УДК *657.1*
JEL Code *M41*

Т.Ф. ПЛАХТІЙ
(Вінницький національний аграрний університет, м. Вінниця, Україна)

Історичний аналіз розвитку концепції «якісні характеристики облікової інформації»

Обґрунтовано необхідність дослідження історичних аспектів розвитку концепції «якісні характеристики облікової інформації». Проаналізовано найбільш важливі документи з регулювання бухгалтерського обліку, опубліковані урядовими та професійними організаціями в сфері бухгалтерського обліку («Положення про базову теорію бухгалтерського обліку» (1966 р.); «Базові концепції і принципи бухгалтерського обліку, що лежать в основі фінансової звітності підприємств» (1970 р.); «Звіт комітету Трублада» (1973 р.); «Корпоративний звіт. Дискусійний папір» (1975 р.); Положення про концепції фінансового обліку № 2 «Якісні характеристики облікової інформації» (1980 р.); Концептуальна основа підготовки і презентації фінансових звітів (1989 р.); Положення про облікові концепції № 3 «Якісні характеристики фінансової інформації» (1990 р.); «Положення про принципи для фінансової звітності» (1999 р.); «Конвергована концептуальна основа IASB / FASB» (2010 р.); «Концептуальна основа складання та подання фінансових звітів AASB» (2016 р.)), які забезпечують регулювання якісних характеристик облікової інформації. Виділено три основні етапи історичного розвитку концепції «якісні характеристики облікової інформації».

Ключові слова: *регулювання бухгалтерського обліку, міжнародні стандарти, якість облікової інформації, якісні характеристики фінансової звітності, концептуальна основа.*

Т.Ф. ПЛАХТИЙ
(Винницкий национальный аграрный университет, г. Винница, Украина)

Исторический анализ развития концепции «качественные характеристики учетной информации»

Обоснована необходимость исследования исторических аспектов развития концепции «качественные характеристики учетной информации». Проанализированы наиболее важные документы по регулированию бухгалтерского учета, опубликованные правительственными и профессиональными организациями в области бухгалтерского учета («Положение о базовой теории бухгалтерского учета» (1966), «Базовые концепции и принципы бухгалтерского учета, лежащие в основе финансовой отчетности предприятий» (1970), «отчет комитета Трублад» (в 1973 г.), «Корпоративный отчет. Дискуссионный бумага» (в 1975 г.), Положение о концепции финансового учета № 2 «Качественные характеристики учетной информации» (в 1980 г.) Концептуальная основа подготовки и презентации финансовых отчетов (1989), Положение об учетной концепции № 3 «Качественные характеристики финансовой информации» (1990 г.), «Положение о принципах для финансовой отчетности» (1999), «конверговане концептуальная основа IASB / FASB» (2010 г.),«Концепции подготовки и представления финансовой отчетности AASB» (2016)), которые обеспечивают регулирование качественных характеристик учетной информации. Выделены три основных этапа исторического развития концепции «качественные характеристики учетной информации».

Ключевые слова: *регулирования бухгалтерского учета, международные стандарты, качество учетной информации, качественные характеристики финансовой отчетности, концептуальная основа.*

T.F. PLAKHTIY
(Vinnytsia National Agrarian University, Vinnytsia, Ukraine)

Historical Analysis of Development of Concept of Qualitative Characteristics of Accounting Information

The article substantiates the necessity to investigate historical aspects of development of qualitative characteristics of accounting information concept. It analyses the most important documents regulating accounting published by governmental and professional organizations in the sphere of accounting (Basic Accounting Theory

Regulation (1966.); Basic Accounting Concepts and Principles underlying financial statements of the entities (1970); Report of the Committee of Trubland (1973); Corporate Statement. Discussion Paper (1975); Financial regulation concept regulation 2 Qualitative characteristics of accounting information (1980); Conceptual framework for preparation and presentation of financial statements (1989); Accounting concept regulation 3 'Qualitative characteristics of financial information (1990); Financial accounting principles regulation (1999); Converged conceptual framework - IASB / FASB (2010); Conceptual framework for preparation and submission of financial statements – AASB (2016.)), which ensure regulation of qualitative characteristics of accounting information. It determines three main stages of historical development of qualitative characteristics of accounting information concept.

Keywords: *regulation of accounting, international standards, quality of accounting information, qualitative characteristics of financial statements, conceptual framework.*

Постановка проблеми. Для регулювання якості фінансової звітності на загальнодержавному рівні національні регулятори використовують різні види документів: нормативно-правові, нормативно-методологічні; консультативно-методологічні. Найбільш важливу роль в забезпеченні якості облікової інформації на національному рівні відіграють документи нормативно-методологічного регулювання, які визначають методологію і методику ведення бухгалтерського обліку, надаючи суб'єктам ведення обліку чіткі вказівки або набір конкретних варіантів дій при наявності вибору із альтернатив.

Виходячи із твердження, що цілі фінансової звітності як засобу забезпечення інформаційної комунікації між її генераторами (суб'єктами ведення обліку, менеджментом підприємства) та різними групами користувачів забезпечуються за умови відповідності якісним характеристикам, то одними із найбільш значимих з позиції забезпечення якості фінансової звітності є документи, що визначають зміст, види таких характеристик, а також їх ієрархічні взаємозв'язки. Оскільки облікова інформація в процесі її утворення не позбавлена суб'єктивного впливу осіб, відповідальних за ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності на підприємстві, виникає проблема її трактування та використання користувачами в процесі прийняття управлінських рішень. З метою зменшення впливу даної проблеми на ефективність управлінського процесу в обліковій системі запроваджено систему якісних характеристик облікової інформації, які є одним із засобів підтримання належного рівня її якості.

