

Т.М. Сльозко (Київський національний торговельно-економічний університет, Україна)

ДО ПИТАННЯ ПРО КОНЦЕПТУАЛЬНУ ОСНОВУ ОБЛІКУ І ЗВІТНОСТІ

У статті приведено порівняльну характеристику концептуальної основи (концепції) бухгалтерського обліку та звітності, показано їхню структуру. Доведено необхідність формування такої концептуальної основи бухгалтерського обліку, яка надавала б можливість створювати інформацію для будь-яких форм звітності (будь-яких користувачів).

Ключові слова: концептуальна основа, концепція, положення, стандарти, звітність, бухгалтерський облік, принципи, закони.

Рис. 1. Табл. 1. Літ. 15.

Т.М. Слезко (Киевский национальный торгово-экономический университет, Украина)

К ВОПРОСУ О КОНЦЕПТУАЛЬНОЙ ОСНОВЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

В статье приведены сравнительные характеристики концептуальной основы (концепции) бухгалтерского учета и отчетности, показана их структура. Доказана необходимость формирования такой концептуальной основы бухгалтерского учета, которая давала бы возможность создавать информацию для любой формы отчетности (для любых пользователей).

Ключевые слова: концептуальная основа, концепция, стандарты, правила, отчетность, бухгалтерский учет, принципы, законы.

T.M. Slyozko (Kyiv National University of Trade and Economics, Ukraine)

ON THE CONCEPTUAL FRAMEWORK FOR ACCOUNTING AND REPORTING

The article carries out the comparison between the conceptual framework (the concepts) of accounting and reporting, their structure is demonstrated. The necessity for formation of such a conceptual framework for accounting is proved, since it would enable shaping the information to any form of reports (and for any user accordingly).

Keywords: conceptual framework; concept; standards; regulations; reports; accounting; principles; laws.

Постановка проблеми. Поняття концептуальної основи у бухгалтерському обліку постало разом із впровадженням в облікову практику положень (стандартів) бухгалтерського обліку – П(С)БО, складених на підставі міжнародних стандартів обліку (МСБО). Нині МСБО є складовою частиною міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). Саме у міжнародній практиці широко застосовується поняття концептуальної основи обліку та звітності, причому в одних джерелах йдеться про концептуальну основу обліку, в інших – про концептуальну основу обліку і звітності, також розглядається концептуальна основа лише фінансової звітності. У зв'язку з цим виникає цілком справедливе запитання: чи вироблені положення (принципи) та стандарти є концептуальною основою обліку, чи вони є концептуальною основою звітності, чи це концептуальна основа обліку і звітності одночасно? І що у такому випадку треба будувати: концептуальну основу бухгалтерського обліку чи концептуальну основу фінансової звітності? Відповіді на поставлене питання у літера-

турі немає, отже, проблема залишається невирішеною є досить актуальною для сучасного обліку та потребує ґрунтовного свого дослідження.

Аналіз останніх публікацій з цього питання свідчить, що його жваво обговорюють у науковій літературі (Г.А. Велш [4], В.Л. Вороніна [5], С.Ф. Голов [6; 7], В.М. Жук [8], В.В. Ковальов [9], В.М. Костюченко [7], С.А. Кузнєцова [10], Н. Литвин [11], В. Моссаковський [12], Н. Правдюк [13], Д.Г. Шорт [4] та ін.). Так, концептуальні основи бухгалтерського обліку розглядає В.В. Ковальов [9], концептуальні основи фінансового обліку – Н.Л. Правдюк [13], концептуальну основу – Г.А. Велш [4], С.Ф. Голов [7], В.М. Костюченко [7], Н. Литвин [11], Д.Г. Шорт [4], концепцію обліку – С.Ф. Голов [6], В.М. Жук [8], В. Моссаковський [12].

