

УДК 657:006.32(477)

# ЕВОЛЮЦІЯ ВИНИКНЕННЯ КОНЦЕПТУАЛЬНИХ ОСНОВ ЯК БАЗИСУ ДЛЯ РОЗРОБКИ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

**РУСЛАНА КУЗІНА,**  
канд. екон. наук, докторант  
кафедри бухгалтерського  
обліку та аудиту Одеського  
національного економічного  
університету

У статті розглянуто еволюцію виникнення Концептуальних основ фінансової звітності як базису для розробки міжнародних стандартів фінансової звітності. Проведено порівняльний аналіз Концептуальних основ старої та нової редакції.

**Ключові слова:** Концептуальні основи фінансової звітності, Міжнародні стандарти фінансової звітності, мета фінансової звітності, якісні характеристики фінансової звітності.

## ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Концептуальна основа складання та подання фінансової звітності – це базовий документ МСФЗ, який не є стандартом, але служить основою для створення і перегляду стандартів, а також допомагає в інтерпретації стандартів. Концептуальна основа охоплює: мету фінансової звітності, якісні характеристики корисної інформації, наведеної у фінансовій звітності, визначення, визнання та оцінку елементів фінансової звітності, концепції капіталу та збереження його.

Для розуміння змін, що відбуваються в Міжнародних стандартах фінансової звітності, необхідно розглянути еволюцію і причини виникнення концептуальних основ як базису для розробки стандартів і обґрунтувати зв'язок концептуальних основ з теорією обліку на основі аналізу зарубіжної літератури.

**Аналіз досліджень і публікацій останніх років.** Проблема обліку з МСФЗ останнім часом займають багато українських, російських та іноземних авторів. Основи теорії та методології міжнародного обліку викладено в працях українських учених: С. Голова, С. Зубілевич, В. Костюченко, Г. Кірейцева, Л. Ловінської, Н. Остап'юк, О. Петрук, М. Пушкаря, Я. Соколова, В. Сопка, В. Суйц, Л. Чижевського, М. Чумаченка, В. Швеця, В. Шевчук, М. Шігун та багатьох інших. Серед російських та зарубіжних авторів можна виділити: О. Амаг, Д. Блейка, М. Ван Бреда, А. Брігтона С. Грея, Д. Колдуелл, М. Коен, К. Ноубс, Р. Паркер, О. Солов'єву, Е. Хендрікс, С. Умріхіна, Ф. Чой та інших.

Розглядаючи сучасне трактування Концептуаль-

них основ фінансової звітності не можна ігнорувати історію їх виникнення як базову основу для нинішніх формулювань. Звернемося до аналізу вітчизняної та зарубіжної літератури, присвяченої питанням розробки і розвитку Концептуальних основ та їх зв'язку з теорією обліку. У роботах з теорії обліку [1–6] коректно обговорюються такі концептуальні питання, як методологія статичного і динамічного балансу, формулювання облікових принципів, поняття елементів фінансової звітності, формування різноманітних оцінок та інші теоретичні питання. У роботах, пов'язаних з утриманням Міжнародних стандартів фінансової звітності [7; 8], не висвітлюються питання необхідності існування Концептуальних основ, їх взаємозв'язок з теорією обліку. Відрізняються новаторським підходом принципи бухгалтерського обліку, закладені в основу «багатоцільового бухгалтерського обліку» розроблені С. Головим [9, с. 12].

**Мета статті** – розглянути еволюцію і причини виникнення концептуальних основ як базису для розробки стандартів і обґрунтувати зв'язок їх з теорією обліку на основі аналізу зарубіжної літератури; висвітлити вимоги Концептуальних основ, ґрунтуючись на офіційному тексті МСФО, та надати пропозиції щодо їх удосконалення з теоретичної точки зору.

## ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

### ІСТОРИЧНИЙ ОГЛЯД РОЗВИТКУ КОНЦЕПТУАЛЬНИХ ОСНОВ

Необхідність існування концептуальних основ для формування стандартів обліку та звітності в зарубіжній літературі досить часто обговорюється в контексті розвитку теорії обліку. Зауважимо, що

Концептуальні основи, розроблені Радою з міжнародних стандартів, у зарубіжній практиці історично не були першими. Першими розробниками документів, які є Концептуальними основами національних стандартів, були американські вчені.

Найбільш ранні спроби розробити Концептуальні основи були зроблені вченими з США – Вільямом А. Патоном (William A. Paton) і Джоном Б. Каннінгом (John B. Canning). У своїй праці «Теорія обліку» [10], Патон презентував «перегляд теорії бухгалтерського обліку відповідно до умов і потреб «великих корпорацій», а в останньому розділі, він обговорив низку основних припущень, або «постулатів», які лягли в основу структури сучасного бухгалтерського обліку.

У роботі «Економіка бухгалтерського обліку» [11], Каннінг першим розробив і представив концептуальну основу для оцінки і вимірювання активів, засновану на майбутніх очікуваннях.

Мабуть перша інституційна спроба закласти базу для Концептуальних основ обліку була зроблена в Експериментальному положенні про облікові принципи, що впливають на корпоративну звітність, виданом у 1936 р. Виконавчою дирекцією Американської бухгалтерської асоціації (AAA) і опублікованом у журналі *The Accounting Review* [12]. Основною причиною підготовки цього документа була необхідність в авторитетному керівництві при аналізі фінансової звітності корпорацій для недавно створеної комісії з цінних паперів – SEC (Securities and Exchange Commission). Важливим є той факт, що основною базовою оцінкою передбачалося вважати історичну вартість.

У 1938 р. Американський інститут бухгалтерів (AIA) опублікував Положення про бухгалтерські принципи (A Statement of Accounting Principles) [13], авторами якого були Томас Х. Сандерс (Thomas H. Sanders), Генрі Ренд Хетфілд (Henry Rand Hatfield) і Андерхілл Мур (Underhill Moore). У положенні розглядаються форми і зміст фінансових звітів, описується краща бухгалтерська практика тих років.

У 1938–1939 рр. Американський інститут бухгалтерів (AIA) активізував свою роботу з систематизації облікових принципів, було навіть створено Комітет бухгалтерських процедур (Committee on Accounting Procedure (CAP)), який протягом низки років вносив пропозиції щодо розробки основних бухгалтерських понять, і в 1945 р. був виданий восьмисторінковий огляд основних бухгалтерських принципів [14].

Наступним етапом розвитку американських концептуальних основ стала поява нового органу: Ради з бухгалтерських принципів (Accounting Principles Board (APB)) – прообразу Ради зі стандартів фінансового обліку (FASB), який до теперішнього часу відповідає за розробку облікових стандартів у США. За час своєї плідної роботи (з 1959 по 1973 р.) APB опублікувала кілька досліджень, присвячених розробці постулатів, правил та інших посібників щодо застосування бухгалтерських принципів у конкретних ситуаціях. Так, було розроблено першу інституційну програму зі створення концептуальної основи, яка ґрунтується на постулатах – термін «концептуальні основи» почав застосовуватися тільки в 1970-х роках. У своїй першій дослідницькій роботі «Основні постулати бухгалтерського обліку» (The Basic Postulates of Accounting) [15] М. Монітц визначив принципи, що стали згодом базовими і для сучасного бухгалтерського обліку: безперервність діяльності, об'єктивність, порівнянність, грошова одиниця, істотність, консерватизм і розкриття інформації.

Однак найбільш значущою роботою можна вважати Положення № 4 «Основні концепції та принципи, що лежать в основі фінансової звітності бізнес-підприємств» [16].

У 1966 р. дослідницький комітет Американської асоціації бухгалтерів (AAA) опублікував новаторську монографію, що має назву Положення про базові теорії бухгалтерського обліку (ASOBAT), в якій вперше акцент зроблено не на моделі оцінки активів, а на питаннях «корисності» фінансової звітності. Бухгалтерський облік розглядається як «процес виявлення, вимірювання та зв'язку економічної інформації для проведення обґрунтованих суджень і прийняття рішень користувачами інформації» [17].