На сьогодні в різних країнах світу відсутній єдиний підхід до порядку законодавчого закріплення якісних характеристик фінансової звітності, що може бути реалізований за допомогою спеціально розробленої Концептуальної основи, окремого облікового стандарту або закону, що регулює питання бухгалтерського обліку і аудиту в окремій країні.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемам історичного розвитку якісних характеристик фінансової звітності як інструмента забезпечення якості облікової інформації приділяли увагу Дж. Вагнер, Р. Джедік, С. Зефф, Ю. Ідзірі, В.В. Ковальов, Д. Кірк, М.В. Корягін, С.Ф. Легенчук, Б. Разерфорд, Я.В. Соколов, Є.С. Соколова, Р. Стерлінг, Д. Соломонс та інші. Віддаючи належне визнання результатам наукових пошуків згаданих дослідників, варто відмітити ряд проблемних аспектів в даній сфері, які потребують вирішення, одним із основних серед яких є обґрунтування особливостей історичного формування і розвитку концепції «якісні характеристики облікової інформації».

Метою статті є визначення та аналіз особливостей історичного розвитку концепції «якісні характеристики облікової інформації» як елемента національної системи обліку.

Виклад основного матеріалу. Використання економічної категорії «якість» в бухгалтерському обліку на офіційному рівні розпочалось лише у кінці 60-х років XX-го століття в США. До цього в обліковій системі використовувались інші ідеали або орієнтири, на які спрямовували свою увагу дослідники та регулятори при розробці теорій, концепцій або побудові національних облікових систем. Це пов'язано із тим, що лише у 1950-х роках почали проводитись ґрунтовні дослідження в сфері якості у зв'язку із розвитком масового виробництва товарів, що поступово дозволили сформувати базові теоретичні аспекти якісного підходу як одного із засобів вивчення соціальної дійсності.

До середини 1960-х років в якості такого орієнтиру широко використовувалась категорія «об'єктивності» облікової інформації (Е. Бурк, Дж. Вагнер, Ю. Іджірі та Р.К. Джедік, Р.Дж. Чемберс та ін.). Проте, враховуючи значну суб'єктивність, що виникає в результаті застосування в обліковій системі механізму облікової політики та професійного судження, дослідники в сфері бухгалтерського обліку та розробники облікового законодавства в США поступово відмовились від поняття об'єктивності як ідеалу, на який слід орієнтуватись при формуванні системи, що забезпечує генерування інформації для задоволення потреб користувачів.

З метою проведення історичного аналізу формування концепції якісних характеристик облікової інформації в бухгалтерському обліку необхідно дослідити провідні документи урядових (AAA, APB, FASB, AASB та ін.) та професійних бухгалтерських організацій (AICPA, ICAEW, ICAS та ін.), присвячених обґрунтуванню цілей фінансової звітності, окремих авторських концепцій та моделей, розробки національних та міжнародних суб'єктів регулювання бухгалтерського обліку, оскільки вони відіграють важливе значення в формуванні чинної парадигми бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

У 1966 році комітет Американської бухгалтерської асоціації (AAA), до якого входили провідні вчені в сфері обліку (Н. Бедфорд, Ч. Златкович, Р. Салмонсон, Дж. Сортер, Н. Черчіл та ін.) з метою

розробки фундаментальних облікових концепцій, які б могли використовуватись при реалізації облікової політики на підприємстві, випустив спеціальний документ «Положення про базову теорію бухгалтерського обліку» [3]. Автори положення зазначали, що облік в США перебуває в стадії своєї трансформації та потребує удосконалення у зв'язку зі змінами, що відбуваються в його зовнішньому середовищі.

Даний документ був розроблений для вчених, освітян, практиків в сфері обліку та всіх пов'язаних з ним суб'єктів. В ньому констатувалась відсутність розробок в сфері теорії бухгалтерського обліку, які б дозволити регулювати процес реалізації облікової політики, зокрема, щодо наявних альтернатив відносно методів облікового відображення та оцінювання в бухгалтерському обліку, та запропонований набір пропозицій (облікових стандартів, облікових керівництв), які сприяли вирішенню даних проблем в практичній діяльності підприємств.

З метою формування набору критеріїв, які б дозволяли відбирати найкращі облікові практики, та з метою оцінки потенційної облікової інформації, що має бути відображена в звітності, авторами даного положення було сформульовано чотири основні облікові стандарти: 1) релевантність; 2) верифікованість; 3) свобода від упередженості; 4) квантифікованість. Ці стандарти можна вважати праобразами якісних характеристик облікової інформації, хоча на момент їх ідентифікації та обґрунтування в даному положенні питання про підвищення якості обліку вченими ще не піднімалось. В той же час, як відмічає проф. Р. Стерлінг, в даному положенні було відсутнє поняття «об'єктивності», що є для бухгалтерів лише емоційною відповіддю на пропозиції стосовно інших схем оцінки в обліку [19, с. 101].

Таким чином, в «Положенні про базову теорію бухгалтерського обліку» започаткований перехід від поняття «об'єктивності» як ідеалу, на який повинні орієнтуватись вчені при розробці загальноприйнятих облікових практик, та була здійсненна перша спроба формулювання якісних характеристик у формі облікових стандартів, однак, поняття якості в бухгалтерському обліку ще не застосовувалось.

У 1970 році Радою з бухгалтерських принципів було випущено Положення № 4 «Базові концепції і принципи бухгалтерського обліку, що лежать в основі фінансової звітності підприємств» з метою підвищення корисності фінансової звітності. В даному положенні були розкриті як широкі фундаментальні, так і специфічні проблеми бухгалтерського обліку для формування загальних уявлень про основи фінансового обліку та для визначення напрямів його подальшого розвитку.

Розробники Положення № 4 встановили, що основною метою фінансового обліку та фінансової звітності є надання фінансової інформації про окремі підприємства, що є корисним при прийнятті економічних рішень Для досягнення цієї мети мають бути досягнуті загальні та якісні цілі фінансового обліку і фінансової звітності. Тобто для того, щоб задовольняти користувачів в процесі реалізації ними управлінських функцій інформація фінансового обліку повинна відповідати певним якостям.