Невирішені частини проблеми. У зазначених вище дослідженнях одночасно розглядається і концептуальна основа, і концепція обліку. Крім наведених розбіжностей, невизначеною є спрямованість концептуальних основ. Так, на думку Н. Литвин, вітчизняна концептуальна основа має бути єдиною для всіх юридичних осіб (як для підприємств, так і для банків) та охоплювати такі складові: мету фінансових звітів; елементи фінансових звітів; якісні характеристики облікової інформації; визнання та оцінку елементів фінансових звітів; подання й розкриття інформації у фінансових звітах [11]. В. Моссаковський пропонує проект концепції побудови бухгалтерського обліку в Україні, у якому виділяє 5 напрямків: 1) методологічні засади побудови обліку в Україні; 2) організаційні заходи; 3) побудова управлінського обліку; 4) побудова аудиторської діяльності; 5) підвищення рівня кваліфікації спеціалістів з бухгалтерського обліку [12]. Концепцію розвитку бухгалтерського обліку в Україні С.Ф. Голов буде на таких передумовах: перегляд теоретичних основ бухгалтерського обліку, диференціація вимог до фінансової звітності, реуніфікація обліку та звітності, безперервна професійна освіта, активна позиція бухгалтерської спільноти, формування сучасної парадигми обліку та звітності [6]. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки В.М. Жука: 1) ґрунтується на фундаментальних основах теорії бухгалтерського обліку, які знайшли подальший розвиток через означений ним вплив сучасних економічних теорій, фізіократичної доктрини та концепції сталого розвитку; 2) враховує тенденції розвитку стандартизації обліку; 3) визначає роль вітчизняної бухгалтерської науки й практики в питаннях конвергенції та адаптування МСФЗ; 4) відповідає чинним в Україні вимогам до такого рівня документів [8].

В.Л. Вороніна визначає концептуальні основи не обліку, а фінансової звітності, до яких відносить: мету, склад, якісні характеристики, покладені в основу принципи, визначення елементів фінансових звітів [5]. С.А. Кузнєцова узагальнює існуючі концепції облікових систем, виділивши 3 основні: 1) прогностного (стратегічного) обліку; 2) інтегрованої системи обліку; 3) електронного обліку [10]. Викладене вище свідчить як про невизначеність самого поняття (концептуальна основа, концептуальні основи чи концепція), так і про його наповнення та спрямованість. Саме необхідність з'ясування змісту поняття і спонукала автора до написання цієї статті.

Мета дослідження:

1. Визначити зміст понять «концепція» і «концептуальна основа (основи)» у контексті бухгалтерського (фінансового) обліку і бухгалтерського обліку і звітності.

2. Побудувати коло концептуальних основ обліку та звітності, показавши їх нерозривну єдність, спрямовану на виконання єдиної мети – забезпечення своєчасною та достовірною інформацією зацікавлених користувачів.

Основні результати дослідження. Слід зазначити, що під концепцією (від лат. *conceptio* – розмірковувати, задумувати, думати) розуміють «визначальний спосіб розуміння», «тлумачення чого-небудь» [15, 29]. Концепція, з точки зору В. Рижка, об'єднує відповідні теоретичні знання, виступаючи водночас полісемантичною його формою, оскільки їй властиве розмаїття проявів, а також презентація різних прошарків знання – логіко-гносеологічного, соціокультурного, праксіологічного [15, 29]. За допомогою концепції визначаються конструктивістські межі або базисна структура, що лежить в основі формування ідей, які визначають сутність і напрямок розвитку того чи іншого явища. До цього слід додати такі тлумачення: 1) генеральний задум, що визначає стратегію дій при здійсненні реформ, проектів, планів, програм; 2) систему поглядів на процеси і явища в природі і в суспільстві; певний спосіб розуміння, трактування предмета, явища, процесу, основної точки зору на предмет чи явище; ідея, вчення, задумка, уявлення, тезис, доктрина, план, теорія, думка, система; загальне розуміння явищ, основна точка зору, конструктивний принцип різних видів діяльності. У той же час концептуальна основа – це система взаємозв'язаних цілей і принципів [14]. Стосовно обліку С.Ф. Голов і В.М. Костюченко концептуальну основу трактують як виклад концепцій, на яких ґрунтується фінансова звітність загального призначення [7, 7].

Наведені вище тлумачення містять щонайменше два поняття: концепції і концептуальної основи. Найширше ці поняття висвітлені у двох нормативних документах:

1. Положення про концепції фінансового обліку (ПпКФО), що мають назву «Основоположні концепції фінансового обліку в США» (Statements of Financial Accounting Concepts – SFAC), розроблені Радою з питань стандартів фінансового обліку (Financial Accounting Standards Board – FASB)¹.