На основі доповіді спеціальної групи (Звіт Труblad) [18] в 1974 р. починається офіційна розробка американських Концептуальних основ. У наступні 15 років аналогічні документи були розроблені в Австралії, Канаді і Великій Британії (AARF, CICA, ASB – назви організацій, відповідальних за розроблення стандартів у відповідних країнах), а також на міжнародному рівні (IASC – попередник існуючого Комітету з міжнародних стандартів). Відповідно, Концептуальні основи МСФЗ є логічним продовженням роботи, розпочатої американськими вченими, і ґрунтуються на їх розробках.

Необхідно підкреслити, що концептуальні основи МСФЗ та американських стандартів досить близькі як з точки зору кола розглянутих питань, так і з точки зору обраних підходів, що відзначають і деякі американські дослідники [19]. Така хронологічна послідовність і змістовна близькість підтверджують тісний взаємозв'язок Концептуальних основ МСФЗ з розвитком теорії обліку, що розробляється насамперед науковцями англо-американської школи.

На взаємозв'язку розвитку теорії обліку та процесу розробки концептуальних основ акцентують увагу багато авторів.

**СУЧАСНА ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ**

Значні зміни Концептуальні основи зазнають і донині. Так, у 2010 р. низку нововведень було внесено СМСФО до тексту Концептуальних основ.

Варто зазначити, в 2010 р. було завершено тільки частину істотних змін Концептуальних основ підготовки фінансової звітності, виданих у 1989 р. [20].

Значна робота буде ще продовжуватися, оскільки Концептуальна основа – це теоретичний базис для всіх МСФЗ, а для основних користувачів – існуючих і потенційних інвесторів важливе розуміння суті фінансової інформації, закладеної у фінансовій звітності, відповідно інвестори повинні бути в курсі змін, внесених у Концептуальні основи.

Усі якісні зміни знайшли своє відображення в новому тексті Концептуальних основ, але також збережена значна частина старої редакції 1989 р.

Революційною, на нашу думку, є зміна назви, що значною мірою розширює склад передбачуваних звітів. Так, стару назву Концептуальні основи фінансових звітів (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements) замінено на Концептуальні основи фінансової звітності (Conceptual Framework for Financial Reporting) [21].

Схематично відмінності в новій і старій редакції представлені у таблиці.

*Таблиця*

**ВІДМІННОСТІ В НОВІЙ І СТАРІЙ РЕДАКЦІЇ КОНЦЕПТУАЛЬНИХ ОСНОВ**

Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements, 1989	Conceptual Framework for Financial Reporting, 2010
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Баланс</li> <li>• Звіт про прибутки й збитки</li> <li>• Звіт про рух грошових засобів</li> <li>• Звіт про зміни у власному капіталі</li> <li>• Примітки</li> </ul>	<p>Фінансова інформація:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Звіт про фінансові позиції</li> <li>• Звіт про сукупні прибутки й збитки</li> <li>• Звіт про рух грошових засобів</li> <li>• Звіт про зміни у власному капіталі</li> <li>• Примітки</li> </ul> <p>Нефінансова інформація:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Огляд організаційної структури та її зовнішнє оточення</li> <li>• Структура управління в компанії</li> <li>• Огляд ризиків та можливостей</li> <li>• Стратегія та розподілення ресурсів</li> <li>• Стійкість бізнес-моделі тощо</li> </ul>

Як бачимо, метою змін, внесених до Концептуальних основ за МСФЗ, є створення єдиної та всеосяжної концепції «Інтегрованої звітності», яка була б структурована навколо стратегічних завдань організації, її моделі бізнесу та корпоративного управління. Проте основні фінансові звіти компанії як і раніше будуть «фундаментом» фінансової звітності.

Крім змін у назві СМСФО оновив визначення мети фінансової звітності та якісні характеристики її.