В п. 23 даного положення зазначається, що певні якості або характеристики роблять фінансову інформацію корисною. Надання інформації, яка має кожну з цих якостей, є метою фінансового обліку. Ці якісні цілі – релевантність, зрозумілість, верифікованість, нейтралітет, своєчасність, порівнянність, повнота [18, с. 14]. Основною відмінністю трактування якісних цілей, запропонованих в даному документі у порівнянні із «Положенням про базову теорію бухгалтерського обліку» є те, що облікова інформація, щоб задовольняти поставленим цілям, повинна відповідати кожній із виділених якостей. Розробники ж положення 1966 року вказували на частковість (вибірковість) застосування запропонованих облікових стандартів стосовно конкретних ситуацій, що виникають в процесі облікового відображення. Враховуючи цю відмінність, в п. 85 Положення № 4 [18, с. 39] зазначається про можливі обмеження в досягненні якісних цілей, що можуть виникати в результаті виникнення конфліктів між ними.

В параграфі 86 Положення № 4 його розробники пояснюють основні причини застосування якісного підходу в бухгалтерському обліку з позиції пріоритетів розвитку цивілізованого суспільства. Зокрема, відмічаючи, що якісні цілі пов'язані з широкими етичними цілями істини, правди і справедливості, прийнятих в якості бажаних цілей суспільством в цілому. Тією ж мірою, що цілі будуть виконані, буде досягнутий прогрес на шляху до досягнення широких етичних цілей, а також до фінансової інформації, що робить її більш корисною. Якісні цілі є менш абстрактними, ніж етичні цілі істини, правди і справедливості та, отже, можуть бути застосовані більш безпосередньо до бухгалтерського обліку. Тим не менш, вони також є узагальненнями, які потребують вирішення у використанні їх для оцінки та вдосконалення принципів бухгалтерського обліку [18, с. 39].

Таким чином, категорія «якість», як характеристика облікового інформаційного продукту (бухгалтерської звітності), який постачається його замовникам (користувачам бухгалтерської інформації) за допомогою якісних цілей фінансового обліку та фінансової звітності, була вперше запроваджена розробниками Положення № 4 в сучасну бухгалтерську науку.

Вперше якісні характеристики фінансової звітності як окреме облікове поняття були нормативно закріплені в США у Звіті Комітету Трублада (The Trueblood Committee) «Цілі фінансової звітності» 1973 року. Даний Комітет було названо на честь його голови – Роберта Трублада, голови компанії «Touche Ross & Co». До складу комітету окрім представників інших відомих аудиторських компаній («Arthur Andersen», «Arthur Young & Company», «Ernst & Ernst»), які на сьогодні є складовими представників компаній «Великої четвірки» (або колишньої «Великої п'ятірки»), були

залучені представники AICPA та провідні науковці в сфері обліку і аудиту, зокрема, С. Девідсон, Дж.Д. Едвардс, Дж. Сортер, Ю. Іджірі, Л. Ревсін та ін.

Одним із результатів функціонування комітету було визначення того, що основною ціллю фінансової звітності є забезпечення користувачів інформацією для прийняття рішень. В даному звіті якісним характеристикам облікової інформації була присвячена окрема глава 10, де було виділено 7 основних характеристик: 1) релевантність та істотність, 2) форма і зміст, 3) надійність, 4) свобода від упередженості, 5) порівнянність, 6) узгодженість; 7) зрозумілість [11, с. 57-60].

В Звіті Комітету Трублада також вперше надано обґрунтування поняття «якісна характеристика звітності». Зокрема, представники комітету зазначають з цього приводу, що інформація, яка міститься у фінансовій звітності, а також в інших звітах підприємницької діяльності, повинна володіти певними характеристиками, щоб задовольнити потреби користувачів [11, с. 57]. Таким чином, якісні характеристики звітності є певним набором критеріїв, дотримання яких потрібне для задоволення потреб користувачів такої звітності. Якщо інформація, яка наводиться в звітності, не пов'язана із потребами користувачів і не забезпечує вирішення їх проблем, то вона є непотрібною. Даного підходу до розуміння сутності поняття «якісна характеристика звітності» на сьогодні дотримується значна кількість дослідників (М.Ф. Ван Бреда, Х. Ван Грюнінг, М. Коен, Т.Д. Поплаухіна, Е. Хендріксен та ін.), які також наголошують на превалюючій ролі потреб користувачів, які мають враховуватись при формуванні системи якісних характеристик.

Виділені у звіті якісні характеристики, не були інновацією його розробників, а вже були загальновідомими та щодо їх застосування відбувались тривалі дискусії серед науковців в сфері обліку. Виділення якісних характеристик як окремого розділу у складі звіту можна вважати намаганням його розробників додатково підкреслити недоцільність застосування поняття «об'єктивність» стосовно облікової інформації, і навпаки, підкреслити значущість застосування якісного підходу в процесі побудови системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку. З часом запропонована в Звіті Комітету Трублада класифікація якісних характеристик звітності стала передумовою для формування нового світового тренду розвитку бухгалтерського обліку в напрямі створення умов для підвищення якості облікової інформації.

Проаналізувавши Звіт Комітету Трублада «Цілі фінансової звітності» та виділені в ньому якісні характеристики звітності можна спростувати твердження проф. Є.С. Соколової, яка зазначає, що вперше про якісні характеристики бухгалтерської (фінансової) інформації економісти провідних економічних країн стали говорити в рамках створення міжнародних стандартів фінансової звітності [2, с. 294]. Як свідчать результати аналізу даного звіту, поняття якісних характеристик звітності з'явилось дещо раніше, однак слід погодитись з дослідником, що якість бухгалтерської (фінансової) інформації вперше стало використовуватися як економічна категорія саме завдяки даному обліковому поняттю.

У 1975 році Керівним комітетом з бухгалтерських стандартів (Великобританія) було випущено документ «Корпоративний звіт. Дискусійний папір». До складу цього комітету входили провідні вчені Великобританії в сфері бухгалтерського обліку, а головну роль відігравали представники Міжнародного центру облікових досліджень Е. Стемп та К. Піснел, а також представники Інституту дипломованих бухгалтерів Великобританії М. Реншел та Л. Хопкінс.