2. Положення Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО або МКБС²), нині перейменованій у КМСФЗ у зв'язку із переходом у 2003 р. від МСБО до МСФЗ, про що йшлося вище), який затвердив Концептуальну основу складання та подання фінансових звітів ще у 1989 року.

Незважаючи на назви цих документів, все зводиться до концептуальної основи, складові якої викладені в обох документах. Саме на цих документах і ґрунтується складання та подання фінансових звітів зовнішнім користувачам. Проаналізувавши зміст концептуальної основи (табл. 1), слід зазначити, що її складові (ПпКФО – SFAC) мало чим відрізняються від складових концепту-

¹ FASB була створена в 1973 р. замість Ради з питань принципів обліку (Accounting Principles Board – APB); APB створена в 1959 р. замість Американського інституту дипломованих бухгалтерів-експертів (American Institute Certified Public Accountant – AICPA), який було організовано в 1896 р. групою фахівців-обліковців.

² Міжнародний комітет з бухгалтерських стандартів (МКБС, нині – КМСФЗ) – організація, яка об'єднує близько 100 професійних бухгалтерських організацій з майже 80 країн.

альної основи КМСФЗ. Так, із табл. 1 можна побачити, що «Основоположні концепції фінансового обліку в США», розроблені FASB, включають 6 концептуальних основ, тоді як концептуальні основи КМСФЗ (КМСБО) мають більше на 1–2 позиції, хоча в основному повторюють усі складові концептуальної основи ПпКФО (SFAC): мета фінансової звітності, якісні характеристики, елементи фінансової звітності, концепції визнання та оцінка елементів фінансових звітів.

Перша розбіжність стосується кількості елементів фінансових звітів, класифікації якісних характеристик, критеріїв віднесення облікових концепцій до основоположних припущень і принципів тощо. Друга – у наявності однакових положень у двох концепціях. Так, КМСФЗ включають концепцію капіталу і його збереження, чого немає у концептуальних основах FASB. Третя полягає у змісті концепцій, коли одне положення стосується бухгалтерського обліку (такої його частини, як фінансовий облік), а інше лише фінансової звітності.

Таблиця 1. Порівняльна характеристика концептуальних основ обліку і складання фінансової звітності за міжнародними стандартами, авторська розробка

№	Складові концептуальної основи та їх коротка характеристика	ПпКФО (SFAC)	КМСФЗ (КМСБО)
1	Цілі фінансових звітів (Objectives of Financial Reporting)	+	+
2	Основоположні припущення (Underlying Assumptions)	+	–
3	Якісні характеристики облікової інформації (Qualitative Characteristics of Accounting Information)	+	+
4	Обмеження в досягненні бажаних якісних характеристик облікової інформації (Constraints)	+	–
5	Елементи фінансової звітності (Elements of Financial Statements)	+	+
6	Концепції визнання та оцінки елементів фінансових звітів (Recognition of the Elements of Financial Statements)	+	–
7	Концепції капіталу і збереження капіталу (Equity Concepts)	–	+

Загалом, наведені положення більше стосуються звітності, оскільки у кожній назві йдеться про звітність, а не про облік. Тоді виникає цілком законне питання: це концептуальна основа обліку чи концептуальна основа звітності? Перед тим, як відповісти на це питання, спробуємо знайти концептуальні основи обліку (чи звітності?) у вітчизняному обліку. Слід зазначити, що чітко викладеної концептуальної основи, як це зроблено у західній обліковій методології, в Україні немає. Однак більшість із тих західних основ, наведених у табл. 1, можна знайти і в українських нормативно-правових актах. Серед них: Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 №996-XIV [2] (далі – Закон) та Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 31.03.1999 №87 (далі – П(С)БО 1) [3].

У Законі наведені основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності (ст. 4), а у П(С)БО 1 – лише принципи підготовки фінансової звітності (ст. 18). Лише за одними назвами можна побачити, що принципи між собою нічим не відрізняються, окрім хіба що перестановки місцями та визначенням за різними параметрами. Очевидно, це зроблено для того, щоб створи-

ти видимість відмінностей. І в тому, і в іншому нормативному документі — це 10 принципів, на яких в Україні ґрунтується ведення бухгалтерського обліку та проводиться підготовка фінансової звітності (автономності, безперервності діяльності, періодичності, історичної собівартості, нарахування та відповідності доходів і витрат, повного висвітлення, послідовності, обачності, перевагу змісту над формою, єдиного грошового вимірника).

