

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЖИТОМИРСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

С.Ф. Легенчук

**БАГАТОВАРІАНТНІСТЬ
В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ:
ІСТОРИКО-ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ**

Монографія

**Житомир
2017 р.**

ББК 65.052
УДК 657.1
Л 38

*Рекомендовано до друку Вченою радою
Житомирського державного технологічного університету
(протокол № 7 від 31.10.2016 р.)*

Рецензенти:

д.е.н., професор С.О. Левицька

*Національний університет водного господарства
та природокористування (м. Рівне)*

д.е.н., професор О.М. Петрук

Житомирський державний технологічний університет

Л 38 **Легенчук С.Ф.**
Багатоваріантність в бухгалтерському обліку: історико-теоретичні
аспекти / С.Ф. Легенчук. – Житомир : ЖДТУ, 2017. – 204 с.
ISBN 978-966-683-471-6

Монографію присвячено аналізу проблеми методологічної варіантності в бухгалтерському обліку з урахуванням особливостей історичного розвитку національної системи бухгалтерського обліку та сучасних світових тенденцій розвитку систем облікового регулювання. Розроблено теоретичні засади концепції багатоваріантності методології бухгалтерського обліку та здійснення бухгалтерського вибору.

Окрему увагу приділено авторському баченню розуміння сутності процесів бухгалтерського відображення господарської реальності підприємства та формування соціальної реальності, аналізу шляхів розвитку бухгалтерського відображення господарської реальності в світлі удосконалення концепції багатоваріантності методології бухгалтерського обліку.

Видання призначене для докторантів, аспірантів, магістрантів, наукових співробітників, викладачів і студентів вищих навчальних закладів, які досліджують проблеми розвитку бухгалтерського обліку в Україні та в світі.

ББК 65.052
УДК 657.1

ISBN 978-966-683-471-6

© С.Ф. Легенчук, 2017

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ	5
ПЕРЕДМОВА	6
РОЗДІЛ 1. ПРОБЛЕМА МЕТОДОЛОГІЧНОЇ ВАРІАНТНОСТІ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ	8
1.1. Методологічний конфлікт “радянської” та “англо-американської” моделей обліку	8
1.2. Проблеми варіантності методології в бухгалтерському обліку	17
РОЗДІЛ 2. ВАРІАНТНІСТЬ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В СОЦІАЛІСТИЧНІЙ ЕКОНОМІЦІ	27
2.1. Сутність системи соціалістичного обліку та її відмінності від капіталістичної системи обліку	27
<i>Планова орієнтація бухгалтерського обліку</i>	<i>27</i>
<i>Галузева орієнтація бухгалтерського обліку</i>	<i>31</i>
<i>Зведення облікової інформації</i>	<i>32</i>
2.2. Варіантність методології обліку в Радянському Союзі: передумови та причини відмови	34
2.3. Характеристика капіталістичної системи обліку вітчизняними вченими	41
2.4. Повна одноманітність бухгалтерського обліку в СРСР: чи існувала вона?	50
РОЗДІЛ 3. БАГАТОВАРІАНТНІСТЬ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В АНГЛОМОВНИХ КРАЇНАХ ТА В УКРАЇНІ	55
3.1. Багатоваріантність бухгалтерського обліку згідно GAAP US	55
<i>Критики облікової системи США до кризи 1929-1932 рр.</i>	<i>56</i>
<i>Критики, що пов’язували виникнення економічної кризи із багатоваріантністю бухгалтерського обліку</i>	<i>62</i>
<i>Реформа обліку в США: від laissez-faire до GAAP US</i>	<i>65</i>
<i>Альтернативи ведення бухгалтерського обліку та облікова політика в GAAP US</i>	<i>73</i>
3.2. Багатоваріантність бухгалтерського обліку згідно IAS/IFRS	82
3.3. Багатоваріантність бухгалтерського обліку згідно національних П(С)БО	89
РОЗДІЛ 4. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ КОНЦЕПЦІЇ БАГАТОВАРІАНТНОСТІ МЕТОДОЛОГІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	95
4.1. Сутність та види варіантності бухгалтерського обліку	95

<i>Концепція варіантності в бухгалтерському обліку</i>	95
<i>Причини існування багатоваріантності в бухгалтерському обліку</i>	101
<i>Місце бухгалтерського вибору в складі концепції обмеженої багатоваріантності в світлі позитивної теорії бухгалтерського обліку</i> ...	109
4.2. Одноманітність (порівнянність) versus гнучкість (економічна раціональність)	116
<i>Порівнянність не є одноманітністю</i>	116
<i>Історичні аспекти виникнення проблеми “одноманітність versus гнучкість”</i>	120
<i>Види одноманітності в бухгалтерському обліку</i>	127
<i>Одноманітність в бухгалтерському обліку: pro et contra</i>	133
4.3. Бухгалтерський вибір: сутність та класифікація	136
<i>Виникнення проблеми бухгалтерського вибору в США</i>	136
<i>Бухгалтерський вибір як основна категорія позитивної теорії обліку</i>	139
<i>Поняття та класифікація бухгалтерського вибору</i>	143
РОЗДІЛ 5. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ВІДОБРАЖЕННЯ ГОСПОДАРСЬКОЇ РЕАЛЬНОСТІ В СВІТЛІ КОНЦЕПЦІЇ БАГАТОВАРІАНТНОСТІ МЕТОДОЛОГІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	149
5.1. Реальність та бухгалтерський облік	149
<i>Реальність в “радянському” бухгалтерському обліку</i>	149
<i>Існуючі підходи до розуміння сутності бухгалтерської реальності</i>	151
<i>Сутність бухгалтерської реальності в умовах застосування концепції обмеженої багатоваріантності</i>	166
5.2. Бухгалтерське відображення господарської реальності та соціальна реальність	175
<i>Теоретичні основи бухгалтерського відображення</i>	175
<i>Вплив бухгалтерської реальності на соціально-економічні зміни: розвиток уявлень</i>	181
5.3. Шляхи розвитку бухгалтерського відображення господарської реальності в світлі удосконалення концепції багатоваріантності методології бухгалтерського обліку	188
<i>Бухгалтерський облік як засіб, що сприяє розподілу капіталу в економіці: функціональний аспект</i>	188
<i>Аналіз можливих шляхів розвитку бухгалтерського відображення господарської реальності</i>	193
ВИСНОВКИ	200

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

ААА – Американська бухгалтерська асоціація
АІА – Американський інститут бухгалтерів
АІСРА – Американський інститут сертифікованих публічних бухгалтерів
АРВ – Рада з принципів бухгалтерського обліку
АРД – Відділ з бухгалтерських досліджень
АСОВАТ – Положення про базову теорію бухгалтерського обліку
САР – Комітет з бухгалтерських процедур
ЕМН – гіпотеза ефективності ринку
ФАСВ – Рада з розробки стандартів фінансового обліку
GAAP UK – Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку Об'єднаного Королівства
GAAP US – Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку США
GPFR – Загальноцільова фінансова звітність
IAS/IFRS – Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку / Міжнародні стандарти фінансової звітності
IASB – Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку
IASC – Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку
IFRS – Міжнародні стандарти фінансової звітності
NYSE – Нью-Йоркська фондова біржа
SEC – Комісія з цінних паперів та бірж
SFAC – Положення з концептуальних основ фінансового обліку
SFAS – Положення зі стандартів з фінансового обліку
ВНП – валовий національний продукт
ЗУПБОФЗУ – Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”
КОПФЗ – Концептуальна основа для підготовки та представлення фінансової звітності
МСБО – Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку
МСФЗ – Міжнародні стандарти фінансової звітності
НЕП – нова економічна політика
НСБО – національна система бухгалтерського обліку
П(С)БО – Положення (стандарти) бухгалтерського обліку
СРСР – Союз Радянських Соціалістичних Республік
США – Сполучені Штати Америки
ФГЖ – факт господарського життя

ПЕРЕДМОВА

Враховуючи обрання європейського вектору економічної інтеграції України у світове господарство, розвиток наукових досліджень в сфері бухгалтерського обліку в Україні також має відбуватись із врахуванням тенденцій, що на сьогодні існують в провідних країнах світу. Одним із кроків, що сприятиме наближенню вітчизняної практики наукових досліджень в сфері бухгалтерського обліку до міжнародної, є забезпечення інтеграції між дослідженнями, що присвячені вивченню внутрішньої логіки бухгалтерського обліку, та науковими дослідженнями, які стосуються впливу облікової інформації на рішення внутрішніх та зовнішніх користувачів, що обґрунтовується наступними міркуваннями:

1) Вітчизняні дослідження в сфері бухгалтерського обліку, спрямовані на вивчення його внутрішньої логіки. В основу цієї тези покладено припущення, що на сьогодні в Україні переважна більшість наукових досліджень в сфері бухгалтерського обліку стосується процесу обробки даних та їх перетворення на облікову інформацію. Такі дослідження спрямовані на удосконалення процесу створення бухгалтерського інформаційного продукту і передбачають необхідність здійснення аналізу та подальше удосконалення внутрішньої логіки функціонування системи бухгалтерського обліку, зокрема, пошук нових інформаційних моделей бухгалтерського відображення наслідків фактів господарського життя. Існування такої ситуації зумовлює розуміння предмету науки бухгалтерський облік в Україні в дещо звуженому вигляді, що не включає до свого складу аспекти впливу облікової інформації на суб'єктів, що приймають на її основі управлінські рішення. Таким чином, поза предметом бухгалтерського обліку залишаються комунікаційні взаємозв'язки, що виникають між виробниками інформаційного продукту та його споживачами.

2) Мейнстрімом світових наукових досліджень в сфері бухгалтерського обліку стає вивчення впливу облікової системи на її зовнішнє середовище (поведінку користувачів облікової інформації) або дослідження ролі окремих облікових інформаційних моделей в процесі прийняття управлінських рішень. В сучасних умовах питання внутрішньої логіки бухгалтерського обліку поступово набувають другорядного значення, що обґрунтовується наступними причинами:

- глобалізація економічних систем, інтернаціоналізація світового господарства, що зумовили необхідність стандартизації облікової практики, призвели до того, що удосконалення облікової методології і її практична реалізація поступово стали компетенцією національних та міжнародних облікових регуляторів, а не вчених-обліковців;

- існування вільного доступу до найкращих світових напрацювань в сфері теорії і методології бухгалтерського обліку дозволило виокремити і

узагальнити найбільш дієві світові облікові практики, що відповідають сучасним потребам користувачів облікової інформації;

- більшість НСБО в світі, як і міжнародні бухгалтерські доктрини IAS/IFRS, GAAP US, побудовані на основі застосування багатоваріантного підходу до облікової методології, що зумовило зростання інтересу до розуміння ефекту впливу бухгалтерського вибору на процес прийняття рішень користувачами на основі облікової інформації. Це пояснюється тим, що система бухгалтерського обліку підприємства, як засіб комунікації між його керівництвом та користувачами облікової інформації, перебуває в значній залежності від здійснення бухгалтерського вибору, що є одним із ключових складових цього комунікаційного процесу. Процес здійснення бухгалтерського вибору стає одним із основних об'єктів дослідження сучасних вчених-бухгалтерів.

В монографії значна увага приділена вивченню вітчизняних і зарубіжних першоджерел з бухгалтерського обліку та інших економічних дисциплін (історія економіки, інституційна економічна теорія, корпоративні фінанси, економічна соціологія), аналізу історичних документів з регулювання бухгалтерського обліку, які дозволили пролити світло на ті історичні події, які мали визначальне місце в подальшому розвитку теорії бухгалтерського обліку та його методології, і впливали на ті економічні концепції, що описують і пояснюють функціонування сучасної облікової системи в умовах економічних змін.

Основною передумовою для написання монографії стала невідповідність досліджень з проблем бухгалтерського обліку в провідних країнах світу і в Україні, визначальною причиною чого є існування значних відмінностей в підходах до розуміння теоретико-методологічних аспектів бухгалтерського обліку та його ролі в суспільстві.

Написання монографії спрямоване на досягнення наступних цілей:

- виявлення історичних тенденцій та закономірностей формування концепції багатоваріантності в бухгалтерському обліку;
- порівняння особливостей розвитку міжнародних бухгалтерських доктрин (GAAP US, IAS/IFRS) та НСБО;
- розробка теоретичних аспектів багатоваріантності методології бухгалтерського обліку;
- популяризація і розвиток концепції бухгалтерського вибору у вітчизняних наукових дослідженнях;
- розробка теоретичних аспектів бухгалтерського відображення господарської реальності в світлі концепції багатоваріантності методології бухгалтерського обліку;
- обґрунтування можливості застосування положень неінституційної економічної теорії для подальшого розвитку бухгалтерської науки;
- виявлення перспектив наукових досліджень в сфері обліку, які в Україні є малорозвиненими або яким взагалі не приділяється увага.

РОЗДІЛ 1. ПРОБЛЕМА МЕТОДОЛОГІЧНОЇ ВАРІАНТНОСТІ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

1.1. Методологічний конфлікт “радянської” та “англо-американської” моделей обліку

В сучасних умовах економічного розвитку, коли Україна офіційно визнана міжнародним співтовариством країною з ринковою економікою, можна говорити, що вітчизняна облікова система відповідає всім вимогам, що висуваються до ринкових систем бухгалтерського обліку. Одним із наслідків такої трансформації НСБО є остаточний перехід від суцільної регламентації в питаннях ведення бухгалтерського обліку до можливості вибору окремих варіантів облікового відображення на основі реалізації механізму професійного судження.

На сьогодні бухгалтер або інший суб'єкт ведення бухгалтерського обліку не є особою, що дотримується лише суворого виконання встановлених правил, а є також суб'єктом, який приймає рішення стосовно вибору варіантів ведення обліку із представленого в законодавстві переліку – здійснює бухгалтерський вибір. Незважаючи на поступове звикання до наявності такої опції в компетенції бухгалтерів, науковцями не надано вичерпної відповіді на запитання, що ж принесли такі зміни в статус бухгалтера на підприємстві та в цілому як це вплинуло на розвиток облікової професії? На нашу думку, можна виділити декілька наслідків таких змін, які впливають на процес здійснення бухгалтерських наукових досліджень:

- з'явився окремий напрям бухгалтерських наукових пошуків, пов'язаний з аналізом сутності та особливостей впливу на фінансовий стан та фінансові результати підприємства порядку застосування облікової політики підприємства*, яка є затвердженим у відповідному документі (наказі, розпорядженні тощо) набором методів ведення обліку;

- сформувалась група вчених, які виступили з жорсткою критикою можливості існування вибору з наявних варіантів ведення обліку, що з'явився в руках у бухгалтера. Основною причиною такої критики стала можливість вуалювання та маніпулювання фінансовими результатами діяльності підприємства, що вводить в оману користувачів облікової інформації. Використання багатоваріантної моделі бухгалтерського обліку, яка передбачає необхідність застосування облікової політики, представниками цієї групи вважається характеристикою системи обліку, що генерує недостовірну інформацію. Наприклад, проф. Ф.Ф. Бутинець

* В даному дослідженні облікова політика розглядається в контексті змістовної теорії бухгалтерського обліку, тобто та її частина, що стосується елементів, які пов'язані з вибором із альтернативних варіантів бухгалтерського відображення наслідків фактів господарського життя.

зазначає, “Тим, хто спить і бачить креативний облік, облікову політику та професійне судження, зовсім байдужа не лише доля нинішнього покоління, а й усіх прийдешніх. Вони не можуть зрозуміти, що держава і суспільство без достовірної інформації не можуть існувати. Антидержавники ... тепер намагаються позбавити працівників достовірної інформації про доходи підприємства та їх розподіл і зробити жебраками на своїй землі” [1, с. 114]. Подібну позицію також займає проф. Б.І. Валуєв, відмічаючи, що облікова політика є одним із багатьох зарубіжних варіантів, який без будь-яких обґрунтувань був некритично перенесений в нашу теорію і практику. Це є випадок безоглядного, огульного тиражування одного із західних досить сумнівних зразків. Це спроба зробити науку там, де її немає [2, с. 140].

Таким чином, на сьогодні в більшості міжнародних і зарубіжних облікових системах, як і в системі національних облікових стандартів, існує значна кількість запропонованих альтернативних варіантів бухгалтерського відображення фактів господарського життя без зазначення конкретного критерію щодо проведення вибору з наявного переліку. Окрім здійснення вибору з наявних альтернатив, суб’єкти ведення бухгалтерського обліку змушені здійснювати вибір щодо таких питань як строк корисного використання або залишкова вартість необоротних активів, сума резерву по сумнівних боргах, рівень суттєвості господарських операцій або окремих ситуацій тощо. Існування таких прав в руках суб’єктів, відповідальних за ведення та організацію обліку на підприємстві, породжує досить суперечливі погляди з боку дослідників в сфері бухгалтерського обліку.

З переходом в Україні до нової багатоваріантної моделі, що є менш суворою моделлю регулювання бухгалтерського обліку у порівнянні з одноваріантною моделлю, склалась ситуація, за якої одна група вчених підтримує необхідність збільшення свободи дій в процесі застосування облікової політики в діяльності підприємств, а інша – зводить всі проблеми, які пов’язані з функціонуванням бухгалтерського обліку як окремого соціально-економічного інституту, до його багатоваріантності. На думку представників першої групи, ідеологія яких закладена в чинну систему облікових стандартів, існування можливості вибору є однією з необхідних передумов для забезпечення об’єктивного відображення господарської реальності підприємства в обліковій інформаційній системі. Відповідно до поглядів представників другої групи наявність такого вибору є “скринейою Пандори”, в результаті відкриття якої виникли всі існуючі проблеми в сфері бухгалтерського обліку, що ілюструються за

¹ Бутинець Ф.Ф. Альфа і омега бухгалтерського обліку або моя болісна несповідь / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “РУТА”, 2007. – 328 с.

² Валуєв Б.И. Система хозяйственного учета в промышленности: вопросы теории и методологии : монография / Б.И. Валуев. – Одесса: Пальмира, 2012. – 216 с.

допомогою всесвітньо відомих корпоративних скандалів початку ХХІ-го століття, внаслідок чого вченими пропонується розвивати бухгалтерський облік в напрямі забезпечення його одноваріантності (одноманітності).

В контексті розвитку даної проблематики можна побачити бажання деяких вчених відмежувати себе від чинних проблем бухгалтерської практики, які виникають в умовах прийнятої на сьогодні моделі регулювання бухгалтерського обліку в Україні. Замість того, щоб спрямувати свої дослідження на підвищення ефективності реалізації процесу бухгалтерського вибору, який може призвести до формування недостовірної інформації, на унеможливлення бухгалтерських маніпуляцій, такі вчені абстрагуються від існування самої проблеми, при цьому наголошуючи, що це все є результатом впровадження системи “капіталістичного” обліку, який взагалі не слід використовувати в умовах сьогодення в Україні. Проте, абстрагування від реалій чинної бухгалтерської практики не дозволяє розробити адекватні шляхи для пояснення і прогнозування її подальшого розвитку з одного боку, а також не сприяє прогресивному розвитку науки бухгалтерський облік з іншого, ігноруючи необхідність розширення предмету бухгалтерських наукових досліджень.

Основною причиною існування взаємопротилежних поглядів сучасних дослідників на подальший розвиток облікової системи в Україні можна визначити як методологічний конфлікт “радянської” та “англо-американської” моделей обліку. Прихильники радянської моделі облікового регулювання, на противагу прихильникам англо-американської моделі, наголошують на неприпустимості використання облікової політики, яка є інструментом маніпулювання і фальсифікації бухгалтерської звітності підприємств. Можливо, існування такої позиції відносно питання варіантності облікової методології було викликане загальною позицією Радянської влади стосовно можливості здійснення громадянами будь-якого вибору. Так, на думку А.В. Шубіна, в Радянському Союзі майже не було свободи вибору, свідченнями чого було те, що громадяни носили однаковий одяг, слухали радіо “Маяк” та дивились 2 канали по телебаченню, а партія дозволяла собі здійснювати право вибору за громадян СРСР [3].

Одним із прикладів подібного протистояння двох облікових світоглядних концепцій є консолідована позиція представників Житомирської наукової бухгалтерської школи стосовно подальшого розвитку облікової політики підприємств, що висловлювалась вченими протягом 2005-2010 рр.

³ Шубин А.В. Свобода в СССР / А.В. Шубин // Електронний ресурс. – Режим доступу: http://royallib.com/book/shubin_aleksandr/svoboda_v_ssr.html

Зокрема, в результаті дослідження проблематики застосування облікової політики вітчизняними підприємствами Т.В. Барановською був виявлений прогностичний напрям подальшого розвитку нормативного регулювання бухгалтерського обліку, що полягає в обмеженні свободи підприємств у виборі методики обліку [⁴, с. 18]. Про необхідність зменшення впливу лібералізації облікової системи на показники фінансової звітності також зазначав проф. О.М. Петрук, на думку якого для мінімізації невизначеності з методичних питань бухгалтерського обліку на окремому підприємстві слід розробляти детальні і суворі нормативні акти, а не стандарти, як це має місце тепер. Одним із шляхів реалізації наведених пропозицій є зведення до мінімуму запропонованих нормативними актами варіантів ведення бухгалтерського обліку конкретних господарських операцій [⁵, с. 313].

На думку проф. Л.В. Чижевської, за П(С)БО України існує можливість вести облік за 1728 комбінаціями і отримувати таку ж кількість варіантів фінансових результатів. Варіативність норм обліку використовується як інструмент необмеженого маніпулювання бухгалтерськими змінними величинами та додає гнучкості фінансовому результату [⁶, с. 67-68]. І хоча автор безпосередньо не наголошує на необхідності переходу до повної одноманітності в обліку, однак відмічає неможливість одержання правдивого та об'єктивного фінансового результату за допомогою багатоваріантної моделі та наводить приклад запровадження МСФЗ в Індії*, де із існуючого набору альтернатив в стандарті був використаний один варіант облікового відображення. Цим самим автор підтверджує свою позицію щодо необхідності зменшення кількості альтернатив, що на сьогодні наведені в П(С)БО, і що в кінцевому випадку сприятиме зменшенню бухгалтерських маніпуляцій та підвищенню порівнянності звітності.

Подібно до підходу проф. Л.В. Чижевської щодо підрахунку загальної кількості можливих фінансових результатів, виходячи з наявності значної кількості альтернативних варіантів ведення обліку за П(С)БО, О.А. Лаговська констатувала можливість варіювання як сумою доходів підприємства, так і загальним фінансовим результатом (застосування

⁴ Барановська Т.В. Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика / Барановська Тетяна Василівна. – Автореф. дис. на здобуття наукового ступеня к.е.н. зі спеціальності 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – Київ: НАУ, 2005. – 21 с.

⁵ Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку. [Текст]: монографія / О.М. Петрук. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 420 с.

⁶ Чижевська Л.В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 528 с. – С. 67.

* Подібна практика обмеження альтернатив в системі облікових стандартів є традиційною для вчених-обліковців з Індії. Так, на думку С. Гоша одним із шляхів зменшення творчого і шахрайського обліку в Індії може бути зменшення альтернативних виборів в бухгалтерських стандартах [Ghosh S. Creative accounting: a fraudulent practice leading to corporate collapses / Subhajit Ghosh // Research and practice in social sciences. – 2010. – Vol. 6, No.1. – P. 1-15, с. 14].

основних принципів комбінаторики до елементів облікової політики дозволило встановити 622080 варіантів фінансового результату діяльності). Існування такої ситуації на думку автора доводить те, що облікова політика може бути інструментом маніпулювання фінансовим результатом господарювання. У зв'язку з цим О.А. Лаговською було запропоновано чітко регламентувати на законодавчому рівні методику бухгалтерського обліку для груп підприємств, які слід визначати виходячи з виду діяльності, організаційно-правової форми господарювання, обсягу діяльності, що дозволить уникнути непорівнянності звітності через багатоваріантність застосування професійного судження обліковими працівниками [7, с. 11].

Врахувавши варіативність обліку на організаційному та методичному рівнях, а також на рівні облікових об'єктів, проф. М.М. Шигун визначила можливість отримання 20736 комбінацій елементів системи бухгалтерського обліку, і встановила, що варіативність методів оцінки вартості активів та зобов'язань дає 311040 комбінацій облікових моделей [8, с. 360]. Для вирішення проблеми надмірної варіативності вітчизняної системи бухгалтерського обліку автором було обґрунтовано вжиття ряду заходів, одним із яких є обрання одного найбільш адекватного методу для кожного виду економічної діяльності, прийняти його як рекомендованого для підприємств на галузевому рівні для підготовки і подання статистичної звітності [9, с. 362].

Про необхідність підвищення порівнянності фінансової звітності суб'єктів господарювання та усунення проблеми викривлення її показників зазначає І.В. Супрунова. Дані проблемні питання на її думку можна вирішити за умов скорочення варіативності методів оцінки активів і зобов'язань зі встановленням пріоритету оцінки за історичною (фактичною) собівартістю [10, с. 79].

Наведений вище приклад спільної позиції вітчизняних науковців, що були на той час представниками однієї наукової школи, є свідченням продовження радянських традицій до розвитку бухгалтерського обліку шляхом максимально можливого обмеження бухгалтерського вибору суб'єктів організації і ведення обліку.

⁷ Лаговська О.А. Бухгалтерський облік розподілу доходів в умовах соціально орієнтованої економіки: організація та методика / Лаговська Олена Адамівна. – Автореф. дис... на здобуття наукового ступеня к.е.н. зі спеціальності 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Київ: ДАСОА, 2007. – 20 с.

⁸ Шигун М.М. Розвиток моделювання системи бухгалтерського обліку: теорія і методологія [Текст]: монографія / М.М. Шигун. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 632 с.

⁹ Шигун М.М. Розвиток моделювання системи бухгалтерського обліку: теорія і методологія [Текст]: монографія / М.М. Шигун. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 632 с.

¹⁰ Супрунова І.В. Розвиток оцінки в бухгалтерському обліку / Ірина Валеріївна Супрунова. Дисертація на здобуття наукового ступеня к.е.н. зі спеціальності 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Житомир, 2010. – 420 с.

Проте, зовсім іншою з цього приводу є думка провідних вчених з бухгалтерського обліку в світі, які наголошують на об'єктивності існування даного явища (багатоваріантності облікової методології), як елемента облікової системи, та визначають необхідність проведення глибоких досліджень в даній сфері на основі використання існуючих напрацювань в сфері теорії фірми та неінституційної економічної теорії (теорії трансакційних витрат, теорії контрактів, агентської теорії тощо). Так, на думку проф. Р. Уоттса теорія бухгалтерського вибору є ключовою у вивченні бухгалтерського обліку. Якщо ми не зможемо пояснювати та передбачати варіації в бухгалтерському обліку, ми не зможемо забезпечити нашим студентам гарне розуміння бухгалтерського обліку [¹¹, с. 235]. Дослідження з теорії бухгалтерського вибору на думку проф. С.П. Котарі [¹², с. 111] є однією з причин виникнення ще одного, більш широкого напрямку – досліджень в сфері взаємозв'язку ринків капіталу та бухгалтерського обліку (*capital markets research in accounting*), що є одним із провідних напрямів наукових пошуків з бухгалтерського обліку в світі, починаючи з 1970-х рр.

В той же час, окремі провідні представники радянської школи бухгалтерського обліку в результаті більш детального вивчення сутності облікової політики, що з часом сприяло еволюції їх наукових поглядів, поступово змінили свою позицію щодо проблеми побудови багатоваріантної моделі обліку, перейшовши від її критики до обґрунтування доцільності її застосування в діяльності підприємств. Так, проф. Я.В. Соколов в праці 1996 р. відмічає, що облікова політика дозволяє варіювати величиною фінансового результату, тим самим викривляючи дані про забезпечення кредитів та дозволяючи легальними способами ухилятися від сплати податків [¹³, с. 498]. А вже у праці 2007 р. проф. Я.В. Соколов разом з проф. М.Л. Пятовим відмічають, що відмова від надмірного імперативного нормативного регулювання облікової системи дає можливість розширити межі правдивості фінансової звітності, а відповідно, підвищити її реалістичність [¹⁴, с. 54].

Подібну трансформацію в поглядах також можна спостерігати і серед українських вчених. Так, в підручнику з організації обліку А.М. Кузьмінського, В.В. Сопка та В.П. Загороднього (1993 р.) [¹⁵, с. 26-31]

¹¹ Watts R. Accounting choice theory and market-based research in accounting / Ross Watts // *British Accounting Review*. – 1992. – Vol. 24. – P. 235-267.

¹² Kothari S.P. Capital markets research in accounting / S.P. Kothari // *Journal of Accounting and Economics*. – 2001. – Vol. 31. – 105-231.

¹³ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

¹⁴ Соколов Я.В. Достоверный и добросовестный взгляд на бухгалтерскую информацию / Я.В. Соколов, М.Л. Пятов // *Бухгалтерский учет*. – 2007. – № 5. – С. 52–56.

¹⁵ Кузьмінський А.М. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу / Кузьмінський А.М., Сопка В.В., Загородній В.П. – К.: Вища шк., 1993. – 223 с.

в розділі з організації облікового процесу навіть не згадується поняття облікової політики. Однак в праці 1999 р., написаній А.М. Кузьмінським та Ю.А. Кузьмінським, авторами вводиться нова функція бухгалтерського обліку – підготовка облікових рішень, тобто коли приймаються рішення про здійснення тієї або іншої фінансово-господарської операції, що не потребує спеціального втручання керівництва [¹⁶, с. 23]. Виділення такої функції є свідченням визнання трансформації ролі бухгалтера на підприємстві в результаті переходу до багатоваріантної моделі бухгалтерського обліку.

Існування конфлікту “радянської” та “англо-американської” моделей обліку накладає значний відбиток на розуміння вченими особливостей функціонування системи бухгалтерського обліку як засобу генерування інформації для прийняття рішень та на його роль в суспільстві як засобу перерозподілу капіталу в економіці. Це здійснює значний вплив на процес формування і розвитку методології наукових досліджень в сфері бухгалтерського обліку в Україні. Зокрема, в контексті даного конфлікту має бути надана відповідь на ряд наступних проблемних питань:

• *які існують історичні передумови відсутності подібних досліджень в Україні?* Майже повна відсутність свободи вибору в радянській обліковій методології, існування жорсткої регламентації за допомогою розроблених інструкцій пояснюють відсутність потреби в аналізі факторів, що впливали на здійснення бухгалтерського вибору, оскільки самого бухгалтерського вибору в радянській системі обліку майже не існувало.

Аналіз існуючих відмінностей між обліковими системами свідчить, що радянська система обліку, у порівнянні з англо-американською системою, не була гіршою. Вона просто була іншою – побудованою на основі дещо інших принципів. Напрацювання вчених радянського періоду не охоплювали спектр всіх питань, які виникали в умовах застосування багатоваріантної моделі обліку. Внаслідок цього на сьогодні в сфері бухгалтерських досліджень вихованцям радянської облікової школи в переважній більшості випадків не цікаві та не зрозумілі дослідження, що стосуються тих елементів НСБО, які не існували за радянського періоду, зокрема, дослідження в сфері багатоваріантності облікової методології та бухгалтерського вибору.

• *чи існували в Україні серед вчених погляди щодо необхідності проведення таких досліджень?* Процес реформування бухгалтерського обліку в Україні не був підтриманий одноголосно всіма вченими-обліковцями. Окремі дослідники (наприклад, О.С. Бородкін, Ф.Ф. Бутинець та ін.) виступили з жорсткою критикою такої реформи, яка на їх думку призвела не до удосконалення вітчизняної системи

¹⁶ Кузьмінський А.М. Теорія бухгалтерського обліку : Підруч. для студ. вузів, що навч. за спец. “Облік і аудит” / А.М. Кузьмінський, Ю.А. Кузьмінський. – К.: Ред. газ. “Все про бух. облік”, 1999. – 287 с.

бухгалтерського обліку, а стала шоковою терапією вітчизняних реформаторів, що принесла справжній хаос.

В період реформування вітчизняного обліку критиками реформи була поставлена проблема необхідності пошуку шляхів, які б полегшили адаптацію впровадження облікових стандартів в Україні, що передбачали застосування багатоваріантної моделі обліку. Поступово такий вихід був знайдений, замість пошуку шляхів пом'якшення процесу стандартизації, вчені-критики в "радянському стилі" почали заперечувати необхідність впровадження багатоваріантної моделі, яка асоціювалась у них зі словами "незрозумілість", "недостовірність" та "фальсифікація". Зокрема, Ф.Ф. Бутинець писав: "Вони нав'язали суспільству американську систему обліку, яка захищає інтереси лише крупного капіталу і допомагає експлуатації трудового народу. Навіщо ми ускладнюємо те, що для нас було прозорим і зрозумілим, вигадуємо професійне судження, і одночасно впроваджуємо те, від чого люди відмовляються?" [¹⁷, с. 88]. В цілому реформування системи обліку пропонувалось проводити шляхом адаптації радянської одноваріантної моделі обліку до вітчизняних вимог ринкової економіки, про що свідчить наступна цитата: "Чи потрібні нам якісь заморські бухгалтерські дива? Черпаймо нові ідеї з рідного джерела – і сторлицею нам воздасться" [¹⁸, с. 106].

Основним напрямом адаптації радянської системи обліку до нових вимог вченими [¹⁹, с. 4; ²⁰, с. 45; ²¹, с. 204] вважалась необхідність врахування зміни форми державної власності на приватну та економічних відносин суб'єктів господарювання. Тобто, вчені відмічали існування змін в економічній системі, до яких повинна була адаптуватись радянська система обліку, однак не наголошували про необхідність докорінної реконструкції самої облікової системи, принципів її функціонування та "свідомості" бухгалтерів. Таким чином, питання про необхідність зміни внутрішньої логіки функціонування системи бухгалтерського обліку та її регулювання, зростання впливу бухгалтерів на процес формування кінцевого обліково-інформаційного продукту та про зміну загальної ролі бухгалтерського обліку в суспільстві майже не піднімались.

•які існують методологічні передумови відсутності подібних досліджень в Україні? Як і при будь-якому швидкому впровадженні

¹⁷ Бутинець Ф.Ф. Альфа і омега бухгалтерського обліку або моя болісна несповідь / За ред. проф. Ф.Ф. Бутиця. – Житомир: ПП "РУТА", 2007. – 328 с.

¹⁸ Бутинець Ф.Ф. Альфа і омега бухгалтерського обліку або моя болісна несповідь / За ред. проф. Ф.Ф. Бутиця. – Житомир: ПП "РУТА", 2007. – 328 с.

¹⁹ Чумаченко Н.Г. Бухгалтерский учет: прошлое, настоящее ... будущее?! / Н.Г. Чумаченко // Світ бухгалтерського обліку. – 1997. – Квітень. – С. 2-6.

²⁰ Бородкин А.С. "Шоковая терапия" для бухгалтерского учета / А.С. Бородкин // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – № 1. – С. 41-45.

²¹ Валуев Б.И. Система хозяйственного учета в промышленности: вопросы теории и методологии: монография / Б.И. Валуев. – Одесса: Пальмира, 2012. – 216 с.

системи нормативної регламентації облікової методології, яка не пройшла належної адаптації до національних особливостей, так і в Україні при впровадженні національних П(С)БО вченим бухгалтерським співтовариством не була усвідомлена необхідність проведення наукових досліджень в сфері аналізу факторів, що впливають на вибір методів обліку, а також стосовно впливу бухгалтерського вибору на рішення користувачів облікової інформації та суспільство в цілому.

Більше того, як відмічає проф. Л.Г. Ловінська, реформування бухгалтерського обліку в Україні, започатковане у 1999 р. прийняттям Верховною Радою закону “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність” та П(С)БО, фактично відбулося без попереднього наукового обґрунтування. Міжнародні регламенти складання фінансової звітності були просто адаптовані групою фахівців до українських реалій [22, с. 33]. Таким чином, якщо впроваджена нова облікова методологія навіть не була винесена для широкого обговорення вітчизняною бухгалтерською науковою спільнотою, то фактори, що впливають на здійснення бухгалтерського вибору, тим більше залишились поза увагою вчених, оскільки даний напрям наукових досліджень є похідним від досліджень, що стосуються вивчення змін в обліковій методології.

Подібна ситуація також спостерігалась і в США в процесі розробки GAAP US. Як відмічає з цього приводу проф. Р. Уоттс, коли FASB розпочала розробляти стандарти у 1972 р., ще був відсутній необхідний аналіз економічних причин використання відповідних методів обліку та економічних й політичних ефектів, що впливають на використання різних методів обліку. І якщо в середині 1970-х років професія була ще не готова до проведення такого аналізу, то в середині 2000-х років з’явилися всі необхідні передумови для його здійснення [23, с. 21]. Одним із факторів, що пришвидшив готовність вчених в сфері обліку до аналізу причини вибору методів, які впроваджуються в стандарти, був стрімкий розвиток позитивної теорії бухгалтерського обліку та актуалізація її основних постулатів корпоративними скандалами, що відбулись в США на початку 2000-х років.

На сьогодні одним із найбільш перспективних напрямів здійснення досліджень в сфері бухгалтерського вибору є застосування положень позитивної теорії бухгалтерського обліку. Однак за результатами проведеного аналізу можна констатувати, що існуючі вітчизняні дослідження в сфері облікової політики в своїй переважній більшості повністю проводяться відокремлено від основних засад позитивної теорії бухгалтерського обліку.

²² Ловінська Л.Г. Уніфікація термінології бухгалтерського обліку – передумова створення національної системи бухгалтерського обліку в Україні / Л.Г. Ловінська // Фінанси України. – 2006. – № 8. – С. 33-40.

²³ Watts R. Accounting is exciting / Ross L. Watts // International association for accounting education and research conference. – Accounting & Finance Association of Australia and New Zealand, 2008. – P. 1-25.

•*які існують основні епістемологічні причини відсутності досліджень в сфері бухгалтерського вибору в Україні?* Проведення наукових досліджень в сфері бухгалтерського вибору має певну специфіку у порівнянні з дослідженнями, спрямованими на удосконалення облікової методології. Як відмічає К. Поппер, для того, щоб навчитися розуміти проблему, слід звернутися до структурних одиниць третього світу ... Тільки той зможе досягти гарного розуміння проблеми, коли він сам зможе оцінити її власне розуміння [²⁴, с. 178]. При дослідженні облікової методології структурними одиницями її третього світу є проблеми, припущення, критичні аргументи щодо побудови облікової методології в Україні, з якими постійно зустрічаються вчені-бухгалтери, особливо ті, що займаються питаннями стандартизації обліку. Інша ситуація складається при дослідженні проблеми бухгалтерського вибору, оскільки одиницями її третього світу є об'єкти, які виходять за рамки методологічних аспектів обліку та стосуються соціально-психологічних аспектів прийняття рішень бухгалтерами та менеджерами підприємства. Тому для гарного розуміння проблеми бухгалтерського вибору за К.Р. Поппером необхідним є аналіз не лише бухгалтерського наукового знання, а й соціального та психологічного знання, що зумовлює необхідність проведення наукових досліджень трансдисциплінарного та міждисциплінарного характеру для вирішення даних проблем.

1.2. Проблеми варіантності методології в бухгалтерському обліку

Необхідність в регулюванні облікової системи виникла внаслідок існуючої недосконалості фінансових ринків та неповноти інформації про діяльність підприємств, що надається учасникам таких ринків для прийняття рішень. Бухгалтерський облік є засобом, що дозволяє усувати різноманітні негативні явища, які супроводжують функціонування фінансових ринків (неповнота інформації, інформаційний шум, інформаційна асиметрія). З метою підвищення ефективності функціонування бухгалтерського обліку, як окремого соціально-економічного інституту, що вирішує недосконалості ринку, з'являється необхідність в його регулюванні на основі застосування різних видів і типів моделей.

Впровадження багатоваріантної моделі бухгалтерського обліку в НСБО хоча і є значним кроком вперед в напрямі підвищення ефективності її регулювання, однак сам по собі цей процес не усуває всіх недоліків, які притаманні обліковим системам, побудованим на основі одноманітної моделі обліку. Як наслідок, на сьогодні існує значна кількість критичних

²⁴ Поппер К. Объективное знание. Эволюционный поход. Пер. с англ. Д.Г. Лахути. Отв. ред. В.Н. Садовский / Карл Р. Поппер. – М.: Эдиториал УРСС, 2002. – 384 с.

заяв вітчизняних та зарубіжних вчених в сфері бухгалтерського обліку щодо використання багатоваріантної моделі, що викликане існуванням гучних випадків маніпулювання та фальсифікації облікової інформації, виникнення яких пов'язують із наявністю вибору у суб'єкта ведення та організації обліку. В той же час, як відмічають окремі дослідники [²⁵, с. 618], користувачі фінансової звітності та регулятори переадресовують цю проблему на розробників концепції бухгалтерських стандартів, яких вважають першопричиною зловживань з боку менеджменту, знімаючи з себе всю відповідальність.

Основна проблема здійснення бухгалтерського вибору пов'язана із наявністю в руках менеджменту та бухгалтерів, відповідальних за реалізацію облікової політики підприємства, можливостей впливу на показники бухгалтерської звітності. Зокрема, проф. Р.Е. Вереккіа відмічає, що протиріччя відносно вибору серед наявних бухгалтерських альтернатив досить часто ґрунтується на аргументах, що передбачають існування евристичної поведінки учасників ринку та менеджерів фірми. Дебати фокусуються на тому, чи змінює облікова методологія відображуваний в звітності дохід і чи може цей ефект збільшувати або зменшувати економічну вартість незалежно від зміни наявних грошових потоків. Аргументи, що базуються на евристичній поведінці менеджерів та інвесторів фірми впливають на рішення відносно можливості практичного застосування облікових стандартів та інших засобів регулювання обліку [²⁶, с. 1-2]. Можливість за допомогою зміни облікової методології регуляторами впливати на обсяги ресурсів, що знаходиться в руках акціонерів підприємств або держави, проф. Р.Е. Вереккіа назвав бухгалтерською алхімією. Оскільки подібна практика, яка передбачає перетворення одних облікових показників через зміни правил облікового відображення на інші показники, дуже нагадує бажання алхіміків перетворювати каміння на золото.

Менеджери використовують свої можливості маніпулювання обліковою політикою таким чином, що при цьому виникають два напрями взаємовідносин: 1) між обліковою політикою та економічним ефектом; 2) між економічним ефектом і винагородою агента. Наприклад, менеджери можуть прагнути до вибору облікової політики, що дозволяє переносити майбутні доходи в поточні періоди, доки вони перебувають на своїй посаді [²⁷, с. 24-25]. З іншого боку, виконуючи певні завдання керівництва, що детально обґрунтовано базовими постулатами позитивної теорії

²⁵ Bhattacharyya A.K. Financial accounting for business managers / Asish K. Bhattacharyya. – PHI Learning Pvt. Ltd., 2006. – 772 p.

²⁶ Verrecchia R. Accounting alchemy / Robert Verrecchia // BIS Working Papers. – 2010. – No 302. – P. 1-15.

²⁷ Воронова Е.Ю. Институциональные аспекты управленческого учета / Е.Ю. Воронова. – Автореферат на соискание ученой степени д.э.н. по спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика». – Москва, 2012. – 47 с.

бухгалтерського обліку (відсутність підвищення заробітної плати працівникам під тиском профспілок), менеджери можуть прагнути до скорочення прибутку. Одним із прикладів таких інструментів, що стосується механізму бухгалтерського вибору, є прийняття рішення стосовно знецінення активів, порядок обліку якого регулюється МСФЗ 36.

Діюча багатоваріантна модель обліку дозволяє менеджерам впливати на результати діяльності, що відображаються в бухгалтерській звітності, за допомогою використання інструменту вибору з наявних в стандартах альтернатив. Існування такої ситуації пояснює інституційна теорія, виходячи з положень якої бухгалтерський вибір здійснюється в інституційному середовищі, в якому окрім неупередженого прийняття рішень відповідними суб'єктами, на їх вподобання і процес пізнання ними господарської реальності також впливає ряд інституцій (традиції, концепції і інтереси груп осіб, особисті інтереси учасників процесу здійснення бухгалтерського вибору (менеджери, бухгалтери тощо)). В результаті такого впливу може зменшуватись точність облікової інформації, що обмежує можливості її використання для оцінки вартості підприємства та для встановлення винагороди менеджерам. Зокрема, виходячи з положень агентської теорії, використовуючи бухгалтерський вибір, менеджери можуть бути заохочені в максимізації прибутку звітного періоду, що здійснюється завдяки використанню різних видів методів і способів, сукупність яких досить часто відносять до одного із видів інструментів креативного обліку.

На думку О.А. Заббарової одним із основних способів реалізації балансової політики і креативного обліку є перенесення прибутків на більш пізній термін шляхом затримання відображення на рахунках реалізації окремих операцій, в строки, дозволені законодавством [²⁸, с. 203], а А.К. Бхаттачарія теж наголошує, що в багатьох випадках вибір бухгалтерських методів є невідповідним, а випадки застосування креативного обліку для “прикрашання вікон” не є рідкими [²⁹, с. 618]. Більш детально інструменти креативного обліку (“уловки” творчої бухгалтерії) та порядок їх застосування в процесі реалізації облікової політики підприємства описані в праці Е. Райса [³⁰, с. 269-288]. При цьому слід обов'язково враховувати, що креативний облік є досить широким поняттям, і стосується не лише маніпулювання показниками в процесі здійснення облікової політики і бухгалтерського вибору. Він також застосовується і для обходження норм бухгалтерського законодавства (*fraus legi* – лат.) – чітко сформульованих в стандартах правил, тобто який

²⁸ Заббарова О.А. Балансоведение: [учебное пособие] / О.А. Заббарова. – М.: КНОРУС, 2007. – 256 с.

²⁹ Bhattacharyya A.K. Financial accounting for business managers / Asish K. Bhattacharyya. – PHI Learning Pvt. Ltd., 2006. – 772 p.

³⁰ Райс Э. Разоблачение тайн бухгалтерского учета. Как разбраться в бухгалтерской отчетности и в финансовом анализе / Э.Райс. – М. : Олимп-Бизнес, 2006. – 350 с.

може здійснюватися і в умовах побудови одноманітної або змішаної моделі облікового регулювання.

Також слід відмітити, що завдяки дослідженням проф. М.С. Пушкаря, в Україні сформувалось дещо викривлене розуміння поняття креативного обліку, у порівнянні з зарубіжними вченими. Зокрема, автор розуміє даний вид обліку як творчий облік, який вимагає від облікових працівників організації фактів і правил їх групування, виходячи з інтересів менеджменту з метою отримання знань про нові об'єкти спостереження [³¹, с. 90]. Тому креативний облік за проф. М.С. Пушкарем слід більш точніше називати бухгалтерським інжинірингом, що передбачає трансформацію окремих елементів системи обліку підприємства (первинних документів, рахунків, облікових реєстрів, звітності) під запити та потреби його користувачів. Проте, неврахування даної відмінності деякими вітчизняними вченими призводить до виникнення шквалу критики в сторону проф. М.С. Пушкаря, використовуючи існуючі напрацювання зарубіжних дослідників в даній сфері та наводячи приклади негативних наслідків застосування креативного обліку відомими зарубіжними і вітчизняними компаніями.

Значне підвищення уваги проблематиці використання багатоваріантної моделі обліку відбулось в результаті хвилі корпоративних скандалів із великими американськими компаніями (“Enron”*, “WorldCom”, “Adelphia”, “AIG”, “Lehman Brothers” та ін.), які за рахунок облікових маніпуляцій та фальсифікацій ввели в оману значну кількість інвесторів та інших заінтересованих в обліковій інформації осіб. В результаті таких скандалів об'єктом наукової дискусії знову стала проблема гнучкості облікової методології, як на рівні суб'єктів формування облікових стандартів, так і на рівні суб'єктів, що відповідають за реалізацію облікової політики підприємства.

Однак, якщо окремі вітчизняні вчені визначили однією з причин виникнення облікових маніпуляцій і фальсифікацій звітності існування вигаданої та необґрунтованої облікової політики підприємства, яка дає можливість грати в прибуток [³², с. 193], то зарубіжні дослідники не звинувачують у всіх бідах лише багатоваріантність облікової методології, існування якої дозволяє менеджерам маніпулювати показниками бухгалтерської звітності. Наприклад, Р.Н. Ханн, І.Й. Лю та К.Р. Субраманян відмічають, що незважаючи на існуючий шквал критики

³¹ Пушкар М.С. Креативний облік: створення інформації для менеджерів [Текст]: монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2006. – 334 с.

* Одна із найбільших корпорацій світу “Enron Corporation” (Х'юстон) 2 грудня 2001 року заявила про своє банкрутство. На той час це було найбільше корпоративне банкрутство в США, оскільки компанія мала в своєму розпорядженні активів на суму 63,4 млрд. доларів.

³² Бутинець Ф.Ф. Проблеми науки бухгалтерського обліку: реалії / Ф.Ф. Бутинець : монографія. – Житомир : ПП “Рута”, 2005. – 324 с.

чинної системи облікових стандартів, значна група дослідників вважає, що гнучкість GAAP US дозволяє менеджерам краще передавати особисту інформацію користувачам фінансової звітності [³³, с. 135].

Незважаючи на загальну думку, що креативний облік і виконавча жадібність були джерелом краху “Enron”, насправді, жодна з них не була основною причиною. Не можна тут і виправдати керівництво компанії, яке робило це навмисно або ненавмисно, і не можна сказати чи це сприяло погіршенню ситуації, однак це не було головною причиною. Крах “Enron” був зумовлений довготривалою фінансовою стратегією на всіх рівнях, що завдавало шкоди компанії. Креативний облік був наслідком, а не причиною [³⁴, с. 11]. Таким чином, креативний облік дійсно відіграв певну роль в краху “Enron”, допомагаючи прикрашати фінансову інформацію, продовжувати життя неплатоспроможній і досить ризикованій компанії, і таким чином посилив тяжкість колапсу. При цьому випадок з “Enron” можливо і викликав хвилю корпоративних скандалів, однак його падіння не повинно бути списане лише на креативний облік, оскільки активне запровадження останнього було “агонією” менеджменту у відповідь на власну неспроможність підвищити ефективність діяльності компанії законними шляхами.

Додатковим обґрунтуванням збереження довіри до багатоваріантної моделі регулювання бухгалтерської методології є пропозиції щодо подальшого розвитку системи бухгалтерського обліку, що були представлені С. Діпіазою та Р. Екклзом, які були одними із найбільш відомих вчених, які сигналізували про втрату репутації обліком в суспільстві в результаті краху “Enron”. Зокрема, автори запропонували трирівневу модель прозорості компанії [³⁵, с. 191], що передбачає необхідність змістовного розширення бухгалтерського обліку із врахуванням його специфічних і галузевих особливостей, а не його зведення до одноманітності. При цьому одним із принципів використання даної моделі є принцип відповідності Всесвітнім стандартам фінансової звітності, орієнтованим на принципи, при виборі і застосуванні тих чи інших методів обліку, що найбільш правильно відображають сутність господарських операцій і найкращим чином підходять до відповідних умов [³⁶, с. 193]. Таким чином, автори наголосили на необхідності удосконалення механізму реалізації облікової політики, а не на необхідності її ліквідації.

³³ Hann R.N. Uniformity versus flexibility: evidence from pricing of the pension obligation / Rebecca N. Hann, Yvonne Y. Lu, K. R. Subramanyam // *The Accounting Review*. – 2007. – Vol. 82, No. 1. – P. 107–137.

³⁴ Phillips D. The value of economic reality: applying economic value added / David Phillips // *Liberty Business Review*. – 8-2007. – Volume 5. – P. 9-15.

³⁵ Дипиаза С.А. Будущее корпоративной отчетности. Как вернуть доверие общества / Сэмюэл А. Дипиаза-младший, Роберт Дж. Экклз. – М.: Альпина Паблшер, 2003. – 211 с.

³⁶ Дипиаза С.А. Будущее корпоративной отчетности. Как вернуть доверие общества / Сэмюэл А. Дипиаза-младший, Роберт Дж. Экклз. – М.: Альпина Паблшер, 2003. – 211 с.

Найбільш авторитетним виправданням застосування облікової політики та бухгалтерського вибору в чинній обліковій практиці є рішення щодо подальшого розвитку системи облікового регулювання в США, висловлене в Акті “Сарбейнса-Окслі” (2002 р.), в якому (SEC. 108. Accounting standards) вимагається, щоб SEC провела дослідження з питання прийняття в США системи фінансової звітності, що буде базуватися на основі принципо-орієнтованого підходу [³⁷, с. 25]. Застосування даного підходу передбачає, що облікові стандарти мають бути переважно наповненими не чітко сформульованими і докладними правилами, а містити набір положень, порядок застосування яких в конкретних господарських ситуаціях має регулюватися на основі системи принципів, закріплених Концептуальною основою. Такі принципи мають стати основним інструментом, який використовуватиметься в процесі реалізації облікової політики підприємства та при здійсненні бухгалтерського вибору.

На думку представників FASB зосередження уваги на принципо-орієнтованому підході в процесі розробки облікових стандартів є необхідним для підвищення якості та прозорості фінансового обліку та звітності в США. Окрім того, оскільки аналогічний підхід використовується при розробці МСФЗ, то його прийняття може сприяти наближенню МСФЗ, GAAP US та інших національних систем загальних стандартів бухгалтерського обліку високої якості [³⁸]. Таким чином, представники FASB для того, щоб усунути проблеми, наявні в GAAP US, та упередити можливість їх виникнення в майбутньому, прийняли рішення про необхідність переходу до принципо-орієнтованого підходу, що передбачає необхідність збільшення кількості альтернатив бухгалтерського відображення наслідків фактів господарського життя в системі облікових стандартів.

Іншу причину виправдання облікової політики в світлі корпоративних скандалів наводять американські дослідники П. Хілі та К. Палепу, розглядаючи пастки фінансового аналізу. Однією з таких пасток є те, що не всі незвичні варіанти реалізації облікової політики підприємства є сумнівними, оскільки їх оцінку слід проводити виходячи не лише із тактичних міркувань, а й виходячи зі стратегічних цілей [³⁹, с. 3-14]. Застосування стратегічного підходу при реалізації облікової політики напряму стосується методологічних недоліків системи фінансового обліку,

³⁷ Sarbanes-Oxley Act of 2002 (Pub.L. 107-204, 116 Stat. 745, enacted July 30, 2002). – 66 p.

³⁸ MacDonald L.A. Principles-based approach to standard setting. From FASB newsletter The FASB Report, November 27, 2002 / Linda A. MacDonald // Електронний ресурс. – Режим доступу: http://www.fasb.org/project/principles-based_approach.shtml

³⁹ Healy P. Business analysis valuation: using financial statements / P. Healy, Kr. Palepu. – Cengage Learning, 2012. – 336 p.

що є однією з причин упередженості аналітичних показників, які використовуються для прийняття стратегічних рішень.

Наприклад, в результаті досліджень проблематики здійснення бухгалтерського вибору стосовно процесу укладення колективного договору, проведених іспанськими дослідниками Б.Г. Осмою, А. Морою та А.М. Сабатер [⁴⁰, с. 246-277] на прикладі американських фірм за період з 1994-го по 2007 рр., було встановлено, що при здійсненні бухгалтерського вибору менеджери діють стратегічно-орієнтовано, намагаючись зменшити частку багатства фірми, що нараховується працівникам. Тобто, вчені констатують, що менеджери вживають реальні заходи, а не проводять певні дії з метою мінімізації платежів. В процесі здійснення бухгалтерського вибору вони намагались врахувати стратегічні тенденції щодо виконання результатів проведення колективних переговорів, а не здійснювали маніпулювання показниками прибутку. Таким чином, якщо при реалізації довгострокового бухгалтерського вибору (вибір методу нарахування амортизації, оцінка запасів при вибутті тощо) беруться до уваги стратегічні аспекти функціонування господарської діяльності підприємства, то при їх аналізі з врахуванням чинних особливостей її функціонування виникає підозра стосовно упередженості такого вибору, що є прикладом опортуністичної поведінки менеджменту.

В сучасних умовах серед представників англо-американської облікової школи актуальним питанням є не заміна існуючої багатоваріантної моделі бухгалтерського обліку, яка передбачає необхідність реалізації облікової політики та здійснення бухгалтерських виборів на конкретному підприємстві, а пошук шляхів, які б дозволили підвищити ефективність функціонування такої моделі. Тому розвиток багатоваріантної моделі бухгалтерського обліку має відбуватись не через обмеження існуючої свободи дій суб'єкта ведення та організації обліку, а шляхом удосконалення механізму здійснення вибору з наявних альтернатив. На сьогодні вже існують як нормативно встановлені, так і запропоновані вченими інструменти підвищення ефективності такого вибору, що спростовує твердження стосовно повної свободи його здійснення та залежність фінансових результатів від неконтрольованої поведінки бухгалтерів або менеджерів, відповідальних за реалізацію облікової політики підприємства.

Окремі вітчизняні і зарубіжні вчені вказують, що здійснення бухгалтерського вибору або реалізація облікової політики не є повністю нічим необмеженим і ніким неконтрольованим процесом. Їх здійснення має відбуватись у нерозривному зв'язку із об'єктом моделювання облікової системи – господарською діяльністю підприємства та має

⁴⁰ Osma B.G. Strategic accounting choice around firm level labour negotiations / Beatriz Garcia Osma, Araceli Mora, Ana M. Sabater // Journal of Accounting, Auditing & Finance. – 2015. – Vol. 30, No. 2. – P. 246-277.

обов'язково враховувати встановлені в обліковій системі обмеження у вигляді принципів обліку, якісних характеристик формування фінансової звітності тощо.

Так, на думку проф. Н.Н. Макарової сформована облікова політика визначає порядок функціонування облікової системи виходячи з реальних умов господарювання і принципів системи бухгалтерського обліку та оподаткування [41, с. 13]. Колектив авторів під керівництвом С. Хендерсона також зазначає, що при здійсненні бухгалтерського вибору за наявності альтернатив щодо первинного визнання, вимірювання в обліку та розкриття політик з фінансової звітності, особи, відповідальні за підготовку фінансової звітності, повинні вибрати облікову політику, яка найкраще підходить для конкретних операцій і подій [42, с. 109]. Під висловом “найкраще підходить” слід розуміти не найкращий варіант задоволення інтересів учасників облікового процесу, а забезпечення такого облікового відображення господарської діяльності, що є релевантним потребам користувачів облікової інформації та забезпечує справедливе представлення.

На думку проф. П.Є. Житного вибір одного із альтернативних варіантів обліку, регламентованих законодавством та стандартами бухгалтерського обліку (національними чи МСФЗ), який надає необхідну для потреб користувачів інформацію з прийняття економічних рішень, є одним із елементів концептуальної основи облікової політики, що є способом ведення бухгалтерського обліку підприємством відповідно до умов його господарської діяльності [43, с. 11]. Таким чином, автор також наголошує на необхідності обов'язкового врахування умов господарської діяльності при здійсненні вибору серед представлених в облікових стандартах альтернатив.

Незважаючи на переконання вчених в сфері бухгалтерського обліку, що виникнення корпоративних скандалів не є прямим наслідком застосування багатоваріантної моделі обліку, досить важко дані переконання донести до користувачів облікової інформації та до інших членів суспільства, на яких впливає функціонування облікових систем підприємства. На сьогодні досить складно зламати існуючі психологічні установки та стереотипи стосовно існуючої асоціації понять облікової політики та бухгалтерського вибору з управлінським опортунізмом, наслідком якого є несприятливий вибір.

⁴¹ Макарова Н.Н. Концепции формирования учетной политики экономических субъектов. – Автореф. дисс... на соискание ученой степени д.э.н. по спец. 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика / Надежда Николаевна Макарова. – Йошкар-Ола, 2011. – 33 с.

⁴² Henderson S. Issues in financial accounting / Scott Henderson, Graham Peirson, Kathy Herbohn, Bryan Howieson. – Pearson Higher Education AU, 2015. – 1029 p.

⁴³ Житний П.Є. Організаційно-методологічні аспекти облікової політики фінансово-промислових систем / Павло Євгенович Житний. – Автореф. дис... на здобуття наукового ступеня д.е.н. зі спеціальності 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Київ, 2009. – 35 с.

Впродовж тривалого часу і до середини 1960-х років основною метою бухгалтерського обліку було забезпечення справедливого вимірювання, а облікова система вважалась вимірювальним інструментом, що використовується для управління діяльністю підприємства. Поступово результати облікового оцінювання почали використовуватись в якості основного джерела інформації для прийняття різних видів рішень. Найбільшою перевагою облікових методів оцінки є їх простота та обізнаність користувачів щодо їх застосування. Облікові методи оцінки є легкими в розрахунку та дозволяють забезпечити комунікацію з інвесторами, позичальниками, іншими зовнішніми користувачами та різними групами працівників підприємства. Ще одним фактором, що визначає популярність застосування облікових методів оцінки, є їх значна кількість, яка залежить від кількості статей фінансової звітності.

Проте, незважаючи на перераховані вище заслуги облікової оцінки, відомі дослідники в сфері управління вартістю Р.А. Мурін та Ш.Л. Джеррелл констатують поступовий відхід від облікових даних при аналізі діяльності компаній учасниками фінансових ринків та відмічають перехід до оцінки на основі вартісно-орієнтованих концепцій. Основною причиною чого є те, що облікові методи оцінювання не дозволяють адекватно вимірювати вартість підприємства, інформаційно підтримувати стратегічні рішення та можуть бути викривлені внаслідок облікових маніпуляцій [44, с. 312-313]. Таким чином, здатність менеджерів та бухгалтерів впливати на показники фінансової звітності, яка підлягає оприлюдненню і використовується для прийняття інвестиційних рішень, стала однією з передумов втрати бухгалтерським обліком довіри з боку зовнішніх користувачів та суспільства в цілому.

Подібна ситуація на сьогодні є характерною не лише для країн з розвинутою ринковою економікою, а й для пострадянських країн. Так, на думку Н.П. Мощенко, вибір методу оцінки реальної вартості активів і бізнесу в цілому є найбільш уразливим місцем російської економіки [45, с. 146], що зумовлює необхідність пошуку шляхів для удосконалення процедури бухгалтерського вибору методів оцінки, який відіграє важливу роль в процесі формування вартості підприємства.

Виходячи з вищенаведеного, з метою подальшого розвитку науки бухгалтерський облік в умовах сьогодення потребують більш детального розгляду наступні проблемні питання:

- в чому полягає сутність варіантного підходу в бухгалтерському обліку?

⁴⁴ Morin R.A. Driving shareholder value: value-building techniques for creating shareholder wealth / Roger A. Morin, Sherry L. Jarrell. - McGraw-Hill Professional, 2000. – 397 p.

⁴⁵ Мощенко Н.П. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учеб. Пособие / Н.П. Мощенко. – М.: Финансы и статистика, 2007. – 272 с.

- які існують види бухгалтерської варіантності?
- на основі якого виду варіантності були побудовані національні системи бухгалтерського обліку в Радянському Союзі, в англомовних країнах та в Україні?
 - в якому напрямі повинна розвиватись бухгалтерська методологія: в напрямі одноманітності чи багатоваріантності?
 - чи є повна багатоваріантність бухгалтерського обліку єдиним шляхом його подальшого розвитку?
 - якими є теоретичні основи здійснення бухгалтерського вибору?
 - які фактори впливають на здійснення бухгалтерського вибору?
 - яким чином і чи взагалі можливим є забезпечення об'єктивного відображення господарської реальності в бухгалтерському обліку в умовах застосування багатоваріантного підходу?

РОЗДІЛ 2. ВАРІАНТНІСТЬ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В СОЦІАЛІСТИЧНІЙ ЕКОНОМІЦІ

2.1. Сутність системи соціалістичного обліку та її відмінності від капіталістичної системи обліку

Планова орієнтація бухгалтерського обліку. В СРСР була побудована модель соціалістичної економіки. Вона базувалась на законі планомірного пропорційного розвитку, який реалізовувався на практиці шляхом застосування механізмів науково-обґрунтованого планування. Цей закон вважався об'єктивним явищем, внаслідок чого плановий характер економіки був рисою, іманентно притаманною соціалістичному способу виробництва. В 1936 р. він був реалізований в Конституції СРСР, де в ст. 11 зазначалось, що господарське життя СРСР визначається і направляється народногосподарським планом... [46]. На основі розробленого плану здійснювалось керівництво всіма підприємствами і установами, окремими галузями економіки та в цілому економікою держави.

В системі соціалістичної економіки була створена забезпечуюча підсистема соціалістичного обліку, однією з найважливіших задач якою було надання інформації (у вигляді набору значної кількості показників) для контролю за виконанням та складання плану. Орієнтація облікової методології на вимоги народногосподарського планування була однією з найважливіших особливостей системи соціалістичного обліку.

Розглянемо історичні особливості побудови в СРСР системи бухгалтерського обліку, орієнтованої на забезпечення ефективного функціонування соціалістичної економіки.

В Радянському Союзі на початку 20-х рр. ХХ ст., зокрема, зі створенням Держплану СРСР у 1921 р., в якості механізму, що встановлював пропорції суспільного виробництва і забезпечував координований розвиток економічної системи держави, було обрано планування. Розпад фінансово-кредитної системи та громадянська війна зумовили перехід до політики “військового комунізму”, яка базувалась на неринкових (планових) методах управління. Застосування планових механізмів передбачало адекватну побудову облікової системи держави. Як відмічав у 1921 р. А. Ізмайлов [47], не конкуренція, не стихія, а єдність плану виробництва, централізація і регулювання постачання і розподілу

⁴⁶ Конституция (основной закон) Союза Советских Социалистических Республик. Утверждена Чрезвычайным VIII съездом Советов Союза ССР 5 декабря 1936 года.

⁴⁷ Измайлов А. Учет в социалистическом хозяйстве / А. Измайлов // Материальный учет. – М., 1921 // Электронный ресурс. – Режим доступа: http://accountology.ucoz.ru/load/praktika_ucheta/izmajlov_a_uchet_v_socialisticheskom_khozjajstve_materialnyj_uchet_m_1921/6-1-0-465

матеріальних цінностей, єдність задач і цілей – ось лозунги і основа соціалістичного господарства. Тому є зовсім очевидним, що для здійснення цих задач був необхідний правильно організований обліковий апарат.

З цього приводу Б.Д. Бруцкус зазначає, що “у нас ввійшла в обіг фраза: “Соціалізм – це облік”. І дійсно, не маючи механізму ринкових цін, соціалістична держава повинна мати величезний і надзвичайно досконалий статистичний апарат, що повинен охоплювати всі сторони суспільного життя, – апаратом дуже гнучким і діючим безперервно, щоб уловлювати всі зміни, що відбуваються в цьому житті” [48]. Таким чином автор наголошував на необхідності побудови обліково-статистичної системи, яка б забезпечила функціонування соціалістичного народного господарства. Однак, на початку 1920 рр. такої системи не мали ні передові Західні держави, ні Росія, що виступило однією із передумов неспроможності забезпечити ефективне функціонування економічної системи на основі застосування планових механізмів.

У зв'язку з неможливістю ефективного планування розвитком народного господарства та управлінням всім націоналізованим майном, на заміну політики “військового комунізму” на початку 1921 р. було взято курс на побудову нової економічної політики, що розпочалась з відміни продрозрахунку і переходу до продподатку. Пізніше були відкинуті й інші економічні методи політики “військового комунізму”. Для відновлення післявоєнної економіки влада на чолі з В.І. Леніним була змушена повернутись до ринкового механізму управління державою, що передбачало існування різних форм власності, розвиток багатокладності економіки. Це вплинуло і на розвиток системи бухгалтерського обліку, яка розвивалась паралельно з обліком в передових країнах світу.

Однак перехід до НЕПу був лише тимчасовим явищем, на заміну якого повинно було прийти планове управління економікою. Правильність обрання цього підходу для радянської влади підтвердила світова фінансова криза 1929-1933 рр., яка охопила економіку найпотужніших капіталістичних країн.

Значну роль в здійсненні повернення до планового механізму управління економікою держави забезпечив бухгалтерський облік, на основі даних якого були проведені розрахунки прогнозного характеру по розвитку окремих галузей економіки на п'ятирічний період. Як відмічає Р.А. Білоусов, на основі даних обліку Держплан розробив збалансовані контрольні цифри* на 1925/1026 рр., що стало важливою віхою в

⁴⁸ Бруцкус Б.Д. Социалистическое хозяйство. Теоретические мысли по поводу русского опыта / Б.Д. Бруцкус. – Берлин, 1923. // Электронный ресурс. – Режим доступа: <http://uchebnik-online.com/83/6.html>

* Контрольні цифри 1925/1926 рр. фактично були першим річним планом розвитку всього народного господарства СРСР.

формуванні загальнодержавного планування як реально діючої системи [⁴⁹, с. 73]. Однак цього було недостатньо, про що свідчила критика розроблених контрольних цифр багатьма економістами, що критикували методологію їх розрахунку, і представниками влади, які критикували політичні аспекти розвитку економіки, реалізовані в цьому плані. Система бухгалтерського обліку повинна була повністю приведена у відповідність до потреб планового управління економікою, що передбачало необхідність реформування системи її регулювання.

У 1929 р. в резолюції XVI конференції ВКП(б) щодо підсумків та найближчих задач боротьби з бюрократизмом зазначається про необхідність встановлення системи звітності на основі даних первинного обліку і відповідно до форм планів [⁵⁰, с. 311]. Учасники конференції вжиття таких заходів вважали одним із засобів, що дозволить привести систему управління до існуючої системи господарства і вимог соціалістичного будівництва.

