

УДК 657.1

Рабошук А.В., к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку,

Лісничий К.М., здобувач

Житомирський державний технологічний університет

КОНЦЕПТУАЛЬНА ОСНОВА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: КРИТИКА ТА РОЗВИТОК

© Рабошук А.В., Лісничий К.М.

У статті визначено основні критичні зауваження щодо існуючої концептуальної основи та наведено можливі шляхи її подальшого розвитку

Ключові слова: концептуальна основа, US GAAP

The main critical statements on existing conceptual framework have been defined as well as the possible ways of its further development have been disclosed in the article.

Key words: conceptual framework, US GAAP

В статье определены основные критические замечания относительно существующей концептуальной основы и приведены возможные пути ее дальнейшего развития

Ключевые слова: концептуальная основа, US GAAP

Постановка проблеми. Розробники бухгалтерських стандартів – професійні бухгалтерські організації або державні установи, а також ряд науковців дотримуються тієї позиції, що стандарти мають мати в своїй основі основоположні принципи та положення, чітко викладені в концептуальній основі. На даному етапі здійснення процесу конвергенції двох найбільш впливовіших у світі пакетів стандартів IAS/IFRS та US GAAP, обидві Ради (FASB¹ та IASB²) працюють над проектом підвищення якості документів концептуальної основи, розроблених раніше. Постає питання, чи стане двосторонній проект успішним, оскільки можна тільки робити припущення щодо складу та змістовного наповнення кінцевого документу концептуальної основи.

Аналіз останніх досліджень. Проблеми розробки та змісту концептуальної основи бухгалтерського обліку досліджували ряд

¹ FASB – Рада зі стандартів фінансового обліку (США).

² IASB – Рада з Міжнародних стандартів фінансової звітності.

вчених англо-американської школи, зокрема, Д. Гербоут, Ю. Іджірі, А. Ріахі-Белкаоуї, Ш. Сундер, Р. Уотс, Л. Хіз, які висували свої критичні відзиви та обґрунтовані пропозиції щодо її удосконалення.

Метою дослідження є дослідження сучасного стану концептуальної основи бухгалтерського обліку та шляхів її розвитку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Роль концепції або концептуальної основи полягає у формуванні певних конструктивних меж, що визначають сутність і напрямок розвитку певного явища. Як зазначає проф. Н.М. Малога, концепція у бухгалтерському обліку представляє собою систему поглядів на завдання обліку, пріоритетність інтересів користувачів, склад і зміст звітної інформації, періодичність складання фінансової звітності та ін. [2, с. 458]. Відповідно, принципи, положення, які складають концептуальну основу, деталізуються і інтерпретуються в системі стандартів та інших регулюючих документів.

На думку проф. В.В. Ковальова, саме формування концептуальних основ обліку американськими вченими розглядається як один з найбільш амбіційних проєктів у сфері бухгалтерського обліку [1]. FASB визначає концептуальну основу як "конституцію, логічну систему взаємопов'язаних цілей та основоположних концепцій, яка може призвести до узгоджених стандартів й визначає природу, функції та обмеження фінансового обліку та фінансової звітності" [7, с. 173].

Значення концепції бухгалтерського обліку, за С.М. Поленовою, полягає у забезпеченні взаємозв'язку між обліковими стандартами США та оперативних змін з появою нових явищ і процесів в економічному житті суспільства і необхідністю їх відображення в системі бухгалтерського обліку [3, с. 63].

Не дивлячись на досягнення американських науковців у формуванні концептуальної основи, останнім часом вона підлягає жорсткій критиці, тим самим зумовлюючи криза невпевненості по відношенню до її положень.

Концептуальна основа US GAAP, викладена в Положеннях про концепції (1-7), існує біля 25 років, однак характеризується незначним та обмеженим впливом на регулювання обліку. Не зважаючи на те, що декларується постійне звернення до концептуальної основи при розробці нових стандартів, однак досить проблемним є приведення реальних прикладів її застосування. В

обліковій літературі піднімається питання стосовно того, що ці документи втрачають свою актуальність, оскільки мають відношення до великої кількості різноманітних аспектів, і, як наслідок, неспроможні у визначенні їх змісту.

Разом з тим, американський науковець Стенлі Селвері (Stanley C.W. Salvary), досліджуючи розвиток концептуальної основи, відкидає потребу в її удосконаленні. Застосовуючи історичний підхід, науковець відслідковує існування концептуальної основи US GAAP, яка сумлінно і ретельно розроблялася протягом багатьох років, і наполягає на тому, що існуюча концептуальна основа лише потребує доопрацювання та приведення у відповідність до нових економічних умов [8].

Дослідження концептуальної основи та її значення для розробки стандартів бухгалтерського обліку проводилося науковцем Б. Бутсом [5]. Науковець зробив спробу оцінити логічність австралійської концептуальної основи, ним виявлено плутанину у розробці елементів концептуальної основи, внутрішні суперечності та невідповідність з правовою регламентацією бізнес середовища, в якому функціонує підприємство. Основний висновок, зроблений науковцем, полягає у наступному: розробка та прийняття концептуальної основи не призведе до послідовних та обґрунтованих бухгалтерських стандартів, концептуальна основа неминуче буде мати недостатню довіру з боку користувачів до тих пір, поки не будуть усунені існуючі невідповідності з законодавчою базою.