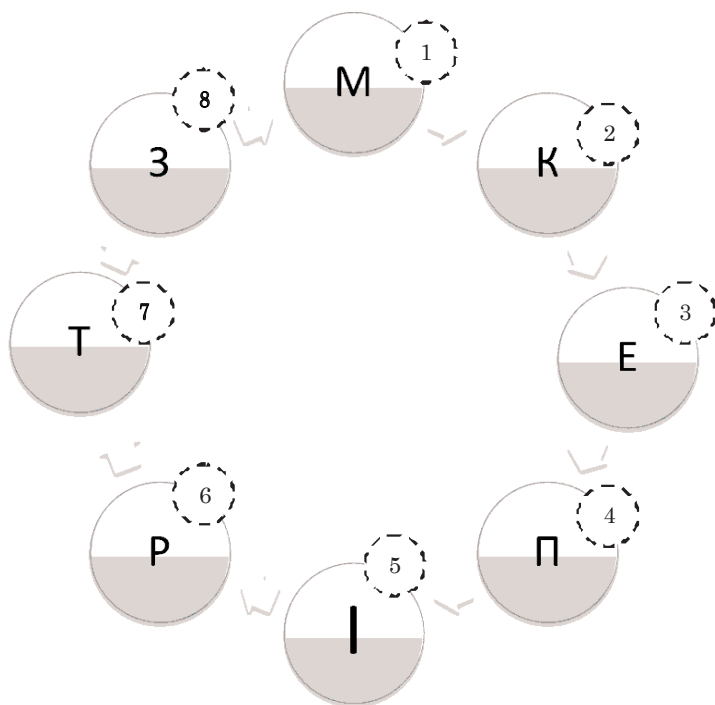
Проте і в західних, і у вітчизняних стандартах діють майже схожі принципи, які є концептуальною основою скоріше складання і подання фінансової звітності, ніж бухгалтерського обліку. Більш детальний аналіз підтвердив, що це не принципи обліку, а принципи бухгалтерської звітності. Наведемо усього кілька прикладів, що підтверджують цю думку. Так, за принципом повного висвітлення йдеться про *фінансову звітність*, яка повинна містити всю інформацію про фактичні й потенційні наслідки господарських операцій і подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі; за принципом автономності кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у *фінансовій звітності* підприємства; за принципом періодичності вказується можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з *метою складання фінансової звітності* тощо. Таким чином, принципи регулюють порядок складання звітності, яка є і метою, і результатом обліку. Це означає, що облік ведеться тільки заради звітності або отримання інформації, необхідної для звітності, що задовольняла б запити користувачів, яким вона надається у формі тих чи інших звітних таблиць. З усього цього можна зробити загальний висновок: як у міжнародних стандартах, так і у вітчизняних йдеться в основному про концептуальну основу фінансової звітності. Отже, бухгалтерський облік, зокрема та його частина, яку називають фінансовим обліком, зводиться до звітності.

Однак облік — це не звітність. Це зовсім різні поняття, які не можна отожднювати. Одне із них являє собою інструмент, інше — предмет, виготовлений за допомогою цього інструменту. Наведемо простий приклад. Взявши у руки інструменти для обробки дерева та саму деревину, тесляр може виготовити підставку для квітів, стілець тощо. Те ж саме маємо й тут: облік як інструмент переробляє різні дані, що до нього надійшли, у продукт, який називається інформацією. Різноманітна інтерпретація останньої за вимогами користувачів дає інший продукт — звітність. Таким чином, звітність — це результат від дії такого інструменту, яким є бухгалтерський облік. Ось чому концептуальні основи обліку і звітності працюють у взаємодії та взаємозалежності як єдине ціле. З цього випливає, що потрібно створювати не просто концептуальну основу обліку, а концептуальну основу (основи) обліку й звітності.