У 1939 р. проф. А.І. Лозинський, розглядаючи соціалістичний облік як знаряддя диктатури робочого класу, відмічає, що останній є знаряддям боротьби за план, його виконання та перевиконання [⁵¹, с. 64]. Дане твердження автор вивів в результаті аналізу особливостей соціалістичного господарства, які визначали цілі і задачі соціалістичного обліку.

Вже у 1945 р. найвідоміші вчені того часу – Я.М. Гальперін, Н.А. Кіпарисов та Н.А. Леонтьєв констатували, що всі “ворожі” теорії розбиті. В теперішній час ми маємо єдину планово-організовану систему народногосподарського обліку, що базується на єдиному соціалістичному народногосподарському плані. Ми повинні всеосяжно укріпляти всі види обліку, працювати над їх ув'язкою як між собою, так і зі всією системою народногосподарського планування [⁵², с. 8-9]. Таким чином вже у довоєнний період в СРСР була побудована система радянського бухгалтерського обліку, яка була складовою єдиної системи народногосподарського обліку та була орієнтовна на забезпечення виконання та побудови народногосподарського плану.

Система соціалістичного обліку була побудована відповідно до завдань, які обґрунтовувались специфікою функціонування соціалістичної економіки. Як відмічав проф. А.І. Сумцов, завдання, що стоять перед бухгалтерським обліком, можуть бути вирішені, якщо вони відповідають таким вимогам: порівнянність облікових і планових показників, уніфікація

⁴⁹ Белоусов Р.А. Исторический опыт планового управления экономикой СССР / Р.А. Белоусов. – М.: Мысль, 1983. – 319 с.

⁵⁰ XVI Конференция Всесоюзной коммунистической партии (Б). Стенографический отчет. – М.: Государственное издательство, 1929. – 336 с.

⁵¹ Лозинский А.И. К истории развития бухгалтерского (балансового) учета. Опыт (схема) исследования / А.И. Лозинский. – Саратов: “Коммунист”, 1939. – 108 с.

⁵² Гальперин Я.М. Курс теории бухгалтерского учета. Под общ. ред. Н.А. Кипарисова / Я.М. Гальперин, Н.А. Кипарисов, Н.А. Леонтьев. – М.: Госпланиздат, 1945. – 228 с.

в методах обліку, його своєчасність і дієвість, точність і об'єктивність, ясність і простота, економічність.

Зокрема, порівнянність облікових і планових показників необхідна для порівняння їх і встановлення відхилень в процесі виконання плану. Якщо показники обліку і плану побудовані окремо, то їх заборонено порівнювати і робити висновки про виконання плану і причини відхилень від нього. При непорівнянності планових і облікових показників неможливо також використовувати дані обліку за попередній період для складання плану на майбутнє [⁵³, с. 13].

На думку Г.І. Моїсеєнко соціалістичний облік може бути успішно використаний в управлінні народним господарством тільки в тому випадку, якщо він відповідатиме певним вимогам, однією з яких є одноманітність показників обліку показникам плану. Контролювати виконання плану можна було тільки в тому випадку, коли облікові дані розраховані таким чином, як і планові [⁵⁴, с. 10].

Враховуючи планову орієнтацію бухгалтерського обліку в СРСР, його ціль полягала у визначенні ефективності господарської діяльності через встановлення показників виконання плану.

Головною ціллю використання методу бухгалтерського обліку було обчислення показників, що необхідні для здійснення планового керівництва господарською діяльністю [⁵⁵, с. 61]. Як відмічала проф. А.Л. Бикова, повинна бути забезпечена методологічна єдність з планом. Єдність соціалістичного господарства зумовлює і єдність народногосподарського планування і обліку [⁵⁶, с. 10], що підкреслював М.І. Вейсман: “Взаємодія і єдність планування та обліку, підпорядкованість обліку плануванню – специфічні особливості соціалістичного обліку” [⁵⁷, с. 7].

Таким чином, єдність систем обліку та планування забезпечувалась за двома напрямками:

1) система обліку забезпечувала надання показників для контролю виконання планів (місячних, квартальних, річних);

2) результати аналізу облікових показників використовувались для складання народногосподарських планів на наступні періоди.

Радянська облікова методологія була побудована виходячи з потреб планового керівництва, зокрема, повинна була бути забезпечена її

⁵³ Сумцов А.И. Теория бухгалтерского учета и бухгалтерский учет в промышленности / А.И. Сумцов. – М.: “Статистика”, 1975. – 416 с.

⁵⁴ Моїсеєнко Г.И. Теория бухгалтерского учета: Учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. / Г.И. Моїсеєнко. – М.: Финансы и статистика, 1982. – 232 с.

⁵⁵ Макаров В.Г. Теория бухгалтерского учета / В.Г. Макаров. – М.: Финансы, 1966. – 366 с.

⁵⁶ Бикова А.Л. Теория бухгалтерского учета / Анна Леонидовна Бикова. – М.: Госфиниздат, 1962. – 352 с.

⁵⁷ Вейсман М.И. Теория бухгалтерского учета. 2-е перераб. изд. / М.И. Вейсман. – М.: Профтехиздат, 1962. – 296 с.

одноманітність, що було здійснено за допомогою уніфікації облікової практики.

Бухгалтерський облік в СРСР був зорієнтований на забезпечення функціонування Держплану та контролю виконання поставлених ним планів. Для реалізації поставлених задач необхідно було мати уніфіковану облікову методологію, яка б не дозволяла утворювати розходжень щодо відображення в обліку однакових об'єктів на різних підприємствах, оскільки здійснювати планування можна лише на основі одноманітних облікових даних, що дозволяли одержувати правильні зведені дані.

Галузева орієнтація бухгалтерського обліку. Окрім загальної, планової орієнтації бухгалтерського обліку, існували також і другорядні фактори, що впливали на його розвиток. Одним із таких факторів був галузевий підхід до реалізації системи планування в СРСР до 1957 р.

Зі згортанням НЕПу починається галузева уніфікація обліку, що передбачає введення єдиної методології і плану рахунків в кожній галузі, розробку єдиних форм документів і звітних форм, галузевих інструкцій. З цього приводу І.О. Кошкін у 1933 р. відмітив, що при соціалізмі бухгалтерський облік ведеться по плану рахунків, який є єдиним для даної галузі народного господарства [⁵⁸, с. 19-20].

Характеризуючи систему соціалістичного радянського обліку у 1939 р., А.І. Лозинський відмічає, що в цілях створення одноманітності в обліку розробляються і поступово вдосконалюються єдині галузеві номенклатури рахунків, одноманітні форми і способи обліку, обов'язкові для відповідних галузей народного господарства. Розробляються одноманітні галузеві методи калькуляції, уніфікуються закони про права і обов'язки облікових працівників і про організацію облікових апаратів, порядок ведення і складання звітності тощо [⁵⁹, с. 104-105].

Таким чином, починаючи з 30-х років в СРСР виникає галузева одноманітність, яка передбачає розробку галузевих планів рахунків, галузевих інструкцій бухгалтерського відображення фактів господарського життя. За період 1930-х рр. були введені в дію плани рахунків для таких галузей економіки: лісової промисловості; важкої промисловості; промисловості і сільського господарства; легкої промисловості тощо.

У 1945 р. Я.М. Гальперін, Н.А. Кіпарисов та Н.А. Леонт'єв [⁶⁰, с. 12] відмічали, що в межах кожного наркомату, відомства, в межах кожної галузі народного господарства повинні бути загальні для всіх (однорідних) підприємств положення з організації обліку. До таких положень автори

⁵⁸ Кошкін І.А. Оперативно-балансовый учет (курс основной) / И.А. Кошкін. – Ленинград: Ленинградское областное изд., 1933. – 407 с.

⁵⁹ Лозинский А.И. К истории развития бухгалтерского (балансового) учета. Опыт (схема) исследования / А.И. Лозинский. – Саратов: "Коммунист", 1939. – 108 с.

⁶⁰ Гальперин Я.М. Курс теории бухгалтерского учета. Под общ. ред. Н.А. Кипарисова / Я.М. Гальперин, Н.А. Кипарисов, Н.А. Леонт'єв. – М.: ГОСПЛАНИЗДАТ, 1945. – 228 с.

відносили єдність номенклатури рахунків балансу, єдність кореспонденції рахунків, єдині форми і строки звітності, єдність одержуваних показників.

Однак, галузева орієнтація бухгалтерського обліку виявилась тимчасовим явищем в його розвитку, оскільки в лютому 1957 р. на Пленумі ЦК КПРС була прийнята постанова “Про подальшу організацію управління промисловістю та будівництвом”, за якою відбувався перехід до управління промисловістю за територіальним принципом. Це означало ліквідацію галузевих міністерств і галузевих планів рахунків, передачу управління на місця. Підприємства повинні були управлятись не галузевими міністерствами, а районними, обласними і республіканськими органами, що зумовило необхідність розробки єдиного плану рахунків для забезпечення зведення показників для Держплану.

Вже з 1 січня 1960 р. Міністерством фінансів СРСР було введено єдиний план рахунків, що призначався для підприємств різних видів діяльності і забезпечував єдину економічну характеристику однорідних рахунків, а також єдність методології обліку однорідних господарських операцій незалежно від виду діяльності.

Даний підхід, що передбачав відсутність галузевої регламентації, а також передбачав використання єдиного плану рахунків для всіх галузей соціалістичної економіки, використовувався регуляторами обліку до розпаду СРСР. Зокрема, нові редакції єдиного плану рахунків приймалися у 1968 та 1985 рр.

Зведення облікової інформації. Крім галузевої орієнтації, на побудову облікової методології впливав порядок узагальнення облікової інформації шляхом її зведення.

Як відмічають Г. Гофман та С. Капелюш [61, с. 53] принциповою особливістю розвитку бухгалтерського обліку у відновлювальний період було те, що наркомати та відомства стали розробляти для підпорядкованих до них підприємств номенклатури (плани) рахунків. При цьому переслідувалась ціль – відобразити за їх допомогою не тільки специфіку галузі, але й забезпечити *порівнянність і зведеність* облікових і звітних даних в межах наркоматів і відомств, не дивлячись на те, що на підприємствах застосовували різні форми рахівництва.

Таким чином, для забезпечення зведення облікової інформації необхідно було забезпечити її одноманітність.

Уніфікація в методах ведення обліку, на думку проф. А.І. Сумцова, необхідна для правильного відображення господарських процесів, що відбуваються на окремих підприємствах, і для достовірного зведення облікових показників. За відсутності одноманітності в способах ведення бухгалтерського обліку та обчислення облікових показників на

⁶¹ Гофман Г. Очерки развития форм бухгалтерського учета / Г. Гофман, С. Капелюш. – М.: Издательство “Финансы и кредит”, 1966. – 123 с.

підприємствах не можна одержати правильні зведені дані по об'єднанню, тресту, міністерству, відомству, галузі і всьому народному господарству [62, с. 13]. Про це також наголошувала Г.І. Моїсеєнко, відмічаючи, що для зведення і узагальнення даних бухгалтерського обліку в галузевому і територіальному розрізах, однією з вимог, яку потрібно забезпечити, є одноманітність в методології обчислення показників обліку, що використовуються для зведення [63, с. 214].

Як зазначали Я.М. Гальперін, Н.А. Кіпарисов та Н.А. Леонт'єв [64, с. 182], при зведенні як раз і виступає та сторона методу бухгалтерського обліку, яка виводить бухгалтерські дані за межі окремих підприємств і вливає їх в єдине русло народногосподарського обліку, узагальнюючи їх і пристосовуючи до потреб народногосподарського планування.

При здійсненні зведення в СРСР зводились не тільки баланси, а й всі додатки до них, що характеризували основні показники господарської діяльності.

Правильна організація обліку, достовірність та документальна обґрунтованість його показників забезпечують точне зведення і узагальнення економічної інформації в масштабі окремих галузей економічних районів, і всього народного господарства. Таке зведення включає підсумкові дані бухгалтерського обліку, що ведеться на кожному підприємстві, в організації чи установі, в загальну систему народногосподарського обліку, що немислимо без методологічної єдності і вирішення в централізованому порядку основних питань організації обліку [65, с. 16]. Під правильною організацією авторами розуміється одноманітність облікової методології, для забезпечення якої необхідно забезпечити централізоване регулювання процесу організації бухгалтерського обліку на підприємствах.

Проф. А.Ф. Мухін, розглядаючи існування різних вартісних лімітів щодо включення об'єктів до складу основного капіталу відмічає, що така ситуація позбавляє можливості узагальнювати балансові дані різних підприємств для визначення зведеної суми вартості основного капіталу навіть для однієї галузі [66, с. 115]. Таким чином, за існування багатоваріантності забезпечити зведення облікової інформації в межах галузей та держави в цілому було неможливо.

⁶² Сумцов А.И. Теория бухгалтерского учета и бухгалтерский учет в промышленности / А.И. Сумцов. – М.: “Статистика”, 1975. – 416 с.

⁶³ Моїсеєнко Г.И. Теория бухгалтерского учета: Учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. / Г.И. Моїсеєнко. – М.: Финансы и статистика, 1982. – 232 с.

⁶⁴ Гальперин Я.М. Курс теории бухгалтерского учета. Под общ. ред. Н.А. Кипарисова / Я.М. Гальперин, Н.А. Кипарисов, Н.А. Леонт'єв. – М.: Госпланиздат, 1945. – 228 с.

⁶⁵ Гофман Г. Очерки развития форм бухгалтерского учета / Г. Гофман, С. Капелюш. – М.: Издательство “Финансы и кредит”, 1966. – 123 с.

⁶⁶ Мухин А.Ф. Бухгалтерский учет в промышленности США / А.Ф. Мухин. – М.: Финансы, 1965. – 276 с.

Як наслідок, однією з найважливіших рис радянської системи бухгалтерського обліку була єдність балансових оцінок, яка була необхідна для забезпечення галузевої одноманітності обліку, що дозволяло проводити безперешкодне зведення облікової інформації як на рівні галузей економіки, так і держави в цілому. Лише за умови побудови системи одноманітного обліку могла ефективно функціонувати система планового управління соціалістичною економікою.

Визначальним ціннісним судженням, навколо якого відбувалась побудова облікової методології в СРСР, був плановий підхід до управління економікою. Внаслідок цього до бухгалтерського обліку висувались нові задачі і вимоги, що зумовили необхідність адекватної перебудови облікової методології для забезпечення галузевої порівнянності облікових даних, забезпечення їх безперешкодного зведення з метою контролю виконання планів та розробки на основі облікових даних планів на майбутні періоди. Реалізація поставлених завдань досягалась лише за умови забезпечення одноваріантності облікової методології.

2.2. Варіантність методології обліку в Радянському Союзі: передумови та причини відмови

Розглянемо більш детально історичні особливості регламентації облікової методології в СРСР із моменту встановлення радянської влади, враховуючи той стан обліку, який залишився від попередньої влади й проіснував до часів розвиненого соціалізму.

При проведенні аналізу регулювання облікової методології, обов'язково слід враховувати той спадок, який одержала радянська влада в сфері бухгалтерського обліку після жовтневої революції 1917 р., оскільки радянська облікова методологія не виникла на пустому місці, а розвивалась на основі врахування і удосконалення напрацювань вчених царської доби. Також вважаємо за необхідне враховувати напрацювання тих авторів в сфері обліку, які працювали на території Західної України, праці яких впливали на розвиток облікової системи після її приєднання у 1939 р. до складу СРСР.

В Царській Росії і в працях вчених російської школи 1920-х рр. була відсутня уніфікація бухгалтерського обліку, кожен з авторів посібників, які публікувались в Росії вітчизняними або зарубіжними авторами, пропонував свої методи бухгалтерського обліку окремих об'єктів. Особливо це проявлялось в сфері бухгалтерської оцінки, коли для одних і тих же складових балансу підприємства можна було використовувати різні методи, залежно від бажання автора.

Наприклад, Е.Е. Фельдгаузен в праці “Точне визначення сум і джерел результатів заводсько-фабричних підприємств шляхом умовних норм і раціональна розцінка виробів” (1888 р.) відмічає, що за існуючими

способами звітності оцінка робочого оборотного капіталу робиться дwoяко: а) розцінкою матеріалів та виробів на основі середньої купівельної чи виробничої вартості їх заведення; б) розцінкою на основі цін продажних чи ринкових [67, с. 31]. Відповідно, при оцінці оборотних активів можна було обирати-будь-який із методів, на розсуд власника.

За А.М. Гавриловим (1911 р.) оцінка частин майна здійснюється за своєю ціною (в яку обійшовся предмет при купівлі зі всіма витратами) або за ринковою ціною, тобто за яку можна продати предмет на ринку чи біржі [68, с. 11].

Проф. Н. Аринушкін [69, с. 106], розглядаючи у 1912 р. питання оцінки статей балансу, наводить існуючі погляди авторів початку ХХ століття (Г. Рем, Є.Є. Сіверс, С.М. Барац, М.С. Лунський, М.А. Ротшильд, Ф. Скубіц, Л. Гомберг) на оцінку окремих об'єктів обліку, які відрізняються один від одного. Зокрема, Є.Є. Сіверс [70, с. 54] вже в праці 1913 р. відмічав, що товари в балансі можуть бути оцінені за такими цінами: купівельною, заготівельною, фабричною (заводською), ринковою (біржовою), продажною, преїскурантною, ціною без запитання (твердою)*.

В “Основах загальної бухгалтерії” 1926 р. Н.А. Блатова наводяться приклади наявності вибору методу оцінки в системі обліку як для оборотних, так і для необоротних активів. Наприклад, товари, що купуються, можуть відобразитись в обліку за фактурною, купівельною або власною ціною [71, с. 402], а орендоване майно може оцінюватись на основі ціни, встановленої в угоді або на основі умовної, близької до дійсності оцінки [72, с. 380].

Проф. А. Кальмес, праця якого “Фабрична бухгалтерія” протягом 1909-1922 рр. чотири рази перевидавалась в Німеччині, здійснив значний вплив на погляди вчених дореволюційної Росії. В ній автор зазначає, що прибутки та збитки підприємства в цілому напряму залежать від того способу, на основі якого проводяться розцінки [73, с. 195]. Ним

⁶⁷ Фельдгаузен Э.Э. Точное определение сумм и источников результатов заводско-фабричных предприятий посредством условных норм и рациональная разценка изделий. – М., 1888. – 173 с.

⁶⁸ Гаврилов А.М. Младший курс бухгалтерии. Учебник для коммерческого учебных заведений. – С.-Петербург: Издание Э. Винеке, 1911. – 191 с.

⁶⁹ Аринушкин Н. Балансы акционерных предприятий. Юридическая бухгалтерская природа баланса, в связи с нормами, русского финансово-податного обложения. – М.: Издание юридического книжного магазина “Правоведение” И.К. Голубева, 1912. – 240 с.

⁷⁰ Сиверс Е.Е. Торговое счетоводство и сношения с банками / Е.Е. Сиверс. 3-е издание. – С.-Петербург: Издание Э. Винеке, 1913. – 399 с.

* Порівнюючи існуючі підходи до оцінки товарів, представлені Є.Є. Сіверсом, із набором можливих баз оцінки, використовуваних в фінансовій звітності, що наведені в МСФЗ 1 (п. 118), можна визначити, що автором не була розглянута лише поточна (дисконтована) вартість майбутніх грошових потоків.

⁷¹ Блатов Н.А. Основы общей бухгалтерии в связи с торговым, промышленным и сметным счетоводством / Н.А. Блатов. – Ленинград: “Экономическое образование”, 1926. – 532 с.

⁷² Блатов Н.А. Основы общей бухгалтерии в связи с торговым, промышленным и сметным счетоводством / Н.А. Блатов. – Ленинград: “Экономическое образование”, 1926. – 532 с.

⁷³ Кальмес А. Фабричная бухгалтерия / Альберт Кальмес. – М., “Экономическая жизнь”, 1926. – 491 с.

виділяються три системи внутрішніх “розцінок” (система своїх цін, система ринкових цін, система нормальних цін), кожна з яких може використовуватись для будь-якого об’єкта обліку.

Подібна ситуація, що характеризувалась можливістю вибору методів ведення обліку та оцінки окремих об’єктів із нічим нерегламентованого набору, також існувала і в західноєвропейських країнах, облікова практика яких поширювалась на сучасні західноукраїнські землі. Так, П. Цьомпа, аналізуючи дослідження австрійських та німецьких вчених-обліковців (Р. Райш, К. Крайбіг, Р. Штерн, В. Сімон) та німецьку облікову практику, встановлену Торговим кодексом, відмічає, що “Сьогодні потрібна велика напруга, щоб витягнути бухгалтерію із пануючого всюди хаосу” [74, с. 136]. На думку автора існуючий в бухгалтерії хаос пов’язаний із відсутністю правильної оцінки цінностей, при використанні яких в різних випадках (споживанні та обміні) використовуються різні вартості (споживча та мінова).

В німецькій практиці широкого застосування набув принцип консерватизму, що передбачав здійснення вибору того методу оцінки із набору можливих, який передбачає вибір мінімальної вартості цінностей, про хибність якого зазначав П. Цьомпа [75, с. 136]. Використання принципу консерватизму свідчить про існування свободи вибору методів облікової оцінки, однак, на які накладалось законодавче “консервативне” обмеження.

Вищенаведені приклади підтверджують існування в період Царської Росії та на території Західної України на початку ХХ століття багатоваріантного підходу до розвитку методології бухгалтерського обліку, зокрема, до облікової оцінки.

Для побудови планомірної соціалістичної економіки неможливо було обійтись без НСБО, побудованої на капіталістичних засадах. Однак, застосовувати її в тому вигляді, в якому вона була успадкована від попередньої влади, виявилось неможливим внаслідок невідповідності системи обліку запитам вищепорядкових систем управління. Внаслідок цього методологія обліку повинна була бути відповідним чином перетворена у відповідність до нових економічних умов. Перетворення облікової системи розпочалось з її регламентації.

Регламентація обліку в СРСР почалась зі створенням у 1919 р. колективного органу – Ради обліку, однією з завдань якої була розробка

⁷⁴ Цьомпа П. Нариси економітерії і побудована на національній політекономії теорія бухгалтерського обліку / П. Цьомпа / Пер. з нім. Я. Гончарук, І. Копич, Г. Башнянин, І. Яремко. – Львів: Каменяр, 2001. – 233 с.

⁷⁵ Цьомпа П. Нариси економітерії і побудована на національній політекономії теорія бухгалтерського обліку / П. Цьомпа / Пер. з нім. Я. Гончарук, І. Копич, Г. Башнянин, І. Яремко. – Львів: Каменяр, 2001. – 233 с.

питань організації правильної та одноманітної постановки обліку в народному господарстві.

Як відмічає Н.Р. Вейцман, вже з 1922-1923 рр. думка практиків і теоретиків радянського бухгалтерського обліку була направлена в сторону розробки уніфікованих рахункових планів і балансових схем для підприємств промисловості, держторгівлі, кооперації, кредитних установ [76, с. 34]. Відповідно, уніфікація обліку почала розглядатись як один із необхідних і найважливіших кроків на шляху до побудови системи бухгалтерського обліку, адекватної умовам функціонування соціалістичної економіки.

Необхідність регламентації обліку шляхом його уніфікації була чітко сформульована на 12 з'їзді РКП(б) 1923 р., де в прийнятій резолюції було визначено напрями розвитку бухгалтерського обліку та шляхи їх реалізації – забезпечення одноманітності облікової методології відповідно до потреб планового управління економікою. Зокрема, було встановлено, що відпрацювання методів одноманітного рахівництва, встановлення твердої, обов'язкової для всіх трестів і підприємств облікової одиниці, єдність керівництва та інструктування в справі організації рахівництва, спостереження за його фактичною поведінкою, всебічним уточненням і удосконаленням, поряд зі спрощенням і скороченням нинішньої бюрократичної звітності, різного роду анкет, спеціальних досліджень, зміни формулярів тощо, повинні складати одну із найважливіших задач керівних господарських установ, зокрема, Держплану, причому ціллю цієї роботи повинно бути поставлено досягнення єдиного реального балансу всієї державної промисловості, а в подальшому і всього взагалі державного господарства [77, с. 682].

Позиції представників влади стосовно можливості і необхідності використання окремих елементів облікової методології в умовах соціалізму ґрунтувались на законі планомірного, пропорційного розвитку народного господарства, який передбачав об'єктивну необхідність і можливість ведення господарства на основі єдиного плану, встановлення і дотримання пропорцій в народному господарстві. В світлі застосування цього закону стають зрозумілими причини скорочення бюрократичної (капіталістичної) звітності. Зокрема, це зумовлювалось відсутністю потреби в забезпеченні бухгалтерським обліком функції перерозподілу ресурсів соціалістичної економіки. Ресурси в державі перерозподілялись в ручному режимі, беручи за основі показники Держплану, а не результати функціонування підприємств, представлені в його фінансовій звітності. Тому багаторічні напрацювання російських вчених-бухгалтерів в сфері

⁷⁶ Вейцман Н.Р. Очерки по бухгалтерскому учету и анализу / Н.Р. Вейцман. – М.: Госфиниздат, 1958. – 152 с.

⁷⁷ РКП(б). Съезд. 12-й. Москва. 1923. Стенографический отчет. – М.: Политиздат, 1968. – 903 с.

корпоративної звітності, а також інші “ворожі” з позиції соціалістичного обліку напрацювання, виявились незатребуваними.

Продовжуючи справу В.І. Леніна, який у 1918 р. писав, що “Облік і контроль – ось головне економічне завдання кожної Ради робітничих, солдатських і селянських депутатів, кожного споживчого товариства, кожного союзу або комітету постачання, кожного фабрично-заводського комітету або органу робітничого контролю взагалі” [78], вище керівництво продовжувало наголошувати про пріоритетне значення удосконалення обліку для побудови соціалістичної економіки. Так, у 1924 р., у виступі на 13 з’їзді РКП(б) І. Сталін зазначив, що “Жодна будівельна робота, жодна державна робота, жодна планова робота немислима без правильного обліку” [79, с. 124]. В даному випадку І. Сталін конкретизував значення облікової системи – інформаційне забезпечення планової роботи.

Як відмічає Н.Р. Вейцман, рішенням І-го Всесоюзного з’їзду бухгалтерів ВРНГ у 1924 р. були дані вказівки про інвентаризацію, присвячені складанню звіту за 1923/24 господарський рік. В цьому документі вперше знайшли відображення керівні начала щодо оцінки статей балансу, які в подальшому все більше уточнювались і звільнялись від впливу зарубіжної балансової практики, забезпечували балансам радянських підприємств досягати найбільшої достовірності.

Однак, незважаючи на прийняту генеральну лінію щодо забезпечення одноманітності обліку, ВРНГ в своїх вказівках санкціонував застосування так званого принципу “найнижчих цін”. Цей спосіб оцінки, прийнятий з капіталістичної практики, був в подальшому залишений, як такий, що не відповідає умовам радянського господарства [80, с. 39]. Приклад застосування вищенаведеного принципу (що сьогодні іменується принципом обачності), можна зустріти в Наказі по ВРНГ СРСР № 1155 в частині обліку напівфабрикатів, де в п. 2 г визначено, що напівфабрикати слід оцінювати за заводською собівартістю. Вона може застосовуватись в тому випадку, коли вона не є вищою за існуючу ринкову чи планову ціну на даний напівфабрикат. В іншому випадку напівфабрикати оцінюються за ринковою ціною [81, с. 119]. Використання принципу обачності апріорі передбачає існування декількох підходів до проведення оцінки, серед яких має бути обраний найменший, що свідчить про існування багатоваріантності облікової методології на початкових етапах побудови соціалістичного обліку.

⁷⁸ Ленин В.И. Как организовать соревнование / В.И. Ленин // Электронный ресурс. – Режим доступа: <http://www.politpros.com/library/13/264/>

⁷⁹ РКП(б). Съезд. 13-й. Москва. 1924. Стенографический отчет. – М.: Госполитиздат, 1963. – 883 с.

⁸⁰ Вейцман Н.Р. Очерки по бухгалтерскому учету и анализу / Н.Р. Вейцман. – М.: Госфиниздат, 1958. – 152 с.

⁸¹ Приказ по ВСНХ СССР № 1155. Москва. 26 августа 1925 г. // Счетоводство. – 1925.– № 9. – С. 1118-1122

В Інструкції по перевірці і переоцінці на 1 жовтня 1925 р. майна, що входить до складу основного капіталу, виданій ВРНГ СРСР, при проведенні дооцінки майна, запропоновано три види оцінки: 1) за балансом на 1 жовтня 1924 р.; 2) в сучасній оцінці з врахуванням зносу; 3) за повною відновлювальною вартістю [⁸², с. 126]. Відповідно, ця інструкція дозволяла використовувати альтернативні варіанти проведення оцінки в бухгалтерському обліку.

Незважаючи на розуміння необхідності забезпечення одноманітності облікової системи відповідно до потреб соціалістичної економіки, в період НЕПу радянська влада не змогла остаточно усунути багатоваріантність облікової методології. Свідченням цього була поява в періодичних виданнях публікацій, які критикували таку багатоваріантність, що на думку авторів, не дозволяло забезпечити реальне і достовірне відображення дійсності, та створювало передумови для фальсифікації облікових даних. Така ситуація стала нагальною проблемою, яка потребувала негайного вирішення. Зокрема, С.А. Коган у 1925 р. на сторінках журналу “Счетоводство”, розглядаючи проблеми можливості вуалювання фінансовими результатами підприємств, висунув ідею, яка на думку автора дозволить надавати правдиві баланси: “Бухгалтери повинні бути поставлені у відповідні умови, які дозволяли б їм безпристрасно показувати результати нашого господарства” [⁸³, с. 157]. Таким чином, автор запропонував механізм позбавлення від вуалювання балансів – зміну підходу до організації бухгалтерського обліку на підприємстві шляхом зміни механізмів його регулювання.

Виникнення економічної кризи 1927 р. та загострення внутрішньополітичної обстановки (формування негативного відношення до непролетарських суспільних прошарків, які були невід’ємною складовою економіки НЕПу) призвели до підривання довіри до НЕПу. Для вирішення цієї проблеми необхідно було змінити методи реалізації економічної політики на нові, які б забезпечували ринкову рівновагу.

Однак, як відмічає Ю.М. Голанд, переважна більшість партійного керівництва на чолі зі Сталіним, не бажаючи і не вмюючи вирішувати складні проблеми, пов’язані з розвитком НЕПу, встала на шлях відходу від нього в сторону адміністративних методів [⁸⁴, с. 90]. Відміна лібералізації економічної політики в другій половині 20 рр. ХХ століття створила всі необхідні умови для ліквідації альтернативних підходів облікового

⁸² Инструкция по проверке и переоценке на 1 октября 1925 года имущества, входящего в основной капитал // Счетоводство. – 1925. – № 9. – С. 1122-1126.

⁸³ Коган С.А. Должен-ли бухгалтер проявить свое творчество в балансе, как художник, или как фотограф / С.А. Коган // Счетоводство. – 1925. – № 2 (17). – С. 156-157.

⁸⁴ Голанд М.Ю. Кризисы, разрушившие НЭП / Ю.М. Голанд. – М.: МНИИ проблем управления, 1991. – 95 с.

відображення фактів господарського життя, та позбавила бухгалтера права їх вибору.

Підводячи підсумки розвитку облікової літератури за перші 10 років радянської влади, Н. Успенський [⁸⁵, с. 1036] одним із етапів розвитку виділив уніфікацію методів бухгалтерського обліку. Даний процес розпочався у 1922-24 рр. публікацією значної кількості документів відомчого порядку, що регулювали процес ведення обліку і продовжився під час НЕПу завдяки публікаціям таких авторів як В.В. Бобков, Е.А. Васильєв, В.Я. Чернишев, П.І. Іванов, А. Гудков, І.І. Василевський. Вищенаведені автори намагалися регламентувати ведення обліку в різноманітних галузях народного господарства.

Як відмічає В.А. Маздоров, згортання НЕПу та зміна внутрішньої політики СРСР призвели до зміни ситуації в бухгалтерському обліку. Комуністична партія приділяла все більшу увагу удосконаленню бухгалтерського обліку і звітності, скороченню роздутих форм обліку та звітності. Єдиний власник в особі держави вирішує уніфікувати облік. Як наслідок, вводиться єдина методологія і план рахунків в кожній галузі, єдині форми документів і звітних форм, порядок обліку описується в інструкціях [⁸⁶, с. 128].

Підсумовуючи вищенаведене, можна виділити такі особливості регулювання системи обліку на початку ХХ-го століття на території Царської Росії та СРСР:

- на початку ХХ-го століття, в період Царської Росії, НСБО характеризувалась повною багатоваріантністю, кожен з авторів того часу пропонував власний підхід до розуміння облікової методології та її варіантів, які повинні використовуватись в практичній діяльності бухгалтерів;
- в період військового комунізму та НЕПу методологія обліку регламентувалась державними інструкціями, які надавали часткове право вибору методів обліку по окремим об'єктам, які обмежувались застосуванням принципів обліку, наприклад, принципу обачності. Виникли пропозиції щодо необхідності уніфікації облікової методології в напрямі забезпечення її одноманітності;
- із закінченням НЕПу відбувається повна уніфікація облікової методології шляхом забезпечення її одноманітності. Відпадає потреба в принципах обліку, як засобах регулювання обліку в умовах існування альтернативних варіантів облікового відображення фактів господарського

⁸⁵ Успенский Н. Х лет советской счетной литературы / Н. Успенский // Счетоводство. – 1927. – № 11 (50). – С. 1028-1038.

⁸⁶ Маздоров В.А. История развития бухгалтерского учета в СССР / В.А. Маздоров. – М.: Финансы, 1972. – 320 с.

життя. Даний одноманітний підхід до регулювання облікової методології протримався аж до розпаду СРСР.

2.3. Характеристика капіталістичної системи обліку вітчизняними вченими

1931 рік, за словами М.Ю. Медведєва, – це ганебна сторінка в історії російської бухгалтерії [87]. В квітні 1931-го р. (протягом 3-х засідань) відбувся суд над працями О.М. Галагана. В якості громадського обвинувача виступав Н. Ласкін, також при проведенні суду брали участь Я.М. Гальперін, А.І. Гуляєв, Є.І. Глейх, М.Х. Жебрак, Н.А. Кіпарисов, П.Б. Клейман, О.П. Рудановський та ін.

Під час суду була виокремлена окрема “наукова течія” – галагановщина, до якої відносились ті дослідники-обліковці, які відображали за словами Є.І. Глейха, “класово-ворожу ідеологію” до радянської влади, або за А.І. Лозинським – “проповідували “надкласовість” і “надісторичність обліку”, розглядаючи питання обліку в світлі капіталістичних відносин”. Ворожість поглядів дослідників полягала у поширенні через свої праці та викладацьку діяльність ідей та теорій, які суперечили принципам побудови соціалістичного суспільства та функціонуванню соціалістичної економіки (розгляд предметом обліку діяльності окремого підприємства, орієнтованого на одержання прибутку, визначення обліком доданої вартості, залежність підприємства від вкладеного в нього капіталу, публічність звітності).

Проведення такого громадського суду не мало на меті довести О.М. Галагану хибність його ідей (їх невідповідність потребам соціалістичного будівництва), оскільки про це розумів і сам автор, намагаючись “виправити лінію” шляхом обґрунтування окремих положень своєї теорії обліку за допомогою марксистської діалектики. Основною метою суду було показати іншим представникам бухгалтерського цеху ті задачі і орієнтири розвитку бухгалтерського обліку, які відповідають умовам соціалістичного будівництва.

Про те, що поставлена мета було досягнута, пізніше відмічав проф. І.А. Лозинський: “Громадський суд над галагановщиною 1931 р. мав значний вплив на розвиток соціалістичного обліку, на теоретичну розробку теорії балансового обліку на основі вчення Маркса, Енгельса, Леніна, Сталіна. Цей період можна вважати переломним періодом в розробці питань теорії і практики соціалістичного бухгалтерського обліку” [88,

⁸⁷ Медведєв М.Ю. 1931 год. Александр Михайлович Галаган и общественное судилище над ним / М.Ю. Медведєв // Електронний ресурс. – Режим доступу: http://accountology.ucoz.ru/index/a_m_galagan_i_sudilishhe_nad_nim/0-2115.

⁸⁸ Лозинский А.И. К истории развития бухгалтерского (балансового) учета. Опыт (схема) исследования / А.И. Лозинский. – Саратов: “Коммунист”, 1939. – 108 с.

с. 99]. А.І. Лозинський, зокрема, підкреслює, що суд стосувався не лише О.М. Галагана, а всіх представників галагановщини, які розглядали питання радянського обліку в світлі системи капіталістичних облікових категорій та капіталістичних відносин між підприємствами.

Після відкритого суду, який надалі поширився і на праці окремих учасників судового процесу, зокрема, О.П. Рудановського*, та “великої чистки” науковців в сфері бухгалтерського обліку на початку 1930-х років, їх звинуваченні в поширенні капіталістичних ідей в теорії бухгалтерського обліку, кожен із вчених-обліковців намагався заздалегідь відмежувати себе від подібних закидів та можливої критики з боку “прогресивних радянських світил” облікової науки.

Витоки такої позиції щодо регулювання бухгалтерського обліку беруть свій початок від статті В.І. Леніна “Загрозлива катастрофа і як з нею боротись” (1917 р.), в якій автор відмічав, що “Закон, який охороняє комерційну таємницю, слугує тут не потребам виробництва чи обміну, а спекуляції і наживі в самій грубій формі, прямому шахрайству, яке, як відомо, в акціонерних товариствах набуває особливого поширення і особливо вміло прикривається звітами і балансами, які комбінуються так, щоб надувати публіку” [89, с. 172]. З вищенаведеного стає зрозумілим, чому в соціалістичному суспільстві укорінилась думка стосовно фальсифікаціаністського і шахрайського характеру багатоваріантної моделі обліку, реалізованої в капіталістичних країнах. Як наслідок, за задумом комуністичних ідеологів всі капіталістичні напрацювання в сфері теорії бухгалтерського обліку повинні бути відкинуті і замінені новими соціалістичними обліковими концепціями.

Звідки ж у В.І. Леніна з’явилося таке враження про капіталістичну систему бухгалтерського обліку? Оскільки ця робота була написана в підпіллі, в Гельсінгфорсі (Фінляндія), автор використовував облікову літературу європейських авторів, а також пресу, в якій оприлюднювались викриті фальсифікації капіталістичних банків та акціонерних компаній*. Зокрема, це можна побачити в іншій праці “Імперіалізм, як вища стадія

* Наприклад, Я.М. Гальперін у 1937 р. писав: “Ідеалістична теорія буржуазного теоретика О.П. Рудановського має ворожий характер ... Перетворюючи облік в просту “гру в цифірі” цей автор говорить, що балансознавство є точна політична економія” [Гальперін Я.М. Основы балансового учета. 2-е перераб. изд. / Я.М. Гальперин. – М.: Госфиниздат, 1937. – 324 с., с. 75].

⁸⁹ Ленин В.И. Полное собрание сочинений. Издание пятое. Том 34 / В.И. Ленин. – М.: Издательство политической литературы, 1969. – 584 с. // Электронный ресурс. – Режим доступа: <http://uaio.ru/vil/34.htm#s151>

* Наприклад, одним із поширених способів маніпулювання в німецьких акціонерних компаніях наприкінці XIX століття була недостовірна оцінка нерухомого майна, що вносилося до складу засновницького капіталу компанії. Як зазначає Л. Петражицький [Петражицкий Л. Акционерная компания. Акционерные злоупотребления и роль акционерных компаний в народном хозяйстве. По поводу предстоящей реформы акционерного права. – СПб.: Типография Министерства Финансов, 1898. – 220 с., с. 109], зловживання такого виду, які виявили засновницькі процеси, є досить частими та досить вражаючими. Нерухомість, промислові установки та інше майно досить часто вносились засновниками акціонерної компанії за ціною, вдвічі більшою, ніж складала його дійсна вартість.

капіталізму” [90], де В.І. Ленін посилається на праці німецьких економістів Л. Ешвеге та Г. Шульце-Геверніца, які розкрили особливості маніпулювання балансами акціонерних товариств Німеччини.

Виходячи з висунутої В.І. Леніним ідеї, 14.11.1917 р. ВЦВК прийняв “Положення про робочий контроль”, який був орієнтований на нормалізацію виробничих процесів підприємств та в інтересах планомірного регулювання народного господарства. В п. 7 цього положення вказувалось, що “Органи робочого контролю мають право контролю всієї ділової переписки підприємства, причому за приховування кореспонденції власники несуть відповідальність перед судом. Комерційна таємниця відміняється. Власники зобов’язані пред’являти органам робочого контролю всі книги та звіти як за звітний рік, так і за минулі звітні роки” [91]. Впроваджене положення ліквідувало одну із найважливіших складових традиційних ринкових відносин – комерційну таємницю та розкривало перед контролюючими органами реалізовану на підприємстві облікову політику.

Таким чином, В.І. Леніним було зроблено оцінку капіталістичної системи обліку, за якою капіталістична система дозволяє приховувати дійсний стан та результати діяльності акціонерних товариств. Така система не могла бути застосована в соціалістичному суспільстві. Вищенаведена позиція надалі стала визначальною тезою в кожного із авторів, які порівнювали капіталістичну та соціалістичну систему бухгалтерського обліку. Зокрема, А. Измайлов у 1921 р. писав, що в капіталістичних державах підприємства не тільки не були заінтересовані в правильному веденні їх звітності, але й прагнули до її маскуванню із побоювання обкладання їх значними податками і повинностями. Капіталістичне господарство не було заінтересоване в обліку всього матеріального фонду держави, воно було відірване одне від одного, а якщо іноді і заглядало до свого сусіда, то тільки для того, щоб в процесі конкуренції перемогти його [92].

Наслідуючи позицію В.І. Леніна, дослідники вказували на існування відмінностей між соціалістичною та капіталістичною системою та наголошували на повній неприйнятності її в соціалістичному суспільстві. Наприклад, директор інституту держаних бухгалтерів-експертів Б.А. Борьян, відвідавши Міжнародний конгрес бухгалтерів-експертів в Амстердамі у 1926 р. зазначив, що “Дотримання комерційної таємниці і в

⁹⁰ Ленин В.И. Империализм, как высшая стадия капитализма (популярный очерк) // Электронный ресурс. – Режим доступа: http://www.esperanto.mv.ru/Marksismo/Lenin_Imperialism/imp.html#c8

⁹¹ Положение о рабочем контроле от 14 ноября 1917 г. // Электронный ресурс. – Режим доступа: http://www.pereplet.ru/hist-mgu/Etext/DEKRET/rab_ctrl.htm

⁹² Измайлов А. Учет в социалистическом хозяйстве / А. Измайлов // Материальный учет. – М., 1921 // Электронный ресурс. – Режим доступа: http://accountology.ucoz.ru/load/praktika_ucheta/izmajlov_a_uchet_v_socialisticheskoy_khozjajstve_materialnyj_uchet_m_1921/6-1-0-465

сфері калькулювання і в сфері заготовок, і в сфері цін є альфою і омегою ведення господарства зарубіжних країн; тому для цих країн повністю логічно і природно дотримуватись зовсім іншої точки зору щодо питань організації господарства та обліку, ніж наша точка зору. Всі методи і підходи до питань господарської організації в цих країнах є індивідуальними та будуються під кутом зору застосування їх тільки до даного господарства, до даного підприємства” [93, с. 8]. В результаті автор дійшов висновку, що без врахування загальної політики держави і потреб радянського господарства не можна застосовувати зарубіжні методи і засоби організації обліку.

А вже після відкритого суду над О.М. Галаганом, починаючи з 1930-х рр., у переважній більшості фахових підручників і навчальних посібників говориться про те, що західна система бухгалтерського обліку, яка базується на багатоваріантності оцінки та методів організації обліку, призводить до вуалювання та фальсифікації облікових показників.

Дана тенденція щодо розуміння радянськими вченими капіталістичної облікової системи в такому вигляді, коли їй іманентно притаманний фальсифікаціоністський характер, стала аксіомою. Ця аксіома повторювалась в кожному науковому виданні, де згадувалось про особливості розвитку бухгалтерського обліку в капіталістичних країнах. Окремі приклади прояву цієї тенденції наведено в табл. 1.1.

Таблиця 1.1. Напрями критики капіталістичної системи бухгалтерського обліку радянськими вченими

<i>Автор (рік)</i>	<i>Напрям критики</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
О.І. Кошкін (1933 р.) [94, с. 13]	“Комерційна таємниця” при капіталістичному способі виробництва зумовлює фальсифікацію і збачення даних бухгалтерського обліку. Облік в руках окремих капіталістів є зброєю для збереження “комерційної таємниці”
А.Ф. Масанов (1934 р.) [95, с. 6]	Завуальований та фальсифікований баланс є невід’ємною рисою капіталістичних відносин
Я.М. Гальперін (1937 р.) [96, с. 5]	Капіталістичний облік, будучи важливим інструментом капіталістичного господарювання, слугує в той же час зброєю викривлення дійсних відносин експлуатації, засобом фальсифікувати, в умовах комерційної таємниці, господарську звітність і “окутати туманом” (Маркс) секрети капіталіста і масу привласненої доданої вартості

⁹³ Борьян Б.А. Отчетность на Западе / Б.А. Борьян. – М.: Издательство НКРКИ СССР, 1927. – 58 с.

⁹⁴ Кошкин И.А. Оперативно-балансовый учет (курс основной) / И.А. Кошкин. – Ленинград: Ленинградское областное изд., 1933. – 407 с.

⁹⁵ Масанов А.Ф. Баланс и Анализ хозяйственной деятельности предприятия / А.Ф. Масанов. – Ленинград: Стандартизация и рационализация, 1934. – 222 с.

⁹⁶ Масанов А.Ф. Баланс и Анализ хозяйственной деятельности предприятия / А.Ф. Масанов. – Ленинград: Стандартизация и рационализация, 1934. – 222 с.

1	2
А.І. Лозинський (1939 р.) [⁹⁷ , с. 43-44]	Під впливом капіталістичних монополій конкурентна боротьба, змінивши свою форму, стає все більше гострою. Звідси більше необхідною та суттєвою стає “комерційна таємниця”, збереженню якої всебічно сприяє капіталістичний облік. Капіталістичний облік та “балансова політика” капіталістів слугує знаряддям “комерційної таємниці” та оббирання публіки
Н.Р. Вейцман (1958 р.) [⁹⁸ , с. 67]	Показники бухгалтерського обліку штучно ускладнюються капіталістами, коли за тих чи інших причин вони повинні стати надбанням гласності. Весь облік перетворюється на щось подібне до “чорної та білої магії”, а його представники – на людей, які можуть скласти будь-який хибний звіт. Володіючи всіма можливостями спростити облік, капіталісти, які ревниво охороняють свою “комерційну таємницю”, всіляко вуалюють його підсумкові показники – звітність і особливо баланс
Ю. Максимов (1958 р.) [⁹⁹ , с. 72-73]	Підприємці показують в балансі і звіті про прибутки та збитки лише незначну частку прибутку підприємства. Превалююча її частка приховується від громадськості і рядових акціонерів в основному шляхом формування прихованих резервів. З цією метою оборотний капітал оцінюється за заниженими цінами, а в рахунок прибутків та збитків включаються значні суми фіктивних витрат
М.І. Вейсман (1962 р.) [¹⁰⁰ , с. 6]	Облік капіталістичного підприємства ... приховує від суспільства дійсний стан підприємства і результати його роботи. Цьому сприяє так звана комерційна таємниця, узаконена в капіталістичних державах. Це дає капіталістам можливість, особливо в акціонерних товариствах, здійснювати спекуляції, здійснювати шахрайства і таким чином наживатись. Вони використовують облік як засіб викривлення та фальсифікації дійсного стану підприємства і фактичних розмірів прибутку
А.Л. Быкова (1962 р.) [¹⁰¹ , с. 21]	Характерною рисою капіталістичного обліку є фальсифікація облікових даних. Якщо соціалістичний облік будується на науковій основі і об’єктивно повинен бути простим і правдивим, то в умовах капіталізму від обліку потрібно інше. Бухгалтерський облік, що підпорядковується інтересам капіталістів, спрямований на те, щоб приховати істинне джерело і розмір прибутку, ступінь експлуатації робочого класу, факт привласнення доданої вартості, створеної працею робочих

⁹⁷ Лозинский А.И. К истории развития бухгалтерского (балансового) учета. Опыт (схема) исследования / А.И. Лозинский. – Саратов: “Коммунист”, 1939. – 108 с.

⁹⁸ Гальперин Я.М. Основы балансового учета. 2-е перераб. изд. / Я.М. Гальперин. – М.: Госфиниздат, 1937. – 324 с.

⁹⁹ Максимов Ю. Фальсификация балансов западно-германскими монополиями и разоблачение ее в экономической литературе ГДР // Бухгалтерский учет. – 1959. – № 6. – С. 72-75

¹⁰⁰ Вейсман М.И. Теория бухгалтерского учета. 2-е перераб. изд. / М.И. Вейсман. – М.: Профтехиздат, 1962. – 296 с.

¹⁰¹ Быкова А.Л. Теория бухгалтерского учета / Анна Леонидовна Быкова – М.: Госфиниздатель, 1962. – 352 с.

1	2
А.А. Додонов (1964 р.) [¹⁰² , с. 7].	Капіталістична бухгалтерія є лженаукою про вуалювання та фальсифікацію звітних показників
В.П. Казакевич (1964 р.) [¹⁰³ , с. 71]	Маючи можливість фальсифікувати бухгалтерську звітність, монополії Франції не відчують себе утиснутими законодавчими приписами представляти звітність акціонерам та публікувати її. В цих умовах публікація деяких даних бухгалтерської звітності фактично діє в інтересах не широкої публіки, а самих монополій оскільки публікація сприяє привласнення ними капіталів навіть до самих дрібних, оскільки вкладник, очевидно, з більшою готовністю розміщає свої капітали, вважаючи, що він ознайомився з підприємством
А.Ф. Мухін (1965 р.) [¹⁰⁴ , с. 12]	Брехливість звітів та балансів капіталістичних підприємств є настільки очевидною, що її змушені визнавати представники буржуазної науки. Втручання уряду в сферу обліку і звітності з ціллю одержання реальних даних не допомагає
Г. Гофман, С. Капелюш (1966 р.) [¹⁰⁵ , с. 14]	Вузкість та обмеженість капіталістичного обліку усвідомлюються найбільш прогресивними колами облікових працівників в зарубіжних країнах. На міжнародних конгресах бухгалтерів серед інших проблем нерідко висувуються питання уніфікації методів і форм рахівництва. Глибокі протиріччя капіталістичного суспільства зумовлюють неможливість досягнення єдності і уніфікації обліку в державному масштабі
Е. Мохов (1968 р.) [¹⁰⁶ , с. 70]	Хвороба не заліковується а заганяється всередину. Постійне розкриття камуфлювання балансу змушує буржуазних законодавців час від часу заштопувати недосконалу систему балансового законодавства
П.П. Німчинов (1977 р.) [¹⁰⁷ , с. 7-8]	Господарський облік у капіталістичному суспільстві використовувався і для прикрашення обличчя капіталізму – фальсифікації даних про розмір капіталу і прибутку з метою приховання справжнього рівня експлуатації трудящих і стану справ на підприємстві. Тому показники капіталістичного обліку, що публікуються, треба оцінювати критично, як завідомо неправильні

¹⁰² Додонов А.А. Проблемы бухгалтерского учета в промышленности СССР / А.А. Додонов. – М.: Экономика, 1964. – 326 с.

¹⁰³ Казакевич В.П. Фальсификация отчетности во Франции / В.П. Казакевич // Бухгалтерский учет. – 1964. – № 3. – С. 69-71.

¹⁰⁴ Мухин А.Ф. Бухгалтерский учет в промышленности США / А.Ф. Мухин. – М.: Финансы, 1965. – 276 с.

¹⁰⁵ Гофман Г. Очерки развития форм бухгалтерского учета / Г. Гофман, С. Капелюш. – М.: Издательство “Финансы и кредит”, 1966. – 123 с.

¹⁰⁶ Мохов Е. Новое об “усовершенствовании” балансов капиталистических предприятий / Е. Мохов // Бухгалтерский учет. – 1968. – № 12. – С. 70.

¹⁰⁷ Німчинов П.П. Загальна теорія бухгалтерського обліку / П.П. Німчинов. – Київ: “Вища школа”, 1977. – 240 с.

1	2
К.Н. Нарібаєв (1979 р.) [¹⁰⁸ , с. 6]	Капіталістичний облік докорінно відрізняється від обліку при соціалізмі. Дані для звітності, що публікується, виходячи з закону про “комерційну таємницю”, не повинні відображати істинний стан справ на підприємстві. Це робиться також в цілях дезінформації конкурентів, профспілок, трудящих мас, а іноді і акціонерів
І.В. Малишев (1981 р.) [¹⁰⁹ , с. 7]	Облік в капіталістичних країнах широко застосовується для затушовування та приховування справжніх джерел доходів. Господарський облік, і особливо дані звітності, знаходяться в повному розпорядженні власника, який заради своєї вигоди може вуалювати справжні джерела прибутків капіталістичних об'єднань

Підкреслюючи дану тенденцію М.Ю. Медведєв, розглянувши підручник з теорії бухгалтерського обліку А.Л. Бикової (1962 р.) (табл. 1.1), зазначає наступне: “Фальсифікують звіти пресловуті капіталістичні рахівники, а за приписки в карному порядку наказують найправдивіших радянських бухгалтерів. І дані про нормативні документи, що мобілізували органи прокуратури на боротьбу з приписками, взяті з книги А.Л. Бикової. Тобто, спочатку сама Алла Леонідівна повідомляє про боротьбу з приписками, а буквально через десять сторінок повідомляє, що взагалі-то фальсифікація характерна для капіталістичної формації ... [¹¹⁰].

Аналізуючи слова автора М.Ю. Медведєв констатує, що “Все ж таки радянські автори володіли унікальними логічними здібностями: їм вдавалося сполучити несполучне, довести, те, що неможливо довести, повірити в неймовірне, і не тільки самим повірити, але й читачів переконати [¹¹¹]. Підтвердження наявності таких здібностей у радянських авторів знаходимо також у К.Н. Нарібаєва, який в своїй праці [¹¹², с. 7] посилаючись на працю В.І. Леніна, погоджується, що звітність в США є схожою на палімпсести, на яких спочатку треба було стерти існуючі надписи, щоб зрозуміти, що було написано на них перед цим, і одночасно

¹⁰⁸ Нарібаєв К.Н. Организация бухгалтерского учета в США / К.Н. Нарібаєв. – М.: Финансы, 1979. – 152 с.

¹⁰⁹ Малышев И.В. Теория бухгалтерского учета: Учеб. Пособие для с.-х. вузов. / И.В. Малышев. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 263 с.

¹¹⁰ Медведєв М.Ю. 1962 год. “Теория бухгалтерского учета” Анны Леонидовны Быковой // Электронный ресурс. – Режим доступа: http://accountology.ucoz.ru/index/quot_teoriya_bukhgalterskogo_ucheta_quot_a_1_bykovej/0-2217

¹¹¹ Медведєв М.Ю. 1962 год. “Теория бухгалтерского учета” Анны Леонидовны Быковой // Электронный ресурс. – Режим доступа: http://accountology.ucoz.ru/index/quot_teoriya_bukhgalterskogo_ucheta_quot_a_1_bykovej/0-2217

¹¹² Нарібаєв К.Н. Организация бухгалтерского учета в США / К.Н. Нарібаєв. – М.: Финансы, 1979. – 152 с.

зазначає про необхідність застосування досвіду в сфері організації обліку, накопиченого в США [¹¹³, с. 3].

До настання періоду перебудови радянської економіки, яку розпочав М.С. Горбачов, система капіталістичного обліку продовжувала виступати об'єктом критики в кожній праці радянських вчених-обліковців. В той же час, незважаючи на неприйнятність такої практики для соціалістичної економіки, радянські вчені (Р.Г. Горнік, М.Х. Жебрак, Л.Г. Кузнецов, А. Мухін, К.Н. Нарібаєв, С.А. Стуков, М.Г. Чумаченко та ін.) їхали на наукове стажування в США, та публікували наукові праці (монографії, дисертації) за його результатами, в яких рекомендували поширювати передовий досвід американської облікової практики в СРСР.

Одним із основних напрямів критики капіталістичної системи обліку радянськими вченими, наслідуючи позицію В.І. Леніна, була наявність комерційної таємниці щодо обраної на підприємстві методики обліку. Існування комерційної таємниці, за логікою прихильників подібної позиції, унеможливило ефективну реалізацію господарського контролю підприємств, ставало всупереч пропозиціям щодо стягнення значної суми податку з прибутку капіталістичних підприємств, оскільки величиною прибутку можна було маніпулювати.

Превалюючою позицією радянських дослідників було те, що бухгалтерський облік стоїть на службі у капіталістичних монополій, внаслідок чого має яскраво виражений класовий характер.

Якщо на кожному капіталістичному підприємстві існувала комерційна таємниця, то в кожній бухгалтерії використовувались різні методи ведення бухгалтерського обліку, порядок використання яких залежав від груп заінтересованих в обліковій інформації осіб. Це прямо суперечило реалізованому в радянській системі обліку уніфікованому підходу до бухгалтерського відображення фактів господарського життя.

Як наслідок, існування комерційної таємниці було причиною фальсифікацій та маніпулювання фінансовою звітністю, з якої впливала багатоваріантність бухгалтерського обліку. Для усунення фальсифікацій і маніпулювання слід було ліквідувати комерційну таємницю та зробити бухгалтерський облік одноманітним.

Оскільки практика в сфері уніфікації бухгалтерського обліку в СРСР представляла різкий контраст з тим, що спостерігалось в капіталістичних країнах* [¹¹⁴, с. 37], багатоваріантна методологія бухгалтерського обліку,

¹¹³ Нарібаєв К.Н. Организация бухгалтерского учета в США / К.Н. Нарібаєв. – М.: Финансы, 1979. – 152 с.

* Ще у 1927 р. Б.А. Борьян відмічав, що на Заході відносно технічної організації в кожному господарстві можна побачити зовсім індивідуальний підхід, специфічну техніку організації, зовсім своєрідну побудову окремих моментів в обліку [Борьян Б.А. Отчетность на Западе / Б.А. Борьян. – М.: Издательство НКРКИ СССР, 1927. – 58 с., с. 10].

¹¹⁴ Вейцман Н.Р. Очерки по бухгалтерскому учету и анализу / Н.Р. Вейцман. – М.: Госфиниздат, 1958. – 152 с.

яка широко застосовувалась в США та в інших капіталістичних країнах, жорстко критикувалась радянськими вченими-обліковцями. Зокрема, значна увага авторів приділялась питанню одноманітності/множинності облікової оцінки.

З цього приводу Н.Р. Вейцман відмічав, що в капіталістичних країнах балансове право та комерційні звичаї надають підприємствам широку можливість майже необмеженого вибору з деяких легалізованих способів оцінки всіх елементів активу чи пасиву балансу [¹¹⁵, с. 75]. Обов'язкові схеми, що стосуються лише балансу та рахунку прибутку та збитків, тут настільки “еластичні”, що не стосуються егоїстичних інтересів власників підприємств, яким залишається достатній простір для всяких махінацій з публічною звітністю [¹¹⁶, с. 37]. На думку автора, наявність свободи вибору методу оцінки з позиції керівництва підприємства має ціллю або зменшити величину одержаного за звітний період прибутку або завуалювати важкий фінансовий стан і представити діяльність підприємства в сприятливому світлі.

В результаті автор констатує, що свобода вибору методу оцінки, тобто існування багатоваріантності обліку, неодмінно призводить до викривлення балансів капіталістичних підприємств.

До подібного висновку також приходять проф. А.Ф. Мухін, зазначаючи, що монополії використовують відсутність державного регулювання обліку для довільного визначення розміру капіталізації вартості, норм списання зносу та інших сум основного капіталу [¹¹⁷, с. 115], а можливість застосування різних оцінок матеріальних запасів дає можливість компаніям фальсифікувати і вуалювати звітні дані майже на законних підставах [¹¹⁸, с. 171].

Застосування такого ж підходу, що передбачає необхідність критики багатоваріантної моделі при розгляді капіталістичної системи обліку можна побачити і серед сучасних вчених-обліковців, які виховані в подібному радянському дусі. Так, проф. Я.В. Соколов, розглядаючи впроваджений в Росії новий план рахунків, відмічав, що він відкриває величезні можливості в формуванні облікової політики підприємства, і тим самим визначає наперед (варіює) величину фінансового результату [¹¹⁹, с. 498]. Ф.Ф. Бутинець також відмічає, що вибираючи ту чи іншу теорію

¹¹⁵ Вейцман Н.Р. Очерки по бухгалтерскому учету и анализу / Н.Р. Вейцман. – М.: Госфиниздат, 1958. – 152 с.

¹¹⁶ Вейцман Н.Р. Очерки по бухгалтерскому учету и анализу / Н.Р. Вейцман. – М.: Госфиниздат, 1958. – 152 с.

¹¹⁷ Мухин А.Ф. Бухгалтерский учет в промышленности США / А.Ф. Мухин. – М.: Финансы, 1965. – 276 с.

¹¹⁸ Мухин А.Ф. Бухгалтерский учет в промышленности США / А.Ф. Мухин. – М.: Финансы, 1965. – 276 с.

¹¹⁹ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

бухгалтерського обліку, і відповідно спираючись на ту або іншу методику оцінки активів і пасивів, розрахунку витрат або обчислення прибутку, американські бухгалтери одержують той або інший результат. При цьому одні користувачі прагнуть, щоб ці показники мали якомога більші значення, інші – зменшити ці значення [¹²⁰, с. 142].

Для забезпечення ефективного функціонування соціалістичної економіки, що базувалась на використанні механізмів науково-обґрунтованого планування, було побудовано одноманітну методологію соціалістичного обліку, яка дозволяла забезпечувати безперешкодне зведення облікових даних на рівні галузей та економічних районів та в цілому сприяла ефективному функціонуванню системи народногосподарського планування.

В той же час, слід враховувати, що бухгалтерський облік в СРСР не був повністю одноманітним. Ступінь одноманітності бухгалтерського обліку варіювався в залежності від наявності альтернативних методів, представлених у нормативних документах, якими регламентувалось ведення обліку в СРСР. Існування альтернатив бухгалтерського відображення об'єктів обліку дозволяє говорити, що в СРСР була реалізована система розширеного одноваріантного обліку, в якій, на відміну від багатоваріантної моделі, існувала значно менша кількість альтернатив, що використовувались на той час в капіталістичних облікових системах.

2.4. Повна одноманітність бухгалтерського обліку в СРСР: чи існувала вона?

Тривалий шлях до одноманітності обліку в СРСР розпочався зі згортанням НЕПу. Як відмічав А.І. Лозинський, Постановою СТО від 20 жовтня 1927 р. було затверджено “Правила складання балансу і оцінки його статей державними підприємствами, кооперативними підприємствами, зобов’язаними публічною звітністю, і акціонерними товариствами з переважанням державного капіталу”. Цією постановою уніфікується існуюча раніше строкатість в порядку складання балансу і оцінки його статей в різних наркоматах і відомствах [¹²¹, с. 80].

Однак, цією постановою не було забезпечено повну уніфікацію облікової методології в СРСР, про що свідчить як аналіз нормативних документів з регулювання бухгалтерського обліку в СРСР, так і зазначають самі радянські вчені. Зокрема, цього приводу Н.Р. Вейцман пише: “Радянське законодавство і господарська практика, що суворо

¹²⁰ Бутинець Ф.Ф. Альфа і омега бухгалтерського обліку або моя болісна несповідь / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “РУТА”, 2007. – 328 с.

¹²¹ Лозинский А.И. К истории развития бухгалтерского (балансового) учета. Опыт (схема) исследования / А.И. Лозинский. – Саратов: “Коммунист”, 1939. – 108 с.

дотримується його приписів, знають, за самим рідким винятком, тільки один спосіб оцінки статей балансу ...” [122, с. 75]. Відповідно, в окремих випадках при оцінці об’єктів обліку застосовуються винятки, які і є прикладом існування багатоваріантної моделі обліку.

Розглянемо більше детально нормативні документи, які регулювали облікову методологію в СРСР, в яких окрім чітких приписів надавались альтернативні методи для бухгалтерського відображення окремих об’єктів (табл. 1.2).

Таблиця 1.2. Приклади існування альтернативних методів ведення обліку в радянських документах з регулювання бухгалтерського обліку (виділення окремих складових в текстах проаналізованих документів здійснено автором)

Назва документа (рік)	Приклади альтернативних варіантів ведення обліку
1	2
“Положення про бухгалтерські звіти і баланси державних і кооперативних господарських органів і підприємств” [123] (1936 р.)	Борги, що визнаються підприємством чи організацією безнадійними до одержання, <u>можуть бути списані на збиток лише з попереднього дозволу вищого органу</u> з обов’язковим роз’ясненням в річному звіті списаних сум. Суперечливі борги показуються в активі балансу в повній сумі. В пасиві заключного балансу суперечливі борги <u>можуть резервуватись</u> окремою статтею в розмірі не вище 25% (п. 15)
“Положення про бухгалтерські звіти і баланси державних, кооперативних (крім колгоспів) і громадських підприємств та організацій” [124] (1951 р.)	Інші борги, визнані підприємством чи організацією безнадійними до одержання, <u>можуть бути списані на збиток тільки з попереднього дозволу вищої організації</u> (п. 51). Суми дебіторської заборгованості, по яких завершилась позовна давність, списуються на збиток з дозволу вищої організації (п. 53). Виявлені при інвентаризації розходження проти даних бухгалтерського обліку регулюються в наступному порядку: в) недостачі цінностей понад норми, а також псування товарів і матеріалів у випадках, коли конкретні винуватці недостач і псування цінностей не встановлені, <u>можуть бути списані з балансів</u> : • державних підприємств і організацій республіканського підпорядкування – <u>з дозволу</u> міністрів чи керівників центральних установ СРСР, союзних і автономних республік, за винятком випадків, коли таке списання може бути здійснено тільки з дозволу Ради міністрів СРСР чи Ради Міністрів союзних і автономних республік;

¹²² Вейцман Н.Р. Очерки по бухгалтерскому учету и анализу / Н.Р. Вейцман. – М.: Госфиниздат, 1958. - 152 с.

¹²³ Положение о бухгалтерских отчетах и балансах государственных и кооперативных хозяйственных органов и предприятий. Утверждено постановлением СНК СССР от 29.07.1936 N 1372.

¹²⁴ Положение о бухгалтерских отчетах и балансах государственных, кооперативных (кроме колхозов) и общественных предприятий и организаций. Утверждено Постановлением Совета Министров СССР от 12 сентября 1951 г. N 3447.

1	2
	<ul style="list-style-type: none"> • державних підприємств і організацій місцевого призначення – з дозволу крайових, обласних, окружних, районних і міських виконавчих комітетів Рад депутатів трудящих за приналежністю ... (п. 64)
<p>“Положення про бухгалтерські звіти і баланси” [125] (1979 р.)</p>	<p>Основні засоби, як діючі, так і ті, що знаходяться на консервації чи в запасі, відображаються в балансі за первісною вартістю. Зміна первісної вартості допускається лише у випадках добудови чи дообладнання відповідних об’єктів або переоцінки основних засобів, що <u>проводиться відповідно до рішень Ради Міністрів СРСР. Балансова (первісна чи відновлювальна) вартість</u> основних засобів погашається шляхом включення амортизаційних відрахувань за встановленими нормами до витрат виробництва або обігу (п. 13). Вартість предметів, що знаходяться в експлуатації, передбачених в підпунктах “а”, “б” і “д” пункту 15, погашається шляхом нарахування зносу, виходячи зі строків їх служби. Вартість вказаних предметів <u>дозволяється також</u> погашати шляхом нарахування зносу в розмірі 50 відсотків вартості при передачі їх зі складів в експлуатацію і в розмірі інших 50 відсотків (за вирахуванням вартості цих предметів за ціною можливого використання) при вибутті за непридатністю (п. 16)</p>

Наведені окремі приклади альтернативних варіантів ведення обліку, реалізовані в радянських положеннях з регулювання обліку в СРСР 1936, 1951 та 1979 рр. (табл. 1.2) є свідченням відсутності повної одноваріантності ведення обліку в радянській НСБО. Як показано вище, в положеннях представлені для вибору окремі альтернативні методи ведення обліку, окремі види вартостей, а також наведені види суб’єктів, які мають право на здійснення вибору з наявних альтернатив. Зокрема, в “Положенні про бухгалтерські звіти та баланси ...” від 1951 р. [126] навіть представлена ієрархія суб’єктів, які можуть приймати рішення стосовно понаднормового списання недостач та псування цінностей в залежності від виду підприємства чи суспільної організації.

Таким чином, в СРСР існувала облікова політика, але вона реалізовувалась не через механізм професійного судження бухгалтера, а через механізм професійного судження вищого органу (наприклад, Рада Міністрів СРСР, ради міністрів радянських і автономних республік чи відповідних обл(край)виконкомів тощо). Рішення про зміну способу ведення бухгалтерського обліку, наприклад, відображення в балансі за первісною чи відновлювальною вартістю, приймалось відповідним

¹²⁵ Положение о бухгалтерских отчетах и балансах (в ред. Постановлений Совмина СССР от 11.05.85 N 397, от 29.07.86 N 889, от 10.02.90 N 148, от 03.09.90 N 884, от 22.10.90 N 1072) Утверждено Постановлением Совета Министров СССР от 29 июня 1979 г. N 633.