**Метою Концептуальних основ** є «забезпечення послідовного і логічного формулювання МСФЗ» (п. 8 Передмови до МСФЗ). Іншими словами, у Концептуальних основах викладені встановлені концепції, які Рада з МСФЗ використовує при розробці стандартів. Отже, більшість вимог МСФЗ відповідають концепціям, викладеним у Концептуальних основах. Однак застосування обмеження, пов'язаного з економічністю обліку (розробляючи стандарти, Рада з МСФЗ оцінює ймовірність того, що вигоди від по-

дання певної інформації виправдають витрати, понесені для того, щоб надати і використовувати дану інформацію [21, п. QC38 Концептуальних основ], як і раніше призводить до того, що деякі вимоги МСФО не максимізують якісні характеристики або інші основні концепції Концептуальних основ.

**Мета фінансової звітності** загального призначення полягає у наданні фінансової інформації про звіт організації, яка є корисною для існуючих і потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів при прийнятті ними рішень про надання даної організації ресурсів. Ці рішення стосуються купівлі, продажу або утримання часткових і боргових інструментів, а також надання або погашення позик та інших форм кредитування [21, п. OV2 Концептуальних основ]. Для того щоб оцінити перспективи організації відносно майбутніх чистих надходжень грошових коштів, існуючим і потенційним інвесторам, та іншим кредиторам необхідна інформація про ресурси організації, вимоги до організації і про те, наскільки раціонально і ефективно керівництво та правління організації виконали свої обов'язки щодо використання ресурсів організації [21, п. OV4 Концептуальних основ].

Іншими словами, мета фінансової Звітності фокусується на інформаційних потребах постачальників капіталу.

Регуляторні та податкові органи також можуть почерпнути корисну інформацію з фінансової звітності загального призначення, але при складанні звітів компанії орієнтуються не на них.

#### **ЯКІСНІ ХАРАКТЕРИСТИКИ КОРИСНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ**

Концептуальна основа визначає дві основні якісні характеристики корисної фінансової інформації: *доречність* (relevance) і *правдиве уявлення* (faithful representation). Для того щоб бути корисною, фінансова інформація повинна бути доречною і правдиво представленою. Порівнянність, надійність перевірки, своєчасність і зрозумілість визначені як підсилюючі якісні характеристики. Вони збільшують корисність доречно і правдиво представленою інформацією. Однак інформація може і не мати всі позитивні характеристики, але все ще може бути корисною. Концептуальна основа також визнає певні обмеження щодо складання інформації: це витрати на її складання, так звана «економічність обліку», яка передбачає, що

витрати на облік не перевищуватимуть об'єкт обліку.

Фінансова інформація має прогнозу цінність, якщо вона може бути використана для прогнозування майбутніх результатів. Вона має підтверджуючу цінність, якщо вона забезпечує зворотний зв'язок з попередніми прогнозами.

Інформація є *суттєвою*, якщо її пропуск або не правильне відображення впливає на прийняття рішень на основі інформації. Несуттєва інформація не впливає на прийняття рішення. Отже, несуттєва інформація не є доречною. Оскільки істотність залежить від специфіки компанії, Концептуальні основи не розглядають окремо поріг суттєвості при розробці стандартів.

Інформація є *повною*, якщо користувачі можуть зрозуміти суть відображених у Звітах економічних явищ. Для цього вони вивчають безпосередньо цифри в звітності, описи та пояснення у Примітка. Інформація вважається нейтральною, якщо складена без упередженості, тобто в укладачів не було намірів завищити або занижити показники, або спробувати «випнути» сильні місця і «сховати» слабкі. Проте, з іншого боку, якщо звітність правильно складена і нейтральна – це не означає, що вона не впливає на рішення користувачів. Будь-яка корисна інформація впливає на рішення користувачів. Безпомилковість даних у фінансових звітах не означає, що вони є ідеально точними. Мається на увазі, що в процесі формування звітності не були допущені помилки.