В даному документі (п. 3.2) зазначається, що фундаментальною ціллю корпоративних звітів є забезпечення комунікації між економічним вимірюванням та інформацією про ресурси і стан господарюючої одиниці, корисної для тих, хто має обґрунтовані права на таку інформацію [20, с. 28]. Для забезпечення виконання цієї фундаментальної цілі корпоративні звіти повинні відповідати сімом бажаним характеристикам (п. 3.3): 1) релевантність; 2) зрозумілість; 3) надійність; 4) повнота; 5) об'єктивність; 6) своєчасність; 7) порівнянність [20, с. 28-29]. Британські вчені при розробці Корпоративного звіту відходять від поняття «якісна характеристика», називаючи їх бажаними характеристиками для досягнення цілей корпоративної звітності. В той же час, набір цих характеристик є дуже наближеним до набору характеристик, виділених в Звіті Комітету Трублада, що свідчить про те, що їх дотримання теж сприятиме підвищенню якісного рівня бухгалтерської звітності.

Однією із бажаних характеристик розробники Корпоративного звіту виділяють «об'єктивність», що з одного боку може свідчити про заміну орієнтиру при побудові системи вимог, що мають використовуватись в процесі реформування національної облікової системи. Однак під об'єктивністю розробники даного документу розуміють неупередженість, зокрема, зазначаючи в п. 3.8, що об'єктивність або неупередженість інформації означає, що вона повинна відповідати всім потребам користувачів і бути нейтральною в сприйнятті суб'єкта вимірювання, не бути упередженою відносно інтересів жодної із груп користувачів [20, с. 29]. Тому, незважаючи на відсутність назви «якісна характеристика» в даному документі, можна говорити, що застосування цих характеристик спрямоване на підвищення якісного рівня корпоративної звітності підприємств і є продовженням досліджень в цьому ж напрямі, що були розпочаті американськими науковцями.

На початку 1970-х рр., одночасно зі створенням в США Ради по розробці стандартів фінансового обліку (FASB), була розпочата розробка теоретичних аспектів забезпечення якості облікової інформації, що формується в результаті застосування системи таких стандартів (GAAP), шляхом формування системи її якісних характеристик як елемента концептуальної основи фінансового обліку та звітності. Сформована

для реалізації цієї цілі робоча група, використовуючи існуючі напрацювання в даній сфері із Положення № 4 «Базові концепції і принципи бухгалтерського обліку, що лежать в основі фінансової звітності підприємств» (1970 р.) та зі Звіту Комітету Трублада «Цілі фінансової звітності» (1973 р.), у 1974 р. випустила Дискусійний Меморандум «Концептуальна основа бухгалтерського обліку та звітності: Розгляд доповіді Дослідницької групи по цілям фінансової звітності» і представила його для публічного обговорення.

На основі даного меморандуму та враховуючи пропозиції за результатами публічного обговорення у 1976 році FASB було опубліковано три документи: «Попередні висновки по Цілях фінансової звітності комерційних підприємств»; «Концептуальні засади для фінансового обліку та звітності: Елементи фінансової звітності та їх вимірювання»; «Масштаби і наслідки концептуальних рамок проекту». На основі даних трьох документів у 1978 році було сформовано проект, а вже у листопаді 1978 р., в результаті тривалих дискусій між членами FASB, представниками регулюючих організацій та іншими суб'єктами і організаціями, які брали участь в обговоренні проекту, було випущено Положення про концепції фінансового обліку № 1 «Цілі фінансової звітності комерційних підприємств» (SFAC № 1).

Тривалість і складність процесу розробки Концептуальної основи фінансового обліку і звітності в США, яка супроводжувалась публікацією значної кількості наукових статей в провідних фахових журналах США, Австралії та Європи, свідчить про його значимість не лише для подальшого розвитку облікової науки в США, а й в цілому світі. Розробка даної Концептуальної основи, що стала першим прикладом законодавчого закріплення парадигми фінансового обліку та звітності, фактично затвердила лідируючі позиції американської школи бухгалтерського обліку в світі. Надалі подібна модель регулювання національної системи обліку набула широкого використання в багатьох країнах світу та при розробці міжнародних моделей регулювання обліку.

В SFAC № 1 надається визначення поняття «якісні характеристики» як критерії для оцінки та вибору облікової інформації [15, с. 4], однак не розглянуто зміст та види якісних характеристик, взаємозв'язки між ними. В параграфі 55 зазначається, що ці питання, є темами інших Положень, які будуть слідувати за цим Положенням про цілі [15, с. 16].

У 1980 р. FASB було опубліковано Положення про концепції фінансового обліку № 2 «Якісні характеристики облікової інформації» (SFAC № 2), в якому було сформовано багаторівневу систему (ієрархію) якісних характеристик [16, с. 13]. Дана система передбачає виділення трьох ієрархічних рівнів якісних характеристик або якостей облікової інформації: 1) Специфічні якості користувачів; 2) Первинні якості, залежні від специфіки рішень; 3) Вторинні та інтерактивні якості. В той же час, в межах другого та третього виділеного рівня відсутня пріоритетність між видами характеристик, внаслідок чого значимість тієї чи іншої якості залежить від конкретної облікової ситуації, що розглядається. Таким чином, хоча FASB і передбачає, що ступінь бажаної релевантності чи надійності може варіювати, при цьому не визначено будь-яке конкретне порогове значення для двох даних якісних характеристик, що формує простір для проведення подальших наукових досліджень щодо визначення методів вимірювання якості різних об'єктів обліку. Загалом в більшості американських посібників з бухгалтерського обліку при розгляді структури Концептуальної основи GAAP US виділяють чотири основні якісні характеристики: 1) релевантність; 2) надійність; 3) порівнянність; 4) послідовність.

Однією із визначальних особливостей SFAC № 2 у порівнянні із іншими попередніми розробками системи якісних характеристик облікової інформації в США є включення до його складу і обґрунтування такого поняття як «консерватизм» (обачність) [16, с. 23-24]. Хоча він і не виділяється ні як основна, ні як другорядна характеристика, проте розглядається як елемент якісної характеристики «надійність», і на порядок його застосування накладені певні обмеження. Включення такого нового аспекту даної якісної характеристики було викликане невизначеністю економічного середовища та існуванням глибоких традицій стосовно застосування принципу обачності в американській обліковій практиці.