¹²⁶ Положение о бухгалтерских отчетах и балансах (в ред. Постановлений Совмина СССР от 11.05.85 N 397, от 29.07.86 N 889, от 10.02.90 N 148, от 03.09.90 N 884, от 22.10.90 N 1072) Утверждено Постановлением Совета Министров СССР от 29 июня 1979 г. N 633.

органом, а не бухгалтером чи менеджером, як це здійснюється сьогодні. Перелік цих органів постійно змінювався в нормативних документах з регулювання бухгалтерського обліку в різні роки, оскільки з часом змінювалась структура управління радянською державою, зникали або з'являлись окремі види підприємств та організацій.

В СРСР існувало професійне судження вищих органів управління, яке могло дати дозвіл на здійснення вибору методу ведення бухгалтерського обліку в тих чи інших ситуаціях. Однак, сучасні українські дослідники переконливо відмічають, що облік в СРСР був одноманітним, не виділяючи при цьому конкретний часовий інтервал, що розглядається, оскільки в різні періоди існування СРСР відбувались зміни в регулюванні НСБО. Зокрема, за М.С. Пушкарем при командно-адміністративній системі управління держава одночасно виступала в ролі законодавця, власника засобів виробництва і користувача обліково-аналітичної інформації. Саме тому ведення обліку майже повністю регламентувалося відповідними положеннями та інструкціями міністерств і відомств. Держава встановлювала єдиний порядок ведення обліку незалежно від галузей економіки, масштабів підприємств та інших умов його діяльності [¹²⁷, с. 23].

Як відмічає з цього приводу О.М. Петрук, в СРСР підприємства керувалися, в тому числі з питань бухгалтерського обліку, вказівками (правилами) свого галузевого міністерства. Єдиним інструментом нормативного забезпечення регулювання бухгалтерським обліком в ті часи була інструкція, що містила правила його ведення, тобто чіткої законодавчої системи не існувало. Однак інструкції охоплювали всю методичну базу бухгалтерського обліку з врахуванням галузевих особливостей. Це не вимагало жодних самостійних тлумачень з боку бухгалтерів або інших державних чи професійних органів [¹²⁸, с. 203-204].

Подібною позиції також дотримується Н.М. Коробова, на думку якої в умовах планової економіки бухгалтерському обліку був властивий високий ступінь регулювання, як відносно порядку ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, так і складання та подання бухгалтерської звітності. Така жорстка вертикаль регулювання бухгалтерського обліку призводила до того, що інструкції носили виключно розпорядчий характер. В таких умовах основним завданням бухгалтера було безумовне дотримання норм бухгалтерських інструкцій [¹²⁹, с. 51].

¹²⁷ Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики: Монографія. / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль: Карт-бланш, 2010. – 260 с.

¹²⁸ Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку [текст]: Монографія / О.М. Петрук. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 420 с.

¹²⁹ Коробова Н.М. Професійне судження бухгалтера та його місце в організації обліку на сільськогосподарському підприємстві / Н.М. Коробова // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 1. – С. 51-54.

Вищенаведені приклади свідчать, що у дослідників склалось враження про повну одноманітність радянського обліку, яка є повною протилежністю моделі багатоваріантного обліку, реалізованої в GAAP US, IAS/IFRS та національних П(С)БО. Однак, такий підхід не зовсім відповідає дійсності.

Існуючі відмінності в підходах дослідників до розуміння сутності процесу трансформації методології бухгалтерського обліку в Україні при переході із радянської системи обліку до чинної НСБО та справжнім станом справ наведено на рис. 2.1.

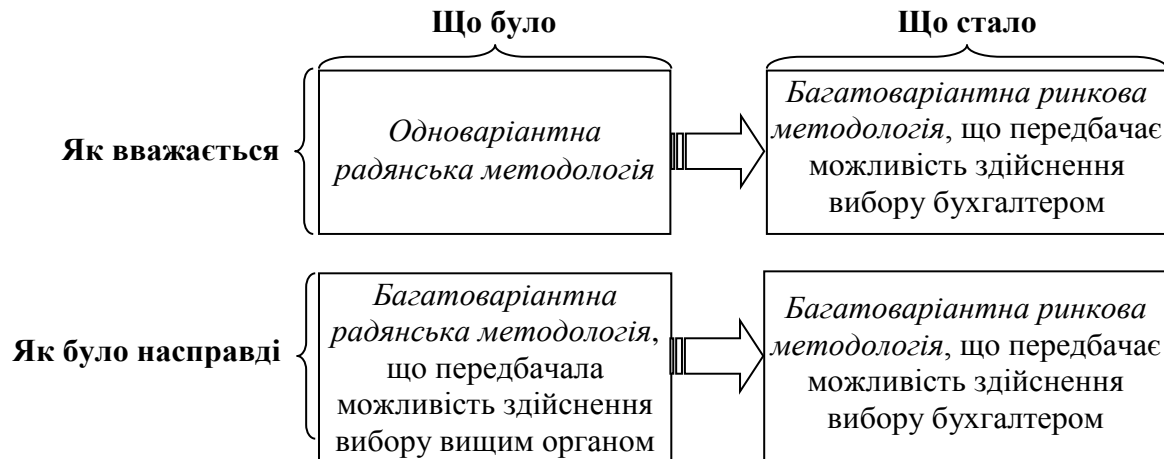


Рис. 2.1. Підходи до розуміння трансформації методології бухгалтерського обліку в Україні під час переходу від радянської системи обліку до НСБО

Однак, представлені уточнення (рис. 2.1) не заперечують і не зменшують актуальності основної проблеми, що постала перед бухгалтерами в результаті переходу до багатоваріантної методології обліку – неготовності до здійснення адекватного бухгалтерського вибору. Виникнення даної проблеми пов'язано із існуванням суперечливих інтересів між учасниками облікового процесу на підприємстві – необхідністю адекватного відображення в системі обліку наслідків фактів господарського життя та виконання завдань, поставлених перед менеджерами або бухгалтерами керівництвом.

РОЗДІЛ 3. БАГАТОВАРІАНТНІСТЬ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В АНГЛОМОВНИХ КРАЇНАХ ТА В УКРАЇНІ

3.1. Багатоваріантність бухгалтерського обліку згідно GAAP US

У ХІХ ст. визначальним філософським принципом, який був основою економічного мислення вчених того часу, був принцип *laissez-faire* (принцип невтручання), згідно якого державне втручання в економіку повинно бути максимально обмеженим. Такий стиль наукового мислення не міг оминати бухгалтерський облік, який ще на той час не мав значних розходжень із іншими дисциплінами, які всі в сукупності складали економічну науку. Як наслідок, в чинній бухгалтерській практиці того часу були відсутні детальні правила його регулювання, яка виступала результатом певного соціального контракту між інвесторами та суб'єктами господарювання, відповідальними за організацію обліку на підприємстві.

Існуючу на той час ситуацію проф. Я.В. Соколов описує наступним чином: “Презирливо відносячись до теоретиків, кожен бухгалтер-практик створював свою методологію. Це ускладнювало порівнянність даних, позбавляло можливості їх аналізувати і вкрай ускладнювало бухгалтерам переходити на іншу роботу, а акціонерам – читати звітність. Такий стан справ не міг не вплинути на бухгалтерську думку. Необхідно було, якщо не уніфікувати облік, то у всякому випадку зробити його більш доступним і зрозумілим” [¹³⁰, с. 387].

Застосування принципу *laissez-faire* в США при складанні фінансової звітності продовжувалось до прийняття Закону “Про торгівлю цінними паперами” 1934 р. Однак, все ж таки 1934 рік не був відправною точкою відліку виникнення регламентації облікової методології в США, він лише став періодом остаточного обґрунтування рішення щодо необхідності облікової регламентації, яке було прийнято внаслідок значних економічних потрясінь, викликаних Великою депресією.

В США до початку 1930-х рр. окремими компаніями застосовувались принципи бухгалтерського обліку, які накладали певні обмеження на порядок його ведення. Наприклад, в опублікованому 31.12.1931 р. Балансі компанії “General Electric”, застосовувався принцип консерватизму, зокрема, інвестиції в цінні папери оцінювались за нижчою із паритетної або ринкової вартості [¹³¹, с. 7]. Однак, практика використання бухгалтерських принципів в якості обмеження при виборі методу обліку не була загальноприйнятою та не була закріплена законодавчо.

¹³⁰ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

¹³¹ Evans T.G. Accounting theory: contemporary accounting issues / Thomas G. Evans. – Ohio: South-Western, 2003. – 366 p.

Критики облікової системи США до кризи 1929-1932 рр. Облікова система США на початку ХХ-го століття почала поступово входити в фазу критики з боку користувачів облікової інформації. Основною причиною чого стали корпоративні скандали, які зумовили появу значної кількості людей, незадоволених результатами функціонування фондового ринку, зокрема, системою інформаційного забезпечення прийняття інвестиційних рішень учасниками ринку, основу якого складала облікова інформація.

Так, паніка 1907 р., в результаті якої зазнали краху близько 2000 фірм, виступила імпульсом для появи перших спроб федерального регулювання облікової системи в США. Результатами розслідування причин краху таких фірм стало формулювання рекомендацій щодо необхідності подання фінансової звітності (Баланс та Звіт про доходи) компаніями, що перебували в лістингу на Нью-Йоркській фондовій біржі (NYSE). В більшості випадків надані рекомендації ігнорувались керівництвом біржі, однак з часом був закритий відділ торгівлі з тими цінними паперами, які не пройшли лістинг, емітенти яких подавали скорочену фінансову інформацію або взагалі її не подавали.

Окремі спроби змусити великі американські корпорації подавати уніфіковану фінансову звітність здійснив президент В. Вільсон, однак, навіть при зустрічі з Конгресом у 1914 р. йому це зробити не вдалось. Зокрема, президент запитав у Конгресу про створення законодавства, яке б зупинило зловживання корпорацій на ринку капіталу, однак, не одержав належної відповіді на поданий запит.

У 1914 р. Л. Брендейс в книзі “Гроші інших людей та як банкіри використовують їх” вперше поставив проблему необхідності повного розкриття корпоративної фінансової інформації. На думку автора, це дозволить уберегти управлінців корпорації від неналежних (шахрайських) дій, що він озвучив за допомогою вислову: “Сонце є найкращим дезінфектором, а електричне світло є найбільш ефективним поліцейським” [¹³², с. 151]. Таким чином, автор прирівнював розкриття фінансової інформації про діяльність корпорації зі світлом, що проливається на її діяльність (що в подальшому було проілюстровано в гербі Ж.Б. Дюмарше) і яка не дозволить здійснювати шахрайські дії менеджментом корпорацій.

Зважаючи на наявність проблем щодо функціонуванні фондового ринку в США, пов’язаних з шахрайськими діями емітентів цінних паперів в окремих штатах (Коннектикут – 1903 р., Род-Айленд – 1910 р., Канзас – 1911 р.), з початку ХХ-го ст. почали розроблятися законодавчі акти, які контролювали процес звітування перед акціонерами та інвесторами. Такі нормативні акти одержали назву “Законів блакитного неба” (Blue-Sky Laws), через те, що вартість знецінених акцій (за результатами

¹³² Markham J.W. A financial history of modern U.S. corporate scandals: from Enron to reform / Jerry W. Markham. – New York: M.E. Sharpe, Inc., 2006. – 750 p.

шахрайських дій менеджменту корпорацій) можна було прирівняти з вартістю небесної блакиті. Між 1910-м та 1933 рр. “Закони блакитного неба” були впроваджені у всіх американських штатах, окрім Невади. В їх основу було покладено канзаську модель, яка передбачала, що компанії, які продають цінні папери на території штату, повинні були зареєструватись у банка-комісіонера і розкривати інформацію про всі свої операції.

Хоча “Закони блакитного неба” можна вважати першою спробою облікової регламентації, однак вони мали певні обмеження, які не дозволяли ефективно регулювати всю облікову систему США. Зокрема, вони не передбачали періодичного і повного розкриття фінансової звітності та не могли поширюватись на всій території США, обмежуючись окремими штатами. Тому, здійснюючи в цілому позитивний вплив на розвиток облікової системи, вони не змогли стати загальною моделлю для побудови системи регламентації облікової практики та розкриття фінансової звітності американськими корпораціями.

Перші офіційні спроби облікової регламентації в США на загальнодержавному рівні з’явилися у 1917 р., коли Федеральне управління резервів випустило бюлетень “Уніфікований облік: попередня пропозиція” [133, с. 270], в якому були наведені пропозиції щодо необхідності уніфікації бухгалтерського обліку шляхом його стандартизації, що на думку розробників, які не були представниками бухгалтерської професії, могли вирішити існуючі нагальні проблеми бухгалтерського обліку. Розробка “Уніфікованого обліку...” була викликана необхідністю удосконалення існуючої облікової практики для торговельних та виробничих підприємств. Вирішення вищенаведеної проблеми передбачало необхідність розв’язання двох основних задач: 1) впровадження стандартизованих форм звітності; 2) прийняття методів, які будуть гарантувати більшу обачність при складанні звітності та забезпечувати її належну перевірку.

За свідченнями Е. Хендріксена та М.Ф. Ван Бреди [134, с. 44] значення цього документу для всіх дослідників в сфері обліку полягає в тому, що він виявився першим формальним викладенням прийнятної (рекомендованої) практики, розробленої американськими бухгалтерами, хоча документ і був випущений сторонньою організацією. Пізніше, у 1929 р., ця брошура знову з’явилась на світ, але вже під назвою “Аудит фінансової звітності”, яка стала офіційною основою аудиторських перевірок компаній, що включались до лістингу Нью-Йоркської фондової біржі з 1933 р.

¹³³ Federal Reserve Bulletin issued by the Federal reserve Board. – Washington: Washington Government feinting office. – APRIL, 1917. – 334 p.

¹³⁴ Хендриксен Е.С. Теория бухгалтерского учета / Е.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреди [пер. с англ.]; под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.

Вже у 1918 р. в США було розроблено податкове законодавство, основна увага якого спрямовувалась на правильність визначення доходів підприємств, зокрема, який повинен був розраховуватись на основі використання принципу нарахування. Представлені в законодавстві методи обліку вважались такими, що забезпечують зрозуміле відображення доходу. Така законодавча ініціатива була жорстко розкритикована бухгалтерським співтовариством, оскільки представлені в законодавстві критерії “зрозумілого відображення доходу” не мали статусу загальноприйнятих. На думку Дж. Превітца [¹³⁵, с. 5], такі невизначені інструкції стали викликом для бухгалтерів, що змусило їх зайнятись структуризацією теоретичних засад визначення доходу та зменшення кількості облікових альтернатив.

Однією з основних причин критики бухгалтерського обліку, яка існувала на початку ХХ-го століття в США, була відсутність чітко встановлених правил ведення обліку, що призводило до неможливості порівняння облікових даних окремих підприємств, проведення їх ранжування на основі розрахунку фінансових показників. Система обліку в США базувалась на концепції облікового *laissez-faire*, що, в свою чергу, мала економічне підґрунтя.

У 1926 р. був опублікований нарис-памфлет Дж.М. Кейнса “Кінець *laissez-faire*” [¹³⁶, с. 367-385], в якому автор, намагаючись не суперечити основним ідеям побудови капіталістичного механізму господарювання, пропагував ідею “розумного” регулювання капіталізму задля підвищення ефективності його функціонування. Однією з причин неможливості здійснення необхідних кроків в даному напрямі в США, на думку автора, була відсутність бажання. Таке бажання до застосування пропозицій Дж.М. Кейнса у регуляторів національної системи бухгалтерського обліку в США з'явилося лише в результаті значних фінансових потрясінь кінця 20-х рр. ХХ-го століття.

Таким чином, доцільність практичного застосування ідеології облікового регулювання на основі принципів *laissez-faire*, що передбачала невтручання держави в облікову систему США, була втрачена з початком краху фондового ринку в США та початком Великої депресії.

Остаточна облікова ідеологія *laissez-faire* була припинена у 1933 р. вже під час правління президента Ф. Рузвельта шляхом реалізації “Нового курсу”, економічні програми якого стосувались реформування фінансової системи США. Зокрема, 5 квітня було прийнято Закон “Про цінні папери”, що вимагав реєстрацію цінних паперів для відкритого продажу і містив положення, спрямовані проти хибних уявлень та інших шахрайських дій.

¹³⁵ Previts G.J. Frameworks of American financial accounting thought: an historical perspective to 1973 / Gary John Previts // The Accounting Historians Journal. –1984. – Vol. 11, No. 2. – P. 1-17.

¹³⁶ Кейнс Дж.М. Общая теория занятости, процента и денег. Избранное / Дж. М. Кейнс; вступ. статья Н.А. Макашевой. – М.: Эксмо, 2007. – 960 с.

Введення закону переслідувало досягнення двох основних цілей: 1) повного розкриття інформації; 2) неприпустимості введення в оману інвесторів шляхом оцінки вартості цінних паперів, які вони планують придбавати на основі фінансової інформації. Повне розкриття передбачає, що інвестори будуть робити більш ефективні інвестиційні рішення, якщо менеджмент буде змушений розкривати всю суттєву інформацію про свою компанію. Повне розкриття також перешкоджає здійсненню неправомірних дій з боку управлінців, оскільки оприлюднення фінансової інформації буде змушувати їх до відмови від здійснення таких дій. Виконання двох зазначених цілей напряму залежало від підвищення рівня регулювання бухгалтерського обліку в США.

З метою встановлення довіри інвесторів до фондового ринку в США у червні 1934 р. була утворена Комісія з цінних паперів і біржових операцій, як орган регулювання процесу впровадження в життя Закону “Про цінні папери”. Їй дозволялось вилучати з лістингу акції компаній та призупиняти торгівлю ними в разі невиконання компаніями встановлених законом вимог щодо розкриття необхідної інформації в фінансовій звітності. На комісію були покладені обов’язки встановлення порядку здійснення облікових процедур та визначення форм бухгалтерської звітності.

Проф. М.Ф. Ван Бреда так охарактеризував результати реалізації “Нового курсу” Ф. Рузвельта: “Через три короткі місяці фінансовий світ *laissez-faire* був перетворений на суцільне регулювання [¹³⁷]. Те, чого не зміг досягти від зустрічей з Конгресом В. Вільсон, зробив інший президент США – Ф. Рузвельт за допомогою свого варіанту реалізації економічних програм – “Нового курсу”, на підтримку дій якого (які раніше не схвалювались Конгресом) зіграла хвиля суспільного обурення, піднята Великою депресією*.

Іншим критиком системи обліку в США на початку ХХ-го століття був професор Гарвардського університету В.З. Ріплі, який в праці “Мейн-стріт і Уолл-стріт” (1927 р.), піддав критиці маніпуляції з фінансовою звітністю та введення в оману акціонерів, які відбувались протягом 1900-1920-х рр. в таких американських корпораціях як “American Wool Company”, “Consolidated Lake Superior Company”, “American Grass Twine Company”, “Electric Vehicle Company”, “American Malting”, “Company United States Finishing Company” тощо.

¹³⁷Van Breda M. The Crash of 1929 / M. Van Breda // Електронний ресурс. – Режим доступу: http://michael.vanbreda.org/doku.php?id=thry03:the_crash_of_1929

* Дана позиція не підтримується абсолютно всіма дослідниками в сфері бухгалтерського обліку. Зокрема, проф. Б. Меріно та А. Мейпер [Merino B.D. Financial reporting in the 1930s in the United States. Preserving the status quo / Barbara D. Merino, Alan G. Mayer // <http://aux.zicklin.baruch.cuny.edu/critical/html2/8123merino.html>] стверджують, що після економічної кризи початку 1930-рр. в системі регулювання обліку і фінансової звітності в США майже нічого не змінилось.

На думку В.З. Ріплі “Бухгалтери можуть грати в м’яч з цифрами найвищого ступеню”, і скаржився на “монетизацію бізнесу” [¹³⁸, с. 50]. Він стверджував, що великі корпорації беруть участь в зловживаннях і спотворюють практику складання фінансової звітності. Розглянувши значну кількість варіантів фінансової звітності американських корпорацій він дійшов висновку, що це “Велика купа корпоративних памфлетів, перше враження від яких – це їх надзвичайна різноманітність, за зовнішнім виглядом, розміром, змістом і намірами” [¹³⁹, с. 162].

Проф. В.З. Ріплі виступав за повне і публічне розкриття фінансової звітності, що має перевірятись незалежним аудитом, та централізоване регулювання процесу її складання і представлення з боку Федеральної торгової комісії. Свою позицію він підкріплював застосуванням подібної практики в Великобританії та Німеччині. В.З. Ріплі закликав бухгалтерів відстоювати свою незалежність від корпоративного управління та сприяти досягненню прозорості у сфері корпоративних комунікацій з інвесторами.

Однією з пропозицій В.З. Ріплі [¹⁴⁰, с. 162] по удосконаленню діючої системи обліку була необхідність розробки стандартизованих бухгалтерських правил, які б дозволили зробити фінансову звітність більш порівнянною, але, в той же час, автор піддавав сумніву те, що бухгалтери зможуть домовитися про спільні стандарти бухгалтерського обліку.

В своєму твердженні щодо неспроможності самостійно бухгалтерам вирішити проблему побудови бухгалтерських стандартів В.З. Ріплі був правий. Зокрема, це підтверджують слова Дж. Мея, сказані у 1926 р.: “На сьогодні в професії не існує людей, які б були здатні адекватно справитись з проблемою ... в даний час посаду аудиторів займають як правило, за побажанням посадових осіб компанії” [¹⁴¹, с. 44]. Лобіювання інтересів власників компаній та інших заінтересованих осіб відбувалось як на рівні підприємства, так і на рівні системи регулювання обліку.

Подібної думки також дотримувався “піонер” академічного обліку в США проф. Г.Р. Хетфілд, який у 1927 р. на щорічному засіданні Американського інституту бухгалтерів-експертів зазначав, що “За останні чотириста років природничі науки зробили гігантські успіхи, а бухгалтерія майже не зрушила з місця” [¹⁴², с. 179-181]. Автор намагався підкреслити повільність розвитку бухгалтерської професії, недостатність її просування

¹³⁸ Markham J.W. A financial history of modern U.S. corporate scandals: from Enron to reform / Jerry W. Markham. – New York: M.E. Sharpe, Inc., 2006. – 750 p.

¹³⁹ Ripley W.Z. Main Street and Wall Street / William Z. Ripley. – Boston: Little, Brown, and company, 1927. – 359 p.

¹⁴⁰ Ripley W.Z. Main Street and Wall Street / William Z. Ripley. – Boston: Little, Brown, and company, 1927. – 359 p.

¹⁴¹ May G.O. Twenty-five years of accounting responsibility: 1911–1936. Vol. II. – New York: Price Waterhouse & Co., 1936. – 421 p.

¹⁴² Гэтфельд Г.Р. Чего недостает бухгалтерии / Г.Р. Гэтфельд // Вестник И.Г.Б.Э. – 1928. – № 2. – С. 179-181.

в напрямі задоволення інтересів користувачів облікової інформації та розробки системи облікової регламентації.

До того ж, проф. Г.Р. Хетфілд, як і Ч.Е. Спрег – один із засновників теорії бухгалтерського обліку в США, дотримувались пропріетарної облікової теорії, яка передбачала розгляд власника в центрі обліку. Тобто основним користувачем, задля якого вівся облік на підприємстві, був власник, а не інвестори та кредитори. Тому, навіть незважаючи на заклики відомих науковців і представників професійних організацій про нагальну необхідність подальшого розвитку бухгалтерського обліку, в першу чергу необхідно було провести його переорієнтацію, звернути більшу увагу на інвесторів та кредиторів, на ті вимоги, які вони висували до системи обліку на підприємстві, до якої дослідники в сфері обліку поки що були не готові. Таким чином, на початку ХХ-го століття в США ні бухгалтерське наукове співтовариство, ні бухгалтери-практики не були готові до уніфікації бухгалтерського обліку шляхом його стандартизації, до того ж, значною перешкодою на цьому шляху виступали власники підприємств, для яких облікова система, як це довів В.З. Ріплі, в ті часи виступала одним із засобів примноження капіталу.

Незважаючи на переконливі аргументи проф. В.З. Ріплі, один із провідних діячів АІСРА Дж. Мей, не погоджувався з автором, а подібні “закиди” щодо регламентації складання звітності розглядав як наступ на облікову професію. Зокрема, автор вважав, що “Неадекватні або підроблені звіти дійсно існують, але вони пов’язані лише з незначною часткою катастрофічних втрат, що були понесені” [143, с. 52]. Дж. Мей, відповідаючи на зауваження проф. В.З. Ріплі щодо існування облікових маніпуляцій, поклав всю провину на концепцію економічного доходу. “Поєднання концепції доходів, яка включає доходи від приросту капіталу та вартості капіталу як складової доходу виробничих потужностей, очевидно, стало причиною фінансового буму 1928 і 1929 р., призвівши до фантастичних результатів” [144, с. 53].

Таким чином, фінансова криза на деякий час (до кінця 1950 – початку 1960 рр.) ще більше зміцнила позиції концепції обліку на основі історичної вартості у порівнянні з теперішньою вартістю або змішаною моделлю, та стала передумовою повернення до використання в обліку концепції бухгалтерського, а не економічного доходу.

Дж. Мей не був лише одним вченим, хто заперечував необхідність реформування облікової системи та підтримував позицію її незначної

¹⁴³ Bryer R.A. Ideology and reality in accounting: a Marxist history of the US accounting theory debate from the late 19th century to the FASB’s conceptual framework / R.A. Bryer, // Warwick Business School, University of Warwick, Coventry. Working draft. – 2008. – 83 p.

¹⁴⁴ Bryer R.A. Ideology and reality in accounting: a Marxist history of the US accounting theory debate from the late 19th century to the FASB’s conceptual framework / R.A. Bryer, // Warwick Business School, University of Warwick, Coventry. Working draft. – 2008. – 83 p.

корекції, він відображав позицію всіх бухгалтерів, що були членами АІСРА. Подібними були й настрої всього бухгалтерського співтовариства, що працювало на фондовому ринку. На думку Дж. Дорона [¹⁴⁵, с. 46-47] погляди бухгалтерської еліти з Уолл-Стріт були надто вузькими й ізольованими від загальної громадської думки. Внаслідок цього реформування системи обліку в США, навіть з проявами Великої депресії, проводилось дуже повільно, а кардинальне реформування бухгалтерської професії та механізмів функціонування Нью-Йоркської фондової біржи без федерального втручання було неможливим.

Критики, що пов'язували виникнення економічної кризи із багатоваріантністю бухгалтерського обліку. Окрім загальної критики системи обліку в США, яка стосувалась маніпулювання менеджментом корпорацій показниками фінансової звітності, приховування реальних результатів функціонування корпорацій, недосконалості системи аудиту фінансової звітності, окремі представники фондового ринку чітко ідентифікували іншу фундаментальну проблему облікової системи США. Це була неможливість порівняти між собою на основі фінансової звітності результати функціонування різних компаній, що унеможливило ефективне функціонування фондового ринку і було передумовою його краху у 1929 р. Існуюча на той час практика складання фінансової звітності вводила в оману інвесторів і кредиторів корпорацій, частково в силу різносторонніх їх інтересів щодо наповнення фінансової звітності, що не дозволяло достовірно визначати цінність здійснених вкладень та наданих позик.

У вересні 1930 р. працівник Комітету з фондового лістингу біржі Дж. Хоксі піддав різкій критиці відсутність одноманітності в обліку, особливо в сфері нарахування амортизації і консолідації звітності, де в той час не існувало жодних правил, а компанії навіть не вказували, які методи ними використовуються. До того ж, він звинуватив фірми в надлишковому консерватизмі при оцінці матеріальних запасів і у використанні надмірних амортизаційних відрахувань, що виправдовувалось фірмами як необхідна частина звітності для кредиторів [¹⁴⁶, с. 47]. Основним ресурсом, наявним у менеджменту, Дж. Хоксі, подібно до В.З. Ріплі, вважав їх здатність брати участь у облікових маніпуляціях.

Як зазначав Дж. Хоксі, “Цілісність бухгалтера та обґрунтованість його методу – це найбільша гарантія для публічного інвестора. Але ... правила бухгалтерського обліку поки ще не повністю визнають чинні правові норми. Насправді, невиконання закону щодо визнання стандартів

¹⁴⁵ Doron M.E. The end of the disinterested profession: American public accountancy 1927-1962 / Michael E. Doron. A Dissertation in partial fulfillment of the requirements for the degree of doctor of philosophy. – College Station: Texas A&M University, 2009. – 125 p.

¹⁴⁶ Хендриксен Е.С. Теория бухгалтерского учета / Е.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда [пер. с англ.]; под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.

бухгалтерського обліку, ймовірно виникло через відсутність згоди серед бухгалтерів” [147, с. 170-171].

Американський інститут бухгалтерів відреагував на промову Дж. Хоксі створенням Спеціального комітету з кооперації (об’єднання) з фондовими біржами, керівником якого було призначено Дж. Мея. Основною метою його створення було вирішення всіх проблем, які мають загальний інтерес для інвесторів, біржовиків та бухгалтерів. В жовтневому номері “The Journal of Accountancy” за 1930 р. це рішення було названо однією з найбільш визначних подій в діяльності Американського інституту бухгалтерів.

Ще одними критиками системи обліку в США, зокрема, системи її облікового регулювання, що базувалась на принципах *laissez-faire*, були професори Колумбійського університету А. Берлі та Г. Мінз, які займались дослідженням проблем управління в корпораціях. В своїй відомій праці 1932 р. “Сучасна корпорація і приватна власність” вони виявили в американських корпораціях з великою кількістю акціонерів факт відокремлення функцій менеджерів від функцій власників.

Як відмічав В.З. Ріплі, “The General Motors Company” мала 56000 акціонерів у 1903 р., “New Jersey Company” – 81000 акціонерів у 1923 р., “Gillette Safety Razor Company” – 7000 акціонерів у 1925 р., “The United States Steel Corporation” – 179000 акціонерів у 1927 р. [148, с. 164-165]. За таких умов система бухгалтерського обліку підприємства знаходилась вже не в підпорядкуванні власника і служила лише його інтересам, як це було у корпораціях і підприємствах з одним або декількома власниками, а підпорядковувалась менеджменту корпорації, інтереси якого не завжди співпадали з інтересами власників.

Поступово даний факт став об’єктом досліджень провідних вчених в сфері бухгалтерського обліку. Наприклад, про існування проблеми втручання менеджменту корпорацій в бухгалтерські процедури у 1940 р. також вже наголошували В.Е. Петон та Ч.А. Літлтон: “Інтереси різних класів інвесторів не можуть бути збалансовані, як це і має бути. В окремих випадках може існувати сильне наполягання щодо безпосереднього збільшення прибутку в будь-якій можливий спосіб” [149, с. 1].

Виходячи з теорії А. Берлі та Г. Мінза, відокремлення власності від управління потребує необхідності появи “корпоративної совісті”, тобто заміни відповідальності перед власником на відповідальність перед суспільством. Розгляд даної тези відносно системи бухгалтерського обліку

¹⁴⁷ Carey J.L. The rise of the accounting profession: from technician to professional, 1896-1936. – New York: American Institute of Certified Public Accountants, 1969. – 387 p.

¹⁴⁸ Ripley W.Z. Main Street and Wall Street / William Z. Ripley. – Boston: Little, Brown, and company, 1927. – 359 p.

¹⁴⁹ Paton W.A. An introduction to corporate accounting standards / Paton W.A., Littleton A.C. – Sarasota: AAA, 1940. – 156 p.

передбачає необхідність проведення її переорієнтації із забезпечення інтересів власника, на забезпечення інтересів суспільства (стейкхолдерів). Лише в такому випадку бухгалтерський облік, який до цього часу слугував інтересам власника (передбачав збереження майна власника), може вважатись “корпоративно совісним”. На нашу думку, проблему корпоративної соціальної відповідальності слід розглядати в розрізі піднятої А. Берлі та Г. Мінзом особливості функціонування корпорацій, а не лише в частині побудови інтегрованої або нефінансової звітності з показниками їх соціально-відповідальної діяльності, як це відбувається сьогодні.

Саме з переходом до таких умов функціонування американських корпорацій, які були виявлені А. Берлі та Г. Мінзом, відбувається відокремлення керівної складової системи ведення та організації обліку від суб’єктів, для яких надається облікова інформація. Внаслідок цього виникає потреба в регулюванні системи бухгалтерського обліку в США, оскільки для задоволення інформаційних вимог інвесторів фінансова звітність повинна складатись не у відповідності до побажань менеджменту, а відповідно до загальноприйнятих запитів інвесторів, що має бути врегульовано на законодавчому рівні.

Проф. А. Берлі та Г. Мінзом були проаналізовані наслідки концентрації виробничих потужностей і багатства в руках невеликої групи магнатів. Автори приписали цю концентрацію влади, в крайньому випадку, хоча б частково, відсутності однорідності бухгалтерської практики і висунули думку про те, що “Доки облікові стандарти недостатньо жорсткі і закон не зобов’язує дотримуватись певних правил, директори та їх бухгалтери зможуть на власний розсуд трактувати, формулювати і відображати облікові дані. А це, в свою чергу, пов’язано з тим, що бухгалтери самі доки не здатні розробити такі стандарти” [¹⁵⁰, с. 46]. Таким чином, автори сформулювали думку про неспроможність бухгалтерів створити механізм регулювання бухгалтерської практики (підтвердивши погляди В.З. Ріплі, Дж. Мея та Г.Р. Хетфілда), який би був адекватним сучасному рівню розвитку корпоративного сектору США. Це в подальшому здійснило значний вплив на процес державного регулювання облікової професії та скеровувало дії урядовців при прийнятті законодавчих актів, що стосувались регулювання бухгалтерської практики.

Однією з основних заслуг А. Берлі та Г. Мінза було виокремлення проблеми багатоваріантності бухгалтерського обліку, який виступав дієвим засобом маніпулювання показниками корпорацій, вводячи в оману інвесторів, що були основними учасниками фондового ринку. Авторами було запропоновано власний варіант вирішення цієї проблеми –

¹⁵⁰ Хендриксен Е.С. Теория бухгалтерского учета / Е.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда [пер. с англ.]; под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.

стандартизацію бухгалтерської практики, яка має проводитись не професійною обліковою спільнотою, а зовнішніми по відношенню до системи бухгалтерського обліку регуляторами.

Розглядаючи роль праці А. Берлі та Г. Мінза для подальшого розвитку бухгалтерського обліку М.Дж. Мамфорд [¹⁵¹, с. 8] взагалі припускає, що проблема надання корпоративної звітності зовнішнім користувачам, піднята авторами, призвела до утворення теорії бухгалтерського обліку в США. На нашу думку, дане твердження не є помилковим, оскільки проведений аналіз підходів англо-американських дослідників дозволив встановити, що теорія обліку в більшості випадків розглядається в розрізі відносин між менеджерами, інвесторами та бухгалтерами підприємства. А в бухгалтерських наукових дослідженнях навіть з'явився новий напрям, пов'язаний із виникненням асиметрії облікової інформації, якою володіє кожен із перерахованих вище суб'єктів.

Незважаючи на несприйняття будь-якої реформи професійною бухгалтерською спільнотою, за умов економічної кризи необхідність проведення змін в сфері регулювання бухгалтерського обліку виявилась неминучою. Одним із додаткових аргументів для її негайного проведення була заява президента Г. Гувера у 1932 р. щодо необхідності зміцнення контролю над фондовим ринком шляхом введення обов'язкової реєстрації проспектів емісії, посилення відповідальності за рекламу акцій і прийняття Конгресом федерального законодавства, що регламентувало діяльність фондових бірж, яка на пряму стосувалась й регламентації складання фінансової звітності підприємствами-емітентами цінних паперів.

Реформа обліку в США: від *laissez-faire* до GAAP US. Виходячи з причини багатоваріантності облікової методології, яка створювала менеджерам корпорацій необхідні умови для маніпулювання показниками фінансової звітності, на момент початку Великої депресії з'явилися об'єктивні причини, які зумовлювали необхідність проведення глибоких змін в американській обліковій системі.

Роль основного реформатора системи бухгалтерського обліку в США на початку 1930-х рр. на себе взяв Спеціальний комітет з кооперації (об'єднання) з фондовими біржами (далі – Спеціальний комітет). Результатом його діяльності протягом 1932-34 рр. став випуск документу “Аудит рахунків корпорацій”, в якому було представлено його переписку із регуляторами фондового ринку.

В одному з листів до лістингового комітету NYSE членами Спеціального комітету була надана відповідь на зауваження до побудови облікової системи, які надав В.З. Ріплі, зокрема, щодо розгляду балансу як фотографії діяльності компанії та використання небалансових рахунків

¹⁵¹ Philosophical perspectives on accounting. Essays in honour of Edward Stamp / M.J. Mumford and K.V. Peasnell (eds). – London: Routledge, 1993. – 324 p.

доходів. На думку Спеціального комітету для більшості користувачів баланс та рахунки доходів відображають результат реалізації власних суджень, що залежить від компетенції та чесності осіб, що приймають такі судження. Таким чином, вони наполягали на тезі щодо неможливості побудови одноваріантної методології бухгалтерського обліку, яка б забезпечила виконання інтересів всіх користувачів облікової інформації. Облікова методологія повинна бути побудована таким чином, щоб бухгалтер мав право вибору методу залежно від конкретної ситуації, подібно до того, як оцінюються запаси на основі використання принципу консерватизму (обачності) – за найменшим із можливих варіантів оцінки, який обирається бухгалтером.

Виходячи з такої позиції члени Спеціального комітету [¹⁵², с. 5] виділили два основних альтернативних шляхи удосконалення національної системи бухгалтерського обліку в США:

1) обрання компетентного органу, що не стосується облікової системи, який би розробив деталізований набір правил (методів), які були б закріплені для всіх корпорацій певного класу. В межах закріпленого набору методів бухгалтери могли б мати певне право вибору, прикладом чого є досвід регулювання обліку в сфері діяльності залізничних компаній;

2) слід залишити корпораціям право вільного вибору методів обліку в самих широких межах, але при цьому слід вимагати розкриття методів та послідовність їх застосування з року в рік*.

На думку членів Спеціального комітету більш реальним є застосування другого шляху, що також аргументується тим, що Конгрес в федеральному законі “Про податок з доходу” 1918 р. теж підтримав цей шлях, дозволивши компаніям обирати будь-який метод для визначення чистого доходу за умови його постійного застосування (з року в рік). Його доцільність обґрунтовується тим, що для інвесторів немає значення, які методи чи конвенції застосовуються при веденні обліку, головне, щоб було відомо, які саме методи застосовуються з року в рік.

При виборі методів обліку для конкретної компанії слід керуватися загальними принципами, набір яких має бути встановлений після проведення консультацій з представниками корпорацій, адвокатами та бухгалтерами. В Додатку I до листа [¹⁵³, с. 9] наводяться 5 принципів, які слід використовувати при виборі методів, а в Додатку II наводять

¹⁵² Audits of corporate accounts. Correspondence between the Special Committee on co-operation with Stock Exchanges of The American Institute of Accountants and The Committee on Stock List of The New York Stock Exchange. 1932-1934. – New York: American Institute of Accountants, 1934. – 32 p.

* Слід обов’язково відмітити, що у розробників навіть не виникло думки, яка б могла бути покладена в основу виділення ще однієї альтернативи, відповідно до якої бухгалтерський облік для індустріальних корпорацій слід зробити одноваріантним.

¹⁵³ Audits of corporate accounts. Correspondence between the Special Committee on co-operation with Stock Exchanges of The American Institute of Accountants and The Committee on Stock List of The New York Stock Exchange. 1932-1934. – New York: American Institute of Accountants, 1934. – 32 p.

необхідні з їх позиції напрями деталізації інформації в балансі та по рахунку доходів.

Лист до лістингового комітету NYSE закінчується рекомендаціями, про які повинні пам'ятати і які слід удосконалювати. Основними з яких є наступні: 1) необхідність розкриття методів обліку, які були використані для одержання балансу та рахунку про доходи; 2) зобов'язати корпорації надавати інформацію про ці методи та засвідчити, що вони були дотримані при веденні обліку; 3) аудитори повинні складати спеціальний звіт, який має підтвердити, що облік вівся із застосуванням задекларованих методів.

Таким чином, Комітет під керівництвом Дж. Мея відстояв перед представниками бірж доцільність використання багатоваріантної моделі бухгалтерської методології, яка повинна бути обмежена найбільш поширеними принципами обліку. Однак, як відмічають Е.С. Хендриксен та М.Ф. Ван Бреда [¹⁵⁴, с. 156], досить швидко виникли дві проблеми, оскільки компанії та їх бухгалтери не поспішали повністю розкривати свої методи обліку. Всього декілька фірм посвятили своїх акціонерів в деталі бухгалтерського обліку. Окрім того, виявилось досить складно дотримуватись таких “найбільш поширених” принципів обліку.

Бухгалтерська спільнота в особі Виконавчого комітету ААА на чолі з Е. Колером відреагувала на існуючу ситуацію випуском у 1936 р. “Тимчасового положення з принципів бухгалтерського обліку”, в якому було представлено бачення представників асоціації щодо принципів бухгалтерського обліку, які мають обмежувати вибір методів.

Вихід “Тимчасового положення з принципів бухгалтерського обліку” дозволив зрушити з місця справу пошуку універсальних принципів обліку в США, ліквідувавши монополію Спеціального комітету, однак цей документ був підданий значній критиці з боку вчених-бухгалтерів. ДР Скотт відмічав, що він не створював підґрунтя для негнучкої практики, яка не буде реагувати на економічні та соціальні зміни. Не заперечуючи позитивну сторону наведених пропозицій, в ньому представлена орієнтація на подальший розвиток бухгалтерської практики, яка не передбачає ніякого конструктивного розвитку теорії обліку [¹⁵⁵, с. 303]. Р. Рорем, відмічаючи значимість даного положення в розвитку облікової науки, відзначив, що його розробниками подані не всі принципи обліку, деякі з виділених не є принципами, а є похідними від визначених. Тому запропонований підхід потребує посилення та розширення, особливо, в частині теоретичної складової [¹⁵⁶, с. 138].

¹⁵⁴ Хендриксен Е.С. Теория бухгалтерского учета / Е.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда [пер. с англ.]; под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.

¹⁵⁵ Scott DR. The tentative statement of principles / Dr. Scott // The Accounting Review. – 1937. – Vol. 12, No. 3 (Sep.). – P. 296-303.

¹⁵⁶ Healy R.E. The next step in accounting / Robert E. Healy // Annual Meeting of American Accounting Association. – Atlantic City, N.J.: AAA, 1937. – 15 p.

В грудні 1937 р. представник SEC Р. Хілі у виступі перед ААА [¹⁵⁷, с. 10] чітко визначив ті ключові питання, з якими повинна розібратись бухгалтерська спільнота на шляху до створення такого обліку, який би задовольнив потреби інвесторів. До таких питань він відніс наступні: “Що таке бухгалтерський облік?”; “Які його цілі?”. Відповівши на них, з’явиться можливість налагодити ефективну роботу інвестиційного ринку та створити необхідні умови для забезпечення відповідальності корпоративного менеджменту перед акціонерами. На думку автора, бухгалтерський облік має базуватись на своїх ключових принципах (наприклад, принципі обачності), однак повинен обліковувати, а не надавати професійні оціночні судження. Тому наступним кроком, який має зробити бухгалтерська спільнота для розвитку обліку в майбутньому, є розробка набору облікових принципів, чим надалі і буде продовжувати займатись SEC.

Після створення Комісії з цінних паперів і біржових операцій (SEC) у 1934 р. на неї було покладено право не допускати акції компаній до лістингу через невідповідність вимогам розкриття фінансової інформації та покладено повноваження з розробки облікової методології. Однак у 1938 р., завдяки наполегливості головного бухгалтера SEC К. Блау, ці повноваження були передані професійним організаціям. Зокрема, під час розгляду цього питання К. Блау наголосив, що “Розвиток бухгалтерських принципів та усунення відмінностей в практиці повинні бути покладені на облікову професію, представники якої близько знайомі з проблемами їх щоденної практики, з якими комісія має співпрацювати” [¹⁵⁸, с. 5].

Після проведеного засідання SEC 1938 р. і прийнятих на ній рішень, члени комісії почали розглядати принципи бухгалтерського обліку не лише як одну зі складових його теорії, а як засіб універсалізації бухгалтерської практики, що сприяє забезпеченню одноманітності обліку та порівнянності показників компаній, що подають свою звітність до лістингу на біржі. Після цього кожен проект принципів бухгалтерського обліку піддавався детальному аналізу та перевірці на відповідність встановленим вище критеріям.

25 квітня 1938 р. SEC з метою закріплення проголошених положень щодо регулювання процесу розробки облікової методології в США випустила документ “Бухгалтерські серії. Вип. № 4 “Адміністративна політика фінансової звітності”” [¹⁵⁹, с. 3], який закріплював необхідність

¹⁵⁷ Rorem R. Accounting theory: a critique of the Tentative statement of accounting principles / Rorem Rufus // Accounting Review. – 1937. – Vol. 12, No. 2 (Jun.). – P. 133-138.

¹⁵⁸ Blough C.G. Development of accounting principles in the United States / Carman G. Blough // Berkeley Symposium on the Foundations of Financial Accounting. – Schools of Business Administration, University of California, Berkeley, 1967. – 25 p.

¹⁵⁹ Accounting Series Releases. Compilation of releases 1 to 112 inclusive. As in Effect August 1968 / Release No. 4. Administrative policy on financial statements. April 25, 1938. – P. 3-4.

дотримання загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку. Відповідно, SEC погоджувалась приймати лише таку фінансову звітність, яка відповідала принципам, що мали “міцну авторитетну підтримку” та відповідали іншим нормативним документам, випущеним SEC.

Цей документ відіграв визначальну роль в розвитку системи бухгалтерського обліку в США, оскільки SEC залишила за собою наступні права: 1) вирішувати, які ж принципи слід вважати такими, що мають міцну авторитетну підтримку; 2) відмінити будь-який принцип, якщо він навіть мав міцну авторитетну підтримку комісії або її Головного бухгалтера; 3) приймати звітність в якій принципи мають міцну авторитетну підтримку, але щодо якої раніше SEC або її головний бухгалтер мали протилежну позицію. Цей документ став орієнтиром, який скеровував дії менеджерів компаній, їх бухгалтерів та аудиторів при складанні фінансової звітності, що подавалась для проходження лістингу. Однак, найважливішою заслугою публікації “Бухгалтерських серій. Вип. № 4”, все ж таки, було надання професійним організаціям права розробляти проекти загальноприйнятих принципів, які б могли бути визнані такими, що мають міцну авторитетну підтримку.

Перший такий проект з’явився ще у 1938 р., коли комісія у складі Т. Сендерса, Г. Хетфілда та А. Мура на замовлення “Haskins & Sells Foundation” опублікувала у формі монографії “Положення про принципи обліку”. Автори зосередили свою увагу на кодифікації бухгалтерської практики, не приділивши достатньої уваги існуючим методам обліку. Незважаючи на те, що метою монографії була розробка системи принципів, які б могли виступити основою для стандартизації облікової практики, на думку К. Блау в документі було зроблено мало, якщо не нічого, щоб звузити існуючі відмінності облікової практики [¹⁶⁰, с. 7]. В той же час, наведені в монографії приклади застосування різних методів обліку для одних і тих же господарських операцій ще більше актуалізували необхідність стандартизації облікової практики.

Протягом 1930-1950 рр. представниками американської облікової школи (С. Гілмен, А.Ч. Літлтон, К. Макніл, В.Е. Петон) було зроблено цілий ряд спроб з розробки авторських концепцій системи принципів бухгалтерського обліку, які повинні були бути покладені в основу побудови системи облікових стандартів в США. Хоча жодна з цих спроб не набула загальноприйнятого статусу, однак вони викликали широку наукову дискусію серед вчених-обліковців, що в подальшому позитивно вплинуло на процес облікової стандартизації в США, надавши цьому процесу значного прискорення.

¹⁶⁰ Blough C.G. Development of accounting principles in the United States / Carman G. Blough // Berkeley Symposium on the Foundations of Financial Accounting. – Schools of Business Administration, University of California, Berkeley, 1967. – 25 p.

Ще у 1936 р. при АІА було створено Комітет з облікових процедур для удосконалення процесу їх реалізації на практиці. Після виходу “Бухгалтерських серій. Вип. № 4” у 1937 р. з’явилась значна кількість представників компаній, заінтересованих в тому, щоб саме ті принципи, які ними використовуються при веденні обліку, були визнані такими, що мають міцну авторитетну підтримку. Більшість із цих представників були членами АІА, тому з метою підвищення власного впливу на цей процес кількість членів Комітету з облікових процедур була розширена з 7 до 21, а самому Комітету було надано право публікувати бюлетені з питань облікових принципів і процедур (Accounting Research Bulletins).

За період існування Комітету з облікових процедур (1938-1959 рр.) було опубліковано 51 бюлетень. Хоча вони й не були розроблені у вигляді стандартів або інструкцій, які можна застосовувати на практиці, не були взаємопов’язані між собою в єдину цілісну структуру, проте представниками комітету була проведена величезна робота в напрямі усунення відмінностей в обліковій практиці за всіма основними об’єктами бухгалтерського обліку та окремими специфічними видами операцій, що було значним внеском на шляху до побудови системи загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку (GAAP).

В розроблених бюлетенях все ж таки не було достатньо звужено діапазон методів обліку, а був представлений їх набір, що дозволяло менеджерам корпорацій маніпулювати фінансовими результатами їх діяльності. Наприклад, в бюлетені № 5 “Depreciation on Appreciation” 1940 р., до публікації якого члени комітету збиралися всього три рази, зазначається, що “В наведених параграфах представлені питання, щодо яких комітет поки що не досяг жодних висновків. Більшість з цих параграфів не представляє думки комітету в цілому, але формулює суперечливі міркування, які потребують уважного вивчення для досягнення більш ґрунтовних узагальнень” [¹⁶¹, с. 39]. Така ситуація в умовах другого інвестиційного буму, що відбувався в США наприкінці 1950-х рр. була незадовільною, оскільки в умовах надто широкого вибору методів бухгалтерського обліку майже неможливо було порівняти показники фінансової звітності компаній між собою, що зумовило причини розпуску Комітету з облікових процедур.

У 1950-60-х рр. в США відбувається новий етап стрімкого розвитку інвестиційного ринку, що був названий другим інвестиційний бум. Як відмічає В.Т. Мусатов, за тривалістю та інтенсивністю цей бум не мав собі рівних за всю історію американського ринку фондових цінностей. В ході буму фіктивний капітал сильно і надовго збільшився. Курси акцій тривалий час зростали набагато швидше, ніж ВНП. Якщо ВНП (в цінах

¹⁶¹ Accounting Research Bulletins. Depreciation on Appreciation. Issued by the Committee on Accounting Procedure, American Institute of Accountants, New York: American Institute of Accountants, 1940. – P. 37-47.

1972 р.) був у 1968 р. у 2 рази більше, ніж у 1950 р., то індекс 500 акцій “Standard & Poor” зріс за цей період більше ніж в 3,5 рази [¹⁶², с. 93].

Розвиток інвестиційного ринку у 1950-60-х рр. ще більше актуалізував необхідність вирішення проблеми одноманітності бухгалтерського обліку та порівнянності показників фінансової звітності, підкресливши всезростаючу кризу в сфері теорії бухгалтерського обліку в США. Для її вирішення президент АІСРА Е. Дженнінгс у 1957 р. запропонував створити нову організацію, яка б займалась питаннями удосконалення облікових процедур та принципів. Вже у 1959 р. на основі Комітету з облікових процедур було створено дві організації – Раду з принципів бухгалтерського обліку (АРВ) та Відділ з бухгалтерських досліджень (ARD). Перша з яких повинна займатись прийняттям стандартів, а друга – формувати набір проблемних питань для дискусій та обговорень.

Завданнями створення двох нових структур Е. Дженнінгс визначав наступні: 1) просування написаних GAAP; 2) звуження сфер різноманіття облікової методології; 3) вирішення нерегульованих та суперечливих сфер [¹⁶³, с. 47]. Однак, основною метою створення АРВ була побудова концептуальної основи загальноприйнятих стандартів. Протягом свого існування АРВ опублікувала 31 положення.

Діяльність ARD була орієнтована на формування “коридору”, в якому відбудеться дискусія. Одним із таких перших дослідницьких коридорів став пошук загальної теорії бухгалтерського обліку, в основі якої має бути покладений набір загальноприйнятих принципів. В подальшому найбільшу увагу вчених привернули три документи – “Бухгалтерські дослідницькі праці”, випущені ARD: № 1 “Базові постулати бухгалтерського обліку” (М. Муніц, 1961 р.); № 3 “Попередній набір широких принципів бухгалтерського обліку для ділових підприємств” (М. Муніц, Р. Спрауз, 1962 р.); № 7 “Інвентаризація загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку для підприємств” (П. Грейді, 1965 р.). В цих документах були здійснені спроби розробки набору загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку. І хоча проект П. Грейді дозволив повернути довіру до ARD після перших двох невдалих спроб та забезпечити появу необхідної дискусії в сфері розробки принципів бухгалтерського обліку, жодна із пропозицій її представників повною мірою не була прийнята в якості основи для розробки загальноприйнятих стандартів бухгалтерського обліку в США.

Проф. П.С. Кемп [¹⁶⁴, с. 57-58], аналізуючи розвиток облікової думки в США у 1960-х рр. констатував, що протягом цього десятиліття одна із

¹⁶² Мусатов В.Т. США: біржа і економіка / В.Т. Мусатов. – М.: “Наука”, 1985. – 224 с.

¹⁶³ Evans T.G. Accounting theory. Contemporary accounting issues / T.G. Evans. – Ohio: South-Western, 2003. – 366 р.

¹⁶⁴ Kemp P.S. Criteria for the selection of accounting methodology / Patrick Kemp // Journal of accountancy. – 1970. – August. – P. 57-61.

головних проблем – наявність надмірного вибору методів обліку – так і не була невирішена. Для її вирішення автор запропонував представникам АРВ три можливих варіанти дій: 1) всі компанії повинні використовувати одні й ті ж методи; 2) слід дотримуватись політики облікового *laissez-faire*; 3) слід розробити набір загальноприйнятих методів (два чи більше), серед яких повинен здійснюватися вибір із врахуванням особливостей конкретної ситуації. Зокрема, автор наполягав на застосуванні останнього варіанту дій, який дозволяє забезпечити порівнянність облікових даних.

Для реалізації запропонованого плану дій, на думку П.С. Кемпа [165, с. 61], АРВ слід здійснити наступні кроки: 1) проголосити загальноприйняті принципи; 2) встановити критерій “загальної прийнятності” для обмеження кількості альтернатив, що слід залишити в стандартах, та встановити критерій вибору з наведених в стандартах альтернативних методів обліку із врахуванням специфіки фактів, що підлягають обліковому відображенню. Наведений П.С. Кемпом план дій фактично і був реалізований із незначними коригуваннями регуляторами облікової системи в США протягом 1970-х років.

В грудні 1970 р. на спеціальній науково-практичній конференції по обговоренню принципів обліку, ініційованою президентом АІСРА, було прийнято рішення про проведення подальшого розвитку бухгалтерського обліку в розрізі двох напрямів – способів формування принципів та цілей фінансової звітності. Для реалізації цієї ідеї було сформовано робочу групу з семи чоловік під керівництвом Ф.М. Уїта, яка на початок 1972 р. підготувала спеціальну доповідь. Цей документ, що налічує 105 сторінок, представляв розгорнутий аналіз діяльності АРВ та опублікованих нею рекомендацій, проблеми координації роботи АІСРА та SEC, а також рекомендації щодо утворення трьох нових структур, які розвиватимуть процес організації обліку в США. Доповідь Ф.М. Уїта була прийнята Радою АІСРА цього ж року.

В результаті, АРВ була трансформована в три організації, однією з яких була Рада з розробки стандартів фінансового обліку (FASB), яка на сьогодні займається встановленням стандартів фінансового обліку та звітності в США. На відміну від АРВ, FASB здобула набагато більшого визнання з боку регуляторів фондового ринку. У грудні 1973 р. SEC опублікувала документ “Бухгалтерські серії. Вип. № 150”, в якому відмічалось, що “Принципи, стандарти і практики, що публікуються в положеннях й інтерпретаціях FASB, будуть розглядатись SEC як такі, що мають міцну авторитетну підтримку, а ті, що суперечать їм, будуть розглядатись як такі, що не мають її” [166, с. 2]. Також в цьому документі

¹⁶⁵ Kemp P.S. Criteria for the selection of accounting methodology / Patrick Kemp // Journal of accountancy. – 1970. – August. – P. 57-61.

¹⁶⁶ Accounting Series Rel. No. 150. Securities and Exchange Commission. Washington, December 20, 1973. – 2 p.

відмічалось, що дослідницькі бюлетені, видані CAP, та рекомендації APB теж мають міцну авторитетну підтримку, якщо вони не були змінені, виправлені, розширені, відмінені чи замінені одним чи декількома положеннями FASB. Це свідчило про повне визнання FASB в якості основної принципотворчої організації в сфері бухгалтерського обліку в США, однак, яка ще не вважалась єдиним джерелом, що може мати міцну авторитетну підтримку.

Починаючи з 1974 р. FASB було розроблено понад 140 облікових стандартів, а також значну кількість інших документів з регулювання обліку в США (інтерпретацій, технічних бюлетенів тощо). Зокрема, починаючи з 1978 р. і до нашого часу FASB займається розробкою і удосконаленням концептуальної основи GAAP US, яка на сьогодні складається із восьми прийнятих Положень з концепцій фінансового обліку (Statement of Financial Accounting Concepts).

З 1 липня 2009 р. “Кодифікація бухгалтерських стандартів FASB”, створена на основі FASB, була визнана єдиним офіційним джерелом авторитетної підтримки стандартів GAAP US*. Таке утворення не змінювало GAAP US, а об’єднало в єдину структуру всі документи, які випускались до цього часу FASB, AICPA та EITF, що на початок 2013 р. складала 168 положень та інших документів, об’єднаних в 90 рубрик (Topics). Після створення “Кодифікації бухгалтерських стандартів FASB” система регулювання обліку в США одержала дворівневу структуру, на першому рівні якої знаходяться рекомендації, випущені SEC, а на другому – кодифікація бухгалтерських стандартів FASB. Вся інша облікова література вважається такою, що не має міцної авторитетної підтримки.

Альтернативи ведення бухгалтерського обліку та облікова політика в GAAP US. Починаючи з 70-х рр. XX ст. основним регулятором обліку в США стала FASB, якою розроблялись стандарти бухгалтерського обліку (SFAS) та концептуальна основа (SFAC). Іншим важливим регулятором була SEC, яка затверджувала випущені FASB документи, та в цілому регулювала (мала права на зміну або відміну) практику ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в США.

Підхід FASB до регулювання бухгалтерського обліку передбачає надання менеджеру або бухгалтеру права вибору методів обліку із встановленого набору альтернатив, затверджених в GAAP US. Застосування такої моделі регулювання обліку, що підтримує існування багатоваріантності облікової методології, не було винайдено FASB, а

* Назва GAAP з англійської мови перекладається як загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку. Однак поняття “принципи” в даному випадку не вживається в якості конвенційного поняття принципу, а є технічним терміном фінансового обліку, що охоплює конвенції, правила та процедури, необхідні для визначення прийнятої облікової практики в конкретний час [APB Statement No. 4 Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises. – New York: American Institute of Certified Public Accountants, 1970. – 122 p., с. 54].

дісталось їй в спадок від регуляторів-попередників (CAP, APB). Зокрема, ще у 1963 р. SEC на запит Конгресу склала перелік із 14 проблемних альтернатив бухгалтерського обліку, які впливали на фінансові результати діяльності корпорацій та вводили в оману інвесторів [¹⁶⁷, с. 50]. В подальшому в окремих положеннях APB та SFAS більшість із представлених альтернатив були усунуті, однак проблема багатоваріантності остаточно вирішена не була.

Розвиток регулювання бухгалтерського обліку в США в спрощеному вигляді можна представити наступним чином (рис. 3.1).

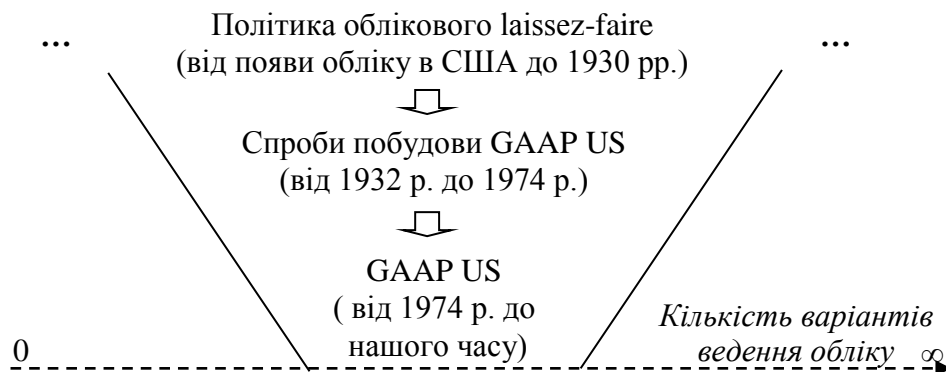


Рис. 3.1. Спрощена модель історичного розвитку регулювання бухгалтерського обліку в США

Дана модель (рис. 3.1) відображає поступовий перехід від політики облікового laissez-faire в регулюванні системи обліку, що передбачав необмежений набір альтернатив ведення бухгалтерського обліку та був періодом невтручання держави в систему обліку*, до GAAP US, в яких представлено обмежений набір таких альтернатив.

GAAP US розроблені для звуження можливостей індивідуального вибору бухгалтера, однак не для його усунення. Бухгалтерського вибору не можна остаточно позбутись, оскільки в діяльності підприємств зустрічаються факти господарського життя, для адекватного відображення яких в системі обліку в різних випадках необхідно застосовувати різні методи. До того ж, розвиток економічних умов зумовлює появу фактів господарського життя, не регламентованих стандартами, для адекватного відображення яких до моменту розробки стандартів слід використовувати не один метод, а обирати один із існуючого набору.

Загальна мета проведення таких змін в американській системі бухгалтерського обліку полягає в необхідності позбавлення від

¹⁶⁷ Хендриксен Е.С. Теория бухгалтерского учета / Е.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда [пер. с англ.]; под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.

* Слід враховувати, що виділення етапу політики облікового laissez-faire має певні обмеження, оскільки в окремих галузях економіки США, зокрема, на залізничному транспорті, відбувалось значне втручання держави в процес побудови і функціонування системи бухгалтерського обліку.

маніпуляцій показників фінансової звітності, з існуванням яких пов'язували виникнення фінансової кризи в США у 1929 р. Для вирішення цієї проблеми в основу облікової методології в США повинні були бути покладені загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку як базис для концептуальної основи стандартів, пошуком яких американські вчені займались впродовж 1930-1970 рр.

Однак, не всі вчені вважають доцільним проведення такого реформування системи бухгалтерського обліку в США. Проф. Е. Хендріксен та М.Ф. Ван Бреда ставлять під сумнів доцільність реформування бухгалтерського обліку на початку 30-х рр. ХХ ст., оскільки його цілі – розкриття можливих зловживань – так і не були вирішені. Зокрема, вони зазначають, що “Ні звітність, ні аудит не вирішують цю задачу. Історія показує, що регулювання фінансової звітності не в силах попередити ці зловживання. Виникає питання: чи мали зміст заходи 1934 р.? Чому б не повернутися до стану речей 20-х років ХХ ст., коли в США свобода вибору облікової політики була майже повною? Насправді, чи існує сьогодні структура, що регулює фінансову звітність в інтересах суспільства?” [168, с. 162]. Враховуючи той факт, що дана думка була висловлена авторами у 1992 р., до появи всесвітньо відомих корпоративних скандалів в США, то в сьогоднішніх умовах позиція авторів вбачається ще більш переконливою та аргументованою. Однак на нашу думку, сумнівною є можливість застосування облікової інформації користувачами для прийняття рішень за умов її різномірності та непорівнянності, особливо, учасниками фінансових ринків.

Подібної позиції також дотримується проф. Л. Ревзін [169, с. 17], на думку якого реалізована на сьогодні в GAAP US модель може бути охарактеризована за допомогою гіпотези “селективного фінансового введення в оману”. Виходячи з даної гіпотези всі учасники процесу створення облікових стандартів та процесу організації і ведення обліку на підприємстві вмотивовані, щоб підтримувати таку модель, оскільки вона дозволяє вибірково спотворювати економічну реальність, що відповідає їх цілям. А суб'єкти, відповідальні за здійснення бухгалтерського вибору, є невинуватими за таке спотворення, оскільки їх наймають для того, щоб здійснювати такі “бухгалтерські маневри” в рамках передбаченого в облікових стандартах простору.

Згідно п. 6 SFAC 2 [170, с. 7] бухгалтерський вибір може здійснюватися на двох рівнях:

¹⁶⁸ Хендріксен Е.С. Теория бухгалтерского учета / Е.С. Хендріксен, М.Ф. Ван Бреда [пер. с англ.]; под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.

¹⁶⁹ Revsine L. The selective financial misrepresentation hypothesis / L. Revsine // Accounting Horizons. – 1991. – December. – P. 16-27.

¹⁷⁰ Statement of Financial Accounting Concepts № 2. Qualitative Characteristics of Accounting Information. – Financial Accounting Standards Board, 2008. – 37 p.

1) на рівні облікових регуляторів, коли такі установи здійснюють вибір серед існуючих теоретичних концепцій, теорій та конструктів, які можуть бути впроваджені в систему GAAP US. Наприклад, FASB, SEC або інша установа мають право вимагати від підприємств звітуватись у відповідному порядку чи забороняти використовувати метод, який є небажаним;

2) на рівні окремого підприємства бухгалтерський вибір може здійснюватися серед загальноприйнятих альтернатив. Такий вибір здійснюється суб'єктом ведення обліку та орієнтований на забезпечення корисності інформації, що надається обліковою системою підприємства.

На сьогодні в США реалізована така система регулювання бухгалтерського обліку на основі GAAP US, в якій представлено обмежений набір альтернативних методів обліку. Обмеженість слід розглядати в двох розрізах: 1) окремі положення, реалізовані в GAAP US, представлені в якості чітко сформульованих правил, що не дають можливості вибору; 2) інші положення, реалізовані в GAAP US, не дають чіткого правила, а надають перелік методів, один з яких може бути обраний для ведення обліку.

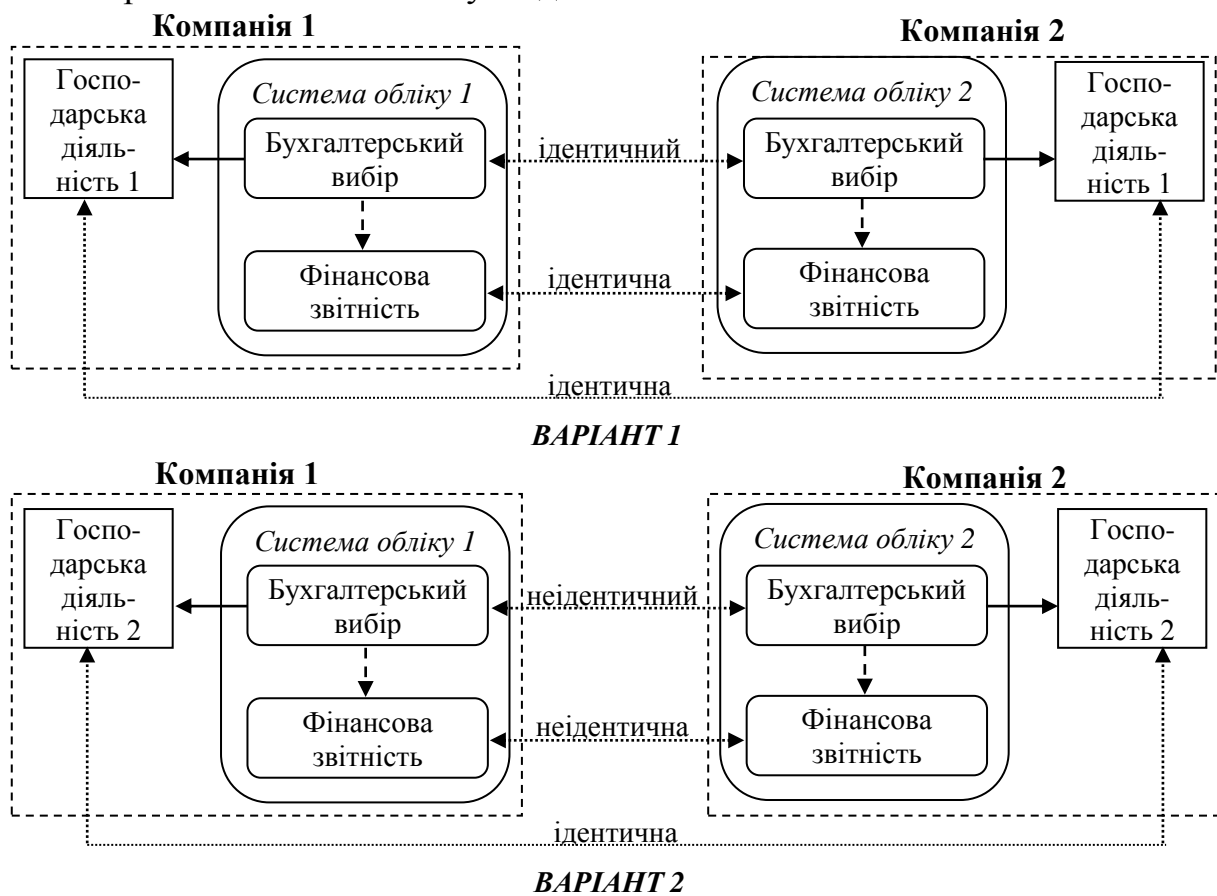
В США бухгалтерський облік не розуміється як рутинний процес по відображенню наслідків фактів господарського життя на рахунках за допомогою чітко встановленої методології з метою одержання інформації про них в звітності, а є процесом, що передбачає необхідність здійснення вибору методів обліку, за результатами використання яких буде сформована облікова інформація. Зокрема, як зазначає Дж. Трейсі, GAAP – це не гамівна сорочка, вона залишає багато простору для маневру, але є одне фундаментальне обмеження, яке полягає в тому, що бізнес повинен послідовно дотримуватись своїх методів обліку під час здійснення бухгалтерського вибору [¹⁷¹, с. 177]. Як наслідок, для двох ідентичних компаній може бути оприлюднена як однакова фінансова звітність (варіант 1), так і зовсім різна (варіант 2) (див. рис. 3.2).

