

■ БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.1

ШЛЯХИ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ВІДОБРАЖЕННЯ ГОСПОДАРСЬКОЇ РЕАЛЬНОСТІ В СВІТЛІ УДОСКОНАЛЕННЯ КОНЦЕПЦІЇ БАГАТОВАРІАНТНОСТІ МЕТОДОЛОГІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ©

С.Ф. ЛЕГЕНЧУК,
*доктор економічних наук, професор,
завідувач кафедри обліку і аудиту,
Житомирський державний
технологічний університет
(м. Житомир)*

Обґрунтовано необхідність уточнення ролі бухгалтерської професії в суспільстві та пошуку найбільш ефективних способів виконання цієї ролі. Ідентифіковано та обґрунтовано можливі шляхи розвитку бухгалтерського відображення господарської реальності. Запропоновано залишити бухгалтерський облік багатоваріантним та удосконалити процедуру здійснення бухгалтерського вибору. Виділено чотири основні шляхи удосконалення багатоваріантної методології бухгалтерського обліку (шляхом поглиблення якісних характеристик; на основі застосування соціальних норм; шляхом впровадження “суду з питань бухгалтерського вибору”; на основі застосування етичних норм). Розглянуто можливості подальшого удосконалення національної системи бухгалтерського обліку в умовах використання концепції методологічної багатоваріантності. Обґрунтовано необхідність удосконалення чинної системи якісних характеристик облікової інформації із урахуванням особливостей розвитку національної системи бухгалтерського обліку та сучасного рівня розвитку національної бухгалтерської субкультури.

Ключові слова: міжнародні стандарти фінансової звітності, концептуальна основа, багатоваріантність бухгалтерського обліку.

Рис.1. Літ. 10.

Постановка проблеми. На сьогодні 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. В умовах використання багатоваріантної методології бухгалтерського обліку залишається невирішеною проблема пошуку шляхів розвитку бухгалтерського відображення господарської реальності із урахуванням сучасного рівня розвитку національної бухгалтерської субкультури.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням багатоваріантності бухгалтерського обліку в контексті розвитку проблематики реалізації облікової політики підприємств приділяли увагу такі дослідники, як С. Грей [3], Р. Маутц [4], К. Нортон [5], Г. Портер [5], В. Скотт [6], Л. Спейсек [7], Ш. Сундер [8; 9], Д. Саттон [10] та ін.

Формулювання цілей статті. Основною метою статті є ідентифікація та аналіз шляхів розвитку бухгалтерського відображення господарської реальності в умовах використання багатоваріантної методології.

Виклад основного матеріалу дослідження. 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. 1).



Рис. 1. Можливі шляхи розвитку бухгалтерського відображення господарської реальності

Наведені на рис. 1 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) [1], 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 [10], 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 обмежувачими засобами в системі регулювання бухгалтерського обліку, що за умови їх дотримання забезпечують корегування 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 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 [9, 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 формування 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 [8, 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 макро- та 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 [3, 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.

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 [7, 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 оспороюючи 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 сьогодення 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, яка використовувалась 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 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 всевітніх 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 [2, 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 у США. Зокрема, у 1963 р. проф. Р. Маутц зазначав, 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 [4, 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 [6, с. 17]. Виходячи з позиції автора, саме етична поведінка, а не посилення облікового регулювання, дозволить сформувати таку систему обліку, яка 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 [5, 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).

Висновки. 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.

Перспективою подальших досліджень є удосконалення системи якісних характеристик облікової інформації із урахуванням особливостей розвитку національної системи бухгалтерського обліку та зростаючих потреб користувачів облікової інформації. Зокрема, мають бути враховані особливості інформаційних потреб основних груп користувачів облікової інформації, а також історичні особливості формування системи облікового регулювання в Україні.

Список використаних джерел

1. Концептуальна основа фінансової звітності 2010 р. // Електронний ресурс. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>.
2. Пачіоло Л. Трактатъ о счетах и записях / Л. Пачіоло. Пер. Э.Г. Вальденберга. – С. Петербург: Коммерческая скоропечатная преemn. Евгения Тиля, 1893. – 152 с.
3. 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.
4. Mautz R.K. Accounting as a social science / R.K. Mautz // The Accounting Review. – 1963. – Vol. 38, No. 2. – P. 317-325.
5. 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.
6. Scott W.R. Financial Accounting Theory. 6th ed. / William R. Scott. – Toronto: Pearson, 2012. – 592 p.

7. Spacek L. The need for an Accounting court / Leonard Spacek // The Accounting Review. – 1958. – July. – P. 368-379.
8. 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.
9. Sunder Sh. Minding our manners: accounting as social norms / Shyam Sunder // The British Accounting Review. – 2005. – Vol. 37. – P. 367-387.
10. Sutton D. Twentieth century academic accounting's role in the failure to develop a coherent theory of accounting / David Sutton, Tony van Zijl, Carolyn Cordery // Електронний ресурс. – Режим доступу: <http://ssrn.com>.

