експортуються й імпортуються, забезпечуючи тим самим схожість систем обліку, застосовуваних у різних країнах» [5, с.23]. Отже, і принципи бухгалтерського обліку різних країн зближаються.

Узагальнивши вищенаведені дефініції, на наш погляд, можна дати наступне визначення принципам бухгалтерського обліку: принцип бухгалтерського обліку - це вихідне положення бухгалтерського обліку як науки, яке забезпечується якісними характеристиками облікової й звітної інформації й визначає його предмет, об'єкт, методи на сучасному етапі.

Важливим завданням при розробці нових принципів є досягнення правильного балансу між доречністю, з одного боку, і об'єктивністю й можливістю реалізації на практиці - з іншої. Недооцінка цієї проблеми часто призводить до обґрунтованої критики облікових принципів.

Бібліографія

1. Антони Р.Н. **Основы бухгалтерского учета.** - М.: Триада НТП, 1993. - 658 с.
2. **Бухгалтерський словник** / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. - Житомир: ПП "Рута", 2001. - 224 с.
3. **Економічна енциклопедія: У трьох томах Т. 3** / редкол.: С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. - К: Видавничий центр "Академія", 2002. - 952 с.
4. **Енциклопедичний словник бізнесмена: Менеджмент, маркетинг, інформатика** / Під заг. ред. М.І. Молдованова. - К.: Техніка, 1993. - 856 с.
5. Мюллер Г., Гернон Х., Миик Г. **Учет: международная перспектива:** Пер. с англ. - М.: Финансы и статистика, 1992. - 136 с.
6. Петрук О.М. **Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку:** [моногр.]. Житомир: ЖДТУ, 2005. - 420 с.
7. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 1 **"Общие требования к финансовой отчетности"**, утв. Приказом МФУ от

31.03.1999 N 87 // Учет по-новому в соответствии с Положениями (стандартами) бухгалтерского учета в Украине. К.: Изд-во "Универсал-Бизнес", 2002. - 304 с.

8. Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш. **Учебный экономический словарь**. – М.: Рольф: Айрис-пресс, 1999. – 416 с.

9. Сліпушко О. **Економічний словник**. Понад 3000 термінів, понять, імен. Сучасні словники України. – Київ: Видавництво "Криниця", 1999. – 328 с.

10. **Толковый словарь Живого Великорусского языка В. Даля**. Исправл. и значит. дополн. издание под ред. проф. И.А. Бодуэна-Де-Куртенэ - С-Петербург - Москва.: Т-во М.О. Вольфъ. 1907. Т. 3. С. 1298. – 1562 с.

Рецензент: д.е.н., професор Левицька С.О.

УДК 3502.5.008.2

С.С. СКАКОВСЬКА

СТРУКТУРА ПРИРОДНО-РЕКРЕАЦІЙНОГО ПОТЕНЦІАЛУ РЕГІОНУ ЯК ОБ'ЄКТУ УПРАВЛІНСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Розглянути теоретико-методологічні засади формування регіональних рекреаційно-туристичних комплексів з відомими принципами функціонально-цільового підходу, формування та функціонування їх розглядається з позиції теорії інтеграції економічних структур.

To consider methodological principles of forming of regional tourist complexes are considered with the known principles of functionally-having a special purpose approach forming and functioning them is examined from position of theory of integration of economic patterns.

Ключові слова: природно-рекреаційний потенціал, управлінська діяльність, об'єкти управлінської діяльності.

Україна має значний природно-рекреаційний та історико-культурний потенціал, здатні забезпечити потужний розвиток туристичної індустрії. Виконання завдань, окреслених