Таким чином, дві компанії з ідентичною господарською діяльністю протягом одного й того ж звітного періоду можуть в кінцевому випадку одержати неідентичну фінансову звітність внаслідок здійснення різних бухгалтерських виборів. На нашу думку, в переважній більшості випадків буде одержана неідентична звітність, оскільки кожна компанія ставить перед собою різні цілі або зовсім різні шляхи їх досягнення, для чого будуть використовуватись різні методи обліку.

Використання такого підходу до обрання методів обліку відповідно до потреб менеджменту компаній є звичайною обліковою практикою в США та описується в навчальних посібниках з бухгалтерського обліку. Зокрема, Дж.С. Річ та ін. відмічають, що при здійсненні бухгалтерського вибору слід враховувати його вплив на показники фінансової звітності. Належне

¹⁷¹ Tracy J. Accounting workbook for dummies / J. Tracy. – Indianapolis: Wiley Publishing, Inc., 2006. – 310 p.

управління таким вибором в межах положень GAAP US та гарної ділової етики може здійснювати вплив на сплату податкових платежів, рішення кредиторів, акціонерів та інших суб'єктів, залучених в справи компанії [172, с. 302]. Тому до головних бухгалтерів в США висувуються вимоги щодо наявності спеціальних вмінь, які через здійснення бухгалтерських виборів дозволяють впливати на задоволення потреб управлінців та зовнішніх користувачів облікової інформації. Визначальну роль серед таких потреб займають потреби менеджерів, які через застосування методів обліку, що збільшують прибутки компаній, мають можливість впливати на розмір своєї заробітної плати та бонусів до неї.



Примітки:

- ← застосування методів бухгалтерського обліку стосовно наслідків ФГЖ
- ← - - - формування фінансової звітності після застосування інших методів обліку
- ← ступінь зв'язку (ідентичний або неідентичний) між складовими рисунку

Рис. 3.2. Можливі варіанти одержання фінансової звітності в результаті застосування ідентичних та неідентичних бухгалтерських виборів

Оскільки стратегії користувачів облікової інформації не мають однакової направленості, а можуть полягати як в необхідності покращання

¹⁷² Rich J.S. Cornerstones of financial & managerial accounting – current trends update / Jay S. Rich, Jefferson P. Jones, Dan L. Heitger, Maryanne M. Mowen, Don R. Hansen. – Mason: South-Western Cengage Learning, 2010. – 1372 p.

фінансового стану чи результатів діяльності компанії (позитивні стратегії), так і навпаки, в їх погіршенні (негативні стратегії), то всі методи обліку можна класифікувати між собою відповідно до цих двох видів потреб. Перша група методів орієнтована на збільшення вартості активів або визнання доходів компанії (зменшення вартості зобов'язань або невизнання витрат), а інша група – на зменшення вартості активів або невизнання доходів (збільшення вартості зобов'язань або визнання витрат компанії).

Дж. Трейсі також подібним чином класифікує всі методи бухгалтерського обліку доходів та витрат компанії, поділяючи їх на дві групи: 1) консервативні методи, які відкладають відображення доходів та пришвидшують відображення витрат. При використанні цих методів прибуток відображається повільно; 2) ліберальні методи, які пришвидшують відображення доходів та затримують відображення витрат. При використанні цих методів прибуток відображається швидко [¹⁷³, с. 177]. На думку Р. Уоттса та Дж. Циммермана “консервативні” облікові процедури з'явилися у складі допустимого набору методів, з якого надається право вибору бухгалтерам та менеджерам, коли у них були виявлені стимули щодо власного збагачення та досягнення особистих інтересів при реалізації ними бухгалтерського вибору [¹⁷⁴, с. 137].

Таким чином, здійснення бухгалтерського вибору суб'єктом ведення обліку знаходиться під впливом стратегій користувачів облікової інформації та залежить від ступеня цього впливу. Для реалізації позитивних стратегій використовуються ліберальні методи, а для негативних – консервативні методи. Однак, це лише загальні моделі здійснення бухгалтерських виборів, для реалізації конкретної стратегії використовується набір бухгалтерських виборів, який може включати комбінацію ліберальних та консервативних методів.

Значний вплив на бухгалтерський вибір також здійснює розмір компанії. Зокрема, в дослідженні Р. Уоттса та Дж. Циммермана [¹⁷⁵, с. 115] було доведено, що великі компанії підтримують пропозиції з розробки бухгалтерських стандартів, норми яких зменшуватимуть прибуток через податкові чи політичні фактори, оскільки таким чином великі компанії не повинні будуть підвищувати заробітну плату своїм працівникам під тиском профспілок. В той же час, GAAP US не є системою, що надає повну свободу при виборі методів обліку із представленого в стандартах набору

¹⁷³ Tracy J. Accounting workbook for dummies / John Tracy. – Indianapolis: Wiley Publishing, Inc., 2006. – 310 p.

¹⁷⁴ Watts R.L. Positive accounting theory: a ten year perspective / R.L. Watts, J.L. Zimmerman // The Accounting Review. – 1990. – Vol. 65, № 1. – P. 131-156.

¹⁷⁵ Watts R.L. Towards a positive theory of the determination of accounting / Ross Watts, Joel Zimmerman // The Accounting Review. – 1978. – Vol. 53, № 1. – P. 112-134.

альтернатив. На думку розробників GAAP US, при здійсненні бухгалтерського вибору слід дотримуватись певного орієнтиру.

Перші спроби встановлення такого орієнтиру були здійснені ще у 1970 р. з публікацією АРВ Положення № 4 “Базові концепції та облікові принципи, що покладені в основу фінансової звітності ділових підприємств”, де було виділено три рівні принципів бухгалтерського обліку, які слід використовувати при здійсненні бухгалтерського вибору. Зокрема, про це зазначається вже в іншому документі, випущеному АРВ – Положенні № 22 “Розкриття облікових політик” (1972 р.): “Застосування загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку вимагає, щоб судження було здійснено відносно доречно із допустимих альтернативних принципів та методів в певних обставинах різноманітних і складних економічних видів діяльності. Хоча об’єднані зусилля професійних бухгалтерських організацій, підприємницьких структур та регуляторів значно зменшили кількість прийнятних альтернатив і як очікується, зменшать ще більше, судження повинні все ж таки бути прийняті шляхом застосування принципів на всіх трьох рівнях [176, с. 433-434]. Розробники GAAP US в подальшому не відмовились від загальної ідеї такого підходу, однак дещо модифікували його, відокремивши в окрему групу принципи, припущення та обмеження, що використовуються при створенні самих стандартів*, і якісні характеристики, що слід використовувати при здійсненні бухгалтерського вибору на двох рівнях.

На сьогодні орієнтиром здійснення бухгалтерського вибору в GAAP US є ієрархічно побудована структура якісних характеристик, які забезпечують корисність облікової інформації для прийняття управлінських, інвестиційних, позикових та інших рішень. В SFAC 2 “Якісні характеристики бухгалтерської інформації” (п. 5) зазначається, що “Максимізація корисності бухгалтерської інформації, враховуючи витрати на її створення, тягне за собою вибір між альтернативними методами бухгалтерського обліку. Цей вибір буде здійснено набагато краще, якщо будуть краще зрозумілими складові “корисності”. Характеристики чи якості інформації є компонентами, які роблять інформацію корисною. Вони є якостями, які повинні бути знайдені при здійсненні бухгалтерського вибору. Вони так близько, як можливо, стають набором критеріїв для здійснення цих виборів” [177, с. 7].

¹⁷⁶ Opinions of the Accounting Principles Board / Opinion № 22 “Disclosure of Accounting Policies”. – New York: American Institute of Certified Public Accountants, 1972. – P. 432-439.

* Наприклад, Д. Кіезо, Дж. Вейгандт та Т. Верфілд до цієї групи відносять: 1) припущення (економічна одиниця, безперервність, грошовий вимірник, періодичність); 2) принципи (вимірювання, визнання доходу, визнання витрат, повнота розкриття); 3) обмеження (витрати, галузева практика) [Kieso D. Intermediate Accounting, 14th ed. / D. Kieso, J. Weygandt, T. Warfield. – Hoboken: John Wiley & Sons, 2012. – 1581 p., с. 65].

¹⁷⁷ Statement of Financial Accounting Concepts № 2. Qualitative Characteristics of Accounting Information. – Financial Accounting Standards Board, 2008. – 37 p.

У вересні 2010 р. FASB, з метою конвергенції GAAP US із МСФЗ, було прийнято нову концептуальну основу для фінансової звітності – SFAC 8, яка замінила окремі документи, що склали основу попередньої концептуальної основи (SFAC 1 та SFAC 2). В SFAC 8 не було зміни ролі якісних характеристик в системі GAAP US, хоча було дещо модифіковано їх ієрархічну структуру. Зокрема, в п. ВС3.7 зазначається, що в документі представлені якісні характеристики з метою надання допомоги здійснення вибору при визнанні, вимірюванні та інших аспектах складання фінансової звітності [¹⁷⁸, с. 24].

Ієрархічна структура якісних характеристик згідно SFAC 8 представлена на рис. 3.3.



Рис. 3.3. Ієрархія облікових якісних характеристик в GAAP US [¹⁷⁹, с. 16-21]

Використання представленого на рис. 3.3 ієрархічного набору якісних характеристик дозволяє зробити облікову інформацію корисною. Для того, щоб встановити більш точні межі такої якісної характеристики як “корисність облікової інформації”, в SFAC 8 представлені більш конкретні складові корисності – релевантність та справедливе представлення, у складі яких для зменшення ступеня їх абстрактності виділено їх більш

¹⁷⁸ Statement of Financial Accounting Concepts No. 8 Conceptual Framework for Financial Reporting (a replacement of FASB Concepts Statements No. 1 and No. 2). – Financial Accounting Standards Board of the Financial Accounting Foundation, 2010. – 32 p.

¹⁷⁹ Statement of Financial Accounting Concepts No. 8 Conceptual Framework for Financial Reporting (a replacement of FASB Concepts Statements No. 1 and No. 2). – Financial Accounting Standards Board of the Financial Accounting Foundation, 2010. – 32 p.

детальні компоненти – прогнозу цінність, підтверджуючу цінність, істотність, повноту, нейтральність та свободу від помилок.

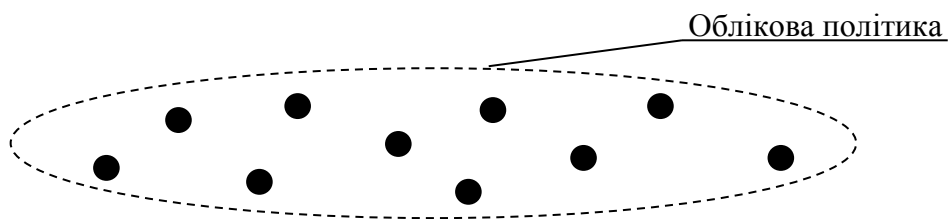
Також в SFAC 8 виділено посилені якісні характеристики – порівнянність, здатність до перевірюваності, своєчасність, зрозумілість. Вони повинні бути максимально дотримані, однак навіть якщо облікова інформація відповідає всім посиленим якісним характеристикам або хоча б одній із них, така інформація не є корисною для прийняття рішень, оскільки вона є іррелевантною і не забезпечує справедливого представлення.

За такого підходу до побудови бухгалтерських стандартів в США, із використанням яких здійснюється щоденна облікова практика, дещо в іншому світлі представляється звичайна діяльність бухгалтерів. Вона передбачає не лише здійснення щоденної роботи по реєстрації наслідків фактів господарського життя та перетворення цих даних на облікову інформацію, а й здійснення бухгалтерського вибору щодо методів обліку, за допомогою якого відбуватиметься обробка даних. Як відмічає Д. Кармайкл, бухгалтери потрібні для того, щоб робити значну кількість виборів, що стосуються критеріїв, відповідно до яких активи і зобов'язання, доходи та витрати повинні бути визнані, а складові активів і зобов'язань повинні бути оцінені: розподіл витрат; методи розподілу витрат; укрупнення або розукрупнення інформації, яка розкривається в фінансовій звітності [¹⁸⁰, с. 68].

Ієрархія облікових якісних характеристик, на основі якої побудовані стандарти GAAP US, встановлює мету ведення бухгалтерського обліку на підприємстві – надання інформації для прийняття управлінських рішень. До облікової інформації встановлюється набір критеріїв (якісних характеристик), яким вона повинна відповідати, відповідно до цього кожен бухгалтерський вибір повинен бути оцінений на їх основі. Найкращим бухгалтерським вибором, виходячи з представленого набору якісних характеристик, буде такий вибір, для здійснення якого буде понесено найменшу кількість затрат у порівнянні з наявними альтернативами, і в результаті якого буде одержана інформація, найбільш корисна для прийняття управлінських рішень.

В світлі поняття “бухгалтерський вибір” можна розглянути інше поняття, яке вже міцно укорінилось у вітчизняній обліковій практиці – поняття “облікова політика”, що є сукупністю бухгалтерських виборів, які здійснюються на основі професійних суджень суб'єктів ведення бухгалтерського обліку із наявного переліку альтернатив і оформлені відповідним наказом (рис. 3.4).

¹⁸⁰ Carmichael D.R. Accountants' Handbook, Financial Accounting and General Topics / D.R. Carmichael, R. Whittington, L. Graham. – John Wiley & Sons, 2007. – 1056 p.



Примітки:

● – бухгалтерський вибір, що здійснюється на основі професійних суджень

Рис. 3.4. Роль бухгалтерського вибору у складі облікової політики підприємства

Здійснення бухгалтерського обліку в умовах використання GAAP US передбачає аналіз альтернативних методів ведення бухгалтерського обліку та обрання серед них такого, що найкраще відповідає встановленим якісним характеристикам, наведеним на рис. 3.3. Розроблена в GAAP US ієрархія якісних характеристик виступає засобом відбору того методу бухгалтерського обліку із наявного набору альтернатив, який є найбільш прийнятним при прийнятті управлінських рішень. Однак, слід враховувати, що “найбільша прийнятність” в даному випадку не означає повну відповідність всім існуючим потребам користувачів облікової інформації, а є певним параметром, встановленим розробниками концептуальної основи GAAP US, якому підпорядкована ієрархія якісних характеристик.

Виходячи з можливості вибору методів обліку, наданої в GAAP US, в США історично склалось відношення до фінансової звітності не як до точного віддзеркалення реального стану справ компанії, а як до результату творчої діяльності суб'єктів ведення обліку та її менеджменту. Оприлюднена фінансова звітність є лише одним із можливих варіантів, що відображає фінансовий стан компанії та результати її діяльності, сформовані в результаті здійснення бухгалтерських виборів протягом звітного періоду. Тому, окрім фінансової звітності для користувачів, що приймають рішення на її основі, представляється документ, в якому розкривається облікова політика компанії, тобто ті методи обліку, які застосовувались щодо відповідних господарських операцій. Аналіз користувачем облікової політики компанії дозволяє усунути завісу суб'єктивних суджень щодо показників фінансової звітності, сформовану за результатами здійснення бухгалтерських виборів суб'єктами ведення обліку та менеджментом компанії.

3.2. Багатоваріантність бухгалтерського обліку згідно IAS/IFRS

З метою розробки системи міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у 1973 р. було створено Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB) (далі – КМСБО). В якості основи для

побудови стандартів була використана модель GAAP US, яка на той час була найбільш повно і комплексно побудованою системою стандартів, теоретичним підґрунтям для яких виступала концептуальна основа фінансової звітності FASB.

З моменту свого формування КМСБО розпочав широкомасштабну програму з розробки стандартів обліку, яка на сьогодні одержала світове визнання. Починаючи з 1975 р. і до своєї реорганізації у травні 2000 р. в Раду з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB) (далі – РМСБО), ним було випущено 41 стандарт.

Після створення РМСБО, яка на відміну від комітету переслідує дещо інші цілі, ті стандарти, випуск яких розпочався з 2003 р., почали називати міжнародними стандартами фінансової звітності (IFRS).

Оскільки кожна система стандартів або міжнародна бухгалтерська доктрина повинна мати своє концептуальне ядро (наприклад, GAAP US – Концептуальну основу, UK GAAP – Звіт про принципи), тому для більш кращого розуміння і практичного застосування стандартів у 1989 р. було випущено Концептуальну основу для підготовки та представлення фінансової звітності (далі – КОППФЗ).

Розглядаючи місце концептуальної основи в процесі здійснення бухгалтерських виборів вчені виділяють наступне її значення (табл. 3.1).

Таблиця 3.1. Значення концептуальної основи в процесі здійснення бухгалтерських виборів: аналіз поглядів авторів

<i>Автор</i>	<i>Значення концептуальної основи в процесі здійснення бухгалтерських виборів</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
Дж. Фостер, Т. Джонсон	Концептуальна основа забезпечує створення передумов, за допомогою яких слід розглядати переваги представлених альтернатив. Хоча вона і не забезпечує відповідями на всі питання, проте вона звужує кількість альтернатив, дозволяючи усунути ті з них, які суперечать положенням концептуальної основи [¹⁸¹ , с. 2]
Дж. Годфрі, А. Ходжсон та С. Холмс	Концептуальна основа була створена з метою подолання проблеми існування можливостей застосування альтернативних облікових практик до одних і тих же господарських операцій, що відбуваються на різних підприємствах [¹⁸² , с. 452]
Д. Соломонс	Облікові політики можуть впроваджуватись тільки шляхом здійснення ціннісних суджень, однак немає шляху для доказу, що ціннісні судження кожної окремої особи чи групи людей є кращими для суспільства, аніж у інших [¹⁸³ , с. 115]. Цю проблему, на думку автора, зможе вирішити розробка концептуальної основи

¹⁸¹ Foster J.M. Why does the FASB have a conceptual framework? / John M. (Neel) Foster, L. Todd Johnson // Understanding the Issues. – 2011. – August. – P. 1-3.

¹⁸² Godfrey J. Accounting theory. 5th ed. / J. Godfrey, A. Hodgson, S. Holmes. – Milton: John Wiley & Sons Australia. Ltd. – 2003. – 762 p.

¹⁸³ Solomons D. The political implications of accounting and accounting standard setting / David Solomons // Accounting and business research. – 1983. – Spring. – P. 107-118.

1	2
Дж.С. Річ та ін.	Концептуальна основа дуже часто критикується за внутрішню непослідовність і за те, що вона є не зовсім повним керівництвом для визнання та вимірювання [¹⁸⁴ , с. 1337]. Тобто, з поглядів авторів випливає, що концептуальна основа повинна виступати керівництвом при здійсненні бухгалтерського вибору серед альтернатив визнання та вимірювання, передбачених стандартами

Розглянуті погляди дослідників (табл. 3.1) дозволяють констатувати, що концептуальні основи розробляються з метою усунення впливу суб'єктів ведення обліку та менеджерів компаній на показники фінансової звітності шляхом встановлення правил здійснення бухгалтерського вибору.

Враховуючи той факт, що всі існуючі концептуальні основи (великобританська, канадська, австралійська, КОПФЗ) були розроблені на основі прикладу концептуальної основи FASB, всі вони мають однакову мету* – створення механізму, який би дозволив суб'єкту ведення обліку зробити правильний бухгалтерський вибір. Правильний вибір в даному випадку означає такий вибір, який зорієнтований або відповідає положенням конкретної концептуальної основи. Безпосередньо такий підхід і був реалізований в КОПФЗ, про що зазначають розробники стандартів в Передмові до МСФЗ (п. 8): “Концептуальна основа також виступає базисом при здійсненні професійних суджень у вирішенні бухгалтерських проблем” [¹⁸⁵, с. 68].

В той же час, існуючі в світі концептуальні основи не є ідентичними між собою, оскільки орієнтовані на задоволення різних потреб користувачів облікової інформації. Тому в кожній з концептуальних основ використовується свій механізм, що визначає порядок здійснення бухгалтерського вибору.

На відміну від GAAP US, ні в КОПФЗ, ні в МСФЗ не застосовується поняття бухгалтерського вибору (він відсутній в офіційному глосарії термінів, використовуваних в МСФЗ), внаслідок чого не зовсім чітко прослідковується модель багатоваріантності обліку, реалізована в МСФЗ. Хоча американські дослідники, наприклад, Б. Епстейн та А. Мірза [¹⁸⁶, с. 12], що вивчають проблеми застосування МСФЗ, застосовують це поняття в своїх працях. В свою чергу, в МСФЗ широкого використання

¹⁸⁴ Rich J.C. Cornerstones of financial & managerial accounting – current trends update / J.S. Rich, J.P. Jones, D.L. Heitger, M.M. Mowen, D. R. Hansen. – Mason: South-Western Cengage Learning, 2010. – 1372 p.

* В той же час, слід пам'ятати, що основною метою створення Концептуальних основ є розробка теоретичного базису, на основі якого будуються стандарти бухгалтерського обліку, що має виступати захисним поясом бухгалтерських стандартів під час їх розробки від впливу різноманітних політичних факторів та груп заінтересованих осіб.

¹⁸⁵ International Financial Reporting Standards as issued at 1 January 2009. – London: International Accounting Standards Board, 2009. – 2855 p.

¹⁸⁶ Epstein B.J. Wiley IAS 2003: Interpretation and Application of International Accounting Standards / Barry J. Epstein, Abbas Ali Mirza. – John Wiley & Sons, 2003. – 952 p.

набули поняття облікової політики та професійного судження, що свідчить про існування можливості вибору між представленими в стандартах альтернативами.

Про існування багатоваріантності обліку в МСФЗ наголошує О.В. Соловйова, відмічаючи, що МСФЗ носять рекомендаційний характер і в багатьох випадках дозволяють використання альтернативних підходів до вирішення різних облікових проблем [¹⁸⁷, с. 20]. Альтернативність вибору методів обліку (моделей обліку, принципів обліку, облікових політик) також можна побачити і в окремих МСФЗ.

В МСБО 1 “Представлення фінансової звітності” (п. 119) зазначається, що “Розкриття конкретних облікових політик особливо корисне для користувачів, якщо такі політики обираються із альтернатив, передбачених МСФЗ ... Деякі МСФЗ містять окрему вимогу розкривати інформацію про конкретні облікові політики, включаючи вибори, здійснені керівництвом із числа можливих альтернатив” [¹⁸⁸, с. 922]. В МСБО 1 (п. 122) також зазначається, що “В короткому огляді основних облікових політик чи в інших примітках підприємству слід розкрити інформацію про професійні судження ... які були вроблені керівництвом в процесі застосування облікових політик підприємства ...” [¹⁸⁹, с. 922]. А, наприклад, в МСБО 40 “Інвестиційне майно” (п. 32А) безпосередньо зазначається про те, що підприємства повинні здійснити вибір між двома моделями (справедлива оцінка або оцінка на основі затрат), які можна використовувати для оцінки інвестиційного майна [¹⁹⁰, с. 2303].

Приклади положень МСБО 1 та МСБО 40 свідчать про те, що система МСФЗ побудована на основі застосування концепції багатоваріантності бухгалтерського обліку, яка передбачає необхідність здійснення бухгалтерського вибору при застосуванні стандартів, в яких наявні альтернативні підходи до оцінки та бухгалтерського відображення наслідків фактів господарського життя.

В КОППФЗ орієнтиром при здійсненні бухгалтерського вибору виступають якісні характеристики фінансової звітності та обмеження до них, застосування яких забезпечує правдивий і справедливий погляд / справедливе представлення облікової інформації (рис. 3.5).

Хоча КОППФЗ не є складовою системи МСФЗ, однак на думку її розробників застосування представлених на рис. 3.5 якісних характеристик дозволить при здійсненні бухгалтерських виборів надання такої облікової інформації, яка б забезпечувала правдивий і справедливий погляд на фінансовий стан компанії, його зміни, та результати діяльності компанії, що в цілому забезпечить прийняття ефективних управлінських рішень.

¹⁸⁷ Соловьева О.В. МСФО и ГААП: учет и отчетность / О.В. Соловьева. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 328 с.

¹⁸⁸ International Financial Reporting Standards as issued at 1 January 2009. – London: IASB, 2009. – 2855 p.

¹⁸⁹ International Financial Reporting Standards as issued at 1 January 2009. – London: IASB, 2009. – 2855 p.

¹⁹⁰ International Financial Reporting Standards as issued at 1 January 2009. – London: IASB, 2009. – 2855 p.



Рис. 3.5. Структура якісних характеристик фінансової звітності та обмежень до них згідно КОПДФЗ (2001 р.) [¹⁹¹]

На думку Д. Александера та К. Ноубса структура якісних характеристик, представлена в КОПДФЗ, повинна виглядати наступним чином (рис. 3.6).



Рис. 3.6. Структура якісних характеристик, представлена в КОПДФЗ, за Д. Александером та К. Ноубсом [¹⁹², с. 38]

На думку авторів, наведена на рис. 3.6 структура дозволяє пояснити всі існуючі в КОПДФЗ концепції та припущення. Основна їх ціль полягає в

¹⁹¹ International Financial Reporting Standards as issued at 1 January 2009. – London: IASB, 2009. – 2855 p.

¹⁹² Alexander D. Financial accounting: an international introduction. Third edition / David Alexander, Christopher Nobes. – Harlow: Pearson Education Limited, 2007. – 478 p.

наданні справедливого представлення про стан здійснених справ та фінансовий вигляд компанії, щоб користувачі облікової інформації змогли прийняти ефективні управлінські рішення. Для досягнення всього цього інформація повинна бути релевантною та надійною, за допомогою цих двох характеристик може бути пояснена більшість інших концепцій, представлених в КОППФЗ. Загальна орієнтація КОППФЗ на забезпечення справедливого представлення пояснюється тим, що дана вимога є визначальною для країн Європейського Союзу та країн, що знаходяться під британським впливом.

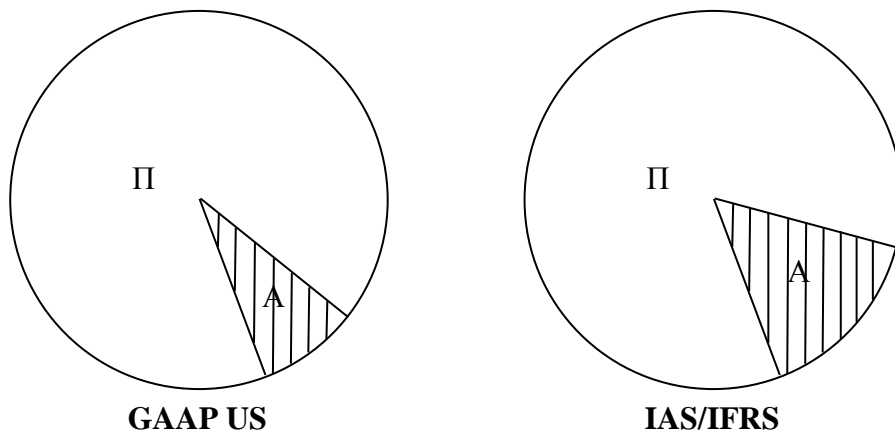
У 2006 р. IASB та FASB було прийнято рішення про реалізацію великого проекту з розвитку та покращання своїх концептуальних основ шляхом побудови єдиного спільного документу. Загальна мета цього проекту полягала в створенні ґрунтовних підстав для побудови системи принципо-орієнтованих стандартів бухгалтерського обліку, які б були внутрішньо послідовними та інтернаціонально конвергованими. У вересні 2010 р. було завершено фазу А цього проекту та опубліковано окремі елементи майбутньої Концептуальної основи для фінансової звітності. Зокрема, було опубліковано розділ 1 “Мета фінансової звітності загальноцільової орієнтації” та розділ 3 “Якісні характеристики корисної фінансової інформації”.

В розділі 3 було представлено нову структуру якісних характеристик корисної фінансової інформації, яка повністю співпадає із подібною структурою, представленою в SFAC 8. Однак, якщо SFAC 8 був офіційно опублікований, оскільки концептуальна основа FASB складається із декількох документів, то IASB було опубліковано лише окремі розділи нової концептуальної основи. До того ж, в опублікованих складових нової концептуальної основи зазначається, що можливим є такий розвиток подій, за якого у вже опубліковані розділи будуть внесені поправки відповідно до положень, що будуть опубліковані в інших розділах концептуальної основи.

Тому на сьогодні, хоча Концептуальної основи для фінансової звітності як окремого і повноцінного документу, опублікованого IASB, ще не існує, вже розроблено новий механізм (на основі нового набору якісних характеристик корисної фінансової інформації), який в майбутньому слід використовувати суб'єктами ведення обліку, що застосовують МСФЗ, для здійснення бухгалтерського вибору.

Інший аспект, на який слід звернути увагу і який стосується концепції багатоваріантності бухгалтерського обліку, це пропорційне співвідношення між реалізованими в GAAP US, IAS/IFRS правилами та альтернативами ведення бухгалтерського обліку.

В фаховій обліковій літературі дуже часто використовують такі характеристики міжнародних моделей обліку: GAAP US – “правило-орієнтована”, IAS/IFRS – “принципо-орієнтована” (рис. 3.7).



Примітка:
 П – правила;
 А – альтернативи.

Рис. 3.7. Умовна структура GAAP US та IAS/IFRS в розрізі правил та альтернатив ведення обліку

Дані характеристики (рис. 3.7) означають, що GAAP US є більш деталізованою і складнішою у порівнянні з IAS/IFRS системою стандартів, у складі якої наявна дуже велика кількість деталізованих правил. IAS/IFRS має простіші вимоги до ведення бухгалтерського обліку та розкриття фінансової звітності. В той же час, як відмічають П. Холгейт та Е. Баклі, хоча IASB та UK ASB стверджують, з деякими застереженнями, що їх стандарти побудовані на основі принципів, на відміну від американського підходу, який є більш деталізованим і нормативним. Однак, хоча дане твердження є достовірним у відносному вираженні, але тим же часом все більш і більш докладні правила впроваджуються в своїх системах обома розробниками стандартів [193, с. 38]. Таким чином, навіть в принципо-орієнтованих моделях регулювання бухгалтерського обліку правила продовжують складати дуже значну частку у порівнянні з альтернативними варіантами бухгалтерського відображення.

Використовуючи дану відмінність між двома найбільш впливовими моделями регулювання бухгалтерського обліку в світі вченими на основі тривалих наукових дискусій була сформульована наукова проблема доцільності реалізації на практиці “правило-орієнтованої” чи “принципо-орієнтованої” моделі обліку.

Слід також відмітити, що на перших етапах формування IAS/IFRS дана система облікових стандартів була ще більш ліберальною. Як відмічають з цього приводу П. Девіс-Фрайдей та Н. Руесхофф, до кінця 1983 р. IASB випустила 22 стандарти. Ці ранні стандарти були піддані значній критиці через те, що вони надавали занадто багато гнучкості для

¹⁹³ Holgate P. Accounting principles for non-executive directors / Peter Holgate, Elizabeth Buckley. – Cambridge: Cambridge University Press, 2009. – 254 p.

здійснення бухгалтерських рішень. Вивчення однорідності цих 22 МСФЗ показало, що майже 14% положень стандартів допускали гнучкість на практиці [¹⁹⁴, с. 45]. Однак, у відповідь на критику версій ранніх стандартів IASB запустила проект по їх покращанню (1987 р.), що в результаті призвело до скорочення кількості альтернативних варіантів облікового відображення господарських операцій та можливості здійснення бухгалтерського вибору.

3.3. Багатоваріантність бухгалтерського обліку згідно національних П(С)БО

З публікацією у 1999 р. ЗУПБОФЗУ та П(С)БО в українську систему бухгалтерського обліку було впроваджено концепцію обмеженої багатоваріантності. На відміну від GAAP US або системи МСФЗ, для впроваджених П(С)БО не було розроблено концептуальної основи, яка б виступала базисом для забезпечення єдності теоретико-методологічних положень при розробці нових стандартів та механізмом, якого слід дотримуватись при здійсненні бухгалтерських виборів.

Частково функції, які в світовій практиці покладаються на концептуальну основу, були представлені в ЗУПБОФЗУ та в П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, зокрема, в частині регулювання здійснення бухгалтерських виборів. Водночас, про це ні в ЗУПБОФЗУ ні в П(С)БО 1 безпосередньо не зазначається, внаслідок чого у окремих вітчизняних вчених склалась думка, що здійснення бухгалтерського вибору є повністю суб’єктивним процесом, тобто відсутні жодні правила або механізм його здійснення (табл. 3.2).

Таблиця 3.2. Погляди вітчизняних авторів, що підтверджують можливість здійснення бухгалтерського вибору без врахування будь-яких обмежень

<i>Автор</i>	<i>Погляди автора</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
Т.А. Бондар	Наявність дозволених альтернативних варіантів оцінки, а також їх зміна, дозволяє в межах облікової політики варіювати фактори, що впливають на показники фінансових результатів, і впливати на фінансовий стан підприємства. Існування такої варіативності забезпечує організацію бухгалтерського обліку індивідуального характеру з врахуванням інтересів власника та системи управління підприємством [¹⁹⁵ , с. 208]

¹⁹⁴ Davis-Friday P. An analysis of the implications of the IASC comparability project for IAS adopters in the U.S. / P. Davis-Friday, N. Rueschhoff // Asia-Pacific Journal of Accounting and Economics. – 2001. – № 8. – P. 43-61.

¹⁹⁵ Бондар Т.А. Професійне судження в контексті облікової політики підприємства / Т.А. Бондар // Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки і парктики : зб. матеріалів II Між нар. Наук.-практ. Конф. ; 6-7 груд. 2012 р. – К.: КНЕУ, 2012. – 344 с.

1	2
Ф.Ф. Бутинець	<p>Хто ж у нас сьогодні займається вихованням чесності в бухгалтерів, економістів, фінансистів, менеджерів? Для них читають у ВНЗ лише примітивні бухгалтерські стандарти, навчають вести бухгалтерський облік на власний розсуд, тобто за самостійно обраною обліковою політикою [¹⁹⁶, с. 193].</p> <p>Головне в обліку для зарубіжних колег – це професійне судження. На нашій мові це означає: як бухгалтер зробить – так буде правильно [¹⁹⁷, с. 85].</p> <p>Правда цікава теперішня достовірність? Головне – фінансовий результат, обчислений за багатоваріантними методами. Достовірним буде той результат, який до вподоби адміністрації та власнику. А де ж працюючий люд? Звідси, достовірним визнається облік, який веде бухгалтер на свій розсуд [¹⁹⁸, с. 111]</p>
Т.О. Каменська	<p>Фінансові звіти за МСФЗ більшою мірою ґрунтуються на оцінках, судженнях і моделях, а не на точних описах. Бухгалтерів тепер недостатньо бути просто рахівником, тепер він стає творцем, який на основі своїх знань, свого професійного судження (яке потрібно переконливо доводити), зможе скласти звітність, яка найкраще відображує корисну, доречну, достовірну і необхідну користувачам інформацію про підприємство. Однак професійні судження в кожного свої. Що робити, якщо думка складача звітності відрізняється від думки того, хто її перевіряє, особливо в тому разі, якщо це думка представника регулюючого або контролюючого органу, а тим більше на державному підприємстві? [¹⁹⁹, с. 41-42]</p>
М.С. Пушкар, М.Я. Щирба	<p>Однією з тенденцій розвитку системи обліку в період становлення ринкових відносин в нашій країні був перехід від жорсткої його регламентації до вільного вибору методів і способів обліку на основі професійного судження [²⁰⁰, с. 24]</p>
М.М. Шигун	<p>Вітчизняний бухгалтер сьогодні отримав можливість вільного вибору елементів облікової політики, методів оцінки активів і зобов'язань, розширення аналітичності облікових даних для підготовки якісної інформації для управлінських цілей [²⁰¹, с. 355]</p>

Про існування повної свободи здійснення бухгалтерського вибору також відмічають й представники інших пострадянських країн та США.

¹⁹⁶ Бутинець Ф.Ф. Проблеми науки бухгалтерського обліку: реалії / Ф.Ф. Бутинець : монографія. – Житомир : ПП “Рута”, 2005. – 324 с.

¹⁹⁷ Бутинець Ф.Ф. Альфа і омега бухгалтерського обліку або моя болісна несповідь / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ПП “РУТА”, 2007. – 328 с.

¹⁹⁸ Бутинець Ф.Ф. Альфа і омега бухгалтерського обліку або моя болісна несповідь / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ПП “РУТА”, 2007. – 328 с.

¹⁹⁹ Каменська Т. Міжнародні стандарти фінансової звітності в Україні: сучасний стан, практика і проблеми впровадження / Т. Каменська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 12. – С. 39-43.

²⁰⁰ Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики: Монографія. / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль: Карт-бланш, 2010. – 260 с.

²⁰¹ Шигун М.М. Розвиток моделювання системи бухгалтерського обліку: теорія і методологія [Текст]: монографія / М.М. Шигун. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 632 с.

Зокрема, Л.В. Сотникова відмічає, що кожне підприємство, зазвичай, вільне в виборі облікової політики в рамках чинних стандартів обліку [²⁰², с. 57], завжди існує декілька логічно рівноцінних варіантів представлення факту господарського життя в бухгалтерському обліку [²⁰³, с. 155]. Підхід автора є прикладом розуміння облікової політики підприємства як необмеженої можливості бухгалтера обирати будь-який метод обліку із представлених альтернатив, оскільки вони, на думку автора, є логічно рівноцінними. Такий підхід є прикладом повного ігнорування будь-якої одноманітності в системі обліку, тобто автор не враховує того факту, що для подібних господарських операцій із подібними релевантними обставинами слід застосовувати однакові методи обліку.

І хоча окремі вчені, які приділяють значну увагу вивченню проблем реалізації облікової політики на підприємствах відмічають, що сформована облікова політика визначає порядок функціонування облікової системи, виходячи з реальних умов господарювання і принципів системи бухгалтерського обліку та оподаткування [²⁰⁴, с. 13], можна констатувати, що в сьогоденних умовах ця думка не притаманна більшості вчених із пострадянських країн.

Схожу позицію займають Дж.А. Портер та К.Л. Нортон, які на прикладі вибору методу нарахування амортизації визначають фактори, які враховуються при здійсненні такого бухгалтерського вибору (табл. 3.3).

Таблиця 3.3. Фактори, що впливають на вибір методу нарахування амортизації за Дж.А. Портером та К.Л. Нортоном [²⁰⁵, с. 403]

<i>Фактори</i>	<i>Ймовірний вибір</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
Простота	Прямолінійний метод є найпростішим для розрахунку та запису
Звітність для акціонерів	Зазвичай, фірми намагаються максимізувати чистий дохід в звітності для акціонерів і будуть використовувати прямолінійний метод
Порівнянність	Зазвичай, фірми використовують ті ж самі методи амортизації, як і фірми тієї ж галузі або виду діяльності
Бонусні плани менеджерів	Якщо менеджери одержують бонуси, прив'язані до показника чистого доходу, вони використовують прямолінійний метод

²⁰² Сотникова Л.В. Мошенничество с финансовой отчетностью: выявление и предупреждение / Л.В. Сотникова. – М.: Изд-во “Бухгалтерский учет”, 2011. – 208 с.

²⁰³ Сотникова Л.В. Мошенничество с финансовой отчетностью: выявление и предупреждение / Л.В. Сотникова. – М.: Изд-во “Бухгалтерский учет”, 2011. – 208 с.

²⁰⁴ Макарова Н.Н. Концепции формирования учетной политики экономических субъектов. – Автореф. дисс... на соискание ученой степени д.э.н. по спец. 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика / Макарова Надежда Николаевна. – Йошкар-Ола, 2011. – 33 с.

²⁰⁵ Porter G.A. Using financial accounting information: the alternative to debits and credits / Gary A. Porter, Curtis L. Norton. – Mason: Cengage Learning, 2011. – 864 p.

1	2
Технологічна конкурентоспроможність	Якщо технологія змінюється швидко, фірма повинна використати прискорений метод нарахування амортизації
Звітність для податкового управління США	Фірми, зазвичай, використовують прискорений метод для нарахування амортизації для мінімізації оподаткованого доходу, що подається в звітності до податкового управління США

Автори відносять до факторів, що впливають на здійснення бухгалтерського обліку, лише одну якісну характеристику – порівнянність, всі інші фактори є суб'єктивними за своїм походженням, вплив яких зумовлений бажаннями досягти поставлених перед бухгалтером цілей (спрощення роботи, максимізація або мінімізація доходів, підвищення рівня бонусів тощо).

Зовсім інший підхід, у порівнянні з позицією Л.В. Сотникової, Дж.А. Портера та К.Л. Нортонна реалізовано в індійських стандартах обліку, в яких зазначається, що для підприємства є неприйнятним продовжувати вести облік в подібній манері для операцій чи для інших подій, якщо прийнята облікова політика не відповідає якісним характеристикам релевантності та надійності. Також є неприйнятним для підприємства залишати без змін свою облікову політику, якщо існують більш релевантні і надійні альтернативи (п. 41) ^[206], с. 13]. Тобто, якісні характеристики фінансової звітності виступають засобом, що дозволяє вибудувати певну ієрархію логічної рівноцінності методів обліку при їх застосуванні до конкретної господарської операції.

Тому, на нашу думку, в НСБО на сьогодні немає вільного вибору методів обліку із представлених в П(С)БО альтернатив. Вільний вибір може бути лише тоді, коли відсутні будь-які законодавчо визначені правила, що дозволяють регулювати його здійснення. Однак такі правила на сьогодні наявні, хоча їх існування можна прослідкувати лише шляхом застосування логічних взаємозв'язків. Основною причиною того, що на такі правила не звертають достатньої уваги, є відсутність конкретної вказівки в нормативних документах, подібно до того, як це здійснено в GAAP US, де зазначається, що при здійсненні бухгалтерського вибору слід використовувати ієрархічну структуру якісних характеристик.

В ЗУПБОФЗУ (ст. 1) наведено визначення облікової політики як сукупності принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності ^[207]. Фінансова звітність повинна формуватися із дотриманням принципів її

²⁰⁶ Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements / Accounting Standards Board of the Institute of Chartered Accountants of India, 2000. – 29 p.

²⁰⁷ Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16 липня 1999 року № 996-XIV [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.

підготовки (р. III, п. 6) та відповідати якісним характеристикам (р. III, п. 1-5) [208]. Тобто, для складання та подання фінансової звітності підприємству необхідно самостійно визначити облікову політику, що передбачає здійснення бухгалтерських виборів. Внаслідок цього етап визначення облікової політики, як однієї зі складових процесу складання та подання фінансової звітності, повинен бути здійснений із дотриманням принципів її підготовки та якісних характеристик.

В НП(С)БО 1 представлені два механізми регулювання процесу здійснення бухгалтерських виборів:

- 1) якісні характеристики фінансової звітності;
- 2) принципи підготовки фінансової звітності* (рис. 3.8).

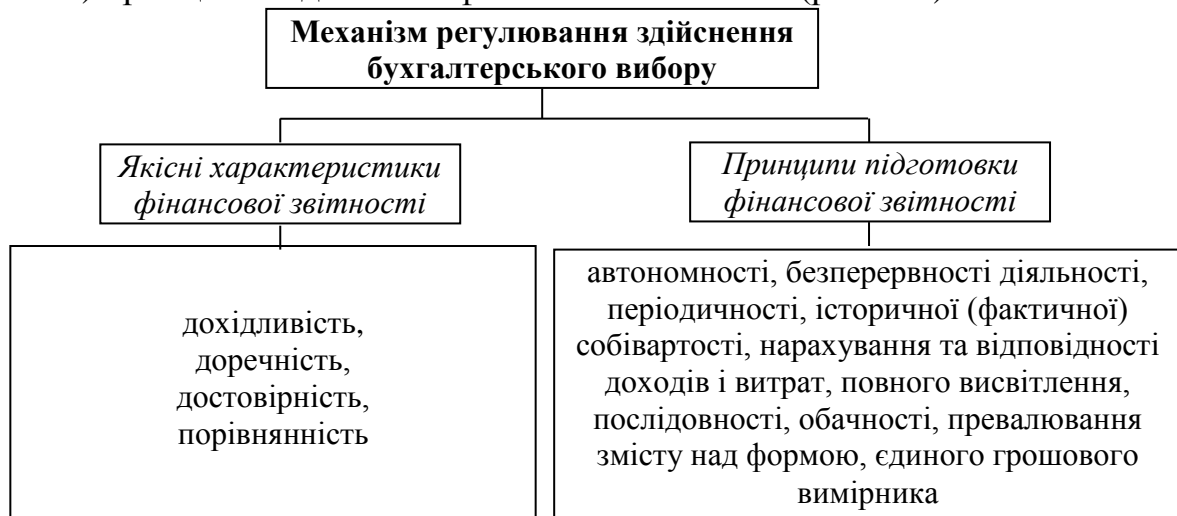


Рис. 3.8. Механізм регулювання здійснення бухгалтерського вибору згідно НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”

Проведений аналіз представлених в НП(С)БО 1 механізмів регулювання здійснення бухгалтерського вибору дозволяє встановити, що вони не є узгодженими між собою та разом не утворюють цілісну систему, а в окремих випадках навіть є взаємосуперечливими. Суперечливість існує як між якісними характеристиками та принципами (доречність інформації, вступає в суперечність або є не зовсім узгодженою із принципом історичної вартості та принципом обачності), так і у співвідношенні принципів між собою (принцип обачності суперечить окремим аспектам застосування принципу безперервності та принципу нарахування).

Виходячи з вищенаведеного, можна констатувати, що на сьогодні в Україні:

²⁰⁸ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» // Електронний ресурс. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

* Принципи підготовки фінансової звітності, наведені в НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” повністю відповідають принципам, представленим в ЗУПБОФЗУ, хоча в окремих випадках мають дещо видозмінене формулювання.

- немає цілісної концептуальної основи;
- використовуються національні П(С)БО, в яких реалізовано багатоваріантний підхід до ведення бухгалтерського обліку;
- відсутній чітко розроблений механізм здійснення бухгалтерського вибору (наявні як принципи підготовки фінансової звітності, так і якісні характеристики фінансової звітності), що породжує проблему необхідності встановлення сфер розмежування їх ролі при здійсненні бухгалтерського вибору;
- в наукових колах існує уявлення, що при здійсненні бухгалтерського вибору наявний методологічний анархізм, тобто відсутні будь-які правила його здійснення, а серед представлених в стандартах альтернатив можна обрати будь-яку залежно від бажання керівництва підприємства, бухгалтера або інших заінтересованих суб'єктів.

Провівши аналіз моделей обліку GAAP US, IAS/IFRS та національних П(С)БО в розрізі застосування в них концепції багатоваріантності, встановлено, що основною відмінністю, яка дозволяє їх відрізнити між собою, є механізм обмеження бухгалтерського вибору, тобто інструменти, які слід використовувати для обрання тієї із альтернатив, яка найбільш точно підходить для об'єкта облікового відображення.

РОЗДІЛ 4. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ КОНЦЕПЦІЇ БАГАТОВАРІАНТНОСТІ МЕТОДОЛОГІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

4.1. Сутність та види варіантності бухгалтерського обліку

Концепція варіантності в бухгалтерському обліку. Будь-яку НСБО можна розглядати в світлі концепції варіантності облікової методології, що дозволяє проаналізувати її під кутом наявності / відсутності бухгалтерського вибору в процесі ведення бухгалтерського обліку на підприємстві.

Проведений аналіз історичного розвитку бухгалтерського обліку в Царській Росії, СРСР, Україні та США (до 1934 р. і після), особливостей розвитку системи МСФЗ дозволив виявити, що існують різні види концепції варіантності, на основі яких може бути побудована НСБО (див. табл. 4.1).

Базисними поняттями, які використовуються в будь-якому із видів концепції варіантності в бухгалтерському обліку є імперативи, альтернативи, імперативна поведінка та бухгалтерський вибір, взаємозв'язок між якими представлено на рис. 4.1.



Рис. 4.1. Взаємозв'язок між базисними поняттями концепції варіантності в бухгалтерському обліку

Правила (імперативи) ведення бухгалтерського обліку є такими засобами його регулювання, які чітко і однозначно закріплюють вичерпний порядок бухгалтерського відображення наслідків фактів господарського життя підприємства і не допускають від нього жодних відхилень. Здійснення чітко визначених в документах з регулювання бухгалтерського обліку дій суб'єктом ведення обліку називається імперативною поведінкою.

Таблиця 4.1. Види та характеристика концепцій варіантності в бухгалтерському обліку

<i>Вид концепції</i>	<i>Повна одноваріантність (лише імперативи)</i>	<i>Розширена одноваріантність (імперативи, іноді альтернативи, з яких обирають відповідні органи вищого ніж підприємство рівня)</i>	<i>Обмежена багато- варіантність (імперативи та обмежені альтернативи (якісними характерис- тиками або принципами))</i>	<i>Частково необмежена багато- варіантність (лише альтернативи, обмежені принципами)</i>	<i>Повна необмежена багатоваріантність (лише альтернативи)</i>
<i>Характеристика</i>					
<i>Формула концепції</i>	I	I, A _{орг}	I, OA	OA	A
<i>Форма реалізації концепції на рівні системи обліку</i>	Положення, інструкції ведення обліку	Положення, інструкції ведення бухгалтерського обліку, облікова політика вищих по відношенню до підприємства органів	Стандарти бухгалтерського обліку, облікова політика підприємства	Облікова політика підприємства	Облікова політика підприємства
<i>Приклад реалізації концепції</i>	-	Система бухгалтерського обліку в СРСР після 1930-х рр.	Національні П(С)БО, IAS/IFRS, GAAP UK, GAAP US	Система обліку Л. Пачолі НСБО в США до 1934 р.	Система бухгалтерського обліку, що існувала до виникнення принципів “Теорія багатоцільового обліку”

Примітки:

I – імперативи;

A – альтернативи;

A_{орг} – альтернативи, серед яких здійснює вибір відповідний орган вищого ніж підприємство рівня;

OA – альтернативи, на процес вибору серед яких накладаються певні обмеження.

Альтернативи ведення обліку – це сукупність (два і більше) рівнозначних імперативів ведення бухгалтерського обліку, наявність яких передбачає, що для бухгалтерського відображення наслідків фактів господарського життя необхідно здійснити вибір одного із них. Вибір суб'єктом ведення бухгалтерського обліку однієї із представлених альтернатив називається бухгалтерським вибором.

Розглянемо більш детально сутність кожного з видів концепції варіантності в бухгалтерському обліку.

Концепція повної одноваріантності передбачає, що бухгалтерський облік регулюється за допомогою нормативних документів, в яких відсутні будь-які альтернативні варіанти ведення бухгалтерського обліку. Бухгалтер повинен чітко дотримуватись прописаних в документах (положеннях, інструкціях) імперативів під час бухгалтерського відображення наслідків фактів господарського життя. Прикладів застосування даної концепції на сьогодні ми не можемо навести, однак її виділення має важливе економічне значення подібно до моделі економіки “Робінзона Крузо”, яка дозволяє представити економіку одного агента. Так і концепція повної одноваріантності дозволяє теоретично розглянути існування системи обліку, в якій існують лише імперативи та відсутня будь-яка можливість бухгалтерського вибору як на рівні підприємства, так і на рівні органів вищого ніж підприємство рівня.

Концепція розширеної одноваріантності передбачає, що в переважній більшості випадків бухгалтерський облік регулюється шляхом встановлення чітких правил ведення, однак в окремих випадках у відповідних документах передбачені альтернативні варіанти бухгалтерського відображення наслідків фактів господарського життя. Вибір із представлених в документах альтернатив здійснюється відповідними органами вищого ніж підприємство рівня. Право здійснення вибору з представлених альтернатив суб'єкту ведення обліку не надається. Типовим прикладом реалізації даної концепції на практиці є система бухгалтерського обліку в СРСР після 1930-х рр. і до його розпаду, в основу побудови якої була покладено необхідність забезпечення одноманітності показників обліку показникам плану, що зумовлювало ліквідацію більшості облікових альтернатив, що використовувались в радянській обліковій методології під час НЕПу.

На сьогодні прикладом побудови моделі регулювання бухгалтерського обліку на основі концепції розширеної одноваріантності на думку К. Сотторіви та ін. [²⁰⁹, с. 78] є розробка системи іранських правило-орієнтованих облікових стандартів, які базуються на інструкціях,

²⁰⁹ Sottoriva C. Regards and views to accounting standards-setting / Claudio Sottoriva, Akbar Javadian Kootanaee, Shahab Ghorbani Kootanaee, Zahra Ahangar Solehboni, K. Nagendra Babu // International Journal of Economics, Business and Finance. – 2013. – Vol. 1, No. 4. – P. 71-79.

та враховують специфічні умови політичного та економічного устрою Ірану.

Концепція обмеженої багатоваріантності ґрунтується на змішаному підході до регулювання НСБО, що передбачає одночасне застосування імперативів ведення обліку та набору альтернатив бухгалтерського відображення наслідків фактів господарського життя. У порівнянні з двома попередніми концепціями вона надає більшу гнучкість суб'єктам при виборі методів обліку. Формою реалізації концепції на рівні системи обліку найчастіше виступають облікові стандарти. Право вибору з представлених в стандартах альтернатив надається суб'єкту ведення обліку або менеджменту підприємства. При здійсненні бухгалтерського вибору обов'язково повинен враховуватись набір обмежень (принципів або якісних характеристик облікової (фінансової) інформації), які прописуються в базисному документі облікових стандартів (законі або концептуальній основі). На сьогодні концепція обмеженої багатоваріантності реалізована в переважній більшості національних та міжнародних облікових систем.

Концепція частково необмеженої багатоваріантності передбачає, що бухгалтерський облік регулюється лише шляхом використання наборів альтернативних варіантів бухгалтерського відображення наслідків фактів господарського життя. При здійсненні суб'єктом ведення обліку бухгалтерського вибору, що передбачає вибір однієї відповідної альтернативи із кожного набору, враховуються обмеження у вигляді принципів бухгалтерського обліку. Прикладом реалізації даної концепції на практиці є система обліку, описана Л.Пачолі або система бухгалтерського обліку в США, що проіснувала до її реформування у 1934 р. внаслідок загострення кризових явищ в сфері корпоративного управління та економіки, однією з причин яких було недосконале регулювання системи обліку.

Концепція повної необмеженої багатоваріантності передбачає, що бухгалтерський облік регулюється лише шляхом використання наборів альтернативних варіантів бухгалтерського відображення наслідків фактів господарського життя при виборі з яких не накладаються жодні обмеження. Тобто бухгалтерський вибір суб'єктів ведення обліку здійснюється без врахування будь-яких формальних (нормативних) та неформальних (історично сформованих принципів чи постулатів обліку) рекомендацій. Прикладом реалізації такої концепції є системи обліку, що існували до виникнення в них принципів або постулатів або не передбачають необхідності їх виділення.

Графічна інтерпретація всіх розглянутих вище видів концепції варіантності в бухгалтерському обліку представлена на рис. 4.2.



**Повна
одноваріантність
(лише імперативи)**

**Розширена
одноваріантність
(імперативи, іноді
альтернативи)**

**Обмежена
багатоваріантність
(імперативи та
альтернативи)**

**Частково необмежена
багатоваріантність
(лише альтернативи,
обмежені принципами)**

**Повна необмежена
багатоваріантність
(лише альтернативи)**

Примітки:

Σ ⊓ – сукупність імперативів, як засобів регулювання бухгалтерського обліку;

Σ ⊓ – сукупність альтернатив, як засобів регулювання бухгалтерського обліку.

Рис. 4.2. Графічна інтерпретація можливих видів концепції варіантності в бухгалтерському обліку

На основі розробленої класифікації варіантності в бухгалтерському обліку порівнюємо особливості розвитку бухгалтерського обліку в Україні та США, що є одними із світових лідерів в сфері регулювання бухгалтерського обліку. В табл. 4.2 виділено чотири етапи розвитку концепції варіантності в Україні в хронологічному порядку.

Таблиця 4.2. Особливості розвитку бухгалтерського обліку в Україні та США в розрізі концепції варіантності

Період	Україна	США	Часовий інтервал
1	Повна необмежена багатоваріантність		до 20-х рр. XX ст.
2	Обмежена багатоваріантність	Частково необмежена багатоваріантність	з початку і до кінця 20-х рр. XX ст.
3	Розширена одноваріантність	Обмежена багатоваріантність	з початку 30-х рр. XX ст. і до початку 90-х рр.
4	Обмежена багатоваріантність		з 90-х рр. XX ст. і до нашого часу

Розглянемо більш детально кожен з виділених етапів (тал. 4.2) та порівняємо його із особливостями регулювання обліку на сучасному етапі в США.

I. До 20-х рр. XX ст. в Україні, яка перебувала у складі Росії, і в США використовувалась концепція повної необмеженої варіантності, тобто бухгалтери обирали необхідні методи обліку без врахування будь-яких законодавчих або соціальних обмежень.

II. Під час реалізації в 1920 рр. політики НЕПу в СРСР була реалізована концепція обмеженої багатоваріантності. В той же час, представники радянської влади вже розпочали реформування системи обліку з метою забезпечення її орієнтації на систему планування, що вимагало забезпечення одноманітності облікових показників шляхом ліквідації механізму бухгалтерського вибору. В США в 20-ті рр. XX ст., в епоху джазу та значного економічного зростання використовувалась концепція частково необмеженої багатоваріантності. Питанням регулювання обліку майже не приділялась увага, внаслідок чого на бухгалтерський вибір в діяльності компаній лише в окремих випадках накладались обмеження у вигляді принципів обліку, однак така практика не була загальноприйнятою, що створювало значні проблеми інвесторам при інтерпретації показників фінансової звітності, які підлягали оприлюдненню.

III. З початку 1930-х рр. в Україні реалізувалась загальнорадянська програма, орієнтована на уніфікацію обліку, що зумовила використання концепції розширеної одноваріантності, яка майже не давала права здійснення бухгалтерського вибору на рівні підприємства. В той же час, в США, зважаючи не економічну кризу і причетність до її виникнення системи бухгалтерського обліку, розпочинається розробка і удосконалення механізмів регулювання, відбувається пошук принципів, які повинні бути покладені як в основу стандартів обліку, так і використовуватись під час

здійснення бухгалтерського вибору, внаслідок чого поступово починає впроваджуватись концепція обмеженої багатоваріантності.

IV. Починаючи з 90-х рр. XX ст. в Україні відбувається поступове реформування НСБО внаслідок якого відбувається перехід від радянської моделі обліку з концепцією розширеної одноваріантності, до ринкової моделі з концепцією обмеженої багатоваріантності, яка на сьогодні також використовується в США та в переважній більшості розвинених країн світу.

Проведений аналіз особливостей розвитку бухгалтерського обліку в Україні та США дозволяє під іншим кутом зору подивитись на окремі проблеми функціонування НСБО, що і до сьогодні залишаються невирішеними. Довготривале використання в системі обліку під час радянського періоду концепції розширеної одноваріантності пояснює ряд теоретико-методологічних проблем, які виникають в сучасних умовах:

- заперечення необхідності використання концепції обмеженої багатоваріантності в бухгалтерському обліку;
- неготовність вітчизняних бухгалтерів-практиків або інших суб'єктів, відповідальних за реалізацію облікової політики підприємства, до ефективного використання бухгалтерського вибору в якості управлінського інструментарію;
- відсутність наукових досліджень в сфері бухгалтерського вибору;
- звуженість предмету бухгалтерського обліку як науки в пострадянських країнах;
- несприйняття позитивної теорії бухгалтерського обліку як одного із прогресивних напрямів наукових пошуків;
- теоретико-методологічні непорозуміння між вченими-бухгалтерами англо-американської та радянської школи.

Причини існування багатоваріантності в бухгалтерському обліку.

Кожне підприємство має своє мікро- і макрозовнісне середовище, які навіть на рівні теоретичних розробок на сьогодні ще не включені повною мірою до складу об'єктів облікового спостереження (детальніше див. [210, с. 172-187]). Як підприємства відрізняються між собою, так само вони мають й відмінні зовнішні середовища, що пояснюється впливом на їх функціонування різних економічних реалій. Існування цих відмінностей зумовлює використання суб'єктами ведення бухгалтерського обліку підприємства для одних і тих же об'єктів різних методів бухгалтерського відображення.

До того ж, інформаційні потреби внутрішніх та зовнішніх користувачів стосовно одних і тих же об'єктів обліку можуть значно

²¹⁰ Легенчук С.Ф. Теорія активів і капіталу зовнішнього середовища підприємства: *conditio sine qua non* / С.Ф. Легенчук // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. – 2012. – № 1(22). – С. 172-187.

відрізнятись між собою, що також впливає на вибір різних методів обліку. Таким чином, для всіх підприємств досить складно обрати єдиний найкращий метод. Це також неможливо зробити навіть для конкретного виду операцій, вже не говорячи про всі об'єкти облікового спостереження. Суб'єкт реалізації облікової політики на кожному підприємстві обирає ті методи облікового відображення, які найбільш корисні для прийняття рішень користувачами облікової інформації та найбільш релевантно й адекватно відображають інформацію про підприємство і зовнішнє середовище, в якому воно функціонує.

На даному етапі розвитку науки бухгалтерський облік серед вчених існує загальна згода, що не може бути будь-якого повернення до того стану, коли менеджери підприємств могли здійснювати повністю вільний вибір методів ведення обліку, який би задовольняв їх потреби [²¹¹, с. 107].

Проф. Д. Соломонс виділяє чотири аргументи проти дозволу повної свободи вибору методів ведення обліку:

- ринок не може бути залежним від рішень корпорацій стосовно того, як і про що саме їм слід звітувати;
- необхідність забезпечення порівнянності інформації, яка оприлюднюється підприємствами;
- користувач облікової інформації повинен мати здатність розуміти та використовувати її;
- підвищення довіри до фінансової звітності з боку громадськості [²¹², с. 107-108].

Вищенаведені аргументи переконливо свідчать про необхідність переходу від концепції частково необмеженої варіантності до концепції обмеженої варіантності стосовно застосування методів бухгалтерського обліку, що в США була реалізована на практиці шляхом створення системи стандартів GAAP US.

Свобода вибору методів ведення обліку для дослідників-обліковців з англomовних країн фактично зводиться до питання про необхідність регулювання бухгалтерського обліку шляхом його стандартизації.

Окрім того, що облікові стандарти обмежують свободу вибору методів ведення обліку та забезпечують кращу порівнянність показників звітності, що набуло значної актуальності в умовах глобалізації економічних систем і відносин, є й інші причини їх застосування, які в цілому виправдовують необхідність регулювання обліку. Однією з основних причин застосування облікових стандартів є економія витрат на розробку індивідуальних для кожного підприємства правил ведення

²¹¹ Solomons D. The political implications of accounting and accounting standard setting / David Solomons // Accounting and business research. – 1983. – Spring. – P. 107–118.

²¹² Solomons D. The political implications of accounting and accounting standard setting / David Solomons // Accounting and business research. – 1983. – Spring. – P. 107–118.

бухгалтерського обліку. Дана причину обґрунтовує доцільність використання облікових стандартів навіть для тих підприємств, які не є учасникам міжнародних ринків капіталу.

В той же час, незважаючи на світову ходу стандартизації бухгалтерського обліку під гаслом міжнародної гармонізації облікових систем, окремі дослідники виступають проти регулювання обліку шляхом його стандартизації, обґрунтовуючи це наступними причинами (табл. 4.3).

Таблиця 4.3. Причини недоцільності застосування облікових стандартів

<i>Автор</i>	<i>Причини недоцільності застосування облікових стандартів</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
Е. Хендріксен, М.Ф. Ван Бреда	Неможливість вирішити проблему фальсифікацій та зловживань в обліковій сфері. На сьогодні не існує структури, що регулює фінансову звітність в інтересах суспільства [²¹³ , с. 162]
Ш. Сундер	Існують чотири основні причини, чому формальні стандарти не можуть домінувати над соціальними нормами (неформальними правилами поведінки в окремих ситуаціях): 1. Проблема пошуку гарних правил для різних груп користувачів, з яких мають складатись стандарти; 2. Корпоративні організації для впровадження стандартів потребують необхідної структури, людей та ресурсів, що зумовлює необхідність пошуку компромісу в дизайні господарюючої одиниці; 3. Створення нових правил в стандартах, внаслідок інформаційної обмеженості їх розробників, може призводити до непередбачених наслідків відносно індивідуальної поведінки користувачів та соціальних результатів; 4. Реалізований в стандартах формальний підхід до фінансової звітності підтримує звуження діапазону вибору, що надається звітній одиниці. Такий підхід ігнорує сигнальну цінність вибору, який здійснюється звітною одиницею [²¹⁴ , с. 17-20]
Р.Л. Уоттс	Покладені в основу стандартів концепції описували бухгалтерську практику, однак не були позитивною економічною теорією. Це була теорія обліку, що вивчалась новачками на початку 60-х рр. XX ст. та використовувалась першими членами FASB. Стандарти, побудовані на такій теорії, навряд чи будуть настільки прогресивними як справедлива вартість [²¹⁵ , с. 22]
Б. Елліот, Дж. Елліот	Пошук згоди, який призводить до того, що випускаються стандарти під впливом осіб, які мають доступ до розробників стандартів, особливо у випадках, коли предмет стає більш складним (наприклад, інструменти капіталу). Перевантаження, що викликає появу значної кількості конфліктів: <ul style="list-style-type: none"> • дуже багато / дуже мало стандартів;

²¹³ Хендріксен Е.С. Теория бухгалтерского учета / Е.С. Хендріксен, М.Ф. Ван Бреда [пер. с англ.]; под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.

²¹⁴ Sunder Sh. Minding our manners: accounting as social norms / Shyam Sunder // Yale International Center for Finance Working Paper. – 2005. – No. 05-18. – 36 p.

²¹⁵ Watts R. Accounting is exciting / Ross L. Watts // MIT Sloan School of Management, 2008. – 25 p.

1	2
	<ul style="list-style-type: none"> • стандарти дуже деталізовані / недостатньо деталізовані; • стандарти загального призначення не в змозі виявити відмінності між великими і малими підприємствами, а також проміжними та кінцевими рахунками; • існує дуже багато розробників стандартів з різними вимогами, наприклад FASB, IASB, ASB та вимог національних фондових бірж [216, с. 104-105]

Наведені причини (табл. 4.3) підтверджують тезу про те, що практична реалізація стандартизації бухгалтерського обліку породжує значну кількість проблем, пов'язаних з процесом розробки самих стандартів, недосконалістю їх теоретичної основи, застарілістю використовуваної методології наукових досліджень, ефективністю їх впровадження як одного із засобів регулювання системи обліку. Для підвищення загальної ефективності стандартизації обліку ці проблеми потребують найшвидшого вирішення. Однак, в переважній більшості випадків, вищенаведені проблеми не пов'язані зі зменшенням свободи вибору методів ведення обліку, що було одним із основних завдань, яке ставилось відповідним установам з розробки стандартів обліку в США.

На сьогодні наявність вибору методів обліку, що представлені в облікових стандартах, поряд із суворо прописаними одноваріантними правилами, є невід'ємною складовою сучасних національних та міжнародних облікових систем (наприклад, НСБО, GAAP US, IAS/IFRS), структурну модель яких наведено на рис. 4.3.