Наведемо основні моменти, за які концептуальна основа US GAAP підлягає критиці:

- недостатнє визначення соціального завдання бухгалтерського обліку і фінансової звітності, регулювання яких має забезпечити виконання соціального ролі;

- потреба в уточненні сутності корисності інформації фінансової звітності;

- відсутність обґрунтованості співвідношення витрат та вигод від складання і використання фінансової звітності;

- поверхневе визначення якісних характеристик інформації фінансової звітності: релевантності, надійності, своєчасності.

Ряд науковців, серед яких відомі теоретики бухгалтерського обліку Шиям Сундер (Shyam Sunder), Роберт Блумфілд

(Robert J. Bloomfield), Карім Джамал (Karim Jamal), Росс Уотс (Ross L. Watts), Теодор Крістенсен (Theodore E. Christensen), Стефен Пенмен (Stephen H. Penman), запропонували своє бачення концептуальної основи, яке базується на критиці існуючої концептуальної основи US GAAP та проміжних результатів спільної роботи FASB та IASB. В основу покладено інтерпретацію історії створення стандартів бухгалтерського обліку та наслідків їх впровадження до облікової практики. Основними бажаними характеристиками концептуальної основи визначені наступні:

1) *концептуальна основа не повинна містити загальні положення, з якими неможливо не погодитися*; зокрема, потрібно уникати заяв про те, що бухгалтерські стандарти повинні підвищити значимість та корисність фінансової звітності, забезпечити об'єктивне та справедливе представлення реального економічного стану підприємства. Такі положення не забезпечують чітких напрямів визначення того, яким повинен бути бухгалтерський облік, а лише «прикрашають» текст документу;

2) *концептуальна основа повинна містити основні принципи, які накладають певні обмеження, для забезпечення процесу розробки стандартів заздалегідь визначеними ключовими питаннями*;

3) *концептуальна основа повинна надавати більше відповідей, ніж викликати питань*. Це, на думку групи науковців, стосується понятійного апарату бухгалтерського обліку, який має забезпечувати вільні у трактуванні робочі визначення бухгалтерської термінології, що, в свою чергу, стимулює процес наукового дослідження;

4) *цінність концептуальної основи повинна бути виключно у тому, що вона визначає межі стандартів у практичному значенні, а не розкриває філософські, епістемологічні засади або досліджує альтернативні, гіпотетичні обмеження*.

Запропоновані в науковій літературі принципи нової концептуальної основи включають наступні [4]:

1) *визнання та оцінка базується на інтерпретації господарської операції*;

2) *розмежування операційної діяльності від фінансової*. Цей принцип означає, що операційна та фінансова діяльність є не тільки взаємовиключними, але й вичерпними;

3) *вимірювання операційного прибутку є пріоритетним*. Цей принцип визначає звіт про прибутки та збитки як основний в пакеті

фінансової звітності. Відповідно, за даних умов, інші форми звітності є корисними, передусім, тому, що вносять ясність та додатково інтерпретують показники звіту про прибутки та збитки;

4) консерватизм балансу (що проявляється в обґрунтованій оцінці матеріальних активів);

5) облік власного капіталу базується на праві власності.

Висновки. Звичайно, не можемо погодитися з усіма без винятку представленими вище пропозиціями зарубіжних вчених. Відстоюємо позицію, що понятійний апарат бухгалтерського обліку повинен бути чітко і недвозначно визначеним. Непослідовність та свавільне тлумачення категорій та понять неминуче призводить до нелогічних та необґрунтованих висновків і, як правило, не сприяє розумінню сутності речей та явищ.

Однак, слід зауважити, що викладені пропозиції стосуються змін до концептуальної основи, яка слугуватиме основою для подальшої розробки міжнародних стандартів і ймовірно опосередковано, шляхом використання норм МСФЗ для розробки вітчизняних П(С)БО, може вплинути на розвиток національної системи бухгалтерського обліку в Україні.

Список використаних джерел:

1. Ковалев В.В. Финансовый учет и анализ: концептуальные основы / В.В. Ковалев. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 720 с.
2. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік і Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: Монографія / Н.М. Малюга. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.
3. Поленова С.Н. Бухгалтерский учет и отчетность в системе US GAAP / С.Н. Поленова. – М.: Изд.-торг. корпор. «Дашков и К», 2007. – 316 с.
4. Bloomfield, R., Christensen, T., Jamal, K., Moehrl, S. and others. A Framework for Financial Reporting Standards: Issues and a Suggested Model. –// [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ssrn.com/abstract=1441338>
5. Booth, B. The Conceptual Framework as a Coherent System for the Development of Accounting Standards // Abacus. – 2003. –Vol. 39. – Pp. 310-324.
6. Miller, Paul B.W., Bahnsen, Paul R. The Top 10 Reasons to Fix the FASB's Conceptual Framework // Strategic Finance. – 2007. – July. – Pp. 44-49
7. Riahi-Belkaoui, Ahmed. Accounting Theory. – 5th edition. – Thomson, 598 p.
8. Salvary, S. Tracing the Development of a Conceptual Framework of Accounting a Western European and North American Linkage: A Partial Examination. – Academy of Accounting Historians Working Paper No. 40: 1979 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ssrn.com/abstract=687984>