Цей висновок підтверджується й розглянутими вище нормативними актами, де їх згадують як єдине ціле. Наповнення має бути, з одного боку, принципами та положеннями, за якими слід формувати звітність для різних користувачів. З іншого — мають бути враховані всі ті інструменти, за допомогою яких створюється інформація для звітності. Такими інструментами є не що інше, як концептуальні основи самого бухгалтерського обліку (мета й категорії; метод та його елементи; постулати й принципи; інтереси користувачів

інформації та регламенти, за якими вона створюється; техніка, технологія і форма бухгалтерського обліку). До них нерідко відноситься і бухгалтерська звітність, однак, як видно із цього дослідження, вона є їх результатом, оскільки саме для її створення і працюють концептуальні основи бухгалтерського обліку.

Отже, викладене вище дає змогу стверджувати, що саме звітність є і мотивацією, і результатом обліку. Разом із концептуальними основами обліку звітність складає єдине ціле, що існує як певна нерозривна послідовність елементів: одні з них є інструментами, інші – результатом дії таких інструментів. Від зміни того чи іншого інструменту може бути отриманий інший результат. Ця істина підтверджується відмінностями обліку для оподаткування й фінансового обліку, хоч за новим Податковим кодексом України [1] і відбулося певне наближення цих інструментів. Однак, незважаючи на це, відмінності залишилися. Це також стосується фінансового і статистичного обліку, у системі яких використовуються різні інструменти інтерпретації облікових даних. І ті, й інші у своїх різновидах є концептуальною основою обліку й звітності, що завжди функціонують у нерозривному взаємозв'язку та взаємодії. Якщо їх розташувати у чітко заданій послідовності, то виникає своєрідне коло концептуальних основ, яке має приблизно такий вигляд (рис. 1).



(1) М – мета обліку – це звітність (8), (2) К – категорії бухгалтерського обліку, (3) Е – елементи методу; (4) П – постулати і принципи бухгалтерського обліку; (5) І – інтереси користувачів інформації; (6) Р – регламенти бухгалтерського обліку; (7) Т – техніка, технологія та форма бухгалтерського обліку; (8) З – бухгалтерська звітність.

Рис. 1. Коло концептуальних основ бухгалтерського обліку і звітності, авторська розробка

Все починається з мети обліку (1), якою є підготовка необхідної інформації про об'єкти, що розкривають (2) категорії обліку (доходи і витрати, капітал і прибуток тощо) для користувачів у вигляді тієї чи іншої форми звітності (8). Між ними знаходяться облікові інструменти, за допомогою яких відбувається підготовка інформації, її узагальнення і систематизація за певними ознаками. Цими інструментами (3) є цілий арсенал елементів методу бухгалтерського обліку (методи оцінки, рахунки, подвійний запис на них тощо) і процедур (документування, інвентаризація, відкриття рахунків, рознесення операцій за рахунками тощо); (4) принципів (обліку і організації обліку), на основі яких розробляються та впроваджуються (6) регламенти обліку; (7) різних технік і технологій (за ручного або автоматизованого ведення обліку), об'єднаних у певній формі обліку. Коло концептуальних основ дає змогу з'ясувати, чому в літературі переважно розглядаються концептуальні основи фінансової звітності, ніж бухгалтерського обліку (просування інформації від документів до звітності, де першою складовою кола є мета обліку, а останньою – та чи інша форма звітності). Саме рис. 1 дозволяє побачити облік і звітність як єдину інформаційну цілісність, що постійно існує у взаємозв'язку та взаємозалежності, та підтверджує вищевикладену думку автора, що їх не можна розглядати окремо. Все це доводить необхідність формування єдиної концептуальної основи обліку і звітності.

При створенні вітчизняної концептуальної основи потрібно спробувати позбутися тих недоліків, які наявні як у складових концептуальної основи США та КМСФЗ, так і у вітчизняних стандартах (Законі та П(С)БО 1). Для цього насамперед слід врахувати концептуальні основи бухгалтерського обліку, які потрібно розглядати і самостійно, і у поєднанні з концептуальними основами фінансової звітності. Оскільки для різних користувачів бухгалтерія повинна надавати різні вихідні дані, то слід шукати концептуальну основу, яка дозволила б отримувати інтегровану облікову інформацію. Таку інформацію різні користувачі могли б використовувати самостійно, маніпулюючи своїми методиками у визначенні тих чи інших показників. Слід створити таку концептуальну основу обліку та звітності, яка давала б змогу отримувати інтегровані дані для будь-якої звітності. Підґрунтям цьому служать факти господарського життя, отримані з одних і тих же первинних документів, а також широкі можливості комп'ютеризації обліку.