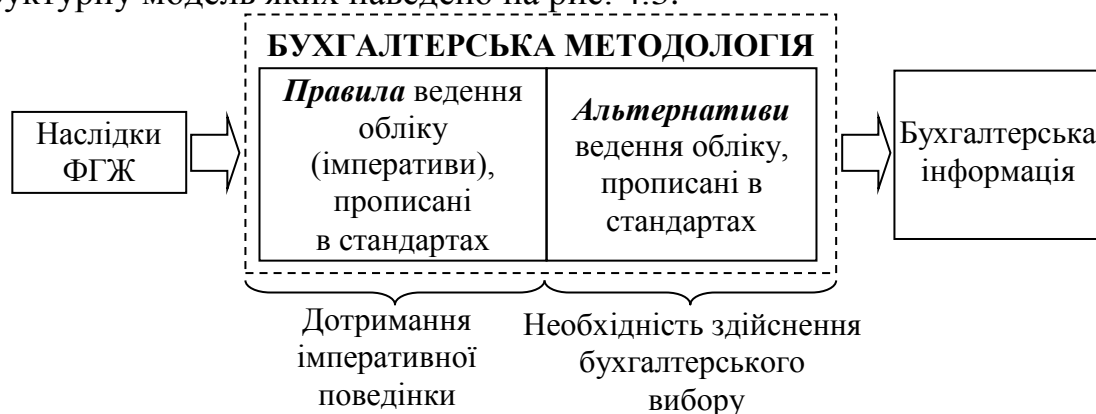


Рис. 4.3. Структурна модель системи бухгалтерського обліку побудована на основі концепції обмеженої варіантності

Представлена модель (рис. 4.3) відображає, що система бухгалтерського обліку, зокрема, в частині її методологічного апарату, виступає засобом перетворення даних про наслідки фактів господарського

²¹⁶ Elliott B. Financial accounting and reporting. Fourteenth Edition / Barry Elliott, Jamie Elliott. – Edinburgh: Pearson Education Limited, 2011. – 897 p.

життя на бухгалтерську інформацію, що є основою для прийняття користувачами управлінських рішень. Частина засобів перетворення є фіксованими в стандартах (імперативи), а інші засоби перетворення (альтернативи) обираються суб'єктом ведення обліку за механізмом, встановленим у вищих над стандартами документах з регулювання обліку (законах, концептуальних основах тощо).

Слід враховувати, що рух до такої моделі системи обліку (рис. 4.3) у розвинених капіталістичних та пострадянських країнах відбувався по-різному, що можна зобразити наступним чином (рис. 4.4).

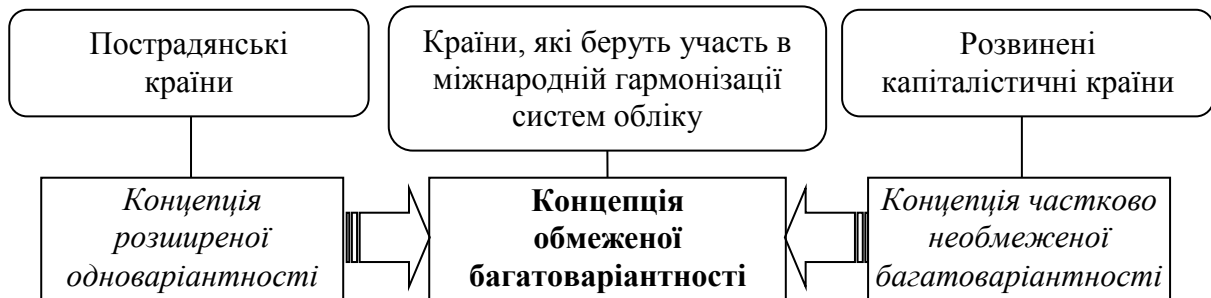


Рис. 4.4. Розвиток системи бухгалтерського обліку в капіталістичних та пострадянських країнах

Перехід до концепції обмеженої багатоваріантності в пострадянських країнах відбувся зі здійсненням гармонізації бухгалтерського обліку до вимог МСФЗ через впровадження національних стандартів. В більшості пострадянських країн дані процеси почались в другій половині 1990-х рр. і тривають до сьогодні.

В розвинених капіталістичних країнах перехід до концепції обмеженої багатоваріантності розпочався дещо раніше – у 70-80-х рр. ХХ ст., разом із процесом розробки національних та міжнародних стандартів обліку (наприклад, Великобританія – 1971 р., США – 1974 р., МСФЗ – 1975 р., Австралія – 1984 р. тощо) та розробкою концептуальних основ до стандартів, в яких розкривались обмеження, що мали враховуватись при здійсненні бухгалтерського вибору.

Враховуючи той факт, що капіталістичні та пострадянські країни іншими шляхами прийшли до застосування концепції обмеженої багатоваріантності в системі бухгалтерського обліку (рис. 4.4), можна пояснити деякі непорозуміння, які виникають серед вчених-обліковців під час наукових дискусій та обговорень проблем стандартизації обліку. Зокрема, той факт, що підвищення якості облікової інформації можна досягти шляхом розширення кількості варіантів облікового відображення в документах, які регулюють процес ведення обліку.

Так, на думку проф. Я.В. Соколова та М.Л. Пятова відмова від надмірного імперативного нормативного регулювання облікової системи дає можливість розширити межі правдивості фінансової звітності (так як згладжує проблему відповідності фінансової звітності нормативним

вимогам до її формування), а відповідно, підвищити її реалістичність (оскільки створює умови для забезпечення відповідності фактичному стану справ в організації) [²¹⁷, с. 54]. Подібну позицію також займають проф. А.А. Шапошніков та Я.І. Устинова, відмічаючи, що коли імперативні приписи нормативних регулятивів бухгалтерського обліку не обмежують фазовий простір облікової моделі, то число можливих її мікростанів істотно зростає. При цьому підвищується ймовірність, шляхом ретельного перебору, відшукати такий мікростан, який дозволяє з максимальною достовірністю відобразити в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності фактичний стан справ в організації [²¹⁸, с. 77].

Окрім цього, виявлена відмінність в розвитку пострадянських та капіталістичних облікових систем дозволяє пояснити незрозумілі окремим вченим радянської школи погляди, зокрема, подібно до тези С.А. Ніколаєвої, що професійне судження бухгалтера в умовах розвинених ринкових відносин є засобом забезпечення достовірності інформації [²¹⁹, с. 51], яка співпадає із загальною тезою про необхідність стандартизації обліку. З позиції англо-американських вчених стандартизація бухгалтерського обліку забезпечує кращу порівнянність показників фінансової звітності, оскільки капіталістичні країни перейшли до концепції обмеженої багатоваріантності від концепції частково необмеженої багатоваріантності. В даному випадку при розкритті аргументів на користь стандартів наводяться їх переваги відносно ситуації, коли будь-які правила регламентації обліку відсутні. Однак, в даному випадку не розглядаються переваги стандартизації обліку у порівнянні з їх повною одноманітною регламентацією, коли облік є повністю уніфікованим.

В той же час, дана теза є неприйнятною для представників радянської облікової школи, оскільки вони порівнюють концепцію обмеженої багатоваріантності із концепцією розширеної одноваріантності, що використовувалась в радянській системі обліку. Радянська ж система обліку була орієнтована на забезпечення максимального наближення до одноваріантної облікової методології з метою реалізації планового підходу до управління економікою. Тому, з позиції представників радянської школи стандартизація системи обліку і можливість здійснення бухгалтерського вибору на основі представлених в стандартах альтернатив не покращує, а погіршує порівнянність показників фінансової звітності та не забезпечує достовірність облікової інформації.

²¹⁷ Соколов Я.В. Достоверный и добросовестный взгляд на бухгалтерскую информацию / Я.В. Соколов, М.Л. Пятов // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 5. – С. 52-56.

²¹⁸ Шапошников А.А. Энтропия учетной системы: понятие, описание, анализ / А.А. Шапошников, Я.И. Устинова // Учет и аудит. – 2009. – № 6. – С. 75-78.

²¹⁹ Николаева С.А. Профессиональное суждение в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета / С.А. Николаева // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 12. – С. 50-55.

На рис. 4.5 представлена ієрархічна структура облікової методології в розрізі зменшення кількості альтернатив ведення бухгалтерського обліку.



Рис. 4.5. Ієрархічна структура облікової методології

Кожна із виділених зон вищого рівня (зона 1 і зона 2) включає в себе всі можливі варіанти ведення обліку зон нижчих рівнів. Р. Уоттс та Дж. Циммерман зону 2 називають “допустимим набором”, тобто набором облікових процедур, при виборі з яких менеджери мають свободу дій [220, с. 137]. Виходячи з позицій теорії агентських відносин цей набір процедур (методів) добровільно визначається контрактними сторонами. Розглядаючи зону 2 з позиції структури НСБО, можна встановити, що її межі визначаються національним регулятором системи обліку тієї країни, в якій працює підприємство або міжнародним регулятором (IASB).

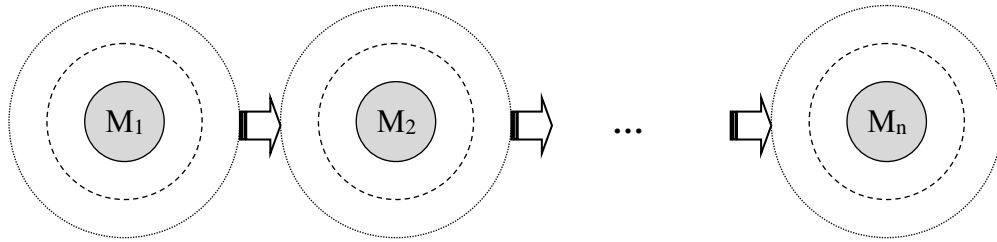
Слід відмітити про існування різного ступеню впливу кожної із зон одна на одну. Поява нових варіантів ведення обліку в зоні 1 може залишитись ніколи не поміченою регуляторами (наприклад, “Безперервна сучасна оцінка” (COCOA) Р. Чемберса або “Відновлювальна вартість” (Derival Value) Т. Лімперга), внаслідок чого такі варіанти ніколи не будуть включені до складу облікових стандартів. Це пов’язано як з відсутністю всесвітньої “карти бухгалтерських інформаційних моделей” (див. [221, с. 39]), так і з монополізмом регуляторів на включення нових методів обліку до складу системи облікових стандартів, що в більшості країн відбувається під пильним наглядом ідеологів і розробників GAAP US та IAS/IFRS.

Поява нових варіантів ведення обліку в зоні 2 розширює простір для варіації методами обліку на підприємстві. А виключення існуючих варіантів ведення обліку в зоні 2 (наприклад, LIFO) є прямою вказівкою про необхідність зміни облікової методології підприємства (зони 1).

²²⁰ Watts R.L. Positive accounting theory: a ten year perspective / R.L. Watts, J.L. Zimmerman // The Accounting Review. – 1990. – Vol. 65, № 1. – P. 131-156.

²²¹ Легенчук С.Ф. Бухгалтерське теоретичне знання: від теорії до метатеорії : монографія / С.Ф. Легенчук. – Житомир : ЖДТУ, 2012. – 336 с.

Враховуючи запропоновану ієрархічну структуру облікової методології, можна наступним чином представити зміни структури облікової методології на підприємстві в різних звітних періодах (рис. 4.6).



Примітка:

$M_1, M_2 \dots M_n$ – методологія обліку підприємства в 1-му, 2-му і в n -му звітному періодах

Рис. 4.6. Зміна структури облікової методології на підприємстві в різних звітних періодах

Такі зміни відбуваються за умови внесення змін в наказ про облікову політику підприємства в частині методів ведення обліку та незмінності набору альтернатив в національних облікових стандартах. При зміні останніх структура облікової методології передбачає здійснення змін не лише в зоні 3, а й в зоні 2.

Представлена ієрархічна структура (рис. 4.6) ілюструє два базових положення сучасної моделі системи бухгалтерського обліку, побудованої на основі концепції обмеженої багатоваріантності:

1) обрана і закріплена в облікових стандартах методологія (зона 2) є лише певним набором альтернатив, які обрані регулятором із всіх можливих варіантів (зона 1) і серед яких можуть здійснювати свій вибір бухгалтери або менеджери підприємства;

2) обрана підприємством облікова методологія, закріплена наказом про облікову політику (зона 3), є лише одним із можливих варіантів ведення обліку, прийнятим на підприємстві.

Проаналізувавши виділені базові положення одержано наступні умовиводи, які стосуються подальшого розвитку НСБО:

- на рівні підприємства здійснюється вибір представлених в облікових стандартах альтернатив ведення обліку, що відбувається під впливом значної кількості об'єктивних та суб'єктивних факторів. Існування можливості здійснення бухгалтерського вибору пов'язано із застосуванням багатоваріантної моделі в якості основи НСБО. В світлі цього одним із найбільш актуальних напрямів бухгалтерських наукових досліджень є теоретичне обґрунтування місця і ролі бухгалтерського вибору в функціонуванні системи бухгалтерського обліку, пошук аналітичних моделей, які б дозволили користувачам при прийнятті рішень враховувати можливість впливу бухгалтерського вибору на показники фінансової звітності, розробка рекомендацій по удосконаленню процедури здійснення бухгалтерського вибору з метою усунення зловживань суб'єктів його

здійснення та підвищення релевантності і справедливого представлення фінансової звітності.

•представлені в національних П(С)БО імперативи та альтернативи ведення обліку не є певними теоретичними догмами, що не можуть бути змінені або удосконалені, а є закріпленими в стандартах інформаційними моделями ведення обліку, що вибрані регулятором (розробником облікових стандартів) із множини найбільш поширених світових облікових практик і на даний момент часу задовольняють потребам користувачів облікової інформації. Подальший розвиток облікової методології зумовлює необхідність удосконалення прийнятих імперативів та альтернатив (зона 2) на основі виключення із них певних складових (наприклад, як це відбулось із методом LIFO), або навпаки – шляхом їх розширення, через включення нових складових із зони 3.

Місце бухгалтерського вибору в складі концепції обмеженої багатоваріантності в світлі позитивної теорії бухгалтерського обліку. Розглядаючи концепцію обмеженої багатоваріантності в бухгалтерському обліку обов'язково слід враховувати напрацювання в сфері позитивної теорії бухгалтерського обліку, зокрема, її підтеорій: 1) теорію ефективності ринків; 2) теорію контрактів; 3) теорію асиметричності інформації*. Існуючі зарубіжні напрацювання в даних напрямках дозволяють розглянути проблему здійснення бухгалтерського вибору в світлі функціонування ринку облікової інформації та його впливу на процес розподілу капіталу, дозволяють визначити взаємозв'язок бухгалтерського вибору з ефективністю укладених контрактів на доконтрактній та постконтрактних стадіях.

Згідно гіпотези ефективності ринку, яка базується на класичних мікроекономічних засадах, ціни на товари (наприклад, цінні папери) негайно та без понесення затрат пристосовуються до відображення бухгалтерської інформації. Один із засновників цієї теорії Ю. Фама у 1970 р. більше детально обґрунтував порядок пристосування цін до інформації, назвавши його “повне відображення”. Зокрема, він відмічав, що “в загальних рисах ідеальним є той ринок, на якому ціни забезпечують надання точних сигналів для розподілу ресурсів: тобто ринок, на якому фірми можуть приймати виробничо-інвестиційні рішення та інвестори можуть обирати серед цінних паперів, що репрезентують власність фірм за припущення, що ціни на цінні папери в будь-який час “повно відображають” всю доступну інформацію. Ринок з такими цінами, що

* Ці теорії бухгалтерського обліку базуються на відповідних неінституціональних економічних теоріях. В окремих аспектах їх можна назвати продовженням неінституціональних досліджень в сфері бухгалтерського обліку, оскільки окремі відомі вчені-економісти (наприклад, М. Дженсен, Ю. Фама) паралельно займались науковими пошуками в обліковій сфері.

завжди “повно відображає” доступну інформацію називається “ефективним” [²²², с. 383].

Однією з обов’язкових умов функціонування ефективного ринку є наявність ідеального та повного ринку бухгалтерської інформації, коли всі суб’єкти знають реальний фінансовий стан та результати діяльності кожного підприємства із його фінансової звітності, мають рівний доступ до інформації, що представлена на ринку, яка може використовуватись як для прийняття економічних рішень, так і для здійснення бухгалтерського вибору.

Виходячи з такого трактування ідеального ринку облікової інформації можна сформулювати наступні ідеальні умови його функціонування в умовах використання концепції обмеженої багатоваріантності в бухгалтерському обліку:

- вихідним положенням здійснення облікового процесу, що базується на використанні концепції обмеженої багатоваріантності, є очікування, що бухгалтер буде об’єктивним та неупередженим при здійсненні бухгалтерського вибору. Внаслідок цього фінансова звітність підприємства буде відображати реальний фінансовий стан та результати діяльності.

- наявна достатня кількість інформації, що передбачає здійснення бухгалтерського вибору в умовах визначеності. Відповідно, на бухгалтерський вибір не впливає проблема наявності / відсутності доступу до інформації, на основі якої він здійснюється, тобто відсутня асиметрія облікової інформації.

- відсутній тиск при здійсненні бухгалтерського вибору з боку власників або менеджерів. На підприємстві відсутні заінтересовані особи (які б характеризувались опортуністичною поведінкою), що, в силу своїх посадових можливостей, могли б здійснити вплив на процес здійснення бухгалтерського вибору для задоволення таких інтересів.

Таким чином, основними характеристиками ідеального ринку облікової інформації є: 1) відсутність інформаційної асиметрії; 2) відсутність конфліктів між власниками/акціонерами (принципалами) та менеджерами (агентами); 3) фінансової звітності достатньо для ефективної реалізації укладених контрактів. За умови існування таких характеристик відпадає будь-яка потреба в регулюванні бухгалтерського обліку.

Взаємозв’язок між ідеальними умовами функціонування ринку облікової інформації та бухгалтерським вибором представлено на рис. 4.7.

²²² Fama E.F. Efficient capital markets: a review of theory and empirical framework / E.F. Fama // Journal of finance. – 1970. – Vol. 25. Issue 2. – P. 383-417.

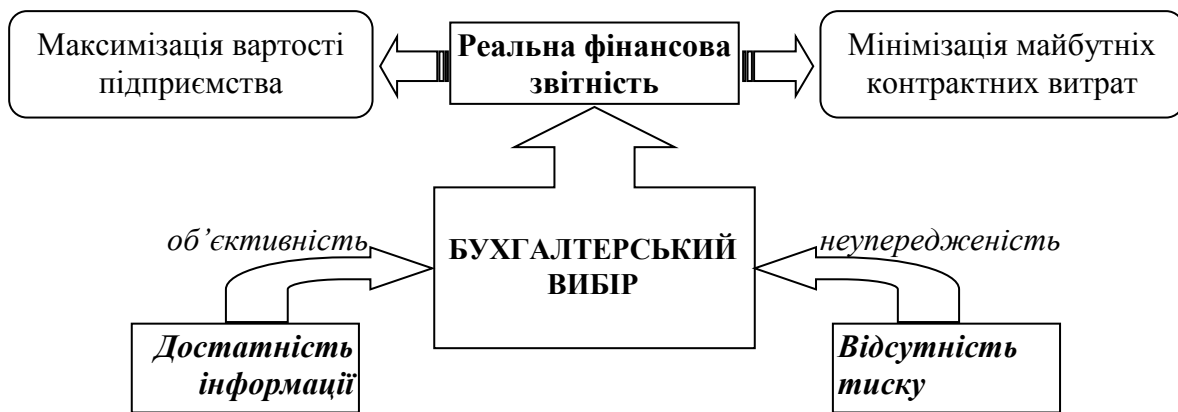


Рис. 4.7. Ідеальні умови функціонування ринку облікової інформації та бухгалтерський вибір

Функціонування ринку облікової інформації в ідеальних / неідеальних умовах може бути охарактеризовано за допомогою двох базових перспектив позитивної теорії бухгалтерського обліку, розроблених Р. Уоттсом та Дж. Циммерманом.

Ідеальні умови можуть бути описані за допомогою перспективи ефективності (*ex ante*), яка передбачає, що менеджери обирають ті методи обліку, які забезпечують максимізацію вартості підприємства та дозволяють мінімізувати майбутні агентські та контрактні витрати. Тобто бухгалтерська інформація, яка утворюється в результаті здійснення бухгалтерського вибору, дозволяє інвесторам приймати ефективні інвестиційні рішення.

Однак, як свідчить світова практика, ринок облікової інформації не є ідеальним, що також можна сказати і про відповідний національний ринок. З притаманною для нього інформаційною асиметрією та наявним механізмом бухгалтерського вибору виникає можливість для переходу економічних вигід, які приносить функціонування підприємства, від власників до менеджерів. Дану ситуацію пояснює опортуністична перспектива (*ex post*), яка передбачає, що за неможливості підписати повний контракт, через неможливість передбачення всіх дій менеджерів, менеджери схильні до опортуністичної поведінки, спрямованої на переслідування особистих інтересів. Ця перспектива пояснює дії менеджерів на той період часу, коли контракти вже укладені. Такі умови функціонування системи обліково-інформаційного забезпечення не дозволяють інвесторам приймати ефективні інвестиційних рішення.

Існування такої ситуації зумовлено рядом об'єктивних факторів. Зокрема, виходячи з базових положень позитивної теорії бухгалтерського обліку [²²³, с. 138-140], менеджери при виборі методів обліку будуть

²²³ Watts R.L. Positive accounting theory: a ten year perspective / R.L. Watts, J.L. Zimmerman // The Accounting Review. – 1990. – Vol. 65, No 1. – P. 131-156.

здійснювати опортуністичну поведінку, причини якої можуть бути описані трьома гіпотезами:

• *гіпотеза преміальних планів* передбачає, що менеджери підприємства з преміальними планами скоріше за все обиратимуть ті методи обліку, які збільшують доходи, що відображаються в звітності в поточному періоді. Це пояснюється тим, що річні премії тісно пов'язані з фінансовим станом і результатами діяльності підприємства, що вимірюються на основі показників фінансової звітності, і забезпечують прямий зв'язок між діями менеджерів і короткостроковою винагородою. Тому, в даному випадку, дії менеджменту в частині здійснення бухгалтерського вибору спрямовані на збільшення поточного розміру своїх премій.

• *боргова гіпотеза*^{*} полягає в припущенні, що чим більше значення показника борги / капітал, тим ймовірніше менеджери використовуватимуть ті методи обліку, що забезпечують зростання доходу. Зі зростанням значення показника борги / капітал у підприємства обмежується можливість здійснення боргових угод.

• *гіпотеза політичних витрат* передбачає, що великі підприємства, скоріше ніж малі, ймовірно будуть обирати такі методи обліку, які зменшуватимуть прибуток, що відображається в звітності. Така ситуація викликана тим, що зменшення оприлюднених доходів зменшить увагу уряду та інших заінтересованих організацій до даного підприємства і відкине зайві дискусії з приводу можливої неправомірної експлуатації під час своєї діяльності інших сторін. Поява подібних дискусій могла б вилитись в необхідність збільшення заробітних плат на підприємстві, зменшення цін на продукцію, підвищення податків тощо.

Вищенаведені гіпотези з позиції представників позитивної теорії бухгалтерського обліку дозволяють пояснити та передбачити, чому підприємством підтримується чи не підтримується обрання тих чи інших методів обліку.

Окремі з гіпотез, обґрунтованих Р. Уоттсом та Дж. Циммерманом, мали емпіричне підтвердження. Так, П.М. Хілі [²²⁴, с. 106-107], вивчаючи рішення менеджерів, які здійснювали бухгалтерський вибір, встановив, що ті з них, які мали премії, залежні від доходів компанії, обирали ті облікові процедури, що збільшували їх винагороду. Р. Хольтхаузен [²²⁵, с. 110]. також виявив, що менеджери можуть здійснювати авантюристичну поведінку, щоб максимізувати своє персональне багатство через систему

* Аналіз фахової літератури з проблем бухгалтерського вибору свідчить, що менеджери або бухгалтери в світлі боргової гіпотези більш ймовірно здійснюють бухгалтерські вибори, орієнтовані на збільшення вартості активів або на збільшення доходів підприємства.

²²⁴ Healy P.M. The effect of bonus schemes on accounting decisions / P.M. Healy // Journal of Accounting and Economics. – 1985. – Vol. 7. – P. 85-107.

²²⁵ Holthausen R. Evidence on the effect of bond covenants and management compensation contracts on the choice of accounting techniques: the case of the depreciation switch-back / R. Holthausen // Journal of Accounting and Economics. – 1981. – Vol. 3. – P. 73-110.

грошових бонусів, залежних від покращення стану компанії, або через підвищення цін на акції, якщо вони мають такі акції або опціони на них.

В свою чергу, окремі тези, висловлені Р. Хольтхаузенем, були додатково підтверджені в дослідженні Д. Уорфілда, Дж. Уайлда та К. Уайлда [²²⁶, с. 64-65], в якому автори довели, що бухгалтерські вибори менеджерів систематично пов'язані з рівнем управлінської власності. Під управлінською власністю вони розуміли частку капіталу підприємства, яка знаходилась у власності генеральних директорів, вищого керівництва та основних власників, що можуть здійснювати значний вплив на справи корпорації.

Розвиток позитивної теорії бухгалтерського обліку не зупинився на трьох представлених гіпотезах, хоча на сьогодні саме їх перевірці приділяється найбільша увага серед представників американського позитивізму (Д. Скіннер [²²⁷, с. 408], В. Гопалакрішнан [²²⁸, с. 33], Р. Боуен, Л. Дюшарм та Д. Шоурс [²²⁹, с. 263-264] та ін.).

Іншими представниками позитивної теорії – Р. Хольтхаузенем та Р. Лефтівчем [²³⁰], було запропоновано ще одну перспективу – *сигнальну*, яка передбачає, що вибір відповідних методів обліку менеджерами дозволяє повідомляти внутрішню інформацію зовнішнім користувачам (інвесторам, позичальникам), що допомагає їм передбачати і формувати очікування стосовно майбутнього фінансового стану та результатів діяльності підприємства.

Таким чином, здійснення бухгалтерського вибору створює можливість менеджерам повідомляти відповідним чином фінансову інформацію (через наказ про облікову політику) про підприємство зовнішнім суб'єктам, на основі якої вони можуть коригувати свої інвестиційні та позикові рішення. Виходячи з цієї перспективи, бухгалтерський вибір може виступати сигнальним механізмом за допомогою якого внутрішня інформація може бути передана зовнішнім користувачам.

Американські дослідники Е. Бертов та Г. Боднар для пояснення причини здійснення бухгалтерського вибору запропонували *перспективу інформаційної асиметрії*. Її суть полягає в тому, що з метою максимізації вартості підприємства менеджери мають стимули для вибору більш

²²⁶ Warfield D. Managerial ownership, accounting choices and informativeness of earnings / D. Warfield, J. Wild, K. Wild // Journal of Accounting and Economics. – 1995. – Vol. 20. – P. 61-91.

²²⁷ Skinner D. The investment opportunity set and accounting procedure choice / Douglas Skinner // Journal of Accounting and Economics. – 1993. – Vol. 16. – P. 407-445.

²²⁸ Gopalakrishnan V. Accounting choice decisions and unlevered firms: further evidence on debt/equity hypothesis / V. Gopalakrishnan // Journal of financial and strategic decisions. – 1994. – Vol. 7, Number 3. – P. 33-47.

²²⁹ Bowen R.M. Stakeholders' implicit claims and accounting method choice / Robert M. Bowen, Larry DuCharme, D. Shores // Journal of Accounting and Economics. – 1995. – Vol. 20. – P. 255-295.

²³⁰ Holthausen R.W. The economic consequence of accounting choice: Implications of costly contracting and monitoring / R.W. Holthausen, R.W. Leftwich // Journal of Accounting and Economics. – 1983. – № 5. – P. 77-117.

інформаційних облікових технік (методів обліку), що дозволяє зменшити рівень інформаційної асиметрії серед учасників ринку.

Актуальність застосування перспективи інформаційної асиметрії пов'язана з тим, що за умов існування інформаційної асиметрії, рішення стосовно оприлюднення облікової інформації, що здійснюються менеджерами, можуть впливати на ціни на цінні папери, оскільки інформаційна асиметрія між більш і менш поінформованими інвесторами збільшує транзакційні витрати і зменшує очікувану ліквідність акцій фірми на ринку [²³¹, с. 399]. Також авторами визначено залежність стосовно вибору нових методів обліку фірмами залежно від наявної в них асиметрії облікової інформації. Зокрема, як довели Е. Бартов та Г. Боднар [²³², с. 398], фірми з високою інформаційною асиметрією більш ймовірно виберуть новий метод обліку, ніж фірми, для яких інформаційна асиметрія не представляє серйозних проблем

Як відмічають Т. Філдс, Т. Лис та Л. Вінсент [²³³, с. 257], на сьогодні серед вчених немає остаточної згоди, яким саме цілям служить бухгалтерський вибір. Кожна із представлених вченими перспектив (опортуністична, сигнальна, інформаційної асиметрії) була емпірично підтверджена, тому кожна з них має право на існування та може використовуватись для обґрунтування бухгалтерського вибору в наукових дослідженнях.

Виходячи з розглянутої вище опортуністичної перспективи менеджери діють раціонально і дуже часто обирають ті методи обліку із представлених в стандартах альтернатив, які забезпечують реалізацію їх інтересів, якщо це можливо. Розглядаючи підприємство як сукупність контрактів, можна сказати, що така опортуністична поведінка менеджерів стосовно вибору методів обліку суперечить основним цілям функціонування підприємства. Зокрема, менеджери орієнтуються на максимізацію прибутку або вартості підприємства лише тоді, коли це відповідає їх інтересам, і лише в таких випадках не зменшують ефективність укладених контрактів. Внаслідок цього можна говорити, що функціонування ринку облікової інформації на сучасному етапі розвитку бухгалтерського обліку в світі, при використанні моделі багатоваріантності облікової методології, відбувається в наступних неідеальних умовах:

1) бухгалтер або менеджер здійснює необ'єктивний та упереджений бухгалтерський вибір. Як наслідок, фінансова звітність, що подається

²³¹ Bartov E. Alternative accounting methods, information asymmetry and liquidity: theory and evidence / Eli Bartov, Gordon Bodnar // The accounting review. – 1996. – Vol. 71., No 3. – P. 397-418.

²³² Bartov E. Alternative accounting methods, information asymmetry and liquidity: theory and evidence / Eli Bartov, Gordon Bodnar // The accounting review. – 1996. – Vol. 71., No 3. – P. 397-418.

²³³ Fields T. Empirical Research on Accounting Choice / Thomas Fields, Thomas Lys, Linda Vincent // Journal of Accounting and Economics. – 2001. – № 31. – P. 255-307.

зовнішнім користувачам для прийняття інвестиційних та позикових рішень, не відображає реальний стан справ.

2) для здійснення бухгалтерського вибору на окремих підприємствах недостатньо необхідної інформації, внаслідок чого бухгалтерський вибір здійснюється в умовах невизначеності, тому є необ'єктивним.

3) при здійсненні бухгалтерського вибору чиниться тиск з боку власників або менеджерів, внаслідок чого бухгалтерський вибір є упередженим.

За таких умов перед дослідниками постає цілий ряд питань, які потребують вирішення для того, щоб бухгалтерський облік, як окрема інформаційна технологія, що забезпечує створення інформаційного продукту у вигляді фінансової звітності, не втратив довіри з боку користувачів облікової інформації. До таких питань слід віднести:

- “вирівнювання” інтересів менеджерів та власників підприємства;
- зменшення можливості здійснення менеджерами опортуністичної поведінки шляхом використання механізму бухгалтерського вибору;
- пошук шляхів підвищення ефективності укладених контрактів на основі використання облікового інструментарію;
- створення умов для забезпечення економічної безпеки підприємства при здійсненні бухгалтерського вибору в світлі сигнальної перспективи;
- побудова моделей розрахунку ринкової вартості підприємства, які б враховували існування механізму бухгалтерського вибору;
- поглиблення інформаційної ролі бухгалтерського обліку як засобу розподілу капіталу на основі здійснення бухгалтерського вибору;
- удосконалення підходів до реалізації бухгалтерського вибору в умовах застосування концепції обмеженої багатоваріантності.

Підсумовуючи розглянуті питання взаємозв'язку бухгалтерського вибору з концепцією обмеженої багатоваріантності в світлі позитивної теорії бухгалтерського обліку слід відмітити, що остання революційно змінює погляди дослідників-обліковців на проблему бухгалтерського вибору. Зокрема, це стосується і представників вітчизняного наукового співтовариства, які розглядають бухгалтерський вибір в розрізі концепції облікової політики підприємства.

Як відмічають Р. Уоттс та Дж. Циммерман, “Бухгалтерські вибори не здійснюються з позиції “кращого вимірювання” деякого бухгалтерського конструкту, такого як прибуток. Вибори здійснюються з позиції індивідуальних цілей та впливу методів обліку на досягнення цих цілей ... Позитивна теорія бухгалтерського обліку бере за основу припущення, що прийнятий набір методів обліку максимізує багатство всіх сторін контракту і потім прагне зрозуміти, як на багатство впливає певний

специфічний метод обліку” [234, с. 150]. Виходячи з такого підходу наукові дослідження повинні зводитись не лише до критики окремих положень облікових стандартів, обґрунтування переваг одноваріантності над багатоваріантністю, розрахунку кількості можливих варіантів прибутку згідно національних стандартів, обґрунтування пріоритетності одного методу обліку над іншим, а також повинні стосуватись обґрунтування впливу вибору представлених в стандартах альтернативних методів обліку на принципалів та агентів. Тобто предмет наукових пошуків із аналізу класичної облікової методології у вчених-позитивістів зміщується також в сторону аналізу дій суб’єктів, що здійснюють бухгалтерський вибір, причин та мотивів здійснення такого вибору.

З іншого боку, позитивна теорія бухгалтерського обліку пропонує свій шлях впливу наукового співтовариства на розробників облікових стандартів. За задумом позитивістів розроблена методологія роз’яснення причин здійснення бухгалтерського вибору менеджерами та прогнозування дій користувачів облікової інформації на ринку, які, в свою чергу, є реакцією на оприлюднення фінансової звітності та дії менеджерів, виступають достатнім обґрунтуванням для розуміння наслідків прийняття облікових стандартів на поведінку прийняття рішень підприємствами, урядом, профспілками, інвесторами та кредиторами.

4.2. Одноманітність (порівнянність) *versus* гнучкість (економічна раціональність)

Порівнянність не є одноманітністю. Вибір концепції обмеженої багатоваріантності в якості основи міжнародних бухгалтерських моделей (GAAP US, IAS/IFRS) та НСБО стосується проблеми використання в системі бухгалтерського обліку більшої одноманітності або гнучкості облікової методології. Чим вищим є рівень одноманітності в НСБО, тим нижчою є в ній кількість методологічних альтернатив і тим більший ступінь методологічних імперативів. Внаслідок цього серед дослідників поширеною є позиція, що принципо-орієнтовані облікові стандарти, на відміну від правило-орієнтованих, можуть потребувати більшої кількості професійних суджень.

Співвідношення між одноманітністю та гнучкістю облікової методології С.Дж. Грей [235, с. 8] визначив як одну із бухгалтерських цінностей, на основі якої можна проаналізувати вплив культурних цінностей на систему обліку, що свідчить про значимість даної проблематики для подальшого розвитку науки бухгалтерський облік. Цей

²³⁴ Watts R.L. Positive accounting theory: a ten year perspective / R.L. Watts, J.L. Zimmerman // The Accounting Review. – 1990. – Vol. 65, No 1. – P. 131-156.

²³⁵ Gray S.J. Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally / S.J. Gray // Abacus. – 1988. – № 24. – P. 1-15.

вплив безпосередньо можна спостерігати на основі висунутої С.Дж. Греєм гіпотези, що чим вищий в країні ступінь усунення невизначеності і дистанції влади, і нижчий рівень індивідуалізму, то ймовірніше, що в цій країні є вищим ступінь одноманітності облікової системи.

Порівнюючи між собою поняття одноманітності та одноваріантності, слід відмітити, що одноваріантність облікової методології є лише однією зі складових одноманітності, яка також включає в себе одноманітність термінології, категорій і понять, планів рахунків, форм представлення фінансової звітності тощо.

Досить часто проблему співвідношення одноманітності та гнучкості також розглядають в розрізі її похідних – через співвідношення порівнянності та раціональності. Таким чином дослідники підтримують позицію існування прямого зв'язку між багатоваріантністю облікової методології та непорівнянністю показників фінансової звітності (табл. 4.4).

Таблиця 4.4. Погляди дослідників та представників професійних організацій стосовно існування зв'язку між багатоваріантністю обліку та непорівнянністю показників фінансової звітності

<i>Автор</i>	<i>Позиція</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
ААА	Перепоною для забезпечення порівнянності виступають викривлення, що виникають в результаті коливання цін і відмінності в методах обліку [²³⁶ , с. 52]
К. Барроу	Формальна нормотворча діяльність в сфері обліку триває вже з 1930-х, однак бізнес як і раніше має опції для вибору між альтернативними методами бухгалтерського обліку. Використання різних методів призводить до непорівнянності результатів компаній між собою [²³⁷ , с. 261]
Л.А. Бернстайн	Основному процесу обліку властива неточність, що має місце через наявність альтернативних принципів обліку, нечіткого критерію їх визначення, і, відповідно, нечітких стандартів на практиці. Відсутність гарантій відносно використовуваних стандартів чи методів і способу їх застосування може призвести до широкого різноманіття результатів і великого ступеню невизначеності [²³⁸ , с. 57]
Ф.Ф. Бутинець	Практично ми сьогодні не маємо фінансової звітності, в якій прослідковувалася б господарська діяльність підприємства. Сучасна звітність – це десяток викривлених показників, які є незіставними з іншими [²³⁹ , с. 65]

²³⁶ Хендриксен Е.С. Теория бухгалтерского учета / Е.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда [пер. с англ.]; под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.

²³⁷ Barrow C. Understanding business accounting for dummies / Colin Barrow, John A. Tracy. – John Wiley & Sons, 2010. – 424 p.

²³⁸ Бернстайн Л.А. Анализ финансовой отчетности: практика и интерпретация: Пер. с англ. / Научн. ред. перевода И.И. Елисеева / Леопольд Бернстайн. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 624 с.

²³⁹ Бутинець Ф.Ф. Альфа і омега бухгалтерського обліку: Монографія. За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця, - Житомир: ПП "РУТА". 2007. – 328 с.

1	2
“Концепція розвитку бухгалтерського обліку та звітності в РФ”	В окремих випадках в російських стандартах може передбачатися кілька альтернативних підходів до формування та подання інформації в бухгалтерській звітності. Однак для підвищення порівнянності бухгалтерської звітності різних господарюючих суб’єктів кількість таких випадків має бути обмежена і надалі його слід неухильно покращувати [240]
О.А. Лаговська	Наявність альтернативних облікових процедур ... породжує непорівнянність показників фінансової звітності [241, с. 11]
О.В. Павелко	Широка варіативність методів оцінки забезпечує велику кількість комбінацій облікових моделей в Україні та, відповідно, таку ж кількість варіантів фінансових результатів, що спричиняє неспівставність показників фінансової звітності [242, с. 162]
Дж.А. Портер, К.Л. Нортон	Використання одних і тих же методів бухгалтерського обліку не робить фінансову звітність підприємства непорівнянною. Дійсно, чим більше уніфікованими будуть звіти, тим більше порівнюваними вони будуть [243, с. 62]
Ш. Сундер	Багато дослідників вірять, що звуження набору виборів, доступних для господарюючої одиниці в процесі підготовки фінансової звітності про події чи операції, забезпечує порівнянність і послідовність та забезпечує цінність облікових показників [244, с. 20]
І.В. Супрунова	Розширення варіативності методів оцінки, що використовуються у бухгалтерському обліку, а також поява оцінки за справедливою вартістю обумовили зниження порівнянності фінансової звітності суб’єктів господарювання [245, с. 79]
Е. Хендріксен, М.Ф. Ван Бреда	Основною ціллю одноманітності є досягнення порівнянності фінансової звітності, а первинною ціллю останньої є полегшення передбачення та прийняття фінансових рішень інвесторами, кредиторами та іншими учасниками [246, с. 164]

²⁴⁰ Приказ Минфина РФ от 01.07.2004 N 180 <Об одобрении Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу> (01 июля 2004 г.) // Электронный ресурс. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_48508/

²⁴¹ Лаговська О.А. Бухгалтерський облік розподілу доходів в умовах соціально орієнтованої економіки: організація та методика / О.А. Лаговська. Дис... на здобуття наукового ступеню к.е.н. за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Київ: Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України, 2007. – 190 с.

²⁴² Павелко О.В. Економічна сутність оцінки у системі бухгалтерського обліку / О.В. Павелко // Вісник НУВГП. Серія «Економіка». – 2013. – Випуск 1(61). – С. 162-170.

²⁴³ Porter G.A. Using Financial Accounting Information: The Alternative to Debits and Credits / Gary A. Porter, Curtis L. Norton. – Mason: Cengage Learning, 2011. – 864 p.

²⁴⁴ Sunder Sh. Minding our manners: accounting as social norms / Shyam Sunder // Yale ICF Working Paper. – 2005. – August. – No. 05-18. – 36 p.

²⁴⁵ Супрунова І.В. Розвиток оцінки в бухгалтерському обліку / Супрунова Ірина Валеріївна. Дисертація на здобуття наукового ступеня к.е.н. зі спеціальності 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Житомир, 2010. – 420 с.

²⁴⁶ Хендріксен Е.С. Теория бухгалтерского учета / Е.С. Хендріксен, М.Ф. Ван Бреда [пер. с англ.]; под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.

1	2
М.М. Шигун	З огляду на існуючу варіативність ... порівняти інформацію, що формується у обліковій системі підприємства, неможливо із жодним іншим суб'єктом господарювання, адже його інформаційна система також є унікальною по відношенню до інших [²⁴⁷ , с. 361]

За логікою науковців та представників професійних організацій, позиція яких наведена в табл. 4.4, забезпечення одноманітності повинно призвести до підвищення порівнянності, внаслідок чого для покращання останньої необхідною є регламентація облікової методології шляхом скорочення кількості альтернативних варіантів, наведених в облікових стандартах. Про це безпосередньо зазначають Е.С. Хендріксен та М.Ф. Ван Бреда: “Уніфікація звітних даних є типовим засобом досягнення порівнянності” [²⁴⁸, с. 164].

Як відмічають з цього приводу Г. Уолк та інші [²⁴⁹, с. 289], такий підхід передбачає розгляд порівнянності одночасно як процесу (облік обставин відповідно до їх подібностей чи відмінностей) і як кінцевого результату цього процесу (порівняння альтернатив з метою прийняття рішень).

В нашому дослідженні порівнянність розглядається лише в останньому контексті, як це і передбачено в Концептуальній основі для фінансової звітності 2010 р. (табл. 4.5).

Таблиця 4.5. Розуміння порівнянності та одноманітності в Концептуальній основі для фінансової звітності 2010 р. [²⁵⁰]

Стаття	Зміст
QC23	Порівнянність не є одноманітністю. Для того, щоб інформація була порівняною, подібні речі повинні виглядати подібними, а різні речі повинні виглядати по-різному. Порівнянність фінансової інформації не посилюється внаслідок того, що неподібні речі подають як такі, що виглядають подібно, так само як і внаслідок того тому, що подібні речі подають як такі, що виглядають по-різному
QC24	Деякий ступінь порівнянності, очевидно, можна досягти, забезпечивши наявність основоположних якісних характеристик. Правдиве подання доречного економічного явища природно повинно мати певний ступінь порівнянності з правдивим поданням подібного доречного економічного явища іншим суб'єктом господарювання, що звітує
QC25	Хоча одне економічне явище може бути правдиво подане багатьма способами, дозвіл використовувати альтернативні облікові методи для того самого економічного явища зменшує порівнянність

²⁴⁷ Шигун М.М. Развитие моделирования системы бухгалтерского учета: теория и методология [Текст]: монография / М.М. Шигун. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 632 с.

²⁴⁸ Хендриксен Е.С. Теория бухгалтерского учета / Е.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда [пер. с англ.]; под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.

²⁴⁹ Wolk H.I. Accounting theory: a conceptual and institutional approach, 5 th. edition. / Harry I. Wolk, Michael G. Tearney, James L. Dodd. – Ohio: South-Western College Publishing, 2001. – 761 p.

²⁵⁰ Концептуальна основа фінансової звітності 2010 р. // Електронний ресурс. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_009.

Застереження щодо можливості розуміння порівнянності як одноманітності зустрічається і в Концептуальній основі до індійських стандартів. Зокрема, в п. 41 зазначається, що порівнянність не повинна бути сплутана з одноманітністю і тому не повинна дозволити стати перепорою для удосконалення облікових стандартів [²⁵¹, с. 13]. Тобто, розробники індійської концептуальної основи наголошують на тому, що впровадження в систему облікових стандартів альтернатив ведення бухгалтерського обліку, що покращують релевантність та надійність облікової інформації, не суперечить порівнянності облікових показників.

Відповідно, порівнянність не можна прирівнювати до одноманітності, оскільки не завжди дотримання одноманітності дозволяє одержати порівняну між собою облікову інформацію. Такої позиції дотримуються розробники GAAP US, IAS/IFRS, індійських стандартів обліку тощо.

Одноманітність виступає вимогою, яка лише в окремих випадках дозволяє досягти порівнянності. Виходячи з цього необхідним є розгляд видів облікової одноманітності, можливих випадків і причин її застосування в системі облікових стандартів.

Важливе значення під час аналізу сутності одноманітності в бухгалтерському обліку має аналіз історичних передумов її застосування в країнах, які вплинули на процес побудови міжнародних облікових стандартів.

Історичні аспекти виникнення проблеми “одноманітність versus гнучкість”*. Проблема вибору між одноманітною або більш гнучкою методологією обліку не є новою та має глибокі історичні корені.

Вперше питання про необхідність уніфікації бухгалтерського обліку в США – забезпечення його одноманітності – було піднято у 1917 р. Федеральним управлінням резервів у бюлетені “Уніфікований облік: попередня пропозиція” [²⁵², с. 270], в якому були наведені пропозиції щодо необхідності стандартизації бухгалтерського обліку в розрізі окремих основних об’єктів обліку. Дана потреба виникла в результаті досліджень Федеральною торговельною комісією умов ведення бізнесу в США, які були визнані незадовільними. Внаслідок цього комісія звернулася до АІА виправити цю ситуацію.

Однак, в епоху значного розвитку фінансового ринку в США рекомендації, опубліковані в бюлетені, не набули поширення. Це було

²⁵¹ Framework for the preparation and presentation of financial statements / Accounting Standards Board of the Institute of Chartered Accountants of India, 2000. – 29 p.

* Проблему “одноманітність versus гнучкість” (uniformity versus flexibility), яка набула значного поширення на початку 50-х рр. ХХ ст. проф. В. Бакстер проілюстрував як зіткнення між двома шляхами мислення, які відображають універсальний конфлікт між людиною, яка хоче пригальмувати, і людиною, яка хоче натиснути на акселератор [Baxter W. Accounting principles: the conflict in current theory / W. Baxter // Accountant. – 1953. – October. – P. 410].

²⁵² Federal Reserve Bulletin issued by the Federal reserve Board. – Washington: Washington Government feinting office. – APRIL, 1917. – 334 p.

пов'язано з тим, що в цей період існувала значна кількість різноманітних облікових стандартів та методик. Розвиток бухгалтерського обліку в США перебував на тій стадії, коли була відсутня комунікація між вченими-бухгалтерами, внаслідок чого більшість проблемних питань, що виникали на практиці, вирішувались розрізно. Тобто, були відсутні організаційні передумови для уніфікації облікової практики. Свідченням цього є той факт, що поняття “загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку” (GAAP), як система регулюючих положень, що дозволяє уніфікувати облікову практику, з'явилося лише наприкінці 1930-х років.

Потреба в рекомендаціях, наведених в бюлетені “Уніфікований облік: попередня пропозиція” з'явилась лише у 1929 р., коли виникла необхідність реформування системи аудиту в США внаслідок виявлення причетності фінансової звітності до появи Великої депресії. Оскільки в бюлетені залишалась можливість для здійснення значної кількості бухгалтерських виборів, то його текст був дещо змінений з метою забезпечення більшої уніфікованості обліку.

Реакцією на результати економічної кризи початку 1930-х рр. в США було подання у 1933 р. законопроекту, що був розроблений АІА з банківським і валютним комітетом Сенату на основі врахування положень Національної фондової біржі, який передбачав введення єдиних методів обліку в розрізі різних галузей промисловості.

На засіданні АІА, що відбулось 11 березня 1934 р., було обґрунтовано, що в кінцевому випадку проблема поширення достовірної фінансової інформації для інвесторів не залежить від застосування єдиних методів обліку чи жорсткої одноманітності звітності, яка надається інвесторам. Одноманітні фінансові звіти просто не вирішать проблему. Вони можуть виглядати однаково, але за своєю суттю вони не означатимуть одне і те ж. За такими вимогами інвестори будуть більше введені в оману, ніж захищені [²⁵³, с. 2]. Вищенаведені погляди обґрунтовувались тим, що практика забезпечення одноманітності обліку в комунальних господарствах та на залізничних підприємствах не забезпечила підвищення надійності фінансової звітності. Внаслідок цього представниками АІА була винесена пропозиція, щоб положення, які допускають введення єдиних методів обліку і форм звітності бути видалені із запропонованого законопроекту.

Для вирішення проблеми одноманітності обліку було створено спеціальний комітет на чолі з В.С. Гіффордом, яким у 1934 р. було розроблено Звіт з уніфікації обліку в промисловості, що був представлений керівникам Міністерства торгівлі.

Розглядаючи опублікований звіт, 21 серпня 1934 р. президент АІА Дж. Ф. Форбс сказав: “Інвестори повинні зрозуміти природу

²⁵³ American Institute of Accountants. – New York. Release – Sunday, March 11, 1934. – 2 p.

бухгалтерської звітності перш ніж вони почнуть судити, наскільки можна покладатися на такі заяви. Не менш важливо, щоб громадськість в цілому зрозуміла, що будь-яка спроба нав'язати жорстку одноманітність обліку для промисловості матиме плачевні наслідки для всіх заінтересованих сторін” [254, с. 1].

Таким чином, АІА виступала проти повної одноманітності в бухгалтерського обліку, що може призвести до непередбачених наслідків. Зокрема, така система обліку втратить чутливість до нових господарських операцій, які можуть з'явитись, що має значний вплив на стан та результати діяльності компаній, та в цілому призупинить еволюційний розвиток облікової методології за умови встановлення чітких правил ведення обліку. На відміну від повної одноманітності, АІА запропонував два альтернативних варіанти вирішення цієї проблеми, що були описані в звіті Гіффорда:

1) визнання, прийняття та послідовне застосування всіма підприємствами основних принципів бухгалтерського обліку;

2) розробка і прийняття в межах кожної досить однорідної галузі промисловості єдиної практики обліку, що має бути адаптована до потреб цієї галузі*.

Вже у січні 1937 р. К. Блау на засіданні Нью-Йоркського відділення СРА заявив, що SEC не готова на сьогодні розробити набір принципів, яких необхідно дотримуватись і які були б істиною в останній інстанції. К. Блау сподівався, що професія буде проводити послідовний розвиток, коли одноманітність є необхідністю, яка дозволяє уникнути плутанини під час оприлюднення фінансових даних, і Комісія готова наявними в неї силами допомогти професії у вирішенні цієї мети [255, с. 10]. Таким чином К. Блау, як головний бухгалтер SEC, фактично озвучив обрання подальшого шляху регулювання облікової методології на основі варіантів, запропонованих в звіті Гіффорда. Це був шлях розробки системи загальноприйнятих принципів, яких слід дотримуватись при здійсненні бухгалтерського вибору. Обравши необхідний шлях, з 1937 р. SEC почала відігравати активну роль в процесі розробки облікових стандартів, що здійснювалась представниками облікової професії.

²⁵⁴ American Institute of Accountants. – New York. Release – Sunday, March 11, 1934. – 2 p.

* На відміну від принципо-орієнтованого шляху регулювання облікової методології, обраного в США, окремі вітчизняні дослідники в сьогоденні умовах займають позицію необхідності забезпечення галузевої одноманітності бухгалтерського обліку. Зокрема, проф. В.М. Жуком [Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки : / Жук В.М. – К.: ННЦ ІАЕ, 2009. – 648 с., с. 92-115] були розроблені теоретико-методологічні основи запровадження галузевих стандартів бухгалтерського обліку.

²⁵⁵ Blough C.G. Some Accounting problems of the Securities and Exchange Commission. Address of Carman G. Blough before the New York State Society of Certified Public Accountants. January 11, 1937. – 10 p.

Створений у 1936 р. при АІА Комітет з облікових процедур, у випущеному у 1939 р. ARB 1 [²⁵⁶, с. 2] констатував існування змін в соціальній системі США за останні 40 років, що характеризувались зростанням швидкості зміни власників на цінні папери та короткострокові зобов'язання. Внаслідок цього значно зріс попит на одноманітність в бухгалтерському обліку, що зумовило визначення основної мети функціонування комітету, яка спрямовувалась на зменшення відмінностей та непослідовності облікових практик. Однак, своєю діяльністю комітет протягом 1940-х рр. хоча і намагався усунути існуючі відмінності в процесі ведення обліку за всіма основними об'єктами бухгалтерського обліку та окремими специфічними видами операцій, все ж таки, він регулярно дозволяв використовувати альтернативні методи обліку за наявності відмінностей в прийнятій практиці.

Цей період не характеризується значним прогресом в сфері регулювання обліку, оскільки, як відмічає С. Зефф [²⁵⁷], більшість питань, розглянутих Комітетом з облікових процедур в першій половині 1940-х рр., стосувались ведення обліку в умовах військових дій. Виникли проблеми зі звуженням меж відмінностей облікової практики, оскільки головні облікові фірми, представлені в Комітеті, не могли дійти згоди між собою стосовно того, що є належною практикою.

Існували два основні питання, стосовно яких була відсутня згода:

1) великі фірми не погоджувались відносно того, що “одноманітність” чи “різноманітність” облікових методів є прийнятною. “Arthur Andersen & Co”^{257*} вірили, що всі компанії повинні слідувати тим самим методам обліку з метою забезпечення порівнянності. Однак, такі фірми як “Price Waterhouse & Co” та “Haskins & Sells” вірили, що порівнянність буде досягнута у випадку надання компаніям можливості обирати ті облікові методи, які найбільше підходили до їх господарських особливостей.

2) великі фірми не погоджувались з повноваженнями Комітету щодо відхилення методів обліку, які широко використовувались публічними компаніями [²⁵⁸]. Відповідно, професійне облікове співтовариство не мало

²⁵⁶ Accounting Research Bulletins. General introduction and rules formerly adopted. Issued by the Committee on Accounting Procedure, American Institute of Accountants, New York: American Institute of Accountants, 1939. – P. 1-8.

²⁵⁷ Zeff S. Evolution of US Generally accepted accounting principles / Stephen Zeff // The CPA journal. – 2005. – Vol. 75. No. 1. – Електронний ресурс. – Режим доступу: <http://www.iasplus.com/en/binary/resource/0407zeffusgaap.pdf>

*Цікаво відмітити, що “Arthur Andersen & Co”, яка на чолі з її керуючим партнером Л. Спейсеком боролась за одноманітність облікової практики, при роботі з компанією “Enron” на початку ХХІ ст. допомагала розробляти її керівництву схеми фальсифікації фінансової звітності, які базувались на введєнні в оману користувачів облікової інформації через “прогалини” в одноманітному обліковому законодавстві.

²⁵⁸ Zeff S. Evolution of US Generally accepted accounting principles / Stephen Zeff // The CPA Journal. – 2005. – Vol. 75. No. 1. – Електронний ресурс. – Режим доступу: <http://www.iasplus.com/en/binary/resource/0407zeffusgaap.pdf>

єдиного варіанту розвитку системи обліку в США у 1940 рр., що не дозволяло вирішити це питання без втручання органів влади.

У 1953 р. Комітетом з облікових процедур було випущено ARB 43, в якому були переглянуті і уточнені всі попередні бюлетені. В п. 4 бюлетеню зазначається, що зростання ролі звіту про прибутки та збитки породжує попит на збільшення ступеню одноманітності в обліку. Хоча досягнення одноманітності є визначеною ціллю, вона не повинна шкодити іншим перевагам. Зміна акцентів і цілей, а також зміна умов функціонування підприємства випереджає, і безсумнівно буде продовжувати випереджати прийняття нових облікових процедур. Отже, різноманітність облікової практики може продовжувати існувати, оскільки нові методи були прийняті перед тим, як були відмінені старі методи [²⁵⁹, с. 4]. Даний документ підкреслював необхідність забезпечення облікової одноманітності, однак остання сприймалась не в жорсткій формі, а як характеристика системи обліку, що не повинна суперечити іншим цінностям облікової професії, що сформувались історично, зокрема, релевантності облікової інформації.

Такий демократичний підхід Комітету з облікових процедур був розкритикований Л. Спейсеком, одним із керуючих партнерів “Arthur Andersen”, за небажання зменшення або усунення значної кількості альтернативних методів обліку. Проф. С. Зефф назвав його адвокатом “одноманітності” [²⁶⁰], оскільки Л. Спейсек проводив значну агітацію стосовно необхідності побудови одноманітної системи обліку в США.

У серпні 1957 р. Л. Спейсек на щорічних зборах ААА відмічав [²⁶¹, с. 370], що користувачі не повинні, а більшість з них не можуть оцінити вплив альтернативних принципів бухгалтерського обліку або конвенцій лише на основі оприлюдненої в фінансовій звітності інформації. Користувач має право на застосування правильного методу обліку для подібних операцій, які здійснюються різними компаніями, щоб цифри були порівняними. Зокрема, автор писав, що акціонерам потрібні фінансові звіти, підготовлені на такій основі, що дозволяє порівняти їх із компаніями подібної галузі або інших галузей.

Виходячи з необхідності вирішення проблеми пошуку базових критеріїв для бухгалтерських принципів Л. Спейсек запропонував створити “Суд з питань бухгалтерського обліку”, діяльність якого сприяла б обмеженню альтернативних варіантів ведення обліку. Суд повинен розглядати і вирішувати справи, пов’язані із формуванням бухгалтерських

²⁵⁹ ARB 43: Restatement and revision of Accounting Research Bulletins . – June 1953. – 45 p.

²⁶⁰ Zeff S. Evolution of US Generally Accepted Accounting Principles / Stephen Zeff // The CPA journal. – 2005. – Vol. 75. No. 1. – Електронний ресурс. – Режим доступу: <http://www.iasplus.com/en/binary/resource/0407zeffusgaap.pdf>.

²⁶¹ Spacek L. The need for an Accounting court / Leonard Spacek // The Accounting Review. – 1958. – July. – P. 368-379.

записів відносно наслідків фактів господарського життя, відхиляючи або оспорюючи бухгалтерські аргументи, що служитиме інструментом забезпечення одноманітності бухгалтерської звітності.

У 1957 р. ААА приєдналась до боротьби за порівнянність облікової методології, однак не підтримала закликів Л. Спейсека про необхідність забезпечення її одноманітності: “Уніфікація методів обліку не передбачається і не є неминуче бажаною, але обґрунтована порівнянність облікових даних є істотною ... ” [262, с. 52].

Зі створенням за ініціативою Е. Дженнінгса у 1959 р. АРВ та АRD розпочалась нова ера в розробці облікових стандартів в США, оскільки однією з цілей їх створення було зменшення різноманітності облікової методології. АРВ та АRD зайнялись пошуком загальноприйнятих принципів, які б виступали найкращим засобом для здійснення бухгалтерського вибору з представлених альтернатив.

Наприкінці 1950-х рр. в США у зв'язку зі стрімким розвитком недержавних пенсійних фондів, які вкладали 40-45% своїх коштів в цінні папери підприємств, зросла потреба в проведенні фінансового аналізу компаній-емітентів [263, с. 583]. Внаслідок цього зросло значення фінансової звітності для користувачів, перелік яких значно розширився, до якої почали висувати нові вимоги, однією з яких була порівнянність.

Одним із найпростіших шляхів досягнення порівнянності було забезпечення одноманітності облікової методології, однак протягом 1950-х рр. кількість альтернативних методів обліку все збільшувалась, особливо щодо відображення таких операцій та об'єктів як об'єднання підприємств, консолідація звітності, гудвіл, витрати на дослідження та розробки, лізингові операції тощо.

Існуюча ситуація викликала шквал критики в бізнес-пресі, зокрема, в таких виданнях як “Business Week”, “The Wall Street Journal”, “The New York Times”, “Fortune”, “Forbes”, що не могло не бути поміченим урядовими установами. На початку 1964 р. відбулось слухання у Конгресі США, присвячене питанню зменшення нестачі одноманітності в обліку, в результаті якого було прийнято рішення про необхідність зменшення кількості облікових альтернатив.

З виходом у 1966 р. АSOBAT проблема необхідності забезпечення одноманітності на основі виявлення загальноприйнятих принципів ще більше загострилась, оскільки до складу бухгалтерського обліку як окремого процесу була включена комунікаційна фаза. Таке розуміння обліку поставило нові проблеми, що потребували вирішення, зокрема,

²⁶² Хендриксен Е.С. Теория бухгалтерского учета / Е.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда [пер. с англ.]; под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.

²⁶³ Young J. Making up users / Joni J. Young // Accounting, Organizations and Society. – 2006. – № 31. – P. 579-600.

вплив різноманітності облікової методології на процес облікової комунікації між її генераторами та її користувачами.

Для ефективного функціонування облікового комунікаційного процесу в ASOBAT було розроблено п'ять директив. Четверта директива передбачала забезпечення одноманітності облікової практики між та всередині господарюючої одиниці, що має полегшити порівнянність. Інакше, відмінності в термінології, класифікації чи одиниці вимірювання вводять в оману стосовно бухгалтерських звітів [²⁶⁴, с. 73].

У зв'язку із появою значної критики діяльності APB, зокрема, щодо неможливості зменшити багатоваріантність облікової методології та кількості альтернативних принципів обліку, президент AICPA у 1971 р. прийняв рішення про створення нових структур, які повинні займатись процесом розробки облікових стандартів.

У 1972 р. було створено FASB, яка функціонує і до сьогодні, однією з задач якої в процесі розробки стандартів є досягнення більшої послідовності та одноманітності облікової методології і порядку розкриття фінансової інформації. На сьогодні в концептуальній основі GAAP US використовується змішана модель забезпечення одноманітності, за якою в окремих випадках для бухгалтерського відображення запропоновані суворі правила, а в інших випадках – наявні альтернативні варіанти, серед яких повинен бути здійснений бухгалтерський вибір.

Проаналізувавши історичні аспекти виникнення проблеми “одноманітність versus гнучкість” в США визначено, що заклики про необхідність забезпечення одноманітності облікової практики з'явилися після настання Великої депресії, оскільки однією з причин настання останньої деякі вчені вважали існування значної свободи в виборі облікової методології на рівні підприємства. Облікове співтовариство в своїй переважній більшості не сприйняло ідею повної уніфікації облікової методології та загалом вважало її наступом на бухгалтерський облік, як самостійну галузь наукових знань.

Для вирішення існуючої проблеми було обрано компромісний підхід – використання концепції обмеженої багатоваріантності (змішаної моделі), реалізацію якої пропонувалось здійснювати за двома варіантами: 1) через обмеження загальноприйнятими принципами бухгалтерського обліку; 2) через галузеву уніфікацію обліку. В результаті тривалих дискусій було обрано перший варіант, для впровадження якого необхідно було розробити набір загальноприйнятих принципів, які б виступали в якості обмежень при формуванні облікової методології (облікових стандартів) регуляторами та при здійсненні бухгалтерського вибору на рівні підприємства. Період 1950-60 рр. характеризувався пошуком

²⁶⁴ Evans T.G. Accounting theory: contemporary accounting issues / Thomas G. Evans. – Ohio: South-Western, 2003. – 366 p.

загальноприйнятих принципів обліку, і лише у 1970-х рр. розпочався процес розробки цілісної системи стандартів на основі таких принципів, внаслідок чого стандарти стали іменувати загальноприйнятими (GAAP).

Види одноманітності в бухгалтерському обліку. Американські вчені Г. Уолк, М. Терні та Дж. Додд [²⁶⁵, с. 289] розглядають методологію бухгалтерського обліку, представлену в GAAP US, не лише в розрізі існування в ній імперативів або передбачених альтернатив, а в дещо розширеному вигляді. Зокрема, вони розглядають облікові стандарти як сукупність багатоваріантних (flexible) та одноманітних (uniform) положень, де останні поділяються на два види: 1) положення з обмеженою одноманітністю; 2) положення з суворою одноманітністю. Взаємозв'язок між даними двома видами положень наведено на рис. 4.8.

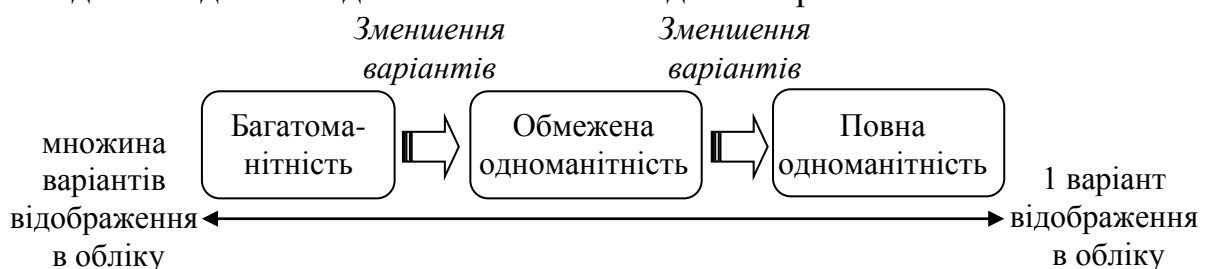


Рис. 4.8. Рух від багатоваріантності до повної одноманітності як один із шляхів еволюції системи облікових стандартів

Багатоваріантність передбачає встановлення в стандартах набору методів обліку для бухгалтерського відображення господарських операцій, коли відсутні помітні релевантні умови, які б дозволили встановити один метод. Відповідно, на різних підприємствах для відображення однієї й тієї ж господарської операції можуть використовуватись різні методи із представленого набору.

Повна (rigid) одноманітність передбачає встановлення одного методу обліку для схожих операцій, незважаючи на релевантні обставини, тобто встановлення одного методу для подібних господарських операцій.

Обмежена (finite) одноманітність передбачає прийняття до уваги релевантних обставин, тобто існує певна можливість вибору передбачених методів обліку за умови існування релевантних умов для подібних господарських операцій. За Г. Уолком, М. Терні та Дж. Доддом слово “обмежена” означає існування меж або лімітів, не надто великих або занадто малих, щоб бути вимірними [²⁶⁶, с. 294]. Тому цей вид одноманітності, виходячи зі своєї назви, передбачає існування певного розширення чітких правил, оскільки в окремих випадках – за наявності

²⁶⁵ Wolk H.I. Accounting theory: a conceptual and institutional approach, 5 th. edition. / Harry I. Wolk, Michael G. Tearney, James L. Dodd. – Ohio: South-Western College Publishing, 2001. – 761 p.

²⁶⁶ Wolk H.I. Accounting theory: a conceptual and institutional approach, 5 th. edition. / Harry I. Wolk, Michael G. Tearney, James L. Dodd. – Ohio: South-Western College Publishing, 2001. – 761 p.

релевантних умов, подібні господарські операції в системі обліку можуть відображатись або оцінюватись по-різному.

Обмежена одноманітність відрізняється від обмеженої багатоваріантності тим, що окрім двох можливих варіантів бухгалтерського відображення в стандартах обліку прописані конкретні умови, виконання / невиконання яких зумовлює обрання того чи іншого варіанту відображення.

Відповідно, критерієм розмежування обмеженої та повної одноманітності між собою виступає врахування / ігнорування релевантних умов, під якими розуміються економічно значимі обставини, які можуть в цілому вплинути на відображення подібних господарських операцій в обліку. Про існування таких умов зазначають Е. Хендріксен та М.Ф. Ван Бреда [²⁶⁷, с. 249], які дуже рідко бувають однаково схожими для двох однакових компаній, внаслідок чого дуже складно обґрунтувати єдиний варіант розкриття звітності.

Такі економічно значимі обставини є загальними умовами або факторами, що пов'язані зі складними подіями, які, як очікується, впливають на процес генерування грошових потоків. Вони поділяються на два основних типи:

- фактори, що відомі під час події, слід називати теперішніми умовами;

- фактори, що можуть бути відомі лише пізніше, слід називати майбутніми умовами.

Релевантні обставини безпосередньо стосуються господарських операцій, що підлягають бухгалтерському відображенню і впливають на вибір методу обліку для відображення цієї господарської операції.

Розглянемо порядок застосування обмеженої одноманітності на прикладі П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”. Так, в п. 7 П(С)БО 8 зазначено, що нематеріальний актив, отриманий в результаті розробки, слід відображати в балансі за умови, якщо підприємство має:

- намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, у якому він придатний для реалізації або використання;

- можливість отримання майбутніх економічних вигід від реалізації або використання нематеріального активу;

- інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних з розробкою нематеріального активу [²⁶⁸].

²⁶⁷ Hendriksen E.S. Accounting theory. Fifth edition. / Eldon S. Hendriksen, Michael F. van Breda. – Boston: Irwin, 2001. – 868 p.

²⁶⁸ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи” / Затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 р. № 242 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0750-99>.

А в п. 8 П(С)БО 8 вже зазначено, що у випадку, якщо нематеріальний актив не відповідає вказаним критеріям визнання, то витрати, пов'язані з його придбанням чи створенням, визнаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони були здійснені, без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальним активом [269].