В процесі своєї розробки дана частина концептуальної основи GAAP US одержала найменшу критику, оскільки, як відмічав Д. Кірк, визначення характеристик корисної фінансової інформації є найменш спірним з концептуальних рамкових проектів, через те, що читачі не бачили наслідків його впливу на поточний облік вартості [9, с. 13]. Окрім того, враховуючи наявність значної кількості напрацювань стосовно якісних характеристик, дане положення у порівнянні із іншими шістьма було найбільш структурованим. Як відмічає з цього приводу проф. С. Зефф, SFAC № 2 є, мабуть, найбільш шанованим і найбільш послідовним концептуальним звітом FASB. Аналіз – логічно упорядкований, добре роз'яснені характеристики, а терміни ретельно визначені [22, с. 110]. Схвальні відгуки SFAC № 2 також одержав від представників провідних аудиторських компаній США.

Однією із основних переваг SFAC № 2 стала побудова ієрархії якісних характеристик шляхом виділення їх співвідношення між собою та виділення їх складових елементів. В цілому це дозволило зменшити загальну кількість якісних характеристик облікової інформації до чотирьох і створити адекватні передумови до застосування якісного підходу в практичній діяльності підприємств при здійсненні облікових процедур. Окрім цього, після виходу SFAC № 2 використання показника якості як орієнтиру при формуванні пропозицій з удосконалення теоретико-методологічних аспектів бухгалтерського обліку вийшло за межі США. Так, у Звіті дипломованих бухгалтерів Шотландії «Підвищення цінності корпоративних звітів», випущеному у 1988 році, вже безпосередньо

зазначається, що основною ціллю розробки цього документу є поліпшення в довгостроковій перспективі якості вимірювання і звітності корпоративної діяльності [10, с. 15]. Дана тенденція спостерігається і в наш час. Зокрема, в стандарті FRS 101 «Концептуальна основа зменшеного розкриття», розробленого Радою з фінансової звітності, зазначається, що його основною ціллю є встановлення стандартів бухгалтерського обліку для забезпечення користувачів рахунків доступу до високоякісної зрозумілої фінансової звітності, пропорційної розміру і складності організації і інформаційних потреб користувачів [7, с. 3].

Незважаючи на наявний прорив в сфері регулювання облікової практики після виходу SFAC № 2 в США, деякі дослідники критикували його окремі положення. Так, одним із вчених, хто приймав участь в розробці SFAC № 2 в якості консультанта, був проф. Д. Соломонс. Саме він у 1986 році випустив статтю, в який провів детальний аналіз даного документу. Він погодився з тим, що стандарти бухгалтерського обліку повинні керуватися якісними характеристиками, які є бажаними для звітної інформації, а також із тим, що релевантність і надійність займають серед них провідне місце. Однак, на його думку може бути продуктивним припинити використання омнібусного терміну «надійність» і говорити з точки зору окремих його складових частин, а саме – репрезентативної достовірності, комплексності та перевірюваності [13, с. 122]. Таким чином, вже через декілька років після виходу SFAC № 2 з'явились перші обґрунтовані пропозиції по його удосконаленню.

Комітет з міжнародних стандартів фінансової звітності (IASC), що був створений у 1973 році, протягом першого десятиліття свого існування займався лише розробкою облікових стандартів. Однак у 1986 році, перебуваючи під впливом виходу концептуальної основи GAAP US, яка на той час була єдиним повноцінним документом подібного типу в світі, розпочав роботу над власним подібним проектом – Концептуальною основою підготовки і презентації фінансових звітів.

Слід наголосити, що відсутність письмової концептуальної основи протягом перших 15 років існування IASC не є свідченням повної відсутності концептуального підґрунтя вже опублікованої системи 26 облікових стандартів. В окремих бюлетенях, що публікувались IASC в процесі випуску стандартів, розривались базові концепції, що в подальшому лягли в основу розробки концептуальної основи. Так, у 1985 році було випущено попередній її проект під назвою «Цілі фінансової звітності загального призначення та відбір і розкриття облікової політики», в якому було розкрито цілі та якісні характеристики фінансової звітності, їх вплив на порядок реалізації облікової політики підприємства.

У липні 1989 року Радою КМСФЗ було опубліковано Концептуальну основу підготовки і презентації фінансових звітів, яка у 2001 році була прийнята Радою з розробки міжнародних стандартів обліку (IASB), що стала правонаступником КМСФЗ. В даній концептуальній основі було визначено набір якісних характеристик, які роблять інформацію у фінансовій звітності корисною. Зокрема, було запропоновано чотири основні якісні характеристики, а також окремі складові до них: 1) зрозумілість; 2) релевантність (суттєвість); 3) надійність (нейтральність; превалювання сутності над формою; обачність; повнота; справедливе представлення); 4) порівнянність. Окрім цього, в даному документі також наводяться обмеження на релевантну та надійну інформацію (своєчасність; баланс між вигодами та затратами; баланс між якісними характеристиками) та відмічається, що застосування основних якісних характеристик відповідних стандартів бухгалтерського обліку зазвичай призводить до фінансової звітності, яка передає те, що розуміється як отримання правдивого і справедливого погляду, або як справедливе представлення такої інформації [1, с. 54-55]. Незважаючи на дещо іншу форму представлення якісних характеристик і обґрунтування взаємозв'язків між ними, модель якісних характеристик, реалізована в Концептуальній основі підготовки і презентації фінансових звітів є досить схожою до моделі, реалізованої в SFAC № 2. Ця подібність також простежується і стосовно концепції облікового консерватизму, який хоча і використовується в концептуальній основі як складова надійності, однак не розглядається як окрема якісна характеристика фінансових звітів.

У 1990 р. групою організацій, які забезпечують регулювання обліку в Австралії (AARF, ASCPA, ICAA, ASRB), було опубліковано Положення про облікові концепції № 3 (SAC 3) «Якісні характеристики фінансової інформації», в якому було визначено набір характеристик, що надаватимуть допомогу при реалізації облікової політики укладачами, аудиторами, регулюючими органами або іншими суб'єктами, що беруть участь у нормотворчому процесі, і які вказують на ті якості, які користувачі можуть очікувати від представленої їм фінансової інформації [14, с. 4]. Зокрема, в SAC 3 було виділено два рівні якісних характеристик фінансової інформації – первинні (релевантність та надійність), що використовуються для оцінки і вибору фінансової інформації, яка може щоб бути предметом фінансової звітності, та вторинні характеристики (своєчасність, порівнянність та зрозумілість), що використовуються для презентації особливостей складання фінансової звітності на конкретному підприємстві. При застосуванні таких якісних характеристик як релевантність та надійність згідно п. 28 SAC 3 також слід проводити перевірку на суттєвість облікової інформації, що має відображатись в фінансовій звітності.