Як використовувати якісні характеристики при застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності? Перший крок при аналізі ситуації – це визначення економічного явища, яке буде потенційно корисним для інвесторів і кредиторів при прийнятті рішень. Потім необхідно ідентифікувати тип інформації про це явище, її корисність і економічну доцільність.

Застосування якісних характеристик підвищує корисність інформації. Якщо при відображенні будь-якого факту господарського життя необхідно зробити вибір між доречністю і правдивим поданням, то необхідно проаналізувати наявність підсилюючих якісних характеристик звітності (порівнянність, верифікованість (надійність перевірки), своєчасність і зрозумілість).

*Порівнянність* дає змогу інвесторам, кредиторам

й іншим позичальникам визначити і зрозуміти схожість і відмінності між елементами звітності. Іноді єдине економічне явище може бути правдиво представлено кількома способами, але альтернативні методи відображення в обліку одних і тих самих економічних явищ зменшує порівнянність.

Важливо відзначити, що порівнянність не означає однорідність. Інформація вважається порівнянною, якщо схожі елементи звітності виглядають однаково, а різні елементи виглядають по-різному.

**Верифікованість** зміцнює довіру до фінансової інформації шляхом надання гарантій того, що інформація правильно складена.

**Своєчасність** означає, що інформація доступна для інвесторів, кредиторів та інших позичальників у той момент, коли вони можуть її використовувати у процесі прийняття рішень.

**Зрозумілість** означає, що інформація, яка може бути складна для розуміння, має бути розрахована на розуміння і однозначне трактування користувачами за умови, що вони мають достатні знання та зацікавлені у сприйнятті цієї інформації.

Водночас інвестори, кредитори та інші позичаль-

ники для розуміння найбільш складних економічних явищ можуть звернутися до професійних консультантів.

Якщо більш докладно розглянути стару редакцію Концептуальних основ за МСФЗ, то деякі якісні характеристики взагалі зникли з нової версії Концептуальних основ, а саме:

- надійність;
- перевага сутності над формою;
- обачність (консерватизм).

Рада з МСФЗ вважає термін «правдиве уявлення» більш доцільним, ніж термін «надійність», оскільки існувала велика плутанина, що маєтись на увазі під надійністю інформації. Переважання сутності над формою було викреслено, тому що воно зайве у світлі правдивого уявлення. Іншими словами, якщо інформація представлена в звіті виходячи з економічного сенсу непомилкова і нейтральна, то очевидно, що дотримано принципу переважання сутності над формою. Принцип обачності виключено, тому що несумісний з нейтральністю інформації.

### **ВИСНОВКИ**

1. Необхідність існування концептуальних основ для формування стандартів обліку та звітності в зарубіжній літературі досить часто обговорюється в контексті розвитку теорії обліку.
2. Найбільш ранні спроби розробити концептуальні основи були зроблені вченими з США – Вільямом А. Патеном і Джоном Б. Каннінгом ще в 1922 р.
3. Концептуальні основи МСФЗ є логічним продовженням роботи, розпочатої американськими вченими, і ґрунтуються на їх розробках.
4. Значні зміни, внесені до Концептуальних основ, стосуються передусім назви. Так, стару назву Концептуальні основи фінансових звітів (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements) замінено на Концептуальні основи фінансової звітності (Conceptual Framework for Financial Reporting), що значною мірою розширює склад передбачуваних звітів.
5. Метою змін, внесених до Концептуальні основи за МСФЗ, є створення єдиної та всеоб'ємної концепції «Інтегрованої звітності», яка була б структурована навколо стратегічних завдань організації, її моделі бізнесу та корпоративного управління. Проте основні фінансові звіти компанії як і раніше будуть «фундаментом» фінансової звітності.
6. Мета фінансової звітності фокусується на інформаційних потребах постачальників капіталу.
7. Докорінно змінився склад якісних характеристик звітності: Концептуальна основа тепер визначає дві основні якісні характеристики корисної фінансової інформації: доречність (relevance) і правдиве уявлення (faithful representation). Порівнянність, надійність перевірки, своєчасність і зрозумілість визначені як такі, що підсилюють якісні характеристики.
8. Деякі якісні характеристики взагалі зникли з нової версії Концептуальних основ, а саме: надійність, переважання сутності над формою, обачність (консерватизм).