Таким чином, розробка, як результат дослідження та інших знань, може відображатись в системі бухгалтерського обліку двома способами:

1) як нематеріальний актив, якщо виконуються наведені в п. 7 П(С)БО 8 релевантні умови;

2) як витрати періоду, якщо наведені в п. 7 П(С)БО 8 релевантні умови не виконуються.

Розглянута методика визнання нематеріального активу в результаті розробки за П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” є прикладом використання в стандартах обмеженої одноманітності.

Якщо розробниками облікових стандартів використовується представлена на рис. 4.8. логіка, то в залежності від складності господарських операцій, які підлягають бухгалтерському відображенню, в стандартах використовується повна одноманітність, обмежена одноманітність або багатоваріантність. Чим простішими є господарські операції, тим легше для них визначити найбільш прийнятний одноманітний варіант бухгалтерського відображення. Чим складнішими є господарські операції, тим більш розширеним стає обмеження бухгалтерського відображення через встановлення релевантних умов або взагалі надається набір альтернативних варіантів для здійснення бухгалтерського вибору.

З цього приводу Т.Дж. Хігінс у 1963 р. зазначав, що один негнучкий набір правил не зможе адекватно справитись з різними бізнес-філософіями, які сьогодні сповідуються в складному фінансовому світі [270, с. 67]. Таким чином, автор намагався підкреслити, з одного боку, неможливість врахувати побажання всіх заінтересованих сторін при розробці одноманітних облікових правил, а з іншого боку – складність господарських операцій, що відбуваються в діяльності підприємств та неможливість розробки для них єдиного адекватного, релевантного варіанту їх бухгалтерського відображення.

Про неможливість відображення складних господарських операцій за допомогою одноманітних облікових правил також наголошує проф. Ш. Сундер. Зокрема, він наводить приклад, коли чотири різних об'єкти (великий чорний квадрат, великий білий квадрат, малий чорний

²⁶⁹ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи” / Затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 р. № 242 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0750-99>.

²⁷⁰ Higgins T.G. The accounting principles board and uniformity in financial accounting / Thomas Higinis // 25th Annual Institute on Accounting Proceedings. – Ohio, 1963. – 165 p.

квадрат та малий білий квадрат) (рис. 4.9) мають чотири варіанти подібності між собою, внаслідок чого залишається незрозумілим, як їх відобразити в обліку одночасно. Тобто, які з них слід відобразити в обліку однаково, оскільки вони є подібними, а які відобразити по-різному, оскільки вони відрізняються.

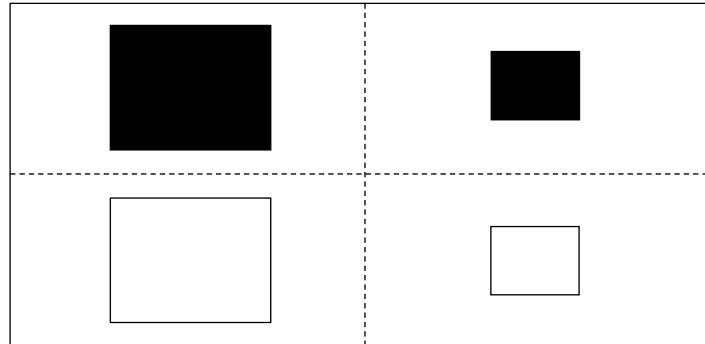


Рис. 4.9. Класифікація чотирьох об'єктів за розміром і кольором за підходом Ш. Сундера [²⁷¹, с. 102]

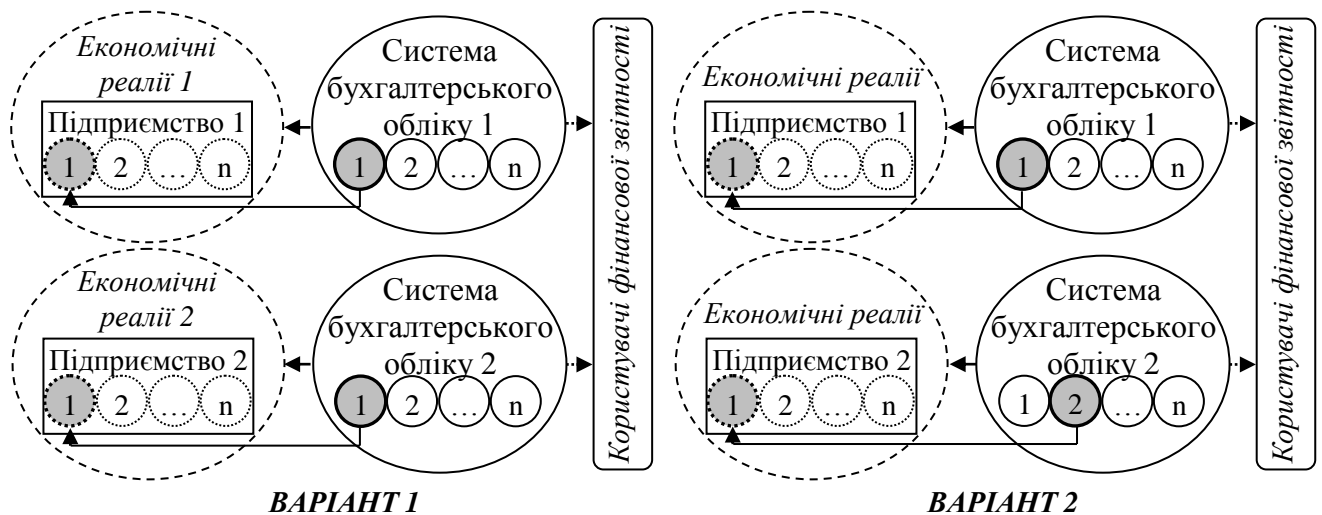
В кінцевому випадку проф. Ш. Сундер констатує, що немає єдиного концептуального шляху як за допомогою одноманітності в світі, де існують складні об'єкти та господарські операції з багатьма атрибутами, задовольнити потреби всіх користувачів фінансової звітності. Внаслідок чого він наголошує на необхідності застосування концепції багатоваріантності в бухгалтерському обліку як обов'язкового фактору подальшого прогресивного розвитку бухгалтерської практики.

Поділ облікової одноманітності на повну та обмежену на основі критерію врахування виконання / невиконання релевантних умов дозволяє виділити два види порівнянності, до яких можуть прагнути розробники засобів регулювання бухгалтерського обліку: 1) формально-методологічна порівнянність; 2) реальна порівнянність.

Для розуміння відмінності між двома вищенаведеними видами порівнянності слід розглянути систему бухгалтерського обліку як інформаційну модель системи підприємства, яка за допомогою власних методів обробляє дані про господарські операції та перетворює їх на бухгалтерську інформацію для відповідних груп користувачів. Кожне підприємство функціонує в специфічних економічних реаліях, які формують релевантні умови при виборі методу для бухгалтерського відображення конкретного об'єкта.

На рис. 4.10 наведено два можливих варіанти досягнення порівнянності бухгалтерської інформації: 1) формально-методологічна порівнянність (за формою); 2) реальна порівнянність (за сутністю).

²⁷¹ Sunder Sh. Adverse effects of uniform written reporting standards on accounting practice, education, and research / Shyam Sunder // Journal of Accounting and Public Policy. – 2010. – № 29. – P. 99-114.



Примітки:

○ – господарські операції
 ○ – методи обліку

↔ – надання облікової інформації користувачам
 → – пізнання господарської діяльності

Рис. 4.10. Можливі варіанти досягнення порівнянності бухгалтерської інформації

Формально-методологічна порівнянність – порівнянність бухгалтерської інформації, яка досягається шляхом використання однакових методів обліку для однакових господарських операцій на двох різних підприємствах без врахування будь-яких релевантних умов, що впливають на вибір методу обліку. Формально-методологічна порівнянність досягається шляхом застосування повної одноманітності в бухгалтерських стандартах або у випадку, коли всі підприємства однієї галузі для однакових господарських операцій використовують один і той же метод обліку із наявного набору.

На досягнення такого виду порівнянності була переважно орієнтована система соціалістичного обліку, в якій в спеціальних інструкціях для більшості господарських операцій передбачався конкретний порядок їх бухгалтерського відображення без врахування того факту, що для окремих підприємств існують різні релевантні умови, що передбачають необхідність використання іншого методу обліку для забезпечення реального представлення облікової інформації.

Реальна порівнянність – порівнянність бухгалтерської інформації, яка досягається шляхом використання методів обліку для відображення однакових господарських операцій на різних підприємствах, які найбільш реально відображають дійсний стан справ об'єкта, що фігурує в операції.

Одноманітність облікової методології забезпечує найкращу формально-методологічну порівнянність, однак ігнорує реальну порівнянність, а багатоваріантність облікової методології зменшує рівень формально-методологічної порівнянності, однак надає можливість для

підвищення рівня реальної порівнянності. “Надає можливість”, означає, що не будь-який вибір методу обліку забезпечує реальну порівнянність, а забезпечує лише такий адекватний вибір, який передбачає врахування бухгалтером економічних реалій (специфічних обставин) конкретного підприємства. Про це ще у 1938 р. зазначив Дж.О. Мей: “Якщо б ми могли покладатись на рахунки, які є інтерпретацією всіх релевантних фактів відповідно до кращих професійних суджень чесних і компетентних персон, однорідність не відіграла б важливого значення” [²⁷², с. 8].

Можливо, логіка реальної порівнянності стала передумовою формування концепції облікової політики підприємства. Так, у 1972 р. [²⁷³, с. 434] ідея про відповідність затверджених в обліковій політиці принципів (методів) обліку обставинам, в яких функціонує підприємство, і які забезпечують істинне уявлення про фінансовий стан підприємства, була покладена в основу розуміння облікової політики господарської одиниці, що складає звітність. Таке розуміння облікової політики не дозволяло проводити вільний вибір методу, а передбачало врахування специфічних обставин використання конкретного об’єкта на підприємстві, для якого обирався відповідний метод бухгалтерського відображення.

У 1995 р. тезу про існування реальної порівнянності на основі врахування специфічних обставин підтвердили Р. Дай та Р. Верреккіа: “Коли GAAP відображає велику множину бухгалтерських процедур, доходи різних фірм в принципі можуть бути більш “порівнянними”, ніж коли GAAP є одноманітними. Якщо кожна фірма обирає процедуру відображення витрат відповідно до її обставин, то долар бухгалтерських доходів дорівнює долару економічних доходів фірми, в результаті чого одержимо “порівнянні” між фірмами доходи [²⁷⁴, с. 390].

Оскільки в основі більшості сучасних національних та міжнародних облікових систем (НСБО, GAAP US, IAS/IFRS та ін.) закладена концепція обмеженої багатоваріантності, можна констатувати, що такі системи орієнтовані на досягнення реальної порівнянності. Внаслідок цього в базових документах, на яких побудовані такі системи (концептуальні основи, закони), проводиться чітке розмежування між одноманітністю та порівнянністю в бухгалтерському обліку.

Однак, на думку К. Берроу, “Бухгалтерська професія ще не досягла такої стадії нірвани, щоб однакові речі виглядали так, як вони виглядають, а різні речі виглядали по-різному. Облікові методи, представлені в GAAP US, перебувають в стані постійних змін, як і весь сучасний бізнес-

²⁷² May G.O. Uniformity in accounting / George O. May // Harvard Business Review. – 1938. – Volume XVII. – No. I. Autumn. – P. 1-8.

²⁷³ Opinions of the Accounting Principles Board / Opinion № 22 “Disclosure of Accounting Policies”. – New York: American Institute of Certified Public Accountants, 1972. – P. 432-439.

²⁷⁴ Dye R.A. Discretion vs. uniformity: choices among GAAP / R.A. Dye, R.E. Verrecchia // The Accounting Review. – 1995. – Vol. 70., No 3. – P. 389-415.

світ” [²⁷⁵, с. 261]. Тобто, практична реалізація концепції обмеженої багатоваріантності ще не дозволяє досягти значимого покращання якості фінансової звітності.

На сьогодні однією з найбільш актуальних задач подальшого розвитку облікової методології є підвищення якості реальної порівнянності фінансової звітності різних підприємств. Порівнянність є найбільш важливою якісною характеристикою, що збільшує корисність фінансової звітності, тому недостатність реальної порівнянності на сьогодні є однією з основних проблем для інвесторів підприємств.

Задля підвищення якості реальної порівнянності необхідним є удосконалення процедури практичної реалізації бухгалтерського вибору шляхом “поглиблення” обмежуючих механізмів його здійснення (якісних характеристик, принципів, соціальних та етичних норм тощо).

Одноманітність в бухгалтерському обліку: pro et contra. Розглядаючи аргументи вчених “за” і “проти” застосування одноманітності в бухгалтерському обліку, передусім, слід враховувати історичні передумови впровадження даної концепції в систему бухгалтерського обліку. Зокрема, в США та інших економічно розвинених країнах рух до одноманітності відбувався від повної свободи в виборі методів обліку, а сучасні вчені пострадянської школи розглядають рух до одноманітності як повернення від обмеженої багатоваріантності до майже одноманітної моделі соціалістичного обліку. Тому, аргументи “за”, які наводяться західними вченими, є більш виваженими та обережними, оскільки рух до одноманітності для них є кроком у невідоме, а вчені радянської школи більш переконливо озвучують свою позицію про необхідність забезпечення одноманітності облікової методології.

Основні аргументи “за” і “проти” одноманітності в бухгалтерському обліку були розглянуті Е.С. Хендріксоном та М.Ф. Ван Бредою (табл. 4.6).

Таблиця 4.6. Аргументи “за” і “проти” одноманітності в бухгалтерському обліку [²⁷⁶, с. 98]

“Проти”	“За”
1	2
Порушуються основні права і свободи управління	Різноманіття варіантів облікової практики робить неможливим порівнянність даних різних фірм чи досить ускладнює її
Бухгалтерський облік обмежується суворими правилами і методиками, які роблять фінансові звіти менш порівняними не за формою, а за сутністю	Свобода адміністрації у виборі власних методів складання звітності часто призводить до упередженості та маніпулювання з інформацією, що оприлюднюється, для прилаштування до цілей тих, хто контролює звіти

²⁷⁵ Barrow C. Understanding business accounting for dummies / Colin Barrow, John A. Tracy. – John Wiley & Sons, 2010. – 424 p.

²⁷⁶ Хендріксен Е.С. Теория бухгалтерского учета / Е.С. Хендріксен, М.Ф. Ван Бреда [пер. с англ.]; под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.

1	2
Подавляє прогрес, не допускаючи покращень, які необхідні практикам	Якщо присяжні бухгалтери як представники приватного сектору не прагнуть до більшої одноманітності, то вона може бути прописана SEC або іншою урядовою організацією

Оскільки дані аргументи (табл. 4.6) наводяться представниками англо-американської школи, то в першу чергу ними розглядаються аргументи “проти”, і лише для ілюстрації наявності проблематики розкриваються аргументи “за”. Така позиція сформувалась історично під впливом ряду факторів та є загальноприйнятою серед представників англо-американської школи. До факторів, які вплинули на відмову від запровадження концепції повної одноманітності в облікову систему США, можна віднести:

- суперечливість концепції облікової одноманітності фактичній природі бізнесу через неможливість одноманітного бухгалтерського відображення різних видів діяльності та процесів (Дж. Мюеллер [²⁷⁷, с. 870]);

- неможливість використання інформації з бухгалтерської звітності для забезпечення потреб управління, оскільки для існування широкого спектру управлінських рішень необхідним є різноманіття результатів бухгалтерського обліку (П. Грейді [²⁷⁸, с. 34]);

- побоювання втрати професійного статусу бухгалтерів, оскільки за умов запровадження одноманітності облікової методології замість професійного судження бухгалтера відповідь на будь-яке питання можна буде одержати із книги з відповідними правилами або постулатами (Х. Тіппіт [²⁷⁹, с. 77]), подальше слідування уніфікації положень стандартів послаблює бухгалтерські претензії належати до класу професій так само, як і претензії облікових програм на здобуття наукового ступеню існувати в університетах подібно до архітектури, стоматології, інженерії, права, медицини, медсестринства тощо (Ш. Сундер [²⁸⁰, с. 3]);

- побоювання, що запровадження системи обліку з одноманітною методологією буде прикладом запровадження механізмів, що притаманні тоталітарним суспільствам (В. Бакстер [²⁸¹, с. 25]);

- створення значних обмежень для подальшого розвитку бухгалтерських наукових досліджень, що унеможливить подальший

²⁷⁷ Mueller G. International experience with uniform accounting / Gerhard G. Mueller // Law and Contemporary Problems. – 1965. – Vol. 30, № 4. – P. 850-873.

²⁷⁸ Grady P. Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for business enterprises / Paul Grady // AICPA Accounting Research Study. – 1965. – No. 7. – P. 33-34.

²⁷⁹ Tippit H. Are we expected to eliminate all alternatives / Hassel Tippit // 25th Annual Institute on Accounting Proceedings. – Ohio, 1963. – 165 p.

²⁸⁰ Sunder Sh. Adverse effects of accounting uniformity on practice, education, and research / Shyam Sunder // Emanuel Saxe Distinguished Lecture. – New York: Baruch College, 2007. – 27 p.

²⁸¹ Information for Better Markets. Principles before standards. The ICAEW's 'N Series' of Recommendations on Accounting Principles 1942-1969 / Edited by Stephen Zeff. – London, 2009. – 190 p.

інтегрований розвиток теорії бухгалтерського обліку (включаючи аналітичні, емпіричні, технічні та філософсько-історичні аспекти) та не дозволить бухгалтерським дослідженням відповідати вимогам майбутнього (Р. Маттессіч [²⁸², с. 5]).

Поступове розповсюдження позитивної теорії бухгалтерському обліку з кінця 70-х рр. ХХ ст. після виходу в світ праці Р. Уоттса та Дж. Циммермана [²⁸³] не змінило загальної негативної думки представників англо-американської школи стосовно необхідності впровадження повної одноманітності в систему обліку. В той же час, вченими-позитивістами були наведені нові причини, чому облікова система повинна мати більш гнучку, а не одноманітну методологію.

Передусім, наявність гнучкої облікової методології та безпосередньо механізм бухгалтерського вибору, стали відправними пунктами побудови самої позитивної теорії обліку. Якщо б не було бухгалтерського вибору, то облікової системи взагалі б не стосувались такі похідні від нього категорії як “обліковий опортунізм”, що виникає в результаті дій менеджерів, орієнтованих на забезпечення власних інтересів, “асиметричність облікової інформації”, що є наслідком облікового опортунізму та інші.

З позиції позитивістів гнучкість облікової методології напряду впливає на ефективність виконання укладених контрактів. Цей вплив може бути як позитивним, так і негативним. Перспектива ефективності описує позитивний вплив бухгалтерського вибору, коли інтереси менеджерів співпадають з інтересами інших учасників контракту. Опортуністична перспектива описує випадки зловживання менеджерів під час здійснення бухгалтерського вибору на свою користь всупереч інтересам інших учасників контракту.

Позитивна теорія обліку, виокремивши дані види перспектив, пропонує шляхи підвищення ефективності контрактів на основі використання відповідного набору облікових процедур. За умов побудови системи обліку із одноманітною обліковою методологією описані можливості підвищення ефективності контрактів зникають, оскільки менеджери або бухгалтери будуть позбавлені бухгалтерського вибору.

Власне бачення ролі одноманітності в розвитку бухгалтерського обліку мають представники однієї з сучасних течій бухгалтерського позитивізму – прибічники сигнальної перспективи. На їх думку механізм бухгалтерського вибору, що є результатом застосування багатоваріантної методології обліку, має потужну сигнальну цінність. Вибір менеджерами або бухгалтерами методів обліку із представленого набору альтернатив, що оприлюднюється в обліковій політиці підприємства, виступає засобом

²⁸² Mattessich R. Two hundred years of accounting research / Richard Mattessich. – New York: Routledge, 2008. – 609 p.

²⁸³ Watts R.L. Positive accounting theory: a ten year perspective / R.L. Watts, J.L. Zimmerman // The Accounting Review. – 1990. – Vol. 65, No 1. – P. 131-156.

повідомлення інформації зовнішнім користувачам. Наприклад, використання агресивних методів обліку може стати сигналом при прийнятті рішень обачливими інвесторами.

На думку Р. Дая та Р. Верреккіа дії менеджерів, що спрямовані на забезпечення власних інтересів або інтересів своїх компаній, є основною причиною недоцільності розширення свободи дій в межах GAAP US. Однак, необхідність розширення свободи дій відносно бухгалтерського вибору є бажаною в залежності від того, чи покращання щодо комунікації фінансового стану фірми є більшим, ніж опортунізм менеджерів [²⁸⁴, с. 390]. Таким чином, на думку авторів саме сигнальна роль бухгалтерського вибору є його основним “адвокатом” перед можливим опортунізмом менеджерів або бухгалтерів.

Як зазначає проф. Ш. Сундер, звуження в виборі методів обліку через запровадження суворих бухгалтерських стандартів усуває можливість менеджерів передавати інформацію користувачам. В залежності від певних обставин, більш широкий діапазон поведінки є допустимим і прийнятним [²⁸⁵, с. 21]. Таким чином, забезпечення виконання сигнальної функції бухгалтерських виборів є неможливим за умов реалізації концепції одноманітності в бухгалтерському обліку.

Аналіз поглядів вчених-позитивістів дозволяє констатувати, що розвиток позитивної теорії бухгалтерського обліку надав ще більшої впевненості представникам англо-американської школи стосовно доцільності використання багатоваріантної моделі бухгалтерського обліку та побудови на її основі принципо-орієнтованої системи облікових стандартів. Існування механізму бухгалтерського вибору не лише покращує процес облікової комунікації, а й відкриває нові сфери для проведення бухгалтерських наукових досліджень, зокрема, щодо причин і наслідків вибору методів обліку на конкретному підприємстві (соціологічні та біхевіористичні аспекти бухгалтерського обліку).

4.3. Бухгалтерський вибір: сутність та класифікація

Виникнення проблеми бухгалтерського вибору в США. Необхідність розробки системи регулювання бухгалтерського обліку в США, що виникла після часів Великої депресії, актуалізувала окремі методологічні питання, на які дослідники зовсім не звертали увагу в умовах існування облікового *laissez-faire*.

Першою з таких проблем стала необхідність забезпечення облікової одноманітності, що передбачала необхідність звуження кількості методів,

²⁸⁴ Dye R.A. Discretion vs. uniformity: choices among GAAP / R.A. Dye, R.E. Verrecchia // The Accounting Review. – 1995. – Vol. 70., No 3. – P. 389-415.

²⁸⁵ Sunder Sh. Minding our manners: accounting as social norms / Shyam Sunder // Yale ICF Working Paper. – 2005. – August. – No. 05-18. – 36 p.

які використовуються компаніями для ведення бухгалтерського обліку. Вирішенням цієї проблеми протягом 1936-1958 рр. займався Комітет з облікових процедур, однак остаточно так і не зміг її вирішити. Другою проблемою став пошук концептуальної основи бухгалтерського обліку, яка повинна була бути покладена в основу системи загальноприйнятих стандартів. Для побудови останньої, в першу чергу, слід було визначитись із її структурними елементами – принципами та постулатами обліку.

З метою вирішення другої проблеми представниками ARD М. Муниці та Р. Спраузом було випущено дві монографії – “Базові постулати бухгалтерського обліку” (М. Муниц, 1961 р.) та “Попередній набір широких принципів бухгалтерського обліку для ділових підприємств” (1962 р.), які стали першою нормативною спробою обмеження бухгалтерського вибору. Як зазначали самі автори, в динамічному світі деталізовані правила будуть змінюватись зі зміною обставин, однак широкі принципи не будуть змінюватись [²⁸⁶, с. 55]. Автори дотримувались позиції збереження свободи вибору в руках менеджменту та бухгалтерів, оскільки у випадку розробки одноманітних облікових правил їх доведеться постійно змінювати відповідно до зміни умов функціонування підприємств та запитів користувачів. В той же час, цей вибір повинен бути обмеженим такими засобами, які б влаштовували всі групи заінтересованих користувачів.

В двох випущених монографіях автори запропонували чотирьохрівневу структуру методології обліку (цілі, постулати, принципи, правила), де третій рівень – 8 виділених принципів, виступали найкращими можливими керівництвами при виборі із існуючих альтернатив. Таким чином, за допомогою принципів М. Муниці та Р. Спрауза намагались обмежити бухгалтерський вибір, яких слід дотримуватись при його здійсненні.

Хоча праці М. Муниці та Р. Спрауза не були сприйняті професійною обліковою спільнотою в якості проекту для побудови системи бухгалтерських стандартів в США, однак автори, завдяки своїм спробам побудови універсального набору принципів, підняли проблему необхідності визначення орієнтиру, якого слід дотримуватись при здійсненні бухгалтерського вибору.

В той же час, обґрунтувавши існування проблеми бухгалтерського вибору, використавши принципи в якості засобів її вирішення, автори не формалізували її повною мірою та не описали наслідки її існування, не проаналізували вплив виявленої проблеми на користувачів бухгалтерської інформації. Зокрема, М. Муниц та Р. Спрауз не розглянули, яку ж роль виконують принципи бухгалтерського обліку в процесі прийняття рішень користувачами фінансової звітності.

²⁸⁶ Evans T.G. Accounting theory: contemporary accounting issues / Thomas G. Evans. – Ohio: South-Western, 2003. – 366 p.

Одним із перших, хто безпосередньо звернув увагу на проблему бухгалтерського вибору та її вплив на користувачів облікової інформації, був проф. М.Дж. Гордон. Зокрема, він зазначав, що бухгалтер, змінюючи оцінку активів та доходів підприємства, що відображається в звітності, непрямо може змінювати фактичне багатство фірми [²⁸⁷, с. 256]. Виявивши проблему існування бухгалтерського вибору, М.Дж. Гордон виявив похідну від неї проблему – необхідність пошуку критеріїв його правильного здійснення. На відміну від М. Муніца та Р. Спрауза, які намагались одночасно задовольнити інтереси всіх користувачів шляхом впровадження принципів обліку, М.Дж. Гордон стояв на позиції встановлення такого обмеження бухгалтерського вибору, яке враховуватиме інтереси лише деякої частини користувачів. В якості такого критерію автор запропонував прийняття таких рішень бухгалтером, які б максимізували багатство фірми. Таким чином, запропонований ним механізм був орієнтований на задоволення цілей функціонування підприємства, а не цілей певної групи користувачів.

Виходячи з класифікації суб'єктів, заради виконання вимог яких здійснюється обмеження бухгалтерського вибору, можна виділити наступні напрями орієнтації такого обмеження (рис. 4.11).



Рис. 4.11. Напрями орієнтації обмеження бухгалтерського вибору

Згідно першого напрямку обмеження бухгалтерського вибору має одночасно забезпечувати потреби всіх користувачів облікової інформації, що на нашу думку є неможливим, оскільки окремі групи користувачів (наприклад, інвестори та позичальники) мають прямо протилежні інтереси. Тому, наприклад, принцип обачності не може одночасно задовольняти потреби інвесторів та позичальників, внаслідок чого в IAS/IFRS, орієнтованих на інвесторів, йому на сьогодні відведена другорядна роль.

За другим напрямком обмеження бухгалтерського вибору здійснюється під конкретну групу користувачів, під її інтереси. Наприклад, набір

²⁸⁷ Gordon M.J. Postulates, principles and research in accounting / Myron J. Gordon // The Accounting Review. – 1964. – Vol. 39, No. 2. – P. 251-263.

якісних характеристик, представлених в конвергованій концептуальній основі IAS/IFRS та GAAP US, які виступають механізмом обмеження бухгалтерського вибору, містить таку складову фундаментальних якісних характеристик як прогнозна цінність. Остання, в свою чергу, орієнтована на ті групи користувачів, для яких потрібна інформація про майбутні доходи, тобто орієнтована на інвесторів.

Третій напрям орієнтації обмеження бухгалтерського вибору передбачає відхід при регулюванні системи обліку від превалюючої ролі потреб зовнішніх користувачів. На перше місце в даному випадку висуваються інтереси власників підприємства. Інтереси зовнішніх користувачів задовольняються лише в тому випадку, якщо вони співпадають із ціллю функціонування підприємства. Зважаючи на те, що однією з основних цілей створення системи фінансового обліку є залучення додаткових інвестиційних та позикових ресурсів, які надаються зовнішніми користувачами, то існують значні політичні перепони щодо можливості широкого використання такого напрямку на практиці.

Таким чином, проблема бухгалтерського вибору, як окремий напрям наукових досліджень в США, виникла ще на початку 60-х рр. XX ст. Однак її значимість на той час не була належним чином оцінена, внаслідок чого дослідники ще тривалий час не приділяли їй вирішенню достатньої уваги, а займались пошуком принципів, на основі яких повинна була бути побудована система облікових стандартів.

Бухгалтерський вибір як основна категорія позитивної теорії обліку. Як “прозріння Р. Коуза” дозволило економістам по-іншому подивитись на невирішені раніше проблеми шляхом застосування нового методологічного інструментарію, так і позитивістський підхід в бухгалтерському обліку, виявивши проблему бухгалтерського вибору, дозволив відійти від нормативістського теоретичного догматизму та запропонувати нові шляхи для вирішення існуючих проблем.

Перші риси позитивної теорії бухгалтерського обліку були окреслені у 1976 р. представником Рочестерського університету проф. М. Дженсеном, який на сьогодні вважається одним із провідних представників неоінституціоналізму.

Зокрема, питання зміни фірмами технік обліку проф. М. Дженсен [288, с. 3] відніс до переліку позитивних питань облікової практики, на які не може дати відповідь нормативна теорія бухгалтерського обліку. Його ідеї в подальшому (1978 р.) більш глибоко і більш ґрунтовніше були розвинуті ще двома представниками Рочестерського університету – Р. Уоттсом та

²⁸⁸ Jensen M.C. Reflections on the state of accounting research and the regulation of accounting / Michael C. Jensen // Stanford Lectures in Accounting (Graduate School of Business, Stanford University, Palo Alto, California, 1976), 1976. – P. 11-19.

Дж. Циммерманом [²⁸⁹], які в основі своїх поглядів використовували положення неінституційної економічної теорії.

Надалі в обліковій науковій літературі дану групу вчених (Дж. Бенстон, М. Дженсен, Ф. Мейерс, В. Меклінг, Р. Уоттс, Дж. Циммерман) почали йменувати Рочестерською бухгалтерською школою.

Застосування інституційного підходу до розгляду бухгалтерської проблематики можна представити в якості нової методологічної лінзи, використовуючи яку можна подивитись на існуючі облікові проблеми під іншим кутом зору. Новий інституційний інструментарій, що передбачає розгляд діяльності фірми через аналіз системи сформованих соціальних норм, цінностей, припущень щодо економічної поведінки агентів, може бути застосований для аналізу поведінки бухгалтерів при здійсненні ними бухгалтерського вибору. В світлі інституційної теорії подальший прогресивний розвиток науки бухгалтерський облік залежить від вирішення питань, пов'язаних із вибором тих або інших методів при реалізації бухгалтерського вибору, визначення стимулів та обмежень, що впливають на процес його здійснення тощо.

Подальший розвиток наукових досліджень в сфері бухгалтерського вибору на думку Т. Філдса, Т. Лиса та Л. Вінсент [²⁹⁰, с. 258] залежить від подолання проблем, які перешкоджали такому розвитку, та певної переорієнтації таких досліджень:

1) у 1990 рр. вчені в основному фокусували свою увагу на розвитку знань про специфічні бухгалтерські вибори або на достатньо вузьких проблемах, пов'язаних із бухгалтерським вибором. Зважаючи на складність самої задачі, було здійснено всього декілька спроб побудови інтегрованої (багатоцільової) концепції бухгалтерського вибору. Про це безпосередньо ще на початку 1990-х рр. зазначали Р. Уоттс та Дж. Циммерман [²⁹¹, с. 138], на думку яких для емпіричного підтвердження позитивної теорії обліку слід аналізувати вплив вибору не одного, а комбінації облікових методів. Фокусуючи увагу на одному методі обліку, зменшується сила перевірки, оскільки менеджери використовують комбінацію методів задля впливу на доходи підприємства;

2) в наукових дослідженнях в сфері бухгалтерського вибору в цілому не проводилось розмежування між впливом ендогенних та екзогенних факторів на його здійснення (наприклад, звільнення генерального директора розглядається як екзогенний фактор і капіталізація витрат на

²⁸⁹ Watts R.L. Towards a positive theory of the determination of accounting / Ross Watts, Joel Zimmerman // The Accounting Review. – 1978. – Vol. 53, № 1. – P. 112-134.

²⁹⁰ Fields T. Empirical research on accounting choice / Thomas Fields, Thomas Lys, Linda Vincent // Journal of Accounting and Economics. – 2001. – № 31. – P. 255-307.

²⁹¹ Watts R.L. Positive accounting theory: a ten year perspective / R.L. Watts, J.L. Zimmerman // The Accounting Review. – 1990. – Vol. 65, № 1. – P. 131-156.

дослідження та розробки вимірюється відносно строку перебування генерального директора);

3) за відсутності теорії дослідники, зазвичай, обмежують свої запити патологічним і, можливо, менш регулярним випадкам використання бухгалтерського вибору та ігнорують головну роль бухгалтерського обліку в нормальних щоденних ситуаціях. Очевидно, що є необхідним – це всеохоплююча теорія, що досліджує роль бухгалтерського обліку в світі функціонування недосконалих ринків. Проте, розробка такої всеохоплюючої теорії на сьогодні є неможливою та можливо і зовсім недосяжною ціллю.

Таким чином, подальший розвиток наукових досліджень в сфері бухгалтерського вибору загалом залежить від побудови загальної концептуальної структури таких досліджень, що дозволить побудувати на цій основі комплексну теорію, що, з одного боку, враховуватиме специфічні особливості здійснення бухгалтерського вибору відносно окремих об'єктів обліку, а з іншого – враховуватиме існування спільних рис в таких окремих випадках здійснення бухгалтерського вибору.

Вищенаведене дозволяє констатувати, що на сьогодні в США наукові дослідження в сфері бухгалтерського вибору переходять від аналітичної фази в фазу синтезу (або хоча б існують заклики щодо необхідності проведення такого синтезу), а в Україні ще повністю не розпочалась фаза досліджень щодо здійснення бухгалтерського вибору відносно окремих об'єктів обліку та в цілому майже відсутні передумови щодо появи окремого напрямку бухгалтерських наукових досліджень в світлі позитивної теорії обліку.

На сьогодні можна спостерігати, що зарубіжними авторами в цілому теорія бухгалтерського обліку зводиться до обґрунтування сутності бухгалтерського вибору, який є визначальною науковою категорією бухгалтерського обліку як науки. Так, на думку Дж. Хрістенсена та Дж. Демскі [²⁹², с. 2] теорія бухгалтерського обліку має справу з бухгалтерськими виборами з позиції інформаційної перспективи. Тобто, автори під теорією обліку розуміють набір припущень щодо розуміння, покращання і реалізації бухгалтерських виборів. Г. Уолк, М. Терні та Дж. Додд також відмічають, що вибір між різними типами вартості і пов'язані з ним проблеми стосуються сфери теорії бухгалтерського обліку [²⁹³, с. 3].

В умовах гармонізації систем бухгалтерського обліку важливе значення має розробка теоретичних аспектів здійснення бухгалтерського

²⁹² Christensen J.A. Accounting theory: an information content perspective / John A. Christensen, Joel S. Demski. – New-York: The McGraw-Hill Companies Inc., 2003. – 465 p.

²⁹³ Wolk H.I. Accounting Theory: Conceptual Issues in a Political and Economic Environment. Sixth edition. / Harry I. Wolk, James L. Dodd, Michael G. Tearney. – Mason: South-Western, 2004. – 721 p.

вибору. Наприклад, М. Мазбуді [²⁹⁴, с. 7-8] в своїй дисертаційній роботі на прикладі аналізу впровадження IFRS у Великобританії довів, що ефективність впровадження стандартів з обліку капітальних інвестицій слід оцінювати як порівняння між методикою здійснення бухгалтерських виборів до і після впровадження IFRS. На думку автора застосування такого підходу є актуальним для розробників стандартів та регуляторів в тих країнах, які розглядають можливість або вже впровадили IFRS.

Приділення значної уваги проблемі бухгалтерського вибору також пов'язано з тим, що дослідження в даній сфері дозволяють пролити світло на “темні плями” процесу складання корпоративної звітності. Зокрема, такі дослідження дозволяють пояснити причини вибору конкретного методу обліку менеджерами і бухгалтерами, виявити існування стимулів маніпулювання показниками бухгалтерської звітності. Сам процес бухгалтерського вибору в світлі позитивної теорії обліку можна пояснити як результат взаємодії таких різноманітних стимулів.

З цього приводу Р. Боуен, Л. Дюшарм та Д. Шоурс [²⁹⁵, с. 263-264] відмічають, що розуміння мотивів менеджерів при здійсненні бухгалтерських виборів важливе для двох груп суб'єктів: 1) для розробників стандартів, які повинні визначити як рівень дозволеної гнучкості, так і необхідний рівень розкриття інформації для допомоги користувачам в коригуванні різниці між методами; 2) для користувачів фінансової звітності, які повинні інтерпретувати облікові показники при прийнятті різних економічних рішень.

В той же час, хоча позитивізм (американський та англійський) як окремий напрям бухгалтерських наукових досліджень і вважається мейнстрімом облікової науки в США та країнах Західної Європи*, проте такими дослідженнями займається не переважна кількість науковців. Існування такої ситуації викликано як необхідністю оволодіння “нетиповими” для бухгалтерського обліку методами наукових досліджень та широтою предмета бухгалтерського обліку (accounting) як науки, що включає не лише питання облікової методології, а й значну кількість інших сфер наукових досліджень.

Зокрема, в середньому лише близько 10% від всіх досліджень, представлених у 1990 рр. в трьох провідних американських облікових

²⁹⁴ Mazboudi M. Accounting choices under IFRS and their effect on over-investment in capital expenditures / Mohamad Mazboudi. A thesis submitted in partial fulfillment of the requirements for the Doctor of Philosophy degree in Business Administration in the Graduate College of The University of Iowa. – Iowa City, 2012. – 69 p.

²⁹⁵ Bowen R.M. Stakeholders' implicit claims and accounting method choice / Robert M. Bowen, Larry DuCharme, D. Shores // Journal of Accounting and Economics. – 1995. – Vol. 20. – P. 255-295

* Як зазначає Р. Боуен та ін. [Bowen R. Accounting discretion, corporate governance, and firm performance / Robert M. Bowen, Shivaram Rajgopal, Mohan Venkatachalam // Contemporary Accounting Research. – 2008. – Vol. 25, No. 2. – P. 351–405, с. 395], центральні дебати в обліковій літературі стосуються того, чи менеджери здійснюють бухгалтерські вибори для ефективнової максимізації вартості акціонерів або для егоїстичного авантюристичного збагачення за рахунок акціонерів.

журналах (“Journal of Accounting and Economics” (13%), “Journal of Accounting Research” (14 %), “The Accounting Review” (5%)) прямо стосуються питань здійснення бухгалтерського вибору [²⁹⁶, с. 256].

Загальне значення теорії бухгалтерського вибору, як складової бухгалтерського теоретичного знання, з позиції теорії агентських відносин узагальнив проф. Р. Уоттс [²⁹⁷, с. 248], на думку якого бухгалтерський облік (в частині можливості здійснення бухгалтерського вибору) відіграє важливу роль в таких сферах діяльності підприємства: 1) розподілі прав прийняття рішень; 2) механізмі стимулювання працівників підприємства; 3) контрактних домовленостях супроводу транзакцій між підприємством та зовнішніми суб'єктами.

Поняття та класифікація бухгалтерського вибору. Для побудови системи бухгалтерських наукових знань необхідно сформулювати поняття бухгалтерського вибору, як одного із ключових понять системи бухгалтерського обліку.

Як зазначалось вище, бухгалтерський вибір, виходячи з його широкого розуміння, може здійснюватися на двох рівнях НСБО: 1) на рівні побудови системи національних / міжнародних облікових стандартів; 2) на рівні підприємства. Виходячи з цього, можна виділити наступні види об'єктів та суб'єктів його здійснення (табл. 4.7).

Таблиця 4.7. Об'єкти та суб'єкти здійснення бухгалтерського вибору в широкому розумінні

	<i>Рівні здійснення бухгалтерського вибору</i>	
	<i>на рівні побудови стандартів</i>	<i>на рівні підприємства</i>
<i>Об'єкт здійснення бухгалтерського вибору</i>	Альтернативні варіанти стандартів бухгалтерського обліку, інші регулятиви	Альтернативні методи обліку
<i>Суб'єкт здійснення бухгалтерського вибору</i>	Установи-регулятори, компанії	Менеджери, бухгалтери та інші суб'єкти організації і ведення обліку

Виходячи з такого його широкого розуміння, бухгалтерський вибір слід розглядати як процес вибору серед альтернативних варіантів стандартів бухгалтерського обліку, інших регулятивів або альтернативних методів обліку, що здійснюється установами регуляторами на рівні побудови національних облікових стандартів або суб'єктами організації і ведення бухгалтерського обліку (менеджерами, бухгалтерами тощо) на рівні підприємства з метою формування належного варіанту методології ведення бухгалтерського обліку.

²⁹⁶ Fields T. Empirical research on accounting choice / Thomas Fields, Thomas Lys, Linda Vincent // Journal of Accounting and Economics. – 2001. – № 31. – P. 255–307.

²⁹⁷ Watts R. Accounting choice theory and market-based research in accounting / Ross Watts // British Accounting Review. – 1992. – Vol. 24. – P. 235-267.

Широке розуміння бухгалтерського вибору передбачає здійснення вибору як на рівні облікових альтернатив, представлених в системі облікових стандартів (бухгалтерський мікрорівень), так і на рівні альтернативних проектів самих облікових стандартів (бухгалтерський макрорівень), серед яких вибір здійснюється установами-регуляторами або компаніями.

В окремих країнах на загальнодержавному рівні не встановлено єдиної системи загальноприйнятих стандартів, а існує єдина законодавча платформа, до якої розроблено декілька систем стандартів, серед яких компанії можуть здійснювати вибір. Наприклад, група дослідників на чолі з С.-О. Колліном [²⁹⁸] вивчала особливості вибору облікових стандартів шведськими муніципальними корпораціями серед трьох можливих альтернативних варіантів: 1) стандарти шведської Ради з бухгалтерського обліку (ASB); 2) стандарти Бухгалтерського консиліуму (AC); 3) суміш 1-го та 2-го варіантів. Така ситуація є прикладом здійснення вибору на бухгалтерському макрорівні.

Іншим прикладом застосування бухгалтерського вибору на макрорівні є ті випадки, коли розробники стандартів надають компаніям право вибору щодо часу впровадження в свою діяльність конкретного стандарту. Так, Л.Е. Мейнс та Дж.М. Уолен [²⁹⁹, с. 12] наводять приклад, коли в США у 1992 та 1993 рр. були розроблені нові стандарти SFAS 106 та SFAS 115, щодо яких підприємствам була надана можливість обрати термін, в якому підприємства повинні впровадити ці стандарти в свою систему бухгалтерського обліку. Значною кількістю підприємств можливість пролонгації часу впровадження стандартів, тобто відстрочка у їх впровадженні, була використана для підвищення ефективності управління доходами та іншими обліковими показниками.

Розглядаючи поняття бухгалтерського вибору у вузькому розумінні, на рівні окремого підприємства, Т. Філдс, Т. Лис та Л. Вінсент запропонували наступне визначення: “Бухгалтерський вибір – це будь-яке рішення, що, в першу чергу, має своєю ціллю вплив (за формою чи за сутністю) на продукт облікової системи специфічним чином, включаючи не лише фінансову звітність, оприлюднену відповідно до GAAP, але й податкові декларації та нормативні документи” [³⁰⁰, с. 256]. Таким чином, автори в якості визначального фактору, що ідентифікує бухгалтерський

²⁹⁸ Collin S.-O. Explaining the choice of accounting standards in municipal corporations: reconciling positive accounting theory and institutional theory / Sven-Olof Collin, Torbjorn Tagesson, Anette Andersson, Joosefin Cato, Karin Hansson. – Kristianstad: Department of Business Studies Kristianstad University, 2004. – 45 p.

²⁹⁹ Maines L.A. The nature of accounting information reliability: inferences from archival and experimental research / Laureen A. Maines, James M. Wahlen // AAA/FASB Financial Reporting Issues, 2003. – 40 p.

³⁰⁰ Fields T. Empirical research on accounting choice / Thomas Fields, Thomas Lys, Linda Vincent // Journal of Accounting and Economics. – 2001. – № 31. – P. 255–307.

вибір, обирають можливість впливу на формування кінцевого продукту облікової системи – облікову інформацію в різній формі.

В той же час, необхідно визначити взаємозв'язок описаного поняття бухгалтерського вибору в широкому та у вузькому розумінні із подібними поняттями, що використовуються в фаховій науковій літературі, зокрема, з поняттями “професійне судження” (accounting judgement) та “свобода дій бухгалтера” (accounting discretion). Це дозволить, з одного боку, уникнути термінологічних непорозумінь в процесі викладення матеріалу, а з іншого боку – більш детально описати предмет нашого дослідження.

У вітчизняній науковій бухгалтерській літературі з кінця 1990-х рр. досить широко використовується поняття “професійне судження бухгалтера”, яке потрапило до нашого вжитку в результаті впровадження П(С)БО та напряду пов'язано із іншим поняттям “облікова політика підприємства”. На сьогодні в МСФЗ використовується поняття “професійне судження”, без зазначення конкретного суб'єкта його здійснення, оскільки в залежності від виду підприємства та особливостей національного законодавства таким суб'єктом може виступати бухгалтер, менеджер або інші особи, що можуть бути наділені повноваженнями щодо його реалізації.

Існує значна кількість підходів до трактування поняття “професійне судження бухгалтера” представниками пострадянських країн, аналізу якого присвячені окремі дослідження (З.С. Туякова, Є.В. Саталкіна [³⁰¹], І.А. Слободняк [³⁰²]). Спільним у більшості проаналізованих підходів авторів (Т.А. Бондар, К.В. Казаннікова, С.А. Ніколаєва, М.С. Пушкар, І.А. Слободняк, Я.В. Соколов, Т.О. Терентьєва, Л.З. Шнейдман, М.Т. Щирба) є те, що під професійним судженням (думкою) бухгалтера розуміють рішення, що приймається суб'єктом здійснення судження (бухгалтером, аудитором, менеджером та ін.) в умовах невизначеності (відсутності можливості однозначно і чітко визначити порядок дій), яке оформлюється в наказі про облікову політику підприємства.

Порівнявши поняття професійного судження із поняттям бухгалтерського вибору, виявлено такі основні відмінності:

1) професійне судження має значну подібність із поняттям бухгалтерського вибору у вузькому розумінні та не може порівнюватись із поняттям бухгалтерського вибору у широкому розумінні. Поняття “професійне судження” стосується мікрорівня бухгалтерського обліку та не пов'язане з суб'єктами, які розробляють облікові стандарти і займаються регулюванням НСБО;

³⁰¹ Туякова З.С. Классификация профессионального суждения как современного инструментария бухгалтерского учета / Туякова З.С., Саталкина Е.В. // Вестник ОГУ. – 2010. – №1 (107). – С. 90-97.

³⁰² Слободняк И.А. Использование профессионального суждения при формировании учетно-аналитической информации бухгалтерской управленческой отчетности / И.А. Слободняк // Известия ИГЭА. – 2011. – № 2 (76). – С. 53-57.

2) професійне судження є більш ширшим поняттям у порівнянні з бухгалтерським вибором, та включає в себе останнє;

3) професійне судження, на відміну від бухгалтерського вибору, стосується:

- не лише альтернативних методів бухгалтерського обліку, представлених в облікових стандартах, а й інших альтернатив, серед яких може здійснювати вибір суб'єкт ведення та організації обліку (наприклад, вибір форми організації обліку, вибір варіантів форм внутрішніх документів тощо);

- не лише облікових стандартів, а й тих випадків відображення наслідків фактів господарського життя в обліку, порядок для яких не врегульовано нормативними документами;

- не лише фінансового обліку, а й управлінського, податкового та інших видів обліку.

В англійській літературі, разом із поняттям професійного судження, досить в облікових стандартах часто використовується поняття “свобода дій бухгалтера”. Під останньою розуміється весь спектр можливостей бухгалтера приймати рішення в межах своїх компетенцій. Так, на думку Р. Боуена, Ш. Раджгопала та М. Венкатачалама свобода дій бухгалтера складається з використання ненормального нарахування, згладжування доходів на основі нарахування, можливостей уникнення негативних доходів [³⁰³, с. 352].

Окремі зарубіжні дослідники безпосередньо розмежовують поняття бухгалтерського вибору та інші можливості бухгалтера приймати рішення у дозволених стандартами межах. Наприклад, Р.Ж. Ксю та Й. Янь до складу свободи дій бухгалтера включають альтернативні бухгалтерські вибори (LIFO або FIFO, прямолінійна або прискорена амортизація тощо) та управлінські судження і оцінки (в частині таких аспектів як втрата резервів та очікуваний строк використання активів) [³⁰⁴, с. 41], а Дж. Уайт та А. Сонді виділяють вибори з методів обліку (LIFO або FIFO, прямолінійна або прискорена амортизація) та оцінки (строк використання, залишкова вартість) [³⁰⁵, с. 497].

Відповідно, поняття свободи дій бухгалтера можна прирівняти до професійного судження, оскільки ці два поняття фактично відображають різні сторони одного й того ж явища. Назва поняття “свобода дій бухгалтера” свідчить про існування можливості вибору в системі бухгалтерського обліку, а назва поняття “професійне судження” більше

³⁰³ Bowen R. Accounting discretion, corporate governance, and firm performance / R.M. Bowen, Sh.Rajgopal, Mohan Venkatachalam // Contemporary Accounting Research. – 2008. – Vol. 25, No. 2. – P. 351–405.

³⁰⁴ Xu R.Zh. Effect of accounting flexibility on earnings management through stock repurchases / Randall Zhaohui Xu, Yi Yang // International Business Research. – 2013. – Vol. 6, No. 10. – P. 40-50.

³⁰⁵ Carmichael D.R. Accountants' handbook, financial accounting and general topics / D.R. Carmichael, R. Whittington, L. Graham. – John Wiley & Sons, 2007. – 1056 p.

акцентує увагу на суб'єкта, який його здійснює, на необхідність наявності у суб'єкта здійснення цього вибору відповідних професійних якостей.

Порівнявши поняття “бухгалтерський вибір” з поняттям “професійне судження” та поняттям “свобода дій бухгалтера” встановлено, що бухгалтерський вибір є складовою двох даних понять, які відображають наявність можливості вибору в системі бухгалтерського обліку для суб'єкта ведення та організації обліку або інших відповідальних за такий вибір осіб. Проте, бухгалтерський вибір (на мікрорівні) стосується лише тих суджень, які пов'язані з вибором методів обліку із представлених в облікових стандартах альтернатив. Всі вищенаведені три поняття (“бухгалтерський вибір”, “професійне судження”, “свобода дій бухгалтера”) стосуються проблеми існування можливості впливу суб'єкта ведення обліку на фінансовий стан та результати діяльності підприємства, тому особливості їх реалізації в практиці вітчизняних підприємств виступають об'єктом дослідження вчених-бухгалтерів.

Для проведення аналізу сучасного стану і тенденцій розвитку проблеми бухгалтерського вибору, більш глибокого розуміння сутності даного поняття, виникає необхідність побудови класифікації бухгалтерських виборів. Враховуючи той факт, що авторами вже виділялись окремі класифікаційні ознаки, на основі яких виокремлювались види бухгалтерського вибору, нами здійснена спроба побудувати узагальнюючу класифікацію (табл. 4.8).

Таблиця 4.8. Узагальнююча класифікація бухгалтерських виборів

<i>Ознака класифікації</i>	<i>Види бухгалтерських виборів</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
За суб'єктами здійснення	Що здійснюються бухгалтером
	Що здійснюються менеджером
	Що здійснюється аудитором
За об'єктами обліку	Що стосуються необоротних активів
	Що стосуються запасів
	Що стосуються коштів, розрахунків та інших активів
	Що стосуються власного капіталу та забезпечення зобов'язань
	Що стосуються довгострокових зобов'язань
	Що стосуються поточних зобов'язань
	Що стосуються об'єктів, які обліковуються поза балансом
За методами здійснення	Що стосуються методів нарахування амортизації
	Що стосуються методів оцінки запасів при вибутті
	Що стосуються інших альтернативних методів
За впливом на доходи підприємства у поточному періоді	Що забезпечують збільшення доходів
	Що забезпечують зменшення доходів

1	2
За стимулами здійснення бухгалтерського вибору [³⁰⁶ , с. 138].	Що здійснюються через преміальні плани
	Що здійснюються через боргові контракти
	Що здійснюються через політичний процес
За категоріями цілей (мотивів) здійснення бухгалтерського вибору [³⁰⁷ , с. 261]	Що здійснюються для укладання контрактів
	Що здійснюються для оцінки активів
	Що здійснюються через вплив зовнішніх сторін
За прототипами установок бухгалтерського вибору [³⁰⁸ , с. 10]	За оцінкою рівноваги управління доходами
	За ex ante впливом регулювання облікової переоцінки на інвестиційні рішення та добробут власника
	За впливом вибору (контрольованого чи регульованого) точності витрат бухгалтерського звіту на добробут власника
	За дослідженням відновлення здійснених операцій з оприлюдненої фінансової звітності

Побудована класифікація (табл. 4.8) складається із виділених нами класифікаційних ознак, а також із тих ознак, що виділялись іншими авторами. Вона дозволяє виявити різні види бухгалтерського вибору, виходячи з: суб'єкта його здійснення; об'єкта обліку або методу, якого стосуються конкретний бухгалтерський вибір; впливу на доходи підприємства у поточному періоді; стимулів та цілей здійснення бухгалтерського вибору; прототипів установок бухгалтерського вибору.

³⁰⁶ Watts R.L. Positive accounting theory: a ten year perspective / R.L. Watts, J.L. Zimmerman // The Accounting Review. – 1990. – Vol. 65, № 1. – P. 131-156.

³⁰⁷ Fields T. Empirical research on accounting choice / Thomas Fields, Thomas Lys, Linda Vincent // Journal of Accounting and Economics. – 2001. – № 31. – P. 255–307.

³⁰⁸ Schroeder D.A. Accounting and causal effects / D.A. Schroeder. – London: Springer Science+Business Media, LLC, 2010. – 459 p.

РОЗДІЛ 5. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ВІДОБРАЖЕННЯ ГОСПОДАРСЬКОЇ РЕАЛЬНОСТІ В СВІТЛІ КОНЦЕПЦІЇ БАГАТОВАРІАНТНОСТІ МЕТОДОЛОГІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

5.1. Реальність та бухгалтерський облік

Застосування концепції обмеженої багатоваріантності в НСБО викликає необхідність вирішення значної кількості теоретико-методологічних проблем, які залишаються нерозв'язаними внаслідок достатньої новизни даної концепції для вчених-обліковців з пострадянських країн. Однією з таких проблем є бухгалтерське відображення господарської реальності підприємства*, що передбачає необхідність надання відповіді на наступні запитання:

- чи може бухгалтерський облік бути реальним?
- яких видів реальності стосується бухгалтерський облік?
- чи існує бухгалтерська реальність підприємства?
- чи є бухгалтерська реальність об'єктивною?
- яким чином між собою пов'язані реальність та бухгалтерський вибір?

Надання відповідей на ці запитання дозволить сформувати думку стосовно ролі бухгалтерської звітності як кінцевого продукту, що формується системою бухгалтерського обліку, для суб'єктів прийняття управлінських рішень.

Реальність в “радянському” бухгалтерському обліку. З метою обґрунтування значимості вищенаведених питань для подальшого розвитку бухгалтерського наукового знання розглянемо особливості розуміння реальності в системі радянського обліку, де даному питанню приділялась значна увага. При цьому слід враховувати, що в СРСР після 1930-х рр. використовувалась концепція розширеної одноваріантності, на відміну від сучасних умов, що накладало відчутний відбиток на розуміння співвідношення між господарською та бухгалтерською реальністю вченими-обліковцями того часу.

Починаючи із 20-х рр. ХХ ст. в СРСР, від початку розбудови радянської системи обліку, партійне керівництво разом із радянськими вченими намагались протиставити таку систему капіталістичній системі обліку. Для того, щоб підкреслити її фундаментальні відмінності та розмежувати від “фальсифікаціоністсько-маніпулятивної” капіталістичної системи бухгалтерського обліку в дусі ленінської критики

* Господарська або економічна реальність підприємства – це сукупність різних видів його діяльності, за допомогою яких відбувається перетворення вхідних ресурсів на вихідні продукти, товари, роботи або послуги.

багатоваріантності облікової системи, використовувалась значна кількість різноманітних епітетів (табл. 5.1).

Таблиця 5.1. Характеристики радянської системи обліку та її складових (виділення окремих елементів тексту проаналізованих джерел здійснено автором)

<i>Автор</i>	<i>Рік</i>	<i>Характеристики</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Резолюція 12-го з'їзду РКП(б)	1923	Правильне рахівництво, єдиний <u>реальний</u> баланс всієї державної промисловості [³⁰⁹ , с. 682]
І.А. Кошкін	1933	Система обліку забезпечує <u>реальне і правдиве</u> відображення дійсності [³¹⁰ , с. 20]
Я.М. Гальперін	1937	Звітність відповідає своєму призначенню якщо вона проста, доступна, зрозуміла, своєчасна і правильно відображає дійсність. Ось чому боротьба за своєчасну, зрозумілу і <u>об'єктивну цифру обліку і звітності</u> ... є основним лозунгом на цій ділянці [³¹¹ , с. 282]
Н.Р. Вейцман	1958	Найважливішою рисою радянського обліку протягом всього його існування і удосконалення була боротьба за максимальну <u>правдивість і зрозумілість</u> цифрових даних, що збираються і групуються. Баланс радянського підприємства повинен бути зрозумілим і <u>реальним</u> [³¹² , с. 37, 57]
М.І. Вейсман	1962	Одна із найважливіших вимог до обліку – <u>правдиве</u> відображення господарської діяльності, точність і <u>об'єктивність</u> його показників [³¹³ , с. 8]
В.Г. Макаров	1966	Система радянського обліку забезпечує суцільне, безперервне, взаємопов'язане і <u>об'єктивне</u> відображення [³¹⁴ , с. 61]
С.С. Ведерніков	1967	Бухгалтерський облік повинен бути точним. Це означає, що його дані покликані відображати наявність соціалістичної власності і пов'язані з нею господарські операції і процеси у <u>повній відповідності з дійсністю</u> [³¹⁵ , с. 15]
А.І. Сумцов	1975	<u>Точність та об'єктивність</u> обліку полягає в <u>достовірному, правдивому</u> відображенні господарської діяльності. Дані обліку повинні бути точними та об'єктивними, вільними від будь-якої упередженої думки [³¹⁶ , с. 13]

³⁰⁹ РКП(б). Съезд. 12-й. Москва. 1923. Стенографический отчет. – М.: Политиздат, 1968. – 903 с.

³¹⁰ Кошкін І.А. Оперативно-балансовый учет (курс основной) / І.А. Кошкін. – Ленинград: Ленинградское областное изд., 1933. – 407 с.

³¹¹ Гальперін Я.М. Основы балансового учета. 2-е перераб. изд. / Я.М. Гальперін. – М.: Госфиниздат, 1937. – 324 с.

³¹² Вейцман Н.Р. Очерки по бухгалтерскому учету и анализу / Н.Р. Вейцман. – М.: Госфиниздат, 1958. – 152 с.

³¹³ Вейсман М.И. Теория бухгалтерского учета. 2-е перераб. изд. / М.И. Вейсман. – М.: Профтехиздат, 1962. – 296 с.

³¹⁴ Макаров В.Г. Теория бухгалтерского учета / В.Г. Макаров. – М.: Финансы, 1966. – 366 с.

³¹⁵ Ведерніков С.С. Курс бухгалтерского учета. 2-е перераб. изд. / С.С. Ведерніков. – М.: Статистика, 1967. – 408 с.

³¹⁶ Сумцов А.И. Теория бухгалтерского учета и бухгалтерский учет в промышленности / А.И. Сумцов. – М.: “Статистика”, 1975. – 416 с.

1	2	3
Г.І. Моїсеєнко	1982	Реальність обліку означає, що всі його показники повинні правильно і правдиво відображати дійсність [³¹⁷ , с. 10]. Під правдивістю автор розумів відсутність викривлень даних та прикрашання показників господарської діяльності

Застосування радянськими вченими і ідеологами таких характеристик системи бухгалтерського обліку як “об’єктивність”, “реальність”, “відповідність дійсності” в різних авторських інтерпретаціях свідчить як про відсутність загального розуміння сутності даних понять, так і про відсутність у них єдиного загального підходу до співвідношення господарської, економічної та бухгалтерської реальності. Існування такої ситуації свідчить, що незважаючи на наявність в радянський період завдань щодо необхідності досягнення реальності та об’єктивності облікової системи або показників звітності, теоретичні аспекти даного питання не були досліджені та обґрунтовані. Тому на сучасному етапі розвитку облікової науки, коли мейнстрімом нормативних облікових досліджень є пошук найбільш достовірної та адекватної мінливим умовам облікової методології, питання розуміння реальності в бухгалтерському обліку є ще більше актуальним, оскільки відповідні теоретичні засади не були закладені в облікові системи, що виникли в результаті перебудови радянської системи обліку.

Існуючі підходи до розуміння сутності бухгалтерської реальності.

Стосовно розуміння сутності бухгалтерської реальності та загалом щодо можливості її виокремлення в якості окремого елемента бухгалтерських наукових знань можна виділити декілька підходів дослідників, які значно відрізняються між собою (табл. 5.2).

Таблиця 5.2. Підходи дослідників щодо розуміння сутності бухгалтерської реальності та її співвідношення з господарською реальністю

№ з/п	Характеристика підходу	Представники
1	2	3
I	Бухгалтерської реальності не існує, існує лише господарська реальність	Л.В. Сотникова
II	Бухгалтерська реальність існує і вона відповідає господарській реальності	С.В. Девіс, К. Менон, Г. Морган, Д. Соломонс, К.Ю. Циганков, Ю. Шоухан
III	Бухгалтерська реальність існує, але вона не відповідає господарській реальності внаслідок методологічних та нормативних обмежень	У. Баффет, Л.А. Бернстайн, Р. Брайер, М. Вудс, М. Гаффікін, Г. Думітру, Й.В. Лау, М. Муніц, П. Друкер, Дж. Ромен, С. Сальварі, Дж. Сігел, Я.В. Соколов, Е. Стемп, Е. Хендріксен

³¹⁷ Моїсеєнко Г.І. Теория бухгалтерского учета: Учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. / Г.И. Моїсеєнко. – М.: Финансы и статистика, 1982. – 232 с.

1	2	3
IV	Існує бухгалтерська гіперреальність, яка не пов'язана з господарською реальністю	П. Зельонка, Н.Б. Макінтош, Е. МакГоун, С. Мастролія, Д. Торнтон, М. Уелкер, Б. Шапіро, Т. Ширер
V	Існує значна кількість інтерпретацій господарської реальності за допомогою значної кількості бухгалтерських реальностей	Дж. Додд, Б. Кейн, Ф. Да Коста, Ф. Лоренсіні, Г. Манолеску, С. Пенман, Дж.К. Тен, М. Терні, Г. Уолк

Представлені підходи (табл. 5.2) не є повністю незалежними один від одного, а в окремих випадках дублюють елементи інших підходів. Водночас, кожен із підходів характеризує власне бачення сутності бухгалтерської реальності та її співвідношення з іншими видами реальності. Розглянемо кожен з цих підходів та проаналізуємо аргументи, які висувуються вченими для захисту своєї позиції щодо доцільності їх застосування при вирішенні питань побудови облікової методології.

I. Представники першого підходу повністю заперечують можливість формування окремої інформаційної реальності обліковою системою, позбавляючи її “творчої” функції і наділяючи її лише здатністю інтерпретації існуючої господарської реальності. Так, з позиції Л.В. Сотникової ніякої облікової реальності не існує, “Дані бухгалтерського обліку не тотожні реальним фактам господарського життя. Вони є тільки їх інтерпретацією. Існує лише одна реальність господарського життя підприємства і множина інформаційних фактів, створених бухгалтером, що визначають поле облікової політики фірми”³¹⁸, с. 155]. На думку автора, внаслідок існування можливості здійснення значної кількості інтерпретацій бухгалтером фактів господарського життя неможливою є побудова бухгалтерської реальності.

II. За другим підходом немає жодної відмінності між тим, що є об'єктом бухгалтерського спостереження, і тим, що є його результатом. Значна кількість бухгалтерів-практиків, вчених в сфері бухгалтерського обліку та представників регулюючих органів вірять в те, що облікова система може забезпечити неупереджене представлення економічної реальності підприємства. Типовими представниками даного підходу є американські вчені С.В. Девіс, К. Менон та Г. Морган, на думку яких бухгалтерський облік є дескриптором поточної економічної реальності³¹⁹, с. 309], тобто засобом, що забезпечує її опис та ідентифікацію окремих її елементів.

³¹⁸ Сотникова Л.В. Мошенничество с финансовой отчетностью: выявление и предупреждение / Л.В. Сотникова. – М.: Изд-во “Бухгалтерский учет”, 2011. – 208 с.

³¹⁹ Davis S.W. The images that have shaped accounting theory / Stanley W. Davis, Krishnagopal Menon, Gareth Morgan // Accounting, Organizations and Society. – 1982. – Vol. 7, Issue 4. – P. 307-318.

Проф. Д. Соломонс, беручи за основу положення філософського реалізму, вірив, що економічна реальність* існує незалежно від нашого відчуття її, і що вона є кінцевою точкою опори для правдивості та точності бухгалтерських символів [³²⁰, с. 298]. На його думку бухгалтерський облік є подібним до журналістики, картографії, спідометрії, які надають можливість знайти та витягти чисті, неупереджені, нейтральні “факти” із економічної реальності [³²¹, с. 65]. Облік повинен відображати в звітності економічну реальність однозначно та неупереджено, подібно до спідометра, що вимірює економічну швидкість підприємства. Автор вірив в безпристрасність бухгалтерського обліку подібно до телефонної системи, що передає сигнали, таким чином він вірив і в побудову єдиної нейтральної бухгалтерської реальності, яка б повністю відповідала економічній реальності.

Подібних поглядів сьогодні дотримується також і проф. К.Ю. Цыганков [³²²], який наголошує про можливість побудови безальтернативної методології обліку на основі розробленої ним бухгалтерської теорії капіталу, а також Ю. Шоухан [³²³, с. 201], який вважає, що враховуючи використовувану в міжнародних бухгалтерських доктринах систему якісних характеристик фінансової звітності, одним із завдань системи бухгалтерського обліку є істотне відображення економічної реальності підприємства.

На думку Б. Кейна представники, що дотримуються даного підходу до розуміння сутності бухгалтерської реальності, відносяться до управлінської парадигми [³²⁴], відстоюючи точку зору, що бухгалтерська реальність є фотографією діяльності підприємства, на основі якої суб’єкти управління можуть приймати економічні рішення без безпосереднього контакту із такою діяльністю.

III. Велика група дослідників відмічає про існування окремої бухгалтерської реальності, яка відрізняється від тієї реальності, що є об’єктом її спостереження внаслідок того, що процес побудови облікової системи на підприємстві здійснюється в рамках застосування методологічних та нормативних обмежень.

* Проф. Д. Соломонс під економічною реальністю розуміє господарську реальність фірми.

³²⁰ Tinker T. The accountant as partisan / Tony Tinker // Accounting, organizations and society. – 1991. – Vol. 16., № 3. – P. 297-310.

³²¹ Solomons D. The politization of accounting / David Solomons // Journal of accountancy. – 1978. – November. – P. 65-72.

³²² Цыганков К.Ю. Проблемы теории бухгалтерского учёта / К.Ю. Цыганков // Электронный ресурс. – Режим доступа: http://accountology.ucoz.ru/load/teoriya_ucheta/cygankov_k_ju_problemy_teorii_bukhgalters_kogo_uchjota_nachalo/5-1-0-685

³²³ Shahwan Y. Qualitative characteristics of financial reporting: a historical perspective / Yousef Shahwan // Journal of Applied Accounting Research. – 2008. – Vol. 9, Iss: 3. – P.192-202.

³²⁴ Kane B. Accounting for realities / Brian Kane // Электронный ресурс. – Режим доступа: <https://ru.scribd.com/document/259479041/Brian-Kane>

Проблема співвідношення бухгалтерської реальності та її відповідності господарській реальності на інституційному рівні була вперше поставлена на початку 1970-х рр. Британським комітетом з регулювання облікових стандартів (ASSC). Як відмічає проф. Б. Резерфорд, одним із питань, яке було підняте комітетом на початку свого створення, необхідність вирішення якого актуалізувалось в наступні роки, було питання “Чи облікові методи наближаються до задоволення потреб усіх користувачів, чи конструюють свою власну реальність (оцінка цінних паперів)?” [325, с. 90]. В наукових колах дана проблема частково вперше була чітко окреслена при розгляді можливості розуміння бухгалтерського обліку як природничої науки. Цю дискусію у 1979 р. розпочав проф. Р. Стерлінг [326, с. 39], на думку якого бухгалтерський облік зможе вирішити всі свої проблеми лише тоді, коли він стане такою наукою як фізика.