Хоча SAC 3 є досить схожим на моделі якісних характеристик, наведені в SFAC № 2 та в концептуальній основі IASB, однак при його розробці застосовувався суто нормативний підхід (передписуючий) на відміну від інших моделей. Як наслідок, випуск SAC 3 мав значний вплив на

розвиток бухгалтерського обліку в Австралії, оскільки його запровадження значно змінювало існуючу методологію ведення фінансового обліку та складання звітності.

В результаті тривалих дискусій між провідними вченими та представниками регулюючих організацій, які розпочались ще з 1990-го року, лише у грудні 1999 році Радою зі стандартів обліку (ASB) було випущено «Положення про принципи для фінансової звітності», яке за словами його розробників виконуватиме функцію концептуальної основи. Випуск даного положення був реакцією облікової спільноти Великобританії на процеси гармонізації міжнародної облікової практики. Документ був розроблений із врахуванням існуючих прикладів – SFAC № 2 та концептуальної основи IASB.

Розробка даного положення відіграла важливу роль в процесі формування концептуальних засад британської системи облікових стандартів (SSAP). Так, на думку проф. Б.А. Разерфорда наведені в положенні якісні характеристики складають основу теорії бухгалтерської фінансової звітності, що допомагає роз'яснити чому і як складається фінансова звітність [12, с. IX].

В розділі 3 «Положень про принципи для фінансової звітності» [17, с. 32-44] представлено ієрархічну модель якісних характеристик фінансової інформації, використання яких дозволяє гарантувати, що фінансові звіти надають інформацію, що є корисною. Тобто в основі виділених якісних характеристик покладена їх роль в забезпеченні підвищення рівня корисності облікової інформації. У складі даної моделі можна виділити три рівні якісних характеристик. На першому рівні виділена лише одна характеристика – суттєвість, а якісні характеристики другого і третього рівня можна розглянути як первинні і вторинні, оскільки в моделі наведений ієрархічний взаємозв'язок між ними: релевантність (прогнозна цінність, підтверджуюча цінність); надійність (справедливе представлення, нейтральність, свобода від істотної помилки, повнота, обачність); порівнянність (послідовність, розкриття); зрозумілість (можливості користувачів, агрегування та класифікація).

Як зазначає проф. С. Зефф, представники ASB процитували в цьому положенні звичайні якісні характеристики, які також включали і обачність [23, с. 39]. Однак, на нашу думку, основною перевагою «Положення про принципи для фінансової звітності» є детальне обґрунтування порядку застосування кожної із виділених чотирьох основних якісних характеристик фінансової інформації, а також виокремлення до кожної із таких основних характеристик більш детальних елементів, окремі з яких сформульовані як якісні характеристики були вперше (свобода від істотної помилки; розкриття; можливості користувачів; агрегування та класифікація).

Таким чином, станом на початок 2000-х років в більшості провідних країн світу, що мали значний вплив на процес формування міжнародних облікових доктрин, була сформована власна концептуальна основа, яка розкривала базові теоретичні засади ведення фінансового обліку та складання фінансової звітності. Окрім цього, вже понад десять років існувала і успішно застосовувалась Концептуальна основу підготовки і презентації фінансових звітів, розроблена IASB, як приклад побудови міжнародної теоретичної моделі обліку. В той же час, для забезпечення ще більшої уніфікації системи бухгалтерського обліку в світі та гармонізації її базових теоретичних засад, як відповідь на процеси глобалізації світової економіки, необхідно було гармонізувати не лише систему облікових стандартів, але і їх концептуальні основи, зокрема, систему якісних характеристики облікової інформації.

У 2002 році IASB та FASB виявили спільну зацікавленість в розробці загального набору стандартів бухгалтерського обліку високої якості, які можуть бути використані в усьому світі. Цю довготривалу роботу вони розпочали із розробки спільної (конвергованої) концептуальної основи, оскільки без неї побудувати єдину систему стандартів, яка б враховувала досить відмінні підходи правило-орієнтованих стандартів US GAAP та принципо-орієнтованих стандартів IAS/IFRS, було неможливо. Дана конвертована основа має включати цілі фінансової звітності та основні якісні характеристики облікової інформації, на яких повинні ґрунтуватись облікові стандарти.

Перед безпосередньою публікацією конвергованої концептуальної основи обома регуляторами були випущені дискусійні документи (2006 р.), а через два роки – проекти концептуальної основи (2008 р.). На відміну від попередніх подібних документів, жоден з регуляторів не проводив публічного обговорення даних проектів.

У вересні 2010 року в результаті спільної роботи IASB та FASB опублікували перші два розділи конвергованої концептуальної основи, зокрема, один із них – розділ 3, одержав назву «Якісні характеристики корисної фінансової інформації». Даний документ одержав різні назви у кожного із розробників, у IASB – «Концептуальна основа складання та подання фінансових звітів», а у FASB – SFAC № 8 «Концептуальна основа для фінансової звітності».

У складі конвергованої концептуальної основи [5, с. 16-23] було виділено два рівні якісних характеристик: 1) фундаментальні характеристики із їх більш детальними складовими – релевантність (прогнозна цінність; підтверджуюча цінність) та справедливе представлення (повнота; нейтральність; свобода від помилок); 2) посилені якісні характеристики – порівнянність, перевірюваність, своєчасність, зрозумілість. Стосовно виділених характеристик слід застосовувати вартісне обмеження на корисну фінансову звітність та обмеження щодо її суттєвості.