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. *Бабаев Ю.А.* Теория бухгалтерского учета: [учебник] / Ю.А. Бабаев. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 304 с.
2. *Білуха М.Т.* Теорія бухгалтерського обліку: [підручник] / М.Т.Білуха. – К.: Київ. держ. торг.-екон. ун-т, 2000. – 692 с.
3. *Кириянова З.В.* Теория бухгалтерского учета: [учебник для вузов] / З.В. Кириянова. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 192 с.
4. *Нападовська Л.В.* Теорія бухгалтерського обліку: [монографія] / Л.В. Нападовська, М. Добія, Ш. Сандер, Р. Матезіч; за заг. ред. Л.В. Нападовської. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2008. – 735 с.
5. *Папковская П.Я.* Теория бухгалтерского учета: [учебник] / П.Я. Папковская. – Мн.: «Информпресс», 2009. – 240 с.
6. *Пушкар М.С.* Філософія обліку / М.С.Пушкар. – Тернопіль: Карт-Бланш, 2002. – 157 с.
7. *Голов С.Ф.* Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. – 3-тє вид., перероб. і доп. – Х.: Фактор, 2013. – 1072 с.
8. *Парфенов К.Г.* Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) / К.Г. Парфенов. – М.: «Парфенов.ру», 2003. – 110 с.
9. *Голов С.Ф.* Теорія багатоцільового бухгалтерського обліку / С.Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 4. – С. 3–13.
10. *Paton William Andrew* (1922), Accounting Theory—With Special Reference to Corporate Enterprise, New York: The Ronald Press Company.
11. *Canning John B.* (1929), The Economics of Accountancy, New York: The Ronald Press Company.
12. *American Accounting Association* (1936), «Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports», Accounting Review. – Vol. 11. – No. 2. – P. 187–191.
13. *Sanders Thomas H.*, Hatfield Henry Rand and Moore Underhill (1938), a Statement of Accounting Principles, New York: American Institute of Accountants.
14. *American Institute of Accountants* (1945), «Corporate Accounting Principles: A Statement by the Research Department», Journal of Accountancy. – Vol. 80. – No. 4. – P. 259–266.
15. *Moonitz Maurice* (1961) The Basic Postulates of Accounting, New York: American Institute of Certified Public Accountants.
16. *Accounting Principles Board* (1970) Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises, Statement – No. 4, New York: American Institute of Certified Public Accountants, October.
17. *American Accounting Association* (1966) A Statement of Basic Accounting Theory (Evanston, IL: AAA).AAA, 1966.
18. *Objectives of Financial Statements* (Trueblood report) (1973), New York: American Institute of Certified Public Accountants.
19. *Higson A.* Corporate Financial Reporting. Theory and Practice. – SAGE Publications Ltd, 2003. – P. 73.
20. *Міжнародні стандарти фінансової звітності* – 2009.; переклад з англ.; за ред. С.Ф. Голова. – Т. 1. – К.: ФПБАУ, 2009. – 1608 с.
21. *Концептуальна основа фінансової звітності* [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/ file/link/332198/file/buh.pdf](http://www.minfin.gov.ua/file/link/332198/file/buh.pdf)

В статье рассмотрена эволюция возникновения Концептуальных основ финансовой отчетности как базиса для разработки Международных стандартов финансовой отчетности. Проведен сравнительный анализ Концептуальных основ старой и новой редакции.

**Ключевые слова:** Концептуальные основы финансовой отчетности, Международные стандарты финансовой отчетности, цель финансовой отчетности, качественные характеристики финансовой отчетности.

The article describes the evolution of the Conceptual Framework of financial reporting as a basis for the development of International Financial Reporting Standards. A comparative analysis of the conceptual foundations of the old and the new edition was made.

**Keywords:** conceptual Framework, International Financial Reporting Standards? objective of financial statements, qualitative characteristics.