З таким твердженням не погодився проф. Е. Стемп, який зазначає, що “Складність, значна кількість та варіативність шляхів, які ведуть від початкового вимірювання до множини можливих результатів, і неможливості демонстрації будь-яких формальних зв'язків між початком і закінченням “ланцюга вимірювань” є настільки глибоко відмінними від типової послідовності в фізичних науках, що відмінність між ними є не лише в градусах, а й у виді вимірювань” [327, с. 25].

Подібних поглядів також дотримується проф. М. Гаффікін, зазначаючи, що бухгалтерський облік стосується соціально сконструйованого світу, що пов'язаний з людською діяльністю, тому бухгалтерський облік ніколи не буде повністю об'єктивним, вільним від певних цінностей, що приписують фізичним наукам [328, с. 16]. Фактично це також і підтверджує Е. Хендріксен: “Облік – це творіння людини. Не існує жодних “правильних” шляхів його розвитку, оскільки він не породжений дослідженням фундаментальних істин. Це просто зручний спосіб здійснення певного порядку речей, що відповідає множині правил, які і повинні бути описані організацією, подібно до FASB [329, с. 74]. Проф. Л.А. Бернстайн також відмічає, що фінансова звітність за GAAP US – це в кращому випадку абстрактне представлення дійсності [330, с. 38], з чим також погоджується проф. І.А. Солободняк, на думку якого система

³²⁵ Rutherford B. Financial reporting in the UK. A history of the Accounting Standards Committee, 1969–1990 / Brian A. Rutherford. – Oxon: Routledge, 2007. – 438 p.

³²⁶ Sterling R.R. Toward a science of accounting. Scholars Book Co. – Houston, Texas. 1979. – 247 p.

³²⁷ Stamp E. Why Can Accounting Not Become a Science Like Physics? / Edward Stamp // Abacus. – 1981. – Vol. 17. No. 1. – P. 13-27.

³²⁸ Gaffikin M.G.R. Accounting theory / Michael Gaffikin. Pearson Education Canada, 2008. – 279 p.

³²⁹ Хендріксен Е.С. Теория бухгалтерського учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова / Е.С. Хендріксен, М.Ф. Ван Бреда. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.

³³⁰ Бернстайн Л.А. Анализ финансовой отчетности: практика и интерпретация: Пер. с англ. / Научн. ред. перевода И.И. Елисеева / Леопольд Бернстайн. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 624 с.

обліково-аналітичної інформації (форм, форматів, розділів і показників, включених в кожен розділ (формат, форму)) бухгалтерської управлінської звітності є реальним об'єктом і одночасно абстрактним відображенням зв'язків дійсності [³³¹, с. 29].

Виходячи з позиції Е. Стемпа, М. Гаффікіна, Е. Хендріксена, Л.А. Бернстайна та І.А. Слободняка бухгалтерський облік має свою штучно створену реальність, яка не є повним ідентичним відображенням господарської реальності підприємства.

Окрім цього, бухгалтерська реальність не відповідає існуючим реальностям суб'єктів прийняття рішень, що здійснюють їх на основі використання облікової інформації. Наприклад, на думку Ф. Вайсенрідера бухгалтерський облік забезпечує фінансове симулювання господарської реальності з метою надання інформації заінтересованим користувачам [³³², с. 4]. При цьому даний вид реальності відрізняється від господарської реальності та від реальності фінансових ринків, в яких наявні інші елементи, які на сьогодні не є складовими облікової реальності (інтелектуальний капітал, процес створення вартості тощо).

Іншим подібним прикладом є невідповідність бухгалтерської реальності маркетинговій реальності, оскільки остання на думку Д. Олдройда спрямована на відображення можливостей досягнення конкурентних переваг, в той час як облікова реальність концентрується на достовірності інформації [³³³, с. 34]. Таким чином, реалізована в чинній обліковій системі модель оцінки фактів господарського життя не забезпечує формування такої облікової реальності, яка б повністю відповідала або була максимально наближеною до маркетингової, тобто забезпечувала формування інформації про вартість внутрішньостворених брендів та додану вартість, що формується підприємством тощо.

На сьогодні можна виділити дві основні причини невідповідності бухгалтерської та господарської реальності:

1) *Під час формування бухгалтерської реальності використовується методологія, яка не відповідає іншим методологіям сприйняття господарської реальності.* Внаслідок цього бухгалтерська реальність не відповідає іншим реальностям, що теж здійснюють інформаційне відображення господарської діяльності підприємств, наприклад, економічній реальності, яка представлена ринком капіталу.

Існування відмінностей між бухгалтерською та економічною реальністю призводить до необхідності включення до складу об'єктів

³³¹ Слободняк И.А. К вопросу об определении понятия “бухгалтерская управленческая отчетность” / И.А. Слободняк // Вестник ИГЭА. – 2011. – № 4 (78). – С. 25-30.

³³² Weissenrieder, F. Value based management: economic value added or cash value added? / Fredrik Weissenrieder // Gothenburg Studies in Financial Economics. – 1997. – Study No 1997:3. – 42 p.

³³³ Oldroyd D. Accounting and marketing rationale: the juxtaposition within brands / David Oldroyd // International Marketing Review. – 1994. – Vol. 11, No. 2. – P. 33-46.

бухгалтерського обліку складових, які дозволяють компенсувати цю відмінність. На сьогодні таким об'єктом є гудвіл, який відображає у вартісному вираженні рівень існуючої відмінності. Однак, однією з невіршених проблем вітчизняного обліку є неможливість відображення гудвілу в процесі поточної діяльності підприємства, а не лише при придбанні або приватизації, як це передбачено національними П(С)БО. Відповідно, усунення відмінностей між бухгалтерською та економічною реальністю відбувається лише за умови придбання або приватизації підприємства, а в поточній діяльності підприємства залишається без змін.

На думку проф. Р. Брайера, оскільки капіталізм потребує ідеології в теорії і реальності на практиці, то бухгалтери ніколи не матимуть загальноприйнятої теорії бухгалтерського обліку [³³⁴, с. 1]. Автор вважає, що існує певна об'єктивна реальність, яка не відображається чинною методологією обліку, реалізованою в GAAP US та концептуальній основі. Їх використання на практиці дозволяє одержати певну ідеологічну бухгалтерську реальність. Як визначає з цього приводу Г. Думітру, бухгалтерська реальність походить від набору принципів, засобів оцінки, правил, конвенцій та специфічних практик, і означає центральний компроміс між інтересами генератора даних, фінансовим аудитором, та кінцевими користувачами даних [³³⁵, с. 292]. За таким підходом бухгалтерський облік формує компромісну реальність про світ існуючих господарських об'єктів, відображаючи її за допомогою наявних в нього методологічних засобів.

Як відмічає Дж. Ромен, бухгалтерська реальність не є тотожною економічній, оскільки не є її безпосереднім віддзеркаленням. На думку автора справжня картина не може бути ідентифікована з факсиміле економічної реальності, але вона представлена зображенням, на яке можна покласти і використовувати при прийнятті економічних рішень. Хоча її завжди шукають, обговорюють та досліджують, бухгалтерська правда про підприємство є недоступною з усіх точок зору. Нормативне представлення економічної реальності не може бути досягнуте бухгалтерським обліком, в крайньому випадку не повністю [³³⁶, с. 104].

Подібних поглядів щодо можливостей бухгалтерського обліку моделювати економічну реальність дотримується проф. П. Друкер, на думку якого на сьогодні слід переходити від юридичної фікції до

³³⁴ Bryer R.A. Ideology and reality in accounting: a Marxist history of the US accounting theory debate from the late 19th century to the FASB's conceptual framework / R.A. Bryer, // Warwick Business School, University of Warwick, Coventry. Working draft. – 2008. – 83 p.

³³⁵ Dumitru G. The financial relationship between accounting reality, creative accounting, and outcome management / G. Dumitru // International Conference on Business and Economy. – Constanta, Romania, 2008. – P. 287-296

³³⁶ Roman G. Accounting – a Normative Representation of Economic Reality? / Gianina Roman // Acta Universitatis Danubius. – 2010. – No. 2. – P. 98-105.

економічної реальності [³³⁷, с. 128], тобто відходити від юридично встановлених облікових правил до методів, що дозволяють ідентифікувати економічну реальність підприємства та підлаштовуватись під її зміни. Проте, що облікова система не враховує економічну природу явищ, а забезпечує відображення правової реальності, також відмічають Дж. Сортер та М. Інгерман [³³⁸, с. 116], які для усунення такої ситуації пропонують удосконалювати систему облікової оцінки.

Таким чином, окремими вченими, які досліджують потреби суб'єктів прийняття рішень на основі облікової інформації, констатується проблема невідповідності облікової реальності іншим видам реальностей, що зумовлює необхідність запровадження заходів з метою забезпечення їх наближення. Зокрема, У. Баффет зазначає з цього приводу, що фінансова звітність, підготовлена бухгалтерами, може неадекватно представляти економічну реальність бізнесу. Бухгалтерська реальність є консервативною, оберненою в минуле, і регулюється ГААР, проте інвестиційні рішення повинні базуватись на економічній реальності бізнесу. Згідно ГААР такі нематеріальні активи як патенти, торгові марки, спеціальні управлінські здібності та репутація оцінюються за незначною вартістю або взагалі не оцінюються, однак вони мають значну цінність в економічній реальності. ГААР вимірює результат діяльності підприємства за допомогою показника чистого прибутку, однак в економічній реальності результатом бізнесу є його грошові потоки [³³⁹, с. 248]. Відповідно, на думку У. Баффета фінансова звітність не є відображенням об'єктивно існуючої господарської реальності. Існують дві реальності, що відображають бухгалтерську: одна – економічна реальність, інша – бухгалтерська реальність, яка створюється в результаті застосування облікової методології, відмінної від об'єктивної за У. Баффетом методології економічної реальності, зорієнтованої на визначення грошових потоків.

Провівши аналіз положень підходів П. Друкера та У. Баффета, можна припустити, що у суб'єктів, які приймають рішення на основі бухгалтерської інформації, є два можливих варіанти дій, якщо вони орієнтовані на підвищення ефективності управлінської діяльності:

- наблизити бухгалтерську реальність до економічної шляхом удосконалення облікової методології та розширення предмету бухгалтерського обліку;

³³⁷ Друкер П.Ф. Энциклопедия менеджмента. : Пер. с англ. / П. Друкер. – М.: Издательский дом “Вильямс”, 2004. – 432 с.

³³⁸ Sorter G.H., Ingberman M. // Journal of Accounting, Auditing & Finance. – 1987. – Vol. 2 Issue 2. – P. 99-116

³³⁹ Banchuenvijit W. Investment philosophy of Warren E. Buffett vs principle and theory of finance / Wanrapee Banchuenvijit // The University of the Thai Chamber of Commerce Papers. – 2007. – P. 246-255.

• використовувати для прийняття рішень інші вимірювальні системи, які більш точно відображають господарську реальність, та є більше методологічно наближеними до економічної реальності.

М. Вудс, подібно до У. Баффета, також говорить про необхідність наближення бухгалтерської реальності до економічної. На його думку, свідчення зростаючої підтримки справедливої вартості в стандартах переважно базується на її більшій близькості до економічної реальності, навіть враховуючи помилки оціночної моделі, у порівнянні з фіктивною амортизованою вартістю [³⁴⁰]. Тобто, бухгалтерська реальність, при використанні оцінки активів за залишковою вартістю, віддаляється від економічної реальності.

На думку проф. С. Сальварі ринкова ціна капіталу підприємства складає економічну реальність, а ринок капіталу, що є механізмом трансферу ризику, розглядається основою для визначення економічної реальності. В цьому відношенні бухгалтерське вимірювання піддається сумнівам, якщо воно не використовує механізм оцінки ринку капіталу [³⁴¹, с. 71]. Таким чином, С. Сальварі визначає економічну реальність як ринкову, до якої якомога більш наближеною має бути бухгалтерська реальність.

Проведений аналіз позицій дослідників дозволяє визначити схожість поглядів У. Баффета, М. Вудса, Дж. Ромен, С. Сальварі та Р. Брайера. В той же час останній, на відміну від інших вчених, не тільки констатує невідповідність бухгалтерської реальності економічній реальності, а виділяє причину її існування – ідеологічну прихильність регуляторів НСБО. Існування ідеологічних цінностей у складі НСБО, наприклад, принципу обачності (консерватизму), є однією з причин невідповідності економічної та бухгалтерської реальностей.

Провівши аналіз розвитку теорії бухгалтерського обліку в ХХ ст. проф. Р. Маттессіч визначив, що вчені в результаті досліджень за цей період дійшли до наступного висновку: бухгалтерський облік пропонує картину реальності з дуже специфічної точки зору, яка вимагає додаткових роз'яснень для того, щоб стати релевантною та практично корисною [³⁴², с. 5]. Автор підкреслює специфічність бухгалтерського пізнання господарської реальності та наголошує на необхідності розуміння користувачами ідеологічно сформованих “правил гри”, що використовуються під час такого пізнання.

³⁴⁰ Woods M. Fair value accounting / M. Woods // Електронний ресурс. – Режим доступу: http://www.accaglobal.com/members/publications/accounting_business/archive_by_topic/i_a_s/2004/2253115.

³⁴¹ Salvary S.W. Some conceptions and misconceptions on reality and assumptions in financial accounting / Stanley Salvary // The Journal of Applied Business Research. – 1997. – Vol.13, No.1 – P. 69-82.

³⁴² Wolk H.I. Accounting theory: conceptual issues in a political and economic environment. Sixth edition. / Harry I. Wolk, James L. Dodd, Michael G. Tearney. – Mason: South-Western, 2004. – 721 p.

Виходячи з того, що GAAP US побудовані на основі застосування концепції багатоваріантності методології бухгалтерського обліку, внаслідок чого виникає непорівнянність облікових показників та існує упередженість при проведенні облікових оцінок, Л. Бернстайн та Дж. Сігел [³⁴³, с. 72] запропонували оцінювати якість прибутку підприємств. Автори визначають якість прибутку як якісну міру порівняльної цілісності, надійності та прогнозної здатності прибутку, що оприлюднюється в звітності.

Якість прибутку визначається Л. Бернстайном та Дж. Сігелом як ступінь відображення економічної реальності і представлення майбутньої потужності одержувати прибуток за допомогою здійснених бухгалтерських виборів. Тобто, наскільки здійснені бухгалтерські вибори забезпечують реалізацію порівняльної цілісності, надійності та прогнозної здатності прибутку. Відповідно, автори обґрунтувавши необхідність розрахунку показника “якість прибутку” підтверджують той факт, що не завжди здійснені бухгалтерські вибори об’єктивно відображають господарську діяльність підприємства, внаслідок чого у кожного з підприємств формується своя окрема реальність. Рівень наближеності цієї реальності до об’єктивної реальності автори пропонують визначати за допомогою розробленого показника якості прибутку.

Використання різних методологічних засобів (постулатів, принципів, методів, правил), прийнятих на рівні НСБО, зумовлює формування окремої бухгалтерської реальності, як засобу інформування користувачів про господарську реальність. Такий підхід не був завжди загальноприйнятим, про що зазначає проф. Я.В. Соколов: “Тільки в першій чверті ХХ ст. стало зрозумілим, що розуміння ступеню дійсної реальності облікових об’єктів залежить, передусім, від знання принципів, за допомогою яких бухгалтери цю реальність формують [³⁴⁴, с. 31]. Однак, в сучасних умовах глобалізації економічних систем, що зумовили необхідність уніфікації та стандартизації облікової методології, цей підхід набуває все більше прихильників. Іншою причиною широкого використання цього підходу є поява нових видів обліку (управлінського, екологічного, маркетингового, стратегічного тощо), які формують на основі власної специфічної методології нові облікові реальності, які використовуються користувачами для прийняття економічних рішень.

2) *Бухгалтерська реальність не повністю відображає господарську реальність внаслідок існування певних нормативних обмежень*, наприклад, рівня витрат, які здійснює підприємство для одержання облікової інформації.

³⁴³ Bernstein L.A. The Concept of earnings quality / L.A. Bernstein, J.G. Siegel // Financial Analysts Journal. – 1979. – Vol. 35, No. 4. – P. 72-75.

³⁴⁴ Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учёта / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.

Одним з перших вчених-бухгалтерів, хто наголосив на тому, що бухгалтерський облік не повною мірою відображає господарську реальність, був проф. М. Муніц. З цього приводу він відмічав, що постулати і принципи бухгалтерського обліку (облікові стандарти) призначені не для того, щоб забезпечувати буквальний опис дійсності, вони призначені для того, що описати ідею, вони є висновками, узагальненнями з великої кількості даних. Вони не призначені для того, щоб описувати кожен хвилину “реальності” [³⁴⁵, с. 46]. Таким чином автор намагався пояснити, що бухгалтерська інформація не є повним і цілісним віддзеркаленням господарської реальності.

Як відмічає Й.В. Лау, облікові дані за своєю суттю мають таку властивість як “шум”. Облікова інформація може представляти тільки деякі з граней економічної реальності фірми, оскільки ступінь, до якого бухгалтерська інформація може представляти економічну дійсність, стримується прагматичними чинниками, зокрема, такими як компромісні витрати. Навіть коли бухгалтерська інформація повністю відображає економічну реальність, такі спроби повинні бути призупинені, якщо понесення витрат є не виправданим. Іншими словами, шум є властивим для бухгалтерської інформації [³⁴⁶, с. 183]. Відповідно, виділяючи поняття шуму облікової інформації як інформації, витрати на збір якої є нерентабельними, автор наголошує на тому, що за таких умов бухгалтерська реальність не повністю відображає господарську реальність підприємства.

Існування обмежень в якості рівня витрат, які мають бути меншими від вигід, одержаних в результаті використання облікової інформації, передбачено в конвергованій концептуальній основі для фінансової звітності (SFAC 8). Зокрема, в п. QC35 зазначається, що подання фінансової інформації у звітності пов’язане з витратами, і важливо, щоб ці витрати були виправдані вигодами від подання у звітності такої інформації [³⁴⁷, с. 21]. Відповідно, розробники GAAP US та IAS/IFRS, накладаючи таке обмеження на облікову інформацію, що формується на основі використання відповідних облікових стандартів, формують механізм для забезпечення неповного відображення господарської реальності.

Про неможливість досягнення повної достовірності обліку також наголошує М.Ю. Медведев, виділяючи дві основні причини:

³⁴⁵ Moonitz M. Why do we need ‘postulates’ and ‘principles’? / Maurice Moonitz // The Journal of Accountancy. – 1963. – December. – P. 46.

³⁴⁶ Lau Y.W. Noise in accounting information: the signal detection theory perspective / Lau Yeng Wai // Journal of Economics and Management. – 2008. – 2 (1). – P. 179-193.

³⁴⁷ Statement of Financial Accounting Concepts No. 8 Conceptual Framework for Financial Reporting (a replacement of FASB Concepts Statements No. 1 and No. 2). – Financial Accounting Standards Board of the Financial Accounting Foundation, 2010. – 32 p.

- жоден бухгалтерський запис не може увібрати в себе всі властивості предмету, що реєструється, але тільки деякі і заздалегідь визначені;

- будь-який запис є не більш ніж моделлю предмету – образом і подобою, які ніколи за жодних обставин не можуть абсолютно відповідати своєму реальному аналогу, оскільки виконані іншими засобами [348, с. 62]. На думку автора виникнення вищенаведених причин пов'язано із фундаментальним способом існування обліку, тобто із тими обмеженнями, які накладаються на облікову систему її розробниками та умовами середовища, в якому вона функціонує.

Бухгалтерський облік, виходячи з концепції обмеженої багатоваріантності, наділений механізмом власної інтерпретації наслідків фактів господарського життя підприємства, наділений правом абстрагування від окремих наслідків фактів господарського життя, що уможливорює неповноту формалізації та інтерпретації господарської реальності під час її бухгалтерського відображення.

Таким чином, в умовах застосування облікової методології на основі GAAP US та IAS/IFRS формується особлива (на основі власного методологічного апарату та рівня охоплення господарської реальності) бухгалтерська реальність, яка не відповідає іншим реальностям, що є інформаційними моделями господарської реальності.

Співвідношення між господарською, бухгалтерською, економічною та іншими видами реальностей можна представити наступним чином (рис. 5.1).

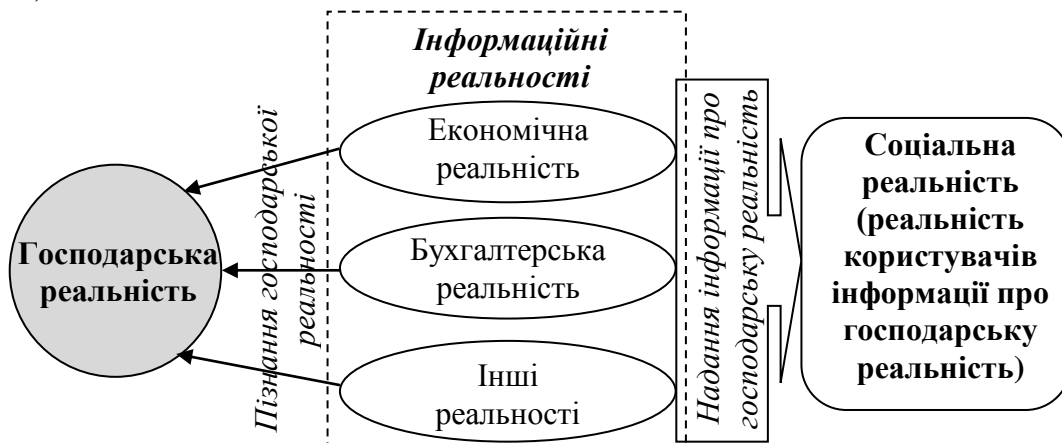


Рис. 5.1. Співвідношення між бухгалтерською та іншими видами реальностей

Господарська реальність в даному випадку виступає об'єктом пізнання, тобто є об'єктивною реальністю. Відображення господарської реальності за допомогою розробки певної її інформаційної моделі чи

³⁴⁸ Медведєв М.Ю. Теория бухгалтерского учета / М.Ю. Медведєв. – М.: Омега-Л, 2007. – 418 с.

моделі її частини є результатом процесу пізнання. Під бухгалтерським пізнанням в даному випадку слід розуміти моделювання однієї системи (господарської реальності) іншою системою (бухгалтерською реальністю), тобто процес моделювання об'єктивної реальності суб'єктом (бухгалтером або іншим суб'єктом ведення обліку). На думку проф. М.С. Пушкаря таке інформаційне моделювання явищ і процесів, що відбуваються при функціонуванні підприємства та встановлення тенденцій і закономірностей його розвитку є метою обліку [³⁴⁹, с. 89].

Будь-яка із представлених інформаційних реальностей дозволяє надавати інформацію про господарську реальність підприємства користувачам для прийняття відповідних управлінських рішень. Однак, достовірність та релевантність такої інформації залежить від методологічних особливостей інформаційної системи, на основі функціонування якої формується така реальність.

IV. Окремі дослідники піддають сумніву щільність взаємозв'язку бухгалтерського обліку із господарською реальністю, що підтверджується появою в останні роки в облікових системах світу об'єктів, які не існують в господарському житті підприємства, а виникають лише в бухгалтерських книгах. На думку Н. Макінтоша, Т. Ширера, Д. Торнтон та М. Уелкера бухгалтерський облік сьогодні більше не звертається до будь-якої об'єктивної реальності, однак замість цього циркулює в гіперреальності самореферентних моделей [³⁵⁰, с. 13]. Це не означає, що бухгалтерський облік із реального повністю перетворився на гіперреальний. Однак, в окремих випадках система бухгалтерського обліку не відображає господарську реальність підприємства, а симулює, підміняє чи імітує її. Внаслідок цього проф. Н. Макінтош приходить до висновку, що бухгалтерський облік більше вже не може розглядатись в якості засобу перевірки реальності при здійсненні інвестиційних рішень, як це було під час ери феодалізму [³⁵¹, с. 462].

Автори в якості прикладу формування бухгалтерської гіперреальності наводять відображення операцій із фінансовими інструментами за справедливою вартістю. При використанні такого підходу фінансові інструменти оцінюються за теперішньою вартістю майбутніх грошових потоків, що генеруються цим інструментом. В той же час, гравці на ринку використовують показники прибутковості підприємства зі звітності для оцінки ринкової вартості фінансових інструментів. Таким чином,

³⁴⁹ Пушкар М.С. Креативний облік: створення інформації для менеджерів [Текст]: монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2006. – 334 с.

³⁵⁰ Macintosh N.B. Accounting as simulacrum and hyperreality: perspectives on income and capital / N.B. Macintosh, T. Shearer, D.B. Thornton, M. Welker // Accounting, organisation and society. – 2000. – № 25. – P. 13-50.

³⁵¹ Macintosh N.B. From rationality to hyperreality: paradigm poker / Norman B. Macintosh // International Review of Financial Analysis. – 2003. – № 12. – P. 453-465.

бухгалтерська оцінка фінансових інструментів базується на його ринковій вартості, в той же час, як для розрахунку ринкової вартості інструменту використовуються показники фінансової звітності.

На думку проф. Н. Макінтоша така методика обліку фінансових інструментів є парадоксом самореферентності. Ні бухгалтерські символи, ні символи фінансового ринку не ґрунтуються на будь-якій зовнішній реальності. Замість цього бухгалтерські символи моделюють ринкові символи, які, в свою чергу, моделюють бухгалтерські символи. В цій гіперреальній фінансовій економіці симуляції відмінність між знаками та їх референтами розривається. Вони стають зображеннями самих себе по колу, беззмістовними, самореферентною залогом дзеркал [³⁵², с. 462]. Автор чітко наголошує, що бухгалтерська реальність в даному випадку не пов'язана із господарською реальністю, а бухгалтером здійснюється пізнання господарської діяльності опосередковано – через економічну реальність ринку капіталу.

За Ж. Бодріаром симуляція – це не симуляція території, референційного суцього, субстанції. Вона – породження моделей реального без першопричини та без реальності: гіперреального [³⁵³, с. 5-6]. Побудова бухгалтерської гіперреальності передбачає підміну собою залишків господарської реальності. Система бухгалтерського обліку повністю або частково підміняє собою господарську реальність, яку вона покликана відображати, внаслідок чого виникає симульована бухгалтерська реальність. Об'єктом, за допомогою якого здійснюватиметься підміна господарської реальності можуть виступати як інші види реальності, наприклад, економічна реальність, так і внутрішньостворені бухгалтерські симулякри (див. [³⁵⁴, с. 99-100]).

Одним із основних прикладів бухгалтерського симулякру є прибуток, як центральна бухгалтерська категорія. Як відмічає з цього приводу Б. Шапіро, прибуток, на відміну від фізичних об'єктів, є соціально сконструйованим поняттям, яке не має незалежного існування. Його існування залежить від правил і процедур бухгалтерського обліку, які встановлені і коригуються людьми [³⁵⁵, с. 168]. А. Артур більш детально розшифрував, що означає поняття “соціальна сконструйованість прибутку”: 1) Всі об'єкти є соціально сконструйованими, а прибуток від них нічим не відрізняється; 2) Прибуток може існувати тільки в контексті економічно активного громадянського суспільства; 3) Прибуток є

³⁵² Macintosh N.B. From rationality to hyperreality: paradigm poker / Norman B. Macintosh // *International Review of Financial Analysis*. – 2003. – № 12. – P. 453-465.

³⁵³ Бодріяр Ж. Симулякри і симуляція / Пер. з фр. В. Ховхун. – К.: Вид-во Соломії Павличко “Основи”, 2004. – 230 с.

³⁵⁴ Легенчук С.Ф. Бухгалтерське теоретичне знання: від теорії до метатеорії : монографія / С.Ф. Легенчук. – Житомир : ЖДТУ, 2012. – 336 с.

³⁵⁵ Shapiro B. Objectivity, relativism, and truth in external financial reporting: what's really at stake in disputes / B. Shapiro // *Accounting, Organizations and Society*. – 1997. – Vol. 22, No. 2. – P. 165-185.

соціальною фікцією, створеною для заохочення і підтримки інтересів окремих груп [³⁵⁶, с. 212]. Наведені аргументи ще більше підтверджують можливість впливу суб'єктивних факторів на процес формування бухгалтерської реальності, що породжує наявність її відхилень від господарської реальності.

Явище симулювання елементів господарської реальності за допомогою бухгалтерської реальності С. Мастролія, П. Зельонка та Е. МакГоун [³⁵⁷, с. 4] обґрунтовують шляхом використання концепції “магічного мислення” Т. Огдена, за якою магічне бухгалтерське мислення супроводжується викривленням господарської реальності підприємства. Внаслідок цього піддається сумніву існування господарської реальності як такої, оскільки остання створюється одночасно із бухгалтерською реальністю, і для господарської реальності відсутня конкретна форма бухгалтерської реальності (її остаточна конфігурація залежить від обраних методів обліку).

Подібного підходу, який передбачає розгляд облікової системи в контексті її можливостей викривляти господарську діяльність за допомогою наявного в ній методичного інструментарію, дотримуються проф. В.В. Ковальов та Віт.В. Ковальов, на думку яких мова бухгалтерського обліку, створена для заміни реальних об'єктів їх символами, які дозволяють описувати господарську діяльність і її результати, так чи інакше спрощує та (або) спотворює реальні події. Глибина таких розбіжностей визначається смисловими суперечностями між змістом факту господарського життя і його “замінником”, сформованим через принципи, методи і прийоми обробки інформації в бухгалтерському обліку. Накопичуючись, ці системні спотворення призводять до ілюзорного сприйняття інформації, яка формується системою. Разом з тим, “як відретушована фотографія може збільшити зображення людини, так і звітність, представлена належним чином, може надати картинку про майновий і фінансовий потенціали фірми, дещо іншу, ніж вона є насправді” [³⁵⁸, с. 133]. Таким чином, авторами підкреслюється лише існування можливості, а не перманентність викривлення господарської діяльності в бухгалтерській реальності.

V. На думку окремих авторів існує значна кількість інтерпретацій господарської реальності за допомогою різних бухгалтерських реальностей. Так, Дж.К. Тен розробив концепцію багатовимірної облікової

³⁵⁶ Arthur A. Critical accounting theory and practical philosophy: applying the tools / A. Arthur // *Critical Perspectives in Accounting*. – 1993. – Vol. 4. – P. 209-224.

³⁵⁷ Mastrolia S.A. Conjuring a reality: the magic of the practice of accounting / Stacy A. Mastrolia, Piotr Zielonka, Elton G. McGoun // *Management and Business Administration. Central Europe*. – 2014. – Vol. 22, No. 3 (126). – P. 3-17.

³⁵⁸ Ковалев В.В. Финансовая отчетность и ее анализ (основы балансоведения). 2-е изд., перераб. и доп. Ковалев В.В., Ковалев Вит.В. – М.: ТК Велби, Проспект, 2006. – 432 с.

інформації, яка дозволяє багатовимірно візуалізувати бізнес-інформацію [359]. Автор базує свою концепцію на припущенні, що інформація про підприємство за допомогою бухгалтерського обліку може бути представлена в різних інтерпретаціях – різних вимірах. З цього приводу Г. Уолк, М. Терні та Дж. Додд [360, с. 2] відмічають, що існують різні сприйняття господарської реальності, внаслідок чого остання не може бути точно виміряна. Прикладом формування різних видів бухгалтерської реальності є можливість застосування різних видів оцінки (історичної чи ринкової) для активів підприємства, що передбачено значною кількістю бухгалтерськими стандартів в різних країнах світу, однак не використовується в країнах зони поширення Ісламу.

Подібного підходу дотримується проф. Г. Манолеску, на думку якого бухгалтерський облік забезпечує побудову багатовалентної моделі економічної реальності, яка може бути розглянута з різних перспектив, будуючи пізнавальну матрицю реальності, допомагаючи побудувати специфічний економічний всесвіт [361]. Розглядаючи бухгалтерський облік як матрицю, автор наголошує на можливості формування залежно від дій суб'єкта ведення обліку різних бухгалтерських реальностей. Формування останніх залежить від обрання набору елементів матриці, які використовуються для пізнання господарської реальності під час проходження облікового циклу.

На думку проф. Р. Хайнс [362, с. 252] бухгалтерський облік турбується не про знаходження засобів відображення певного набору комплексних фактів, а конструює реальність світу фінансової звітності. З цієї позиції проблема не в тому, як має бути визнана в обліку певна господарська операція (наприклад, капіталізуватись чи відображатись у складі витрат періоду), а в тому, як має бути сконструйований світ фінансової звітності, щоб ця операція могла визнаватись тим або іншим чином. Відповідно, автор відстоює позицію необхідності пошуку всіх можливих варіантів облікового відображення, які можуть бути покладені в основу побудови різних бухгалтерських реальностей. При цьому бухгалтерський облік формує реальність підприємства, визначаючи його межі за допомогою власних категорій, принципів та методів, відповідаючи на питання

³⁵⁹ Tan J.K. The effect of multidimensional information presentation on the effectiveness and efficiency of a spatial accounting judgment / John K. Tan. A dissertation submitted in partial fulfillment of the requirements for the degree of Doctor of Philosophy School of Accountancy College of Business Administration University of South Florida. – Tampa, 2008. – 305 p.

³⁶⁰ Wolk H.I. Accounting theory: conceptual issues in a political and economic environment. Sixth edition. / Harry I. Wolk, James L. Dodd, Michael G. Tearney. – Mason: South-Western, 2004. – 721 p.

³⁶¹ Manolescu G. Conceptualizarea contabilitatii, intre pozitiv si normativ / Manolescu George // Studii financiare. – 2006. <http://www.icfm.ro/manolescu2006v2.htm>.

³⁶² Hines R. Financial accounting: in communicating reality, we construct reality / Ruth Hines // Accounting, Organisations and Society. – 1988. – Vol. 13, Issue 3. – P. 251-261.

стосовно його розміру, структури, фінансового стану, результатів діяльності тощо.

Подібну синтетичну концепцію до розуміння бухгалтерської реальності пропонує Б. Кейн [³⁶³], оскільки на його думку бухгалтерський облік як створює реальність, так і підлаштовується під неї шляхом вибору методів бухгалтерського обліку, а також проф. С. Пенман, за яким бухгалтерський облік, створюючи реальність, приносить специфічність, яка дозволяє формувати категорії, що використовуються економістами для обґрунтування економічних явищ і процесів, однак не мають жодного прояву, доки бухгалтерами не будуть визначні їх якісні параметри [³⁶⁴, с. IX].

Виходячи з можливості існування значної кількості інтерпретацій бухгалтерами економічної реальності Ф. Лоренсіні та Ф. Да Коста [³⁶⁵, с. 54] формулюють поняття управління бухгалтерською інформацією – як використання підконтрольних дій адміністраторами задля зміни інтерпретації економічної і фінансової реальності підприємства. Відповідно, з позиції авторів, бухгалтери та менеджери, здійснюючи бухгалтерський вибір, можуть сформувати власну інтерпретацію економічної та фінансової реальності підприємства, яка буде представлена користувачам для прийняття ними економічних рішень. Внаслідок цього може виникати конфлікт між економічною реальністю і окремими видами бухгалтерської реальності, що викликається невідповідністю обраної облікової методології тим господарським процесам (діям) і подіям, що відбуваються на підприємстві.

Сутність бухгалтерської реальності в умовах застосування концепції обмеженої багатоваріантності. Розгляд існуючих підходів з приводу розуміння сутності бухгалтерської реальності дозволяє констатувати відсутність єдності в поглядах дослідників щодо даного питання. Існування такої ситуації зумовлено як відсутністю загальної світової системи бухгалтерського теоретичного знання, так і наявністю значних відмінностей в національних системах регулювання бухгалтерського обліку.

Встановлено, що жоден із проаналізованих підходів не дозволяє повною мірою охарактеризувати співвідношення господарської та бухгалтерської реальності в умовах застосування концепції обмеженої багатоваріантності, що зумовлює необхідність їх синтезу. Зокрема, необхідним є поєднання трьох наступних підходів:

³⁶³ Kane B. Accounting for realities / Brian Kane // Електронний ресурс. – Режим доступу: <https://ru.scribd.com/document/259479041/Brian-Kane>

³⁶⁴ Penman S. Accounting for Value / Stephen Penman. – Columbia University Press, 2011. – 256 p.

³⁶⁵ Lorencini F.D. Accounting choices in Brazil: identifying the characteristics of publicly traded companies that opted to maintain versus derecognise deferred assets / Fernando Drago Lorencini, Fabio Moraes da Costa // Revista d Contabilidade e Financas – 2012. – Vol. 23, n. 58. – P. 52-64.

- бухгалтерська реальність існує, але вона не відповідає господарській реальності внаслідок методологічних та нормативних обмежень;
- існує бухгалтерська гіперреальність, яка не пов'язана з господарською реальністю;
- існує значна кількість інтерпретацій господарської реальності за допомогою значної кількості бухгалтерських реальностей.

Виходячи з аналізу сутності трьох зазначених підходів, при побудові синтезованого підходу до розуміння сутності бухгалтерської реальності та її співвідношення з господарською реальністю слід враховувати такі базові положення, які не вступають в суперечність одне з одним (рис. 5.2).

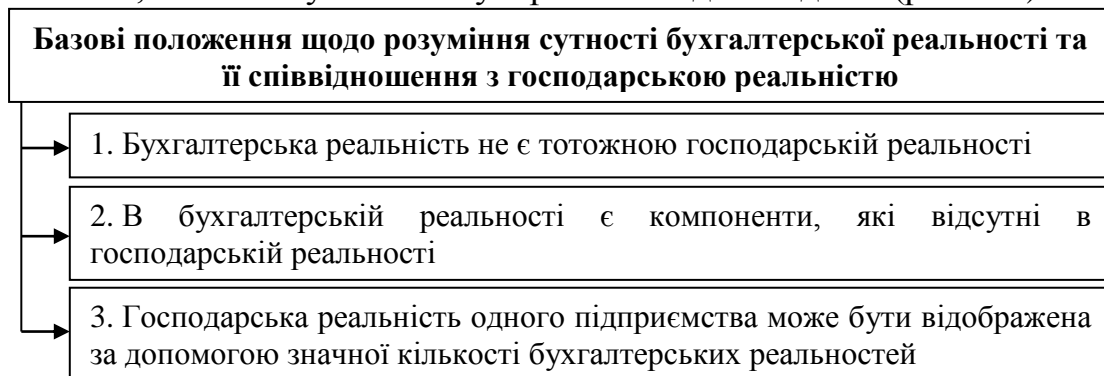


Рис. 5.2. Базові положення синтезованого підходу до розуміння сутності бухгалтерської реальності та її співвідношення з господарською реальністю

Враховуючи вищенаведені базові положення (рис. 5.2) вважаємо, що господарська реальність конкретного підприємства може бути відображена за допомогою множини змішаних бухгалтерських реальностей, кожна з яких складається з набору реальних об'єктів та симулякрів. Певну частину змішаної бухгалтерської реальності підприємства складає бухгалтерська реальність, а іншу – бухгалтерська гіперреальність, що складається із симульованих об'єктів – бухгалтерських симулякрів.

Прикладом бухгалтерських симулякрів є резерви – підставні об'єкти за підходом М.Ю. Медведєва [366, с. 395]. Бухгалтерські симулякри є де-факто створеними обліковими об'єктами, які не існують в господарській діяльності підприємства, а формуються лише в його інформаційній моделі – обліковій системі. Такі підставні об'єкти використовуються для уточнення вартості інших об'єктів обліку, наприклад, дебіторської заборгованості підприємства. Таким чином, симулякри вводяться до складу об'єктів бухгалтерського обліку з метою усунення недоліків традиційної облікової системи щодо відображення інших об'єктів, зокрема, для удосконалення облікової оцінки, для відображення майбутніх витрат і платежів тощо.

³⁶⁶ Медведєв М.Ю. Теория бухгалтерского учета / М.Ю. Медведєв. – М.: Омега-Л, 2007. – 418 с.

Оскільки на сьогодні в основу національних П(С)БО, IAS/IFRS, GAAP US та багатьох інших національних моделей обліку покладена концепція обмеженої багатоваріантності, що передбачає існування в облікових стандартах імперативів та ряду альтернатив, то структуру змішаної бухгалтерської реальності окремого підприємства можна представити за допомогою наступної матриці (табл. 5.3).

Таблиця 5.3. Матриця складових змішаної бухгалтерської реальності

		Методологічні облікові засоби	
		Бухгалтерські імперативи	Бухгалтерські альтернативи
Види об'єктів обліку	Реальні	1	2
	Симулякри	3	4

Для відображення господарської реальності конкретного підприємства існує множина змішаних бухгалтерських реальностей, розмір якої залежить від кількості альтернатив, представлених для здійснення бухгалтерського вибору в облікових стандартах (рис. 5.3).

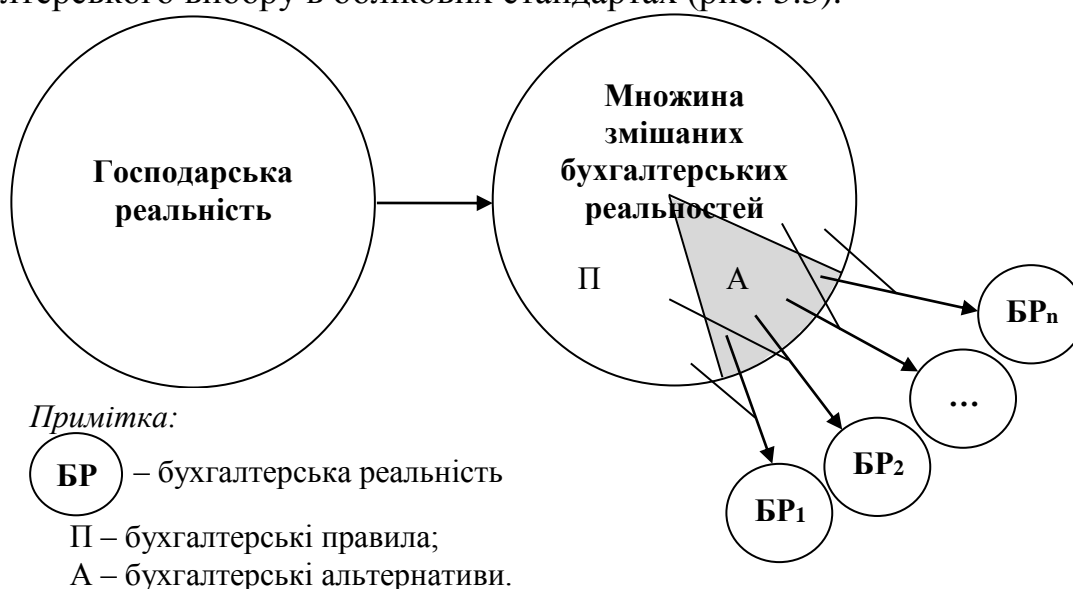


Рис. 5.3. Взаємозв'язок між господарською реальністю та множиною бухгалтерських реальностей

Змішана бухгалтерська реальність (система бухгалтерського обліку конкретного підприємства) штучно створюється суб'єктами регулювання бухгалтерського обліку та суб'єктами здійснення бухгалтерського вибору. Доказом штучності її створення з боку регуляторів (на відміну від відкриття реальності в природничих науках) є те, що процес створення системи облікових стандартів є суб'єктивним процесом, результат якого значною мірою залежить від рівня впливу і лобіювання своїх інтересів окремими особами.

Внаслідок цього сучасні вчені-обліковці такий суб'єктивний процес визначають як ідеологію (Р. Брайер [367, с. 1]), умовність, що є результатом домовленості (Л.В. Сотникова [368, с. 153]), (М.Л. Пятов [369]), політичний процес (Л.А. Бернштейн [370, с. 38], К. Сотторіва та ін. [371, с. 78], Г. Уолк, М. Терні та Дж. Додд [372, с. 119]), результат політичного лобіювання (С. Зефф [373]), результат корпоративного лобіювання (Р. Уоттс, Дж. Циммерманн [374, с. 112]), спосіб здійснення певного порядку речей, що відповідає множині правил (Е.С. Хендріксен [375, с. 74]).

Кожен із вищенаведених авторів підкреслює суб'єктивність створеної облікової методології, внаслідок чого остання не може бути позбавлена впливу певних соціальних цінностей суб'єктів регулювання обліку. Це дозволяє констатувати, що правила (імперативи), з яких складається система облікових стандартів, не є об'єктивно існуючим “чистим” знанням – єдиним об'єктивним способом бухгалтерського відображення, а є лише компромісним (ідеологічним, умовним, політичним) варіантом бухгалтерського відображення, обраним регулятором облікової системи. Те ж саме можна сказати і про набір альтернатив, впроваджених в систему облікових стандартів, включення / виключення більшості з яких до / із складу облікової системи відбувається під впливом груп заінтересованих осіб.

В даному контексті проф. Л.А. Бернштейн відмічає, що оскільки встановлення облікових стандартів – це в основному політичний процес, що втягує значну кількість заінтересованих сторін, внаслідок цього істотно ускладнюється досягнення згоди стосовно встановлення справедливості як цілі обліку [376, с. 38]. Відповідно, суб'єктивність процесу розробки облікової методології, що реалізується в системі облікових стандартів,

³⁶⁷ Bryer R.A. Ideology and reality in accounting: a Marxist history of the US accounting theory debate from the late 19th century to the FASB's conceptual framework / R.A. Bryer, // Warwick Business School, University of Warwick, Coventry. Working draft. – 2008. – 83 p.

³⁶⁸ Сотникова Л.В. Мошенничество с финансовой отчетностью: выявление и предупреждение / Л.В. Сотникова. – М.: Изд-во “Бухгалтерский учет”, 2011. – 208 с.

³⁶⁹ Пятов М.Л. Бухгалтерский учет как способ объяснения экономических явлений / М.Л. Пятов // Электронный ресурс. – Режим доступа: http://buh.ru/articles/documents/14424/#briefly_24706

³⁷⁰ Бернштейн Л.А. Анализ финансовой отчетности: практика и интерпретация: Пер. с англ. / Научн. ред. перевода И.И. Елисеева / Леопольд Бернштейн. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 624 с.

³⁷¹ Sottoriva C. Regards and views to accounting standards-setting / Claudio Sottoriva, Akbar Javadian Koootanaee, Shahab Ghorbani Koootanaee, Zahra Ahangar Solehboni, K. Nagendra Babu // International Journal of Economics, Business and Finance. – 2013. – Vol. 1, No. 4. – P. 71-79.

³⁷² Wolk H.I. Accounting theory: a conceptual and institutional approach, 5 th. edition. / Harry I. Wolk, Michael G. Tearney, James L. Dodd. – Ohio: South-Western College Publishing, 2001. – 761 p.

³⁷³ Zeff S. Evolution of US Generally Accepted Accounting Principles / Stephen Zeff // The CPA journal. – 2005. – Vol. 75. No. 1. – Электронный ресурс. – Режим доступа: <http://www.iasplus.com/en/binary/resource/0407zeffusgaap.pdf>.

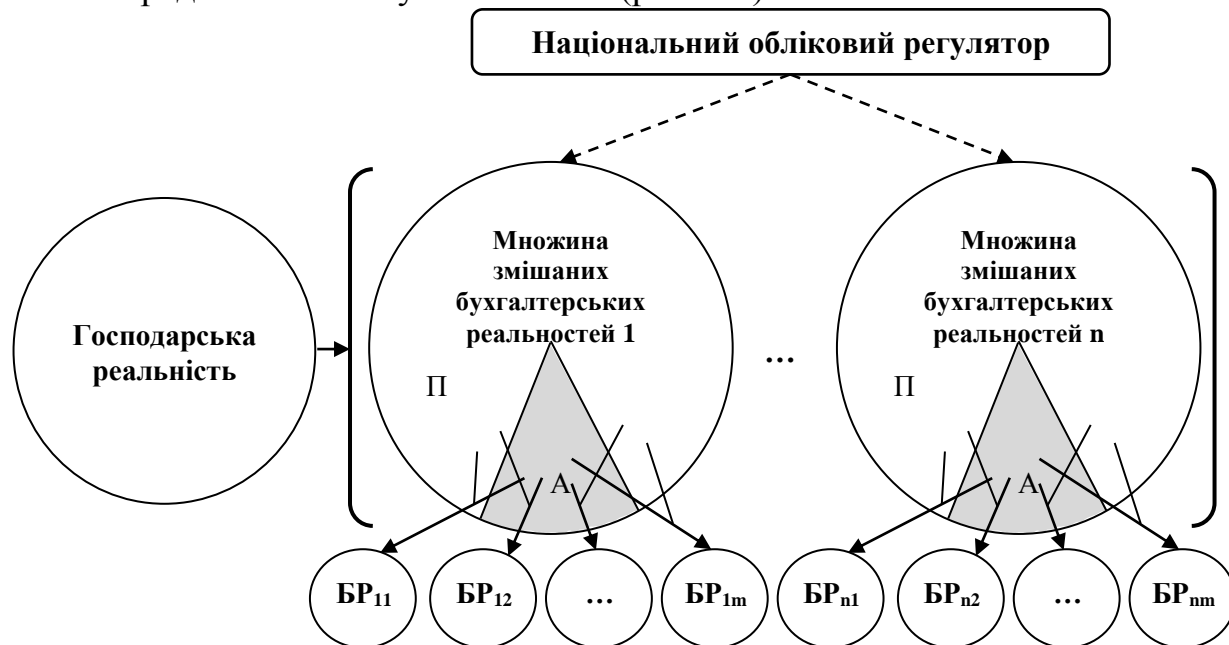
³⁷⁴ Watts R.L. Towards a positive theory of the determination of accounting / Ross Watts, Joel Zimmerman // The Accounting Review. – 1978. – Vol. 53, № 1. – P. 112-134.

³⁷⁵ Хендріксен Е.С. Теория бухгалтерського учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова / Е.С. Хендріксен, М.Ф. Ван Бреда. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.

³⁷⁶ Бернштейн Л.А. Анализ финансовой отчетности: практика и интерпретация: Пер. с англ. / Научн. ред. перевода И.И. Елисеева / Леопольд Бернштейн. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 624 с.

піддає значним сумнівам можливість досягнення справедливого відображення господарської реальності.

Загальну модель взаємозв'язків між господарською реальністю підприємства та бухгалтерською реальністю на рівні окремої держави можна представити наступним чином (рис. 5.4).



Примітка:

- БР – бухгалтерська реальність
- П – бухгалтерські правила
- А – бухгалтерські альтернативи
- n – можлива кількість варіантів бухгалтерського вибору на макрорівні
- m – можлива кількість варіантів бухгалтерського вибору на мікрорівні
- > здійснення бухгалтерського вибору на макрорівні
- > здійснення бухгалтерського вибору на мікрорівні

Рис. 5.4. Взаємозв'язок між господарською реальністю та множиною бухгалтерських реальностей на національному рівні

Остаточна конфігурація бухгалтерської реальності конкретного підприємства (після здійснення бухгалтерського вибору на макрорівні) формується завдяки реалізації на ньому бухгалтерських виборів мікрорівня із альтернатив, представлених в облікових стандартах. Застосування вищенаведеного механізму побудови бухгалтерської реальності є свідченням того, що облікова система забезпечує не лише об'єктивне і вільне від цінностей представлення господарської реальності, а здійснює як відображення об'єктивно існуючої господарської реальності, так і суб'єктивне конструювання соціальної реальності, розкриваючи факти господарського життя в окремих випадках досить обмежено та односторонньо.

Окремі вітчизняні і зарубіжні вчені, здійснюючи спроби розрахувати максимально можливу кількість варіантів обрахунку фінансового

результату (наприклад, О.А. Лаговська одержала 47 млн. варіантів ведення обліку в НСБО [³⁷⁷, с. 11], а проф. Р.Дж. Чемберс – більше 30 млн. варіантів в GAAP US [³⁷⁸, с. 455]) фактично визначили кількість бухгалтерських реальностей, що в сукупності складають їх множину.

Таким чином, для двох однакових підприємств, на яких здійснюються однакові господарські операції, можуть існувати дві бухгалтерські реальності, що відрізнятимуться між собою. Виникнення відмінностей між реальностями залежатиме від особливостей прийнятої в країні облікової методології, якщо підприємства належать до різних країн, та від здійснення бухгалтерського вибору відносно тих операцій, для бухгалтерського відображення яких існують альтернативні варіанти. Також дві відмінні між собою бухгалтерські реальності утворюватимуться і у випадку здійснення однакових господарських операцій підприємствами в різних країнах, або якщо одне і те ж підприємство визначатиме результати своєї діяльності із використанням законодавства різних країн. Так, дослідження, проведені С. Дж. Греєм, Ж. Лораном, В.І. Ткачем, Р. Уейлтоном та ін., показали, що фінансовий результат, обчислений за даними одного і того ж підприємства відповідно до методології, використовуваної в національних облікових системах, різко відрізняється [³⁷⁹]. Даний факт також підтверджує проф. П. Дойль, відмічаючи, що існують парадоксальні ситуації, пов'язані з різною оцінкою прибутку компаній за даними фінансової звітності, породжені відмінностями в національних законодавствах. Наприклад, якщо прибуток компанії “SmithKline Beecham” склав в Великобританії 130 млн., то перерахований відповідно до GAAP US він вже скоротиться до 90 млн., а у компанії “Carlton Communication” прибуток зменшиться з 238 млн. до 133 млн. [³⁸⁰, с. 18].

Подібного підходу до формування остаточної конфігурації бухгалтерської реальності (рис. 5.4) дотримується проф. А.А. Солоненко, яка пояснює можливість здійснення подібних бухгалтерських виборів за допомогою системи фільтрів, які використовуються в процесі перетворення інформації. Так, на думку автора процес перетворення обліковою системою економічної інформації є достатньо складним і передбачає проходження чотирьох стадій із врахуванням впливу відповідних фільтрів (табл. 5.4).

³⁷⁷ Лаговська О.А. Развитие бухгалтерского обліку та аналітичного забезпечення вартісно-орієнтованого управління : теорія, методологія, організація. – Автореф. дис... на здобуття наукового ступеня д.е.н. зі спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / О.А. Лаговська. – Житомир: ЖДТУ, 2012. – 40 с.

³⁷⁸ Chambers R.J. A matter of principles / Raymond Chambers // The Accounting Review. – 1966. – July. – P. 443-457.

³⁷⁹ Шумейко М.В. Теория оптик финансового учета / М.В. Шумейко // Электронный ресурс. – Режим доступа: http://www.journal-nio.com/index.php?option=com_content&view=article&id=1142&Itemid=103.

³⁸⁰ Дойль П. Менеджмент: стратегия и тактика / П. Дойль: пер. с англ. / Под общ. ред. Ю.Н. Каптуревского. – СПб.: Питер, 1999. – 560 с.

Таблиця 5.4. Модель перетворення економічної інформації: обліковий аспект [³⁸¹, с. 30]

Стадія обробки	Види фільтрів
1. Об'єктивна реальність (первинна інформація)	Інформаційні обмеження, загальноприйняті принципи, бухгалтерські ризики
2. Дзеркало (врахована і актуалізована інформація в єдиному банку даних)	Форми звітності, професійне судження укладачів звітності, концептуальні принципи формування звітності
3. Фотографія (звітність: результатна і доступна інформація)	Загальні і часткові фільтри сприйняття інформації, інтереси
4. Суб'єктивна реальність (інформація, що сприймається)	

Виходячи з даної моделі (табл. 5.4) бухгалтерський облік забезпечує формування суб'єктивної інформації, що сприймається користувачами через призму своїх знань і уявлень та яка доповнюється іншими видами відомостей (статистичних, технічних, комерційних тощо), які одержуються із інших джерел.

Таким чином, можливість існування для двох однакових підприємств двох різних бухгалтерських реальностей, де здійснюються однакові господарські операції, однак відбувається їх відмінне відображення, дозволяє говорити про суб'єктивність поняття "бухгалтерська реальність". Бухгалтерський облік не може відображати об'єктивний реальний стан та об'єктивні реальні фінансові результати господарської діяльності підприємства, оскільки об'єктивної бухгалтерської реальності не існує. Внаслідок цього, бухгалтерська інформація є суб'єктивною, оскільки формується в результаті можливого впливу на нього суб'єкта регулювання та суб'єкта ведення бухгалтерського обліку.

Суб'єктивна бухгалтерська реальність є історично конкретною цілісністю, що перебуває в певному пункті траєкторії свого розвитку. Суб'єктивна бухгалтерська реальність як цілісне утворення існує лише в одинично-унікальній формі, оскільки у її складі відбувається постійний рух, що супроводжується зміною її змістовного наповнення і векторів активності (методів бухгалтерського відображення), тобто притаманна їй форма впорядкованості реалізується шляхом здійснення змін на макро- та мікрорівні, що відбуваються постійно. Таким чином, кожен окремих елемент суб'єктивної реальності (об'єкт обліку, стаття звітності) завжди певною мірою є опосередкованими суб'єктом здійснення бухгалтерського вибору на макро- або мікрорівні облікової системи.

³⁸¹ Солоненко А.А. Единая учетная система группы взаимосвязанных организаций / А.А. Солоненко. Автореф. дисс... на соиск. уч. степ. д.э.н. по спец. 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика. – Нижний Новгород, 2014. – 44 с.

Слід констатувати, що на сьогодні увага вчених в сфері бухгалтерського обліку переважно присвячена дослідженню суб'єктивної бухгалтерської реальності як готового результату, а не процесу її формування та співвідношення із господарською діяльністю підприємства. Однак, використовуючи суб'єктивну бухгалтерську реальність як об'єкт пізнання відбувається ігнорування проблеми адекватності відображення господарської діяльності, усувається необхідність спеціального аналізу тих пізнавальних засобів, за допомогою яких виділяється (план рахунків) і описується (методологія обліку) господарська діяльність. Без цього не можна одержати об'єктивних знань не тільки про об'єктивно існуючу господарську діяльність, а й про явища суб'єктивної бухгалтерської реальності.

В той же час, констатуючи формування суб'єктивної бухгалтерської реальності переважною більшістю міжнародних та національних моделей обліку, зокрема, і в Україні, залишається без відповіді запитання: “Чому ж більшість НСБО розвинених країн світу побудована на основі застосування концепції багатоваріантної методології обліку, яка забезпечує формування множини суб'єктивних бухгалтерських реальностей?”. Цей парадокс може бути пояснений тим, що лише така модель дозволяє створити необхідні умови для побудови на підприємстві адаптивної системи обліку, яка враховуватиме специфічні галузеві особливості функціонування підприємств та особливості використання об'єктів обліку на конкретному підприємстві. Таке пояснення може бути теоретично обґрунтоване за допомогою закону необхідного різноманіття.

Доцільність застосування даного закону обґрунтовується тією роллю, яку виконує бухгалтерський облік із позиції користувачів облікової інформації, що є приладом, який забезпечує вимірювання елементів господарської реальності та формування у необхідному вигляді інформації про неї. З цього приводу проф. А.Д. Урсул відмічає, що оскільки прилади в процесі пізнання виконують комунікативну функцію, то до них також можна застосувати найважливіший закон кібернетики – закон необхідного різноманіття, який говорить про те, що тільки більш складні прилади можуть “пропустити” через себе необхідну інформацію від передавача – об'єкта пізнання [³⁸², с. 135].

Виходячи з закону необхідного різноманіття для штучно створеної системи бухгалтерського обліку (тобто створеної людьми) можна сформулювати наступний *закон бухгалтерського обліку*: кожен об'єкт бухгалтерського обліку (система, яка складається із набору встановлених принципів облікового відображення, якісних характеристик фінансової звітності, в якій встановлені умови визнання об'єктів активом, зобов'язанням, капіталом, доходом і витратами), залежно від специфіки

³⁸² Урсул А.Д. Информация. Методологические аспекты / А.Д. Урсул. – М.: “Наука”, 1971. – 296 с.

його галузевих особливостей та специфіки використання на підприємстві, відображається і оцінюється по-різному.

При створенні системи бухгалтерського обліку необхідно, щоб вона мала більше різноманіття методів ніж ті проблеми, для вирішення яких вона створюється, і була здатна створити таке різноманіття. Тобто, система бухгалтерського обліку повинна мати можливість змінювати свій стан (набір використовуваних на підприємстві методів обліку) для здійснення адекватної реакції на зміни господарської діяльності, що можуть відбуватись під впливом збурень у його внутрішньому і зовнішньому середовищі. Різноманіття таких змін потребує наявності відповідного йому різноманіття компонентів облікової методології, оскільки в іншому випадку система бухгалтерського обліку не зможе відповідати задачам, які висуваються до системи інформаційного забезпечення на підприємстві. Відсутність або недостатність необхідного різноманіття облікової методології є свідченням порушення цілісності основних підсистем системи бухгалтерського обліку.

Зі сформульованого закону випливають наступні наслідки, які мають важливе значення для подальшого розвитку теорії та методології бухгалтерського обліку:

- специфіка об'єктів бухгалтерського обліку визначає можливість використання методів їх оцінки та облікового відображення. Якщо один і той же об'єкт використовується по-різному на двох підприємствах (за інтенсивністю використання, за часом використання, за різним призначенням), то такі об'єкти відображаються і оцінюються по-різному; (*Приклад 1.* Один і той же об'єкт обліку може бути основним засобом і запасом (товаром) на різних підприємствах; *Приклад 2.* Залежно від обраного строку корисного використання аналогічного основного засобу місячна сума витрат на амортизацію на двох підприємствах буде відрізнятись; *Приклад 3.* Вартість одного і того ж основного засобу, внаслідок різної інтенсивності його використання, може амортизуватись на основі застосування різних методів, що буде відповідати встановленим принципам функціонування системи обліку (зокрема, принципу відповідності доходів і витрат));

- неможливість побудови об'єктивної системи бухгалтерського обліку на основі використання одноманітного підходу до методології обліку. Під об'єктивністю в даному випадку розуміється здатність забезпечувати таке облікове відображення господарської реальності, яке відповідає критеріям визнання об'єкта обліку принципам, якісним характеристикам фінансової звітності, на основі яких побудована чинна система бухгалтерського обліку;

- необхідність побудови системи багатоваріантного бухгалтерського обліку, що обмежується принципами та якісними характеристиками, покладеними в основу побудови і функціонування облікової системи.

Лише така система дозволить зменшити рівень суб'єктивності сформованих бухгалтерських реальностей та забезпечити необхідне різноманіття облікових оцінок та порядок адекватного облікового відображення, що надаватиме релевантну інформацію для прийняття ефективних управлінських рішень.

5.2. Бухгалтерське відображення господарської реальності та соціальна реальність

Теоретичні основи бухгалтерського відображення. В сучасних умовах в бухгалтерському обліку значна кількість праць присвячена дослідженню проблеми використання облікової інформації на основі застосування системного, комунікаційного, лінгвістичного, поведінкового підходів. Однак, в фаховій науковій літературі відсутні дослідження, які б розкривали зв'язок бухгалтерської інформації з філософською категорією відображення, незважаючи на те, що багатьма дослідниками в сфері обліку в назвах своїх праць використовується вислів “бухгалтерське відображення”.

Існування такої ситуації пов'язано з тим, що основна увага розвитку категорії “відображення” приділялась представниками радянської філософської школи, прихильниками діалектичного матеріалізму, які намагались розвинути ідеї ленінської теорії відображення, згідно якої відображення є загальною властивістю матерії. Представники ж західної філософської думки або повністю відкидали теорію відображення, або обмежували її значення тільки деякими секторами природи (механічними чи фізіологічними процесами), вважаючи відображення лише особливим випадком загального природного руху.

Відповідно, глибокі напрацювання в сфері теорії відображення були наявні у філософів-марксистів, на відміну від представників західної філософської думки. Виходячи з цього, стає зрозумілим, чому у представників англо-американської та західноєвропейської облікових шкіл відсутні напрацювання в сфері бухгалтерського відображення господарської діяльності.

Однак, проведений аналіз радянської облікової літератури дозволив виявити аналогічну ситуацію, теоретичним аспектам бухгалтерського відображення теж не приділялась належна увага. На нашу думку, однією з причин цього були побоювання радянських вчених-обліковців вульгаризувати теорію відображення, розроблену В.І. Леніним, що могло б для них обернутися плачевними наслідками. До того ж, скоріше за все, вчені зі стажем пам'ятали випадок із О.М. Галаганом, який на початку 1930-х рр. намагався “виправити лінію” шляхом обґрунтування окремих положень своєї теорії обліку за допомогою марксистської діалектики, однак, навпаки, був звинувачений у викривленні положень марксизму.

Тому бажаючих, які б намагались використати в якості теоретичної основи ленінську теорію відображення, не було.

Іншим фактором, який міг вплинути на нерозробленість теорії бухгалтерського відображення в радянські часи, була відсутність до 1970-х рр. глибоких досліджень, які б відображали взаємозв'язок між категоріями “відображення” та “інформація”. Оскільки лише саме введення категорії інформації дозволило з різних точок зору описати найрізноманітніші процеси, пов'язані із обліковим забезпеченням підтримки прийняття управлінських рішень на підприємстві. В той же час, переважна більшість філософів-марксистів розглядає ленінську теорію відображення в якості основи для розуміння змістовної природи інформації. Це нашоує на думку, що можуть існувати й інші внутрішні причини, приховані в сутності ленінської теорії відображення, які не дозволяли її використати для розробки теорії бухгалтерського відображення господарської реальності.

В світлі цього значної актуальності набуває необхідність розгляду зв'язку між бухгалтерською інформацією та бухгалтерським відображенням, зважаючи на те, що в філософську літературу вже глибоко проникла ідея про зв'язок між поняттями відображення та інформації. В цілому категорія “відображення” відіграє важливу роль для загального розуміння природи облікової інформації.

Філософські засади взаємодії категорій “відображення” та “інформація” були розроблені проф. А.Д. Урсулом. На думку автора в найбільш поширених формулюваннях під відображенням в самому широкому розумінні, зазвичай, розуміють певний аспект взаємодії (впливу) двох (або декількох) об'єктів. Цей аспект полягає в тому, що з усього змісту взаємодії виділяється лише те, що в одній системі з'являється в результаті впливу іншої системи і відповідає (тотожне) цій останній [³⁸³, с. 135]. Це також підтверджує проф. Е.П. Семенюк, відмічаючи, що під відображенням (виходячи з ленінської теорії відображення) розуміється процес і один із результатів впливу однієї матеріальної системи (що відображається) на іншу (яка відображає), що є відтворенням в якійсь іншій формі особливостей першої системи в іншій (формулювання Б.С. Українцева та Г.В. Платонова) [³⁸⁴, с. 32-33]. Виходячи з того, що найбільш істотними характеристиками відображення є взаємодія та тотожність систем, то вони повинні використовуватись для обґрунтування сутності поняття бухгалтерського відображення (рис. 5.5).

³⁸³ Урсул А.Д. Информация. Методологические аспекты / А.Д. Урсул. – М.: “Наука”, 1971. – 296 с.

³⁸⁴ Семенюк Э.П. Информационный подход к познанию действительности / Э.П. Семенюк. – К.: Наукова думка, 1988. – 240 с.

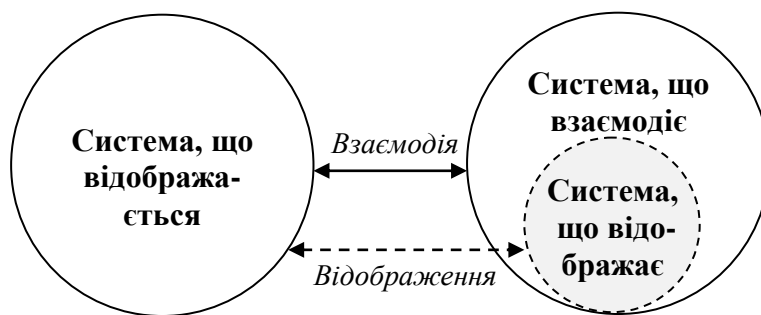


Рис. 5.5. Процес взаємодії та процес відображення: філософський аспект

Процес відображення слід розглядати лише як один із елементів процесу взаємодії, внаслідок якого відбувається забезпечення тотожності відображуваної системи та системи, що відображається. Процес взаємодії є набагато ширшим, до його складу також можуть входити елементи, що не забезпечують тотожності між системами, що вступають у взаємодію. Тобто, до складу відображення можуть бути віднесені лише ті зміни, які відтворюють в тій чи іншій формі зміст об'єкта, що здійснює вплив, внаслідок чого зміни об'єкта відображення мають відповідати змінам об'єкта, що відображається.

Виходячи з теорії інформації, базисні засади якої були закладені К.Е. Шенноном, поступово було сформовано розуміння сутності інформації як чогось такого, що міститься в одному об'єкті відносно іншого, що дозволило визначити взаємозв'язок поняття інформації із поняттям відображення. Особливо важливу роль з позиції удосконалення бухгалтерського обліку займає розгляд принципу тотожності як одного із елементів теорії відображення, використання якого дозволяє удосконалити розуміння семантичних і прагматичних аспектів облікової інформації.

На думку проф. А.Д. Урсула співвідношення тотожності двох об'єктів, що з'являється в результаті їх взаємодії, може бути визначено як адекватність. Адекватність – це особлива форма тотожності (конкретного тотожності), що виникає в процесі взаємодії того, що відображається і того, що відображає. Всі специфічні форми поняття тотожності (еквівалентність, гомоморфізм, ізоморфізм, автоморфізм, гомеоморфізм, гомологія, відповідність, рівність та ін.), якщо вони розглядаються в аспекті відображення, є специфічними формами адекватності. Відповідно до цього можна виділити різні форми відображення – еквівалентне, гомоморфне, ізоморфне та інші [³⁸⁵, с. 148], що є прикладами синтаксичної адекватності.