На сьогодні конверговану концептуальну основу можна вважати документом, в якому узагальнені найкращі світові досягнення в сфері регулювання якості облікової інформації. Представлений в ній набір якісних характеристик є результатом еволюції поглядів вчених світу на структури критеріїв, що

висуваються до облікової інформації, використання яких має забезпечувати їх корисність для різних груп користувачів. Свідченням її значимості для розвитку бухгалтерського обліку в світі є те, що її в повному і незмінному обсязі включають до складу власних національних концептуальних основ, наприклад, як це було здійснено в Австралії, де опубліковані розділи 1 і 3 конвергованої концептуальної основи були включені як додаток до складу австралійської концептуальної основи [6].

Визначальною відмінністю конвергованої концептуальної основи в частині якісних характеристик у порівнянні із попередніми подібними документами, що випускались IASB та FASB, є перехід від якісної характеристики «надійність» – до характеристики «справедливе представлення», із розкриттям елементів останньої. Здійснення такого кардинального переходу у визначенні якості облікової інформації було обґрунтоване відсутністю загального розуміння характеристики «надійність». Це призвело до того, що IASB та FASB зайнялись пошуком і обґрунтуванням іншої фундаментальної характеристики облікової інформації, зміст якої можна було б краще передати, зупинивши свій вибір на характеристиці «справедливе представлення».

Своє бачення щодо змін в структурі якісних характеристик концептуальної основи висловили представники Інституту присяжних бухгалтерів Англії та Уельсу (ICAEW). На їх думку, розгляд «релевантності» в якості основної якісної характеристики фінансової звітної інформації, та применшення ролі «надійності» може означати, що укладачі звітності і аудитори будуть мати справу з більшою невизначеністю в майбутньому. Ті, хто твердо переконаний, що ця тенденція є руйнівною, прогнозують, що глобальні ринки капіталу шкодуватимуть про втрату «надійності» як первинної якісної характеристики, але тут користувачі фінансової звітності повинні бути арбітрами. Роль аудиторів і спосіб здійснення аудиту будуть відігравати важливу роль в уявленнях користувачів, так що користувачі повинні розуміти те, що аудит може і що не може досягти [4, с. 4].

Ще однією відмінністю конвергованої концептуальної основи у порівнянні із попередніми подібними документами є повне ігнорування концепції консерватизму (обачності) як на рівні якісних характеристик облікової інформації, так і в складі їх окремих елементів. Це може бути обґрунтовано широким застосуванням в останні десятиліття концепції справедливої вартості в системах облікових стандартів GAAP US та IAS\IFRS, яка вступає в суперечність із концепцією облікового консерватизму.

Висновки. Проведений аналіз зміни якісних характеристик у ключових документах з регулювання бухгалтерського обліку в світі дозволяє стверджувати, що починаючи із перших спроб виділення понять, що за своєю суттю були наближені до якісних характеристик облікової інформації, останні на сьогодні зазнали значних змін. У складі процесу історичного розвитку концепції «якісні характеристики облікової інформації» можна виділити три основні етапи:

I. Етап первинного формування концепції (до публікації SFAC № 2) характеризується появою перших спроб нормативного закріплення концепції якісних характеристик облікової інформації, розширенням кількості якісних характеристик, проведення дебатів стосовно їх змістовного наповнення серед представників англо-американської облікової школи.

II. Етап становлення і розвитку американської моделі концепції (від публікації SFAC № 2 до публікації конвергованої концептуальної основи) характеризується появою цілісною ієрархічної і взаємопов'язаної системи якісних характеристик, побудованої на основі досвіду американської облікової практики та провідних досягнень американських вчених. Визначальною метою застосування якісних характеристик облікової інформації є підвищення її корисності для прийняття рішень. Виділяються дві фундаментальні якісні характеристики – релевантність та надійність, а інші якісні характеристики є або їх складовими, або є вторинними, тобто доповнюючими характеристиками.

III. Етап конвергенції моделі якісних характеристик (з моменту публікації конвергованої концептуальної основи) характеризується міжнародною гармонізацією підходів до виділення якісних характеристик облікової інформації, формуванням єдиної класифікації якісних характеристик та їх уніфікованого розуміння. При незмінності загальної мети якісних характеристик відбулась зміна одного із фундаментальних їх компонентів – якісна характеристика «надійність» була замінена на «справедливе представлення». Окремі країни починають включати класифікацію якісних характеристик із конвергованої концептуальної основи в незмінному вигляді до складу національних моделей регулювання обліку.

Виділені періоди розвитку концепції «якісні характеристики облікової інформації» свідчать, що на сьогодні в світі серед провідних міжнародних регуляторів досягнуто консенсус стосовно ролі якісних характеристик в обліковій системі підприємства та стосовно їх видів і змістовного наповнення. Це обумовлює необхідність перегляду інструментів забезпечення якості облікової інформації, що на даний час використовуються в Україні, з урахуванням розробок, представлених в конвергованій концептуальній основі.

4 Список використаних джерел

1. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 [Текст] / перекл. з англ. за ред. С. Ф. Голова. – К. : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2000. – 1272 с.

2. *Соколова, Е. С.* Методика оценки качества бухгалтерской (финансовой) информации [Текст] / Е. С. Соколова // Экономические науки. –2009. – № 5(54). – С. 293-299.

3. A statement of basic accounting theory [Текст]. – Sarasota : American Accounting Association, 1966. – 100 p.

4. Changes in financial reporting and audit practice

[Текст]. – London : The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, 2009. – 35 p.

5. Conceptual Framework for Financial Reporting 2010 [Текст]. – London : International Accounting Standards Board, 2010. – 66 p.

6. Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements [Текст]. – Victoria : Australian Accounting Standards Board, 2016. – 50 p.

7. FRS 101. Reduced Disclosure Framework. Disclosure exemptions from EU-adopted IFRS for qualifying entities [Текст]. – London : The Financial Reporting Council Limited, 2015. – 56 p.

8. *Ijiri, Y.* Reliability and objectivity of accounting measurements [Текст] / Y. Ijiri, R. K. Jaedicke // The Accounting Review. – 1966. – Vol. 41. – pp. 474-483.