Вище викладене дає змогу зробити такі **висновки**:

1. Будь-яке із зазначених понять (концептуальна основа, концептуальні основи, концепція) може бути застосоване як основа бухгалтерського обліку.

2. Поняття концепції – це питання теорії обліку, а поняття концептуальної основи – практики. Концептуальну основу можна визначити як сукупність певних концепцій, розроблених і доведених у теорії.

3. Має бути розроблена єдина концептуальна основа бухгалтерського обліку та звітності (фінансової, статистичної, внутрішньої та податкової), принципи створення якої не повинні розходитися для різних користувачів. У взаємозв'язку та взаємодії ці принципи мають стати базою для створення інтегрованої інформації, яка має відповідати запитам різних інституцій та окремих користувачів у будь-який час. Останні ж мають уміти за своїми методиками

самостійно коригувати облікові дані, представлені у вигляді інтегрованої інформаційної бази. Все це дозволяють розробляти сучасні технічні засоби та інформаційні технології.

Перспективи подальших досліджень. Оскільки концептуальна основа обліку та звітності ще не розроблена, включає багато дискусійних проблем, це питання потребує подальшого глибокого дослідження, насамперед у зв'язку з впровадженням в Україні міжнародних стандартів фінансової звітності.

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 №2755-VI зі змінами та доповненнями // zakon1.rada.gov.ua.
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 №996- XIV // Баланс (спец. випуск).— 2000.— №2. — С. 3—7.
3. Про затвердження П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.03.1999 №87 // www.minfin.gov.ua.
4. *Велли Г.А., Шорт Д.Г.* Основи фінансового обліку / Пер. з англ. О. Мінін, О. Ткач. — К.: Основи, 1997. — 943 с.
5. *Вороніна В.Л.* Концептуальні основи фінансової звітності відповідно до НП(С)БО // Регіональні перспективи.— 2000.— №4. — С. 80—83.
6. *Голов С.* Ретроспективний погляд на реформування бухгалтерського обліку в Україні. Антиміфологія // Бухгалтерський облік і аудит.— 2006.— №2. — С. 3—13.
7. *Голов С.Ф., Костюченко В.М.* Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами. — К.: Екаунтінг, 2000. — 384 с.
8. *Жук В.М.* Наукове забезпечення обліку в системі управління аграрним сектором економіки: теорія і практика: Наукова доповідь. — К.: Інститут аграрної економіки, 2008. — 90 с.
9. *Ковалев В.В.* Финансовый учет и анализ: концептуальные основы. — М.: Финансы и статистика, 2004. — 720 с.
10. *Кузнєцова С.А.* Оцінка концептуальних підходів до реформування облікової системи в Україні // Економіка і регіон. — №2. — Полтава: ПолтНТУ, 2007. — С. 109—111.
11. *Литвин Н.* Концептуальна основа фінансового обліку та звітності: чи потрібна вона в Україні? // Бухгалтерський облік і аудит.— 2006.— №9. — С. 10—14.
12. *Моссаковський В.* Концепція побудови бухгалтерського обліку в Україні // Бухгалтерський облік і аудит.— 2007.— №10. — С. 18—25.
13. *Правдюк Н.Л.* Фінансовий облік в агропромисловому виробництві: теорія, методологія, практика: Дис... д.е.н. за спец. 08.06.04 — бухгалтерський облік, аналіз та аудит / ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН. — К., 2006. — 390 с.
14. *Райзберг Б.А., Лозовський Л.Ш., Стародубцева Е.Б.* Современный экономический словарь. — 2-е изд., испр. — М.: ИНФРА-М, 1999. — 479 с.
15. *Рижко В.А.* Концепція як форма наукового знання: Монографія. — К.: Наукова думка, 1995. — 212 с.

Стаття надійшла до редакції 26.09.2012.