Синтаксична адекватність пов'язана із відтворенням синтаксичних, наприклад, формально-структурних характеристик відображення. Зокрема, до синтаксичної адекватності бухгалтерського відображення відноситься

³⁸⁵ Урсул А.Д. Информация. Методологические аспекты / А.Д. Урсул. – М.: “Наука”, 1971. – 296 с.

будь-яка адекватність відображення, пов'язана із відтворенням форми фактів господарського життя або господарських процесів за допомогою облікових моделей, що абстрагується від ціннісних аспектів бухгалтерського відображення (відповідність рахунків реальним об'єктам, що використовуються на підприємстві (види основних засобів, запасів, персоналізована заборгованість тощо)).

Таким чином, ключовою проблемою досліджень в сфері бухгалтерського відображення є проблема його адекватності, що проявляється в своїх різних формах. Зокрема, проф. В.Ф. Палій та проф. Я.В. Соколов ще у 1981 р. одними із перших наголосили на існуванні проблеми неадекватності бухгалтерського відображення. На їх думку залишається незрозумілим, наскільки є ізоморфною чинна модель бухгалтерського обліку, хоча більшість бухгалтерів вважає, що інформація, представлена в різних облікових регістрах, в максимальній мірі адекватна господарським процесам [³⁸⁶, с. 112].

Вже в праці 2010 р. проф. Я.В. Соколов виділив три можливих концепції, які розкривають порядок відображення фактів господарського життя бухгалтерським обліком, що дозволяє сформулювати відповідні підходи до розуміння адекватності облікового відображення (табл. 5.5).

Таблиця 5.5. Концепції відображення господарської діяльності обліковою системою за проф. Я.В. Соколовим (узагальнено на основі [³⁸⁷, с. 16-17])

<i>Назва концепції</i>	<i>Формула концепції</i>	<i>Характеристика концепції</i>
Натуралістична	$ГП \equiv I \equiv БО$	В обліку всі господарські процеси відображаються так, як вони протікають в житті, і всі дані бухгалтерського обліку повинні бути абсолютно точними
Апріорна	$ГП \neq I \equiv БО$	Реєстрація ФГЖ здійснюється апіорно, шляхом встановлення норм, яким повинен відповідати господарський процес
Адекватного відображення	$ГП \equiv I \neq БО$	Облікова інформація адекватно відображає господарський процес, однак в обліку фіксується тільки та її частина, яка необхідна для прийняття рішень користувачами
Примноження інформації	$ГП \neq I \neq БО$	В системі обліку закладені елементи, які дозволяють примножити (применшити) обсяг інформації, що відображає господарський процес

Примітки:

ГП – господарський процес;

I – інформація;

БО – бухгалтерський облік.

³⁸⁶ Палій В.Ф. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета / В.Ф. Палій, Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 224 с.

³⁸⁷ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни: учеб. пособие. / Я.В. Соколов. – М.: Магистр, ИНФРА-М, 2010. – 224 с.

Аналіз виділених проф. Я.В. Соколовим концепцій відображення господарської діяльності обліковою системою дозволяє встановити, що на сьогодні лише одна із них (виходячи з її назви), забезпечує адекватне відображення господарської діяльності підприємства. Однак, незважаючи на це, всі вони мають право на існування або вже використовуються при побудові облікових систем на конкретному підприємстві.

На особливу увагу в світлі запропонованого вище підходу до розуміння сутності бухгалтерської реальності (рис. 5.2) заслуговує виділена проф. Я.В. Соколовим концепція примноження облікової інформації. За даною концепцією на загальний результат функціонування облікової системи впливає роль суб'єкта ведення обліку та суб'єкта, відповідального за реалізацію облікової політики підприємства. Ця концепція сформована в дусі ленінської теорії відображення, яка проектується на всі види матерії, зокрема, і пов'язана із інформацією. Так, проектуючи вислів В.І. Леніна на процес бухгалтерського пізнання стосовно того, що свідомість людини не тільки відображає об'єктивний світ, але і створює його [³⁸⁸, с. 394], можна стверджувати, що свідомість бухгалтера не тільки відображає об'єктивно існуючу господарську реальність підприємства, але й створює соціальну реальність про неї. Тобто в очах користувачів бухгалтерської інформації створюється зовнішній вигляд господарського процесу підприємства, створюється нова інтегрована реальність.

Окрім формального і змістовного підходу, на думку проф. А.Д. Урсула адекватність відображення інформації може розглядатись також в семіотичному плані. На основі цього підходу автор пропонує виділяти семантичну та прагматичну форму адекватності [³⁸⁹, с. 148], які можуть використовуватись для обґрунтування процесу відображення облікової інформації (табл. 5.6).

Таблиця 5.6. Види адекватності відображення облікової інформації: семіотичний підхід

<i>Вид адекватності</i>	<i>Форма адекватності</i>	<i>Характеристика</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Семантична	Зміст інформації	Семантична адекватність забезпечується певним відповідним (істинним) відношенням між передавачем облікової інформації (господарською реальністю підприємства), інформацією і суб'єктом.

³⁸⁸ Ленинская теория отражения в свете развития науки и практики. Том 2. Теория отражения и современное естествознание и социальное познание. / Под ред. акад. Т. Павлова. – София: Издательство наука и искусство, 1981. – 758 с.

³⁸⁹ Урсул А.Д. Информация. Методологические аспекты / А.Д. Урсул. – М.: “Наука”, 1971. – 296 с.

1	2	3
		Тобто семантичним відображальним відношенням є відповідне відношення змісту об'єкту (конкретного факту господарського життя) та його образу (його облікової моделі)
Прагматична	Цінність інформації	Прагматична адекватність визначається як відповідність цілей суб'єкта організації обліку реалізованому результату. Вона є характеристикою ціннісного відношення до бухгалтерського обліку як практичної діяльності та базується на концепції "адекватність-цінність", що спрямована на забезпечення відповідності цілі і результату функціонування облікової системи підприємства

При розгляді питання адекватності відображення облікової інформації більшість дослідників використовують семантичну адекватність, намагаючись визначити критерій істинності або об'єктивності, що має використовуватись в процесі бухгалтерського відображення. Прикладом застосування прагматичної адекватності є підхід до розуміння облікової політики, запропонований проф. М.І. Кутером. На думку автора облікова політика в широкому розумінні – це засіб реалізації облікових цілей шляхом вибору адекватних їм моделей бухгалтерського відображення [³⁹⁰, с. 543]. Облікові цілі за даним підходом є засобом реалізації інтересів учасників господарського процесу (власників, менеджерів, бухгалтера тощо).

Застосування семіотичних аспектів облікової інформації дозволяє розглядати зміст і цінність облікової інформації як види адекватності процесу бухгалтерського відображення. Семіотичний підхід дозволяє використовувати для вимірювання ступеня адекватності теоретико-інформаційні методи, які дозволяють встановити рівень істинності змістовного відображення облікової інформації та рівень відповідності цілей суб'єктів організації обліку одержаним на виході облікової системи результатам (бухгалтерській звітності).

Бухгалтерське відображення – це пізнання суб'єктом ведення обліку об'єктивно існуючої господарської діяльності підприємства. Його основоположний зміст і генезис складає відображення господарської реальності в свідомості бухгалтера-практика і в обліковій інформаційній системі за допомогою облікової інформації. Бухгалтерське відображення – це така взаємодія господарської діяльності підприємства (господарської реальності) та інформаційної системи бухгалтерського обліку, що призводить до встановлення певної тотожності між системами, коли зміст

³⁹⁰ Кутер М.І. Теория бухгалтерского учета: Учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. / М.И. Кутер. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 640 с.

системи, що відображає (інформаційної системи бухгалтерського обліку) відповідає змісту системи, що відображається (господарській реальності).

Бухгалтерське відображення виконує гносеологічну та соціальну функції:

- *гносеологічна функція* полягає в тому, що свідомість бухгалтера є результатом бухгалтерського пізнання, що відбувається в процесі здійснення ним професійної діяльності, тобто облікових процедур з відображення фактів господарського життя;

- *соціальна функція* полягає в тому, що бухгалтерська свідомість є цілепокладанням практичної діяльності. Вона розкриває активність бухгалтерської свідомості, його зворотний вплив на господарське життя підприємства і економіку в цілому. Бухгалтерський облік формує соціальну реальність – реальність користувачів інформації про господарську реальність, що визначає особливості їх поведінки в процесі прийняття управлінських рішень.

На думку Б. Шапіро соціальна реальність рефлекторно формується шляхом облікового відображення економічної реальності, тому соціально сконструйовані об'єкти існують, але не незалежно від їх обліку нами [³⁹¹, с. 168]. Таким чином, використовувані на конкретному підприємстві правила і методи обліку, включаючи вплив суб'єктивних факторів, наприклад, помилки бухгалтерів або опортуністичну поведінку менеджменту, відповідального за реалізацію облікової політики, формують картину соціальної реальності.

Від адекватності відображення господарської реальності в обліковій інформаційній системі підприємства залежать можливості і особливості формування соціальної реальності. Облікова інформаційна система в даному випадку виступає з'єднуючою ланкою, завдяки якій суб'єкти пізнання соціальної реальності одержують інформацію про господарську реальність підприємства.

Вплив бухгалтерської реальності на соціально-економічні зміни: розвиток уявлень. Одним із перших серед вчених-економістів, хто привернув значну увагу ролі бухгалтерського обліку в розвитку економіки, був В. Зомбарт. В праці “Сучасний капіталізм” (1916 р.), аналізуючи особливості функціонування капіталістичного підприємства, поряд з правом автор виокремив виняткову роль бухгалтерського обліку, що ведеться із застосуванням подвійного запису. На його думку, не можна уявити бухгалтерського обліку без капіталізму, як і капіталізму без бухгалтерського обліку.

Як відмічає О. Погорілий, саме В. Зомбарт висунув і обґрунтував концепцію капіталізму як системи господарювання, яка ґрунтується на

³⁹¹ Shapiro B. Objectivity, relativism, and truth in external financial reporting: what's really at stake in disputes / B. Shapiro // Accounting, Organizations and Society. – 1997. – Vol. 22, No. 2. – P. 165-185.

прибутковості і економічному раціоналізмі, тобто доцільності, плановірності і обліку [³⁹², с. 12]. Капіталістичне підприємство, виходячи з його підходу, базувалось на трьох основних постулатах, напряму пов'язаних з обліком: 1) юридично відокремлена від власника фірма (принцип автономності); 2) раціоналізм (використання рахунків для відображення руху капіталу); 3) кредит (фірма виступає суб'єктом кредитування).

Виходячи з такого підходу В. Зомбарт сформулював тезу, що бухгалтерський облік виступає фактором розвитку економіки, а система подвійного запису є однією з передумов формування капіталістичної системи. Таким чином, з позиції автора бухгалтерський облік відіграв важливу роль у формуванні реальності користувачів облікової інформації, яка використовувалась для управління капіталістичним підприємством.

Розгляд бухгалтерського обліку як інструменту впливу на суспільство знайшов продовження в праці М. Вебера "Протестантська етика та дух капіталізму", та пов'язано з тим, що саме В. Зомбарт був одним із його ідейних попередників. Це можна прослідкувати в наступній тезі М. Вебера: "Сучасну раціональну організацію капіталістичного підприємства неможливо уявити без двох важливих компонентів: відокремлення підприємства від домашнього господарства та без тісно пов'язаної з цим бухгалтерської звітності [³⁹³]. Таким чином автор намагався підкреслити важливість бухгалтерського обліку в капіталістичному суспільстві, показати взаємозалежність його цінностей та суспільних цінностей капіталізму.

Ідеї М. Вебера та В. Зомбарта як економістів були почуті ДР Скоттом, першим представником бухгалтерської спільноти, хто обґрунтував соціальну значимість бухгалтерського обліку. Зокрема, у 1937 р. автор [³⁹⁴, с. 301] наголошував на тому, що бухгалтерський облік обслуговує менеджмент в якості контрольного засобу та суспільство в цілому як засіб захисту різноманітних економічних інтересів.

До 90-х рр. ХХ ст. внесок ДР Скотта в розвиток облікової науки значно недооцінювався. Лише з появою наукових досліджень, зокрема, наукових праць представників Британської критично-інтерпретативної облікової школи, якими з 1975 р. випускається журнал "Облік, Організації та Суспільство", було обґрунтовано важливість значення бухгалтерського обліку в здійсненні суспільних змін, а наукові здобутки ДР Скотта одержали належне визнання.

³⁹² Вебер М. Протестантська етика і дух капіталізму / Макс Вебер. Перекл. з нім. О. Погорілого. – К.: Основи, 1994. – 261 с.

³⁹³ Вебер М. Протестантская этика и дух капитализма / Макс Вебер // [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.gumer.info/bibliotek_Buks/Sociolog/Veb_PrEt/01.php.

³⁹⁴ Scott DR. The Tentative statement of principles / DR Scott // The Accounting Review. – 1937. – Vol. 12, No. 3. – P. 296-303.

Основною працею ДР Скотта, в якій було узагальнено його бачення щодо ролі бухгалтерського обліку в суспільстві, була монографія “Культурне значення рахунків” (1931 р.). Дослідивши цю працю, М. Ковалескі та М. Дірсмйт [³⁹⁵, с. 16] прийшли до висновку, що ДР Скотт основну увагу в своїй роботі приділив критиці традиційного і ортодоксального уявлення бухгалтерського обліку як пасивного інструменту відображення об’єктивно існуючої реальності. На думку ДР Скотта такий раціональний механізм як бухгалтерський облік з одного боку, відображає зміни соціального світу підприємств, а з іншого – широко впливає на них, самотійно конструюючи соціальну реальність.

Завдяки дослідженням ДР Скотта вчені-теоретики почали розглядати бухгалтерський облік як явище, що забезпечує конструювання соціальної реальності та здійснює значний вплив на розвиток підприємств, ніж як вимірювальну систему, яка лише дозволяє забезпечувати оцінювання наслідків фактів господарського життя і надає інформацію для управління підприємствами.

Ідеї ДР Скотта в майбутньому набули значного розвитку. Наприклад, теза, згідно якої бухгалтерський облік не лише відображає, а й одночасно впливає на соціальну, корпоративну, фінансову, внутрішню та глобальну сферу, була названа Ч.Р. Леманом діалектичною. На думку автора за таким підходом “Бухгалтерський облік не є гравцем, що нічого не значить, і не є простим засобом представлення фактів” [³⁹⁶, с. 3], однак дозволяє зрозуміти природу соціальних конфліктів, і встановити, в чому полягає соціальна роль бухгалтерського обліку.

В подальшому значна увага проблемам впливу бухгалтерського обліку на інші сфери суспільного буття була приділена аж на початку 1960 р. Цьому слід завдячувати одному із представників “золотого покоління” американських теоретиків-обліковців К. Дівайну, який вперше на академічному рівні поставив проблему психологічних аспектів прийняття рішень користувачами облікової інформації. Зокрема, він зазначав: “Давайте звернемо увагу на ту частину бухгалтерського обліку, яка напряму стосується психологічної реакції споживачів бухгалтерського продукту чи тих, хто здійснює управління на його основі. Заради балансу справедливо зазначити, що бухгалтери повинні пробиратись крізь свої відносини до заплутаних мереж людської діяльності зі значною нерозробленістю, яка перебуває поза їх вірою. Існування певного ступеню нерозробленості може бути виправдане для нової дисципліни, однак відмова визнати, що більшість з того передається як теорія

³⁹⁵ Covaleski M.A. Maintaining accounting as the paramount interest in accounting research: re-examining the contributions of DR Scott / Mark A. Covaleski, Mark W. Dirsmith // The Accounting Historians Journal. – 1991. – Vol. 18. No. 1. – P. 1-19.

³⁹⁶ Lehman Ch.R. Accounting’s changing role in social conflict / Cheryl R. Lehman. – New York: Markus Wiener Publishing, 1992. – 174 p.

бухгалтерського обліку, яка безнадійно переплетена з непідтвердженими поведінковими припущеннями, є непротиставним [³⁹⁷, с. 394]. Даною тезою автор підкреслив недостатній рівень розвитку теорії бухгалтерського обліку в частині поведінкових аспектів сприйняття облікової інформації та звернув увагу на необхідність розширення предмету бухгалтерських наукових досліджень.

Своєю критикою тогочасного рівня розвитку теорії бухгалтерського обліку К. Дівайн започаткував біхевіористичний напрям в науці бухгалтерський облік, під яким на думку Т. Хофстедта слід розуміти вчення про поведінку бухгалтерів чи поведінку небухгалтерів, які перебувають під впливом виконуваних бухгалтерським обліком функцій чи звітності [³⁹⁸, с. 47].

Причини приділення значної уваги таким дослідженням К. Дівайном саме на початку 1960-х рр. і одночасне їх сприйняття бухгалтерською науковою спільнотою, наприклад, на відміну від роботи ДР Скотта, пояснює Е. Каплан [³⁹⁹, с. 110]. На його думку, поширенню біхевіористичного напрямку розвитку бухгалтерського обліку сприяли дві зовнішні сили. Перша – зростаюча увага до організаційної теорії в поведінкових і соціальних науках, що пов'язано зі збільшенням кількості післявоєнних досліджень соціологів і психологів проблем функціонування великих організацій. Друга – зміна фундаментальної місії американських бізнес-шкіл, що передбачало необхідність включення концепцій і методологій з соціальних і поведінкових наук.

В цілому бухгалтерська наукова спільнота позитивно відреагувала на розширення предмету бухгалтерських наукових досліджень. Наприклад, як відмічають Н. Макінтош та Т. Хоппер, в останні пару десятиліть багато вчених розширили межі бухгалтерського обліку, проводячи дослідження за межами сфери підготовки звітності та надання інформації користувачам, зосередивши увагу на більш ширшу роль бухгалтерського обліку – на його впливі на організації та суспільство в цілому [⁴⁰⁰, с. 1]. В той же час, таке бачення сутності бухгалтерського обліку не стало загальноприйнятим, не всі вчені погоджувались з тим, що бухгалтерський облік є рушійною силою соціальних змін, інструментом впливу на вирішення соціальних конфліктів та суперечок.

Значний поштовх в розвитку бухгалтерських біхевіористичних досліджень відбувся завдяки наполегливій праці Е. Хоупвуда – засновника

³⁹⁷ Devine C. Research methodology and accounting theory formation / Carl Thomas Devine // *The Accounting Review*. – 1960. – Vol. 35, No. 3. – P. 387-399.

³⁹⁸ Hofstede T.R. Behavioral Accounting research: pathologies, paradigms and prescriptions / Thomas R. Hofstede // *Accounting, Organizations and Society*. – 1976. – Vol. 1, No. 1. – P. 43-58.

³⁹⁹ Caplan E.H. Behavioral accounting – a personal view / Edwin H. Caplan // *Behavioral Research in Accounting*. – 1989. – Vol. 1. – P. 109-123.

⁴⁰⁰ *Accounting, the social and the political: classics, contemporary and beyond* / Edited by N. Macintosh, T. Hopper. – Amsterdam, Elsevier, 2005. – 402 p.

Британської критично-інтерпретативної облікової школи і головного редактора протягом більше 30-років журналу “Облік, Організації та Суспільство”. Захистивши дисертацію в Університеті Чикаго, присвячену проблемам використання облікової інформації під кутом зору соціальної психології, він протягом всього життя відстоював позицію, що бухгалтерський облік – це соціальний феномен, який є більше ніж бухгалтерський облік в його класичному розумінні як засіб віддзеркалення* господарської діяльності підприємства.

У 1983 р. Е. Хоупвуд відмічав, що ми повинні звертати увагу на “зовнішнє” походження “внутрішніх” рахунків, ми повинні не бачити “контекст” як щось зовнішнє по відношенню до організації, але як щось таке, що проходить крізь них, і ми повинні розглядати бухгалтерський облік як такий, що формується під впливом і що формує широкі соціальні процеси [⁴⁰¹, с. 303].

Е. Хоупвуд створив всесвітньо відому наукову школу, представники якої (М. Бромвіч, Д. Купер, П. Міллер, М. Пауерс, К. Чепмен та ін.) після його смерті у 2009 р. продовжили розпочату ним справу.

Дебати з приводу ролі і значення бухгалтерського обліку в суспільстві тривали аж до початку 1990-х рр., внаслідок чого окремі вчені почали іменувати бухгалтера партизаном (Ч.Р. Леман [⁴⁰², с. 16], Т. Тінкер [⁴⁰³, с. 297]). Під “бухгалтерською партизанщиною” розумілось заперечення можливості втручання бухгалтера в соціальні процеси, його непричетність до конструювання соціальної реальності.

Наприклад, значну увагу привернули наукові дебати між проф. Д. Соломонсом та проф. Т. Тінкером. Проф. Д. Соломонс зазначав, що бухгалтери подібно до журналістів, повинні висвітлювати новини, що відбулись в економічній реальності, а не створювати їх [⁴⁰⁴, с. 298]. Відповідаючи на позицію Д. Соломонса, що бухгалтерський облік непридатний для здійснення змін в суспільстві, а бухгалтери не мають жодних “спеціальних експертиз” для здійснення таких змін, проф. Т. Тінкер виділив наступні можливості ролі обліку в формуванні соціального благополуччя:

* В той же час, використання такого підходу є достатньо поширеним серед вітчизняних вчених. Наприклад, на думку І.Й. Яремко “Економіка первинна відносно обліку, – облік віддзеркалює економічні явища” [Яремко І.Й. Економічні категорії в методології обліку: Монографія. / Ігор Яремко. – Львів: Каменяр, 2002. – 192 с., с. 3].

⁴⁰¹ Lehman Ch.R. Accounting’s changing role in social conflict / Cheryl R. Lehman. – New York: Markus Wiener Publishing, 1992. – 174 p.

⁴⁰² Lehman Ch.R. Accounting’s changing role in social conflict / Cheryl R. Lehman. – New York: Markus Wiener Publishing, 1992. – 174 p.

⁴⁰³ Tinker T. The accountant as partisan / Tony Tinker // Accounting, Organizations and Society. – 1991. – Vol. 16, № 3. – P. 297-310.

⁴⁰⁴ Tinker T. The accountant as partisan / Tony Tinker // Accounting, Organizations and Society. – 1991. – Vol. 16, № 3. – P. 297-310.

- бухгалтерський облік допускає існування не тільки економічної, а й соціальної картини дійсності;

- соціальне благополуччя не є монолітом, визнається можливість існування конфліктів між видами соціального благополуччя, і бухгалтерський облік неминує віддає перевагу одним або іншим;

- відхиляється дуалізм Д. Соломонса щодо протиставлення бухгалтерського обліку та громадянина, що призводить до “екстрадиції облікового громадянина”, це відображає те, що бухгалтер є складовою соціальних змін [⁴⁰⁵, с. 304-305].

В подальшому, у 1990-х рр., відбулось остаточне усвідомлення і поступове виокремлення нової сфери бухгалтерських наукових досліджень, які Г. Морган та Х. Уїлмотт назвали “новими” [⁴⁰⁶, с. 3]. На думку авторів, основною причиною розширення та збагачення бухгалтерських досліджень було використання вченими-обліковцями різноманітних ідей з постпозитивної соціальної теорії. Такі “нові” дослідження стосувались соціального характеру теорії обліку. Їх основною відмінністю від позитивної теорії обліку було еkleктичне поєднання різноманітних теоретичних та емпіричних підходів з метою встановлення значення бухгалтерського обліку в діяльності організацій та суспільства.

Результатом появи подібних дискусій стало поступове привернення все більшої уваги до проблематики визначення ролі бухгалтерського обліку в суспільстві, внаслідок чого більшість вчених прийшла до єдиної спільної думки щодо розуміння нової, розширеної сутності бухгалтерського обліку (табл. 5.7).

Таблиця 5.7. Підходи авторів до нового розуміння сутності бухгалтерського обліку з позиції соціальної перспективи

<i>Автор (рік)</i>	<i>Підхід до розуміння сутності бухгалтерського обліку</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
Е. Хоупвуд (1989 р.)	Бухгалтерський облік з’явився, щоб бути визнаний феноменом, чия форма, процес функціонування і наслідки є незалежними від контекстів, в яких він оперує. З економічної перспективи роль і функціонування бухгалтерського обліку розглядається як його відношення до управління підприємствами та функціонування фінансових ринків. З організаційної та біхевіористичної перспективи бухгалтерський облік тепер визнається практикою, наслідки якої опосередковані людським і соціальним контекстом, в яких він оперує, і шляхами, якими він перетинається з іншими організаційними і соціальними явищами [⁴⁰⁷ , с. 1].

⁴⁰⁵ Tinker T. The accountant as partisan / Tony Tinker // Accounting, Organizations and Society. – 1991. – Vol. 16, № 3. – P. 297-310.

⁴⁰⁶ Morgan G. The “new” accounting research: on making accounting more visible / Morgan Glenn, Willmott Hugh // Accounting, Auditing & Accountability Journal. – 1993. – Vol. 6, No 4. – P. 3-36.

⁴⁰⁷ Hopwood A. Behavioral accounting in retrospect and prospect / Anthony G. Hopwood // Behavioral Research in Accounting. – 1989. – Vol. 1. – P. 1-22.

1	2
П. Міллер (1994 р.)	Бухгалтерський облік не слід розцінювати як нейтральний пристрій, що тільки документує і звітує про факти економічної діяльності підприємства. Бухгалтерський облік на сьогодні може розглядатись як набір практик, що стосуються процесу формування типу світу, в якому ми живемо, типу соціальної дійсності, в якій ми перебуваємо, нашого розуміння рішень підприємств та індивідуумів, наших способів управління і організації діяльності та процесів різних типів, способів управління життями інших і нашими безпосередньо [408, с. 1].
Р. Маттессіч (2003 р.)	Бухгалтерський облік – це не (або не тільки) відображення реальності, але, передусім, інструмент для внесення змін в економічну та соціальну реальність [409, с. 147].

В світлі такого соціально-значимого розуміння бухгалтерського обліку, він є не просто засобом інформаційного моделювання господарської реальності, сфера його впливу простягається далеко за межі діяльності підприємства. Бухгалтерський облік дозволяє змінювати і створювати соціальні відносини, впливати на погляди окремих суб'єктів і підприємств при використанні ними облікової інформації, тому на сьогодні його справедливо можна вважати розвиненою соціальною та інституційною практикою.

На думку Р. Кармайкла та Р. Уїтінгтона вплив фінансового обліку на розвиток суспільства можна зобразити наступним чином (рис. 5.6).

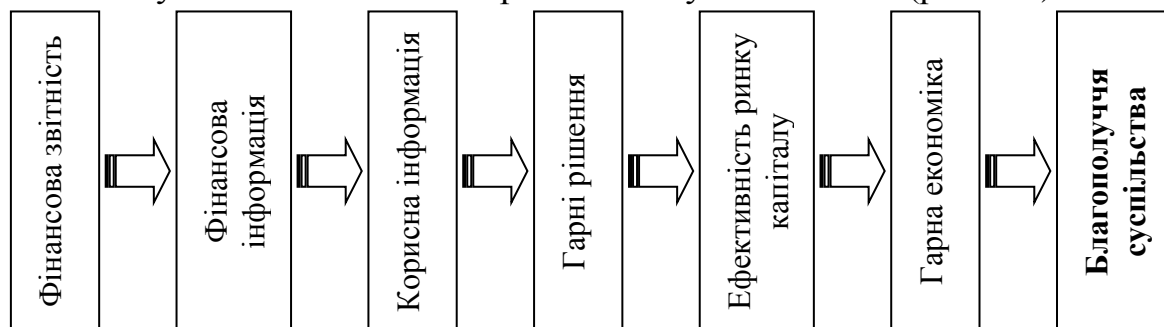


Рис. 5.6. Роль фінансового обліку в суспільстві [410, с. 22].

Таким чином, вплив фінансового обліку на розвиток суспільства відбувається опосередковано, через різні види соціально-економічних інститутів (системи управління підприємством, ринки капіталу,

⁴⁰⁸ Accounting as a social and institutional practice / Edited by A.G. Hopwood and P. Miller – Melbourne: Cambridge University Press, 1994. – 324 p.

⁴⁰⁹ Mattessich R. Accounting research and researchers of the nineteenth century and the beginning of the twentieth century: an international survey of authors, ideas and publications / Richard Mattessich // Accounting, Business & Financial History. – 2003. – № 13/2. July. – P. 125-170.

⁴¹⁰ Carmichael D.R. Accountants' handbook, financial accounting and general topics / D.R. Carmichael, R. Whittington, L. Graham. – John Wiley & Sons, 2007. – 1056 p.

економічна система), що в кінцевому випадку має призводити до зростання рівня його благополуччя.

Окрім визначення загального впливу системи бухгалтерського обліку на функціонування суспільства окремі вчені виділяють конкретні приклади здійснення такого впливу. Так, на думку Г. Уолка, М. Терні та Дж. Додда дані бухгалтерського обліку впливають на соціальну реальність в наступних аспектах:

- скільки податків має бути сплачено;
- бухгалтерські дані можуть бути інструментом оцінки діяльності менеджменту, що може впливати на зарплати та премії, а також впливати на можливість займати своє робоче місце;
- бухгалтерські дані та показники фінансової звітності можуть впливати на виплату дивідендів;
- показники доходу та балансові показники можуть впливати на кредитний рейтинг фірми та на ставку позикового відсотку;
- різноманітні показники доходу можуть впливати на ціну цінних паперів фірми, які публічно розміщені, і ринок не може “бачити кризу” методи обліку, які використовувались [⁴¹¹, с. 1-2].

В цілому бухгалтерський облік відіграє важливу роль в процесі формування соціальної реальності. З одного боку, облікова система генерує інформацію, яка використовується частиною суспільства для прийняття рішень, а з іншого боку, результати прийняття таких рішень значною мірою впливають на благополуччя інших членів суспільства. Внаслідок цього однією з основних задач вчених-обліковців в умовах сьогодення є ідентифікація ролі бухгалтерської професії в суспільстві та пошук найбільш ефективних способів виконання цієї ролі.

5.3. Шляхи розвитку бухгалтерського відображення господарської реальності в світлі удосконалення концепції багатоваріантності методології бухгалтерського обліку

Бухгалтерський облік як засіб, що сприяє розподілу капіталу в економіці. Бухгалтерський облік, як забезпечуюча інформаційна підсистема системи управління, з одного боку, і як інструмент надання інформації зовнішнім відносно підприємства користувачам для прийняття інвестиційних і позикових рішень, з іншого боку, виконує інформаційну функцію. Реалізація даної функції залежить від виконання основних завдань бухгалтерського обліку, до яких традиційно представники радянської облікової школи, зокрема, проф. Я.В. Соколов, відносять наступні: 1) збереження майна власників підприємства; 2) забезпечення

⁴¹¹ Wolk H.I. Accounting theory: conceptual issues in a political and economic environment. Sixth edition. / Harry I. Wolk, James L. Dodd, Michael G. Tearney. – Mason: South-Western, 2004. – 721 p.

ефективного управління підприємством за допомогою контролю; 3) визначення (квантифікація) фінансових результатів [⁴¹², с. 18-20]. Проте, із встановленням превалюючої ролі англо-американської облікової школи в розвитку бухгалтерського обліку в світі, вчені в доповнення до існуючих завдань також почали відносити завдання забезпечення інформаційної підтримки розподілу капіталу між галузями економіки та окремими підприємствами. Дане завдання має значення не стільки для самого підприємства, на якому він ведеться, а більше для розвитку фінансових ринків та національної економіки в цілому.

Основною причиною виділення такого завдання обліку – з інформаційної підтримки розподілу капіталу, є те, що забезпечення ефективного розподілу капіталу є однією з основних задач економіки. Для її досягнення капітал повинен бути інвестований в ті сектори економіки, які, як очікується, мають високий рівень віддачі, і має бути виведений із тих секторів, стосовно яких виявлені негативні перспективи розвитку. Коли ринки капіталу працюватимуть ефективно, то вони будуть стимулювати високу продуктивність капіталу і високий рівень економічного зростання. В свою чергу, висока продуктивність капіталу і високе зростання будуть створювати акціонерну вартість в стратегічній перспективі і в цілому посилювати національну економіку.

Дане завдання бухгалтерського обліку було чітко сформульовано Е.С. Хендріксом та М.Ф. Ван Бредою, його зміст полягає в тому, що облікова система забезпечує отримання та надання суспільству інформації про економічну ефективність господарюючих суб'єктів і тим самим створює інформаційну основу для перерозподілу виробничих сил між ефективними (високорентабельними) і збитковими галузями народного господарства [⁴¹³, с. 563]. Суть даного завдання полягає у наданні такої інформації, яка забезпечуватиме оптимальний розподіл ресурсів між суб'єктами, які перебувають в пошуках фінансових ресурсів. Облікова інформація, яка використовується учасниками ринку капіталу, виступаючи “сигналом” для побудови стратегії прийняття інвестиційних та позикових рішень, сприяє розподілу ресурсів між підприємствами та галузями економіки. Чим кращими є результати діяльності підприємств, наведені в бухгалтерській звітності, тим привабливішими є умови для вкладення капіталу.

Стосовно змістовного наповнення облікової інформації, яка використовується для розподілу капіталу в економіці, то на сьогодні відсутні загальні рекомендації щодо формування її необхідного і остаточного переліку. Існування такої ситуації пояснює

⁴¹² Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учёта / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.

⁴¹³ Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова. / Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.

проф. Дж.Л. Циммерман [⁴¹⁴, с. 2], на думку якого спочатку слід зрозуміти “ДНК” фірми, що включає такі елементи: 1) основні постачальники ресурсів; 2) конфлікти інтересів між цими учасниками; 3) механізми управління, необхідні для пом’якшення цих конфліктів. Зі зміною корпоративного ландшафту, домінуванням в західній економіці високотехнологічних компаній (“Apple”, “Amazon”, “Google”, “Twitter”, “Facebook”), переміщенням великої частини традиційного виробництва в Азію, реструктуризацією існуючих фірм внаслідок підвищення рівня конкуренції, у сучасних компаній з’являються нові види заінтересованих сторін, змінюється існуюча модель конфлікту інтересів, що зумовлює необхідність формування облікової інформації іншого характеру, яка використовуватиметься для розподілу капіталу.

В основі завдання бухгалтерського обліку щодо розподілу ресурсів в галузях національної економіки покладена гіпотеза ефективності ринку Ю. Фама (Efficient-Market Hypothesis – ЕМН), яка передбачає, що вся істотна облікова інформація (прибуток, обсяги дивідендних виплат тощо) негайно і повною мірою впливає на ринкову вартість цінних паперів, що котируються на ринках, а учасники ринку капіталу є досить кваліфікованими та компетентними, щоб відрізнити релевантну інформацію від нерелевантної. Якщо дана умова інформаційної ефективності виконується, то ринок, на якому використовується така облікова інформація, може вважатись ефективним (слабкої, середньої або сильної ефективності). За умови виявлення невідповідності між вартістю цінних паперів та змінами інформації про їх облікову вартість з’являється можливість говорити про неефективність ринку.

Взаємозв’язок між обліковою інформацією та розподілом капіталу в галузях національної економіки можна представити наступним чином (рис. 5.7).

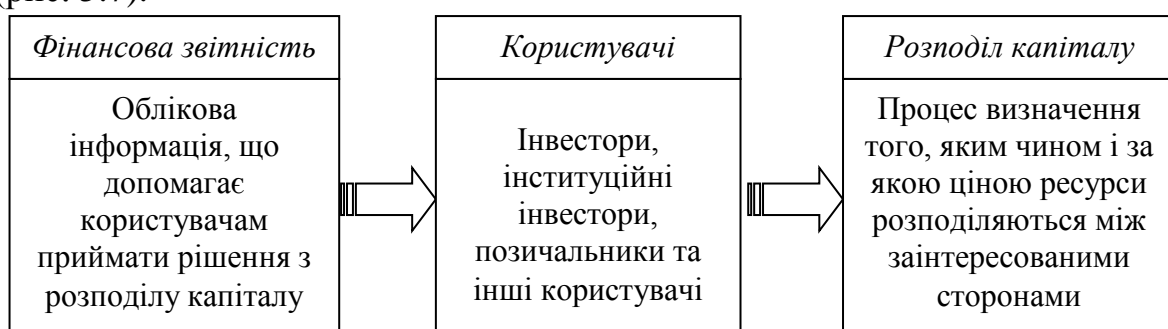


Рис. 5.7. Облікова інформація і процес розподілу капіталу

Основна теза ЕМН відносно того, що ринки капіталу є ефективними, значно підіймає науковий статус бухгалтерської інформаційної системи

⁴¹⁴ Zimmerman J.L. The role of accounting in the twenty-first century firm / Jerold L. Zimmerman // Accounting and Business Research. – 2015. – Vol. 45, No. 4. – P. 1-25.

підприємства та інших учасників процесу генерування і аналізу інформації, що використовується на ринку капіталу, оскільки значно зростає їх роль в загальному функціонуванні економічної системи. При наявності релевантної і оперативної облікової інформації учасники ринку капіталу можуть адекватно і оперативно відреагувати на зміни поточної кон'юнктури, внаслідок чого з'являється попит не лише на публічну і загальнодоступну інформацію з фінансової звітності, а й ще на неопубліковану або інсайдерську облікову інформацію.

Оскільки змістовне наповнення облікової інформації, що надається користувачам для прийняття рішень, залежить від обраної системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку як на загальнодержавному рівні, так і на рівні підприємства, тому на процес розподілу капіталу впливає процес побудови даної системи на двох вищезазначених рівнях.

1. Вплив системи облікових стандартів на розподіл капіталу. Як відмічають з цього приводу С. Котарі, К. Раманна та Д. Скіннер, основною ціллю GAAP US є полегшення розподілу капіталу в економіці [⁴¹⁵, с. 247]. Тобто система облікових стандартів США, що розробляється FASB, в процесі свого подальшого удосконалення має бути орієнтована на забезпечення потреб суб'єктів, які приймають рішення щодо розподілу капіталу в галузях національної економіки.

В контексті проблеми розподілу капіталу Е.С. Хендріксен та М.Ф. Ван Бреда [⁴¹⁶, с. 167-168] піднімають питання щодо ролі держави в даному процесі та в процесі побудови системи облікових стандартів. З метою забезпечення ефективного поділу капіталу між підприємствами з позиції держави необхідною є передача уряду функції регулювання облікових стандартів, що є неприпустимим, враховуючи історичні особливості функціонування системи бухгалтерського обліку в США. Внаслідок цього Е.С. Хендріксен та М.Ф. Ван Бреда констатують, що хоча уряд і не може повністю контролювати даний процес, однак він повинен виступати в ньому в ролі партнера.

Про роль системи облікових стандартів GAAP US в розподілі капіталу та про бажання активного долучення до цього процесу представників бізнесу також відмічають розробники позитивної теорії обліку Р. Уоттс та Дж. Циммерман. На їх думку стандарти можуть сприяти ефективному розподілу капіталу за рахунок зниження операційних та інформаційних витрат між постачальниками і споживачами капіталу. Наприклад, GAAP можуть знизити витрати користувачів на процес формування надійної інформації про економічні перспективи фірми, тим самим, сприяючи більш

⁴¹⁵ Kothari S.P. Implications for GAAP from an analysis of positive research in accounting / S.P. Kothari, K. Ramanna, D. Skinner // Journal of Accounting and Economics. – 2010. – Vol. 50. – P. 246-286.

⁴¹⁶ Хендріксен Э.С. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова / Хендріксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.

активній участі приватних інвесторів на ринках інвестиційного і позикового капіталу [⁴¹⁷, с. 131-132]. Таким чином, загальна модель впливу системи облікових стандартів на процес розподілу капіталу проявляється через побудову такої системи стандартів (достовірної, справедливої тощо), що сприятиме більш активній участі користувачів в даному процесі і більш ефективній реалізації даного процесу. Наприклад, свідченням ефективного розподілу капіталу є його вкладення в ті інвестиційні проекти, які мають більш високий рівень доходності і які відмежовані від проектів із гіршими перспективами. Підтвердженням даної тези є існування прямого взаємозв'язку між бухгалтерською звітною інформацією та затратами на капітал, які несуть учасники ринку капіталу. Внаслідок цього бухгалтерська інформація відіграє важливу роль в функціонуванні ринку капіталу, оскільки вона впливає на процес вибору напрямів його розподілу.

II. Вплив бухгалтерського вибору на розподіл капіталу. Окрім здійснення бухгалтерського вибору на рівні системи облікових стандартів, на розподіл капіталу в галузях національної економіки також впливає бухгалтерський вибір, що здійснюється в процесі реалізації облікової політики підприємства. Зокрема, як відмічає з цього приводу проф. Я.В. Соколов, обираючи методологію обліку, бухгалтер формує характеристику фінансового стану і фінансового результату фірми, а ці дані, в свою чергу, впливають на ціни акцій, що призводить з неминучістю до перерозподілу матеріальних, трудових і фінансових ресурсів як між господарюючими суб'єктами, так і між галузями народного господарства [⁴¹⁸, с. 63].

На думку проф. К. Леуца та Р. Вереккіа [⁴¹⁹] роль бухгалтерського вибору в процесі розподілу капіталу досить чітко проявляється при аналізі концепції якості облікової інформації, оскільки зв'язок між якістю інформації та вартістю капіталу є одним з найбільш фундаментальних принципів в сфері фінансів і бухгалтерського обліку в умовах сьогодення. Більш високоякісна облікова інформація знижує вартість залучення капіталу з позиції фірми, зокрема, шляхом покращання координації між фірмами і інвесторами щодо здійснення інвестиційних рішень. З іншого боку, оприлюднення неякісної бухгалтерської звітності призводить до виникнення перекосів при формуванні премії за ризик в сторону її завищення. Таким чином, при здійсненні таких бухгалтерських виборів,

⁴¹⁷ Watts R.L. Towards a positive theory of the determination of accounting standards // R.L. Watts, J.L. Zimmerman // The Accounting Review. – 1978. – Vol. LIII, No. 1. – P. 112-134.

⁴¹⁸ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни: учеб. пособие. / Я.В. Соколов. – М.: Магистр, ИНФРА-М, 2010. – 224 с.

⁴¹⁹ Leuz C. Firms' capital allocation choices, information quality, and the cost of capital / Christian Leuz, Robert E. Verrecchia // Електронний ресурс. – Режим доступу: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=495363

що знижують якість облікової інформації, відбувається погіршення або ускладнення процесу розподілу капіталу.

Даний підхід був підтверджений групою грецьких дослідників на чолі з Н. Апергісом, якими було доведено на основі розробленої моделі рівноваги існування прямого зв'язку між бухгалтерською інформацією та вартістю капіталу, який базується на тому факті, що поліпшення якості облікової інформації має реальні наслідки для розподілу капіталу, на здійснення якого впливають затрати на капітал [⁴²⁰, с. 595].

Враховуючи існуючу можливість впливу суб'єктами реалізації облікової політики шляхом здійснення бухгалтерського вибору на показники фінансової звітності, користувачі, що приймають рішення на її основі, або аналітики, що забезпечують інформаційну підтримку прийняття таких рішень користувачами, повинні змінити свої підходи до використання показників фінансової звітності при здійсненні інвестиційної та позикової діяльності. Це не означає необхідність повної або часткової відмови від них, а передбачає необхідність чіткого розуміння принципів бухгалтерського обліку, а також можливостей впливу здійснення бухгалтерського вибору серед доступних альтернатив, які наведені в облікових стандартах. Виходячи з такого розуміння учасники ринку капіталу будуть здатні адекватно реагувати на сигнали, які вони отримують із оприлюдненої фінансової звітності, та не будуть введені в оману внаслідок здійснення маніпуляцій в частині облікової політики підприємства.

Обґрунтовані вище причини впливу на процес розподілу капіталу на кожному із виділених рівнів системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку можуть бути об'єднані на основі використання концепції багатоваріантності методології бухгалтерського обліку. Виходячи з розуміння сутності бухгалтерської реальності, побудованої на основі даної концепції, ефективний розподіл капіталу між галузями економіки та окремими підприємствами можливий лише за умови адекватного формування суб'єктивної бухгалтерської реальності.

Аналіз можливих шляхів розвитку бухгалтерського відображення господарської реальності. Провівши аналіз існуючих підходів дослідників та провідних міжнародних і національних практик регулювання облікової системи виділено наступні можливі шляхи розвитку бухгалтерського відображення господарської реальності в світлі удосконалення концепції багатоваріантності методології бухгалтерського обліку, які сприятимуть підвищенню рівня її адекватності (рис. 5.8).

⁴²⁰ Apergis N. Accounting information and cost of capital: a theoretical approach / Nicholas Apergis, George Artikis, Sofia Eleftheriou, John Sorros // Modern Economy. – 2011. – № 2. – P. 589-596.



Рис. 5.8. Можливі шляхи розвитку бухгалтерського відображення господарської реальності

Наведені на рис. 5.8 два основних можливих шляхи розвитку бухгалтерського відображення господарської реальності є взаємопротилежними один відносно іншого. Якщо перший шлях передбачає необхідність звуження кількості альтернативних варіантів в облікових стандартах, зокрема, створення у їх складі більшої кількості імперативів, то другий шлях передбачає збереження значної кількості альтернатив у складі облікових стандартів, однак передбачає необхідність розробки цілого ряду способів удосконалення процедури здійснення бухгалтерського вибору суб'єктами організації обліку на підприємстві.

I. Зробити облік більш одноманітним (в межах окремої країни або галузі) пропонує окрема група вчених, які є спадкоємцями певних дослідницьких традицій або представляють країни (Індія, Іран), де в процесі регулювання облікової системи активно враховуються національні звичаї, традиції, особливості системи правового регулювання. Зокрема, на сьогодні подібні пропозиції виникають у представників радянської школи бухгалтерського обліку або їх однодумців, які не враховують як особливості формування міжнародних бухгалтерських доктрин, так і кардинальні зміни в діяльності підприємств в умовах глобалізації економіки, що зумовлює необхідність створення більш гнучкого облікового інструментарію для задоволення зростаючих запитів користувачів облікової інформації та врахування всіх можливих варіацій і особливостей діяльності підприємств.

II. Інша група вчених пропонує залишити облік багатоваріантним та удосконалити процедуру здійснення бухгалтерського вибору. В той же час, серед вчених відсутня єдність в поглядах стосовно того, яким чином та на основі використання яких інструментальних засобів має відбуватись таке удосконалення. На основі використання даного критерію можна виділити чотири основні підходи до подальшого удосконалення процедури здійснення бухгалтерського вибору:

1. *Шляхом поглиблення якісних характеристик*, що передбачає необхідність формування системи більш детальних обмежень, що посилюють якісні характеристики, які мають використовуватись в процесі здійснення бухгалтерського вибору. В даному випадку основна задача полягає в розробці механізмів, які б дозволили обрати ті способи, які дозволяють забезпечити найбільш адекватне відображення економічних явищ.

Необхідність використання даного підходу обґрунтовується тим, що згідно Концептуальної основи МСФЗ одне економічне явище може бути правдиво подане багатьма способами (QC25) ^[421], що є свідченням того, що існуюча система якісних характеристик не дозволяє виокремити один найбільш адекватний варіант облікового відображення конкретної операції або факту господарського життя.

Д. Саттон, Т. Ван Зійл та К. Кордері ^[422], розглядаючи проблему регулювання бухгалтерського обліку в світлі теорії Загальноцільової фінансової звітності (GPFR) встановили, що для того, щоб підсилити ціль бухгалтерського регулювання, необхідно розробити засоби, які б дозволили обмежити бухгалтерські вибори. Такий крок є необхідною умовою побудови GPFR, однак при цьому має бути гарантований ефективний розподіл капіталу підприємства.

На нашу думку, при побудові системи посиленних якісних характеристик слід обов'язково використовувати принципи бухгалтерського обліку, які також є обмежуючими засобами в системі регулювання бухгалтерського обліку, що за умови їх дотримання забезпечують коригування процесу здійснення бухгалтерського вибору як на рівні системи облікових стандартів, шляхом їх врахування при розробці таких стандартів, так і на рівні конкретного підприємства в процесі реалізації його облікової політики.

2. *Шляхом застосування соціальних норм* в процесі формування системи облікового регулювання. На думку проф. Ш. Сундера, у порівнянні з обліковими стандартами соціальні угоди і норми є менш чітко

⁴²¹ Концептуальна основа фінансової звітності 2010 р. // Електронний ресурс. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_009.

⁴²² Sutton D. Twentieth century academic accounting's role in the failure to develop a coherent theory of accounting / David Sutton, Tony van Zijl, Carolyn Cordero // Електронний ресурс. – Режим доступу: <http://ssrn.com/abstract=1761660>.

визначеними, змінюються в часі і просторі, і вимагають розширеного процесу соціалізації для їх пізнання і розуміння. Навіть з точним визначенням часу або місця норми розвиваються незначними, майже непомітними кроками за допомогою процесів, які не можна спостерігати і які є не зовсім зрозумілими. Еволюція норм має децентралізований характер, іноді навіть експертам важко встановити, які правила або практики є кращими, і передбачити їх майбутні напрями розвитку [⁴²³, с. 374]. В той же час, незважаючи на достатню складність ідентифікації та опису соціальних норм, за результатами їх аналізу можна обґрунтувати причини здійснення бухгалтерського вибору, що передбачає необхідність їх використання в процесі формулювання бухгалтерських альтернатив, які розкриваються в системі бухгалтерських стандартів.

Однією з таких норм на думку проф. Ш. Сундера є соціальна норма “справедливого представлення”, що є моральним компасом для бухгалтерського обліку, подібно до “доведення поза розумним сумнівом”, що використовується в кримінальному праві [⁴²⁴, с. 111]. Відповідно до позиції автора в обліку в якості стандарту доведення адекватності здійснення бухгалтерського вибору має використовуватись норма “справедливого представлення”, в результаті чого у суб’єктів організації обліку не може лишатися “розумного сумніву”, що такий вибір був здійснений правильно.

Ще одним із прикладів соціальних норм є культурні звичаї і традиції, які здійснюють значний вплив на процес бухгалтерського обліку, формуючи стандарти поведінки суб’єктів регулювання, організації та ведення обліку (правила, вимоги, обов’язки). Використання моделей культурних цінностей, норм і установок, запропонованих Г. Хофстедом, С. Греєм, С. Шварцем дозволяє встановити, як культура впливає на бухгалтерський вибір, зокрема, від яких культурних особливостей залежить поведінка суб’єктів здійснення бухгалтерського вибору на макрота мікрорівні. Так, на думку С. Грея, на бухгалтерський облік впливають соціальні цінності, які, в свою чергу, залежать від екологічних, географічних, історичних, технологічних та урбаністичних факторів [⁴²⁵, с. 1-2]. В результаті такого впливу вченим констатується виникнення окремої бухгалтерської субкультури, яка характеризується наявністю власних облікових цінностей, які утворюються на основі соціальних цінностей, що пронизують соціальну систему окремої держави.

⁴²³ Sunder Sh. Minding our manners: accounting as social norms / Shyam Sunder // The British Accounting Review. – 2005. – Vol. 37. – P. 367-387.

⁴²⁴ Sunder Sh. Adverse effects of uniform written reporting standards on accounting practice, education, and research / Shyam Sunder // Journal of accounting and public policy. – 2010. – № 29. – P. 99-114.

⁴²⁵ Gray S.J. Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally / S.J. Gray // Abacus. – 1988. – Vol. 24. – P. 1-15.

Враховуючи існуючу в світі тенденцію щодо необхідності розробки принципо-орієнтованих стандартів обліку, для підвищення рівня адекватності бухгалтерського вибору при розробці таких стандартів слід враховувати існуючі соціальні угоди та норми. З огляду на зростаючу увагу суспільства до проблематики регулювання системи бухгалтерського обліку, на сьогодні є вкрай недоцільним ігнорування соціальних угод і норм, застосування яких в процесі формування системи облікових стандартів дозволяє значно підвищити рівень довіри до багатоваріантної моделі обліку в суспільстві.

3. *Шляхом впровадження “бухгалтерського суду”*, який би надавав відповіді на незрозумілі бухгалтеру питання при здійсненні бухгалтерського вибору. Дана ідея була запропонована Л. Спейсеком [⁴²⁶, с. 370] у 1958 р., коли в США відбувався пошук бухгалтерських принципів, що мають бути покладені в основу формування облікової системи.

Суд з питань бухгалтерського вибору повинен розглядати і вирішувати справи, пов'язані із формуванням бухгалтерських записів відносно наслідків фактів господарського життя, відхиляючи або оспорюючи бухгалтерські аргументи, що служитиме інструментом забезпечення одноманітності бухгалтерської звітності. Запровадження такого суду, на думку автора, сприяло б обмеженню альтернативних варіантів ведення обліку, пояснюючи корисність і особливості застосування кожного принципу обліку до спостережуваного явища, створюючи при цьому “бухгалтерські прецеденти”, які в подальшому мають використовуватись в подібних випадках іншими підприємствами.

Проте, доцільність практичної реалізації пропозиції щодо створення “бухгалтерського суду” в Україні в умовах сьогодні викликає значні сумніви, оскільки:

- є незрозумілим, які фахівці можуть взяти на себе відповідальність і є професійно підготовленими для проведення таких “бухгалтерських судових процесів”;
- є незрозумілим, як ефективно буде функціонувати даний новий бухгалтерський інститут в умовах зростання кількості альтернатив, що на сьогодні існують в системі бухгалтерських стандартів, у порівнянні з моделлю обліку, використовуваною в США у 1958 р.;
- відсутні чіткі рекомендації щодо інкорпорування даного нового бухгалтерського інституту в існуючу систему регулювання бухгалтерського обліку.

4. *На основі застосування етичних норм.* На сьогодні бухгалтерська етика, яка є одним із видів професійної етики, що пов'язана із вивченням особливостей застосування моральних цінностей і суджень в

⁴²⁶ Spacek L. The need for an Accounting court / Leonard Spacek // The Accounting Review. – 1958. – July. – P. 368-379.

бухгалтерському обліку, є невід'ємним елементом сучасної облікової системи. Проте, зазвичай, проблеми етичної поведінки суб'єктів ведення та організації бухгалтерського обліку піднімаються або під час гучних зловживань і порушень, які виникли за їх вини, або під час всесвітніх фінансових потрясінь, виникнення яких теж було пов'язано із недобросовісною поведінкою бухгалтерів та менеджерів, відповідальних за реалізацію облікової політики підприємства.

Перші згадки про необхідність дотримання етики, тобто певних норм поведінки представниками бухгалтерського співтовариства, можна знайти ще в праці Луки Пачолі “Сума арифметики, геометрії, пропорції та пропорційності” (1494 р.), де він виділяє корисні нагадування та вигідні настанови, яких повинні дотримуватись гарні купці при веденні бухгалтерських книг [⁴²⁷, с. 43-46], а перший бухгалтерський кодекс етики був розроблений представниками Американської асоціації публічних бухгалтерів у 1905 р., одним із завдань якого була необхідність нівелювання впливу бухгалтерського вибору на показники фінансової звітності.

Проблема дотримання етичних принципів бухгалтерами значно актуалізувалась під час формування системи бухгалтерських принципів в США. Зокрема, у 1963 р. проф. Р. Маутц відмічав, що бухгалтерський облік, як соціальна наука, повинен надавати більше можливостей для реалізації професійного судження. Виходячи з того, що соціальні науки – це етичні науки. Людська діяльність пов'язана з етичними аспектами, і господарські операції підприємства не є винятком [⁴²⁸, с. 323]. Відповідно, на той час існування можливості здійснення бухгалтерського вибору було обмежене системою бухгалтерських принципів, дотримання яких покладалось на бухгалтерів. При цьому їх поведінка повинна бути заснована на етичних засадах. Однак, як в подальшому підтвердили результати досліджень вчених-позитивістів, на суб'єктів здійснення бухгалтерського вибору впливає значна кількість факторів, внаслідок чого може виникати явище несприятливого відбору, що є результатом опортуністичної поведінки суб'єктів здійснення бухгалтерського вибору.

На думку проф. В.Р. Скотта, етична поведінка – це необхідність здійснення бухгалтером та аудитором “правильних речей”. Це означає, що бухгалтери повинні поводити себе цілісно та незалежно, ставлячи суспільні інтереси попереду інтересів працівників та клієнтів, якщо вони вступають в конфлікт між собою [⁴²⁹, с. 17]. Виходячи з позиції автора, саме етична поведінка, а не посилення облікового регулювання, дозволить

⁴²⁷ Пачіоло Л. Трактатъ о счетах и записях / Л. Пачіоло. Пер. Э.Г. Вальденберга. – С. Петербург: Коммерческая скоропечатная преенн. Евгения Тилия, 1893. – 152 с.

⁴²⁸ Mautz R.K. Accounting as a social science / R.K. Mautz // The Accounting Review. – 1963. – Vol. 38, No. 2. – P. 317-325.

⁴²⁹ Scott W.R. Financial Accounting Theory. 6th ed. / William R. Scott. – Toronto: Pearson, 2012. – 592 p.

сформувати таку систему обліку, що буде слугувати на користь цілей всього суспільства, а не задовольнятиме інтереси окремих учасників облікового процесу (менеджерів, бухгалтерів тощо).

На сьогодні визначальним інструментом регулювання процесу здійснення бухгалтерського вибору є система якісних характеристик фінансової інформації. Тому поступово в обліковій науці відбулось зміщення акцентів щодо проблематики етичної поведінки бухгалтерів, від сфери застосування бухгалтерських принципів – до сфери застосування якісних характеристик. Так, на думку Г.А. Портера та К.Л. Нортон, використання концепції багатоваріантності передбачає необхідність застосовувати різні правила для різних обставин, що породжує виникнення етичної дилеми в сфері бухгалтерського обліку. Бухгалтери, намагаючись вирішувати етичні дилеми, що створюються деякими фінансовими операціями, можуть звернутися до професійної концептуальної основи [⁴³⁰, с. 29]. Таким чином, при здійсненні бухгалтерського вибору слід використовувати набір якісних характеристик фінансової інформації із концептуальної основи, а вже процес застосування таких характеристик слід здійснювати на основі використання етичних засад та принципів.

Проведений аналіз основних підходів до подальшого удосконалення процедури здійснення бухгалтерського вибору дозволяє встановити, що окремі з них забезпечують підвищення рівня семантичної адекватності облікової інформації (за умови використання посиленних якісних характеристик облікової інформації), а інші – прагматичної адекватності (за умови дотримання соціальних або етичних норм).

⁴³⁰ Porter G.A. Using financial accounting information: the alternative to debits and credits / Gary A. Porter, Curtis L. Norton. – Mason: Cengage Learning, 2011. – 864 p.

ВИСНОВКИ

1. На сьогодні у представників вітчизняного бухгалтерського наукового співтовариства залишається невирішеним конфлікт, суть якого полягає в підтриманні різних методологічних підходів, що закладені в основу “радянської” та “англо-американської” моделей обліку. Існування такого конфлікту призводить до виникнення кардинально протилежних позицій стосовно шляхів подальшого розвитку методології бухгалтерського обліку в Україні – одноваріантного або багатоваріантного. Виникнення такого конфлікту пояснюється існуванням методологічних та епістемологічних передумов відсутності вітчизняних наукових досліджень в даній сфері.

2. Оскільки процес запровадження багатоваріантної моделі бухгалтерського обліку в НСБО не усуває всіх недоліків, які притаманні обліковим системам, побудованим на основі одноманітної моделі обліку, а також характеризується існуванням недоліків, іманентних для даної моделі, то для його ефективної реалізації необхідним є вирішення цілого ряду теоретико-методологічних проблем: обґрунтування сутності варіантного підходу в бухгалтерському обліку та його видів; виявлення та аналіз напрямів розвитку бухгалтерської методології в контексті варіантного підходу; обґрунтування теоретичних основ бухгалтерського вибору як облікової категорії; аналіз особливостей розуміння сутності бухгалтерської реальності та порядку відображення за її допомогою господарської реальності підприємства в контексті існуючої концепції багатоваріантності облікової методології.

3. Значний вплив на розвиток бухгалтерського обліку в Україні накладає його радянське минуле, де була сформована відмінна від сучасної система радянського (соціалістичного) обліку, одними із основних характеристик якої були планова і галузева орієнтація обліку (до 1957 р.) та необхідність зведення облікової інформації. Для забезпечення відповідності цим характеристикам в середині 1920- рр. виникла потреба в уніфікації облікової методології шляхом забезпечення її одноманітності.

4. Одним із напрямів критики капіталістичної (ринкової) системи бухгалтерського обліку радянськими вченими була наявність бухгалтерського вибору, облікової політики та комерційної таємниці щодо їх здійснення. Виникнення даного напрямку пов'язано із ідеологічними поглядами В.І. Леніна стосовно цього питання, наслідування яких стало однією з традицій радянських вчених, яка проявлялась майже в кожному науковому виданні, де проводився аналіз капіталістичної системи бухгалтерського обліку.

5. На відміну від існуючих традиційних поглядів, в результаті дослідження було встановлено, що в СРСР бухгалтерський облік не був повністю одноманітним, а рівень варіантності відрізнявся на різних етапах

його існування. В той же час, радянська система обліку була орієнтована на забезпечення одноманітності для відповідності плановому управлінню економікою. В період НЕПу бухгалтерський облік був багатоваріантним, а в період з 1930-х по 1990-ті роки була реалізована концепція розширеної одноваріантності. Розширення одноваріантності виникало внаслідок існування можливості прийняття суджень відповідними органами, які в окремих випадках дозволяли здійснювати вибір із існуючих альтернатив.

6. Розвиток бухгалтерського обліку в США у XX-му столітті відбувався шляхом руху від облікового *laissez-faire* до концепції обмеженої багатоваріантності, що була реалізована у 1974 р. в GAAP US. Цей процес відбувався під значним впливом економічних потрясінь, зокрема, Великої депресії, та характеризувався існуванням значної кількості критиків облікової системи в США, що не були представниками бухгалтерського наукового співтовариства. Починаючи з 1917-го року в США з'являються перші спроби формування системи регламентації бухгалтерського обліку, які стають більш дієвими у 1930-х рр. у зв'язку з: 1) випуском нормативних документів, які виокремлювали базові принципи бухгалтерського обліку, що мали обмежувати процедуру бухгалтерського вибору; 2) створенням SEC, що формувала вимоги до розкриття облікової інформації. На сьогодні в США питання регулювання обліку знаходяться в компетенції FASB, яка за допомогою GAAP US визначає порядок ведення бухгалтерського обліку шляхом дотримання чітко сформульованих правил та шляхом здійснення менеджером або бухгалтером вибору методів обліку із встановленого в стандартах набору альтернатив. Порядок здійснення бухгалтерського вибору обмежується за допомогою ієрархічної системи якісних характеристик облікової інформації.

7. В системі стандартів IAS/IFRS, що формується починаючи із 1975 р. і до нашого часу, реалізована концепція обмеженої багатоваріантності, яка допускає можливість здійснення бухгалтерського вибору з наявних в стандартах альтернатив на основі використання ієрархічної системи якісних характеристик фінансової звітності, що були затверджені у 2010 р. у розділі 3 Концептуальної основи для фінансової звітності, випущеній IASB.

8. На сьогодні в Україні також реалізовано багатоваріантний підхід до ведення бухгалтерського обліку, однак, на відміну від міжнародних доктрин GAAP US та IAS/IFRS, в Україні немає цілісної концептуальної основи та відсутній чітко розроблений механізм здійснення бухгалтерського вибору (наявні як принципи підготовки фінансової звітності, так і якісні характеристики фінансової звітності), а серед науковців існує уявлення, що здійснення бухгалтерського вибору менеджером або суб'єктом ведення обліку є повністю вільним і нічим не обмеженим процесом.

9.3 метою формування теоретичних аспектів концепції багатоваріантності методології бухгалтерського обліку обґрунтовано її базові поняття – імперативна поведінка та бухгалтерський вибір. Виділено наступні види варіантності в бухгалтерському обліку: повна одноваріантність; розширена одноваріантність; обмежена багатоваріантність; частково необмежена багатоваріантність; повна необмежена багатоваріантність. Виходячи з положень позитивної теорії бухгалтерського обліку при здійсненні бухгалтерського вибору виникає можливість для переходу економічних вигід підприємства від власників до менеджерів, що обґрунтовується рядом перспектив: 1) опортуністичною перспективою, причини виникнення якої описуються за допомогою наступних гіпотез: гіпотеза преміальних планів; боргова гіпотеза; гіпотеза політичних витрат; 2) сигнальною перспективою; 3) перспективою інформаційної асиметрії.

10. Одним із основних факторів, що впливав на процес історичного розвитку системи облікового регулювання в США у XX-му столітті була необхідність забезпечення порівнянності фінансової звітності. Перші заклики про необхідність забезпечення порівнянності з'явилися після настання Великої депресії та продовжились у 1930-х рр. із запровадженням SEC та динамічним розвитком фондового ринку в США, внаслідок чого значно зросла кількість користувачів облікової інформації. В результаті тривалих дебатів і дискусій між регуляторами, науковою спільнотою та громадськістю для забезпечення порівнянності фінансової звітності було обрано змішану модель, що передбачала необхідність обмеження існуючої багатоваріантності за допомогою набору загальноприйнятих принципів. В подальшому необхідність застосування змішаної моделі була підтверджена представниками позитивної теорії бухгалтерського обліку, зокрема, в результаті детального дослідження сигнальної функції бухгалтерського вибору як елемента облікової системи підприємства.

11. Проблема бухгалтерського вибору, як окремих напрям наукових досліджень виникла в США на початку 1960-х рр., однак її значимість на той час не була належним чином оцінена та не привернула особливу увагу вчених. З виникненням позитивної теорії обліку, де категорія бухгалтерського вибору займає центральне місце, поступово розпочався синтез наукових знань в даній сфері, яка є одним із найбільш актуальних напрямів подальшого розвитку сучасної теорії бухгалтерського обліку. Виходячи з широкого розуміння бухгалтерського вибору, він може здійснюватися на двох рівнях НСБО: 1) на рівні побудови системи національних облікових стандартів; 2) на рівні підприємства. Поняття бухгалтерського вибору на рівні підприємства за своєю суттю є схожим до інших подібних понять, таких як “професійне судження” і “свобода дій бухгалтера”, які відображають наявність можливості вибору в системі бухгалтерського обліку для суб'єкта ведення та організації обліку або

інших відповідальних за такий вибір осіб, однак є дещо вужчим, оскільки входить до їх складу.

12. Наслідуючи радянські традиції до розгляду характеристик бухгалтерського обліку, на сьогодні значна кількість вчених використовує поняття об'єктивності та реальності облікової інформації. Проведений аналіз існуючих поглядів дослідників дозволив виділити і обґрунтувати наступні підходи до розуміння сутності бухгалтерської реальності та її співвідношення з господарською реальністю: 1) бухгалтерської реальності не існує, існує лише господарська реальність; 2) бухгалтерська реальність існує і вона відповідає господарській реальності; 3) бухгалтерська реальність існує, але вона не відповідає господарській реальності внаслідок методологічних та нормативних обмежень; 4) існує бухгалтерська гіперреальність, яка не пов'язана з господарською реальністю; 5) існує значна кількість інтерпретацій господарської реальності за допомогою значної кількості бухгалтерських реальностей. Обґрунтовано доцільність використання синтезованого підходу, виходячи з якого господарська реальність конкретного підприємства може бути відображена за допомогою множини змішаних бухгалтерських реальностей, кожна з яких складається з набору реальних об'єктів та симулякрів.

13. На основі розгляду теоретичних основ бухгалтерського відображення було виділено та обґрунтовано три основні види адекватності облікової системи підприємства його господарській реальності: 1) синтаксична; 2) семантична; 3) прагматична. Визначено, що бухгалтерське відображення є процесом пізнання суб'єктом ведення обліку об'єктивно існуючої господарської діяльності підприємства, виконуючи при цьому гносеологічну і соціальну функції. Виходячи з соціальної функції бухгалтерський облік дозволяє змінювати і створювати соціальні відносини, впливати на погляди окремих суб'єктів, що використовують облікову інформацію.

14. В результаті аналізу існуючих підходів дослідників та провідних міжнародних і національних практик регулювання облікових систем було виділено два основні шляхи розвитку бухгалтерського відображення господарської реальності: 1) зробити облік більш одноманітним; 2) залишити облік багатоваріантним та удосконалити процедуру здійснення бухгалтерського вибору. Обґрунтовано, що більш доцільним є застосування другого шляху, реалізація якого передбачає необхідність проведення удосконалень за допомогою використання наступних підходів: 1) на основі поглиблення якісних характеристик; 2) на основі застосування соціальних норм; 3) на основі запровадження "бухгалтерського суду"; 4) на основі застосування етичних норм.

Наукове видання

ЛЕГЕНЧУК Сергій Федорович

**БАГАТОВАРІАНТНІСТЬ В
БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ:
ІСТОРИКО-ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ**

МОНОГРАФІЯ

В авторській редакції

Підп. до друку 06.01.2017 р. Папір офс. Формат 60x84 1/16
Гарнітура “Таймс”. Друк офс. Ум. др. арк. 11,05.
Наклад 300 пр. Зам. № 17.