9. *Kirk, D. J.* Looking Back on Fourteen Years at the FASB: The Education of A Standard Setter [Текст] / Donald Kirk // Accounting Horizons. – 1988. – Vol. 2, № 1. – pp. 8-17.

10. Making corporate reports valuable [Текст]. – Edinburgh : The Institute of Chartered Accountants of Scotland, 1988. – 110 p.

11. Objectives of Financial Statements [Текст]. – Chicago : American Institute of Chartered Public Accountants, 1973. – 71 p.

12. *Rutherford, B. A.* An Introduction to Modern Financial Reporting Theory [Текст] / Brian A Rutherford. – SAGE, 2000. – 192 p.

13. *Solomons, D.* The FASB's conceptual framework: an evaluation [Текст] / D. Solomons // Journal of Accountancy. – 1986. – June. – pp. 114-124.

14. Statement of Accounting Concepts SAC 3 (8/90) Qualitative Characteristics of Financial Information [Текст]. – Caulfield : Australian Accounting Research Foundation, 1990. – 15 p.

15. Statement of Financial Accounting Concepts № 1. Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises [Текст]. – FASB, 1978. – 17 p.

16. Statement of Financial Accounting Concepts № 2. Qualitative Characteristics of Accounting Information [Текст]. – Financial Accounting Standards Board, 1980. – 37 p.

17. Statement of principles for financial reporting [Текст]. – Accounting Standards Board, 1999. – 151 p.

18. Statement of the Accounting Principles Board 4. Basic concepts and accounting principles underlying financial statements of business enterprises [Текст]. – American Institute of Certified Public Accountants. Accounting Principles Board, 1970. – 126 p.

19. *Sterling, R.* A statement of basic accounting theory: a review article / Robert Sterling // Journal of Accounting Research. – 1967. – Vol. 5, № 1 – pp. 95-112.

20. The Corporate Report. A discussion paper [Текст]. – London : Accounting Standards Steering Committee, 1975. – 103 p.

21. *Wagner, J. W.* Defining Objectivity in Accounting [Текст] / John W. Wagner // The Accounting Review. – 1965. – Vol. 40, № 3. – pp. 599-605.

22. *Zeff, S. A.* The evolution of the conceptual framework for business enterprises in the United States [Текст] / Stephen A. Zeff // Accounting Historians Journal. – 1999. – Vol. 26, № 2.– pp. 89-131.

23. *Zeff, S. A.* The objectives of financial reporting: a historical survey and analysis [Текст] / Stephen A. Zeff // Accounting and Business Research. – 2013. – Vol. 43, Issue 4. – pp. 262-327.

24. *Zeff, S. A.* The Trueblood Study Group on the Objectives of Financial Statements (1971–73): A historical study [Текст] / Stephen A. Zeff // Journal of Accounting and Public Policy. – 2016. – Vol. 35, Issue 2, March-April. – pp. 134-161.

4 References

1. International Accounting Standards (Ed. by S.F. Holov). (2000). Kyiv: Federatsiia profesiinykh bukhhalteriv i audytoriv Ukrainy.

2. Sokolova, E. S. (2009). Metodyka otsenky kachestva bukhhalterskoy (fynansovoy) ynformatsyy [Methods of assessing the quality of the accounting (financial) information]. *Ekonomicheskie nauki*, No. 5(54), 293-299.

3. A statement of basic accounting theory. (1966). Sarasota: American Accounting Association.

4. Changes in financial reporting and audit practice. (2009). London: The Institute of Chartered Accountants in England and Wales.

5. Conceptual Framework for Financial Reporting 2010. (2010). London: International Accounting Standards Board.

6. Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements. (2016). Victoria: Australian Accounting Standards Board.

7. FRS 101. Reduced Disclosure Framework. Disclosure exemptions from EU-adopted IFRS for qualifying entities. (2015). London: The Financial Reporting Council Limited.

8. Ijiri, Y. & Jaedicke, R. K. (1966). Reliability and objectivity of accounting measurements. *The Accounting Review*, Vol. 41, 474-483.

9. Kirk, D. J. (1988). Looking Back on Fourteen Years at the FASB: The Education of A Standard Setter. *Accounting Horizons*, Vol. 2, № 1, 8-17.

10. Making corporate reports valuable. (1988). Edinburgh: The Institute of Chartered Accountants of Scotland.

11. Objectives of Financial Statements. (1973). Chicago: American Institute of Chartered Public Accountants.

12. Rutherford, B. A. (2000). An Introduction to Modern Financial Reporting Theory. SAGE.

13. Solomons, D. (1986). The FASB's conceptual framework: an evaluation. *Journal of Accountancy*, June, 114-124.

14. Statement of Accounting Concepts SAC 3 (8/90) Qualitative Characteristics of Financial Information. (1990). Caulfield: Australian Accounting Research Foundation.

15. Statement of Financial Accounting Concepts № 1. Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises. (1978). Financial Accounting Standards Board.

16. Statement of Financial Accounting Concepts № 2. Qualitative Characteristics of Accounting Information. (1980). Financial Accounting Standards Board.

17. Statement of principles for financial reporting. (1999). Accounting Standards Board.

18. Statement of the Accounting Principles Board 4. Basic concepts and accounting principles underlying financial statements of business enterprises. (1970). American Institute of Certified Public Accountants. Accounting Principles Board.

19. Sterling, R. (1967). A statement of basic accounting theory: a review article. *Journal of Accounting Research*, Vol. 5, № 1, 95-112.

20. The Corporate Report. A discussion paper. (1975). London: Accounting Standards Steering Committee.

21. Wagner, J. W. (1965). Defining Objectivity in Accounting. *The Accounting Review*, Vol. 40, № 3, 599-605.

22. Zeff, S. A. (1999). The evolution of the conceptual framework for business enterprises in the United States. *Accounting Historians Journal*, Vol. 26, № 2, 89-131.

23. Zeff, S. A. (2013). The objectives of financial reporting: a historical survey and analysis. *Accounting and Business Research*, Vol. 43, Issue 4, 262-327.

24. Zeff, S. A. (2016). The Trueblood Study Group on the Objectives of Financial Statements (1971–73): A historical study. *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 35, Issue 2, March-April, 134-161.