Список джерел у транслітерації / References

1. Kontseptual'na osnova finansovoyi zvitnosti 2010 r. // Elektronnyy resurs. – Rezhym dostupu: <http://zakon2.rada.gov.ua>.
2. Pachiolo L. Traktat o schetakh y zapysyakh / L. Pachiolo. Per. E.H. Val'denberha. – S. Peterburh: Kommercheskaya skoropechatnaya preemn. Evhenyya Tylya, 1893. – 152 s.
3. 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.
4. Mautz R.K. Accounting as a social science / R.K. Mautz // The Accounting Review. – 1963. – Vol. 38, No. 2. – P. 317-325.
5. Porter G.A. Using financial accounting information: the alternative to debits and credits / Gary A. Porter, Curtis L. Norton. – Mason: Cengage Learning, 2011. – 864 r.
6. Scott W.R. Financial Accounting Theory. 6th ed. / William R. Scott. – Toronto: Pearson, 2012. – 592 p.
7. Spacek L. The need for an Accounting court / Leonard Spacek // The Accounting Review. – 1958. – July. – P. 368-379.
8. 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.
9. Sunder Sh. Minding our manners: accounting as social norms / Shyam Sunder // The British Accounting Review. – 2005. – Vol. 37. – P. 367-387.
10. Sutton D. Twentieth century academic accounting's role in the failure to develop a coherent theory of accounting / David Sutton, Tony van Zijl, Carolyn Cordery // Elektronnij resurs. – Rezhim dostupu: <http://ssrn.com>.

ANNOTATION

WAYS OF DEVELOPMENT OF ACCOUNTING REFLECTION OF AN ECONOMIC REALITY IN THE LIGHT OF THE DEVELOPMENT OF THE ACCOUNTING METHODOLOGY MULTIVARIANCE CONCEPT

LEGENCHUK Sergiy,
Doctor of Economic Sciences, Professor,
Head of the Department of Accounting and Auditing,
Zhytomyr State Technological University
(Zhytomyr)

The necessity to clarify the role of the accounting profession in society and finding the most effective ways to fulfill this role have been grounded. The possible ways of development of accounting reflection of an economic reality have been identified and justified. The propositions of accounting methodological multivariate and the improvement of accounting choices have been suggested. Four main ways of improving multivariate accounting methodology have been identified (by improvement of qualitative

characteristics; on the basis of social norms; by introducing “accounting court”; on the basis of ethical norms). The possibilities of further improvement of the national accounting system in the conditions of using the concept of methodological multivariance have been considered. The necessity of improving the current system of accounting information quality characteristics, taking into account peculiarities of the national accounting system and the current level of national accounting subculture has been grounded.

Keywords: international financial reporting standards, conceptual framework, multivariance in accounting.

Fig. 1. Lit. 10.

АННОТАЦИЯ

ПУТИ РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО ОТРАЖЕНИЯ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ РЕАЛЬНОСТИ В СВЕТЕ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ КОНЦЕПЦИИ МНОГОВАРИАНТНОСТИ МЕТОДОЛОГИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЁТА

ЛЕГЕНЧУК Сергей Федорович,
доктор экономических наук, профессор,
заведующий кафедрой учёта и аудита,
Житомирский государственный технологический университет
(г. Житомир)

Обоснована необходимость уточнения роли бухгалтерской профессии в обществе и поиска наиболее эффективных способов выполнения этой роли. Идентифицировано и обоснованно возможные пути развития бухгалтерского отражения хозяйственной реальности. Предложено оставить бухгалтерский учет многовариантным и усовершенствовать процедуру осуществления бухгалтерского выбора. Выделены четыре основные пути совершенствования многовариантной методологии бухгалтерского учёта (путем углубления качественных характеристик; на основе применения социальных норм; путем внедрения "суда по вопросам бухгалтерского выбора"; на основе применения этических норм). Рассмотрены возможности дальнейшего совершенствования национальной системы бухгалтерского учёта в условиях использования концепции методологической многовариантности. Обоснована необходимость совершенствования действующей системы качественных характеристик учётной информации с учётом особенностей развития национальной системы бухгалтерского учёта и современного уровня развития национальной бухгалтерской субкультуры.

Ключевые слова: международные стандарты финансовой отчетности, концептуальная основа, многовариантность бухгалтерского учета.

Рис. 1. Лит. 10.

Інформація про автора

ЛЕГЕНЧУК Сергій Федорович – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку і аудиту Житомирського державного технологічного університету.

LEHENCHUK Serhii – Doctor of Economic Sciences, Professor, Head of the Department of Accounting and Auditing, Zhytomyr State Technological University.

ЛЕГЕНЧУК Сергей Федорович – доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой учёта и аудита Житомирского государственного технологического университета.

